

УДК 657.6

ФУНКЦІОНАЛЬНА РОЛЬ ВНУТРІШНЬОГО ОПЕРАЦІЙНОГО АУДИТУ В СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ ДП «РІВНЕНСЬКЕ ЛІСОВЕ ГОСПОДАРСТВО»

М. А. Федорчук

студентка 6 курсу, група ОАм-61, навчально-науковий інститут економіки та менеджменту
Науковий керівник – д.е.н., професор С. О. Левицька

*Національний університет водного господарства та природокористування,
м. Рівне, Україна*

У статті проаналізовано роль внутрішнього операційного аудиту як складової менеджменту організації господарської діяльності (на прикладі ДП «Рівненське лісове господарство»). Виокремлено особливості внутрішнього аудиту у функціонуванні державного підприємства, виділено основні проблеми проведення внутрішнього аудиту та запропоновано способи їх вирішення.

Ключові слова: внутрішній контроль, внутрішній аудит, внутрішній операційний аудит.

В статье проанализирована роль внутреннего операционного аудита в менеджменте организации хозяйственной деятельности (на примере государственного предприятия «Ровенское лесное хозяйство»). Очерчены особенности внутреннего аудита для деятельности государственного предприятия, выделены основные проблемы при проведении аудита и предложены способы их решения.

Ключевые слова: внутренний контроль, внутренний аудит, внутренний операционный аудит.

The article analyses the role of internal operational audit in enterprise's management (on the example of state enterprise "Rivne forest enterprise"). The internal audit characteristics are outlined in state enterprise functioning, the main problems in provision of internal audit are identified and the ways for their solutions are proposed.

Keywords: internal control, internal audit, internal operational audit.

Організація господарської діяльності кожного суб'єкта господарювання в умовах сучасного розвитку економіки неможлива без застосування тієї чи іншої форми внутрішнього контролю.

Так, перехід до ринкової економіки зумовив появу нової для нас галузі наукових знань і практичної діяльності, з якою раніше ми не стикалися – аудит [1, С. 29]. Як наслідок узагальненої мети функціонування всіх підприємств, націленість на досягнення певного результату тягне за собою необхідність постійного стеження за продуктивністю використання усіх наявних ресурсів. Таким чином, маємо потребу не лише в здійсненні обліку інформації, а і в якісному контролі за правильністю організації такого обліку, тобто – проведенні фінансового аудиту, що з 2018 року є для державних підприємств обов'язковим. Саме тому база аналізу даної статті – Державне підприємство «Рівненське лісове господарство».

Аудит – перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність у всіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [6].

Роль внутрішнього операційного аудиту досліджують багато науковців, серед яких Мельник О. П., Вейкрута Л. С., Калінкін В. Д., Дікань Л. В. та ін. Проте, незважаючи на велику кількість наукових робіт, питання ролі внутрішнього операційного аудиту у державному секторі залишається малодослідженим. Беззаперечно, вагомою є роль внутрішнього аудиту для оптимізації діяльності державного підприємства.

Проведення аудиту – важлива і необхідна умова для координації діяльності будь-якого підприємства. Оскільки на основі даних фінансової звітності приймаються рішення менеджменту організації, власникам та керівникам підприємств важливо мати точну інформацію.

За суб'єктами здійснення розрізняють зовнішній та внутрішній аудит.

Внутрішній аудит – це контроль, який забезпечує функціонально незалежну оцінку діяльності органів державного сектору [3, С. 87].

Важливою відмінністю зовнішнього аудиту від внутрішнього є те, що зовнішній аудит здійснюється, насамперед, для забезпечення суспільних інтересів, а внутрішній – для забезпечення цілей суб'єкта господарювання. До того ж, об'єктом зовнішнього аудиту є бухгалтерська (фінансова) звітність, а внутрішній аудит базується, насамперед, на системах внутрішнього контролю та управління. Відповідно, внутрішній аудит ДП «Рівненське лісове господарство» має прямий вплив на політику менеджменту цього підприємства.

Для правильної організації внутрішнього аудиту в Україні прийнято Стандарти внутрішнього аудиту, які визначають як порядок здійснення внутрішнього аудиту, так і підвищення кваліфікації аудиторів, принципи їх діяльності та інше [5]. Внутрішній аудит може організовуватися за такими напрямками: 1) створення в структурі державного органу власної служби внутрішнього аудиту; 2) аутсорсинг – передача повністю функцій внутрішнього аудиту спеціалізованій компанії або зовнішньому консультанту; 3) косорсинг – створення служби внутрішнього аудиту (проте, в деяких випадках залучаються фахівці-аудитори) [3, С. 90].

Коли йдеться про суб'єкти підприємницької діяльності (приватний сектор економіки), внутрішній аудит не може проводитися з ініціативи державних інстанцій. Тут держава виступає лише в ролі зовнішнього аудитора, внутрішній аудит проводиться в інтересах власників підприємства, для перевірки рівня ефективності діяльності в цілому та для визначення порушень/відхилень, які можуть вказати на необхідний шлях реформ з метою покращення економічних результатів діяльності. Конкретно у нашому випадку держава, як власник підприємства, з одного боку, є суб'єктом зовнішнього аудиту, а з іншої – внутрішнього.

Аналізуючи зацікавленість власників/керівних посадових осіб у раціональному управлінні та високій результативності, можна стверджувати про неабияку роль внутрішнього операційного аудиту. З нашої точки зору, це пояснюється тим, що саме така форма контролю як внутрішній операційний аудит у всіх його формах, може удосконалити систему менеджменту організації, виявити не лише невідповідності у веденні обліку, а й перевірити на добросовісність співробітників. Як результат, власник/керівник підприємства (у нашому випадку – держава) зможе реорганізувати, удосконалювати систему управління на основі даних внутрішньої аудиторської перевірки.

З точки зору англійського вченого ДЖ. К. Робертсона, операційний аудит – це вивчення аудитором операцій компанії з метою надання рекомендацій щодо економічного та ефективного використання її ресурсів, ефективного досягнення поставлених цілей і продуктивного ведення господарської діяльності [8, С. 476].

На ДП «Рівненське лісове господарство» система внутрішнього контролю взаємопов'язана з різними підрозділами організації. Внутрішній контроль не є незалежним відносно різних ланок підприємства. Це, зі свого боку, не дозволяє дати «функціонально незалежну оцінку діяльності органу державного сектору» [2, С. 88].

Так, внутрішній аудит в цілому і внутрішній операційний аудит, зокрема, не практикуються на ДП «Рівненське лісове господарство». На підприємстві існує досить нечітка система внутрішнього контролю, проте не аудиту. Такий контроль здійснюють системно, суцільно та послідовно до внутрішнього Положення щодо його проведення головний економіст і головний бухгалтер. Здебільшого це контроль, який можна віднести до елементів формальної аудиторської перевірки документів фінансової звітності на наявність реквізитів, підписів, правильність їх заповнення та інше. На нашу думку, така форма контролю не може на достатньо ефективному рівні забезпечити раціональне управління підприємством, використання переданих йому державних коштів. Відсутність внутрішнього операційного аудиту позбавляє лісове господарство можливості вдосконалення системи менеджменту.

Згідно з даними JNTOSAI (Міжнародної організації вищих контрольних органів) **внутрішній аудит** поділяється на **фінансовий аудит** та **аудит ефективності**.

Оскільки базою нашого дослідження є саме державне підприємство, ми розуміємо, що фінансування організації проводиться більшою мірою за рахунок бюджетних коштів. Тому важливо мати достовірну інформацію про об'єктивність і правильність розподілу та використання державних ресурсів.

У межах даної роботи неможливо проаналізувати ведення внутрішнього операційного аудиту в усіх його проявах, тому зосередимо увагу на тій його частині, яка і вирізняє внутрішній операційний аудит саме державного підприємства від внутрішнього операційного аудиту суб'єкта іншого типу господарювання. Це – аудит ефективності використання державних коштів відповідно до бюджетних програм.

Аудит ефективності, як форма державного аудиту, окреслює основу та напрямки аудиту, відповідно до яких досліджується результативність використання бюджетних ресурсів розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів [8]. Основні засади проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми (далі – аудиту ефективності) регламентовані Постановою КМУ «Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм» [6], Постановою Колегії Головного контрольно-ревізійного управління України «Про Концепцію запровадження у роботу органів державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ» [8], а також Методичними рекомендаціями щодо проведення аудиту ефективності бюджетної програми [6].

На жаль, ці законодавчі документи регламентують проведення аудиту ефективності лише у бюджетних установах, оскільки їхнє фінансування повністю здійснюється за рахунок державних коштів. Та що ж тоді робити з державними підприємствами, такими як наше лісове господарство, адже вони теж фінансуються за рахунок бюджету? До того ж, лісові господарства займають чільне місце в економіці України. Важливо контролювати їх діяльність для підтримання ресурсного потенціалу лісів. Іншими словами, маючи потребу в здійсненні контролю за правомірністю використання бюджетного фінансування, ми не маємо законодавчих актів, які б дозволили це зробити.

Підсумовуючи вищевикладене, можемо стверджувати, що ДП «Рівненське лісове господарство» має чітку організаційну структуру, узгоджений з нею та закріплений у посадових інструкціях розподіл прав, обов'язків та відповідальності, визначену облікову політику, адекватну характеру та обсягу діяльності форму бухгалтерського обліку. Проте, на ДП сьогодні немає відділу внутрішнього аудиту, який міг би слідкувати за відповідністю ведення обліку, правильністю використання бюджетних коштів, правомірністю дій посадових і т. д. Внутрішній операційний аудит, який є чи не найважливішим для забезпечення ефективного господарювання підприємства, фактично не проводиться. Таким чином, не можна достовірно стверджувати про ґрунтовну оцінку результативності

менеджменту ДП «Рівненське лісове господарство».

На сьогодні, як показує стан використання бюджетних коштів, внутрішній аудит не виконує повноцінно своїх завдань, у тому числі і за рахунок несвоєчасного проведення заходів керівництвом державного органу. Недоліками роботи підрозділів внутрішнього аудиту є: 1) недостатнє розуміння керівниками органів державного сектору персональної відповідальності за діяльність служби внутрішнього аудиту; 2) відсутність повного законодавчого та методологічного забезпечення внутрішнього аудиту; 3) відсутність служб децентралізованого внутрішнього аудиту в частині органів державного сектору [3, С. 90].

З 01 січня 2018 року набрав чинності Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (вводиться в дію з 1 жовтня 2018 року). Даний Закон визначає вимоги до суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит, серед них і державні підприємства, що становлять суспільний інтерес. Таким чином держава починає брати активну участь у фінансовому аудиті саме державних підприємств [4].

Але найбільшій увазі слід приділити становленню операційного аудиту. Рекомендуємо ввести для ДП «Рівненське лісове господарство» посаду внутрішнього аудитора, або ж сформувати незалежну аудиторську групу для кількох таких підприємств з метою уникнення зловживань. Головне – отримувати від операційного аудиту достовірні дані. На наш погляд, це могло б покращити менеджмент лісового господарства, вказати, яких змін потребує система управління і як це може вплинути на результат діяльності загалом, оскільки за даних умов, не можна достовірно стверджувати про той чи інший рівень менеджменту ДП «Рівненське лісове господарство». У результаті впровадження внутрішнього аудиту в менеджмент у ДП «Рівненське лісове господарство» підприємство завжди буде підготовлене до зовнішнього аудиту і, реагуючи на рекомендації внутрішніх аудиторів, зможе забезпечити максимально ефективно використання всіх наявних ресурсів.

Також, ми вбачаємо важливим необхідність запровадження в Україні інноваційного аудиту – аудиту ефективності використання бюджетних коштів саме для державних підприємств. На наш погляд, на це існує попит.

Список використаних джерел:

1. Вейкруга Л. С., Бандура З. Л. Роль і значення аналізу та аудиту в системі управління підприємством. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2012. № 657. С. 28–32.
2. Дубініна М. В. Інституціональний механізм контролю за формуванням результатів діяльності сільськогосподарських підприємств. *Управління розвитком*. 2012. № 7 (128). URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Uproz/2012_7/u1207dub.pdf (дата звернення: 12.10.2018).
3. Мельник О. П. Внутрішній аудит у системі державного внутрішнього фінансового контролю. *Збірник наукових праць Ірпінської фінансово-юридичної академії (економіка, право)*. 2013. Вип. 2. С. 86–91.
4. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 12.10.2018).
5. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11> (дата звернення: 12.10.2018).
6. Методичні рекомендації щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми. Схвалено Методологічною радою Головки КРУ, протокол № 4 від 24.03.03 р.
7. Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм : Постанова Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004р. за № 1017.
8. Про Концепцію запровадження у роботу органів державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ : Постанова Колегії Головного контрольно-ревізійного управління України від 08.10.2004 року за № 11.
9. Левицька С. О. Правове регулювання аудиту ефективності. *Економіка України. Правове регулювання аудиту ефективності*. 2005. № 3. С. 68–77.