

Н. М. Проскуріна,
к. е. н., доцент, Запорізький національний університет

ФОРМАЛІЗАЦІЯ ДІЇ МЕХАНІЗМІВ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ФУНКЦІОНАЛЬНОЇ ОПТИМІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В СИСТЕМІ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ

У статті досліджено особливості внутрішнього аудиту в системі корпоративного управління, визначено його основні завдання і проблеми реалізації в Україні. Запропоновано механізм організаційно-функціональної оптимізації внутрішнього аудиту через розроблення моделі перспективного функціонування внутрішнього аудиту в системі корпоративного управління на основі розвитку його організаційно-методологічної бази і практичних методик реалізації.

This article explores internal audit characteristics in corporate management system, defines its main tasks and implementation problems in Ukraine. The mechanism of internal audit organizational and functional optimization is offered in the article. It was achieved by developing models of the internal audit perspective functional in the system of corporate management, based on the development of its organizational and methodological bases and practical methods of implementation.

Ключові слова: внутрішній аудит, корпоративне управління, ризик, самооцінка ризиків, організаційно-функціональна оптимізація, система.

ВСТУП

Реалізація сучасних управлінських технологій сприяє зміцненню конкурентних позицій українського бізнесу в світовому економічному просторі. У процесі інтеграції у світову економіку особливо пильна увага приділяється інструментам, які дозволяють мінімізувати ризикову складову діяльності, зважаючи на їх високу значущість у процесі управління в цілому. З метою оцінки результатів та сприяння підвищенню ефективності функціонування системи управління необхідно реалізувати в компаніях контрольюючу функцію.

Одним з інструментів внутрішнього корпоративного контролю в економічно розвинених країнах є функція внутрішнього аудиту. Паралельно із впровадженням безпосередньо ризик-мінімізуючих інструментів при веденні бізнесу світове економічне співтовариство зіткнулося з проблематикою формування ефективної системи корпоративного управління в цілому [1]. Особливо актуальним це питання стало у кризовій ситуації, що склалася в світі, і з необхідністю негайного реагування на її наслідки. Формування науково-обґрунтованого підходу до побудови моделі корпоративного управління може бути застосовано для вирішення значущих практичних завдань, тому що джерелом стабілізації в рамках кожної окремої компанії та економіки в цілому є оптимізація бізнес-процесів, націлена на зростання ефективності, вишукування додаткових ресурсів її підвищення та джерел можливої мінімізації витрат.

Актуальним є визначення ролі й сфери діяльності функції внутрішнього аудиту як одного з невід'ємних блоків

системи корпоративного управління. По-перше, результати ефективно реалізації функції внутрішнього аудиту є внутрішнім ресурсом компанії, використання якого дозволяє підвищувати ефективність діяльності компанії. По-друге, формування ефективної системи корпоративного управління, об'єднують ланкою якого є функція внутрішнього аудиту, підвищує інвестиційну привабливість і, таким чином, є конкурентною перевагою компаній, що здійснюють діяльність у будь-якій сфері бізнесу.

Актуальність визначення підходів до формування ефективних систем корпоративного управління за участю внутрішнього аудиту очевидна через відсутність його законодавчого регулювання, в т.ч. затверджених вимог щодо його регулювання, взаємодії з вищими органами управління та власниками. Введення зазначених положень на першому етапі в порядку рекомендацій, а в подальшому закріплення їх у якості регулятивних норм може мати важливе практичне значення для діяльності економічних суб'єктів і зацікавлених у їх діяльності осіб. Позитивний результат у даному випадку буде стосуватися розширення, з одного боку, їх сфери відповідальності, з іншого — законодавчої фіксації їх прав і можливостей.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Значний внесок у розвиток аудиту, зокрема внутрішнього аудиту, зробили українські вчені й практики, зокрема: М. Білуха, А. Белоусов, Ф. Бутинець, Н. Дорош, О. Кіреєв, В. Костюченко, О. Нетикша, О. Редько, В. Рудницького, В. Сопко, Л. Сухарева, Б. Усач та ін.; російські нау-

ковці — В. Бурцев, О. Богомолов, М. Голощатов, В. Івашкевич, М. Макальська, О. Макоєв, Х. Мулахметов, В. Суйц, О. Шеремет та ін. Серед зарубіжних авторів — Р. Адамс, Е. Аренс, Дж. Бедді, М. Беніс, М. Готліб, Р. Додж, Ф. Дефліз, Г. Дженік, К. Друрі, Д. Кармайкл, І. Лі, Дж. Лоббек, Р. Монтомері, Ж. Рішар, Дж. Робертсон, А. Роджер, К. Сазерленд та ін.

Мета статті полягає у розкритті сутності внутрішнього аудиту в системі корпоративного управління, дослідження основних проблем розвитку внутрішнього аудиту в системі корпоративного управління та розробці механізмів перспективного функціонування внутрішнього аудиту в системі корпоративного управління на основі розвитку його організаційно-методологічної бази і практичних методик реалізації.

ВИКЛАДЕННЯ ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Внутрішній аудит є дієвим інструментом, який дає змогу виявляти можливості для підвищення ефективності бізнесу. Зі зростанням масштабів виробництва і диверсифікації бізнесу розширюються управлінські ланки, що поділяють вищий управлінський персонал та рівні управління, на яких відбувається впровадження робочих програм, а тому виникають проблеми обміну інформацією: зростає ймовірність прийняття рішень, які суперечать одне одному; знижується ступінь контролю за виконанням рішень, що підвищує ризик прийняття неправильних управлінських рішень та зловживань персоналу. Для вирішення цих проблем на допомогу керівництву приходить служба внутрішнього аудиту, яка забезпечує захист від помилок і зловживань шляхом ідентифікації можливих зон ризику в системі керування й розробки рекомендацій щодо ліквідації слабких місць і запровадження заходів, спрямованих на підвищення ефективності системи керування для досягнення основних цілей такого підприємства [2]. Основні завдання внутрішнього аудиту на підприємстві: проведення поточного аудиту фінансово-господарських операцій та своєчасне виявлення порушень та недоліків у фінансово-господарській діяльності; об'єктивна оцінка відповідності діяльності підприємства прийнятій їм політиці, положенням і процедурам, перевірка повноти і обґрунтованості ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; оцінка якості й економічної ефективності системи внутрішнього контролю (СВК) та ефективності діяльності підприємства; взаємодія з фіскальними органами та зовнішніми аудиторами; узагальнення матеріалів перевірки та надання об'єктивної і прозорої інформації щодо її результатів власнику та вищому апарату управління підприємством; формування пакета рекомендацій щодо усунення виявлених недоліків і помилок та недопущення їх у майбутньому при сталому функціонуванні та розвитку підприємства.

У даний час в Україні відзначається підвищений інтерес до проблем вдосконалення корпоративного управління, а також до нових підходів впорядкування бізнес-процесів і нових методів організації внутрішнього корпоративного контролю [4]. Для українських компаній усіх секторів економіки, включаючи банківський сектор, актуальним є створення підрозділів, що займаються внутрішнім аудитом, у т.ч. з огляду на те, що це є обов'язковою умовою для виходу на міжнародні ринки капіталу.

Одночасно з цим повсюдне впровадження функції внутрішнього аудиту в організаційні структури комерційних організацій ускладнене через відсутність законодавчого регулювання цієї галузі професійної діяльності. Для впровадження міжнародної практики в український бізнес необхідно проводити роботу з аналізу і адаптації існуючих вимог, закріплених міжнародними стандартами внутрішнього аудиту.

Підвищення ефективності внутрішнього аудиту залежить від правильної організації і планування його роботи. У зв'язку з тим, що передові корпорації сьогодні стикаються з високим рівнем ризиків, і це підтверджується даними опитування, проведеного компанією "Ернст енд Янг", і внутріш-

ньому аудиту для виконання своїх завдань необхідно планувати свою роботу з урахуванням ризиків корпорації [6].

Результати дослідження доводять, що організація і планування робіт із внутрішнього аудиту є визначенням його стратегії і тактики, а саме: виявленням ключових ризиків корпорації і ризиків діяльності внутрішнього аудиту, визначенням істотності помилок, складанням загального плану, розробкою аудиторської програми і процедур, формуванням штату аудиту, а також координацією роботи з Наглядовою радою корпорації і з Аудиторським комітетом.

Пропонується планування робіт із внутрішнього аудиту здійснювати в два етапи: на першому — визначаються і оцінюються бізнес-ризиків підрозділу з аудиту корпорації, а на другому — визначаються суттєвіші помилки, ризики діяльності внутрішнього аудиту, складається загальний план і програма аудиторської перевірки з урахуванням оцінки виявлених ключових ризиків. Розглянемо детальніше першу стадію, оскільки вона найбільш значуща при плануванні робіт із внутрішнього аудиту.

Суть даного підходу полягає в тому, що планування робіт із внутрішнього аудиту організується в заздалегідь певних сферах суттєвого ризику. У професійному світі ця концепція ризик-орієнтованого контролю відома під назвою "концепція — COSO". Концепція розроблена американським Комітетом спонсорських організацій Комісії Тредвея (COSO) в 1992 році і прийнята за основу побудови внутрішнього контролю і управління ризиками організації в багатьох країнах світу [7]. Функціонування цього підходу повинно звести до мінімуму різного роду ризики в діяльності корпорації і підвищити вірогідність того, що визначені цілі корпорації будуть досягнуті. Виявлення ризиків відбувається на підставі дослідження бізнес-процесів та інформації про збої (відхиленнях) у господарській діяльності корпорації до настання наслідків відхилень.

Управління ризиками — це явище відносно нове навіть для західних країн. В Україну воно прийшло ще пізніше. Слід зазначити, що за останній час змінився підхід до організації систем управління ризиками у західних компаніях. Активно впроваджується нова модель управління ризиками: ризик-менеджмент в рамках всієї організації (enterprise — wide risk management) [8]. Його ще можна назвати комплексним ризик-менеджментом. Таким чином, вся відповідальність за функціонування ризик-менеджменту замикається на функції внутрішнього аудиту.

Важливим моментом в організації служби внутрішнього аудиту є питання самооцінки ризиків та контролю, який являє собою процес, спрямований на ідентифікацію внутрішніх ризиків, які можуть вплинути на досягнення цілей, і націльний на розробку процедур оцінки суттєвості ризиків та контролю за ними. Застосування самооцінки в процесі аудиту залежить від концепції, якої дотримується керівник аудиторського підрозділу. У вітчизняній літературі дана проблематика не розглядається. За результатами проведеного аналізу тематичних джерел західних фахівців автором сформульовані основні підходи до організації процедур самооцінки ризиків та контролю (табл. 1).

Деталізуючи окремі підходи до організації процедур самооцінки ризиків та контролю, можна виокремити наступний алгоритм процесу самооцінки на рівні трьох ключових етапів:

- 1) вивчення стратегії компанії;
- 2) ідентифікація та ранжування ризиків, суттєвих для реалізації стратегії;
- 3) визначення тих ризиків, на мінімізацію та контроль за якими буде сфокусована робота внутрішнього аудиту.

Вважаємо, що реалізація даного підходу може бути здійснена наступним чином: проведення зустрічі з усіма керівниками одночасно, метою якої повинні бути обговорення, ідентифікація і розстановка акцентів на ризикових областях з метою сприяння менеджменту у визначенні завдань внутрішнього аудиту на наступний рік. Підсумкове завдання, яке може бути вирішене за результатами проведення подібного роду зустрічей, — це концентрація уваги внутрішніх аудиторів на

Таблиця 1. Класифікація підходів дослідження до організації процедур самооцінки ризиків та контролю

Підхід	Коментарі
Підхід, орієнтований на окремі процеси	Процедури самооцінки використовуються для оцінки типового контролю, встановленого в рамках бізнес-процесів, з перевіркою, чи реалізується вони на практиці і наскільки є витратними за часом.
Підхід, орієнтований на окремі проекти	Дані заходи будуть частиною стандартної системи оцінки ризиків, у рамках якої здійснюється підготовка реєстрів, які фіксують ризики, методологія щодо складання більшості із яких рекомендується безпосередньо менеджером компанії. Ризик проекту буде являти собою комбінацію випадків, які відбулися з відхиленням від проекту, і випадків, які мали низьку результативність в частині якості порушення строків чи перевитрат засобів. Система внутрішнього контролю в даному випадку буде концентруватися навколо можливих шляхів успішної реалізації проекту, якщо під реалізацією конкретного проекту мається на увазі включення більшості ряду нових типів операцій, доцільно розробляти і адаптувати нові контрольні процедури. Наявність ризиків у даному випадку може надати позитивний ефект по відношенню до діючих контрольних процедур і надати гарантії, що нові контрольні процедури мають більшу ефективність.
Підхід, орієнтований на роботу персоналу	Заходи з впровадження самооцінки направлені на результати роботи людей як основної рушійної сили. В даному випадку результати роботи і виникнення можливих проблем в ході її виконання формуються під впливом специфіки роботи в команді і взаємовідносин між її членами, які направлені на реалізацію поставлених цілей бізнесу. Концентрація уваги на «м'якому» контролі в термінології оцінки результатів праці людей є ключовим фактором, який представляє рушійну силу в подібних типах заходів.
Підхід, направлений на підвищення рівня підготовки персоналу	Цей тип методик самооцінки являє собою різне вивчення типів ризиків, які можуть впливати на весь корпоративний ресурс, в т.ч. на основні засоби, персонал, інтелектуальну власність, інформаційні системи, продукцію і послуги. Тісний взаємозв'язок з навколишнім середовищем підвищує рівень усвідомленості про можливі надзвичайні ситуації, які можуть знищити всі корпоративні активи. Проведення практичних заходів у подібному форматі сконцентровано на аналізі стрес-сценаріїв, які в подальшому є базою для формування стратегії щодо зниження ризиків і підвищення гарантії відносно забезпечення діяльності в надзвичайних ситуаціях.

* Джерело: адаптовано за [2; 4; 5].

життєво важливих аспектах діяльності з метою гарантії того, що їхня робота приносить реальну користь компанії [3].

ки зору є ключовим орієнтиром для створення ефективних підрозділів внутрішнього аудиту в системі внутрішнього корпоративного управління.



Рис. 1. Схема структуризації внутрішнього нормативно-правового ресурсу внутрішнього аудиту

Для формування комплексного підходу до сучасного внутрішнього аудиту як інтегрального компонента системи корпоративного управління пропонується формування методології з управління його ресурсною базою. В якості основних ресурсів і процедур виділяють: внутрішні стандарти, кадрова політика, ресурс робочого часу, інформаційно-технологічний ресурс.

Формування детальних підходів щодо кожного виду ресурсу здійснюється через призму загальних корпоративних передумов, зумовлених специфікою діяльності кожної конкретної компанії. Суттєвим моментом є встановлення керівництва компанії щодо потреб у внутрішньому аудиті [5, с. 13].

Автор вважає за доцільне структурувати внутрішній нормативно-правовий ресурс з виділенням самостійних блоків, які містять необхідні документи, в розрізі таких напрямів, як управління внутрішнім аудитом і безпосередньо виконання роботи, тому що формування подібного документа на базі чітко виділеної структури надає можливість для управління ним, дає гарантії відображення усіх істотних аспектів діяльності внутрішнього аудиту та швидкого реагування на зміни (рис. 1).

Проведений аналіз сучасних технологій стратегічного управління дає можливість зробити висновок, що найбільш прийнятною як з наукової, так і з практичної точки зору є розроблення механізмів організаційно-функціональної оптимізації внутрішнього аудиту (МОФОВА) через створення моделі перспективного функціонування ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту в системі корпоративного управління (рис. 2). Цей підхід до внутрішнього аудиту з організаційної точки зору є ключовим орієнтиром для створення ефективних підрозділів внутрішнього аудиту в системі внутрішнього корпоративного управління.

З огляду на зазначене запропонована автором організаційна модель інтеграції ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту в систему корпоративного управління дозволяє сформулювати інструментарій щодо її впровадження, який включає:

1) законодавче закріплення за Радою директорів контрольної функції з введенням обов'язків щодо розкриття інформації про діючу систему контролю, її недоліки, планові заходи щодо їх усунення;

2) розширення і конкретизація функцій ревізійної комісії з акцентом на вивченні процедур оцінки і управління ключовими ризиками, винесення незалежного судження з результатами проведеної роботи;

3) прозорість, керованість, комплексність і мобільність системи корпоративних структур компаній;

4) закріплення за службою внутрішнього аудиту таких основних завдань і функцій:

— оцінка ефективності роботи системи внутрішнього контролю;

— перевірка повноти застосування та ефективності методології оцінки ризиків і процедур управління ними;

— перевірка надійності функціонування системи внутрішнього контролю за використанням автоматизованих інформаційних систем, включаючи контроль цілісності баз даних та їх захисту від несанкціонованого доступу та / або використання, наявність планів дій на випадок непередбачених обставин;

— перевірка достовірності, повноти, об'єктивності та своєчасності бухгалтерського обліку та складання бухгалтерської та фінансової звітності, перевірка надійності збору та обробки інформації;

— перевірка достовірності, повноти, об'єктивності та своєчасності подання інших відомостей згідно з нормативними правовими актами до органів державної влади;

— перевірка застосовуваних способів забезпечення збереження майна;

— оцінка економічної доцільності та ефективності здійснюваних операцій;

— перевірка відповідності внутрішніх документів вимогам законодавства і стандартів саморегульованих організацій;

— перевірка систем, створених з метою дотримання правових вимог, професійних кодексів поведінки, інші питання, передбачені внутрішніми документами;

— перевірка процесів і процедур внутрішнього контролю;

— оцінка роботи служби управління персоналом;

5) проведення в обов'язковому порядку незалежної перевірки і оцінки діяльності служби внутрішнього аудиту.

ВИСНОВКИ

Таким чином, пропонується організаційно-функціональна модель ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту в системі корпоративного управління є інструментом, що сприяє вищим органам управління підприємства в якісному виконанні покладених на них функцій. При цьому створення служби внутрішнього аудиту на підприємстві в системі ризик-менеджменту дасть змогу: а) забезпечити ефективне функціонування і стабільність підприємства в умовах конкуренції; б) генерувати процеси аллокаційної ефективності використання стратегічного потенціалу підприємства; в) своєчасно реагувати на зміни внутрішнього й зовнішнього середовища з адаптацією до них; г) мінімізувати комерційні, фінансові та інші ризики в управлінні підприємством, що відновить його позитивну економічну динаміку розвитку.

Сьогодні, як ніколи, обставини сприяють створенню служб внутрішнього аудиту для того, щоб останній продемонстрував свої можливості та довів свою необхідність як власникам, так і керівникам підприємств. Іншими словами, у власників та керівників може з'явитися важливий інструмент для підвищення ефективності бізнесу.

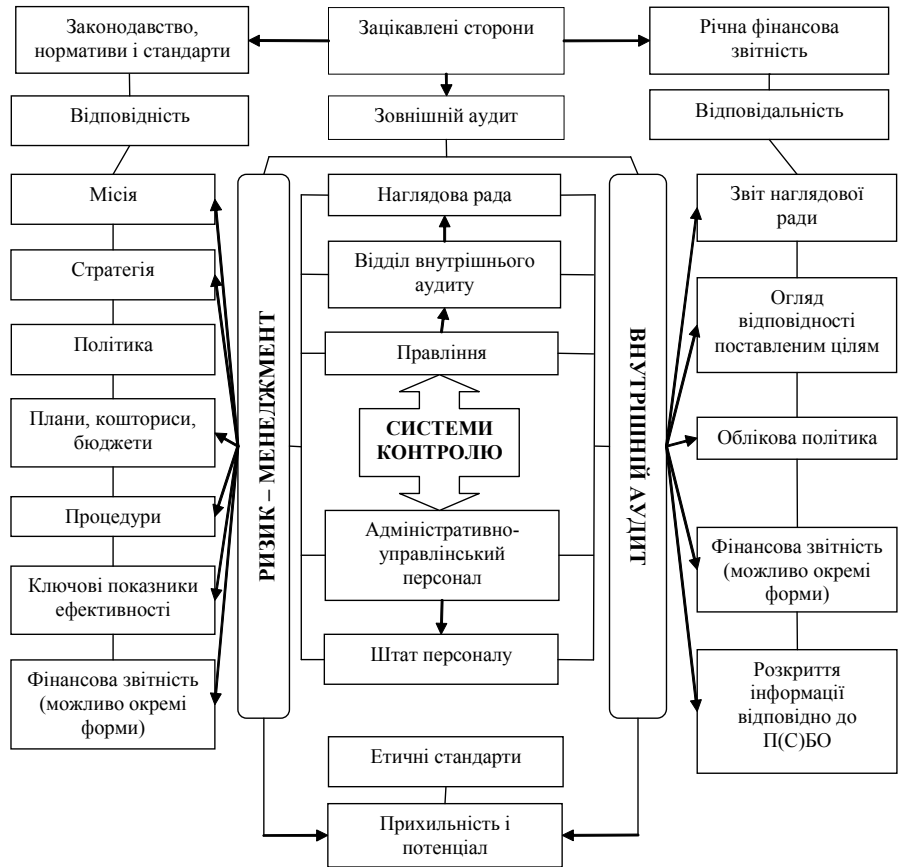


Рис. 2. Етапи розроблення складу й структури механізмів організаційно-функціональної оптимізації (МОФОВА) для забезпечення результативності функціонування внутрішнього аудиту в системі корпоративного управління

Література:

1. Акимов Е.О. Концептуальний підхід к формированию системы риск-менеджмента и механизм его реализации / Е.О. Акимов // Экономика и управление: теория и практика: сб. науч. тр. — Вып. 10. — 2006. — 156 с.
2. Нетикша О. Организация службы внутреннего аудита и ее работа на предприятии / О. Нетикша // Бухгалтерский учет и аудит. — №7. — 2008. — С.61—65.
3. Савчук В. Внутрішній аудит у системі корпоративного управління підприємством / В. Савчук // Економіка України. — 2008. — №5. — С. 50—55.
4. Мороз О.В. Корпоративне управління на підприємствах України: постприватизаційний етап еволюції / О.В. Мороз, Н. П. Карачина, Т.М. Халімон. — Вінниця: УНІВЕР, 2008. — 180 с.
5. Ткаченко А.М. Організація контролінгу та внутрішнього аудиту в системі управління промисловим підприємством / А.М. Ткаченко // Економіка і держава. — № 6. — 2005. — С. 12—16.
6. Amable B. Institutional Complementarity and Diversity of Social Systems of Innovation and Production / B. Amable // Review of International Political Economy. — 2000. — vol. 7. № 4. — P. 645—687.
7. Bartoli Marc. Diagnostic d'entreprise, Paris: InterEdition, 1994 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://d'enterep.com.
8. Faccio M. The separation of ownership and control: an analysis of ultimate ownership of Western European corporations / M. Faccio, L. Lang // Financial Economics, 2003. — № 65. — P. 365—395.

Стаття надійшла до редакції 12.07.2010 р.