

І. Я. Погрібний,
д. е. н., зав. кафедрою бухгалтерського обліку та аудиту, ВФЕУ

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ЗОВНІШНЬОГО ТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПРИ СТВОРЕННІ ВЕРТИКАЛЬНО-ІНТЕГРОВАНИХ СИСТЕМНО- ОРІЄНТОВАНИХ СТРУКТУР

I. Ya. Pogribniy,
d. e. n., zav by the department of record-keeping and audit, VFEU

FEATURES OF APPLICATION OF EXTERNAL AND INTERNAL AUDIT AT CREATION APEAK
COMPUTER-INTEGRATED SYSTEM-ORIENTED STRUCTURES

У статті розглянуті питання особливостей застосування аудиту для досягнення адаптивності локальних систем до загальних у процесі реструктуризації великої кількості однотипних виробництв та створенні вертикально-інтегрованих системно-орієнтованих структур.

Розглянуті особливості застосування аудиту при проведенні аналізу системи обліку підприємства з метою удосконалення організації облікової роботи, аналізу і контролю в процесі реструктуризації та створенні вертикально-інтегрованих системно-орієнтованих структур.

Запропоновані заходи, що дозволяють використовувати ефективні рішення з метою розвитку виробництва за допомогою механізмів внутрішнього управління при створенні у процесі реструктуризації вертикально-інтегрованих системно-орієнтованих структур, також володіють великою адаптивністю щодо спільного функціонування в умовах конкурентного середовища.

In the article the considered questions of features of application of audit are for achievement of adaptiveness of the in-plant systems to general in the process of restructuring of plenty of of the same type productions and creation apeak computer-integrated sistemno- of the oriented structures.

Considered features of application of audit during the leadthrough of analysis of the system of account of enterprise with the purpose of improvement of organization of registration work, analysis and control, in the process of restructuring and creation apeak computer-integrated sistemno- of the oriented structures.

The offered measures which allow to use effective decisions with the purpose of development of production by the mechanisms of internal management at creation in the process of restructuring apeak computer-integrated sistemno- of the oriented structures also own large adaptiveness for the general functioning in the conditions of competition environment.

Ключові слова: реорганізація, аудит, удосконалення організації облікової роботи та методики проведення аналізу і контролю, вертикальна і горизонтальна інтеграція, адаптивність, уніфікація.

Key words: reorganization, audit, improvement of organization of registration work and method of leadthrough of analysis and control, vertical and horizontal integration, adaptiveness, standardization.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Виявити особливості застосування зовнішнього та внутрішнього аудиту при проведенні аналізу системи обліку підприємства з метою удосконалення організації облікової роботи, аналізу і контролю для досягнення адаптивності локальних систем до загальних у процесі реструктуризації великої кількості однотипних виробництв та створенні вертикально-інтегрованих системно-орієнтованих структур.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Проблеми сучасного підходу до організації і здійснення обліку і аудиту з використанням світового і європейського досвіду у розвитку аудиту в Україні досліджувалися такими фахівцями, як Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко, М.Р. Остап'юк, д.е.н., проф. Немченко В.В., д.е.н., проф. Редько О.Ю. та ін.

МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

У публікації проводиться дослідження особливостей застосування аудиту як джерела інформації для керівників усіх рівнів при прийнятті та використанні оптимальних ефективних управлінських рішень з метою розвитку виробництва за допомогою механізмів внутрішнього управління та досягнення адаптивності локальних систем до загальних при створенні у процесі реструктуризації вертикально-інтегрованих системно-орієнтованих структур.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Очевидним є те, що бухгалтерський облік повинен забезпечувати, в першу чергу, систему менеджменту інформацією про інтелектуальний та соціальний капітал з метою їх ефективного використання. Головною передумовою ефективного управління та конкурентоздатності будь-якого підприєм-

ства є наявність корисної та своєчасної інформації для прийняття оптимальних управлінських рішень, тому важливим завданням системи обліку повинна стати ідентифікація інформації та забезпечення нею керівників усіх рівнів.

Управління будь-яким підприємством вимагає систематичної інформації про здійснювані господарські процеси, їх характер і обсяг, про наявність матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, їх використання, про фінансові результати діяльності. Основним джерелом такої інформації є дані поточного бухгалтерського обліку, які систематизуються у звітність. Така звітність має велике значення, оскільки використовується не тільки для економічного аналізу діяльності окремого підприємства з метою одержання інформації, необхідної для управління, а й для узагальнення результатів у масштабі галузей і народного господарства в цілому.

Реструктуризація підприємства з метою удосконалення організації облікової роботи та методики проведення аналізу і контролю потребує проведення великого обсягу робіт. Одним з основних напрямів таких робіт є аудит підприємств, що підлягають реструктуризації. При цьому здійснюється низка аудиторських перевірок, які вирішують декілька функціональних завдань.

Відомий автор книги "Основи аудиту" Р. Адамс [3] дав класичне визначення суті аудиту, за яким аудит — це процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник нагромаджує і оцінює свідчення про інформацію, яка піддається кількісній оцінці і стосується специфічної господарської системи, з тим щоб визначити і виразити у своєму висновку ступінь відповідності цієї інформації установленим стандартам. Існує і таке визначення: аудит — це незалежна експертиза фінансових звітів та іншої інформації про господарсько-фінансову діяльність суб'єкта господарювання з метою формування висновків про його реальний фінансовий стан.

Аудит поділяється на зовнішній і внутрішній.

Зовнішній аудит, який здійснюють спеціальні аудиторські фірми, з'ясує: дотримання правил бухгалтерського обліку та звітності з операцій, що здійснює корпоративне підприємство; стан внутрішнього контролю в умовах корпоративного підприємства та його оцінку; дотримання корпоративним підприємством положень законодавчих та нормативних актів України; виконання економічних завдань, встановлених рішенням загальних зборів власників.

Основні функції внутрішнього аудиту складаються з процедур дослідження окремих операцій підприємства, оцінки цих операцій і контролю відповідності відображення їх в бухгалтерського обліку, а також контролю за функціями внутрішнього контролю підприємства.

Необхідність внутрішнього аудиту у сучасних умовах господарювання викликана наступними чинниками:

- зі зростанням масштабів діяльності багаторівневий апарат управління утворює проблеми обміну інформацією, координації рішень, збільшує імовірність прийняття різними ланками управління постанов, які суперечать одна одній;
- при наявності розкиданих філіалів організації виникає необхідність здійснення контролю і оцінки прийнятих рішень у цілому, що викликає потребу у якісній і достовірній інформації;
- система бухгалтерського обліку не дає повної інформації, необхідної для своєчасного ухвалення рішень. Яким би професійним не був менеджмент, актуальним залишається контроль за станом справ, одним із дієвих інструментів якого може стати внутрішній аудит.

Таким чином, мета внутрішнього аудиту — удосконалення організації і управління виробництвом, виявлення і мобілізація резервів його росту, безпека бізнесу.

В умовах системної економічної кризи одним із напрямів зміцнення економіки є створення вертикально-інтегрованих системно-орієнтованих структур для управління великими корпораціями, холдингами і т.п.

Необхідність проведення такої реструктуризації викликана тим, що більшість підприємств в Україні створені у радянські часи і їх структури та менеджмент не відповідають вимогам часу. Такі підприємства володіють значним надлишком виробничих потужностей по відношенню до потреб ринку і, як наслідок, неповним збутом виробленої товарної продукції, простоями виробничих потужностей та іншими факторами.

У багатьох випадках при наявності великої кількості невеликих однотипних виробництв нерационально здійснюється постачання сировиною і матеріалами, а також збут готової продукції.

Це викликає характерний для традиційної витратної економіки високий рівень витрат і низький рівень прибутковості, що призводить до простоїв виробничих потужностей і значної кількості підприємств-банкрутів у галузі.

Реструктуризації проводиться за трьома основними напрямками:

- реструктуризація організаційної структури;
- реструктуризація активів підприємства;
- реструктуризація структури капіталу, або фінансова реструктуризація.

Горизонтальна реструктуризація організаційних систем передбачає об'єднання однорівневих структур, орієнтованих на загальний сегмент ринку, які виробляють однакові або взаємозамінні товари (наприклад, концентричні та споріднені злиття).

Вертикальна реструктуризація організаційних систем відбувається при об'єднанні технологічно пов'язаних різнорівневих структур, які здійснюють свою діяльність у різних галузях економіки і займаються різними видами діяльності.

Вертикальна інтеграція означає, що стадії виробництва і розподілу ринків охоплені однією ієрархічною системою. Вертикальна інтеграція — це така система, при якій компанія, що займається головним виробництвом, контролює фірму, виробництво якої доповнює ключове, при цьому ринковий механізм замінюється внутрішньогосподарськими операціями. Вертикальна інтеграція створюється, щоб об'єднати процес прийняття рішень і функціонування декількох виробництв, пов'язаних спільною метою.

При об'єднанні в єдине підприємство великої кількості невеликих однотипних виробництв, одночасно з вертикальною має місце і горизонтальна інтеграція.

У результаті здійснення вертикально-горизонтальної інтеграції повинні бути вирішені наступні задачі:

- 1) усунення невизначеності у постачанні або оптимізація постачання матеріалами і сировиною і збуту продукції шляхом централізації постачання сировиною та напівфабрикатами, а також розподільних каналів, усунення непотрібної конкуренції на ринках сировини і готової продукції;
- 2) оптимізація логістичної системи комплексу шляхом централізації перевезень і збільшення мобільності транспортного парку;
- 4) поліпшення якості та зниження витрат. Коли є синергетичний ефект при подібності технологій інтегрованих виробництв, результатом інтеграції є переваги, породжувані масовим виробництвом;
- 5) швидке пристосування до змін технології шляхом планомірного регулювання напрямів і масштабів виробництв.

Реалізація такої реструктуризації потребує проведення значних обсягів аудиторських робіт. Оскільки мова йде про об'єднання певної кількості однотипних структур одного галузевого об'єднання, аудит, що проводиться, є одночасно як внутрішнім, так і зовнішнім. По відношенню до окремих підприємств аудит є зовнішнім, одночасно для галузевого об'єднання за критеріями мети, виконання функцій управління користувачів інформацією, об'єктами вивчення та іншими, є внутрішнім. Тому виникають певні особливості його проведення.

У першу чергу досліджуються питання адаптивності локальних систем до загальних. Завданням цього досліджен-

ня є виявлення існуючих розбіжностей у веденні бухгалтерії окремих юридичних осіб, зокрема проведення бухгалтерських операцій, проведення переоцінки або індексації основних засобів тощо. Результати аудиторських висновків є основою для реформування діяльності бухгалтерій та менеджменту окремих структурних одиниць для того, щоб забезпечити в першу чергу однотипну організацію і методику ведення бухгалтерського обліку, дотримання якісних характеристик фінансової звітності, організації податкового обліку, системи управління підприємством, забезпечити інші процеси господарської діяльності підприємства.

Також проводиться нормативно-правова перевірка, в ході якої встановлюється відповідність доведеної операції діючим правилам, вимогам статуту або засновницького документа, законам, виявлення відхилень від затверджених норм, кошторисів, лімітів і т. п. За їх наявності складають розрахунки і аналітичні таблиці, з'ясовуються наслідки і винні особи, визначається збиток, заподіяний неправомірними діями працівників підприємства. При цьому реалізуються завдання коригування і санації, які передбачають, що у випадку негативних аудиторських висновків, аудитор може, на прохання клієнта, розробити рекомендації з виправлення вкритих помилок та зловживань. Також у даному випадку ставиться мета перевірки ведення бухгалтерської документації згідно з встановленими правилами. У випадку виявлення невідповідного ведення бухгалтерського обліку аудитором розробляються рекомендації по санації і відновленню бухгалтерської документації, постановці бухгалтерського обліку.

Оскільки в процесі реструктуризації підприємства здійснюється реструктуризація структури капіталу або фінансова реструктуризація, завданням аудиту є планування і аналіз, що поєднується зі стратегічним і управлінським аудитом.

Планування як вид аудиторських послуг передбачає розробку різноманітних планів для стратегічного розвитку підприємства, отримання кредитів, інвестицій, досягнення поточних цілей підприємства. Обґрунтування стратегії реструктуризації викликає потребу в розробці планів, що зв'язані з обліком, звітністю, податковим та господарським законодавством, що в даному випадку розробляються аудиторською фірмою.

Управлінський (операційний) аудит вивчає ділові операції з метою формування рекомендацій щодо економічного та ефективного використання ресурсів, досягнення кінцевого результату і формування політики господарюючого суб'єкта. Він повинен допомагати керівникам виконувати їх функції належним чином, для сприяння підвищенню прибутковості підприємства.

Завдання стратегічного аудиту передбачають, що аудитор на підставі даних, одержаних у процесі аудиту, розробляє пропозиції щодо перспективних питань розвитку господарюючого суб'єкта. Стратегічний аудит має на меті обґрунтування оптимальної чи надання пропозицій альтернативної стратегії і програми розвитку будь-якого аспекту або діяльності клієнта в цілому. При аудиті зон ризику визначаються найсуттєвіші позиції окремих підприємств (фінансової звітності підприємства) з урахуванням особливостей діяльності (галузі; структури управління; організації систем обліку і контролю, їх методики та ін.), а також зони ризику в усіх напрямках аудиторської перевірки, тобто місця, де вища вірогідність виникнення, допущення і можливого не виявлення помилок або обману.

Стратегічний аудит поєднується із проведенням різноманітних видів аналізу (економічного, фінансового) та розробкою рекомендацій на їх основі. При цьому надається деталізована інформація про підприємство, дослідження причин виникнення наявної ситуації, а також надаються рекомендації щодо поліпшення стану справ. Це в першу чергу стосується аналізу системи обліку підприємства з метою надання рекомендації щодо її вдосконалення,

аналізу фінансового стану з метою його поліпшення, аналізу результатів діяльності з метою підвищення прибутковості.

У результаті реструктуризації (злиття — приєднання) виникає господарська (операційна) та фінансова синергія.

Ефект операційної синергії передбачає:

- зниження загальних управлінських і комерційних витрат в результаті об'єднання;
- економію витрат на проведення НДР (при об'єднанні виробничої та науково-дослідницької структури);
- ефект комбінунвання взаємодоповнюючих ресурсів;
- збільшення ринкової ніші, збільшення обсягів продажів.

Ефект фінансової синергії проявляється в наступних формах:

- зниження фінансових витрат через залучення позикового капіталу;
- зниження ймовірності банкрутства в результаті диверсифікації бізнесу;
- зростання прибутковості інвестиційних проектів;
- можливість використання елементів прихованого фінансування;

— зниження податків, тобто можливість знизити податкові платежі на свої вільні грошові потоки, що потребує як виду аудиторських послуг податкового планування, тобто розробки плану сплати податків з метою законного зменшення податкових платежів, зниження податкового тиску.

Дана схема контрактації виробничих послуг дозволяє здійснити чіткий поділ між центрами прибутку і центрами витрат, реструктуризувати традиційні потоки, засновані на повторному підрахунку матеріальних витрат, і отримати наступні результати:

- суттєво скоротити потреби підприємств в оборотних коштах;
- отримати додатковий прибуток за рахунок більш ефективного використання тимчасово вільних ресурсів, що знаходяться на рахунках групи;
- знизити собівартість кінцевої продукції при русі продукції по технологічному ланцюжку, підвищити рентабельність продажів;
- виключити з проміжних цін відсотки за комерційними кредитами.

Проведені при такій реструктуризації заходи спрямовані на зниження постійних витрат виробництва.

Інтеграція за сценарієм концентрованого інвестування передбачає утворення горизонтально інтегрованого холдингу, який об'єднує промислові підприємства, що виробляють однорідну і взаємозамінну продукцію. Сформована за таким сценарієм структура дозволяє використовувати ефективний процес прийняття рішень, що виникають у процесі розвитку виробництва за допомогою механізмів внутрішнього управління, а також володіє великою адаптивністю для спільного функціонування в умовах конкурентного середовища.

В умовах реалізації сценарію інтегрованого інвестування відбувається утворення вертикально-інтегрованого холдингу, який функціонує по типу виробництва, що реалізує технологічний ланцюжок через взаємозв'язок виробників з постачальниками або споживачами, що сприяє оптимізації процесу спеціалізованих інвестицій (викликаних специфічністю активів) і які не можуть бути перепрофільовані для використання в альтернативних цілях.

Великі спеціалізовані підприємства мають можливість застосовувати найсучаснішу і високопродуктивну техніку, перейти на потокову технологію виготовлення продукції. У невеликих же підприємствах така техніка відсутня або не може бути досить ефективно застосована. Впровадження нової техніки, удосконалення технології та організації виробництва, як правило, пов'язане з розширенням масштабів виробництва.

Концентрація виробництва в спеціалізованих підприємствах дає можливість на основі механізації та використання досягнень науки збільшити виробництво валової і товарної продукції, підвищити продуктивність праці, знизити собівартість.

Економічні переваги спеціалізованих підприємств, що випускають великосерійну і масово-однорідну продукцію, що застосовують високопродуктивне спеціалізоване обладнання, прогресивну технологію і передові форми організації виробництва і праці, виражаються в поліпшенні використання знань праці і матеріальних ресурсів, підвищенні кваліфікації та продуктивності праці працівників, зниженні собівартості і зростанні рентабельності, економії капіталовкладень.

Великі підприємства мають істотні переваги перед середніми і дрібними підприємствами. Переваги в загальному плані виявляються в наступному:

- легше впроваджується і краще використовується більш сучасне і високопродуктивне обладнання;
- створюються кращі передумови для застосування більш досконалої організації виробництва;
- зі збільшенням обсягу виробництва постійні витрати на одиницю продукції знижуються, що веде до зниження витрат виробництва;
- більше можливостей для поглиблення поділу і кооперації праці.

У результаті об'єднання окремих заводів з'являється можливість також здійснити спеціалізацію допоміжних виробництв. До такої форми спеціалізації можна віднести, зокрема, виконання ремонтних робіт, об'єднання зусиль з перевезення сировини і готової продукції, а також можливість здійснити уніфікацію технологічного обладнання та технологічних процесів.

Уніфікація — найбільш поширений і ефективний метод стандартизації, який передбачає приведення об'єктів до однотипності на основі встановлення раціонального числа їх різновидів і дає можливість знизити вартість виробництва нових виробів, підвищити серйозність і рівень автоматизації виробничих процесів.

Економічна ефективність стандартизації (і, насамперед, уніфікації) проявляється на всіх стадіях життєвого циклу виробу: від дослідно-конструкторських робіт — до утилізації виробу. Це пов'язано з економією часу на дослідження, розробку, виготовлення та випробування нової техніки.

Економія на етапі виробництва досягається від використання у виробництві вже відпрацьованих технологічних процесів, вимірювального інструмента і пристосувань.

Ефективність уніфікації та стандартизації у процесі експлуатації проявляється в можливості використання для діагностування та ремонту раніше розробленої і раніше вживаної контрольно-вимірювальної апаратури, пристроїв та запасних частин. Немає необхідності перенавчати обслуговуючий і ремонтний персонал, оскільки він вже знайомий з подібними виробами в процесі експлуатації.

Агрегування — принцип створення машин, обладнання та приладів їх уніфікованих стандартних агрегатів (автомонних вузлів), що встановлюються у виробі в різній кількості і комбінаціях. Агрегати повинні бути повністю взаємозамінні по всіх експлуатаційних параметрах і приєднувальних розмірах.

Впровадження уніфікації і агрегування дозволяє забезпечити оптимальні експлуатаційні показники, а терміни освоєння нової техніки скоротити в 2—2,5 рази при зниженні в 1,5—2 рази відповідних витрат.

Однією з пріоритетних галузей України є агропромисловий сектор, тому його реструктуризація передбачає досягнення синергетичного ефекту і отримання необхідного фінансового оздоровлення. Такі сектори агробізнесу, як зерновий, молочний, спиртовий і т.д. реформуються на ви-

могу сучасності. Як приклад такої реструктуризації можна навести реорганізацію спиртової промисловості України.

У даному випадку вертикальна інтеграція проводиться в напрямі поліпшення управлінських рішень і усунення конкуренції на ринку як готової продукції, так і сировини.

Створені в результаті реорганізації місця провадження діяльності та зберігання спирту Державного підприємства спиртової та лікеро-горілчаної промисловості "Укрспирт" є спеціалізованими структурними підрозділами ДП, орієнтованими на випуск однієї продукції — спирту етилового.

Таким чином, в результаті об'єднання окремих спирт-заводів в Державне підприємство спиртової та лікеро-горілчаної промисловості "Укрспирт" планується досягти синергетичного ефекту економії матеріальних ресурсів за рахунок:

- 1) здійснення єдиних управлінських рішень для однотипних виробництв;
- 2) усунення конкуренції на ринку;
- 3) уніфікації на підприємствах технологічного обладнання;
- 4) зниження енергоємності виробництва за рахунок модернізації енергетичного обладнання;
- 5) скорочення витрат на розробку і закупівлю нового обладнання;
- 6) поліпшення логістики комплексу, скорочення непотрібних транспортних витрат;
- 7) кооперації та уніфікації допоміжних виробництв.

ВИСНОВКИ

За необхідності систематизації інформації про здійснювані господарські процеси, їх характер і обсяг, про наявність матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, їх використання, про фінансові результати діяльності в процесі проведення реструктуризації аудит поєднує велику кількість функцій як за поставленими завданнями, так і за організаційними особливостями і має широке коло задач, що повинні бути реалізовані одночасно, тобто методика проведення аудиту має враховувати певні специфічні особливості, які пов'язані з впровадженням вертикально-інтегрованих структур управління.

Перспективи подальших розробок у цьому напрямі: Означені в статті проблеми є теоретичною передумовою дослідження особливостей застосування зовнішнього та внутрішнього аудиту при проведенні аналізу системи обліку підприємства для досягнення адаптивності локальних систем до загальних у процесі реструктуризації великої кількості однотипних виробництв при створенні вертикально-інтегрованих системно-орієнтованих структур.

Література:

1. Даньків Й.Я., Лучко М.Р., Остап'юк М.Р. Стандартизація обліку і аудиту. — Київ: Знання, 2006.
2. Аудит. /За ред. д.е.н., проф. Немченко В.В.; за ред. д.е.н., проф. Редько О.Ю. — Київ: Центр учбової літератури, 2012.
3. Адамс Роджер. Основи аудита: пер. с англ.; ред. Я.В. Соколов /Роджер Адамс. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 1995.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", Наказ Міністерства фінансів України № 92 від 27.04.2000 р., зареєстровано в Міністерстві юстиції України 18.05.2000 р. за № 288/4509.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242, зареєстровано в Міністерстві юстиції 02.11.1999 р. за № 750/4043.
6. Норматив № 24 "Врахування роботи спеціалістів внутрішнього аудиту", затверджений рішенням АПУ від 18.12.1998 р. № 73.

Стаття надійшла до редакції 18.04.2013 р.