

УДК 657.633:[005:334.722.8]

Шухман М.Е.
*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри контролю і АГД
Донецького національного університету економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського*

ФОРМУВАННЯ КОНЦЕПЦІЇ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В КОРПОРАЦІЯХ

CONCEPTUALIZATION OF THE INTERNAL AUDIT MANAGEMENT OF CORPORATION

АНОТАЦІЯ

У статті запропоновано і обґрунтовано підхід до формування концепції організації внутрішнього аудиту в корпорації. Розроблена концепція, що є синтезом елементів, дозволяє цілісно представити систему організації внутрішнього аудиту за допомогою виділення організації суб'єктів внутрішнього аудиту й організації процесу внутрішнього аудиту.

Ключові слова: організація внутрішнього аудиту, служба внутрішнього аудиту, суб'єкти внутрішнього аудиту, об'єкти внутрішнього аудиту, процес внутрішнього аудиту, корпорація.

АННОТАЦИЯ

В статье предложен и обоснован подход к формированию концепции организации внутреннего аудита в корпорации. Разработанная концепция, которая является синтезом элементов, позволяет целостно представить систему организации внутреннего аудита с помощью выделения организации субъектов внутреннего аудита и организации процесса внутреннего аудита.

Ключевые слова: организация внутреннего аудита, служба внутреннего аудита, субъекты внутреннего аудита, объекты внутреннего аудита, процесс внутреннего аудита, корпорация.

ANNOTATION

In this article, the conceptualization of the Internal Audit Management in the corporation is offered and based on the perspective of systematic approaches and cyclical process. The developed by us conceptualization of the Internal Audit Management is the synthesis of elements and it gives us an introduction of the whole system of the Internal Audit Management, deviding the subject and process of the Internal Audit Management.

Keywords: the Internal Audit Management, Internal Audit Service, subjects of internal audit, objects of internal audit, process of internal audit, corporation.

Постановка проблеми. На сучасному етапі формування ринкових відносин і розвитку корпоративної форми власності, дезінтеграції і диверсифікації галузей економіки зростає необхідність ефективного управління корпораціями, яке має на увазі широкий діапазон завдань, включаючи всі аспекти класичного управління – фінансами, кадрами, виробництвом, ресурсами, інвестиціями та ін., а також відносно нові для української практики питання постійного і систематичного контролю з боку власників корпорації.

Прагнення власників корпорації розвивати ринкові взаємини цивілізованим шляхом обумовлюється потребою в забезпеченні довіри з боку ділових партнерів і споживачів, органів державного управління і громадських організацій. Вирішення даних проблем, а також агентських конфліктів, що виникають між власниками корпорації і її менеджерами, проблем

оптимізації процесу контролю повинне забезпечити служба внутрішнього аудиту (СВА).

Практична потреба в реалізації такого роду заходу не може бути в достатній ступені задоволено внаслідок не вивченості специфічних проблем внутрішнього аудиту в корпораціях. Актуальність поставленого питання вимагає насамперед розробки теоретико-методологічних основ організації внутрішнього аудиту в корпораціях.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Основоположними працями стосовно становлення внутрішнього аудиту як підсистеми внутрішнього контролю стали навчальні посібники західних авторів: Р. Адамса, А. Аренса, Р. Доджа, Дж.К. Лоббека, Р. Монтгомері, Дж. Робертсона.

Розбіжності в думках провідних вчених пов'язані перш за все з тлумаченням поняття «внутрішній аудит», його елементів і їх характеристик. Відзначимо праці таких вчених, як Р.А. Алборов, В.Д. Андреев, А.М. Богомолов, М.Т. Білуха, Н.І. Дорош, І.М. Дмитренко, В.Ф. Максимова, В.І. Подольський, В.П. Пантелеев, В.С. Рудницький, Л.В. Сотникова, В.П. Суйц, Л.О. Сухарева, А.Д. Шеремет, Б.Ф. Усач та ін [1; 2; 5–7].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проте в більшій частині досліджень, як правило, недостатньо уваги приділяється концептуальним, теоретичним і прикладним питанням, які стосуються суті організації внутрішнього аудиту в середовищі управління корпораціями.

Мета статті полягає у розробці цілісної концепції організації внутрішнього аудиту в корпораціях.

Виклад основного матеріалу дослідження. Концепція (від лат. *conceptio* — розуміння, уявлення) – система поглядів, спосіб розуміння яких-небудь явищ, процесів; основоположна ідея якої-небудь теорії [9, с. 504]. Формування концепції організації внутрішнього аудиту корпорації передбачає дослідження термінологічного поняття «організація».

Термін «організація» походить від грецького слова «органон» (*organon*), що означає пристрій, поєднання, об'єднання чого-небудь або кого-небудь в одне ціле; приведення до стрункої

системи [8, с. 435]. У людській діяльності організація — група людей, об'єднаних загальною програмою, загальною метою або завданням.

За визначенням Б. Карлоффа, організація — це інструмент координації трудових внесків людей для досягнення загальної мети [3, с. 233]. У роботі М. Мескона, М. Альберта і Ф. Хедоури організація визначається як група людей, діяльність яких свідомо координується для досягнення загальної мети [4, с. 31].

Організація контрольної діяльності реалізується у декількох напрямках, серед них слід виділити основні:

- формування суб'єктів контролю, визначення їх місця в загальній системі управління;
- визначення компетенції кожного із суб'єктів контролю;
- внутрішня організація апарату суб'єктів контролю (розподіл обов'язків і відповідальності);
- порядок підготовки і здійснення контрольних дій;
- порядок вироблення, ухвалення, реалізації і контроль за виконанням управлінських рішень;
- функціональна структура контрольної діяльності (функції контролю і їх спрямованість);
- засоби реалізації контрольних рішень;
- характер зв'язку між суб'єктами й об'єктами контролю;
- способи оцінки ефективності контрольної діяльності.

Ці напрями організації контрольної діяльності поширюються й на організацію внутрішнього аудиту в корпорації.

Логіка побудови концепції організації внутрішнього аудиту передбачає звести вказані напрями в укрупнені блоки і розглянути організацію внутрішнього аудиту в двох аспектах: як елементу управління аудиторською діяльністю всередині корпорації (у широкому сенсі слова) і як організацію процесу внутрішнього аудиту (у вузькому сенсі слова).

Тобто головною ідеєю синтезованої нами концепції є те, що організація такого явища, як внутрішній аудит, саме в середовищі управління корпорацією має багатовекторний характер, але опосередковує подальше ефективне функціонування підсистеми внутрішнього аудиту, підпорядкованість побудови суб'єктів внутрішнього аудиту та власне процесу (з акцентом на визначення та планування контрольних процедур особливо компенсаційного характеру) специфіці сукупного об'єкта (відповідних циклів виробничо-господарської діяльності, деталізації бізнес-процесів та якості дій посадових осіб, зокрема, з внутрішньогосподарського контролю).

Систематизований склад об'єктів внутрішнього аудиту та їх взаємозв'язок, що став передумовою та певною рушійною силою у синтезі елементів зазначеної концепції, подано на рисунку 1 та в таблиці 1.

Як бачимо, підхід до визначення об'єктів, що виводить на певні бізнес-процеси та відповідні слабкі місця (зони ризику) у здійсненні внутрішньогосподарського контролю, а значить, і на ризики викривлення облікової та звітної інформації, характеризується циклічністю виробничо-господарської діяльності й господарських операцій.

Такий підхід справді дозволяє значно скоротити обсяги внутрішнього обміну інформацією та з більшою ефективністю виявляти викривлення, бо орієнтований не на залишки, а на обороти по рахунках.

Зарубіжні та вітчизняні автори розрізняють набори основних циклів: від трьох (цикл придбання, цикл отримання доходу, цикл виробництва) до майже десяти. Загальноприйнятий набір містить такі: цикл придбання (закупок); цикл виробництва (переробки, надання послуг); цикл продажів та формування фінансових результатів (отримання доходу); цикл розрахунків (цикл оплати); цикл використання прибутку та формування капіталу; цикл інвестування.

Можна помітити, що ряд циклів цього групування («формування фінансових результатів», «використання прибутку та формування капіталу») не відповідає реальним господарським операціям, у той час як низка важливих операцій (наприклад, отримання та повернення кредитів та позик) прямо не включена в жоден із циклів.

Деякі цикли (цикл інвестування) насправді є складною послідовністю операцій за структурою, аналогічною послідовності

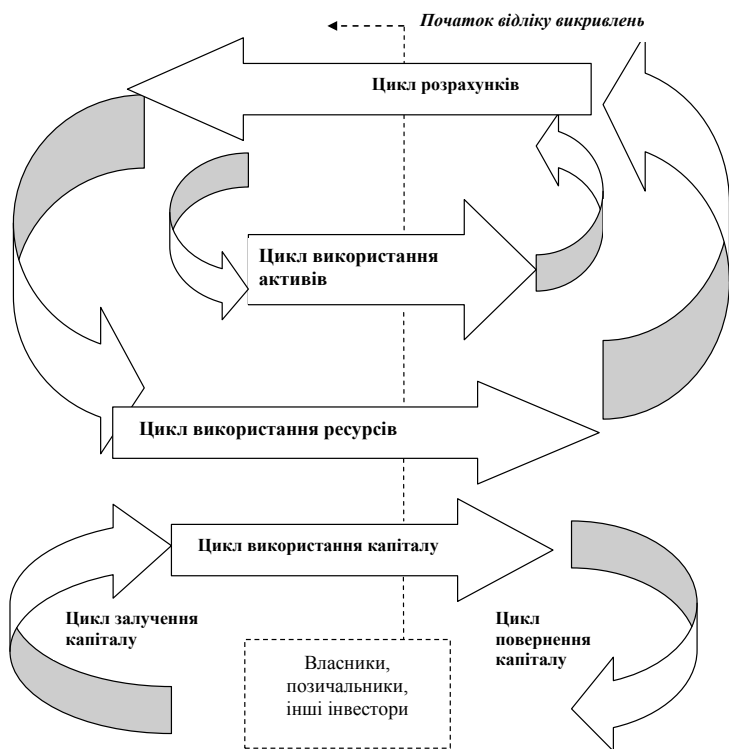


Рис. 1. Взаємозв'язок циклів виробничо-господарської діяльності як об'єктів внутрішнього аудиту

циклів основної діяльності («закупки» – «виробництво» – «продажі» – «оплата»). Це затребувало певного уточнення всієї системи циклів виробничо-господарської діяльності.

Результати проведеної систематизації сприяли не тільки уточненню циклів, а й дозволили виокремити відповідні їм бізнес-процеси та напрямки дій посадових осіб з реалізації внутрішньогосподарського контролю, що проілюстровано у таблиці 1.

На рисунку 1 показаний взаємозв'язок циклів виробничо-господарської діяльності, та видно, що цикл фінансової діяльності розімкнутий (фінансові ресурси потрапляють у кор-

порацію із зовнішнього середовища, доходи від використання капіталу повертаються інвесторам). Зазначена схема також показує, що обороти господарських операцій за відповідними циклами послідовно переходять по етапах кожного циклу, тому викривлення, що виникають на різних етапах, підсумовуються.

Наприклад, завищення оборотів з закупки матеріалів та їх списання у виробництво разом із заниженням оборотів з випуску та продажу готової продукції призводять до сумового заниження фінансового результату (прибутку). Слід відмітити, що підсумовування викривлень може бути застосовано в основному до їх впливу

Таблиця 1

**Систематизований склад об'єктів
внутрішнього аудиту**

Операції циклів виробничо-господарської діяльності	Бізнес-процеси	Напрямки дій посадових осіб з внутрішньогосподарського контролю
1. Цикли основної (поточної) діяльності		
1.1. Придбання ресурсів	Закупка матеріалів та інших ресурсів Оренда Отримання послуг Наймання персоналу та ін. в залежності від специфіки діяльності	За групами матеріалів та інших ресурсів За групами постачальників За групами орендодавців За категоріями персоналу
1.2. Використання ресурсів	Використання матеріалів Використання праці та ін. в залежності від специфіки діяльності	За виробничими процесами За видами продукції За виробничими підрозділами (цехами) і т. д.
1.3. Продаж		За сегментами ринку За видами продукції За групами покупців і т. д.
1.4. Розрахунки з поточної діяльності		За сегментами ринку За видами продукції За групами покупців і т. д.
2. Цикли інвестиційної діяльності		
2.1. Придбання активів	Придбання основних засобів Створення основних	За видами активів За сегментами діяльності За підрозділами
2.1. Придбання активів	засобів Придбання НМА Фінансові інвестиції	І т. д. в залежності від суттєвості та організації обліку
2.2. Використання активів	Амортизація Витрати на утримання та експлуатацію Модернізація та реконструкція Доходи від володіння	За видами активів За сегментами діяльності За підрозділами і т. д.
2.3. Вибуття активів	Продаж Інше вибуття, в тому числі ліквідація	За видами активів За сегментами діяльності За підрозділами За видами вибуття і т. д.
2.4. Розрахунки з інвестиційної діяльності		За видами активів За групами контрагентів За сегментами діяльності і т. д.
3. Цикли фінансової діяльності		
3.1. Залучення капіталу	Залучення власного капіталу Залучення запозиченого капіталу	За видами акцій, інших цінних паперів За видами кредитів та позик За термінами залучення За цілями залучення і т. д. в залежності від суттєвості
3.2. Використання капіталу	Використання цільових коштів Нарахування доходів власникам Нарахування відсотків та інше	За видами акцій, інших цінних паперів За видами кредитів та позик За термінами залучення За цілями залучення і т. д.
3.3. Повернення капіталу	Розрахунки з учасниками по дивідендах Розрахунки з викупу акцій Розрахунки з позичальниками	За видами акцій, інших цінних паперів За видами кредитів та позик За термінами залучення За цілями залучення і т. д.

на показники Звіту про фінансові результати та Звіту про рух грошових коштів; вплив на статті балансу зазвичай визначається викривленнями, що виникають у конкретному циклі (з урахуванням викривлень, успадкованих від попередніх циклів).

Так, «точкою початку відліку» для підсумовування викривлень доцільно обирати початок розрахунків, пов'язаних з придбанням виробничих ресурсів (для поточної діяльності); придбанням необоротних активів та здійсненням фінансових інвестицій (для інвестиційної діяльності); початок циклу залучення капіталу (для фінансової діяльності відповідно).

З прагматичного боку, такий основоположний підхід, дозволяє виокремлювати найбільш значущі ризики викривлень за умов наявності слабких місць у виконанні (або за відсутності виконання) дій персоналу з внутрішньогосподарського контролю. А тому дає змогу визначити найбільш обґрунтовані компенсаційні процедури з боку відповідних (адекватної компетенції) суб'єктів внутрішнього аудиту.

Запропонована нами концепція організації внутрішнього аудиту в корпораціях, що є синтезом елементів, дозволяє, в свою чергу, цілісно представити систему організації внутрішнього аудиту за допомогою виділення організації служби внутрішнього аудиту і організації процесу внутрішнього аудиту. Крім того, слід зауважити, що позначаючи ступінь активності суб'єктів внутрішнього аудиту (зокрема, керівника такої служби) в частині організації процесу діяльності в цілому та виконання конкретних завдань, ми виходили із залежності від складності розглянутих об'єктів в середовищі управління корпорацією.

На основі вивчення теоретичних положень організації внутрішнього аудиту в науковій літературі і діючої практики внутрішнього аудиту дозволило нам:

- визначити мету організації внутрішнього аудиту, до якої можна віднести наступне: забезпечення ефективного управління корпорацією; захист законних інтересів корпорації і її власників; попередження, виявлення й усунення поточних проблем корпорації в результаті виконання контрольних процедур;

- представити логічну структуру етапів організації СВА в діяльності корпорацій. Послідовність саме процесу створення даної служби підкоряється основній меті її організації. Тому для її досягнення доцільно провести роботу відповідно до таких етапів:

1. визначення місця СВА в загальній системі управління корпораціями, обґрунтована побудова СВА, формування складу суб'єктів СВА;
2. визначення організаційного позиціонування СВА і встановлення комунікативних зв'язків;
3. визначення організаційної структури СВА;
4. затвердження кандидатури керівника СВА;
5. розробка і ухвалення внутрішньокорпоративних регламентів СВА;

- визначити задачі внутрішнього аудиту, що впливають з більшості думок різних авторів [1; 4; 10; 11] по даному приводу, а саме: проникнення у функції менеджменту, організаційну діяльність корпорації, оцінка схоронності і використання матеріальних цінностей, забезпечення власників корпорації інформацією про якість управлінської діяльності і розробка пропозицій по її удосконаленню, надання достатньо об'єктивної і незалежної оцінки використання ресурсів корпорації, а також дій менеджерів усіх рівнів управління і підвищення ступеня довіри до корпорації з боку ділових партнерів, зниження бізнес-ризиків корпорації;

- позначити його суб'єктів у залежності від поставлених цілей, організаційно-правової форми, розмірів, масштабу і виду фінансово-господарської діяльності корпорації. Створена в корпорації СВА повинна бути самостійним підрозділом апарату управління і безпосередньо підпорядкуватися Аудиторському комітету і Спостережній раді корпорації. З приведених вище задач, що постає перед службою, впливає ряд вимог до співробітників: це повинні бути висококваліфіковані фахівці, що володіють знаннями в області бухгалтерського фінансового обліку, економічного і фінансового аналізу, оподаткування, юриспруденції, а також висококваліфіковані фахівці з інформаційних систем і по напрямках діяльності корпорації для здійснення контролю за виробничо-технологічними процесами;

- виділити такі принципи організації внутрішнього аудиту відносно головної мети організації внутрішнього аудиту (захист законних інтересів корпорації і її власників), а саме: організаційна відокремленість СВА; конкурсний підбір кадрів СВА; документальне закріплення компетенцій внутрішніх аудиторів; раціоналізація контрольного процесу.

- розглянути сутність самого процесу внутрішнього аудиту, що доцільно розбити на наступні етапи, а саме: стандартизація діяльності СВА (визначення груп і видів стандартів СВА та розробка і ухвалення внутрішньокорпоративних стандартів СВА) та планування СВА (виявлення та оцінка ризиків ключових бізнес-процесів при плануванні діяльності СВА та завдань з внутрішнього аудиту);

- позначити результат процесу внутрішнього аудиту, представленого у виді незалежної думки, сформованої суб'єктами внутрішнього аудиту щодо його об'єктів у виді акта аудитування, який є основним документом, що дає внутрішньому аудиту можливість повернути увагу акціонерів корпорації до наявних проблем. У ньому обов'язково повинні бути викладені мета, обсяг, результат аудиту і думка аудитора. Він повинен бути точним, зрозумілим, чітким і своєчасним. При складанні акта аудитування повинні дотримуватися визначені принципи, такі як вірогідність, об'єктивність, зрозумілість, стислість, конструктивність і своєчасність.

Висновки. Отже, саме запропонований підхід до вирішення питань організації внутрішнього аудиту здатний забезпечити створення справді дієздатного робочого органу цілісної системи внутрішньокорпоративного контролю, спроможного впливати на досягнення цілей підвищення ефективності корпоративного управління та діяльності корпорації в цілому.

На думку автора, результати даної роботи створюють необхідну наукову основу для проведення наступних спеціальних заглиблених досліджень на основі системного підходу, що забезпечують подальший розвиток теорії й організації внутрішнього аудиту в корпораціях.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Андреев В.Д. Внутренний аудит: [учеб. пособ.] / В.Д. Андреев. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с.
2. Сухарева Л.А., Дмитренко И.Н. Внутренний аудит: организация и методология: [науч.-практ. пособ.] / Л.А. Сухарева, И.Н. Дмитренко. – Донецк: ДонГУЭТ, 2000. – 75 с.
3. Карлофф Б. Деловая стратегия / Б. Карлофф; пер. с англ.; науч. ред. и авт. послесл. В.А. Приписнов. – М.: Экономика, 1991. – 238 с.
4. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента / [М.Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури]; пер. с англ. – М.: Дело, 1993. – 702 с.
5. Пантелеев В.П. Внутрішній аудит: [навч. посіб.] / В.П. Пантелеев, М.Д. Корінько; за ред. В.О. Шевчука. – К.: Б. в., 2006. – 247 с.
6. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит: [учебник] / Л.В. Сотникова. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 239 с.
7. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: [учебник] / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц; 2-е изд., доп. и перераб. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 352 с.
8. Философская энциклопедия: в 5 т. Т. 3. / Ин-т философии АН СССР; гл. ред. Ф.В. Константинов. – М.: Сов. энц., 1964. – 584 с.
9. Экономическая энциклопедия: в 3-х т. Т. 2. – К.: Академия, 2001.