

# СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ У НАЦІОНАЛЬНІЙ ЕКОНОМІЦІ

---

УДК 657.6:656.2

**О. А. Топоркова**

*Дніпропетровський національний університет залізничного транспорту  
імені академіка В. Лазаряна, Україна*

## **ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ЗАЛІЗНИЧНОМУ ТРАНСПОРТІ**

**У статті розглянуто сучасний стан контрольно-ревізійної роботи на залізничному транспорті, систематизовані організаційні засади здійснення внутрішнього аудиту.**

*Ключові слова:* внутрішній аудит, залізничний транспорт, контроль діяльності, стандарти.

**В статье рассмотрено современное состояние контрольно-ревизионной работы на железнодорожном транспорте, систематизированы организационные основы проведения внутреннего аудита.**

*Ключевые слова:* внутренний аудит, железнодорожный транспорт, контроль деятельности, стандарты.

**The article considers the current state of control and audit procedures on the railway transport and systematizes the organizational bases of conducting an internal audit.**

*Keywords:* internal audit, railway transport, performance control, standards.

Внутрішній аудит сприяє забезпеченню ефективності управління підприємством. Необхідність розробки системи внутрішнього аудиту певного підприємства зі створенням відповідного структурного підрозділу є актуальним завданням сучасних умов господарювання.

Транспортна галузь наразі перебуває в умовах реформування та реструктуризації. За останні роки сформована відповідна нормативна база, що висвітлює специфіку організації контрольних заходів саме на залізничному транспорті [1; 2]. Розроблені та введені в дію Стандарти внутрішнього аудиту [3]. Законодавчо сформовані особливості утворення публічного акціонерного товариства залізничного транспорту загального користування [4].

Вітчизняні науковці приділяють достатньо уваги зазначеній проблематиці. Про що свідчить наявність захищених докторських та кандидатських дисертацій і опублікованих наукових праць.

Питанням внутрішнього аудиту та його місцю в системі управління підприємством присвячені праці Т. О. Каменської [5; 6] та Т. В. Мултанівської і В. С. Воїнової [7]. Внутрішній контроль та його інформаційне забезпечення досліджувала С. М. Петренко [8]. Внутрішній аудит як складову внутрішнього контролю розглядають О. О. Книшек та О. О. Яременко [9].

Малодослідженим є питання створення системи внутрішнього аудиту з урахуванням технологічних особливостей певних галузей господарювання, що зумовлює актуальність обраної теми.

Метою статті є систематизація організаційних засад здійснення внутрішнього аудиту на підприємствах залізничного транспорту.

Залізничний транспорт України – це складне багатогалузеве господарство з широко розгалуженою інфраструктурою, елементи якої формують складну систему зв'язків, що базуються на різних економічних інтересах між підприємствами залізничного транспорту (підприємствами одного профілю, однієї або декількох залізниць, та зв'язки між функціонально різними підрозділами залізниць).

В умовах реструктуризації галузі особлива увага приділяється саме підприємствам залізничного транспорту загального користування, які являють собою залізницю та державні підприємства, що належать до сфери управління центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері транспорту [4].

Специфіка перевізного процесу вимагає організаційної неподільності системи всієї мережі залізниць. Проте великі обсяги роботи, швидка зміна виробничої ситуації не дозволяють за існуючих технічних засобів управляти перевізним процесом із одного центрального органу. Тому залізнична мережа України поділена на окремі територіальні дільниці – залізниця, в межах яких здійснюється оперативне управління перевізним процесом. До складу залізничного транспорту України входять шість залізниць, підприємства (заводи), установи, організації.

Контрольно-ревізійна робота на залізницях покладена на служби контролю та внутрішнього аудиту, що є структурними підрозділами залізниць. До її складу входять:

- відділ з контролю за фінансово-господарською діяльністю;
- відділ з контролю доходів від вантажних та пасажирських перевезень;
- відділ внутрішнього аудиту.

Основною діяльністю працівників відділу з контролю за фінансово-господарською діяльністю є:

– здійснення внутрішнього аудиту та перевірок фінансово-господарської діяльності, цільового та ефективного використання коштів та збереження державного майна, економного використання фінансових і матеріальних ресурсів, виконання планових завдань, достовірності ведення бухгалтерського обліку;

- вжиття заходів щодо упередження фінансових ризиків;
- забезпечення усунення порушень фінансової дисципліни, відшкодування заподіяних збитків;
- вжиття заходів для запобігання фінансових порушень;
- надання пропозицій щодо покращання фінансово-господарської діяльності підрозділу, що перевіряється.

Основною діяльністю працівників відділу з контролю доходів від вантажних та пасажирських перевезень є:

– попередження та виявлення втрат доходних надходжень від перевезення вантажів, пасажирів, багажу та вантажобагажу, контроль за вжитими заходами щодо аналізу та усунення причин, що призвели до втрат, пошук резервів для підвищення доходних надходжень та зменшення експлуатаційних витрат;

– здійснення контролю: за повнотою оприбуткування готівки та своєчасністю здачі її у відповідні установи банку; за станом схоронності та збереження вантажів, багажу, бланків суворого обліку та перевізних документів; за повнотою та своєчасністю нарахування та надходження належних платежів через єдині технологічні центри по обробці перевізних документів; ефективністю використання рухомого складу, об'єктів і комунікацій залізничного транспорту; застосуванням тарифів на вантажні та пасажирські перевезення;

- перевірка правильності оформлення службових безкоштовних проїзних та перевізних документів по залізницях;
- перевірка достовірності звітних даних;
- вжиття необхідних заходів і здійснення постійного контролю за повнотою та своєчасністю відшкодування виявлених при ревізіях неврахованих доходних надходжень.

Основною діяльністю працівників відділу внутрішнього аудиту є надання консультацій та рекомендацій з питань цільового та ефективного використання фінансових і матеріальних ресурсів, достовірності ведення бухгалтерського обліку.

Служба контролю та внутрішнього аудиту безпосередньо підпорядковується начальнику залізниці і є суб'єктом Єдиної системи внутрішнього фінансового контролю. Оперативне управління її діяльністю здійснюється Головним управлінням контролю та внутрішнього аудиту Укрзалізниці.

Контрольні перевірки здійснюються, як правило, шляхом проведення комплексних ревізій, що охоплюють широке коло питань, які характеризують фінансово-господарську діяльність структурного підрозділу (об'єкта контролю) загалом і кожного виду діяльності окремо. Основними завданнями комплексних ревізій, які проводяться на підприємствах та структурних підрозділах залізничного транспорту, є здійснення всебічного контролю за виконанням виробничо-фінансових планів, економним використанням сировинних, паливно-енергетичних та інших матеріальних, фінансових і трудових ресурсів, збереженням державного майна, правильністю організації та ведення бухгалтерського обліку.

Також передбачають перевірки оперативної та виробничої діяльності підрозділів з окремих питань. Робота служби контролю та внутрішнього аудиту на залізницях та структурних підрозділах організується відповідно з календарними планами робіт, які затверджує керівник підприємства (структурного підрозділу). Для ефективної діяльності внутрішні аудитори підприємства повинні мати відповідну нормативну базу: аудиторські стандарти, норми і рекомендації.

Для впорядкування контрольно-ревізійної роботи та внутрішнього аудиту підприємств та організацій залізничного транспорту загального користування відповідно зі Стандартами внутрішнього аудиту [3], розроблено «Інструкцію про проведення контрольних заходів фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій залізничного транспорту України» [1].

Необхідність упорядкування системи внутрішнього контролю виникає з тих причин, що Державна адміністрація залізничного транспорту потребує необхідної інформації для здійснення стабільного перевізного процесу та інших видів основної та допоміжної діяльності підприємствами (структурними підрозділами), а також для реалізації функції контролю на різних рівнях управління.

Внутрішній контроль, як інструмент управління, дає змогу керівництву системи залізничного транспорту перевірити стан виконання основних завдань. Проблема обґрунтованого вибору об'єктів внутрішнього контролю є найважливішою в концепції розвитку системи управління транспортною мережею держави. При розробці об'єктів внутрішнього контролю необхідне обґрунтування області його застосування, яка торкається формування цілей і завдань на всіх ієрархічних рівнях системи управління. Кожний з рівнів управління характеризується власним набором функцій, рівнем компетенції і потребує відповідної інформації для здійснення внутрішнього контролю. Вивчення інформаційних потреб суб'єктів контролю дозволяє визначити підходи до формування інфор-

маційної бази для здійснення внутрішнього контролю з метою прийняття відповідних рішень щодо досягнення певної мети [8, с. 14].

Внутрішня інформація забезпечує вирішення внутрішніх завдань на основі отримання оперативної, своєчасної і достовірної інформації про витрати і результати діяльності як усієї мережі залізничного транспорту України, так і окремих підприємств (структурних підрозділів) кожної залізниці. Виходячи з цього, одним із завдань системи внутрішнього контролю є забезпечення управлінського персоналу необхідною контрольно-аналітичною інформацією, яка є головним інформаційним ресурсом для ухвалення управлінських рішень.

Основною складовою внутрішнього контролю є внутрішній аудит, що являє собою систему дій з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій щодо основних напрямів діяльності суб'єкта господарювання.

Спираючись на останні дослідження сутності поняття, під внутрішнім аудитом пропонується розуміти діяльність уповноважених суб'єктів щодо надання незалежної та об'єктивної оцінки систем управління ризиками, контролю або корпоративного управління та надання роз'яснень і рекомендацій тим, хто наділений найвищими повноваженнями в компанії, з метою підвищення ефективності діяльності [7, с. 57].

Організація системи внутрішнього аудиту, яка буде ефективно функціонувати є складним і тривалим процесом, який включає такі етапи:

- критичний аналіз і зіставлення цілей функціонування підприємства з його основними видами діяльності, розмірами, організаційною структурою та можливостями;

- документальне оформлення ділової концепції підприємства для реалізації його цілей;

- аналіз ефективності існуючої структури управління, її коригування за необхідності;

- розробка внутрішніх положень щодо структурних підрозділів підприємства, на базі яких формується документообіг, штатний розклад, посадові інструкції, що в подальшому дозволить координувати діяльність усіх ланок внутрішнього контролю;

- розробка типових контрольних процедур за основними напрямками діяльності підприємства, що дозволить упорядкувати дії працівників системи контролю та оцінювати рівень достовірності інформації для ухвалення управлінських рішень;

- створення служби внутрішнього аудиту, основні функції якої складаються з процедур дослідження окремих операцій підприємства, оцінювання і контролю відповідності цих операцій, відображених у бухгалтерському обліку, а також контролю за функціями внутрішньої системи контролю підприємства.

Спираючись на [7, с. 58]: система внутрішнього аудиту функціонує відповідно до принципів, характерних для складних систем, а саме:

- принципу цілісності і відокремленості – складається з низки взаємопов'язаних інформаційними потоками елементів;

- принципу комунікативності – система внутрішнього аудиту не ізолювана від інших систем, перш за все, системи внутрішнього контролю та системи управління підприємством;

- принципу ієрархічної підпорядкованості – внутрішній аудит є одночасно підсистемою системи внутрішнього контролю, системи управління підприємством;

– принципу структурності – структура внутрішнього аудиту не може розглядатися відокремлено від об'єкта контролю.

З метою узгодженості дій виконавців внутрішнього аудиту з нормативною базою та вимогами керівництва структурними підрозділами внутрішнього аудиту, утвореними на кожній залізниці, при проведенні ними внутрішнього аудиту застосовують відповідні Стандарти. Поділяються стандарти на такі групи:

1. Загальні стандарти внутрішнього аудиту.
2. Стандарти діяльності з внутрішнього аудиту.
3. Стандарти звітування, моніторингу, формування та зберігання справ, взаємодії з органами державної влади, оцінки якості за результатами внутрішнього аудиту [3]. Зупинимося детальніше на стандартах діяльності.

Стандарт «Напрями проведення внутрішнього аудиту» визначає, що сфера застосування внутрішнього аудиту охоплює такі напрями діяльності (рис. 1).

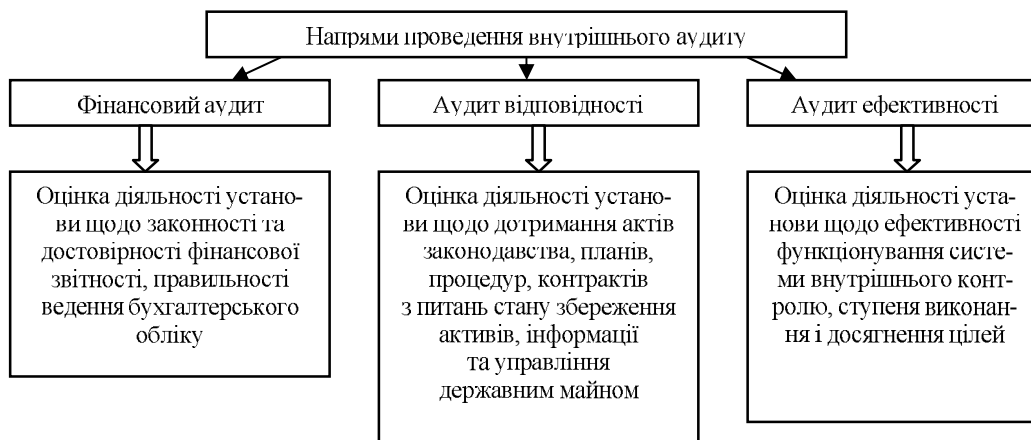


Рис. 1. Напрями проведення внутрішнього аудиту

Первинними є фінансовий аудит та аудит відповідності. У разі негативного висновку за результатами фінансового аудиту чи аудиту відповідності за рішенням керівника установи може бути призначено проведення аудиту ефективності.

Аудит ефективності передбачає оцінку діяльності установи щодо ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, ступеня виконання і досягнення цілей, визначених у стратегічних та річних планах, ефективності планування і виконання бюджетних програм та результатів їхнього виконання, якості надання адміністративних послуг та виконання контрольних-наглядових функцій, завдань, визначених актами законодавства, а також ризиків, які негативно впливають на виконання функцій і завдань установи.

Строк проведення аудиту ефективності становить 45 робочих днів, а строки проведення фінансового аудиту та аудиту відповідності – 30 робочих днів. Ці строки можуть бути продовжені до 15 робочих днів на підставі розпорядчого документа. Строки проведення внутрішнього аудиту не включають строки, пов'язані із його організацією. Залучення експерта іншого органу влади до проведення внутрішнього аудиту здійснюється за письмовим погодженням з керівником органу, в якому працює цей експерт.

Згідно з вимогами Стандарту «Організація внутрішніх аудитів» внутрішній аудит передбачає оцінювання, результатом якого є отримання необхідних та достатніх аудиторських доказів з метою надання висновків відповідно до цілей

внутрішнього аудиту. Цілі внутрішнього аудиту формуються працівником підрозділу внутрішнього аудиту та визначають його очікувані результати. Організація внутрішнього аудиту передбачає розподіл трудових ресурсів, планування внутрішнього аудиту та складання за його результатами програми. Керівник підрозділу внутрішнього аудиту визначає склад аудиторської групи, який повинен відповідати характеру й ступеню складності кожного внутрішнього аудиту, а також обмеженням у термінах і трудових ресурсах.

Внутрішній аудит на залізничному транспорті проводиться централізовано – органами державної контрольно-ревізійної служби, Головного управління контролю та внутрішнього аудиту Укрзалізниці, децентралізовано – регіональними службами контролю та внутрішнього аудиту залізниць. Головне управління контролю та внутрішнього аудиту здійснює оперативне управління та координацію роботи служб контролю та внутрішнього аудиту на залізницях України. Його структура та чисельність визначаються штатним розкладом Укрзалізниці.

При плануванні проведення внутрішнього аудиту працівником підрозділу внутрішнього аудиту береться до уваги система управління ризиками, що застосовується в певному структурному підрозділі (підприємстві) залізничного транспорту. За умов відсутності такої системи працівником підрозділу внутрішнього аудиту застосовується власне судження про ризики в діяльності даного суб'єкта господарювання після консультацій з керівництвом певного структурного підрозділу (підприємства) залізничного транспорту.

Проведення внутрішнього аудиту передбачає збір аудиторських доказів працівниками підрозділу внутрішнього аудиту із застосуванням методів, методичних прийомів і процедур, що забезпечують обґрунтованість висновків за його результатами.

Працівники підрозділу внутрішнього аудиту самостійно визначають методи, методичні прийоми та процедури, які застосовуються під час внутрішнього аудиту, залежно від його об'єкта та відповідно до вимог внутрішніх документів з питань проведення внутрішнього аудиту. Виконавці внутрішнього аудиту на підприємствах (структурних підрозділах) залізничного транспорту в основному користуються прийомами документального контролю, оскільки робота структурних підрозділів перевіряється, як правило, з точки зору оцінки системи управління та виконання ухвалених управлінських рішень.

Джерелами аудиторських доказів є:

- дані первинних документів і звітів, у яких відображається основна інформація про операції, системи та процеси;
- облікові реєстри;
- фінансова, статистична, податкова та інші види звітності;
- інвентаризаційні матеріали (описи, порівняльні відомості);
- розрахунки, декларації, кошториси, калькуляції, договори, контракти, накази, розпорядження;
- матеріали контрольних заходів;
- дані, отримані за результатами експертних перевірок, лабораторних аналізів, контрольних замірів, проведених за участю працівників підрозділу внутрішнього аудиту;
- інші документи та матеріали, необхідні для проведення внутрішнього аудиту.

Достовірність офіційної документації та інформації, наданої працівникам підрозділу внутрішнього аудиту для внутрішнього аудиту, забезпечується посадовими особами установи, що її склали, затвердили, підписали чи засвідчили.

Основними передумовами впорядкування контрольно-ревізійної роботи та внутрішнього аудиту на залізничному транспорті є: створення єдиної внутрішньої нормативної бази; формування організаційних засад та методології проведення контрольних заходів; кадрове забезпечення.

Найсуттєвішою проблемою при побудові структурного підрозділу внутрішнього аудиту є досягнення належного рівня незалежності внутрішніх аудиторів. Оскільки внутрішні аудитори є працівниками підприємства і певною мірою залежні від її керівництва, тому структура підпорядкування на підприємстві має передбачати мінімізацію або унеможливлення здійснення безпосереднього тиску на внутрішніх аудиторів з боку менеджменту [9, с. 344].

Основними завданнями внутрішнього аудиту на залізничному транспорті є:

- виявлення недоліків і позитивних сторін управління залізничним транспортом;
- аналіз специфічних факторів впливу на діяльність підприємств (структурних підрозділів) залізничного транспорту;
- розробка конкретних рекомендацій та ухвалення відповідних управлінських рішень для кожного підприємства (структурного підрозділу);
- оцінка якості інформації кожного підприємства (структурного підрозділу);
- розробка стратегічних прогнозів діяльності залізничного транспорту.

Водночас для організації ефективності внутрішнього аудиту мають бути створені відповідні умови. Внутрішній аудит установи потребує періодичного проведення внутрішнього та зовнішнього оцінювання його якості, що дасть можливість керівникові бути впевненим у збалансованості системи внутрішнього контролю в установі.

Спираючись на [6, с. 359], критеріями зовнішньої та внутрішньої оцінки якості внутрішнього аудиту мають бути:

- а) економічність і ефективність – досягнення найкращого результату за умови використання визначеного або мінімального обсягу матеріальних і фінансових ресурсів;
- б) результативність – ступінь досягнення мети внутрішнього аудиту та співвідношення запланованих результатів діяльності з фактичними;
- в) законність – відповідність усіх аспектів діяльності підрозділу внутрішнього аудиту вимогам законодавства.

Забезпечити зворотний зв'язок між рекомендаціями служби внутрішнього аудиту на залізничному транспорті та діями керівників допоможе моніторинг результатів, оскільки аудиторські рекомендації повинні мати конкретний характер і бути спрямовані на підвищення ефективності діяльності залізниць та окремих структурних підрозділів.

Моніторинг результатів внутрішнього аудиту – це специфічний елемент діяльності внутрішніх аудиторів, який слід розглядати як систему спостережень та оцінки динаміки виконання аудиторських рекомендацій з метою вдосконалення діяльності підприємства [5, с. 27].

Моніторинг – це складник внутрішнього контролю. Будь-яка інформація, яка має значення для управлінського персоналу, має бути задокументована в робочих документах під час проведення контрольних заходів і прийнята до уваги користувачами, на адресу яких вона надається.

**Висновки.** Підсумовуючи проведенне дослідження, можна зробити такі висновки:

– проведення внутрішнього аудиту на належному рівні сприяє виявленню внутрішніх резервів діяльності підприємств залізничного транспорту, які можуть бути використані для стабілізації та підвищення ефективності діяльності структурних підрозділів як у поточному періоді, так і на перспективу. Для виявлення таких резервів необхідно створити відповідні умови, які б забезпечували можливість глибоко досліджувати кожне окреме підприємство (структурний підрозділ);

– необхідною умовою системи внутрішнього аудиту є організація обліку відповідно з нормативно-правовими вимогами, налагоджений контроль за діяльністю залізничного транспорту загалом, своєчасна підготовка та перепідготовка кадрів.

### Бібліографічні посилання

1. Інструкція про проведення контрольних заходів фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій залізничного транспорту України, затверджена наказом УЗ від 03.02.2012 № 039-Ц.
2. Методичні рекомендації з проведення внутрішнього аудиту та контролю фінансово-господарської діяльності підприємств залізничного транспорту, затверджені наказом Укрзалізниці від 22.04.2008 р. № 224-Ц.
3. Про затвердження стандартів внутрішнього аудиту, наказ Мін. фін України від 04.10.2011 № 1247.
4. Про особливості утворення публічного акціонерного товариства залізничного транспорту загального користування : Закон України від 23.02.2012 № 4442-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4442-17>
5. **Каменська Т. О.** Внутрішній аудит: методологія та організація : автореф. дис. докт. екон. наук / Т. О. Каменська; наук. консультант О. Ю. Редько ; Національна академія статистики, обліку та аудиту. – К., 2011. – 40 с.
6. **Каменська Т. О.** Внутрішній аудит. Сучасний погляд : монографія / Т. О. Каменська. – К. : Інформ.-аналіт. агентство, 2010. – 499 с.
7. **Мултанівська Т. В.** Теоретичні основи внутрішнього аудиту та його місце в системі управління компанією / Т. В. Мултанівська, Т. С. Воїнова // Економіка підприємства та управління виробництвом. – 2012. – № 3. – С. 54–60.
8. **Петренко С. М.** Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення : теорія, методологія, організація : автореф. дис. докт. економ. наук / С. М. Петренко; наук. консультант В. О. Шевчук; Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2011. – 39 с.
9. **Книшек О. О.** Внутрішній аудит у системі внутрішнього контролю / О. О. Книшек, О. О. Яременко // Вісник ДонНУЕТ (Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. Тугана-Барановського). – 2012. – № 3 (55) – С. 352–360.
10. **Шульга А. В.** Організація служби внутрішнього аудиту і методика його проведення / А. В. Шульга, О. А. Топоркова // Вісник Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені Академіка В. Лазаряна. – Вип. 42. – Дніпропетровськ : Вид-во Дніпропетр. нац. ун-ту залізн. трансп. ім. Акад. В. Лазаряна, 2012. – С. 341–345.

*Надійшла до редколегії 07.10.2013*