

Державний вищий навчальний заклад
«Українська академія банківської справи Національного банку України»
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

ДО ЗАХИСТУ

Завідувач кафедри
к.е.н., доцент

_____ Ю.Б. Слободяник
« ___ » _____ 2010 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня магістр
за спеціальністю 8.050106 «Облік і аудит»

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ АКЦІОНЕРНИХ
ТОВАРИСТВ (НА ПРИКЛАДІ ВІДКРИТОГО АКЦІОНЕРНОГО
ТОВАРИСТВА «СУМИГАЗ»)

Виконав студент 5 курсу, група – МОА-51 _____ А. О. Шитікова
« ___ » _____ 2010 р.

Керівник дипломної роботи _____ Ю. Б. Слободяник
« ___ » _____ 2010 р.

Суми – 2010

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ СЛУЖБИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ	10
1.1 Історичні передумови виникнення внутрішнього аудиту та його необхідність.....	10
1.2 Стандарти внутрішнього аудиту як інструмент його регулювання.....	17
1.3 Організація служби внутрішнього аудиту на підприємствах.....	26
1.4. Особливості організації служби внутрішнього аудиту акціонерних товариств	34
РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА ОРГАНІЗАЦІЇ І ПРОВЕДЕННЯ КОНТРОЛЮ НА ВАТ «СУМИГАЗ»	40
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства	40
2.2 Оцінка організації обліку та системи внутрішнього контролю підприємства.....	49
2.3 Організація зовнішнього контролю підприємства	60
РОЗДІЛ 3. РОЗРОБКА КОНЦЕПЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ВАТ «СУМИГАЗ».....	64
3.1 Удосконалення нормативно-правового забезпечення здійснення внутрішнього аудиту	64
3.2 Концептуальні основи внутрішнього аудиту ВАТ «СумиГаз»....	67
3.3 Методичне забезпечення внутрішнього аудиту ВАТ «СумиГаз».....	74
ВИСНОВКИ	85
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	88
ДОДАТКИ	97

ВСТУП

Перехід економіки України до ринкових відносин призвів до радикальних змін в плануванні, обліку та контролю виробничо-господарської діяльності суб'єктів господарювання, трансформації системи управління комерційними організаціями. Зовсім іншими стали цілі підприємництва, засоби їх досягнення, економічна основа суспільства.

Діяльність підприємства в сучасних ринкових умовах супроводжується різноманітними ризиками, які загострюються зростанням тінізації, рейдерством. Перед керівниками підприємств постають задачі прогнозування, оцінки ризиків і створення ефективної системи управління. В цих умовах зростає роль системи внутрішнього аудиту.

В економічній літературі питання організації внутрішнього аудиту розкрито недостатньо, так як більшість вчених розглядають або організацію зовнішнього аудиту, або питання організації внутрішнього аудиту на підприємстві з огляду на теоретичний аспект. Ми вважаємо, що дане питання потрібно розглядати через призму практики, оскільки внутрішній аудит ще не досить поширений на українських підприємствах, а отже, необхідно надати певні рекомендації щодо організації даної діяльності.

Проблеми становлення внутрішнього аудиту в Україні досліджують такі провідні вчені як Ф.Ф. Бутинець, Б.Ф. Усач, В.Я. Савченко, М.Т. Білуха, В.С. Рудницький, В.П. Пантелєєв та інші.

Незначна увага законодавчому та професіональному аспектам розвитку внутрішнього аудиту загострює проблему неусвідомлення його необхідності вітчизняними підприємцями. Не звертається увага й на потенційні вигоди – такі, як оцінка діяльності підприємства з урахуванням специфіки сфери його діяльності, особливостей сформованих взаємозв'язків між підрозділами.

Особливого значення організація внутрішнього аудиту набула з прийняттям Закону України «Про акціонерні товариства» від 17 вересня 2008 року. За положеннями даного законодавчо-нормативного документу всі

підприємства, що є акціонерними, мають створити внутрішню службу аудиту.

Одночасно з цим набули актуальності питання стосовно визначення самого терміну внутрішнього аудиту, його функцій, об'єктів, мети, завдань та способів проведення, так як в жодному з чинних законодавчих документів не висвітлені дані аспекти. Більше того, в Довіднику кваліфікаційних характеристик професій працівників професія «внутрішній аудитор» не згадується, і не передбачена Класифікатором професій. Лише є розяснення посад відносно осіб, що працюють в сфері зовнішнього аудиту, викладених в рішенні Аудиторської палати України від 02.02.2006 р. № 159/7. Немає і пояснень стосовно організації самої служби внутрішнього аудиту.

Мета дипломної роботи – дослідження нормативно-правового забезпечення внутрішнього аудиту, з'ясування принципів, завдань, функцій, особливостей організації служби внутрішнього аудиту акціонерними товариствами та розробка власних рекомендацій покращення системи внутрішнього аудиту на підприємствах.

Для досягнення мети дипломної роботи передбачено наступні завдання:

- дослідження організації внутрішнього контролю акціонерних товариств;
- розроблення концепції внутрішнього аудиту (визначення його сутності, об'єктів, предмета, принципів, функцій);
- розроблення внутрішніх нормативних документів, що зможуть забезпечити ефективне функціонування служби внутрішнього аудиту;
- визначення критеріїв ефективності внутрішнього аудиту;
- визначення принципів організації інформаційного забезпечення внутрішнього аудиту;
- з'ясування взаємозв'язків підрозділу внутрішнього аудиту з іншими структурними підрозділами підприємства.

Об'єктом дослідження було обрано систему внутрішнього контролю господарської діяльності акціонерних товариствах України.

Предметом дослідження є теоретичні, методологічні, методичні та організаційні аспекти внутрішнього аудиту акціонерних товариств.

Дослідження організаційних аспектів побудови та функціонування системи внутрішнього аудиту на акціонерному товаристві здійснювалося загальнонауковими методами: емпіричними (спостереження, опис) та теоретичними (аналіз, узагальнення, систематизація). Для написання дипломної роботи використовувалися чинні законодавчі та нормативні документи стосовно ведення аудиторської діяльності, наукові статті, монографії та довідкова література, написана в даній сфері провідними вченими.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ СЛУЖБИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

1.1 Історичні передумови виникнення внутрішнього аудиту та його необхідність

Видатний англійський вчений Дж. Берн говорить, що для розуміння дійсного в науці слід вивчити минуле. З цим важко не погодитись, адже вивчення будь-якої науки слід починати з моменту її зародження, продовжуючи досліджувати розвиток, становлення, головні досягнень до нашого часу. Історичний аспект – це основа дослідження будь-якої наукової категорії; саме історичні джерела допомагають розкрити її змістовну суть. Це стосується й такого питання, як визначення сутності та змісту одного з видів контролю – аудиту, що вимагає застосування ретроспективного підходу. Аудит на сьогоднішній день являє собою невід’ємну частину всіх фінансово-господарських операцій, тому й виникає необхідність у вивченні історико-правових особливостей виникнення цієї фінансово-економічної категорії, з урахуванням національних особливостей та міжнародного досвіду. Без цього кроку неможливо кваліфіковано орієнтуватись у фінансових проблемах не розуміючи їх історичну сутність і не володіючи напрацьованим матеріалом минулих поколінь [39].

Історію розвитку аудиту можна знайти в роботах М. Білухи, Ф. Бутинця, А. Кузьминського, Н. Кужельного, О. Петрик, В. Савченка та інших вчених. У своїх працях вони вивчали становлення фінансового контролю, викладаючи матеріал з економічної точки зору. Але, на нашу думку, історію аудиту не можна обмежувати лише з позиції економічної категорії.

Термін «аудит» виник від латинського слова *audio* — слухаю. Аудитор — вислуховуючий; слухаючий; той, хто слухає. Раніше, в духовних училищах так називали учня-відмінника, якому вчителі довіряли перевірку

інших, тих хто навчався. Він мав їх слухати, визначаючи, як вони засвоїли пройдений матеріал, а також перевіряв якість виконання завдань. Тому вважається, що саме звідси й походить назва «аудит» (audio) – «слухач». Цей термін став назвою професії, яка пов'язана з контролем, перевіркою будь-якої діяльності [34].

Серед вчених не існує єдиної думки щодо країни зародження аудиту, проте всі вони погоджуються, що батьківщиною цього виду діяльності у його сучасному розумінні є Великобританія, тому що перший у світі законодавчий акт, який регулював діяльність аудиторів, був виданий в 1285 році королем Англії Едвардом I.

Цікавим фактом є й те, що спеціалістів з аудиту у різних країнах в різні часи називали по-різному: у США – громадськими бухгалтерами; в Англії – ревізорами або присяжними бухгалтерами; у ФРН – контролерами господарства, контролерами книг; у країнах СНД – аудиторами, економістами з обліку й аудиту. Незважаючи на різне найменування фахівців із аудиту, всі вони виконують одні й ті ж самі функції.

Говорячи про Україну, то аудиторська діяльність в нашій країні набула поширення не так давно – її розвиток налічує такі етапи:

- Перший – 1989 – 1992 рр. – створення перших аудиторських структур.
- Другий – 1993 – 1998 рр. – формування нормативно-правової бази аудиту в Україні.
- Третій – 1999 р. – дотепер – діяльність аудиту на новій нормативно-правовій базі.

Аудиторська діяльність в Україні започаткована з 1989 року у зв'язку із переходом економіки України до ринкової, створенням спільних підприємств, достовірність звітності яких іноземний інвестор вимагав підтвердити традиційним учасником цивілізованого ринку – аудитором. Це і стало передумовою створення дочірнього відділення першої господарсько-розрахункової фірми СРСР «Інаудит», що була заснована постановою Ради

Міністрів СРСР. «Інаудит» займалась аудиторськими перевірками та наданням консультаційних послуг підприємствам з різноманітних правових питань. Дочірнє підприємство акціонерного товариства «Інаудит» в Україні називалось Інаудит-Україна. До складу цієї першої аудиторської фірми в Україні увійшли колишні державні службовці контрольно-ревізійного управління Міністерства фінансів України. Проте значного розвитку аудит набув лише після набуття Україною незалежності в 1991 році [29].

Основними видами послуг перших аудиторських фірм в Україні були консультації з питань бухгалтерського обліку, правил оподаткування або безпосереднє здійснення бухгалтерського обліку та складання звітності.

З 22 квітня 1993 року відбувається офіційне визнання обов'язкового аудиту, у зв'язку з прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність», де визначаються правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні, що спрямовані на створення системи незалежного контролю з метою захисту інтересів власника. Відповідно до даного закону у тому ж році була створена Аудиторська палата України (АПУ), яка функціонує як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування. Також у 1993 році згідно того ж Закону України «Про аудиторську діяльність» була створена Спілка аудиторів України (СПА), яка займається питаннями розвитку аудиторської діяльності в Україні. На першому з'їзді аудиторів – 14 лютого 1992 року – прийнято статут Спілки аудиторів України.

У 1994–1995 рр. критерієм високої якості роботи аудитора й аудиторської фірми була гарантія своєчасності і правильності сплати податків та інших платежів у бюджет і позабюджетні фонди підприємствами після аудиторської перевірки.

Відносний спад в аудиті відбувся у 1997 р. у зв'язку із законодавчим звуженням кола об'єктів обов'язкового аудиту. В ці роки спостерігалось ускладнення ділових господарських операцій, що вимагає підвищення надійності та достовірності фінансової інформації в економіці. Тому саме на

незалежний аудит було покладено функції отримання та висловлення достовірної думки про фінансову звітність окремих підприємств, доведення своїх висновків до заінтересованих користувачів такої інформації [8].

Поряд із розвитком зовнішнього аудиту в Україні розпочинає свій історичний шлях і внутрішній аудит. Система внутрішнього аудиту вперше в Україні була запроваджена в 1998 році комерційними банками відповідно до нормативних документів Національного банку. Постановою від 20.03.98 р. №114 було затверджено «Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України». Згодом з метою надання практичної допомоги комерційним банкам НБУ були підготовлені «Методичні вказівки щодо застосування стандартів внутрішнього аудиту в комерційних банках України» (Постанова від 20.07.99 р. № 358) [58, 62].

Взагалі, у літературних джерелах існують різні точки зору стосовно часу виникнення внутрішнього аудиту. Існує думка, що він зародився навіть раніше зовнішнього аудиту. Шпаковська Г.Л. вважає, що він виник у XVI столітті, а Макальська А.К. – у XIX столітті. Але як наука внутрішній аудит почав розвиватися лише після Другої світової війни. У 1941 році в Altamonte Springs, США був заснований Інститут внутрішніх аудиторів (ІВА) – міжнародна професійна організація, яка отримала світове визнання. Її метою є розвиток та популяризація професії внутрішнього аудитора та розробка стандартів професійної діяльності.

В українській банківській практиці внутрішній аудит з'явився на основі відомчої ревізії. До 90-х років банківська діяльність вважалася низько ризиковою сферою і внутрішній контроль за діяльністю банку здійснювали контрольно-ревізійні служби. Але за ринкових умов ефективне функціонування цих служб виявилось обмеженим через відсутність більш-менш придатного аналітичного інструментарію.

Фактично поступовий розвиток діяльності цих служб завершився трансформуванням їх у внутрішній аудит. У жовтні 2000 р. був створений Інститут внутрішніх аудиторів України (ІВАУ).

18 квітня 2003 року Аудиторською палатою України було прийнято в якості національних Міжнародні стандарти аудиту, в яких чітко прописані норми як для зовнішнього, так і для внутрішнього аудиту.

З набранням чинності Закону України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 року [60] внутрішній аудит став обов'язковим і для підприємств акціонерного типу. Тому сьогодні внутрішні аудитори працюють не лише у державному, а й в приватному секторі. Внутрішні аудитори здійснюють незалежне експертне оцінювання управлінських функцій фірм чи компаній. Вони надають фірмі, яка здійснює управління, результати аналізу, оцінювання, рекомендації, поради й інформацію про діяльність підприємства, яке вони перевіряють. В основному, внутрішній аудит розглядає бухгалтерську інформацію і її достовірність. Завдання внутрішнього аудитора – допомогти працівникам фірми виконувати свої обов'язки кваліфіковано й ефективно.

Особливу увагу привернув до себе внутрішній аудит на початку третього тисячоліття, що було обумовлено такими чинниками:

- внутрішній аудит є одним з небагатьох доступних і водночас недооцінених ресурсів, правильне використання яких може підвищити ефективність роботи компанії;
- низка гучних корпоративних скандалів, яка прокотилася США та західною Європою, дала підстави вважати, що зовнішній аудит може давати значні збої, внаслідок яких зазнають банкрутства навіть найбільші фірми. Так, у результаті банкрутства компанії Enron вийшла з ринку Arthur Andersen і "велика шестірка" ведучих міжнародних аудиторських фірм перетворилась у "четвірку": Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG та Price Waterhouse, що злилася з Coopers & Lybrand;
- наявність у компанії належного корпоративного управління, однією з невід'ємних ланок якого стає внутрішній аудит – позитивний сигнал для потенційних інвесторів та кредиторів.

Необхідність внутрішнього аудиту викликана зростання масштабів діяльності багаторівневого апарату управління, що утворює проблеми обміну інформацією, координації рішень, збільшує ймовірність прийняття різними ланками постанов, які суперечать одна одній. Ускладнюється контроль різних ланок управління з боку центрального керівництва, що збільшує ризик помилок і зловживань персоналу (менеджерів). Якщо організація має географічно розкидані філії або відділення, в яких місцеве керівництво приймає самостійні рішення, виникає необхідність здійснювати контроль і оцінку прийнятих рішень у цілому, а для цього потрібна достовірна якісна інформація.

Система бухгалтерського обліку не дає повної інформації, необхідної для своєчасного ухвалення рішень. Керівники структурних підрозділів і окремі фахівці не завжди володіють відповідними знаннями і досвідом у галузі прийняття рішень, які мають можливе значення для підприємства і можуть не тільки збільшити його прибутки, але й нанести збитки, збанкрутувати. Тому ні бухгалтерія, ні фахівці не в змозі в повному обсязі здійснювати внутрішньогосподарський контроль. Яким би професійним не був менеджмент, актуальним стає питання контролю за станом справ, одним із дієвих інструментів якого може стати внутрішній аудит.

Все це дозволяє зробити висновок, що організація внутрішнього аудиту властива лише великим та середнім фірмам, для яких характерні складна організаційна структура, значна чисельність філіалів, різні види діяльності і можливість кооперування та бажання органів управління отримувати достатньо об'єктивну і незалежну оцінку дій менеджерів усіх видів керування.

Внутрішній аудит для великих та середніх підприємств може забезпечити економію коштів та часу на проведення зовнішнього аудиту. Для того, щоб зрозуміти яким чином це можливе, необхідно чітко уявляти відмінності між зовнішнім та внутрішнім аудитом. Порівняльна

характеристика внутрішнього та зовнішнього аудиту наведена в таблиці 1.1, запропонованій С.Дудкою [23]:

Таблиця 1.1 – Порівняльна характеристика внутрішнього та зовнішнього аудиту

Критерій, за яким здійснюється порівняння	Зовнішній аудит	Внутрішній аудит
Регламентація діяльності	Регламентований на рівні закону	Регламентується внутрішніми положеннями підприємства
Залежність від підприємства	Незалежний	Підконтрольний власнику
Обов'язковість контролю	Обов'язковий лише у випадках, передбачених ст. 10 Закону «Про аудиторську діяльність»	Внутрішній контроль обов'язковий для всіх підприємств з метою забезпечення збереження власності
Мета організації контролю	Підтвердження до стовірності фінансової звітності	Захист інтересів власників щодо збереження власності, економного та ефективного використання ресурсів. Отримання надійної та повної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Забезпечення дотримання всіма працівниками своїх посадових обов'язків відповідно до цілей підприємства. Дотримання відповідності політиці, планам, процедурам, законодавству
Виконання функцій управління	Не виконує	Виконує
Користувачі інформації	Зовнішні користувачі	Власники, менеджери
Свобода вибору задач	Заснований на загальноприйнятих нормах, стандартах діяльності, регламентований та певною мірою централізований	Створюється виходячи із цілей і задач управління підприємством. Держава регламентує лише основні напрямки внутрішнього контролю (проведення інвентаризацій, організація документообігу тощо)
Об'єкти вивчення	Розділи та ділянки бухгалтерського обліку	Цикли діяльності підприємства (закупівель, продаж, інвестицій тощо). Об'єкти контролю
Періодичність контролю	Як правило, не частіше одного разу на рік	Здійснюється безперервно

Продовження таблиці 1.1

Критерій, за яким здійснюється порівняння	Зовнішній аудит	Внутрішній аудит
Ступінь надійності інформації	Інформація оцінюється у всіх суттєвих аспектах	Приблизні, оперативні оцінки
Ступінь відкритості інформації	Відкритість інформації (аудиторський висновок оприлюднюється, аудиторський звіт - за умовами договору. Як правило, аудиторський звіт є конфіденційною інформацією)	Конфіденційність
Прив'язка до часу	Наступний контроль, після здійснення господарської операції	Поєднання методів попереднього, поточного та наступного видів контролю, супровід діяльності
Право на здійснення діяльності	Для здійснення аудиторської діяльності необхідний сертифікат (у випадках, описаних вище)	Сертифікат аудитора України не потрібен
Регулярність роботи	Залежність від клієнтів, притаманна певна сезонність	Постійний характер роботи
Право вибору робіт аудитором	Право обирати клієнта, погоджуватися чи не погоджуватися на перевірку	Обов'язковість виконання доручень та розпоряджень власників, менеджерів
Відповідальність	Згідно з умовами договору - перед клієнтом, за порушення порядку зайняття аудиторською діяльністю - позбавлення сертифікату, виключення із Реєстру	Несуть відповідальність перед власниками, менеджерами за якість і своєчасність виконання покладених обов'язків і за дотримання повноважень

Таким чином, чітке уявлення керівниками підприємств різниці між зовнішнім та внутрішнім аудитом дозволить правильно поставити завдання до служби внутрішнього аудиту.

1.2 Стандарти внутрішнього аудиту як інструмент його регулювання

Підґрунтям внутрішнього аудиту та головним правилом у роботі внутрішніх аудиторів є стандарти професійної діяльності, які сприяють ефективному функціонуванню відділу внутрішнього аудиту.

Аудиторські стандарти – документи, що формулюють єдині базові вимоги й загальні підходи до проведення аудиту.

На основі стандартів формуються навчальні програми для підготовки аудиторів та однакові вимоги для проведення іспитів. Аудиторські стандарти є підставою для доказу в суді якості проведення аудиту й визначення міри відповідальності аудитора.

Стандарти визначають загальний підхід до проведення аудиту, масштаб перевірки, види звітів аудитора, питання методології та основні принципи, яких мають дотримуватись аудитори.

Дотримання аудиторських стандартів забезпечує певний рівень гарантій результатів аудиторської перевірки. Якщо аудитор допускає відступ від них, то він повинен пояснити причину цього.

Отже, головне призначення стандартів полягає в тому, що вони:

- забезпечують високу якість аудиторської перевірки;
- сприяють впровадженню в аудиторську практику нових наукових досягнень;
- допомагають користувачам зрозуміти процес аудиту;
- підвищують суспільний імідж професії аудитора;
- усувають зайвий контроль із боку держави;
- допомагають аудиторам вести переговори з клієнтом;
- забезпечують зв'язок окремих елементів аудиторського процесу.

Діяльність аудитора донедавна суворо регламентувалася законодавчими і підзаконними актами, міжнародними, вітчизняними стандартами і нормативами. Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» (ст. 14) Аудиторська палата України розробляє і затверджує національні нормативи аудиту, обов'язкові для дотримання всіма аудиторами. Своїм рішенням № 73 від 18 грудня 1998 р. Палата затвердила «Національні нормативи аудиту» і «Кодекс професійної етики аудиторів України» [48, 40]. Ці документи були чинними з 1 січня 1999 р. до 2007 року.

З того часу аудитори України в своїй діяльності повністю підпорядковуються міжнародним нормативам.

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) покликані уніфікувати підхід до аудиту в міжнародному масштабі й сприяти розвитку аудиту в країнах, де рівень професіоналізму нижче загальносвітового. На теперішній час діють 49 МСА, поділених на 10 груп [76]:

- «вступні зауваження» – містять 3 стандарти, які визначають юридичний статус МСА, містять перелік термінів, описують структуру МСА й приводять класифікацію супутніх послуг.

- «зобов'язання» – 7 стандартів, що визначають цілі та основні принципи аудиту, питання відповідальності аудиту та аудиторів, вирішують питання, пов'язані з контролем якості роботи аудиторів, формою й утримуванням робочої документації, визначають поняття «шахрайство» і «помилка».

- «планування» – 3 стандарти описують процес планування аудиторських перевірок, питання розуміння аудитором бізнесу клієнта, дається трактування концепції істотності в аудиті.

- «кошти (система) внутрішнього контролю» – 3 стандарти, описують процеси оцінки аудит ризику й систем внутрішнього контролю клієнта, у тому числі при використанні клієнтом комп'ютерних інформаційних систем, а також якщо бухгалтерський облік клієнта ведеться сервісними організаціями (бухгалтерськими і аудиторськими фірмами).

- «аудиторські докази» – 11 стандартів, визначають процес збору аудит доказів у різних ситуаціях, розкриває втримування й характер аналітичних процедур, вибіркового перевірок.

- «використання роботи третіх осіб» – 3 стандарти, описують процеси використання в ході аудиторських перевірок роботи інших незалежних аудиторів, внутрішніх аудиторів клієнта, експертів і фахівців у різних областях.

– «аудиторські висновки й звіти» – 3 стандарти, що дає рекомендації з форми й утримування аудиторських висновків, складання звітів аудиторів, порядок включення в ці звіти додаткової інформації.

– «спеціалізовані області аудиту» – 2 стандарти, визначають дії аудитора при складанні звітів по спеціальним завданням аудиту, а також при вивченні прогнозованої аудиторської інформації.

– «супутні послуги» – 3 стандарти, є керівництвом для аудиторів при наданні супутніх послуг: загальним перевіркам фінансової звітності, виконанню погоджених процедур, компіляції (підготовці) фінансової звітності.

– «положення по міжнародній практиці аудиту» – 11 стандартів, розкриваються особливості аудиту міжнародних банків, а також особливості аудиту у випадку застосування клієнтами комп'ютерних інформаційних систем. У цій групі також вирішуються різні питання про проведення аудиторських перевірок: спілкування з керівництвом клієнта, аудит малих підприємств і ін.

Стандарти є документом, що містить обов'язкові для виконання вимоги, які складаються з:

– тверджень, що містять базові вимоги щодо професійної діяльності в галузі внутрішнього аудиту і для оцінки його ефективності, які застосовуються в усьому світі як фізичними особами, так і організаціями;

– інтерпретацій, що пояснюють терміни або концепції, що описуються в Стандартах.

Структура Стандартів включає стандарти якісних характеристик, стандарти діяльності та стандарти практичного застосування. Стандарти якісних характеристик відносяться до якісних характеристик організацій та осіб, які надають послуги з внутрішнього аудиту. Стандарти діяльності описують характер надаються внутрішнім аудитом послуг і визначають критерії якості, відповідно до яких можуть оцінюватися надані послуги. Стандарти якісних характеристик і стандарти діяльності застосовуються до

всіх наданих внутрішнім аудитом послуг. Стандарти практичного застосування розширюють стандарти якісних характеристик і стандарти діяльності щодо вимог, що відносяться до послуги з надання гарантій або з консультування [44].

Говорячи про внутрішні стандарти аудиту, потрібно пам'ятати, що вони визначають єдині вимоги до порядку проведення аудиту та його якості, створюють при їх дотриманні додатковий рівень гарантії результатів аудиторської перевірки. Внутріфірмові стандарти аудиту можна підрозділити на дві групи: стандарти саморегульованих аудиторських об'єднань (акредитованих) і власне внутрішньо фірмові стандарти.

Стандарти професійної практики мають рекомендаційний характер, оскільки внутрішній аудит – це внутрішня справа підприємства, а в умовах ринкових відносин втручання у діяльність економічних суб'єктів обмежене. Але не зважаючи на це, основними стандартами внутрішнього аудиту можуть бути наступні:

– Стандарт «організаційний статус служби внутрішнього аудиту». Орган внутрішнього аудиту не повинен бути підзвітним виконавчим органам управління. У протилежному випадку порушується об'єктивність внутрішніх аудиторів під час перевірки діяльності посадових осіб. Організаційний статус повинен бути достатнім для гарантії широкого кола дій внутрішніх аудиторів, адекватного обговорення та ефективного усунення відхилень, виявлених за результатами і рекомендаціями аудиторів.

– Стандарт «компетентність внутрішнього аудитора». Внутрішній аудитор повинен володіти необхідними знаннями, майстерністю (вмінням, досвідом) і дисципліною для належного виконання своїх функцій. Керівник служби при узгодженні з керівництвом підприємства повинен встановити критерії освіти та практичних навичок, необхідних для кожної посади, пов'язаної з внутрішнім аудитом. Аудитор повинен вміти своєчасно розпізнати та достатньо точно оцінити відхилення (у тому числі потенційні проблеми), вміти вдало застосувати знання в кризових ситуаціях (зіткнення

інтересів тощо) і намагались вийти з них без залучення додаткової допомоги. Внутрішній аудитор зобов'язаний дотримуватись професійної обережності, тобто уникати помилкових дій, упущень, неефективної роботи й конфлікту інтересів.

Керівник служби внутрішнього аудиту – це найбільш кваліфікований спеціаліст, який володіє різнобічними знаннями та навичками. Для оптимального вирішення своїх завдань він (крім володіння аудиторськими стандартами, способами, прийомами аудиту) повинен володіти знаннями у сфері бухгалтерського обліку, податків, права, економіки, фінансового менеджменту тощо. Керівник повинен у певній мірі бути бухгалтером, юристом, фінансистом, маркетологом, управлінцем. Він також повинен розуміти на комп'ютерній техніці і технологіях. Компетенція керівника служби повинна охоплювати розуміння завдань, поставлених вищим керівництвом перед підприємством, можливостей і потреб колективу.

– Стандарт «взаємовідносини з користувачами послуг». Внутрішні аудитори повинні підтримувати нормальні ділові стосунки як між собою, так і з персоналом, керівництвом підрозділу, що перевіряється, а також із зовнішніми контролерами. Варто використати ефективні засоби комунікації, вміти спілкуватись і в усній, і в письмовій формі на рівні, що дозволяє чітко виражати свої думки. Усі формулювання повинні бути ясними, точними та лаконічними, логічно правильно побудованими і не допускати подвійного їх тлумачення. Внутрішні аудитори повинні бути добре ознайомлені з прикладними галузями психології, такими, як мотивація персоналу, який перевіряється, біхевіоральні аспекти системи внутрішнього контролю (вплив контролю на поведінку індивідууму) та ін.

– Стандарт «навчання». З метою підтримки свого професіоналізму внутрішні аудитори зобов'язані безперервно підвищувати свою професійну підготовку, постійно підтримувати необхідний рівень знань шляхом відвідування різних професійних семінарів, курсів, участі в конференціях, науково-практичній роботі, ознайомлення з новою літературою, навчання за

домашніми програмами. У службі внутрішнього аудиту необхідно налагодити систему обговорення нових законодавчих актів, нових актуальних питань, що мають відношення до діяльності підприємства. Рівень знань аудитора підтверджується складанням відповідних кваліфікаційних заліків.

– Стандарт «планування внутрішнього аудиту». Передбачає найбільш загальні вимоги до складання планів і програм внутрішнього аудиту. Керівник служби очолює складання річних планів діяльності служби внутрішнього аудиту та аудиторських програм. Плани діяльності повинні включати, як мінімум, напрями, строки та обсяги робіт внутрішнього аудиту, необхідні кадрові, фінансові та інші ресурси. Програма внутрішнього аудиту є документально оформленим планом реалізації певних контрольних заходів, в якому наведені (визначені) цілі, завдання і об'єкти аудиту, джерела інформації, послідовність та строки виконання робіт, необхідні ресурси, склад виконавців, порядок дій. При плануванні важливо орієнтуватись на мінімум витрат і максимум ефекту, враховувати упущену вигоду від альтернативного вкладення коштів. Необхідно також відмітити, що програми повинні носити конфіденційний характер, для осіб підрозділів, діяльність яких планується перевіряти.

– Стандарт «проведення внутрішнього аудиту». Забезпечує надійні гарантії того, що аудиторська об'єктивність підтримується і цілі аудиту виконуються. Інформація повинна збиратись з усіх питань, що стосуються предмету, завдань і обсягу внутрішнього аудиту, і бути достовірною, необхідною, достатньою, своєчасною, аналітичною та організаційною з метою забезпечення об'єктивності при складанні аудиторського висновку та розробки рекомендацій.

– Стандарт «звіт за результатами внутрішнього аудиту». Регламентує порядок складання та надання звітності внутрішніх аудиторів. На відміну від звітності зовнішнього аудитора, для внутрішніх аудиторів не існує стандартної форми звітів, вони складаються за формою, розробленою

безпосередньо на підприємстві. Основні вимоги до звітів – об'єктивність, ясність, лаконічність, конструктивність і своєчасність, у найбільш загальному випадку такі звіти, крім необхідних реквізитів, мають включати:

- перелік виявлених відхилень, що перевищують допустимі норми;
- перелік обставин, за яких ці відхилення були виявлені;
- оцінку впливу виявлених відхилень на діяльність підрозділу та підприємства в цілому;
- рекомендації щодо можливого усунення виявлених відхилень;
- конструктивні пропозиції з удосконалення різних аспектів функціонування підприємства.

Питання, поставлені у звіті внутрішніх аудиторів, розглядаються як «відкриті» до тих пір, поки від власника (замовника) не надійде відповідь на зауваження і пропозиції. У кінці звітної періоду внутрішні аудитори повинні надавати органам управління (власнику) підсумкові звіти про свою діяльність. В цих звітах виконана робота за видами і ділянками внутрішнього аудиту порівнюється із запланованою, фактичні витрати - з бюджетом фінансування, а також зазначаються недоліки в роботі служби, їх причини і заходи, вжиті для їх усунення.

- Стандарт «доведення результатів внутрішнього аудиту до зацікавлених осіб і наступні дії». Регламентує порядок і форми доведення результатів перевірок до замовників внутрішнього аудиту. У більшості випадків керівнику служби доводиться обговорювати з адміністрацією ті або інші сторони своїх рекомендацій і припущень. При цьому нерідко виникають розбіжності, дискусії тощо. Вміння відстояти свою позицію залежить від професіоналізму та особистих якостей керівника служби внутрішнього аудиту. Проте він завжди повинен зберігати об'єктивність в судженнях і керуватись кодексом етики внутрішнього аудитора, а також внутрішньо фірмовими стандартами аудиту. Крім того, в стандарті має зазначатись, що внутрішні аудитори в подальшому повинні перевірити, чи всі необхідні дії

(коригування, удосконалення систем управління тощо) за результатами аудиту виконані, а також чи досягнуто намічених результатів.

– Стандарт «управління службою внутрішнього аудиту». Установлює форму положення про структуру внутрішнього аудиту, а також визначає основні вимоги до управління службою, в тому числі аспекти взаємовідносин служби з іншими підрозділами підприємства. При цьому формування штату та розподіл обов'язків між працівниками повинні бути такими, щоб потенційні конфлікти інтересів і впливів зводились до мінімуму. Внутрішні аудитори повинні надавати керівнику служби доповідні записки про реальні та потенційні конфлікти з метою їх своєчасного усунення або кадрових перестановок.

– Стандарт «регламентація внутрішнього аудитора». Детально регламентує діяльність внутрішніх аудиторів з тим, щоб виключити необ'єктивність і небезпечність вузького бачення проблеми на кожному з об'єктів, що перевіряється. Керівнику служби аудиту необхідно розробити базові методики перевірок різних об'єктів із зазначенням в них цілей та завдань аудиту, джерел інформації, класифікації можливих відхилень і типових помилок, послідовності робіт (у тому числі переліків дій внутрішнього аудитора в тих або інших ситуаціях), типових робочих та звітних документів. Кожна така методика дає можливість скоротити час на здійснення аудиторської перевірки. Розроблені методики слід постійно удосконалювати для їх відповідності умовам, що швидко змінюються.

– Стандарт «контроль якості роботи внутрішніх аудиторів». Може бути попереднім (на стадії планування перевірки при поясненні внутрішнім аудиторам їх обов'язків), поточним (з боку старших внутрішніх аудиторів), наступним (з боку головного внутрішнього аудитора при затвердженні висновку по результатах перевірки). Керівник аудиторської служби несе відповідальність за забезпечення контролю якості роботи аудиторів. Він перевіряє об'єктивність висновків аудиторів, адекватність їх робочих документів отриманим у ході аудиту результатам, достатність аудиторських

підтверджень, розглядає претензії до їх роботи. Контроль якості включає також нагляд за дотриманням внутрішніми аудиторами своїх посадових обов'язків, кодексу етики та стандартів внутрішнього аудиту.

Внутрішні стандарти за своїм призначенням можуть бути об'єднані в наступні групи [25]:

- стандарти, що містять загальні положення з аудиту;
- встановлюють порядок проведення аудиту;
- встановлюють порядок формування висновків і висновків аудиторів;
- спеціалізовані стандарти;
- встановлюють порядок надання супутніх аудиту послуг;
- з освіти та підготовки кадрів.

Отже, наявність таких стандартів дозволить побудувати такий внутрішній аудит в Україні, який би повністю забезпечив ефективність функціонування всього аудиторського сектору. Наявність нормативного регулювання дозволить аудиторам виконувати свої функції неупереджено, для чого він мусить бути незалежним, чесним та об'єктивним на всіх етапах його роботи.

1.3 Організація служби внутрішнього аудиту підприємств

Згідно з визначенням міжнародного Інституту внутрішніх аудиторів, «внутрішній аудит є діяльністю з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності організації. Внутрішній аудит допомагає організації досягти поставлених цілей, використовуючи систематизований та послідовний підхід до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління», а також, згідно з «Глосарієм термінів» Міжнародних стандартів аудиту: «...внутрішній аудит – це діяльність з

оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий відділ» [47, 72].

Внутрішній аудит на підприємстві може організовуватись в декілька способів [10]:

- створення власної служби внутрішнього аудиту. Перевагаю даного способу буде те, що співробітники добре знайомі із внутрішньою організацією підприємства та галузевими особливостями бізнесу, при цьому отримані навички та досвід при виконанні завдань аудиту залишається всередині підприємства ;

- використання аутсорсингу, тобто повна передача функцій внутрішнього аудиту спеціалізованій компанії чи зовнішньому консультанту;

- використання ко-сорсингу. Він полягає в утворенні служби внутрішнього аудиту в рамках підприємства, але у деяких випадках залучаються експерти спеціалізованої компанії чи зовнішній консультант.

Який би підхід не обрало підприємство, не варто забувати, що внутрішній аудит має безліч можливостей, але не є універсальною панацеєю від усіх проблем підприємства. Проте, не зважаючи на це, ми вважаємо, що найбільш прийнятним для підприємств, що мають велику кількість філій, підрозділів було б організувати власну службу внутрішнього контролю.

Створення служби внутрішнього аудиту дозволить керівництву здійснювати ефективний контроль за окремими підрозділами, виявити резерви виробництва і найбільшперспективні напрямки розвитку, а також надасть рекомендації фінансово-економічним та бухгалтерським відділам стосовно покращення результатів їх роботи. Зарубіжні ж вчені рекомендують здійснювати внутрішній аудит із метою одержання рекомендацій щодо економного й ефективного використання ресурсів підприємств [57]. Створення такої служби дозволить більш оперативно реагувати на всі внутрішні процеси в компанії, всі запропоновані рекомендації будуть враховувати усю специфіку не лише галузі в якій функціонує підприємство, а й самого підприємства, як складової одиниці цієї галузі. Структура служби

внутрішнього аудиту великою мірою залежить від специфіки організації, її розміру й конкретних цілей її адміністрації.

Під службою слід розуміти організаційно-штатну одиницю, що включає у собі працівника, групу, бюро, відділ, управління, департамент або інший елемент організаційної структури управління (структурний підрозділ), що спеціалізується на виконанні комплексу однорідних функцій управління, мають відповідне матеріально-технічне та інформаційне забезпечення та підпорядковуються відповідному виконавчому органу.

Внутрішній аудит повинен бути організований на такому рівні, щоб результат діяльності служби внутрішнього аудиту об'єктивно відображав діяльність підрозділу, який перевіряється, а також був доступний для розуміння всім користувачам такої інформації. Для виконання даної умови внутрішнім аудиторам необхідно дотримуватись принципів при організації внутрішнього аудиту.

Принципи, що надав М.Т. Білуха відображають всі умови ефективного проведення такого виду контролю на підприємстві, які наведені в таблиці 1.2. [7, С. 191-194, 77].

Таблиця 1.2 – Принципи ефективної організації внутрішнього аудиту

Принцип	Сутність
спеціалізації і кооперування	передбачають розподіл праці секторів груп контролерів, окремих виконавців і співвиконавців контрольно-аудиторських процедур
пропорційності	полягає у додержанні правильного співвідношення інформаційного забезпечення контрольно-аудиторських підрозділів бухгалтерією, фінансовим відділом і обчислювальними центрами з метою забезпечення пропорційності надходження економічної інформації для використання контролерами при перевірці операцій
паралельності	одночасне паралельне виконання контрольно-аудиторських процедур для перевірки різних за змістом господарських операцій
прямоточності	дає змогу раціонально організувати потоки між учасниками контрольно-аудиторського процесу
безперервності	відображення підприємницької діяльності у бухгалтерському обліку зумовлює потребу організації безперервного контролю

Продовження таблиці 1.2

Принцип	Сутність
ритмічності	забезпечується рівномірним виконанням контрольних процедур, що передбачає правильну організацію роботи всіх виконавців

Принципи спеціалізації і кооперування взаємопов'язані між собою тому, що при організації внутрішнього аудиту необхідно враховувати спеціалізацію кожного з учасників перевірки, а принцип кооперації необхідний для того, щоб забезпечити співпрацю в групі, яка здійснює перевірку.

Принцип пропорційності забезпечує надходження до аудиторської групи лише тієї інформації, яка необхідна для виконання певного завдання, що вимагає постановку конкретних питань служби внутрішнього аудиту до представників підрозділу, який підлягає перевірці, які стосуються лише певної перевірки. Це забезпечує уникнення обробки зайвого масиву інформації, що значно спрощує проведення перевірки.

Дотримання принципу паралельності забезпечує підвищення професійності служби внутрішнього аудиту, оскільки дає змогу проконтролювати ті операції, відносно яких не ставилося завдання. Отже, дотримання даного принципу службою внутрішнього аудиту підвищує ефективність діяльності всього підприємства.

На наш погляд, принцип прямоочності забезпечить раціональну організацію потоків інформації необхідні для ефективного здійснення внутрішнього аудиту та забезпечення безперервної роботи підрозділу, який перевіряється.

Принцип безперервності обумовлює необхідність здійснення внутрішнього аудиту з початку діяльності підприємства для забезпечення ефективної його діяльності.

Принцип ритмічності полягає у здійсненні перевірок через певні проміжки часу, тобто тоді, коли виникає найбільша ймовірність здійснення зловживань.

Розглянуті принципи організації процесу внутрішнього аудиту є основою раціональної його побудови, дотримання яких окреслює ряд функцій служби внутрішнього аудиту, а саме [26, 27]:

- впровадження ефективної, достовірної та повної інформаційної системи управління витратами через аналіз виконання бюджетів і впровадження системи «стандарт-кост»;

- розслідування, в межах своїх повноважень, вчинених і запобігання майбутнім порушенням у системі внутрішнього контролю, а також попередження випадків будь-яких непродуктивних витрат та прийняття рішень, що не відповідають стратегічним цілям компанії;

- перевірка ефективності організаційної структури підприємства;

- налагодження і підтримання взаємодії із зовнішніми аудиторами, державними органами контролю, податковими органами;

- виявлення та попередження ситуацій, які знижують ефективність діяльності підприємства;

- виявлення фактів здійснення структурними підрозділами підприємства ризикових і неефективних дій та операцій;

- виявлення фактів порушення податкового законодавства та нормативно-правових актів Міністерства фінансів України.

При організації внутрішнього аудиту слід пам'ятати, що для перевірки різних об'єктів на підприємстві, здійснення внутрішнього аудиту буде включати різні етапи, проте у загальних рисах організація служби внутрішнього аудиту складається із таких етапів:

- виявлення та чітке визначення кола питань, для вирішення яких створюється служба внутрішнього аудиту, побудова системи цілей створення служби внутрішнього аудиту згідно з політикою підприємства;

- визначення основних функцій служби внутрішнього аудиту, виконання яких необхідне для досягнення поставлених цілей;

- об'єднання однотипних функцій у групи та формування на їх основі структурних одиниць служби внутрішнього аудиту, які будуть спеціалізуватись на виконанні цих функцій;

- розробка схем взаємовідносин, визначення обов'язків, прав та відповідальності для кожної структурної одиниці служби внутрішнього аудиту, документальне закріплення їх у посадових інструкціях та положеннях про службу внутрішнього аудиту;

- об'єднання вказаних структурних одиниць у єдине ціле – службу внутрішнього аудиту, визначення її організаційного статусу, розробка та документальне закріплення. Положення про службу внутрішнього аудиту відповідно до встановленого набору цілей, завдань та функцій структурних одиниць;

- інтеграція служби внутрішнього аудиту з іншими ланками структури управління підприємством;

- розробка внутрішньофірмових стандартів внутрішнього аудиту.

Якщо процес організації служби внутрішнього аудиту поділити на дві складові, організаційну та технічну, то організаційними заходами при створенні такої служби на підприємстві будуть наступні, подані на рисунку 1.1.

Технічна складова організації служби внутрішнього аудиту на підприємстві полягає у забезпеченні такої служби всіма необхідними засобами для здійснення перевірки, наприклад: канцелярське приладдя (папір, ручки, олівці, коректори тощо), довідкові матеріали (нова база законодавства, примірники стандартів та інших регламентуючих внутрішньоаудиторську діяльність документів), комп'ютерне обладнання (комп'ютер, принтер, сканер, ксерокс). Даний вид забезпечення непрямо впливає на діяльність служби внутрішнього аудиту, проте забезпечує зручну її діяльність та підрозділу, який підлягає перевірці. При здійсненні нової перевірки технічне забезпечення може включати в себе нові складові.



Рисунок 1.1 - Організаційні заходи щодо створення служби внутрішнього аудиту на підприємстві

Визначившись з усіма організаційними моментами, керівники підприємства мають знати кількість працівників служби внутрішнього аудиту, що забезпечать ефективне функціонування такого механізму, а також й хто саме може її наповнити. Ряд авторів – В.В.Немченко, В.П.Хомутенко, А.В.Хомутенко, – пропонують такий склад служби внутрішнього аудиту :

– Керівник служби (сертифікований аудитор). Складає план-графік перевірок усіх підрозділів, визначає склад групи для перевірки діяльності філій, контролює підготовку до перевірки філій і документальне оформлення

результатів дій, здійснює аналіз фінансово-господарської діяльності, проводить консультації з окремих питань, контролює виконання наказів і розпоряджень керівника головного підприємства з господарських питань, складає загальний звіт про виконану службою внутрішнього аудиту роботу. Керівник служби внутрішнього аудиту призначається та звільняється з посади тільки керівником підприємства.

– Спеціаліст з розрахунків. Проводить аналіз фінансових потоків між підрозділами та головним підприємством, надає консультації з фінансових питань, бере участь у складанні загального плану і програми внутрішнього аудиту, в поточному контролі за фінансовою діяльністю підрозділів, складанням звітів про результати внутрішнього аудиту.

– Спеціаліст з документальних перевірок звітності. Складає план-графік перевірок підрозділів, комплектує виїзну групу, організовує і здійснює поточний контроль роботи з підрозділами, складає загальний план і програму внутрішнього аудиту, доводить до відома керівників служби основні результати аудиту, які можуть вплинути на зміст і висновки звіту про внутрішній аудит, бере участь у підготовці, безпосередньо здійснює і документально оформляє результати аудиторських дій, складає звіт за результатами внутрішнього аудиту, організовує і контролює роботу учасників виїзної групи внутрішніх аудиторів, проводить консультації, перевірку виконання наказів і розпоряджень керівника головного підприємства з фінансово-господарських питань.

До складу аудиторської служби також можуть входити й інші спеціалісти (з оподаткування, правових питань, фінансового аналізу тощо). Вони можуть не входити до штату аудиторської служби, а залучатися до роботи на договірних засадах поряд з експертами, які за необхідності можуть залучатися до роботи.

Залучені аудитори мають повноваження, надані їм договором, несуть за це відповідальність і виступають у ролі зовнішніх аудиторів.

Внутрішні аудитори також можуть мати досить широкі повноваження, передбачені внутрішніми нормативними актами. Вони можуть проводити інвентаризацію майна та зобов'язань, зустрічні перевірки, вимірювання обсягів виконаних робіт тощо.

Важливим моментом в ефективності функціонування служби внутрішнього аудиту є й термін перебування осіб на посаді внутрішнього аудитора. Вважається, що такий термін не повинен перевищувати 2-3 років, оскільки в оцінках такого аудитора формуються старі стереотипи, які негативно позначаються на об'єктивності думки.

Не слід забувати, що внутрішній аудит не є складовою обліково-фінансової служби, тому не може підпорядковуватися головному бухгалтеру, як за звичай відбувається на практиці. В іншому разі вона не зможе реалізувати ролі експерта в оцінці дотримання облікової політики, дієвості внутрішнього контролю і надійності інформаційних систем.

1.4 Особливості організації служби внутрішнього аудиту акціонерних товариств

Побудова служби внутрішнього аудиту безпосередньо залежить не лише від величини господарюючого суб'єкта, а й від його організаційно-правової форми.

Для більшості підприємств створення служби внутрішнього аудиту носить рекомендаційний характер, окрім акціонерних товариств.

Акціонерне товариство — господарське товариство, статутний капітал якого не може бути меншим ніж 1250 мінімальних заробітних плат і який поділено на визначену кількість часток однакової номінальної вартості, корпоративні права за якими посвідчуються акціями. Акціонерні товариства створюються в формі публічних або приватних товариств. Основним актом

законодавства, який регулює діяльність акціонерних товариства, є Закон "Про акціонерні товариства" від 17 вересня 2008 р. [73].

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачає складання та подання підприємствами квартальної та річної фінансової звітності органам, до сфери управління яких вони належать. Відкриті акціонерні товариства зобов'язані не пізніше 1 червня наступного за звітним року оприлюднювати річну фінансову звітність та консолідовану звітність шляхом публікації у періодичних виданнях або розповсюдження її у вигляді окремих друкованих видань.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» [61] річна та консолідована фінансова звітність акціонерних товариств підлягає обов'язковому аудиту для підтвердження її достовірності та повноти. Такий вид аудиту вважається зовнішнім.

Західний досвід функціонування підприємств акціонерного типу свідчить про необхідність ведення внутрішнього аудиту поряд із зовнішнім. Внутрішній аудит забезпечить не лише виявлення фактів відхилень у веденні обліку підприємством, а й надасть рекомендації щодо усунення таких недоліків.

Відповідно до ст. 56 Закону України «Про акціонерні товариства» в акціонерному товаристві можуть утворюватись комітети з питань аудиту, очолюють які члени наглядової ради товариства, обрані за пропозицією акціонера, який не контролює діяльність цього товариства. З метою забезпечення діяльності комітету з питань аудиту наглядова рада може прийняти рішення щодо запровадження в товаристві посади внутрішнього аудитора (створення служби внутрішнього аудиту). Внутрішній аудитор (служба внутрішнього аудиту) призначається наглядовою радою і є підпорядкованим та підзвітним безпосередньо члену наглядової ради – голові комітету з питань аудиту [60].

Акціонерні товариства в своєму функціонуванні підпорядковуються принципам корпоративного управління, за якими до органів (структурних

підрозділів товариства), які здійснюють внутрішній контроль, відносять: наглядову раду (через аудиторський комітет ради), ревізійну комісію, службу внутрішнього аудиту [19]. Наявність таких органів внутрішнього контролю і відрізняє акціонерні товариства від суб'єктів господарювання інших організаційно-правових форм.

Основною метою діяльності служби внутрішнього аудиту акціонерних товариств є захист інтересів акціонерів підприємства і його клієнтів шляхом контролю за дотриманням працівниками структурних підрозділів планових показників та показників бюджету, нормативних актів, що регулюють порядок оподаткування підприємства, посадових інструкцій, врегулювання конфліктів інтересів, забезпечення необхідного рівня надійності, що відповідає характеру і масштабам діяльності акціонерного підприємства пов'язаних з раціональним та ефективним використанням ресурсів, та підвищення ефективності системи внутрішнього контролю для досягнення поставленої акціонерами компанії мети та забезпечення активів і прибутків підприємства [26, 27].

Служба внутрішнього аудиту (внутрішній аудитор) повинна відповідати за своєчасне виявлення та запобігання відхиленням, які перешкоджають законному та ефективному використанню майна та коштів товариства. Зокрема до компетенції служби внутрішнього аудиту повинні належати повноваження щодо контролю за організацією та функціонуванням системи бухгалтерського обліку; контролю за відповідністю даних бухгалтерського обліку фактичній наявності активів, їхнім належним збереженням; експертизи фінансової та операційної діяльності; підготовки оглядів діяльності товариства та розробки рекомендацій щодо підвищення її ефективності. Незалежність працівників служби внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора) повинна забезпечуватися завдяки підпорядковуванню її безпосередньо наглядовій раді товариства. Рада повинна призначати та звільняти працівників служби внутрішнього аудиту та затверджувати внутрішній документ, який регулює порядок її формування та

діяльності. Працівники служби внутрішнього аудиту не повинні виконувати обов'язки, які пов'язані з безпосередньою матеріальною відповідальністю за грошові кошти та матеріальні цінності.

Типове положення про корпоративне управління відкритого акціонерного товариства [63] також передбачає створення наглядовою радою комітету з аудиту, основними функціями якого є забезпечення належного рівня контролю за підбором незалежної аудиторської компанії, співробітників підрозділу внутрішнього аудиту товариства, а також за процедурами складання бухгалтерської та фінансової звітності товариства, її достовірністю, відповідністю вимогам законодавства України, національним та міжнародним стандартам. Комітет з аудиту складається, не менше ніж з трьох членів наглядової ради, при цьому більшість членів комітету мають складати незалежні члени наглядової ради. Кожний член наглядової ради, що входить до складу комітету з аудиту, має бути обізнаним у сфері фінансів та фінансової звітності, не може отримувати від товариства жодних винагород, окрім винагороди члена наглядової ради, а також не може бути афілійованою особою товариства згідно з визначеннями афілійованості, що застосовуються у країнах, де на організованих ринках торгуються цінні папери товариства.

Функціями підрозділу є забезпечення та гарантування:

- адекватності та належної деталізації відображення в бухгалтерському обліку товариства його діяльності;
- відповідності усіх фінансових операцій та бухгалтерських проводок товариства вимогам Національних стандартів бухгалтерського обліку, Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та інших стандартів з метою використання для формування достовірної фінансової звітності;
- впевненості в тому, що всі операції товариства дозволені правлінням (а у випадках, передбачених статутом - також наглядовою радою);

– впевненості в тому, що будь-яке недозволене або протиправне використання активів товариства буде своєчасно попереджено або принаймні виявлено;

– виявлення недоліків у діяльності структурних підрозділів товариства, аналіз причин їхнього виникнення та розробка механізмів їхнього запобігання в майбутньому.

Функціонування служб внутрішнього аудиту саме акціонерних товариств мають зосереджувати свою увагу не лише на питаннях, що стосуються фінансової звітності, а й охоплювати більший спектр ризиків, включаючи ризики шахрайства, ризики, пов'язані з реалізацією масштабних корпоративних програм, великих контрактів і транзакцій, а також завдання сприяння покращенню загальних показників діяльності компанії.

Внутрішні аудитори відіграють важливу роль у моніторингу системи управління ризиками, але реалізація і підтримка її функціонування не є їхнім основним обов'язком. Його завданням є мінімізація ризиків і покращення показників бізнесу. Процес ідентифікації погроз і уразливості включається в загальну схему аналізу та управління профілем ризику організації, проте він є лише одним з етапів циклу ризик-менеджменту, який є сукупністю методологій і процесів, використання яких є критично важливим для досягнення стратегічних цілей організації. Тому функція внутрішнього аудиту полягає у моніторингу дотримання цих методологій і процесів відповідно до бізнес-практики, що склалася.

За результатами роботи служба внутрішнього аудиту акціонерного товариства повинна представити пропозиції раді директорів і менеджменту компанії, спрямовані на підвищення ефективності роботи системи управління ризиками. Таким чином, може бути досягнутий попереджувальний характер роботи внутрішнього аудиту.

На сьогодні внутрішній аудит відіграє важливу роль у функціонуванні будь-якого великого підприємства, навіть якщо його функції перекладаються на інші структурні підрозділи даного суб'єкта господарювання. При створенні

служб внутрішнього аудиту важливо враховувати всі вимоги чинних законодавчо-нормативних документів, що діють в країні, на території якої здійснює свою господарську діяльність підприємство. Важливою вимогою до таких служб є максимальне врахування організаційної структури підприємства та специфіки галузі в якій воно функціонує, адже вимоги до створення служби внутрішнього аудиту будуть відрізнятися на підприємствах приватної та акціонерної власності, промислової та видобувної галузі.

РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛЮ НА ВАТ «СУМИГАЗ»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

ВАТ «Сумигаз» створене з метою постачання, приймання від постачальників природного газу, транспортування і подачі його населенню, бюджетним установам, об'єктам промислового, комунального та побутового призначення. Отже, основними видами діяльності є: розподілення та постачання газу; роздрібна торгівля іншими непродовольчими товарами, не віднесеними до інших угруповань; газопровідні роботи.

Історія газового господарства Сумської області починається з 1952 р., коли з м. Києва привезли в балонах скраплений. ВАТ «Сумигаз» засновано шляхом перетворення державного підприємства з газопостачання та газифікації «Сумигаз» у відкрите акціонерне товариство.

ВАТ «Сумигаз» займає монопольне становище на ринку по транспортуванню та постачанню природного газу за регульованим тарифом. Ринком збуту послуг товариства виступають населення та підприємства Сумської області.

Одним із основних завдань ВАТ «Сумигаз» є безперебійне і безпечне газопостачання споживачам Сумської області, а також втілення передових рішень для економного використання природного газу. Для виконання цих завдань особлива увага приділяється підвищенню якості обслуговування систем газопостачання, своєчасному виконанню їх капітального ремонту, захисту газопроводів від електрохімічної корозії та інше.

ВАТ «Сумигаз» сьогодні об'єднує газові господарства Сумської області. До його складу входять: головне підприємство, чотири районних управління з експлуатації газового господарства, дочірнє підприємство «Газовик».

Як і будь-яке акціонерне товариство, ВАТ «Сумигаз» має власні органи управління, до складу яких входять:

- Загальні збори акціонерів;

- Наглядова рада товариства;
- Правління товариства;
- Ревізійна комісія.

Кількість працюючих на підприємстві складає 2789 чоловік, серед яких штатних працівників товариства – 2711 осіб та 48 осіб – позаштатних та сумісників. На підприємстві створені умови щодо підвищення кваліфікації: адмінпрацівників шляхом відвідування семінарів, конференцій тощо, а робітників, зайнятих обслуговуванням газових мереж, шляхом навчання в навчальному класі товариства, в середньо-спеціальних та вищих учбових закладах.

Підприємство веде бухгалтерський облік господарських операцій щодо майна і результатів своєї діяльності в натуральних одиницях і в узагальненому грошовому вираженні, шляхом безперервного документального і взаємопов'язаного їх відображення.

Бухгалтерський облік господарських операцій здійснюється методом подвійного запису згідно з планом рахунків бухгалтерського обліку і у відповідних журналах–ордерах та аналітичних відомостях. Облік повністю автоматизований з застосуванням програми 1С: «Підприємство», версії 7.7.

Товариство складає та подає консолідовану фінансову звітність, яка утворюється з фінансової звітності групи підприємств системи ВАТ «Сумигаз» та ДП «Газовик». Кожного року підприємство наймає незалежного аудитора для підтвердження достовірності облікових даних.

Для забезпечення вчасного обліку всіх господарських операцій, здійснюваних підприємством створена бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером. До складу бухгалтерського персоналу входить 16 осіб, кожен з яких займається обліком окремої частини господарської діяльності. Серед них: заступник головного бухгалтера, бухгалтери, що займаються обліком заробітної плати, податковим обліком, веденням обліку матеріальних цінностей, обліком відряджень, векселів.

Поряд з бухгалтерською службою на підприємстві є плановий та фінансовий відділи, які займаються прогнозуванням майбутніх витрат та доходів підприємства.

Незважаючи на монопольне становище підприємства на сумському ринку газопостачання населенню та підприємствам, ВАТ «Сумигаз» несе збитки за останні звітні роки.

Проаналізуємо ефективність діяльності ВАТ «Сумигаз» за допомогою розрахованих фінансових показників.

Показники ліквідності наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Фінансові показники ліквідності ВАТ «Сумигаз» за 2005–2008 рр.

	2005	2006	2007	2008	Коефіцієнт росту	Темп росту,%	Темп приросту,%
Показники							
Загальна ліквідність(коефіцієнт покриття), % поточні активи / поточні зобов'язання	57,00%	41,00%	39,00%	46,00%	0,93	93 %	(7 %)
Прискорена ліквідність, % (поточні активи - запаси) / поточні зобов'язання	52,00%	37,00%	35,00%	40,00%	0,92	92 %	(8 %)
Грошова ліквідність, % грошові кошти та їх еквіваленти / поточні зобов'язання	3,00%	3,00%	7,00%	2,00%	0,87	87 %	(13 %)

Проаналізувавши отримані дані можемо говорити, що показники ліквідності протягом аналізованого періоду мали тенденцію до зниження.

Коефіцієнт покриття (коефіцієнт загальної ліквідності) дає загальну оцінку ліквідності активів, показуючи, яка сума поточних активів

підприємства припадає на одну гривню поточних зобов'язань. В даному випадку цей показник є додатнім, що означає, що поточні активи перевищують за величиною поточні зобов'язання і підприємство може розглядатися як таке, що успішно функціонує. Проте, за аналізований період, з 2005 по 2008 роки, значення даного показника знизилось на 7 %, а це свідчить про збільшення поточних зобов'язань даного товариства.

Коефіцієнт прискореної ліквідності (коефіцієнт “лакмусового папірця”), на відміну від попереднього, враховує якість оборотних активів і є більш суворим показником ліквідності, оскільки при його розрахунку враховуються найбільш ліквідні поточні активи (запаси не враховуються). Нормативне значення цього показника має бути не менше одиниці. Отримане нами значення (0,92) говорить про те, що на кожну гривню поточної заборгованості підприємство має 92 коп. ліквідних активів. Рівень цього показника є достатнім, не зважаючи на зменшення його значення на 8 % станом на 2008 рік порівняно з 2005 роком.

Показник грошової (абсолютної) ліквідності, що показує, яка частина поточних (короткострокових) зобов'язань може бути погашена негайно, протягом аналізованого періоду зменшився на 13 %.

Тенденція дебіторської заборгованості наведена в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Коефіцієнти дебіторської заборгованості підприємства, 2005–2008 рр.

	2005	2006	2007	2008	Коефіцієнт росту	Темп росту, %	Темп приросту, %
Показники							
Цикл погашення дебіторської заборгованості, рази чистий дохід від реалізації / дебіторська заборгованість	4,01	7,47	13,72	11,79	1,43	143 %	43 %
Середній термін погашення дебіторської заборгованості, дні дебіторська заборгованість / (дохід від реалізації / 365)	91	48	26	30	0,69	69 %	(31 %)

Збільшення циклу погашення дебіторської заборгованості в період з 2005 по 2007 роки відбувалось за рахунок:

– збільшення частки чистого доходу від реалізації з 158 979 тис.грн в 2005 році до 202 493,90 тис.грн в 2006 році, що порівняно з попереднім звітним періодом склало + 27,37% та до 303 055 тис.грн. в 2007 році, що більше на 49,66% від попереднього показника.

– та одночасного зменшення частки самої дебіторської заборгованості, яка в цілому зменшилась на 20 679 тис.грн або на 43,28 % з 2005 року по 2006 рік.

З 2006 по 2008 рр. ця тенденція змінилась, збільшивши цикл погашення дебіторської заборгованості в 2007 році майже в 2 рази, проте в 2008 році, порівняно з 2006 роком, цикл збільшився в 1,57 рази, що менше на 0,3 рази від показника 2007 року.

Говорячи про середній термін погашення дебіторської заборгованості можемо відслідкувати позитивну динаміку зменшення значення цього показника з 91 днів, в 2005 році до 30 днів, в 2008. Найменший термін погашення дебіторської заборгованості припадає на 2007 рік (26 днів), коли цикл погашення дебіторської заборгованості був найбільшим за аналізований період.

В загальній динаміці цикл погашення дебіторської заборгованості за аналізований період збільшився на 43 %, а середній термін погашення дебіторської заборгованості знизився на 31 %, порівняно із значенням показника в 2005 році.

Важливими фінансовими показниками виступають і ті, що відображають стан активів підприємства, серед яких цикл оновлення запасів, показник зносу основних засобів. Отже, розглянемо динаміку саме цих показників, що наведені в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 - Фінансові показники підприємства щодо його запасів та основних засобів, 2005–2008 рр.

	2005	2006	2007	2008	Коефіцієнт росту	Темп росту, %	Темп приросту, %
Показники							
Цикл оновлення запасів, рази собівартість реалізованої продукції (товарів) / запаси	27,74	31,22	48,50	29,90	1,03	103 %	3 %
Середній термін (вік) запасів, дні запаси / (собівартість реалізованої продукції (товарів) / 365)	13	11	7	12	0,97	97 %	(3 %)
Доля основних засобів в активах, % основні засоби / активи	63,00%	70,00%	73,00%	66,00%	1,02	102 %	2 %
Рівень зносу основних засобів, % знос / первісна вартість основних засобів	32,00%	31,00%	31,00%	31,00%	0,99	99 %	(1 %)

Аналізуючи місце основних засобів в активах підприємства, слід відмітити, що їх частка в період з 2005 по 2007 рр. зростала, а на кінець 2008 року знизилась на 9,59 % порівняно з попереднім звітним періодом. Це може бути результатом зростання частки оборотних активів в загальній сукупності всіх активів та незначним збільшенням (оновленням) основних засобів підприємства. Рівень зносу ж основних засобів залишається майже незмінним за аналізований період і в динаміці зменшився лише на 1 %.

В динаміці цикл оновлення запасів зріс на 3 %, а середній термін (вік) цих запасів знизився на 3 %. Доля основних засобів в активах підприємства зросла на 2 %.

Стосовно позичкового капіталу, то з кожним роком його частина у загальному капіталі підприємства збільшується. В цілому, за період з 2005 по

2008 роки, доля позиченого капіталу в активах зросла на 9,68 %, а в відношенні до власного капіталу зросла на 29,88 % (табл. 2.4).

Таблиця 2.4 – Фінансові показники відносно рівня позикового капіталу підприємства та рентабельності реалізації, 2005–2008 рр.

	2005	2006	2007	2008	Коефіцієнт росту	Темп росту, %	Темп приросту, %
Показники							
Доля позиченого капіталу в активах, % довгострокові та поточні зобов'язання / активи	62,00%	68,00%	65,00%	68,00%	1,03	103 %	3 %
Співвідношення позиченого та власного капіталу, % довгострокові та поточні зобов'язання / власний капітал	164,00%	217,00%	182,00%	213,00%	1,09	109 %	9 %
Рентабельність реалізації, % (чистий дохід від реалізації - собівартість реалізованої продукції (товарів)) / чистий дохід	2,00%	(2,00%)	1,00%	(2,00%)	0	0	0

Важко не відмітити, що така тенденція підвищує ризиковість діяльності самого підприємства. Якщо аналізувати місце позикового капіталу в діяльності підприємства з позиції фінансового лівереджу, то слід відмітити, чим більша частка позикового капіталу, тим більший коефіцієнт заборгованості. При невисокій ставці відсотку за користування кредитними коштами, за допомогою фінансового лівереджу, найбільший показник рентабельності капіталу буде саме при значній частці позикового капіталу (понад 75 %), але в разі збільшення такої ставки, рентабельність капіталу відразу стане від'ємною. Тому кращим варіантом для аналізованого підприємства було б мати незначну частку позикового капіталу в загальному обсязі капіталу, тобто не більше 80 %. При частці позикового капіталу до 80

% можна говорити, що підприємство є з певним запасом фінансової стійкості. В даному випадку цей показник коливається в межах 62-68 %, і за аналізований період зростає на 3 %. Такий рівень позикового капіталу не є критичним, але подальше його збільшення може призвести до того, що підприємство з фінансово стійкого перетвориться у фінансово нестійке, залежне підприємство.

Рентабельність реалізації, яка залежить від величини чистого доходу, зокрема від реалізації та собівартості реалізованої продукції, мала непостійний характер. На початку аналізованого періоду така рентабельність мала негативне значення, яке змінилося зростанням цього показника в 2007 році в два рази. Проте на кінець 2008 року маємо знову негативне значення, що дорівнює 2 %. Через незначне коливання цього показника, в динаміці ми не отримали ніяких змін. Дана ситуація свідчить про нерентабельність підприємства, тобто неефективність вкладення коштів у підприємство та нераціональність їхнього використання.

Останні показники, на які слід звертати увагу при аналізі діяльності підприємства, є показники прибутковості, що наведені в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Фінансові показники прибутковості підприємства, 2005–2008 рр.

	2005	2006	%	2007	%	2008	%
Показники							
Прибуток (збиток) до амортизації, зносу, фінансових витрат (доходів) та податку (ЕВІТДА), % ЕВІТДА / чистий дохід від реалізації	7,00%	(12,00%)	- 271,43	2,00%	+ 116,67	0,00%	- 100,00
Прибуток (збиток) до фінансових витрат (доходів) та податку (ЕВІТ), % ЕВІТ / чистий дохід від реалізації	2,00%	(17,00%)	- 950,00	(2,00%)	+ 88,24	(3,00%)	- 50,00

Продовження таблиці 2.5

	2005	2006	%	2007	%	2008	%
Показники							
Прибуток (збиток) до податку (ЕВТ), % ЕВТ / чистий дохід від реалізації	0,00%	(17,00%)	0,00	(2,00%)	+ 88,24	(3,00%)	- 50,00
Прибутковість, % чистий прибуток / чистий дохід від реалізації	0,00%	(17,00%)	0,00	(2,00%)	+ 88,24	(3,00%)	- 50,00
Прибуток на задіяні активи, % чистий прибуток / активи на початок періоду	(0,10%)	(16,15%)	- 15 522,92	(2,97%)	+ 81,60	(4,43%)	- 48,91
Прибуток на інвестований капітал, % чистий прибуток / власний капітал на початок періоду	(0,45%)	(42,58%)	- 9 402,32	(9,43%)	+ 77,86	(12,47%)	- 32,25

Як можна було помітити, всі показники прибутковості за аналізований період з 2005 по 2008 рр. мали схожу тенденцію до змін, а саме, в період з 2005 по 2007 рр. спостерігалось зниження прибутковості, а по деяким показникам вона була взагалі від'ємною. Проте, в 2007 році ці показники значно покращилися, в середньому на 80 %. Але після такого підйому знову спостерігалось зниження значень таких показників.

Для наглядності значення трьох останніх показників розглянемо рис. 2.1.



Рисунок 2.1 – Показники прибутковості ВАТ «Сумигаз» за 2005-2008 рр.

Проаналізувавши даний рисунок можемо зробити висновок, що найбільш критичним роком для підприємства був 2006 рік, коли загальний показник прибутковості зменшився майже на 20 %, порівняно з даними попереднього року. В цей же рік спостерігалось значне зниження прибутковості (на 42,58%) на інвестований капітал та на задіяні активи.

Отже, на основі проведеного нами аналізу, можемо зробити висновок, що ВАТ «Сумигаз» переживає зараз не найкращі часи, що відображається низькими показниками прибутковості діяльності підприємства, значною часткою позичкового капіталу, а також низькою швидкістю оновлення матеріально-технічної бази підприємства.

2.2 Оцінка організації обліку та системи внутрішнього контролю

Внутрішній контроль покликаний контролювати всю фінансово-господарську діяльність як структурних підрозділів, так і підприємства в цілому, зокрема: організацію бухгалтерського обліку, оперативний облік, затрати на виробництво й реалізацію продукції (робіт, послуг), фінансову роботу. Тому при здійсненні такого виду контролю має значення сама організація обліку на підприємстві.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» питання організації обліку ВАТ «Сумигаз» відноситься до компетенції його власників та уповноваженої особи (директора), відповідно до законодавства й установчих документів. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і забезпечення відображення фактів здійснення всіх господарських операцій в первинних документах, зберігання й обробки документів, реєстрів і звітності протягом встановленого строку (але не менше 3-х років) несе також уповноважена особа, яка здійснює керівництво підприємством згідно з чинним законодавством і установчими документами.

Ведення обліку на підприємстві неможливе без письмового фіксування господарських операцій, тобто без процесу документування. Завдяки документуванню управлінський апарат організації має змогу чітко уявляти власний фінансовий стан. Тому особливе значення в цьому процесі має правильність заповнення усіх первинних документів та належна організація самого процесу документування.

На підприємстві дотримано всі етапи документування, а саме:

- складання й оформлення документа;
- прийняття документа бухгалтерією (бухгалтером, що відповідає за облік даної ділянки);
- рух документів по відділах і робочих місцях до бухгалтерії, їх обробка і використання для бухгалтерських записів;
- передача документів на засоби обчислювальної техніки;
- передача документів до архіву.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку на ВАТ «Сумигаз» створена бухгалтерська служба, як самостійний структурний підрозділ, на чолі з головним бухгалтером.

Підприємство самостійно:

- встановлює наказ про облікову політику підприємства, яка є основним документом, що відображає порядок обліку усіх господарських операцій підприємством;
- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського обліку, звіту і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підпис бухгалтерських документів;
- виділяє на окремий баланс філії, представництва, відділи та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік з наступним включенням показників до консолідованого фінансового звіту підприємства.

ВАТ «Сумигаз» здійснює значний за обсягом облік господарських операцій. У зв'язку з цим дуже важливим є раціональна організація обліку на

підприємстві, тобто правильна розстановка кадрів на окремих етапах облікового процесу, встановлення такої структури апарату бухгалтерії, яка якнайбільше відповідає конкретним умовам роботи підприємства. Для оперативності обліку таких господарських операцій бухгалтерія підприємства включає бухгалтерів, які займаються окремою ділянкою обліку:

- з фінансово-розрахункових операцій – здійснює облік коштів у касі і банку, розрахункових і кредитних операцій, а також підзвітних сум;

- з обліку праці і заробітної плати (оплати праці) – здійснюють облік виробітку і розрахунків по заробітній платі з робітниками і службовцями, облік розрахунків з депонентами, фінансовими органами по податках, утриманих із заробітної плати робітників і службовців, органами соціального страхування, а також складають звітність про використання фонду заробітної плати;

- з матеріального обліку – веде облік матеріальних цінностей, придбання і витрачання їх, здійснює облік розрахунків з постачальниками і підрядчиками, контролює стан складського обліку, бере участь в інвентаризації цих цінностей, складає встановлену звітність;

- з податкового обліку – веде облік усіх розрахунків за податками та платежами до бюджетів та соціальних фондів, здійснює розрахунок податкових зобов'язань перед бюджетом за податками.

Головний бухгалтер разом із своїм заступником займаються зведено-балансовим обліком, тобто здійснюють облік доходів, фінансових результатів, внутрішньовідомчих розрахунків, ведуть узагальнюючі і облікові реєстри, складають баланс та інші форми звітності з основної діяльності підприємства, організовують бухгалтерський архів.

Бухгалтерія ВАТ «СумиГаз» має децентралізовану систему збору та обробки інформації, тобто кожна філія підприємства має власну бухгалтерську службу, яка займається аналітичним та синтетичним обліком господарських операцій, складає власні фінансові звіти, які по відношенню

до головного підприємства є проміжними. Узагальнена інформація формується безпосередньо ВАТ «Сумигаз», шляхом подання фінансової інформації філіями головному підприємству. Щодо типу організаційної структури, то вона є лінійною (ієрархічна). Тобто всі бухгалтери безпосередньо підпорядковані головному бухгалтеру. Кожний з бухгалтерів має посадову інструкцію, яка покликана окреслити завдання, обов'язки та права членів бухгалтерської служби стосовно їх функцій. Дані посадові інструкції чітко прописують все що потрібно знати працівнику під час виконання своїх обов'язків.

Говорячи про умови праці працівників облікового апарату, слід відмітити, що на підприємстві використовується облік з елементами автоматизації, тобто застосовується комп'ютерна програма 1С «Бухгалтерія» версії 7.7. Стосовно санітарно-гігієнічних умов, то робочі місця бухгалтерів організовані згідно з вимогами Державних санітарних правил і норм роботи ЕВМ.

Внутрішній контроль на підприємстві являє собою систему заходів, визначених управлінським персоналом товариства та здійснюваних з метою найбільш ефективного використання усіма працівниками своїх обов'язків по забезпеченню та здійсненню господарських операцій. Внутрішній контроль визначає закономірність цих операцій і їх економічну доцільність для даного підприємства. Він є системою постійного спостереження за ефективністю діяльності підприємств, збереженням і ефективністю використання цінностей і коштів, доцільністю і вірогідністю операцій та процесів.

Система внутрішнього контролю – це політика і процедури внутрішнього контролю, прийняті управлінським персоналом суб'єкта господарювання з метою забезпечення правильного та ефективного ведення господарської діяльності, збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, а також виявлення їх, забезпечення точності і повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації.

У процесі здійснення працівниками ВАТ «Сумигаз» контролю ставляться наступні основні завдання: повнота обліку даних, точність облікових даних, законність господарських операцій, повнота записів, точність ведення записів, збереження бухгалтерських документів, захист активів.

Внутрішній контроль на підприємстві здійснюється безперервно. Окремі контрольні заходи проводяться в залежності від виникнення такої необхідності.

На підприємстві ВАТ «Сумигаз», внутрішній контроль розподіляється на попередній, поточний і наступний. Саме такий поділ контролю за його етапністю і зумовив виникнення такого виду контролю, як внутрішній, а також визначив відділи, до компетенції яких відноситься здійснення такого контролю.

Функціонування системи внутрішнього контролю підприємства забезпечується такими відділами, як:

- бухгалтерія, що стосується звірки документальної правильності господарських операцій з фактичними показниками (контроль на місцях);
- плановий та фінансовий відділи, які прогнозують рівень витрат та доходів підприємства, а також відстежують виконання фінансових планів підприємством на рік;
- ревізійний відділ, який контролює та перевіряє правильність уже здійснених операцій підприємством та його підрозділами, філіями;
- головний бухгалтер та керівник підприємства, які безпосередньо несуть відповідальність за функціонування суб'єкта господарювання.

Зупинимось більш детально на кожному з видів контролю.

Попередній контроль передуює фінансово-господарській операції або процесу, діє до їх здійснення. Це дає можливість заздалегідь обґрунтувати економічну доцільність та вірогідність тієї чи іншої операції, своєчасно усунути недоліки, запобігти недоцільним витратам, безгосподарності і марнотратству. В умовах ринкової економіки об'єктом попереднього

контролю є комерційні угоди, договірні зобов'язання, цінні папери (акції, сертифікати, векселі тощо) та інші виробничі, переробні, реалізаційні, розрахункові операції та операції з попереднього оформлення відповідних документів. У сучасних умовах важливу роль відіграє попередній контроль під час прийняття управлінських рішень, коли потрібно завчасно оцінити операції із заготівлі, виробництва та реалізації з точки зору їх законності, доцільності й економічності. У зв'язку з тим, що попередній контроль передує здійсненню операцій, він є найбільш ефективним. Таким видом контролю займаються саме плановий та фінансовий відділи підприємства.

Поточний контроль на акціонерному товаристві здійснюється на стадії завершення тих чи інших господарських чи фінансових операцій на певних ділянках функціонального циклу діяльності підприємства. Це дозволяє своєчасно впливати на негативні операції з метою їх усунення. Поточний контроль з боку керівників і фахівців бухгалтерських служб підприємств має особливе значення під час оформлення та аналізу грошових, розрахункових, виробничих та інших операцій, підписання документів і надходження їх до бухгалтерії. Для цього керівник підприємств перед підписанням будь-якого документу аналізує суть фінансово-господарських операцій та показників, що містить даний документ.

Наступний контроль здійснюється відповідно до Закону України «Про контрольно-ревізійну службу в Україні» шляхом проведення ревізій і тематичних перевірок фінансово-господарської діяльності підприємств. На відміну від попереднього та поточного, наступний контроль передбачає перевірку господарських операцій після їх здійснення. Тому його ефективність у поточній господарській діяльності підприємств менша, ніж попереднього і поточного. Але наступний контроль характеризується більш повним і глибоким підходом до вивчення фінансово-господарської діяльності. Він здійснюється на державному рівні – контрольно-ревізійним управлінням та на рівні підприємства – ревізійною службою, що дає можливість забезпечити всебічну і комплексну перевірку правильності і

законності фінансово-господарських операцій на підприємстві, виявляє порушення і зловживання, які інколи можуть приховуватись системою поточного контролю.

До органів акціонерного товариства, які здійснюють внутрішній контроль, належать:

- Наглядова рада;
- Ревізійна комісія;
- Служба внутрішнього аудиту;

Проте, на ВАТ «Сумигаз» немає служби внутрішнього аудиту, тому функції останнього частково виконує ревізійна комісія, на чолі з бухгалтером-ревізором.

Наглядова рада акціонерного товариства є органом, що здійснює захист прав акціонерів товариства, і в межах компетенції, визначеної статутом та Законом України «Про акціонерні товариства», контролює та регулює діяльність виконавчого органу.

Ревізії на підприємстві відводиться особливе місце, бо саме за допомогою цього виду контролю здійснюється первірка господарських процесів не лише головного підприємства, а й усіх його підрозділів.

Процес ревізії ВАТ «Сумигаз» складається з системи контрольних процедур, що здійснюються ревізійною комісією, яка за певний період часу перевіряє виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємства з точки зору доцільності та економічної ефективності, достовірності і законності здійснених господарських операцій, забезпечення збереження засобів виробництва і предметів праці.

Внутрішня ревізія забезпечує перевірку бухгалтерських і статистичних даних, контроль за збереженням матеріальних цінностей і грошових сум, вивчає вплив методів контролю, що застосовуються на підсумки фінансово-господарської діяльності.

Утворена підприємством ревізійна комісія являє собою постійнодіючий колегіальний орган, який утворений з метою здійснення контролю за

фінансово-господарською діяльністю його виконавчого органу товариства (правління, дирекції, голови, директора тощо).

Ревізійна комісія ВАТ «Сумигаз» є пасивно-діючою. До її складу входять кваліфіковані спеціалісти з різних галузей обліку та діяльності підприємства. Склад такої комісії може змінюватися в залежності від необхідності участі певних спеціалістів в здійснюваних перевірках.

В більшості випадків до складу такої комісії входять:

- начальник технічної служби;
- головний механік;
- начальник охорони праці;
- начальник відділу кадрів та інші.

Ревізійна комісія функціонує на чолі з бухгалтером-ревізором, який підпорядковується головному бухгалтеру.

Кожного з членів такої комісії в своїй праці керується нормами, зазначеними у відповідній посадовій інструкції.

Посадова інструкція бухгалтера-ревізора містить положення щодо функціональних обов'язків, прав, відповідальності та кваліфікаційних вимог, що висуваються до даної посади.

Бухгалтер-ревізор призначається і звільняється з даної посади лише за наказом голови правління ВАТ «Сумигаз» за представленням головного бухгалтера з дотриманням вимог Кодексу законів про працю в Україні і чинного законодавства про працю.

Бухгалтер-ревізор здійснює внутрішній контроль господарсько-фінансових операцій головного підприємства та його підрозділів, який оформлюється відповідними документами (актами перевірки).

До функціональних обов'язків бухгалтера-ревізора відносять:

- здійснення згідно з діючими інструкціям і положеннями, плану і за спеціальними завданнями документальних ревізії господарсько-фінансової діяльності підприємства, а також його підрозділів, які є на самостійному балансі;

- своєчасне оформлення результатів ревізії і подання їх до відповідних інстанцій для вживання необхідних заходів;
- надання оперативних вказівок керівникам об'єкту, що ревізується, щодо усунення виявлених порушень і недоліків, проведення контрольних перевірок виконаних робіт;
- контроль достовірності обліку засобів, що поступають, товарно-матеріальних цінностей і основних засобів, своєчасне відображення в бухгалтерському обліку операцій, які пов'язані з їх рухом, правильності витрачання матеріалів, палива, електроенергії, засобів, дотримання кошторисів витрат, порядку складання звітності згідно первинним документам, а також організацію проведення інвентаризації і бухгалтерського обліку в підрозділах підприємства;
- прийняття участі в розробці і здійсненні заходів, що направлені на підвищення ефективності використання ресурсів, їх економію, посилення контролю господарсько-фінансової діяльності підприємств і організацій, забезпечення зберігання власності, правильну організацію бухгалтерського обліку;
- контроль діяльності працівників підприємства щодо організації ведення бухгалтерського обліку і звітності;
- ведення бухгалтерського обліку з іншої реалізації (виписка рахунків, актів виконаних робіт, податкових накладних, веде звірку з дебіторами та кредиторами з іншої діяльності);
- виконання окремих службових доручень головного бухгалтера.

Бухгалтер-ревізор займається складанням плану перевірок на рік, де зазначається в які терміни має бути здійснена ревізія на підприємстві та в підрозділах. Такий план затверджується головою правління ВАТ «СумиГаз», його заступником, начальником Управління контрольно-ревізійної роботи НАК «Нафтогаз України», а також ставиться підпис самого бухгалтера-ревізора.

В підрозділах перевірка здійснюється раз на квартал і, як правило, триває 10 днів. У разі потреби продовження термінів здійснення ревізійного контролю, така вимога задовольняється спеціально оформленим документом. При терміновій необхідності здійснення контролю, ревізія може назначатися головним бухгалтером.

Після закінчення перевірки підпорядкованого управління підприємства ВАТ «СумиГаз» оформлюються відповідні документи, зокрема:

- звіт про наслідки ревізії, де зазначається період проведення перевірки, дата початку та закінчення ревізії та прийняті заходи за результатами перевірки;

- таблиця показників проведених перевірок та ревізій позавідомчого контролю підприємств, які входять до складу НАК «Нафтогаз України»;

- у разі виявлення нестач чи порушень обліку – довідка про такі факти;

- звіт про контрольно-ревізійну роботу підрозділів внутрішнього контролю, який складається, як правило, за результатами перевірки за квартал.

Такі документи затверджуються заступником голови правління, ревізором, керівником та головним бухгалтером перевіряемого управління.

Звіти по проведених ревізіях подаються щоквартально до управління контрольно-ревізійної роботи ДК «Газ України».

В своїй праці бухгалтер-ревізор користується вимогами усіх законодавчо-нормативних документів стосовно бухгалтерського обліку в Україні.

Бухгалтер-ревізор повинен знати:

- ухвали, розпорядження, накази, методичні, нормативні та інші керівні матеріали з організації бухгалтерського обліку і складання звітності;

- порядок бухгалтерського обліку, форми і методи аналізу господарської діяльності на підприємстві;

- порядок проведення документальних ревізій і перевірок;
- організацію документообігу і порядок документального оформлення і відображення в бухгалтерському обліку засобів господарювання і їх руху;
- план і кореспонденцію рахунків;
- фінансове і господарське законодавство;
- основи економіки, організації виробництва, роботи і управління;
- організацію автоматизованої обробки економічної інформації;
- правила внутрішнього трудового розпорядку;
- трудове законодавство;
- правила і норми охорони праці;

Для того, щоб працювати ревізором на підприємстві, дана особа повинна мати вищу освіту відповідного напрямку підготовки та стаж бухгалтерської або фінансової роботи не менше 3-х років.

Потрібно зазначити, що у зв'язку з веденням обліку на підприємстві в автоматизованій формі, виникло ряд проблем стосовно здійснення перевірки на відповідність господарських операцій. На жаль, до складу ревізійної комісії не входить спеціаліст з програмного забезпечення, тобто упускається можливість здійснення помилок в обліку через невідповідність конфігурації самого програмного забезпечення.

Також слід відмітити, так як ревізійна комісія носить пасивно-діючий характер, і не виділена в окремий функціональний відділ, то на підприємстві відсутні будь-які внутрішні документи, що мали б окреслити положення організації діяльності такої служби.

Отже, внутрішній контроль на підприємстві забезпечується наглядовою радою, ревізійною комісією, фінансовим і плановим відділами та безпосередньо бухгалтерською службою на місцях. Кожний орган, з вище перерахованих, виконує контрольні функції власної ділянкою та виду контролю, тобто попереднім контролем займаються кваліфіковані спеціалісти планового та фінансового відділів підприємства, поточним -

бухгалтери, відповідної ділянки обліку та безпосередньо керівник ВАТ «Сумигаз», наступним – ревізійна комісія. На жаль, на підприємстві відсутній такий контрольний орган, як служба внутрішнього аудиту, що дещо ускладнює процес контролю. Служба внутрішнього аудиту, на відміну від ревізійної комісії має займатися безперервним контролем всіх господарських процесів підприємства та виявляти шляхи подолання неефективного функціонування підприємства. Ревізійна ж комісія націлена лише на фіксування уже здійснених порушень та усунення їх наслідків, а не причин.

2.3 Організація зовнішнього контролю на підприємстві

Згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність» та Законом України «Про акціонерні товариства» фінансова звітність підприємства ВАТ «Сумигаз» підлягає обов'язковій перевірці та підтвердженню аудиторською фірмою чи окремим сертифікованим аудитором. Такий вид контролю є зовнішнім по відношенню до господарюючого суб'єкта.

Зовнішній аудит – це обов'язковий аудит, який передбачений Законом України «Про аудиторську діяльність». Його об'єктом є фінансово-господарська діяльність підприємства (фірми), а метою – перевірка законності господарських операцій, повноти та достовірності бухгалтерської звітності і відповідності її нормативам (чинному законодавству).

Згідно із законодавством України для акціонерних товариств проведення зовнішнього аудиту з метою підтвердження повноти та правильності складання фінансових звітів є обов'язковим. Того ж вимагають й принципи корпоративного управління Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), які зводяться до наступного:

- захист прав акціонерів (система корпоративного управління має захищати права акціонерів);

– однаково справедливе ставлення до акціонерів (система корпоративного управління повинна забезпечити однаково справедливе ставлення до акціонерів, включаючи дрібних та іноземних акціонерів. Усі акціонери повинні мати можливість вдаватись до ефективних засобів захисту у випадку порушення їхніх прав);

– роль зацікавлених осіб в управлінні товариством (система корпоративного управління має визнавати передбачені законом права зацікавлених осіб та заохочувати активне співробітництво між ними та товариством);

– розкриття інформації та прозорість (система управління товариством має забезпечити своєчасне і точне розкриття інформації з усіх найважливіших питань);

– дотримання обов'язків ради (управління товариством має забезпечити стратегічне керівництво, ефективний нагляд за діяльністю правління з боку ради, а також відповідальність цієї ради перед товариством та акціонерами).

Дотримання зазначених принципів передбачає контроль за інформаційними потоками, що є основою для прийняття управлінських рішень менеджментом компанії, акціонерами, інвесторами, іншими зацікавленими сторонами. З цією метою в корпоративних структурах має бути організований зовнішній та внутрішній аудит.

Для забезпечення впевненості акціонерів у заонності та ефективності діяльності правління товариства та підтвердження фінансової звітності, яка використовується зацікавленими сторонами, проводиться зовнішній контроль, який традиційно здійснюється незалежним аудитором.

У вітчизняній практиці управління питання призначення зовнішнього аудитора переважно вирішується правлінням товариства. ВАТ «СумиГаз» обирає самостійно аудиторську фірму послугами якої буде користуватися, тобто акціонери не впливають на вибір тієї чи іншої аудиторської фірми.

Досліджуване нами акціонерне товариство обрало для себе аудиторську фірму «Професіонал СВ».

Співпраця з аудиторською фірмою відбувається на умовах укладеного договору між сторонами. Даний документ може бути укладений як на один рік, так і на більш тривалий період.

Як правило, підприємство співпрацює з аудиторською фірмою протягом всього року, звертаючись за консультацією стосовно ведення обліку за проблемними питаннями. В кінці звітної періоду вся звітність підприємства підлягає суцільній перевірці.

Завершальним етапом аудиту є складання аудиторського висновку, тобто аудитор оформляє результати своєї перевірки у вигляді висновку і звіту.

Аудиторський висновок – це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора, аудиторської фірми, який складається у встановленому порядку і містить в собі висновок стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.

Відповідно до міжнародних стандартів аудиту та статей Закону України "Про аудиторську діяльність", аудитор повинен проаналізувати й оцінити висновки, одержані на основі аудиторських доказів для формування свого висновку про перевірену фінансову інформацію. Висновок аудитора призначений для широкого кола користувачів, його оприлюднення є свідченням того, що річний бухгалтерський звіт клієнта як у цілому, так і в усіх частинах відповідає чинному законодавству України, правилам ведення бухгалтерського обліку і є достовірним.

Аудиторський висновок, що надається ВАТ «Сумигаз», має таку структуру: спочатку наводиться інформація стосовно самої аудиторської компанії та на основі яких нормативно-правових документів здійснюється її діяльність. Наступна інформація стосується відповідальності управлінського персоналу підприємства та самої аудиторської фірми. Також в аудиторському

висновку наводиться інформація стосовно процедур, які використовуються при здійсненні перевірки відповідної частини обліку.

Наступна частина висновку присвячена аудиторській думці, стану бухгалтерського обліку та звітності підприємства, стану активів, зобов'язань, обліку власного капіталу, фінансових результатів, чистого прибутку.

Стосовно звітності підприємства за 2007 рік, аудитором було надано висновок про задовільний стан наявних первинних документів, журналів-ордерів, аналітичних відомостей та інших реєстрів обліку. Щодо правильності ведення, то було встановлено, що всі наявні ресурси підприємства відображаються в обліку відповідно до чинних вимог законодавчої бази України стосовно бухгалтерського обліку.

Таким чином, ВАТ «Сумигаз» за аналізований період має задовільний фінансовий стан через зниження показників прибутковості. За даними 2005–2008 рр. підприємство являється фінансово стійким, але має тенденцію до перетворення у залежне, фінансово нестійке підприємство через збільшення частки позикового капіталу у загальній частині власного капіталу. Облік на підприємстві побудований відповідно до законодавчо-нормативних вимог та ведеться за допомогою створеної на підприємстві бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером. Для забезпечення ефективного функціонування товариства значна увага приділяється внутрішньогосподарському обліку, який здійснюється за допомогою наглядової ради та ревізійної комісії. Зовнішній контроль ВАТ «Сумигаз» побудований на основі здійснення аудиторської перевірки незалежної спеціалізованої фірми, що надає аудиторські послуги «Професіонал СВ» відповідно до вимог чинного Закону України «Про акціонерні товариства» та Закону України «Про аудиторську діяльність».

РОЗДІЛ 3. РОЗРОБКА КОНЦЕПЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ВАТ «СУМИГАЗ»

3.1 Удосконалення нормативно-правового забезпечення здійснення внутрішнього аудиту

За сучасних умов становлення ринкової економіки, яка супроводжується тінізацією, фінансовими та будівельними пірамідами, рейдерством, коли зростає непередбачуваність результатів діяльності підприємств та рівень їх ризиковості, підвищується роль внутрішнього аудиту.

Особливістю аудиту внутрішньої діяльності підприємств є те, що він відбувається у момент здійснення й документального оформлення господарських операцій, що дає змогу своєчасно виявляти недоліки в роботі, вживати необхідних заходів щодо їх попередження. Як правило, внутрішнім аудитором контролюється фінансово-господарська діяльність як структурних підрозділів, так і підприємства в цілому, зокрема: організація бухгалтерського обліку, оперативний облік, затрати на виробництво й реалізацію продукції (робіт, послуг), фінансова робота, маркетинг.

Створення необхідного правового забезпечення може бути потужним важілем розвитку та популяризації внутрішнього аудиту в будь-якій країні. Відповідна законодавча база має зазначити всі суттєві аспекти такого аудиту, адже лише в цьому випадку можливо досягнути досконалої його організації підприємствами різних форм власності.

На сьогоднішній день в Україні не забезпечене правове поле для здійснення внутрішнього аудиту, що є чи не найголовнішою причиною небажання його впровадження більшістю підприємств. Саме тому ми пропонуємо внести зміни у вітчизняну нормативно-правову базу в частині внутрішнього аудиту.

Почнемо з того, що в чинних законодавчих актах відсутнє роз'яснення самого поняття «внутрішній аудит». На нашу думку, такий термін слід наводити в Законі України «Про аудиторську діяльність», визначивши можливість існування як зовнішнього, так і внутрішнього аудиту. Стосовно самої професії внутрішнього аудитора, то вона не згадується ні в Довіднику кваліфікаційних характеристик професій працівників, ні в Класифікаторі професій.

Невизначеність чинним законодавством статусу професії «внутрішній аудитор» унеможлиблює її існування самої посади на підприємствах. Тому виникають проблеми з наступним:

- встановленням оплати праці особам, які здійснюють внутрішній аудит, так як не зрозуміло на основі чого має бути забезпечена винагорода;
- назвою відділів, які здійснюють внутрішній аудит. Наприклад, департамент аудиту, відділ ревізій та контролю, сектор аудиту фінансової дирекції;
- визначенням назви посади осіб, що займаються внутрішнім аудитом, що є похідним від назви підрозділів такого виду аудиту. Наприклад: «внутрішній аудитор департаменту фінансів», «аудитор відділу внутрішнього аудиту департаменту економіки та фінансів», «аудитор департаменту контролінгу» тощо.

У зв'язку з цим постає необхідність у введенні назви професії «внутрішній аудитор» в Класифікатор професій та Довідник кваліфікаційних характеристик професій. Разом з цим має бути запроваджена універсальна назв таких підрозділів – «служба внутрішнього аудиту».

Відсутність кваліфікаційних вимоги до внутрішніх аудиторів спричинює розповсюдження думки, що фактично цю посаду може обіймати будь-яка особа. На практиці, більшість керівників на посаді внутрішнього аудитора хотіли б бачити кваліфікованого спеціаліста, бажано з досвідом роботи зовнішнього аудитора. Тому, необхідно встановити кваліфікаційні рекомендації до осіб, які можуть займати дану посаду. Важливим фактором

здійснення внутрішнього аудиту має бути встановлення відповідальності за порушення Кодексу етики аудиторів, що дозволить збільшити впевненість управлінців в збереженні комерційних таємниць підприємств. Для роз'яснення нормативів Кодексу етики аудиторів необхідно, щоб була створена комісія з етики, яка буде незалежним представницьким органом, що діє на професійній, але безоплатній основі. Таким чином забезпечиться контроль за дотриманням загальноприйнятих в міжнародній практиці етичних норм аудиторів. А для забезпечення законодавчого підґрунтя притягнення до відповідальності внутрішніх аудиторів за порушення Кодексу етики, ми пропонуємо внести зміни до КЗпП України в частині встановлення спеціальної відповідальності за порушення внутрішніми аудиторами даного Кодексу.

Кожний спеціаліст протягом усієї своєї трудової діяльності має удосконалювати та розвивати свої професійні навички, адже цього потребує ринок праці, що весь час змінюється. Для забезпечення необхідними висококваліфікованими кадрами з питань внутрішнього аудиту мають бути передбачені правові підстави для:

- надання внутрішнім аудиторам певного часу (100-200 годин на рік) на навчання і підвищення кваліфікації (тренінги), у тому числі оновлення і поглиблення знань Кодексу етики;
- обов'язкового підписання кожним внутрішнім аудитором зобов'язання про визнання і дотримання Кодексу етики при прийомі на роботу та щорічного підтвердження ним цього зобов'язання.

Незалежні аудитори згідно з чиним законодавством мають час від часу підтверджувати свою кваліфікацію через проходження відповідного тестування. Отримання відповідних сертифікатів дозволяє говорити про якість надання послуг таким аудитором. Аналогічне підтвердження кваліфікаційного рівня необхідне й для внутрішніх аудиторів. Введення правових підстав для щорічної оцінки роботи внутрішніх аудиторів за

окремими регламентами дозволить підвищити рівень довіри керівників підприємств щодо ефективності введення такого виду контролю.

Реалізація запропонованих нами змін законодавчої бази може не лише звернути увагу менеджменту компанії на необхідність ведення внутрішнього аудиту, а й полегшити сам процес створення таких систем на підприємствах.

3.2 Концептуальні основи внутрішнього аудиту ВАТ «Сумигаз»

Впровадження внутрішнього аудиту акціонерними товариствами є обов'язковим елементом здійснення їх господарської діяльності, що визначено Законом України «Про акціонерні товариства». Згідно з даним законодавчим документом до системи внутрішньогосподарського контролю таких підприємств має входити наглядова рада, ревізійна комісія та служба внутрішнього аудиту або замість останніх двох ведені посади ревізора та внутрішнього аудитора.

Досліджуване нами відкрите акціонерне товариство «Сумигаз» в ході своєї діяльності керуватися даним законодавчим документом, але на сьогодні внутрішній контроль підприємства забезпечується лише наглядовою радою та ревізійною комісією.

Отже, для приведення внутрішньогосподарського контролю ВАТ «Сумигаз» у відповідність до вимог Закону України «Про акціонерні товариства» перед керівництвом підприємства постає завдання щодо створення служби внутрішнього аудиту або введення відповідної посади внутрішнього аудитора.

Для ВАТ «Сумигаз», на наш погляд, кращим варіантом було б створення служби внутрішнього аудиту, так як підприємство має розгалужену організаційну структуру, що включає чотири районних управління та дочірнє підприємство «Газовик».

Служба внутрішнього аудиту повинна забезпечити оперативний контроль за здійснюваними операціями та допомогти своєчасно виявляти,

усувати недоліки в роботі інших підрозділів підприємства. Ефективна діяльність такої служби дасть змогу зовнішньому аудитору скорочувати обсяги аудиторських процедур, що в свою чергу зменшить витрати часу та коштів на їх проведення.

Відсутність в чинних законодавчих документах критеріїв стосовно організації внутрішнього аудиту на підприємствах дозволяє підприємствам самостійно встановлювати вимоги щодо його ведення. Проаналізувавши діючу систему контролю ВАТ «СумиГаз», ми пропонуємо власний проект введення внутрішнього аудиту на цьому підприємстві.

Першочерговим для організації служби внутрішнього аудиту є визначення її цілей, завдань, функцій згідно з організаційною структурою підприємства, а потім – затвердження рішення про створення такої служби та положення щодо її функціонування.

Отже, цілями служби внутрішнього аудиту можуть бути:

- здійснення упорядкованої й ефективної діяльності підприємства;
- забезпечення дотримання політики керівництва кожним працівником підприємства;
- забезпечення збереження майна.

При визначенні завдань необхідно чітко розмежовувати відмінність мети створення такого аудиту і ревізійної комісії, що функціонує на підприємстві. Остання покликана усувати недоліки та зловживання, встановлювати законність здійснюваних операцій, забезпечувати максимальну точність даних, а внутрішній аудит має зменшувати недоліки, з'ясовуючи істинність їх виникнення й обмежувати зловживання. Тому завданнями служби внутрішнього аудиту ВАТ «СумиГаз» можуть бути:

- проведення поточного аудиту фінансово-господарських операцій, своєчасне виявлення порушень та недоліків у фінансово-господарській діяльності;
- об'єктивна оцінка відповідності діяльності підприємства прийнятій політиці, положенням і процедурам, перевірка повноти і

обґрунтованості ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності;

- оцінка якості, економічної ефективності внутрішнього контролю та діяльності підприємства;

- взаємодія з фіскальними органами та зовнішніми аудиторами;

- узагальнення матеріалів перевірки, надання об'єктивної, прозорої інформації щодо її результатів власнику та вищому апарату управління підприємством;

- тестування комп'ютерних програм для усунення ризиків фальсифікації здійснюваних облікових операцій;

- формування пакету рекомендацій щодо усунення виявлених недоліків, помилок, а також рекомендацій щодо недопущення їх у майбутньому при сталому функціонуванні та розвитку підприємства.

Виходячи з поставлених завдань служби внутрішнього аудиту її функціональними обов'язками повинно бути:

- експертиза фінансово-господарської діяльності підприємства, яка може здійснюватися в розрізі бухгалтерської звітності (підтвердження правильності складання й оформлення первинних документів, облікових регістрів, узгодження форми звітності з Головною книгою) та достовірності фінансових результатів (повноти обліку затрат і доходів від різних видів діяльності та правильності визначення розміру прибутку);

- розробка й подання обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення системи внутрішньогосподарського контролю;

- проведення перевірок за дорученням керівництва підприємства згідно із затвердженим планом робіт щодо ефективності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, дотримання діючого порядку застосування цін і тарифів;

- підготовка пропозиції щодо вдосконалення бухгалтерського та податкового обліку відповідно до діючих нормативно-правових актів;

– консультування керівників виробничих підрозділів і апарату управління щодо окремих питань організації обліку та контролю матеріальної відповідальності осіб тощо;

– оформлення результатів перевірок виробничо-комерційної діяльності підприємства і його підрозділів.

Визначившись із цілями, завданнями та функціями створеної на підприємстві служби внутрішнього аудиту необхідно вирішити питання з її наповненням.

Для того, щоб потенційні працівники служби внутрішнього аудиту уявляли сферу своєї діяльності керівництво перед проведенням співбесід має визначитися з об'єктами та предметом такого аудиту.

Предметом внутрішнього аудиту є перевірка всіх комплексів завдань і підрозділів підприємства щодо організаційно-правової коректності їх діяльності.

Предмет аудиту конкретизується його об'єктами, до яких відносяться: матеріальні, трудові та фінансові ресурси; джерела цих ресурсів; господарські процеси; економічні результати господарської діяльності; організаційні форми та методи управління тощо.

Таким чином, об'єктами внутрішнього аудиту ВАТ «Сумигаз» можуть бути:

- організація та ведення бухгалтерського обліку;
- достовірність складання і надання звітності;
- стан використання і збереження майна;
- фінансова стійкість підприємства;
- платоспроможність;
- система управління підприємством;
- якість роботи економічних і технічних служб;
- оподаткування і виконавча дисципліна;
- планування і стан внутрішньогосподарського контролю;
- нормування і стимулювання;

- організація і технологія виконання робіт;
- процеси господарської діяльності тощо.

Для ВАТ «Сумигаз» оптимальним був би наступний склад служби внутрішнього аудиту:

- Керівник служби внутрішнього аудиту. Найкращий варіант на цю посаду – особа, що має досвід роботи контрольно-ревізійного характеру або спеціальний сертифікат внутрішнього аудитора,.
- Спеціаліст з розрахунків, в компетенцію якого має входити обізнаність в сфері фінансових питань.
- Спеціаліст з документальних перевірок звітності .
- Спеціаліст з інформаційних технологій (програміст). Дана посада передбачає обізнаність в сфері програмного забезпечення обліку, формування первинних документів.

Для перевірки відповідності певних сфер діяльності товариства можливе залучення й інших спеціалістів, наприклад, з правових питань. В таких випадках товариству вигідніше залучати висококваліфікованих спеціалістів даної сфери на договірних умовах, ніж утримувати в штаті підприємства. Ця вигода полягає в зменшенні витрат на оплату праці та об'єктивності виконуваних послуг.

Важливим моментом при організації служби внутрішнього аудиту є зазначення підпорядкованості такої служби та її зв'язку з іншими підрозділами підприємства.

При визначенні підпорядкованості необхідно мати на увазі, що інколи на думку внутрішнього аудитора можуть впливати особи, чия робота перевіряється, тому потрібно подбати про зменшення можливості подібного впливу на внутрішніх аудиторів, забезпечення їм незалежного положення у компанії. Один із ефективних заходів подолання такої проблеми є підпорядкування служби внутрішнього аудиту першій особі найвищого органу управління компанією. Для ВАТ «Сумигаз» це може бути наглядова рада. Після вирішення питання підпорядкованості потрібно передбачити

взаємозв'язок служби внутрішнього аудиту з іншими службами та підрозділами підприємства., адже це визначає її місце в системі внутрішньогосподарського контролю. Від правильності розподілу такого впливу залежить налагодженість самого процесу контролю.

Схема взаємодії служби внутрішнього аудиту з органами управління, до компетенції яких віднесено здійснення контролю за фінансово-господарською діяльністю товариства подана на рисунку 3.1, а її взаємозв'язок з підрозділами товариства наведений в таблиці 3.1.

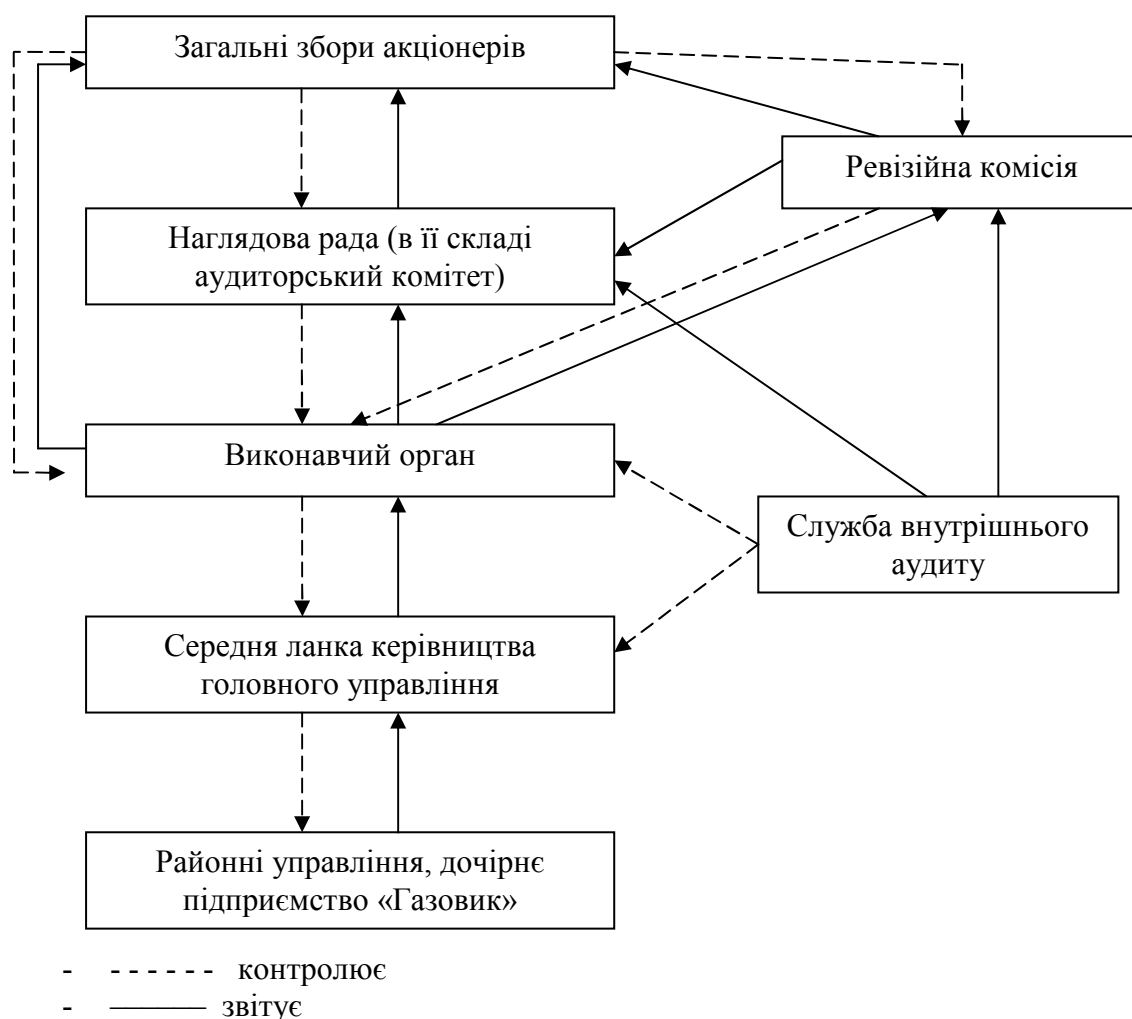


Рисунок 3.1 – Взаємодія служби внутрішнього аудиту з органами управління

Таблиця 3.1 – Взаємозв'язок служби внутрішнього аудиту з іншими службами та підрозділами підприємства

Підрозділ підприємства	Форма взаємозв'язку
Дирекція	Аудитор отримує від керівництва підприємства для виконання накази, розпорядження, вказівки, плани тощо, а надає результати перевірок, аналізу, оцінки діяльності, рекомендації, висновки тощо
Відділ постачання та збуту	Аудитор контролює стан матеріально-технічного забезпечення, ефективність укладених угод з придбання запасів, звіти про витрачання матеріалів на надання послуг, відпуск матеріалів на сторону, акти приймання та списання запасів; підтверджує обґрунтованість надходження та списання запасів, консультує з питань складання договорів, заповнення бланків обліку та звітності, проведення й оформлення процесу і результатів інвентаризації
Матеріальний склад	Аудитор контролює рух запасів, обґрунтованість і своєчасність їх оприбуткування та списання, наявність карток складського обліку, матеріальних звітів, товарно-транспортних накладних, рахунків-фактур, вимог, наявність договорів про матеріальну відповідальність, правильність зберігання, забезпеченість збереженості запасів, справність вагового та вимірювального обладнання; консультує з питань раціонального складання та оформлення первинних документів; інформує про зміни в обліку та звітності
Ділянка будівництва	Аудитор контролює виробничі звіти, накладні на відпуск матеріалів у виробництво, обґрунтованість застосування норм природного убутку; перевіряє обґрунтованість віднесення витрат на надання послуг з газопостачання, заповнення журналів технічного огляду та якості; проводить оцінку виробничої діяльності підприємства, дотримання технічної дисципліни, своєчасності та правильності відображення виробничих операцій у первинних документах; інформує про зміни норм, нормативів та розрахункової собівартості виконаних робіт
Планово-економічний та фінансовий відділи	Аудитор перевіряє наявність діючих норм і нормативів, звітів про виконання планових завдань з виробничої, фінансової і комерційної діяльності, планових тарифів на виконані роботи та послуги; інформує про допущені відхилення в частині оформлення первинної документації; консультує з питань внесення змін і доповнень до Положення про оплату праці, складання розрахунку цін
Відділ бухгалтерської служби	Аудитор перевіряє документи, що підтверджують достовірність бухгалтерської, фінансової та статистичної звітності, обґрунтованість розрахунків з бюджетом і позабюджетними фондами, дебіторами, кредиторами тощо; надає матеріали перевірок інвентаризації, аналізу; інформує про зміни в податковому законодавстві, законодавстві з бухгалтерського обліку та звітності

Враховавши всі структурні зв'язки служби внутрішнього аудиту можна буде виявити можливі сектори впливу на думку внутрішніх аудиторів та зменшити їх вплив. Крім цього, щоб забезпечити належне виконання

покладених на дану службу завдань і функцій, слід керуватися такими принципами:

- Незалежність: служба внутрішнього аудиту має бути незалежна від діяльності підрозділів, які вона перевіряє.
- Професійна майстерність: аудиторські перевірки мають бути виконані на високому професійному рівні.
- Отримання компетентних доказів: компетентне визначення достатності доказів залежно від ступеня впевненості в тому, що надана інформація є істинна та стосується питання, яке перевіряється.
- Чітке вираження думки: аудиторський висновок має бути максимально точним і стислим в оцінці роботи підрозділів.

Результати проведення внутрішнього аудиту мають фіксуватися у відповідних документах, тому наступним етапом при організації внутрішнього аудиту є його методичне забезпечення.

3.3 Методичне забезпечення внутрішнього аудиту ВАТ «Сумигаз»

Повноправне функціонування служби внутрішнього аудиту товариства розпочинається із письмового затвердження Наказу про створення служби внутрішнього аудиту. Але прийняття самого наказу недостатньо, необхідно розробити внутрішньогосподарські нормативні акти – документи та розпорядження, положення щодо діяльності служби внутрішнього аудиту, посадові інструкції її робітників. Саме ці документи складають методичне забезпечення ведення внутрішнього аудиту будь-якого підприємства.

Проекти положення про службу внутрішнього аудиту та посадової інструкції внутрішнього аудитора наведено в додатках А і Б.

Аудиторські перевірки та її результати мають бути документально оформлені, для цього використовуються аудиторами необхідні робочі документи.

Згідно з вимогами і рекомендаціями МСА 230 «Документація» аудитор повинен складати робочі документи, які є достатньо повними й детальними для забезпечення загального розуміння аудиторської перевірки. Аудитору потрібно відображати в робочих документах інформацію щодо планування аудиторської роботи, характеру, часу та обсягу виконаних аудиторських процедур, їх результатів, а також висновків з отриманих аудиторських доказів. Ці документи мають містити пояснення щодо всіх важливих питань, які потребують висловлення думки, а також висновків про них аудитора. Якщо питання стосовно принципів або суджень є складними, то в робочі документи треба вносити відповідні факти, що були відомі аудиторіві на час формулювання висновків. Обсяг робочих документів залежить від судження аудитора, оскільки документування кожного питання, розглянутого ним, не завжди потрібне й доцільне.

Отже, робоча документація представляє собою записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, які здійснюються під час проведення аудиторської перевірки. Вона може бути оформлена у вигляді стандартних форм і таблиць в паперовому чи електронному вигляді.

Основне призначення робочих документів полягає в наступному:

- вони допомагають аудитору сформулювати думку про фінансово-господарську діяльність підприємства;
- дають можливість аудитору-керівнику перевірити роботу своїх підлеглих;
- слугують джерелом даних для підтвердження свідоцтв про правильність зроблених висновків при відповіді на запитання керівництва у випадку виникнення дискусії після закінчення перевірки;
- дозволяють заощадити час для перевірки, не ставлячи зайвих питань, а звернутися безпосередньо до робочої документації;
- підтверджують документами проведений контроль;

- підтверджують виконання аудитором перевірки відповідно до вимог законодавства у разі виникнення наступного судового розгляду;
- розробляють план перевірки;
- організують оперативне управління процесом перевірки.

При складанні робочих документів спеціалістами служби внутрішнього аудиту ВАТ «СумиГаз» важливо забезпечити не лише фактичний стан господарської діяльності товариства, а й правильне оформлення цих документів. Тому робочі аудиторські документи мають відповідати ряду вимог:

- містити достатньо повну і детальну інформацію;
- документи мають бути складені в ході перевірки, складання їх після завершення перевірки і підготовки аудиторського висновку не допускається;

- складаючи робочі документи, аудитор повинен враховувати не тільки інформацію, що стосується звітної періоду, який перевіряється, а й дані попереднього періоду (наприклад, сальдо за рахунками на кінець періоду, що передував звітному), а також відомості, отримані після складання бухгалтерської звітності, про події, що відбулися після завершення звітної періоду, які можуть суттєво вплинути на діяльність або фінансове становище підприємства;

- документи мають відображати найсуттєвіші моменти, охоплювати найважливіші напрями перевірки і завдання, поставлені й вирішені аудитором;

- давати можливість оцінити фінансову звітність згідно з установленими критеріями й ознаками;

- містити інформацію, необхідну чи корисну для наступних аудиторських перевірок;

- відображати стан і оцінку системи внутрішнього контролю на підприємстві та ступінь довіри до нього;

- фіксувати проведені аудиторські процедури з перевірки та оцінки системи бухгалтерського обліку, дотримання встановленої облікової політики і відповідності бухгалтерського обліку встановленим принципам, стандартам, вимогам і законам;
- документи мають бути складені чітко, розбірливо;
- скорочення або умовні позначення, що використовуються, мають бути пояснені на початку папки робочих документів;
- слід обов'язково зазначати місце і дату складання документа, прізвище аудитора і його підпис, номер документа, порядковий номер сторінки в робочій документації;
- мають бути наведені джерела інформації та дані про походження доданих документів, що фіксують господарсько-фінансову діяльність підприємства, а також про виконані аудитором процедури;

Особливі вимоги висуваються до складання робочих документів у випадку, якщо до проведення аудиторської перевірки, крім аудитора, залучаються його асистенти. У цьому разі план аудиторської перевірки та її програма мають бути більш детальними, щоб вони могли бути використані як своєрідні інструкції для асистентів з доручених їм питань. Докази (свідчення), отримані асистентами, слід оформити документально так, щоб аудитор згодом зміг зробити на їх підставі однозначні чіткі висновки.

Для того, щоб спланувати процес перевірки має складатися загальний план аудиту, на основі якого можна визначити не тільки об'єкти перевірки, а й необхідний час на її здійснення. На основі такого плану розроблюються програми проведення внутрішнього аудиту: загальна і окремо по кожному розділу. Проект програми аудиту на прикладі дебіторської заборгованості подано в додатку В.

Наступною стадією процесу аудиту є дослідження. Це найбільш трудомісткий етап роботи, на якому здійснюється виконання робіт за розділами аудиту. Програма кожного розділу складається з переліку процедур, для кожної з яких розроблюється свій робочий бланк.

Розпочинаючи виконання програми перевірки за відповідним розділом аудиту, аудитор здійснює запит необхідних документів. Одержання і повернення документів фіксуються у робочому документі «Перелік документів, наданих аудитору». Зразок даного документу поданий в додатку Г.

Аудиторські докази, необхідні для формування загальної думки про досліджуваний об'єкт можуть добуватися за допомогою тестів контролю та процедур перевірки по суті.

Тести контролю використовуються для з'ясування відповідності організації та ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Тести засобів контролю дебіторської заборгованості наведено в додатку Д і Е.

Метою проведення процедур по суті є перевірка тверджень, на основі яких підготовлена фінансова звітність, тобто тверджень керівництва, висловлених в явному або неявному вигляді, що містяться у фінансовій звітності. Твердження у фінансовій звітності поділяються на наступні категорії:

- існування: актив або зобов'язання існують на конкретну дату;
- права і зобов'язання: актив або зобов'язання належать суб'єктові господарювання на конкретну дату;
- наявність: операція або подія, які стосуються суб'єкта господарювання, відбулися протягом звітного періоду;
- повнота: відсутність необліковуваних активів, зобов'язань, операцій або подій, а також нерозкритої інформації про статті;
- оцінка вартості: актив або зобов'язання обліковуються за відповідною балансовою вартістю;
- вимірювання: операція або подія відображені за належною сумою, доходи і витрати віднесені до відповідного періоду;

– подання й розкриття інформації: інформація про статтю розкрита, класифікована й описана згідно з прийнятною концептуальною основою фінансової звітності.

Докази збираються за кожним твердженням, нерідко один доказ може підтвердити декілька тверджень (наприклад, за допомогою отримання відповіді на запит підтверджуються існування і вартісна оцінка дебіторської заборгованості).

Виконання процедур передбачає наступні операції:

- Відбір документів (операцій), що входять у вибірку.
- Перевірку документів і операцій на їх відповідність вказаній процедурі.
- Занесення помилкових документів (операцій) в рядки бланку.
- Підбиття підсумку виконання процедур.

Завершальним етапом перевірки службою внутрішнього аудиту є складання загального висновку в якому наводиться інформація стосовно фактичного стану перевірених об'єктів та рекомендації по усуненню недоліків, якщо таке мало місце.

Останнім часом, коли все ширшого значення набуває автоматизація облікових процесів, виникає потреба і в аналогічному удосконаленні аудиторської діяльності., що забезпечить скорочення часу на складання робочих документів аудиторів. Важливим є те, що комп'ютерні технології можна використовувати на всіх стадіях аудиту: під час планування, здійснення, документування аудиторської роботи, оформлення аудиторського висновку.

Питання автоматизації аудиту охоплюють увесь комплекс складних прикладних проблем, пов'язаних із застосуванням інформаційних комп'ютерних технологій у контролі, аудиті та аналізі фінансової звітності підприємств, оцінці ефективності й надійності їх інформаційних систем, а також організації аудиторської діяльності в сучасних умовах.

У зв'язку з наявністю системи комп'ютеризації бухгалтерського обліку товариства та обов'язковою вимогою, яка висувається до сучасних контролерів – вміння працювати з комп'ютерною технікою, ми пропонуємо ВАТ «Сумигаз» автоматизувати діяльність служби внутрішнього аудиту, адже об'єкти дослідження можуть бути надані в електронній формі.

На сьогоднішній день ми маємо лише один український програмний продукт для сфери аудиту, який побудований з використанням сильних сторін зарубіжних аналогів. Така програма має назву «Івахненко & Катеньов Аудит». Початково ця програма розроблялася для використання незалежними аудитором, проте кількарічний досвід застосування довів її корисність на великих підприємствах як інструмента внутрішнього контролю.

Загалом програма була успішно застосована при проведенні аудиту та контролю облікових баз даних на різних за розміром та галуззю підприємствах, зокрема газопостачання. До сфери газопостачання належить і аналізоване нами підприємство ВАТ «Сумигаз». Тому ми пропонуємо саме цей програмний продукт. Важливим елементом є й те, що інтерфейс даної програми розроблений українською мовою. Це полегшує її використання, адже законодавством не прописано обов'язкове знання англійської чи німецької мови внутрішніми аудитором, що потрібне при використанні зарубіжних програмних продуктів аудиторів.

Особливістю програми «Івахненко & Катеньов Аудит» є двоступеневе перенесення облікових даних. Спочатку дані з бухгалтерської системи перевіряються на предмет їх цілісності. Після конвертації даних із формату «1С:Бухгалтерія» або іншої бухгалтерської програми вони переносяться у проміжні бази даних. Облікова інформація в них зберігається в спеціально розробленому форматі, який побудований із урахуванням специфікації XBRL – eXtended [Business Reporting Language. XBRL (www.xbrl.org) – це спеціально розроблений стандарт, створений консорціумом, до якого входять найбільші як аудиторські фірми, так і розробники програмного забезпечення.

Призначення стандарту XBRL – універсалізувати обмін даними між програмним забезпеченням різних виробників та спростити подання фінансової інформації. Після цього виправлені та стандартизовані дані переносять до власне аудиторської програми для наступного аналізу. Це дало змогу формалізувати процес перенесення даних та підвищити його надійність.

Загалом розроблений програмний комплекс складається з таких технологічних частин (підпрограм і баз даних):

- Програмно-алгоритмічні модулі.
- Шаблони запитів та робочих документів.
- Проміжні бази даних облікової інформації клієнтів аудиту.
- Робочі бази облікової інформації клієнтів (з можливістю модифікації аудитором).
- Аудиторські робочі документи.

Якщо характеризувати програму в цілому, то вона передбачає такі методи дослідження файлів баз даних господарюючого суб'єкта, які ґрунтуються в основному на автоматизованому аналізі його записів, взятих з бухгалтерської програми. Програма «Івахненко & Катеньов Аудит» орієнтована на роботу з бухгалтерськими операціями, документами, синтетичними та аналітичними рахунками. Важливим є й те, що даним програмним продуктом передбачено підпрограму «Аудиторські робочі документи», що заощадить час внутрішніх аудиторів на розробку необхідного методичного забезпечення їх праці.

Отже, використання ресурсів комп'ютерних технологій службою внутрішнього аудиту дозволить:

- знизити витрати часу на проведення перевірки та формування висновків про результати діяльності підприємства;
- накопичувати, систематизувати, зберігати та забезпечити зручне повторне використання раніше створених документів у процесі здійснення контролю;

– підвищити точність та оперативність обробки, групування та узагальнення даних за різними розрізами необхідними для контролера, створювати архів інформації про результати проведених досліджень та використовувати її у необхідних обсягах та форматах у процесі наступних досліджень із можливістю її використання в наступних дослідженнях. Оскільки на підприємстві за день можуть здійснюватися тисячі операцій, то при вивченні правильності та достовірності формування показників діяльності підприємства суб'єкти внутрішньогосподарського контролю змушені використовувати комп'ютерну техніку як допоміжний засіб в процесі обробки значних обсягів інформації;

– комп'ютеризувати підбір необхідних для перевірки даних, а також визначити прийоми, які будуть використовуватися у процесі здійснення контролю – за допомогою ресурсів такої програми або спеціальної контрольної системи.

У цілому, це сприяє підвищенню економічності та ефективності проведення внутрішньогосподарського контролю на підприємствах та надійності його результатів.

Діяльність служби внутрішнього аудиту як і будь-якого іншого підрозділу підприємства має бути оцінена з позиції ефективності її існування. Щоб визначити вклад служби внутрішнього аудиту в зміцнення конкурентних позицій підприємства потрібно провести аналіз та оцінку її діяльності.

Найпростіше оцінювати ефективність служби внутрішнього аудиту за наступною формулою: сума збільшення доходів та економії витрат, які відбулися завдяки діяльності служби внутрішнього аудиту, повинні перевищувати витрати на її утримання.

Проте, це самий примітивний підхід, який не здатний урахувати усі переваги, які приносить діяльність служби внутрішнього аудиту. Вигоди від її роботи можуть вимірюватися не тільки в грошовому еквіваленті.

Грошовим вимірником ефективного функціонування служби аудиту товариства може бути зниження витрат коштів на проведення незалежного (зовнішнього) аудиту, що спричинюється негрошовим фактором – зменшення затра часу на проведення процедур зовнішніми аудиторами.

Негрошові вигоди проявляються в:

- отриманні певних конкурентних переваг;
- закріпленні позицій на ринку;
- зниженні ризику шахрайства тощо.

Стосовно останнього, то важко оцінити значення фактів, які взагалі можуть не мати місця завдяки наявності у компанії служби внутрішнього аудиту. Так як зміст будь-яких перевірок базується на психологічному факторі: люди, знаючи, що їх робота контролюється, навряд чи наважаться на шахрайство. За даними більшості досліджень, за допомогою внутрішніх перевірок виявляється лише кожне п'яте зловживання з боку найманих працівників (інші чотири виявляються завдяки пильності колег, чи взагалі випадково). Але у будь-якому разі сам факт наявності на підприємстві аудиторів, дає значний профілактичний ефект, який змушує окремих потенційних злодіїв відмовитися від думки про шахрайство. А якщо, при цьому, в компанії ще існує і служба безпеки, то потенційні шахраї переважно і будуть залишатися потенційними.

Забезпечення ефективності діяльності внутрішнього аудиту може забезпечуватися й кваліфікацією, діловими й особистими якостями керівника аудиторської служби та аудиторів.

Отже, запропоновані нами удосконалення внутрішнього контролю ВАТ «Сумигаз» шляхом введення служби внутрішнього аудиту не лише приведе організаційну структуру товариства у відповідність до вимог нового Закону України «Про акціонерні товариства», а й полегшить процес здійснення поточного контролю, зменшить витрати часу та коштів на проведення незалежного зовнішнього аудиту. Зменшить навантаження на ревізійну комісію та планово-аналітичний відділи, на які було покладено

функції внутрішнього аудиту. Внесені пропозиції щодо зміни законодавчої бази можуть не лише звернути увагу менеджменту компанії на необхідність ведення внутрішнього аудиту, а й полегшити сам процес створення таких систем на підприємствах.

ВИСНОВКИ

На сьогоднішній день становлення внутрішнього аудиту в Україні ускладнено неусвідомленням керівників господарюючих суб'єктів необхідності ведення поряд із зовнішнім аудитом внутрішнього та відсутністю нормативно-правової бази. Останнє, в свою чергу, перешкоджає ефективному виконанню вимог чинного Закону України «Про акціонерні товариства» підприємствами, які керуються даним законодавчим документом.

Більшість управлінців не може зрозуміти різницю між ревізією та внутрішнім аудитом, тому введення служб внутрішнього аудиту розглядаються як спосіб збільшення витрат на забезпечення діяльності непотрібного структурного елемента організацій. З метою економії коштів, як правило, всі контрольні функції товариств виконують ревізійні комісії.

В деяких випадках до складу ревізійної комісії включаються особи, які займаються внутрішнім аудитом. Особи, що входять до складу даного підрозділу, керуються Положенням про ревізійну комісію, що спричинює об'єднання функцій та завдань ревізорів й аудиторів.

Для розробки практичних рекомендацій ефективної побудови служби внутрішнього аудиту акціонерних товариств нами було проведено аналіз організації обліку та системи контролю ВАТ «СумиГаз».

В ході дослідження було встановлено наступне:

- обліковий процес забезпечений відповідно до вимог чинного законодавства України в сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- організація системи внутрішньогосподарського контролю не зовсім відповідає вимогам нового Закону України «Про акціонерні товариства» – серед органів, що мають забезпечувати контроль функціонують, лише наглядова рада та пасивно-діюча ревізійна комісія, а

служба внутрішнього аудиту відсутня. Більше того, введення останньої не планується;

- відсутня об'єктивність при проведенні контрольних перевірок головного підприємства, так як бухгалтер-ревізор підпорядковується головному бухгалтеру;

- незабезпечуються перевірки на правильність роботи програмного забезпечення бухгалтерського обліку.

На нашу думку, служба внутрішнього аудиту відсутня на підприємстві саме через незрозуміння її необхідності, що є наслідком недосконалою правової бази.

Для подолання труднощів організації внутрішнього аудиту на підприємствах різної організаційно-правової форми, зокрема акціонерних товариств, ми пропонуємо:

- дати роз'яснення поняття «внутрішній аудит» в Законі України «Про аудиторську діяльність»;

- ввести посаду «внутрішній аудит» до переліку професій, зазначених в Класифікаторі професій та в Довідник кваліфікаційних характеристик професій;

- встановити вимоги до осіб, що обімають посаду внутрішнього аудиту або ж дозволити підприємствам самостійно вирішувати це питання;

- ввести єдину назву структурних одиниць підприємства, що займаються внутрішнім аудитом – служба внутрішнього аудиту;

- визначити рекомендації стосовно побудови служб внутрішнього аудиту підприємствами або встановити самостійне вирішення цього питання підприємствами;

- ввести комісію з етики – незалежного представницького органу, що діє на професійній, але безоплатній основі;

- внести зміни до КЗпП України в частині встановлення спеціальної відповідальності за порушення внутрішніми аудиторами Кодексу етики;

- передбачити правові підстави для: надання внутрішнім аудиторам певного часу (100-200 годин на рік) для навчання і підвищення кваліфікації (тренінги), у тому числі оновлення і поглиблення знань Кодексу етики, обов'язкового підписання кожним внутрішнім аудитором зобов'язання про визнання і дотримання Кодексу етики при прийомі на роботу та щорічного підтвердження ним цього зобов'язання;

- введення правових підстав для щорічної оцінки роботи внутрішніх аудиторів за окремими регламентами.

Створення відповідного нормативно-правового забезпечення полегшить процес організації служб внутрішнього аудиту підприємницькими структурами.

Для забезпечення відповідності Закону України «Про акціонерні товариства» та покращення результатів діяльності нами запропоновано введення служби внутрішнього аудиту на ВАТ «СумиГаз».

Для організації ефективної роботи служби внутрішнього аудиту нами було розроблено:

- можливий перелік завдань, функцій служби внутрішнього аудиту;
- оптимальний склад даної служби з урахуванням організаційної структури товариства;

- внутрішні документи, що закріплюють діяльність служби внутрішнього аудиту на підприємстві;

- введення автоматизації аудиторської діяльності з допомогою програмного продукту «Івахненко & Катеньов Аудит»;

Вважаємо, що запропоновані нами удосконалення мають підвищити ефективність функціонування систем внутрішнього контролю на підприємствах різних організаційно-правових форм, зокрема акціонерних товариств.