

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ВНУТРІШНІХ РОЗРАХУНКІВ ГРУПИ ПІДПРИЄМСТВ

Визначено особливості організації та методики внутрішнього аудиту внутрішніх розрахунків; запропоновано модель внутрішнього аудиту внутрішніх розрахунків в межах групи підприємств

Ключові слова: внутрішній аудит, група підприємств

Постановка проблеми. Розвиток підприємств корпоративного бізнесу в Україні обумовлює участь широкого кола власників в капіталі групи підприємств. Відокремлення власників від безпосереднього керування підприємством зумовлює певний конфлікт інтересів з колом менеджерів та потребує посилення контрольної функції. За цих умов виникає потреба у такій організації внутрішнього контролю, що сприяла б захисту інтересів власників на основі об'єктивної оцінки здійснення та результатів фінансово-господарської діяльності підприємства. Саме таким видом контролю і є внутрішній аудит. У зміцненні фінансового стану та платоспроможності підприємств значна роль належить контролю за станом розрахунків, динамікою дебіторської і кредиторської заборгованості, розрахунків головної компанії зі структурними підрозділами. Завдання внутрішнього аудиту полягає в перевірці дотримання нормативно-правового регулювання розрахункових операцій і стану розрахунково-платіжної дисципліни. Тому для забезпечення ефективної діяльності суб'єктів господарювання необхідна правильна організація системи внутрішнього аудиту.

Аналіз результатів останніх досліджень і публікацій. Детальні аналізи різних думок щодо питання організації та методики внутрішнього аудиту знайшли своє відображення в працях вітчизняних вчених:

Таблиця 1. Підходи до визначення сутності внутрішнього аудиту

№ з/п	Підхід	Автори
1.	Внутрішньогосподарський контроль	Алборов Р.А.
2.	Діяльність	Бурцев В.В., Т.А. Бутинець, О. Вініченко, Л. Драгун, Зведін А.Л., В.В. Ільїн, М.Д. Корінько, М.В. Мельник, Пантелеев А.С., В.П. Пантелеев, А.Ж. Пшенична, Сичов Н.Г., Т.В. Фоміна
3.	Незалежна оцінка	Робертсон Дж.
4.	Перевірка	Калістратов Л.М., П.Г. Пономаренко
5.	Підтвердження	Дорош Н.І.
6.	Система контролю	Андрєєв В.Д., А.С. Бакаєв, О.В. Філозопа, Бутинець Ф.Ф.
7.	Форма внутрішнього контролю	Ларіна Я.С., С.В. Мочерний, О.А. Устенко, С.І. Юрій
8.	Функція	Волошина Є.І., П.Н. Майданевич
9.	Елемент системи внутрішнього контролю	Бичкова С.М., С.В. Гушко
10.	Складова загального аудиту	Богомолов А.М., М.О. Голощапов, С.В. Гушко

У результаті здійсненого аналізу підходів до визначення внутрішнього аудиту в науковій та навчальній літературі виявлено, що більшість авторів трактують внутрішній аудит як діяльність, яка дає оцінку роботи всередині підприємства. Відповідно до МСА 610 "Використання роботи внутрішніх аудиторів" діяльність внутрішнього аудиту пов'язана з перевіркою, оцінкою та моніторингом достатності й ефективності внутрішнього контролю.

Вважаємо, що визначення, надане О.В. Філозопом [1, С. 8], найбільш повно висвітлює трактування поняття "внутрішній аудит", під яким автор розуміє систему оцінки, аналізу та контролю діяльності підприємства в цілому та його окремих підрозділів, яка діє в системі управління відповідно до завдань власників для підвищення ефективності використання вкладених ресурсів за рахунок додаткового контролю. Враховуючи погляди різних вчених, вважаємо, що внутрішній аудит є системою контролю за дотриманням ведення бухгалтерського обліку дочірніх підприємств.

Необхідність у внутрішньому аудиті зумовлюється тим, що фірма, яка бажає бути конкурентоспроможною на ринку, має постійно удосконалювати та розширювати свою діяльність. Доказом цього є розгалуження діяльності підприємств шляхом створення філій, відділень, дочірніх підприємств і т.д.

Ю.А. Бондара, В.І. Довбуша, О.А. Зоріної, Т.О. Каменської, І.Г. Крупельницької, М.А. Маркевича, Н.А. Случака, О.В. Філозопа, Д.М. Хоми, Г.М. Шеремета, М.Е. Шухмана та ряду інших. Але взагалі не розглядаються авторами проблемами внутрішнього аудиту операцій з внутрішніми розрахунками, лише наявні дослідження з питань методики внутрішнього аудиту елементів, до яких включаються ці розрахунки: внутрішній аудит консолідованої фінансової звітності, внутрішній аудит в корпораціях і холдингах.

Мета дослідження полягає в комплексному дослідженні організаційно-методичних питань внутрішнього аудиту операцій з внутрішніми розрахунками, що забезпечить на високому рівні проведення аудиторської перевірки.

Викладення основного матеріалу. Перш ніж розглядати організацію внутрішнього аудиту внутрішніх розрахунків, необхідно проаналізувати його поняття, що дасть змогу визначити основні особливості його проведення в групі підприємств.

Здійснивши аналіз праць вітчизняних та зарубіжних вчених щодо визначення сутності внутрішнього аудиту, можна зробити висновок, що трактування внутрішнього аудиту є досить різноманітним. Групування підходів до визначення сутності внутрішнього аудиту наведено в табл. 1.

Проте чим більше таких структурних підрозділів виникає у підприємства, тим важче здійснювати за ними контроль. Тому на таких підприємствах важливо здійснювати внутрішній аудит. Процес здійснення внутрішнього аудиту регламентує материнська компанія.

На кожному підприємстві індивідуально визначається набір завдань внутрішнього аудиту. Серед них основними є:

- аудит фінансової звітності дочірнього підприємства;
- оцінка фінансового стану дочірнього підприємства;
- дотримання раціонального розпорядження наявними активами;
- моніторинг якості управління дочірнім підприємством.

Нині в Україні рішення про впровадження внутрішнього аудиту приймається лише власник підприємства, спираючись тільки на власні інтереси.

Система регулювання внутрішнього аудиту в групі підприємств щодо стану стандартизації внутрішнього аудиту та регламентації його етичних вимагається дотримання високих стандартів поведінки, в основі яких закладено професійно-моральні чесноти.

Філозопа О.В. [1, С. 82-83] вказує, що система внутрішнього аудиту може організуватися як в межах, так і поза межами суб'єкта господарювання. В першому випадку робота служби внутрішнього аудиту спрямовується на задоволення потреб головного підприємства, що необхідно для зведення необхідної інформації та подання її

власникам. В другому випадку Радою акціонерів створюється аудиторська фірма, яка працює лише з цією групою підприємств та подає достовірну інформацію щодо діяльності цієї групи її власникам.

Відділ внутрішнього аудиту фінансується компанією, в межах якої функціонує. Відповідно,

інвестовані кошти, повинні сприяти підвищенню ефективності роботи підприємства, забезпеченню рентабельності й зміцненню його фінансового стану.

Розглядаючи процес внутрішнього аудиту необхідно вказати його суб'єктів: виконавців та користувачів внутрішнього аудиту (рис. 1).

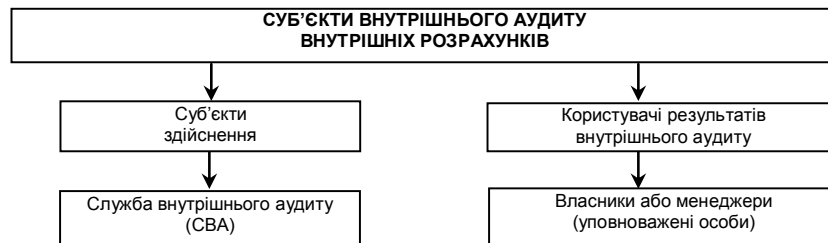


Рис. 1. Суб'єкти здійснення та користувачі результатів здійснення внутрішнього аудиту внутрішніх розрахунків

На підприємствах, які займають значну частину вітчизняного ринку, суб'єктів внутрішнього аудиту внутрішніх розрахунків можна поділити на:

1) суб'єкти виконання внутрішнього аудиту внутрішніх розрахунків – до них належить служба внутрішнього аудиту. На нашу думку, в групі підприємств доцільніше створювати службу внутрішнього аудиту, аніж залучати до цього процесу зовнішніх аудиторів, адже внутрішні аудитори володіють станом і ситуацією господарських процесів на цих підприємствах, і чітко розуміють діяльність, яку здійснює суб'єкт господарювання. В той час як зовнішні аудитори використовують інформацію, яку надають їм бухгалтери та власники підприємства;

2) користувачі результатів внутрішнього аудиту – до цієї групи належать менеджери та власники підприємства. Менеджери підприємства зацікавлені в інформації, яку можна використати безперечно для прийняття рішень щодо господарської діяльності, а власники керуються результатами служби внутрішнього аудиту для прийняття рішень щодо подальшої долі підприємства.

В умовах ринку та інтеграції суб'єктів господарювання внутрішній аудит відіграє ключову роль в управлінні групою підприємств.

Особливе місце за діяльністю групи підприємств належить службі внутрішнього аудиту (СВА) як органу оперативного контролю. На рис. 2 наведено місце служби внутрішнього аудиту в групі підприємств.

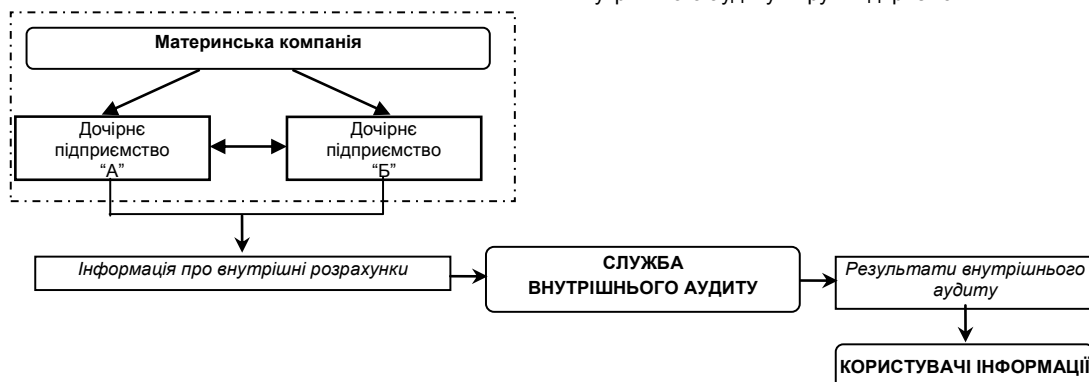


Рис. 2. Місце служби внутрішнього аудиту в групі підприємств

Як бачимо з рис. 2, служба внутрішнього аудиту займає проміжну ланку між групою підприємств та користувачами результатів його діяльності в плані контролю та аналізу щодо операцій, які здійснюються в межах групи підприємств, та надання пропозицій власникам щодо прийняття рішення з приводу їх поліпшення. В даному випадку служба внутрішнього аудиту – незалежний орган, не підпорядкований жодному зі структурних одиниць групи підприємств. Інформація про

внутрішні розрахунки в системі внутрішнього аудиту оцінюється, зводиться, за допомогою зустрічної перевірки контролюється та аналізується. В результаті користувачі (власники) отримують достовірну інформацію про ефективність використання ресурсів, які надані підприємствам в межах групи, прибутковість чи збитковість операцій кожного із учасників групи.

Для функціонування служби внутрішнього аудиту необхідною є розробка її організаційної структури (рис. 3).

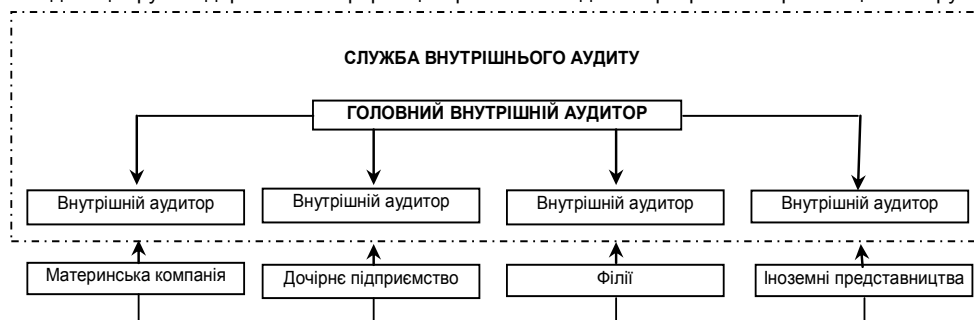


Рис. 3. Модель організації служби внутрішнього аудиту

Запропонована модель організації служби внутрішнього аудиту дозволяє розподілити обов'язки між внутрішніми

аудиторами, а також забезпечити оперативність їх роботи для ефективності управління діяльністю групи підприємств.

Визначивши місце внутрішнього аудиту в діяльності групи підприємств, варто зазначити, що метою внутрішнього аудиту внутрішніх розрахунків є встановлення правильності ведення таких розрахунків. Відповідно до основних завдань внутрішнього аудиту внутрішніх розрахунків належить перевірка дотримання вимог щодо оформлення первинних документів і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку дебіторської та кредиторської заборгованості, що виникає під час внутрішніх розрахунків.

Оскільки внутрішні розрахунки на великих підприємствах є особливим об'єктом обліку, тому в рамках загальних підходів до проведення аудиторської перевірки систематизовано складові внутрішнього аудиту внутрішніх розрахунків (рис. 4), що забезпечить проведення якісної аудиторської перевірки, попередження операцій, які не відповідають чинному законодавству, та надання достовірної інформації про внутрішні розрахунки при відображенні в бухгалтерській та податковій звітності.

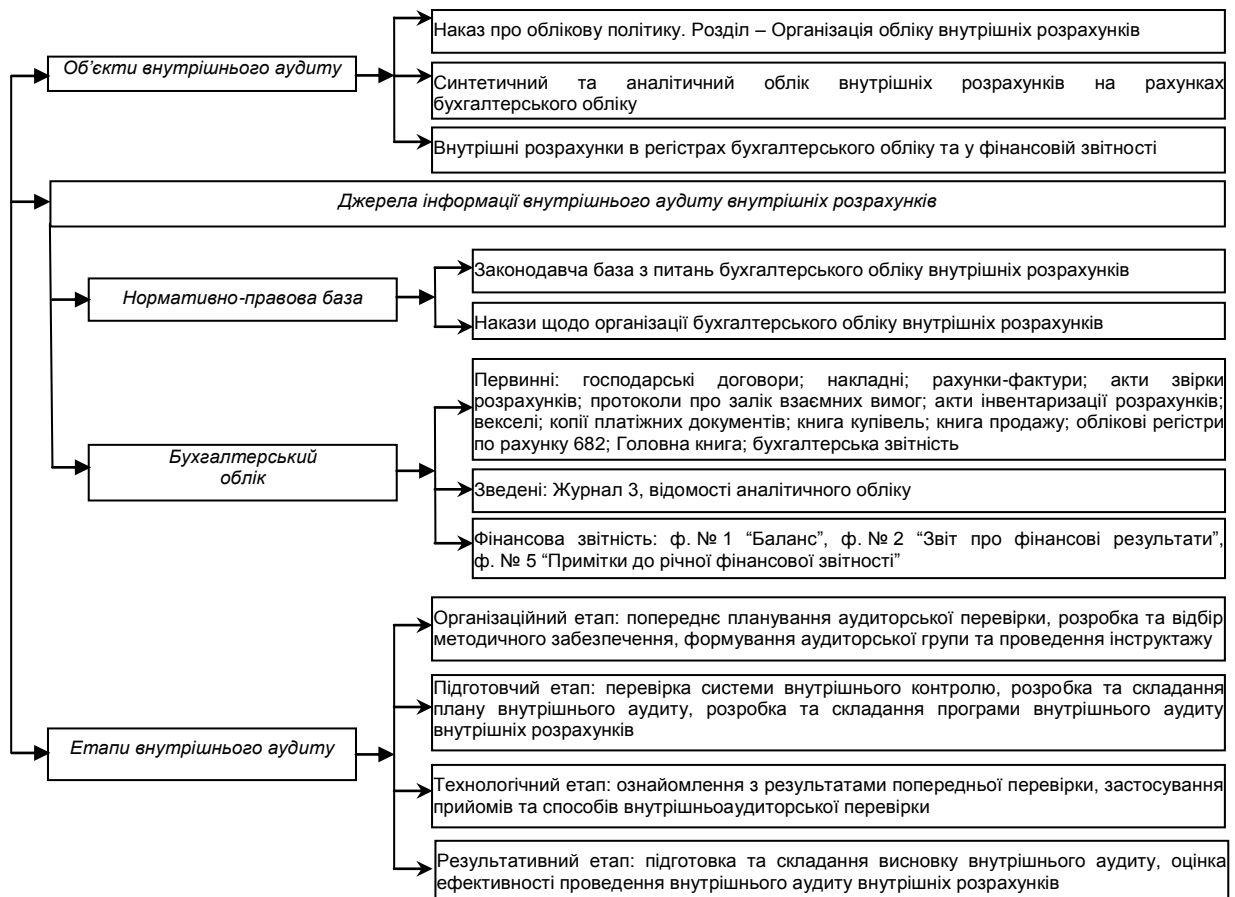


Рис. 4. Модель внутрішнього аудиту внутрішніх розрахунків групи підприємств

Здійснення внутрішнього аудиту складається з чотирьох етапів: організаційного, підготовчого, технологічного та результативного. На організаційному етапі відбувається попереднє планування аудиторської перевірки (визначення терміну проведення аудиту, ділянок, які потребують уважного вивчення), розробка та відбір методичного забезпечення, формування аудиторської групи та проведення інструктажу.

Підготовчий етап включає перевірку системи внутрішнього контролю, складання плану та програми внутрішнього аудиту внутрішніх розрахунків. Загальний план перевірки визначає її цілі та масштаб, надає можливість контролювати роботу всередині групи контролерів, підвищує ефективність внутрішнього контролю, допомагаючи наперед виявити прийоми і способи, у виконанні яких немає необхідності, визначає напрями, які повинні бути перевірені більш ретельно, і

рахунки, для яких існує ймовірність, що вони неправильні. Від рівня планування, з одного боку, залежить ступінь ефективності використання фонду робочого часу та мінімізація витрат праці, а з іншого – знижується ризик невиявлення порушень при відображенні внутрішніх розрахунків в бухгалтерському обліку.

Програма проведення перевірки операцій з внутрішніми розрахунками визначає характер, терміни і обсяги запланованих прийомів і способів аудиту, необхідних для того, щоб виконати загальний план аудиту. Від правильності й повноти складання програми залежить ефект всієї перевірки. Рекомендований порядок проведення внутрішнього аудиту операцій з обліку внутрішніх розрахунків наведено в табл. 2.

Таблиця 2. Програма внутрішнього аудиту операцій з обліку внутрішніх розрахунків
Підприємство
Внутрішній аудитор

Перелік питань	Прийоми і способи вивчення питань	Робочі документи аудитора	Період проведення	Примітки
1	2	3	4	5
Перевірка критеріїв оцінки та визнання внутрішніх розрахунків відповідно до Положення про облікову політику	Норматив-но-правова перевірка	Робочі записи		
Правильність віднесення внутрішніх розрахунків до встановлених класифікаційних груп	Норматив-но-правова перевірка	Робочі записи		
Перевірка правильності кореспонденції і відображення в обліку операцій з обліку внутрішніх розрахунків. Перевірка правильності організації та ведення обліку внутрішніх розрахунків	Норматив-но-правова перевірка	Робоча таблиця аудитора "Кореспонденція рахунків з обліку внутрішніх розрахунків"		
Перевірка правильності відображення внутрішніх розрахунків від реалізації продукції (товарів, робіт та послуг)	Взаємний контроль	Робочі записи		
Перевірка відповідності даних аналітичного і синтетичного обліку операцій з обліку внутрішніх розрахунків	Взаємний контроль	Робоча порівняльна таблиця аудитора "Аналітичні і синтетичні дані обліку операцій з внутрішніх розрахунків"		
Перевірка правильності ведення претензійної роботи та стягнення боргів за пред'явленими позовами	Взаємний контроль, норматив-но-правова арифметична перевірка	Робоча таблиця аудитора "Перелік виставлених претензій на адресу дебіторів"		
Перевірка вірогідності сальдо по рахунках внутрішніх розрахунків	Взаємний контроль, зустрічна арифметична перевірка	Робоча таблиця бухгалтерських проводок		
Відображення результатів операцій з внутрішніх розрахунків в регістрах обліку і формах звітності	Взаємний контроль арифметична перевірка	Робоча таблиця "Відображення результатів операцій з внутрішніх розрахунків в регістрах і формах звітності"		
Розкриття інформації про внутрішні розрахунки в Примітках до фінансової звітності (запропонувати інформацію яку необхідно наводити в Примітках до фінансової звітності)	Формальна перевірка	Робочі записи		

Генеральний директор
Керівник внутрішньої аудиторської служби

Реалізація програми внутрішнього аудиту операцій з обліку внутрішніх розрахунків в зазначеному порядку з дотриманням вказаних прийомів дозволить проконтролювати на кожному етапі порядок здійснення та правильність відображення вказаних розрахунків.

Під час технологічного етапу внутрішні аудиторі ознайомлюються з результатами попередньої перевірки, застосовують прийоми та способи відповідно до програми внутрішнього аудиту операцій з обліку внутрішніх розрахунків.

В обліковій роботі підприємств виникають фактично не здійснені операції, не оприбутковані матеріали, привласнення ресурсів, списання коштів не за призначенням та ін. Тому при здійсненні внутрішнього аудиту внутрішніх розрахунків виникає потреба у застосуванні прийомів, які виявляють такі відхилення. Одним із таких прийомів документального контролю є зустрічна перевірка – співставлення двох примірників одного і того ж документу, що знаходяться на різних підприємствах або підрозділах одного підприємства. Проведення зустрічної перевірки дає можливість виявити такі зловживання, за яких двосторонні операції отримують різне відображення у кожній зі сторін.

Складність перевірки внутрішніх розрахунків зумовлена необхідністю зіставлення облікової інформації різних підприємств, що входять до складу групи. Відповідно до переліку питань, що передбачені програмою, спеціалісти служби внутрішнього аудиту складають робочі документи, що дозволяють перевірити правильність ведення бухгалтерського обліку в материнській та дочірніх компаніях.

Внутрішні аудиторі заповнюють робочу таблицю на основі даних дочірніх підприємств та материнської компанії, поетапно співставляючи інформацію розпорядчих та виправдовуючих документів щодо здійснення внутрішніх розрахунків. На основі показників даного документу здійснюється зустрічна перевірка операцій із внутрішніх розрахунків, узгодження сум такої заборгованості в групі підприємств.

На основі виписок з рахунків материнської компанії внутрішні аудиторі подають запити до підприємств групи про суми заборгованості по внутрішнім розрахункам. Дочірні підприємства повинні підтвердити заборгованість або вказати суму розбіжностей та надати всі підтверджуючі документи. На рахунках внутрішніх розрахунків на звітну дату залишаються виключно погоджені суми.

Періодичність застосування таких процедур зумовлена періодичністю складання та подання фінансової звітності – щокварталу. В подальшому така робоча таблиця слугує засобом для елімінації сум внутрішніх розрахунків під час консолідації фінансової звітності.

На результативному етапі здійснюється підготовка та складання висновку внутрішнього аудиту, оцінка ефективності проведення внутрішнього аудиту внутрішніх розрахунків. Результативність роботи керівників дочірніх підприємств оцінюється станом дебіторської і кредиторської заборгованості, із внутрішніх розрахунків зокрема.

Відтак, можна стверджувати, що при проведенні аудиту внутрішні розрахунки повинні виступати самостійним об'єктом перевірки, як з точки зору

методів ціноутворення з пов'язаними сторонами (відокремленими структурними підрозділами, наявними дочірніми чи асоційованими підприємствами, перелік яких повинен бути невід'ємною складовою облікової політики суб'єкта господарювання), так і з точки зору правильності здійснення процедур зведення та консолідації, застосовуваних підприємством чи економічною групою підприємств.

При проведенні перевірки в умовах комп'ютерної обробки даних аудитор повинен з'ясувати питання про технічне та програмне забезпечення комп'ютерів, а також системи обробки інформації. Аудитор повинен визначити, як впливають на організацію та проведення аудиту використання системи комп'ютерної обробки даних у суб'єкта господарювання.

Крім того, з метою підтвердження достовірності фінансової звітності необхідно в обов'язковому порядку проводити інвентаризацію внутрішніх розрахунків та здійснювати перевірку первинних документів, які підтверджують здійснення господарських операцій із реалізації товарів (робіт, послуг) на предмет виявлення операцій із пов'язаними сторонами, відображеними в обліку як продаж зовнішнім контрагентам. Проте, у будь-якому випадку, початковим етапом аудиту внутрішніх розрахунків повинна виступати облікова політика, яка має містити як перелік пов'язаних сторін, виділених на окремий баланс філій, підрозділів та представництв, так і методи та процедури, застосовувані підприємством для обліку внутрішніх розрахунків з метою формування достовірної фінансової звітності.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Визначено, що служба внутрішнього аудиту займає проміжну ланку між групою підприємств та користувачами результатів аудиту. Оскільки внутрішні розрахунки в групі підприємств є особливим об'єктом обліку, тому в рамках загальних підходів до проведення аудиторської перевірки розроблено модель внутрішнього аудиту внутрішніх розрахунків. Дана модель забезпечить проведення якісної аудиторської перевірки, попередження операцій, які суперечать чинному законодавству, та надання достовірної інформації про внутрішні розрахунки при відображенні в бухгалтерській та податковій звітності.

Список використаних літературних джерел:

1. *Філозопа О.В.* Розвиток внутрішнього аудиту в Україні: організація та методика: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / О.В. Філозопа. – Житомир, 2010. – 311 с.

ГОЙЛО Наталя Валеріївна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблемні питання обліку та контролю розрахункових операцій підприємств; внутрішні розрахунки в межах групи підприємств.

Стаття надійшла до редакції: 25.08.2012 р.