

УДК 657.6.(075.8)

РОЛЬ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ АКЦИОНЕРНЫМИ ОБЩЕСТВАМИ УКРАИНЫ

Сметанко А.В.

У статті розглянуто питання, пов'язане з визначенням ролі внутрішнього аудиту в системі управління акціонерним товариством. Досліджуються питання, пов'язані з роллю внутрішнього аудиту, як в міжнародній практиці, так і в Україні. Проводиться аналіз літературних джерел, на базі яких виділяється власна точка зору автора щодо ролі внутрішнього аудиту в системі внутрішньогосподарського контролю і управління акціонерним товариством. У статті наводяться ознаки внутрішнього аудиту в системі управління акціонерним товариством.

Кількість бібліографічних посилань – 16, мова – російська.

Ключові слова: внутрішній аудит, аудит, акціонерне товариство, управління, внутрішньогосподарський контроль, контроль, аудиторський ризик, зовнішній контроль, внутрішній контроль

ВВЕДЕНИЕ

Задача повышения уровня управления акционерным обществом и взаимосвязанными организациями актуальна как для украинских, так и для иностранных компаний. По мере развития рынка и рыночной инфраструктуры в Украине именно качество управления и прозрачность финансовой отчетности становятся основными критериями, на которые ориентируются инвесторы и кредиторы, выбирая объекты для вложения средств. Одним из звеньев системы управления акционерным обществом (взаимосвязанными организациями) становится внутренний аудит. Наличие внутреннего аудита является положительным сигналом для потенциальных инвесторов и кредиторов и повышает инвестиционную привлекательность компании.

Произошедшее в Украине реформирование управления экономикой существенно изменило систему управления и контроля за деятельностью акционерных обществ (АО). В связи с реструктуризацией акционерных обществ Украины в публичные и частные, возникает потребность в эффективном механизме внутреннего контроля в системе управления, важнейшим элементом которой становится внутренний аудит. Внутренний аудит как элемент управленческого (внутрихозяйственного) контроля является одной из главных составляющих построения эффективной системы управления акционерным обществом.

Анализ нормативно-законодательной базы Украины в части определения роли, места и функционирования внутреннего аудита (службы внутреннего аудита) в АО показал, что данные вопросы частично рассматриваются и регулируются Законом Украины «О хозяйственных обществах» [1]. Недостаточное нормативно-законодательное определение роли внутреннего аудита требует изучения зарубежного и отечественного опыта с целью дальнейшего регулирования данных вопросов в научной литературе и законодательных актах Украины.

Методы исследования основываются на системных общетеоретических подходах к определению роли внутреннего аудита в управлении АО. Теоретической основой выступают достижения отечественной и зарубежной теории относительно определения роли и места внутреннего аудита в Украине. В процессе исследования использовался метод теоретического обобщения и сравнения.

Целью статьи является определение роли внутреннего аудита в системе управления акционерным обществом.

Для решения поставленной цели выделены следующие задачи:

- провести мониторинг действующих правовых норм и теоретическое обобщение литературных источников по вопросам роли внутреннего аудита в акционерном обществе;

- определить место внутреннего аудита в системе контроля и управления акционерным обществом;
 - дать определение внутреннему аудиту в системе управления АО.
- Статья состоит из введения, двух разделов, выводов и списка использованной литературы.

1 ОПРЕДЕЛЕНИЕ РОЛИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЗАРУБЕЖНЫМИ КОМПАНИЯМИ

В мировой практике деятельность внутреннего аудита осуществляется двумя независимыми субъектами: внутренним аудитором (службой внутреннего аудита) и аудиторским комитетом в составе совета директоров. Основные положения о деятельности аудиторского комитета, как правило, закрепляются во внутривфирменных кодексах, которые являются публичными документами и свидетельствуют о наличии корпоративной культуры в организации.

В соответствии с определением международных стандартов внутреннего аудита (МСВА), внутренний аудит это деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование деятельности организации. Он помогает организации достичь поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления [2].

В зарубежной экономической литературе роль и сущность внутреннего аудита трактуется по-разному.

Известный английский ученый Додж Р., дает свое понимание внутреннего аудита: «Внутренний аудит является составной частью внутреннего контроля; осуществляется по решению органов управления фирмы для целей контроля и анализа хозяйственной деятельности» [3, с.87].

По мнению американских ученых Аренса Э.А. и Лоббека Дж.К.: «Внутренний аудит – это внутривхозяйственный аудит, обеспечивающий администрацию ценной информацией для принятия решений, касающихся эффективного функционирования их бизнеса» [4, с.14].

Рассматривая публикации российских ученых можно выделить следующие определения:

1. Экономист Бычкова С.М. считает, что «Внутренний аудит представляет собой элемент системы внутреннего контроля, организованный руководством предприятия в целях анализа учетных и других контрольных данных» [5, с.21];

2. Российский экономист Проданова И.А. отмечает, что «Внутренний аудит представляет собой независимую деятельность в организации по проверке и оценке ее работы в интересах руководителей. Цель внутреннего аудита – помочь сотрудникам организации эффективно выполнять свои функции» [6, с.11];

3. По мнению Бурцева В.В., «внутренний аудит – это регламентированная внутренними документами организации деятельность по контролю звеньев управления и различных аспектов функционирования организации, осуществляемая представителями специального контрольного органа в рамках помощи органам управления организации...» [7, с.212];

4. С точки зрения Богомолова А.М. и Голощапова Н.А., «внутренний аудит (внутрихозяйственный, внутривфирменный) – составная часть общего аудита, организованного на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированного его внутренними документами по соблюдению установленного порядка ведения бухгалтерского учета, охраны собственности и надежности функционирования системы внутреннего контроля» [8, с.6].

Из приведенных определений, описывающих понятие внутреннего аудита в зарубежной практике, следует, что он может быть идентифицирован по следующим признакам:

- обеспечение оперативного контроля за финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта;
- предоставление оперативной информации с целью принятия и корректировки ранее принятых управленческих решений.

Выделенные признаки позволяют сделать вывод о том, что основным элементом в системе управления акционерным обществом выступает система внутреннего контроля, которая состоит из трех основных элементов: надлежащим образом организованной системы бухгалтерского учета; контрольной среды; отдельных средств контроля.

2 ОПРЕДЕЛЕНИЕ РОЛИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ АКЦИОНЕРНЫМИ ОБЩЕСТВАМИ УКРАИНЫ

Мониторинг действующих правовых норм показал, что в экономической литературе и нормативно-законодательных актах Украины [1;9] на недостаточном уровне рассматриваются вопросы, связанные с определением роли и места внутреннего аудита, выделением и функционированием служб внутреннего аудита в системе управления АО Украины.

Проведя критический анализ украинских и зарубежных литературных источников, нами определено, что в экономической литературе существует множество точек зрения на определение роли и сущность внутреннего аудита в системе управления предприятием. Так ряд авторов рассматривает внутренний аудит как элемент внутривхозяйственного контроля направленного на оценку деятельности организации в интересах руководства [10; 11]. Другие придерживаются мнения, что основная цель внутреннего аудита - оказание помощи работникам в эффективном выполнении

возложенных на них функциональных обязанностей и анализ законности производимых предприятием хозяйственных операций [12;13].

Также существует и третья точка зрения, в которой исследователи определяют внутренний аудит как систему контроля в интересах собственников и учредителей предприятия [14;15]. Подтверждением данной точки зрения может выступать определение данного украинским исследователем данного вопроса Гордиенко Н.И.: «Внутрішній аудит - це діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий відділ. Таким чином, внутрішній аудит – це елемент внутрішньогосподарського контролю у вигляді організованої на підприємстві служби, що діє в інтересах керівництва або власників» [16, с.154].

Из приведенных выше мнений и определений следует то, что исследование места и роли внутреннего аудита в системе управления акционерным обществом невозможно вести в отрыве от фундаментальных подходов к управлению. Поэтому определение роли внутреннего аудита (службы внутреннего аудита) необходимо начинать с рассмотрения принципов управления акционерным обществом.

К важнейшим принципам управления относятся принципы: делегирования полномочий; целей; иерархии; рационализации управления; обеспечения контроля.

Основной составляющей в системе управления АО выступает управляющая система, которая направлена на принятие управленческих решений (управляемая система). Каждая составляющая системы управления должна в полной мере контролироваться исходя из поставленных перед управляемой системой целей, требований и задач. В системе управления контроль выступает неотъемлемой частью управленческого процесса, осуществляется непрерывно на протяжении всей управленческой деятельности и направлен на принятие новых управленческих решений.

В системе управления АО выделяют следующие виды контроля:

1. Внешний контроль – осуществляется через государственные контролирующие органы;
2. Внутренний контроль – осуществляется по мере необходимости, но не реже одного раза в год контролирующим органом (ревизионной комиссией) созданным решением собрания участников (акционеров).

Оперативное управление АО осуществляется исполнительным органом и наблюдательным советом. Для осуществления контроля со стороны исполнительного органа, согласно действующему законодательству, в АО целесообразно создавать службу внутреннего аудита. Служба внутреннего аудита (СВА) в акционерных обществах Украины – орган, назначаемый наблюдательным советом акционерного общества или комитетом по вопросам аудита. СВА создается для выполнения консультационных услуг заинтересованным пользователям АО текущего контроля и установления достоверной информации за финансово-хозяйственной деятельностью общества, а так же для повышения эффективности управления предприятием и его структурными подразделениями посредством своевременного выявления и предотвращения отклонений которые могут повлиять на эффективное использование активов. Следовательно, в системе организации управления АО особое место отводится внутреннему контролю и его составляющей части – СВА.

Контроль должен осуществляться на всех уровнях управления АО. В верхней иерархии управления АО контроль должен осуществляться через внутренних аудиторов (СВА), а на других уровнях через специальные службы (финансовую, бухгалтерскую, планово-экономическую и т.д.) отвечающие за конкретные направления деятельности организации. Каждое структурное подразделение и отдельно взятая служба в АО должна осуществлять предварительный, текущий и последующий контроль.

Контроль должен распространяться на любой управляемый процесс. Это обусловлено тем, что чем раньше будет выявлена ошибка, тем выше вероятность минимизировать негативный эффект от нее. Особое место и роль отводится контролю в процессе принятия и реализации управленческих решений, так как принятие управленческих решений является основой управления.

При принятии управленческих решений руководству АО для использования необходима полезная информация. В соответствии с МСА и МСФО полезность информации определяется ее соответствием потребностям пользователей (уместностью) и тем, в какой степени они могут опираться на такую информацию (достоверность). Другими атрибутами полезной информации являются сопоставимость, понятность и материальность.

Анализ информации и принятие на ее базе управленческих решений представляет собой основу технологии управления. Для качественных управленческих решений важен режим оперативности, отражение и получение информации в режиме текущего времени. Проведя сбор, обработку и анализ информации служба внутреннего аудита представляет руководству предприятия или собственникам свои выводы и рекомендации, полученные в результате проверок.

На основании этих материалов проводится: контроль за деятельностью организации и функционированием системы бухгалтерского учета; анализ текущего состояния АО; экспертиза финансовой, операционной и инвестиционной деятельности; мониторинг деятельности предприятия в разрезе выполнения поставленных стратегических целей; оцениваются существующие ограничения и

отклонения, выбираются наиболее приемлемые пути их устранения; подготовка рекомендаций по повышению эффективности работы АО.

ВЫВОДЫ

В процессе исследования мы пришли к следующим выводам:

1. На основе проведенного теоретического обобщения автором статьи определено, что внутреннему аудиту отводится главенствующая роль и место в системе внутреннего контроля и управления АО;
2. Исследование роли и места внутреннего аудита в системе контроля показывает, что внутренний аудит является самостоятельным явлением, отличительными признаками которого являются:
 - обеспечение предварительного, текущего и последующих форм контроля;
 - обслуживание интересов высшего звена управления по предоставлению гарантий и консультаций относительно внутренней контрольной среды;
 - внутренний аудит является одним из доступных ресурсов, с помощью которого можно повысить эффективность управления акционерным обществом;
 - снижение аудиторских рисков в ходе проведения внешних аудиторских проверок;
 - внутренний аудит выступает эффективным инструментом контроля;
3. Эффективное функционирование службы внутреннего аудита возможно лишь при условии максимальной независимости ее от исполнительного руководства;
4. С учетом постоянного изменения нормативно-законодательной базы Украины возрастает значимость традиционной роли внутреннего аудита в качестве источника гарантий в области внутреннего контроля, управления рисками, управления АО;
5. Предлагается следующее определение внутреннего аудита, которое позволит более четко определить роль, место, цели и задачи стоящие перед службами внутреннего аудита АО: «Внутренний аудит – основной элемент системы внутривозвратного контроля: учетной, аналитической и управленческой информации регламентированной действующим законодательством и внутренними документами АО, направленной на реализацию интересов наблюдательного совета или его собственников, функционирующей на основе действующих норм, стандартов и принципов бухгалтерского учета и аудита, с целью обеспечения эффективности управления как отдельно взятых структурных подразделений, так и АО в целом»;
6. В рамках процесса управления акционерным обществом внутренний аудит может, выступает эффективным механизмом внутреннего контроля в системе управления.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 р. N 514-VI (Із змінами і доповненнями) / Відомості Верховної Ради України: Офіційне видання – К., 2008. – N 50. – ст. 384.
2. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита. - Режим доступа: <http://www.divo.ru/iaa-ru/goods/index.html>
3. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита: Пер. с англ./ Додж Р. - М.: Финансы и статистика, ЮНИТИ, 1992. – 224с.
4. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ./ А.Аренс, Дж. Лоббек; гл. редактор серии проф. Я.В.Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995.-560 с.ил. - (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
5. Бычкова С.М. Аудиторская деятельность. Теория и практика./ Бычкова С.М. – СПб.: Издательство «Лань», 2000.– 318с. – (Серия «Учебники для вузов. Специальная литература»).
6. Проданова И.А. Внутренний аудит, контроль и ревизия / Проданова И.А. – М.: ООО ИИА «Налог Инфо» , ООО «Сириус Кво 97», 2006. – 209 с.;
7. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации./ Бурцев В.В. – М.: «Экзамен», 2000.-386 с.
8. Богомолов А.М., Голощапов Н.А. Внутренний аудит. Организация и методика проведения / А.М. Богомолов , Н.А. Голощапов – М.: «Экзамен», 2000. -192с.
9. Рішення державної комісії з цінних паперів та фондового ринку «Про затвердження Принциплів корпоративного управління» від 11 грудня 2003 року N 571 / Все про бухгалтерський облік, 2004. – N 07.
- ¹0. Алборов Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. / Алборов Р. А. - М.: Издательство "Дело и Сервис", 1998. - 464 с.
- ¹1. Аудит: Учебник для вузов / (В. И. Подольский, Г. Б. Поляк, А.Д. Савин, Л. В. Сошникова); под ред. Проф. В. И. Подольского. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000.- 432 с.
- ¹2. Аудит / (Монгомери Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М.Орейлли, М.Б. Хирм.; пер. с англ.)/под ред. Я. В. Соколова. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997 - 542 с.
- ¹3. Андреев В.Д. Практический Справочное пособие. / Андреев В.Д. - М.: Экономика, 1994.-81с.
14. Дубровина Т. А. Аудиторская деятельность в страховании. Учебное пособие. / Дубровина Т. А., Сухов В. А., Шеремет А. Д.; под ред. Заслуженного деятеля науки РФ, проф. А. Д. Шеремета. - М.: ИНФРА-М, 1997.-384 с.
15. Овсийчук М. Ф. Аудит. Организация. Методика проведения. / Овсийчук М. Ф. - М.: ТОО "Интелтех", 1996.- 151с.
16. Гордієнко Н.І., Аудит, методика і організація: навчальний посібник / Гордієнко Н.І., Харламова О.В. , Карпенко М.Ю. – Харків: ХНАМГ, 2007. – 163 с. (452 с.) Укр.мова. - ((для студентів економічних спеціальностей). У 2 частинах. Частина 1.)

Сметанко Александр Василевич, к.э.н., доцент, заведующий кафедрой учета и аудита Крымского экономического института ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет им. Вадима Гетьмана», e-mail: smetanko@mail.ru