

ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ НА ГАЗОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Анотація. Розглядається необхідність впровадження внутрішнього аудиту на газотранспортних підприємствах. Інформація, що міститься у статті, розкриває питання організації та методики внутрішнього аудиту.

Ключові слова: служба внутрішнього аудиту, внутрішньогосподарський контроль, бухгалтерський облік.

Annotation. Article discusses the importance of audit introduced into gas transportation productions. Information that is included into article opens question of organization and methodic of internal audit.

Key words: service of inside audit, intraorganizational, accounting

Вступ. За сучасних умов розвитку ринкових відносин, коли зростає непередбачуваність результатів діяльності підприємств та рівень їх ризиковості, підвищується роль такої форми внутрішньогосподарського контролю, як внутрішній аудит.

Необхідність ведення внутрішнього аудиту визначається багатьма ученими, зокрема Н.І.Дорош, Л.В.Нападовською, О.А.Петрик, С.В.Рудницьким, В.В.Сопком та іншими, які в своїх дослідженнях виділяють основні методологічні та організаційні аспекти його формування. Проте таких питань, як ведення внутрішнього аудиту на газотранспортних підприємствах, автори не торкаються.

У зв'язку з цим визріває необхідність розгляду питань щодо організації внутрішнього аудиту на газотранспортних підприємствах для підвищення ефективності системи внутрішньогосподарського контролю.

Постановка завдання. Мета статті – обґрунтувати доцільність створення на газотранспортних підприємствах незалежної служби внутрішнього аудиту, що впливає з потреби забезпечення внутрішньогосподарського контролю за: здійсненням діяльності відповідно до вимог чинного законодавства та облікової політики; виконанням прийнятих управлінських рішень; управлінням ризиками, що виникають у процесі здійснення основної та іншої діяльності, а також здійснення моніторингу діяльності щодо їх мінімізації.

Результати. Зміст поняття “внутрішній аудит” полягає в наданні незалежних та об'єктивних рекомендацій щодо ефективного використання ресурсів для досягнення поставленої мети. У зв'язку з цим аудиторів при здійсненні внутрішнього аудиту необхідні не тільки глибокі спеціальні, а й галузеві знання.

Слід зазначити, що служба внутрішнього аудиту не повинна бути підпорядкована виконавчим органам управління підприємства; організаційний статус має бути достатнім для того, щоб гарантувати широке поле дій внутрішніх аудиторів, адекватне обговорення їх пропозицій та ефективність дій відповідно до розроблених рекомендацій.

Внутрішній аудитор не має права вимагати виконання своїх рекомендацій (пропозицій), відповідати за організацію їх впровадження та одержання відповідних результатів. Також він не повинен брати участь у корегуванні виявлених ним відхилень, нести за них відповідальність.

Це пояснюється тим, що аудиторів необхідно було б перевіряти або результати своєї праці, або результати здійснення своїх рекомендацій, що привело б до необ'єктивного подальшого контролю цих самих об'єктів. У зв'язку з цим фахівці відділу внутрішнього аудиту не повинні здійснювати перевірку тієї діяльності, де вони попередньо давали рекомендації.

Внутрішній аудит не тільки робить суттєвий внесок у зміцнення середовища контролю, а й зменшує затрати підприємства на зовнішній аудит.

Особливість внутрішнього аудиту полягає в тому, що він відбувається в момент здійснення й документального оформлення господарських операцій, що дає змогу своєчасно виявляти недоліки в роботі, уживати необхідних заходів щодо їх попередження і, зрештою, впливає на функціонування системи внутрішньогосподарського контролю.

Як правило, внутрішнім аудитом контролюється вся фінансово-господарська діяльність як структурних підрозділів, так і підприємства в цілому, зокрема контролюються: організація бухгалтерського обліку, оперативний облік, затрати на виробництво й реалізацію продукції (робіт, послуг), фінансова робота, маркетинг.

Таким чином, внутрішній аудит використовується керівництвом при проведенні аналізу на газотранспортних підприємствах. Потреба у внутрішньому аудиті виникає тому, що апарат управління підприємства безпосередньо не займається контролем повсякденної діяльності, у зв'язку з чим відчуває потребу в інформації, яка збирається на нижчих рівнях управління.

Якщо служба внутрішньогосподарського контролю охоплює всю виробничо-комерційну діяльність підприємства (від виробничої бригади, цеху, служби до його діяльності в цілому) і покликана знати як загальне законодавство, що регулює господарську діяльність, так і внутрішні документи, а також технологію виробництва, то служба внутрішнього аудиту, крім перевірки наявності правильності оформлення всіх бухгалтерських документів, здійснює перевірку дотримання адміністративного порядку, виконання директив і наказів, аналізує інформацію управлінського характеру з метою розробки заходів щодо вдосконалення організаційної структури підприємства.

Основною складовою внутрішнього аудиту є аудит затрат на виробництво. Відповідно він не тільки повинен проводитися з метою достовірності та повноти відображення затрат в обліку, виявлення впливу відхилень на фінансову звітність підприємства, але й повинен бути спрямований на виявлення ефективності використання виробничих ресурсів.

При проведенні внутрішнього аудиту затрат виробничо-комерційної діяльності аудитор може виявити основні фактори зниження собівартості продукції (робіт, послуг) за всіма статтями затрат, провести аналіз об'єму наданих послуг із транспортування газу.

Для одержання конкретної інформації, яка дає змогу керувати виробництвом за його структурними елементами, аудитор здійснює перевірку та оцінку контролю виконання повноважень, делегованих на рівні центрів відповідальності.

Таким чином, на кожному рівні управління забезпечується персональна відповідальність працівників підприємства за затрати, що сприяє проведенню системного контролю внутрішнім аудитором за зниженням таких затрат.

Слід зазначити, що необхідною є періодична організація семінарів на підприємствах під керівництвом внутрішніх аудиторів із метою ознайомлення керівників центрів відповідальності зі змінами в законодавстві.

Аудитор, контролюючи діяльність відповідних структурних підрозділів, зіставляє фактичні затрати з нормативними, виявляє причини відхилень і повідомляє керівництво про результати перевірки.

Зарубіжні вчені рекомендують здійснювати внутрішній аудит із метою одержання рекомендацій щодо економного й ефективного використання ресурсів підприємств.

При проведенні внутрішнього аудиту виробничо-комерційної діяльності аудитор виявляє основні фактори можливого зниження собівартості продукції (робіт, послуг), яка виробляється, за всіма статтями затрат, а також проводить аналіз об'єму продукції (робіт, послуг) з позиції ефективності використання виробничих потужностей тощо.

Важливим аспектом при проведенні аудиторської перевірки є її планованість і поетапність, у зв'язку з чим автором виділені певні етапи проведення аудиторської перевірки службою внутрішнього аудиту (рис.1).

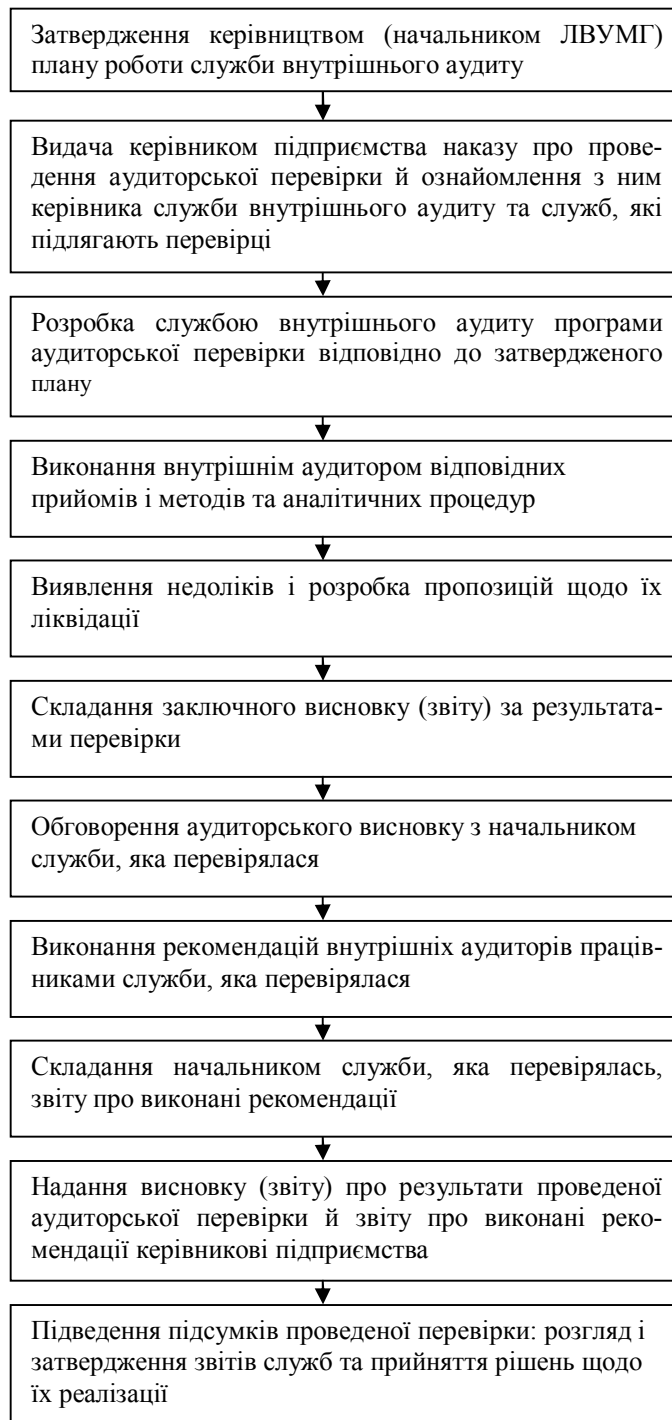


Рис.1. Схема проведення аудиторської перевірки службою внутрішнього аудиту

При здійсненні аудиторської перевірки затрат на виробництво аудитор у першу чергу повинен оцінити господарські операції щодо їх реальності, повноти, оцінки, своєчасності підготовки звітності.

Внутрішній аудит забезпечує вищий менеджмент газотранспортних підприємств інформацією про їх виробничо-комерційну діяльність. Він дає можливість підвищити ефективність системи внутрішньогосподарського контролю, оскільки буде перешкоджати виникненню фінансових порушень.

Вплив внутрішнього аудиту на регулювання економіки ДК “Укртрансгаз” буде здійснюватися шляхом:

1) забезпечення відповідності документального оформлення проведених господарських операцій, з одного боку, нормативно-правовим актам, а з іншого – внутрішньовідомчим корпоративним вимогам;

2) надання послуг із взаємозв'язку фінансового, управлінського й податкових обліків, з розробки й впровадження корпоративних вимог, з організації системи внутрішньогосподарського контролю.

Таким чином, внутрішній аудит дозволить забезпечувати керівництво компанії своєчасною достовірною інформацією про виробничо-комерційну діяльність газотранспортних підприємств відповідно до прийнятої облікової політики.

Розглянемо вплив внутрішнього аудиту на різні види обліку (рис.2).

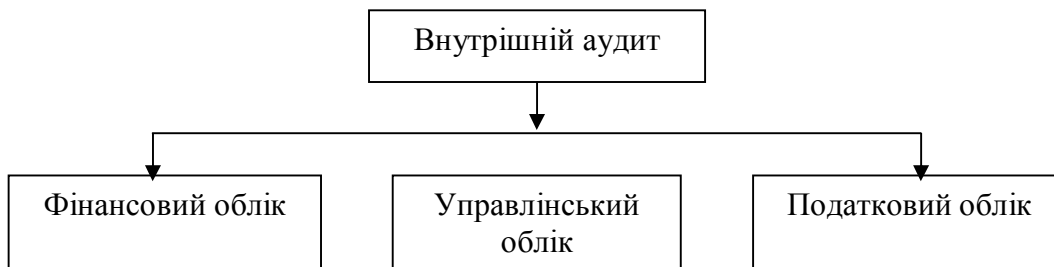


Рис.2. Вплив внутрішнього аудиту на різні види обліку

У фінансовому обліку роль внутрішнього аудиту є надзвичайно важливою. Виконання вимог, законодавчих актів, внутрішніх нормативних документів та облікової політики дозволяє одержувати достовірну звітність для зовнішніх користувачів і базові дані для різних видів аналізу.

Управлінський облік – діяльність внутрішнього аудиту, спрямована насамперед на одержання якісної інформації, необхідної для прийняття ефективних управлінських рішень, на впровадження системи стандарт-кост.

Податковий облік – напрям діяльності внутрішнього аудиту повинен бути сфокусований на правильність визначення бази оподаткування й розрахунку податків.

При розробці методики проведення внутрішнього аудиту необхідно враховувати такі фактори:

- галузевий принцип, зумовлений особливостями транспортування, передачі та споживання природного газу;
- загальноекономічний, пов'язаний з особливостями формування газового ринку;
- принцип державного регулювання, пов'язаний з особливостями ціноутворення й установлення тарифів на транспортування газу.

Розглянемо вплив кожного з наведених вище факторів на проведення внутрішнього аудиту. Процес транспортування газу в рамках усієї газотранспортної системи являє собою безперервні процеси транспортування газу споживачам і розподілу його між ними, у зв'язку з чим не виникає залишків незавершеного виробництва. Транспортований газ передається споживачам у повному об'ємі, що пов'язано з технічною відсутністю будь-якого складування готової продукції.

Як показали попередні дослідження, особливості ведення бухгалтерського обліку на підприємствах із транспортування газу, які зумовлені галузевими факторами, полягають у:

- необхідності визначення для відображення в бухгалтерській звітності собівартості й виручки від надання послуг із транспортування газу;
- відсутності незавершеного виробництва на рахунку 23 “Виробництво” станом на кінець звітного періоду;
- відсутності обліку на складах готової продукції, яка обліковується рахунком 26 “Готова продукція”.

У результаті встановлених особливостей ведення бухгалтерського обліку на газотранспортних підприємствах було виявлено особливості проведення внутрішнього аудиту:

– відсутність проведення аудиторських процедур із перевірки формування собівартості залишків незавершеного виробництва;

– спрощення процесу проведення внутрішнього аудиту, формування собівартості послуг із транспортування газу, оскільки всі витрати, які відображені у звітному періоді на рахунку 23 “Виробництво”, у повному об’ємі включаються до рахунку 90 “Собівартість реалізації”;

– можливість суцільної перевірки показника собівартості реалізованих послуг, відображеного у формі №2 “Звіту про фінансові результати” на основі бухгалтерських регістрів затрат за кожен місяць.

Особливості внутрішнього аудиту, які викликані загальноекономічним принципом, зумовлені функціонуванням газового ринку, одним із наслідків якого є виділення як окремої самостійної юридичної особи ДК “Укртрансгаз”, якій підпорядковуються всі газотранспортні підприємства як окремі філії, в яких здійснюється основне й допоміжне виробництво і які до реформування галузі відображалися на самостійних балансах.

Таким чином, до особливостей діяльності газотранспортних підприємств, які пов’язані із загальноекономічним принципом, відносять:

– реалізацію послуг із транспортування газу підприємствами, які підпорядковуються ДК “Укртрансгаз”;

– контроль за діяльністю учасників газового ринку з боку НАК “Нафтогаз України”.

Вплив зазначених особливостей на систему бухгалтерського обліку проявляється в такому:

1) зменшується ймовірність виникнення помилок при формуванні показника виручки від реалізації наданих послуг, пов’язаних із неправильним визначенням об’єму транспортованого газу;

2) відсутніми є витрати на збут транспортованого газу;

3) наявність відносно невеликої кількості договорів на поставку газу спрощує ведення аналітичного обліку виручки від його постачання.

Особливості обліку на газотранспортних підприємствах зумовлюють такі особливості ведення внутрішнього аудиту:

- зниження трудомісткості проведення суцільних перевірок зі споживачами на поставку природного газу;

- відсутність проведення перевірки витрат на збут.

Особливості внутрішнього аудиту, викликані принципом державного регулювання, пояснюються стратегічною важливістю галузі. Вплив держави на функціонування й розвиток газової галузі здійснюється шляхом регулювання тарифів на транспортування газу.

Узагальнюючи вищенаведене, можна стверджувати, що найбільш ефективним і прийнятним механізмом оперативної адаптації підприємств із транспортування газу до внутрішніх і зовнішніх змін є комплексне застосування контрольної та консультативної функції аудиту. Автором запропоновано методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту на газотранспортних підприємствах.

Основні завдання і функції внутрішнього аудиту визначаються метою його створення. В умовах відсутності Національних нормативів з внутрішнього аудиту кожне підприємство, яке створює службу внутрішнього аудиту, має розробити Положення про неї, виходячи із Закону України “Про аудиторську діяльність” [1], Національних нормативів [2] і Міжнародних стандартів аудиту з урахуванням галузевої специфіки діяльності підприємств.

Завдання служби внутрішнього аудиту:

– перевірка виробничо-комерційної діяльності й фінансової дисципліни на підприємстві;

– перевірка організаційних заходів щодо відповідності діючим нормативним документам і статутним вимогам;

– експертиза організації бухгалтерського обліку й складання звітності;

– надання рекомендацій щодо усунення виявлених недоліків.

Функції служби внутрішнього аудиту:

– експертиза фінансово-господарської діяльності підприємства здійснюється в розрізі:

а) бухгалтерської звітності: підтвердження правильності складання й оформлення первинних документів, облікових регістрів, узгодження форми звітності з Головною книгою;

б) достовірності фінансових результатів: повноти обліку затрат і доходів від різних видів діяльності та правильності визначення розміру прибутку;

– розробка й подання обґрунтованих пропозицій щодо вдосконалення системи внутрішньогосподарського контролю;

– проведення перевірок за дорученням керівництва підприємства згідно із затвердженим планом робіт щодо ефективності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, дотримання діючого порядку застосування цін і тарифів;

– підготовка пропозиції щодо вдосконалення бухгалтерського та податкового обліку відповідно до діючих нормативно-правових актів;

– консультування керівників виробничих підрозділів і апарату управління щодо окремих питань організації обліку та контролю матеріальної відповідальності осіб тощо;

– оформлення результатів перевірок виробничо-комерційної діяльності підприємства і його підрозділів щодо наведених вище питань здійснюється у вигляді офіційних актів перевірок, доповідних записок, проектів наказів та інших документів (табл.1).

– Служба внутрішнього аудиту має право:

– перевіряти бухгалтерські первинні документи, регістри, плани та інші документи про всю фінансово-господарську діяльність підприємства;

– ознайомлюватися з наказами, розпорядженнями, рішеннями загальних зборів підприємства, укладеними господарськими договорами з іншими організаціями;

– обстежувати об'єкти будівництва, територію, склади та інші виробничі, господарські й службові приміщення;

– перевіряти наявність і стан зберігання товарно-матеріальних цінностей, матеріально відповідальних осіб;

– вимагати від керівників структурних підрозділів, фахівців підприємства необхідні для аудиторської перевірки документи, довідки, розрахунки, усні й письмові пояснення на питання, що виникають під час перевірки.

Таблиця 1

Схема взаємодії служби внутрішнього аудиту з іншими службами газотранспортного підприємства

№	Структурний підрозділ	Яка інформація отримується	Терміни	Яка інформація передається	Терміни
1	Керівництво підприємства	Накази, розпорядження, рішення	Постійно	Результати перевірок, акти перевірок, висновки, рекомендації	Після завершення роботи
2	Виробничі служби	Нормативно-технічні документи	З огляду на необхідність	Акти перевірок, пропозиції, накази	Після завершення роботи
3	Бухгалтерія	Первинні й звітні нормативні документи	За вимогою	Акти перевірок, пропозиції, накази	Після завершення роботи
4	Планово-економічний відділ	Аналіз випуску продукції, квартальні й місячні плани виробництва	За вимогою	Акти перевірок, пропозиції, накази	Після завершення роботи

5	Юридична служба	Матеріали нестач, крадіжок, судових розглядів	За вимогою	Акти перевірок, пропозиції, накази	Після завершення роботи
---	-----------------	---	------------	------------------------------------	-------------------------

Для регламентації діяльності служби внутрішнього аудиту розробляється положення відповідно до вимог нормативів аудиту в Україні. Слід зазначити, що в США проводиться навіть сертифікація внутрішніх аудиторів [3, с.96].

Таким чином, органи управління ДК “Укртрансгаз” можуть користуватись послугами внутрішніх аудиторів для здійснення функцій управління компанією.

Висновки. Створення ефективної системи внутрішнього аудиту на газотранспортних підприємствах дозволить:

- забезпечити ефективне функціонування всіх структурних підрозділів;
- своєчасно виявити та мінімізувати затрати виробничо-комерційної діяльності;
- сформулювати адекватну сучасним умовам господарювання систему інформаційного забезпечення всіх рівнів управління.

Це пов’язане з тим, що зі збільшенням масштабів діяльності збільшується кількість рівнів управління. При створенні багаторівневого апарату управління виникають проблеми щодо обміну інформацією, координації рішень, збільшується ймовірність прийняття різними ланками управління суперечливих рішень.

1. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22 квітня 1993 року. З наступними змінами і доповненнями // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 23. – С. 243.
2. Національні стандарти аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. Аудиторська палата України // Повний текст національних нормативів аудиту в Україні. Затв. рішенням Аудиторської палати України №73 від 18.21.98 р. – К.: Основа, 1999. – 274 с.
3. Bodnar George H., Hopwood William S. Accounting Information Systems. – 7-th ed. – Upper Saddle River, Prentice-Hall, Inc, 1988. – 686 p.