

2. Забезпечити керівництво достатнім масивом управлінської інформації може лише децентралізований облік на основі маржинального доходу, який надає можливість визначення внеску кожного сегменту діяльності підприємства.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бланк И.А. Управление прибылью. – К.: Ника-центр, 1998. – 544 с.
2. Господарський кодекс України: за станом на 16 січня 2003 р. / Верховна рада України. – Офіц. вид. – К.: Парлам. вид-во, 2003. – 144 с. – (Бібліотека офіційних видань).
3. Задорожний З. Управлінський облік фінансових результатів у будівництві // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №12. – С. 26–31.
4. Звіт про фінансові результати: Офіц. вид. – К.: М-во фінансів України, 1999. – 4 с. – (Нормативний документ Міністерства фінансів України. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3).
5. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. – Офіц. вид. – К.: Державний комітет промислової політики України, 2001. – 110 с. – (Нормативний документ Державного комітету промислової політики України. Наказ №47).
6. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Підруч. – 2-е вид., для студ. вищ. навч. закл. – К., 2010. – 647 с.
7. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 128 с.: ил.
8. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект. – Т.: Астон, 2005. – 288 с.
9. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Пер. с англ. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 416 с.: ил.

УДК 657.6

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ЯК ОСНОВНА СКЛАДОВА СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Безпалова О.О., аспірант

Харківський державний університет харчування та торгівлі

Раскрыты сущность и роль внутреннего контроля в общей системе управления акционерным обществом; доказана необходимость создания отдела внутреннего аудита как основной составляющей внутреннего контроля.

Ключевые слова: *контроль, система внутреннего контроля, отдел внутреннего аудита.*

The essence and importance of internal control in general system of joint-stock company management are revealed. The need for creation of an internal audit department as the main component of internal control is proved.

Key words: *control, internal control system, internal audit department.*

Постановка проблеми в загальному вигляді. В ринкових умовах, що характеризуються високою невизначеністю і нестабільністю зовнішнього середовища, ефективне управління підприємством неможливе без належного контролю.

Як писав Мальйоне Д., «для того щоб переконатися в достовірності й повноті виведених результатів, потрібний контроль» [1, с. 53].

Постійний і якісний контроль потрібен будь-якому підприємству – великому і малому, оскільки налагоджена система контролю або попереджає про виникнення помилок, і отже, зводить до мінімуму можливість прийняття неправильних, невігідних управлінських рішень, або їх виявляє на ранній стадії, що дозволяє внести певні корективи та уникнути можливих збитків.

В сучасних умовах господарювання, коли діяльність супроводжується різноманітними ризиками, ефективність роботи підприємства багато в чому залежить від організації системи не лише зовнішнього, але і внутрішнього контролю.

Аналіз роботи діючих служб внутрішнього контролю окремих акціонерних товариств показав, що використовувані ними методи і процедури не забезпечують належний контроль за діяльністю осіб, які розпоряджаються отриманими товариством інвестиціями, та надійний захист майнових інтересів інвесторів. Отже, існуюча система контролю потребує перегляду та вдосконалення шляхом створення

служби внутрішнього аудиту, яка дозволить оперативно виявляти поточні проблеми та фіксувати реальний фінансовий стан господарюючого суб'єкта в цілому.

Аналіз останніх джерел досліджень і публікацій. Останніми роками питання, пов'язані з розробкою теоретичних і практичних засад виконання внутрішнього контролю на підприємствах, перебувають у центрі уваги науковців, зокрема таких вчених як Р. Адамс, М.Т. Білуха, Т.А. Бутинець, Ф.Ф. Бутинець, В.А. Дерій, М.Д. Корінько, Н.П. Кузик, М.В. Мельник, Є.В. Мних, Л.В. Нападівська, В.А. Прівезенцев, В.П. Суйц, В.С. Рудницький та інші. Кожен з них висловлював свою думку щодо організації та здійснення контролю, проте комплексного дослідження проблем внутрішнього контролю на підприємствах в сучасних умовах господарювання не здійснювалося. Крім того, залишилися невирішеними проблеми визначення суті і змісту внутрішнього контролю, його місце в системі управління. Потребують уточнення також організаційна структура служб внутрішнього контролю, порядок проведення контролю підприємства тощо.

Формулювання цілей статті. Метою роботи є дослідити стан організації системи внутрішнього контролю в акціонерних товариствах й надати практичні рекомендації щодо її вдосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Оскільки правильно організований контроль на підприємстві є гарантією успішної діяльності, останнім часом він все більше набуває обов'язкового характеру. Особливо це є характерним для підприємств акціонерної форми власності, які згідно з діючим законодавством підлягають обов'язковій перевірці як ззовні (зовнішній (незалежний) аудит) так і внутрішньо (ревізійна комісія).

Правильно організований контроль дозволяє систематизувати та уточнювати наявну економічну інформацію, вчасно виявляти і усувати виявлені недоліки, гарантує раціональне використання майна та коштів для товариства й збереження і ефективно використання інвестованих коштів для акціонерів та інвесторів, надає можливість оцінювати та прогнозувати наслідки різних економічних явищ, що дозволяє ефективно вести бізнес.

В сучасних умовах господарювання поняття «внутрішній контроль» є важливим елементом загальної структури управління акціонерним товариством, оскільки охоплює всі без винятку об'єкти обліку та діяльність кожного працюючого. Тому його побудова потребує особливої уваги.

Як розгалужена організаційна структура система внутрішнього контролю є сукупністю підрозділів, укомплектованих персоналом відповідної кваліфікації з певними повноваженнями, які беруть участь у постійному обміні інформацією через прямі і зворотні зв'язки, а також мають відповідне матеріально-технічне й інформаційне забезпечення і підпорядковуються відповідному виконавчому органу.

Так, В.П. Пантелєєв у своїй монографії досліджуючи питання контролю, вважає, що внутрішній контроль на підприємстві передбачає здійснення таких видів контролю, як адміністративний контроль; внутрішній контроль, який здійснює бухгалтерія; внутрішній аудит; фінансово-економічний контроль; правовий контроль, кадровий, технічний і технологічний контроль, а також контроль, спрямований на забезпечення безпеки підприємства (рис. 1).



Рис. 1. Структура внутрішньогосподарського контролю підприємства згідно з поглядами В.П. Пантелєєва [7, с. 39]

На наш погляд, така структура є достатньо повною, охоплює всіх головних суб'єктів контролю підприємства і дає можливість їм реалізувати свої повноваження, виходячи з особливостей об'єктів контролю. Крім того, підтримуємо погляди вченого, що особливе місце серед засобів контролю займає відділ (або посадова особа) внутрішнього аудиту, введення якого на рівні функціонування господарської одиниці в даний час недооцінюється, хоча досвід країн з розвинутою економікою свідчить про значні можливості і великий потенціал внутрішнього аудиту щодо забезпечення ефективного функціонування суб'єктів різних організаційно-правових форм власності.

Внутрішній аудит у вітчизняній практиці розглядається здебільшого як синонім внутрішньогосподарського контролю (Р. Алборов, А. Борисов, Р. Давидов та ін.), а саме як один з його способів.

Про це свідчить п. 5.1.1. рішення Державної комісії з цінних паперів від 11.12.03 №571, відповідно до якого до організаційної структури системи внутрішнього контролю товариства входить служба внутрішнього аудиту, яка повинна здійснювати поточний контроль за його фінансово-господарською діяльністю, відповідати за своєчасне виявлення та запобігання відхилень, які перешкоджають законному та ефективному використанню майна та коштів підприємства [2].

Хоча між контролем та аудитом існує тісний взаємозв'язок, їх завдання, принципи, процедури та функції в багатьох аспектах збігаються, на наш погляд. ці два поняття потрібно розділяти, оскільки внутрішньогосподарський контроль здійснюється усіма підрозділами підприємства і направлений на забезпечення ефективної діяльності підприємства, а внутрішній аудит досліджує та оцінює ефективність діяльності системи внутрішньогосподарського контролю шляхом проведення перевірок.

Іншими словами, внутрішній аудит – функція незалежної оцінки всіх аспектів діяльності підприємства, здійснювана зсередини підприємства й спрямована на створення у менеджерів суб'єкта господарювання впевненості в тому, що існуюча система контролю є надійною й ефективною [6].

Як вже зазначалося, основною формою внутрішнього контролю в акціонерному товаристві є внутрішній аудит, при цьому, обов'язковим контролюючим органом підприємства даної форми власності є ревізійна комісія. Основне призначення ревізійної комісії акціонерного товариства – контроль за фінансово-господарською діяльністю товариства в цілому. Проте комісія здійснює перевірки фінансово-господарської діяльності товариства лише за певних обставин – за результатами фінансового року, якщо інше не передбачено Статутом товариства, положенням про ревізійну комісію або рішенням Загальних зборів акціонерів, або на вимогу акціонерів, якщо для цього є відповідні підстави.

Проте проведення ревізійною комісією разового контролю, або певними періодами не може задовольнити вимоги сучасних умов господарювання, що спонукає до створення окремого підрозділу підприємства з внутрішнього аудиту.

Такий підрозділ повинен об'єднувати у своєму складі досвідчених спеціалістів, які згідно із затвердженим керівником планом об'єднання з головним бухгалтером будуть здійснювати наступний бухгалтерський контроль – внутрішній аудит, тобто перевірку достовірності обліку й звітності, їх повноти і відповідності чинному законодавству, встановленим нормативам та стандартам, а також надавати рекомендації, консультації та інформацію щодо діяльності підприємства.

Приблизний склад і структура служби внутрішнього аудиту може виглядати таким чином:

1. Керівник служби внутрішнього аудиту (сертифікований аудитор).
2. Бухгалтер-аудитор.
3. Спеціаліст із документальних перевірок звітності.
4. Експерт-аналітик.

Крім того, до складу аудиторської служби також можуть входити інші спеціалісти та експерти (з оподаткування, правових питань, фінансового аналізу тощо), які не належать до штатних працівників аудиторської служби, але залучаються до роботи на договірних засадах [4, с. 42].

Організація відділу внутрішнього аудиту, його раціональна побудова цілком залежить від оптимального застосування його організаційних форм. Так, залежно від розподілу праці співробітників сфери контролю і відповідно побудови служби внутрішнього аудиту, розрізняють централізовану і децентралізовану її форми.

При централізованій формі організації внутрішнього аудиту аудитори (внутрішній аудитор) знаходяться в штаті бухгалтерії і підпорядковуються головному бухгалтерові, що, на наш погляд, є недоречним, оскільки неможливо поєднувати в одній особі функції обліку і контролю фінансово-господарської діяльності підприємства.

При децентралізованій – аудитори виділені в самостійний структурний підрозділ (служба внутрішнього аудиту), що є характерним для підприємств акціонерної форми власності і підпорядковується Раді директорів, аудиторському комітету або Загальним зборам акціонерів.

Діяльність такого структурного підрозділу регламентується внутрішнім нормативним актом – Положенням (стандартом) з організації внутрішнього аудиту.

Таким чином, організована система внутрішнього аудиту дозволить суттєво знизити ймовірність помилок, забезпечить повноту і точність даних звітів, що в майбутньому не тільки дозволить знизити витрати на проведення зовнішнього контролю (аудиту), але і забезпечить ефективне використання ресурсів та потенціалу підприємства, його стабільність і перспективу розвитку.

Проте, оскільки діяльність такої служби є найскладнішою формою організації контролю на підприємстві і, як правило, вимагає значних грошових коштів, пропонуємо в акціонерних товариствах

аудиторську службу створювати на базі ревізійних комісій, наявність яких регламентована на законодавчому рівні (розділ XIV З.У. Про акціонерні товариства) [3].

Але для цього товариство повинне переглянути організаційно-методичні можливості ревізійної комісії, з метою приведення їх до ознак внутрішнього аудиту, що дозволить ревізійній комісії виконувати завдання внутрішнього аудиту [5], основне з яких – забезпечити ефективність функціонування всіх підрозділів підприємства на всіх рівнях управління, а також захистити законні майнові інтереси підприємства та його власників (акціонерів) (рис. 2). Для цього необхідно:

- забезпечити незалежність членів ревізійної комісії від виконавчого органу, що буде гарантією надання об'єктивної інформації про результати оцінки діяльності всіх рівнів управління, а також захисту законних інтересів організації та її власників;
- встановити кваліфікаційні вимоги щодо рівня професіоналізму суб'єктів здійснення контролю;
- розробити методику проведення перевірок, структуру та технологію процесу, використовуючи міжнародний досвід й існуючу нормативну базу.

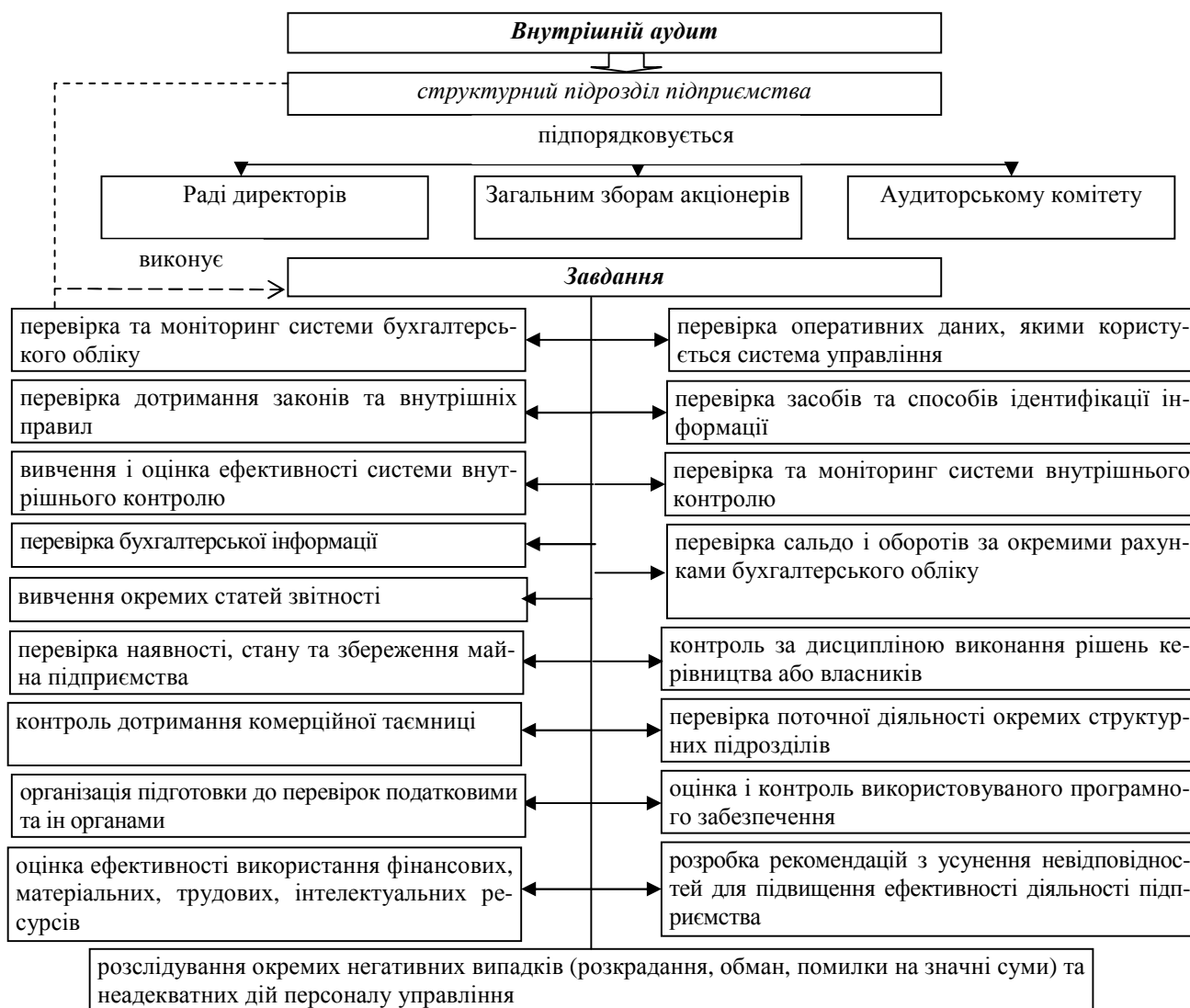


Рис. 2. Основні завдання внутрішнього аудиту

Оскільки у чинному законодавстві з питань організації внутрішнього контролю та аудиту не визначено методику проведення внутрішніх аудиторських перевірок ефективності системи внутрішнього контролю, результатами яких і мають бути об'єктивна оцінка і пропозиції з оптимізації діючої системи внутрішнього контролю підприємства, нами було розроблено можливий порядок організації та проведення внутрішнього аудиту (рис. 3).

Проведення перевірки за допомогою наведеної методики дозволить управлінню підприємства (наглядовій раді) налагодити ефективний контроль за окремими структурними підрозділами компанії, виявити резерви виробництва і найбільш перспективні напрямки розвитку підприємства.



Рис. 3. Порядок організації проведення внутрішнього аудиту (за пропозицією автора)

Висновки та перспективи подальших досліджень. Побудова надійної системи контролю на підприємстві – запорука ефективності бізнесу, яка має потребу в постійному удосконаленні та оцінці своєї ефективності. Найбільш професійно й незалежно оцінити існуючу систему контролю може служба внутрішнього аудиту.

Проведені дослідження показали, що правильно сформована й ефективно працююча на основі методики, розробленої з урахуванням міжнародного досвіду, служба внутрішнього аудиту дає змогу товариству та її власникам: налагодити дієвий контроль за всіма структурними підрозділами підприємства, вчасно виявити недоліки роботи системи внутрішнього контролю та розробити заходи для їх усунення та виникнення в майбутньому, виявити невикористані внутрішні резерви для підвищення ефективності діяльності підприємства. Таким чином, проаналізувавши суть та роль внутрішнього аудиту, доходимо висновку, що внутрішній аудит – один із основних інструментів підвищення ефективності управління підприємствами різних організаційно-правових форм і, особливо, акціонерних товариств. Тому побудова такої системи контролю є необхідною умовою для розвитку й підвищення ефективності бізнесу.

ЛІТЕРАТУРА

1. Мальоне Д. Отношение счетоводства к политической экономии // Счетоводство. – 1890. – № 1, 3, 5, 20–23, 24.
2. Принципи корпоративного управління: за станом на 11 груд. 2003 р. / Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку України. – Офіц. вид. – К.: ДКЦПФР, 2004. – 74 с. – (Нормативний документ ДКЦПФР. Рішення).
3. Про акціонерні товариства [Електронний ресурс]: закон України від 17.09.2008 р. № 514-VI: [зі змінами та доповненнями]. – Режим доступу: <<http://zakon.rada.gov.ua/>>.
4. Чуенков А.Є. Сутність та організація служби внутрішнього аудиту / А.Є. Чуенков // Економічний часопис ХХІ. – 2010. – № 7–8. – С. 38–42.
5. Демченко В.В. Практичний курс внутрішнього аудиту: підручник / В.В. Немченко, В.П. Хомутенко, А.В. Хомутенко; за ред. В.В. Немченко. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 240 с.
6. Визначення Міжнародного Інституту внутрішніх аудиторів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://www/iia-ru.ru>>.
7. Пантелеев В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: монографія / В.П. Пантелеев. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. – 491 с.

УДК 657

ЕТАПИ РОЗВИТКУ ТЕОРІЙ УПРАВЛІННЯ ОБОРОТНИМИ АКТИВАМИ

Дацко К.П., аспірант

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

В статье определены основные этапы развития экономической мысли, касающиеся управления оборотными активами предприятия. Охарактеризованы представители, проблемы, задачи и методология процесса управления оборотными активами на каждом из этапов. Рассмотрено влияние этих периодов на формирование современных теорий и методов учета, анализа и контроля над оборотными активами.

Ключевые слова: оборотные активы, управление, канонизм, меркантилизм, запасы, дебиторская задолженность, денежные средства, эквиваленты денежных средств.

In the article the main stages in the development of economic thought with regard to the management by current assets of a company are examined. At every stage representatives, problems, objectives and methodology for current assets management are characterized. The influence of these periods on the formation of modern theories and methods of accounting, analysis and control of current assets is considered.

Key words: current assets, management, canonism, mercantilism, stocks, accounts receivable, cash funds, cash equivalents.

Постановка проблеми. Для розробки ефективної та діючої системи управління оборотними активами важливим завданням є вивчення досвіду та самого процесу зародження цієї системи у різні історично-економічні періоди. Це дозволить визначити еволюцію поглядів, потреб, основних завдань, а також напрямів та засобів управління оборотними активами.