

Раздел 3. УЧЕТ И АУДИТ

УДК 336.717.16 (574)

Садвокасова К. Ж.

РОЛЬ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ОБЕСПЕЧЕНИИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ БАНКОВСКОГО СЕКТОРА РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН В ПОСТКРИЗИСНЫЙ ПЕРИОД

У статті розглянуто роль бухгалтерського обліку в розвитку банківського сектора Республіки Казахстан, стан розрахункової і платіжної дисципліни. Виявлено недоліки в розрахунково-касовому та кредитному обслуговуванні господарюючих суб'єктів, відсутність ефективних платіжних систем, що дозволяють не тільки здійснювати розрахунки і платежі в режимі реального часу, а й відображати їх своєчасно в бухгалтерському обліку.

Розглянуто послідовне реформування в цілому системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Республіці Казахстан, а також результати проведення реформ. Відзначено позитивний вплив застосування міжнародних стандартів і запозичення світової практики.

З метою підвищення якості, прозорості та порівнянності інформації в бухгалтерському обліку відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності запропоновано заходи щодо подальшого розвитку системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Ключові слова: бухгалтерський облік, банківський сектор, міжнародні стандарти, фінансова звітність.

В статье рассмотрена роль бухгалтерского учета в развитии банковского сектора Республики Казахстан, состояние расчетной и платежной дисциплины. Выявлены недостатки в расчетно-кассовом и кредитном обслуживании хозяйствующих субъектов, отсутствие эффективных платежных систем, позволяющих не только совершать расчеты и платежи в режиме реального времени, но и отображать их своевременно в бухгалтерском учете.

Рассмотрено последовательное реформирование в целом системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Республике Казахстан, а также результаты проведения реформ. Отмечено положительное влияние применения международных стандартов и заимствования мировой практики.

В целях повышения качества, прозрачности и сопоставимости информации в бухгалтерском учете в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности предложены меры по дальнейшему развитию системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, банковский сектор, международные стандарты, финансовая отчетность.

The article discusses the role of accounting in the development of the banking sector of the Republic of Kazakhstan, the state of the settlement and payment discipline. Identified weaknesses in the cash settlement and loan servicing business entities, lack of efficient payment systems, allowing not only to make payments and settlements in real time, but also to display them in a timely manner in accounting.

Consider the sequence of reform in general accounting and financial reporting in the Republic of Kazakhstan, as well as the results of the reforms. The positive impact of the application of international standards and global borrowing practices.

In order to improve the quality, transparency and comparability of the information in the accounting in accordance with International Financial Reporting Standards proposed measures to further develop the accounting and financial reporting.

Key words: accounting, banking, international standards and financial reporting.

Постановка проблеми. Общеизвестно, что от состояния банковского сектора в немаловажной степени зависит устойчивое, стабильное развитие национальных экономик. Не зря Дж. Кейнс образно сравнивал банковскую систему с кровеносной системой человека. Особенно это проявилось в условиях глобального, мирового финансово-экономического кризиса, когда прави-

тельствам многих стран пришлось буквально спасать системообразующие банки, чтобы избежать экономического коллапса, затратив на эти цели огромные бюджетные средства, хотя в условиях рыночной экономики и в соответствии с законодательством многих стран государство не должно отвечать по обязательствам коммерческих банков. Не избежало этой участи и прави-

тельство суверенного Казахстана, которое вынужденно было влить огромные средства в напавшие «БТАбанк» и «Альянсбанк». Таким образом, подтверждается утверждение известного американского ученого Ф. Мишкина, сказанное им по поводу роли системообразующих банков в экономике: «Он слишком большой, чтоб его банкротить» [1]. Банкротство банков могло бы привести к банкротству ряд хозяйствующих субъектов, что имело бы далеко идущие социально-экономические последствия для стабильности государства. Причины и последствия глобального мирового кризиса уже достаточно обсуждены и проанализированы в научной литературе. Мы же хотим остановиться на некоторых особенностях кризиса в банковском секторе Казахстана.

Анализ последних публикаций. Теоретические аспекты ведения банковского дела, регулирование финансовых рынков в условиях глобального экономического кризиса рассматривались в работах Ф. Мишкина, Е. А. Байдаулета и других ученых. Вместе с тем недостаточно изученными остались аспекты ведения бухгалтерского учета в обеспечении устойчивого развития банковского сектора Республики Казахстан в посткризисный период.

Цель статьи – определение роли бухгалтерского учета в обеспечении устойчивого развития банковского сектора Республики Казахстан в посткризисный период.

Изложение основного материала. За 20 лет независимости Республики Казахстан (РК) было немало трудностей в становлении подлинно рыночной экономики, и одной из них было несоответствие бухгалтерского учета международным стандартам. Поэтому не случайно в «Программе реформирования банковской системы», принятой правительством РК еще в 1995 году, значительное внимание уделено совершенствованию бухгалтерского учета в банках, так как банковский бизнес сам по себе является особой формой предпринимательства и отличается рядом особенностей. Банки аккумулируют временно свободные денежные средства своих клиентов на различных банковских счетах и свою деятельность строят на основе использования «чужих» денег, которые принадлежат им временно, с целью получения доходов и прибыли от различных банковских операций. Поэтому в отличие от других хозяйствующих субъектов в банках бухгалтерские балансы составляются ежедневно с целью обеспечения ежедневного контроля за движением денежных средств. Всего в мировой практике известны около 300 банковских операций, которые могут предложить своим клиентам универсальные коммерческие банки и которые

должным образом должны быть учтены в бухгалтерском учете. Поэтому от состояния, качества организации и прозрачности бухгалтерского учета в банках зависит очень многое, а именно:

- своевременное составление бухгалтерской и другой отчетности хозяйствующими субъектами, так как все расчеты и платежи идут через расчетные, текущие и ссудные счета, открытые в банках второго уровня;
- своевременное составление бухгалтерской и другой отчетности самими коммерческими банками, так как все межбанковские расчеты и платежи осуществляются через корреспондентские счета, открываемые как в централизованном порядке (на балансе Национального банка), так и в децентрализованном порядке (счета «ностро» и «лоро»);
- своевременное составление сводной и консолидированной бухгалтерской и другой отчетности банком первого уровня – Национальным банком Республики Казахстан – о состоянии денежного, депозитного, кредитного, пенсионного, страхового рынков, рынка ценных бумаг в целях оперативного регулирования и управления различными секторами финансового рынка;
- широкий круг пользователей этой информации, среди которых есть немало потенциальных инвесторов, должен быть уверен в том, что данные финансовой отчетности отражают реальное положение дел.

Однако на первых порах становления государства этого было достичь сложно по следующим причинам:

- 1) вплоть до введения национальной валюты – тенге 15 ноября 1993 года, хотя независимость была объявлена еще в 1991 году, банки Казахстана использовали старый советский план счетов бухгалтерского учета, который, естественно, не отвечал требованиям рыночной экономики, а также использовали советские банковские инструкции и правила;
- 2) более того, одновременно действовали три старых плана счетов бухгалтерского учета – один для Национального банка РК, второй для коммерческих банков и третий для сберегательных касс, переименованных в ходе банковской реформы 1987 года в учреждения Сбербанка;
- 3) банковская реформа 1987 года привела к крупным сбоям в деятельности банков и в первую очередь к нарушению расчетно-платежной дисциплины; появление бартерных расчетов вместо денежных, уход от налогов, расчеты мимо банков связаны с этим периодом, так как вследствие разбухания банков-

ского аппарата документооборот вместо 1–3 банковских рабочих дней увеличивался до нескольких месяцев.

В результате ухудшилось состояние расчетной и платежной дисциплины, появились недостатки в расчетно-кассовом и кредитном обслуживании хозяйствующих субъектов, отсутствовали эффективные платежные системы, позволяющие не только совершать расчеты и платежи в режиме реального времени, но и отображать их своевременно в бухгалтерском учете и т. д. Поскольку банковское дело относится к числу наиболее строго контролируемых государством сфер предпринимательства, а экономические интересы коммерческих банков тесно переплетаются с интересами множества хозяйствующих субъектов, некоммерческих организаций, государства и частных лиц, то, естественно, реформы бухгалтерского учета в банках нужно было проводить эффективно и в сжатые сроки, так как действовавшая до 1 апреля 1996 года методика составления бухгалтерской отчетности (и особенно баланса) по своему назначению уже не отвечала требованиям дня. Действовавший в это время План счетов был приспособлен к централизованной системе мобилизации и распределения кредитных ресурсов и привязывался к номенклатуре показателей народнохозяйственного плана и государственного бюджета (адекватно тому, что было при административно-командной экономике). В Плане счетов бухгалтерского учета (и, соответственно, в балансе) было предусмотрено большое количество регулирующих и транзитных счетов. Все это делало форму баланса громоздкой и затрудняло сравнительный анализ его с балансами зарубежных банков. Изменения, вносимые в План счетов бухгалтерского учета в течение 1994–1995 годов, носили чисто косметический характер, и его основными недостатками на тот период были излишняя сложность и громоздкость, наличие многочисленных регулирующих и транзитных счетов, рассредоточение счетов, имеющих одинаковое экономическое содержание по разным разделам, утяжеленность и непрозрачность баланса, ко многим счетам делалась дополнительная расшифровка. Прежний План счетов состоял из 25 разделов балансовых и 10 разделов внебалансовых счетов и не давал полной, ясной картины о деятельности банков второго уровня. Более того, при этом завышалась реальная оценка валюты баланса, стоимости имущества банков, общий размер собственных и привлеченных ресурсов. К примеру, все доходы банка учитывались на 960 счете без подразделения на виды доходов: процентные и не процентные, комиссионные, от прочей деятельности и т. д. А все расходы банка на двух

счетах – 970 и 971 счетах, включая расходы на содержание аппарата управления и операционные.

Новый План счетов, внедренный в конце 1990-х годов, учитывающий международный опыт, позволяет формировать информацию, имеющую важное значение для статистики финансового рынка, платежного баланса, национальных счетов, налогово-бюджетной статистики, так как он представляет теперь перечень счетов с разбивкой по классам: 1 класс «Активы», 2 класс «Обязательства», 3 класс «Собственный капитал», 4 класс «Доходы», 5 класс «Расходы», 6 класс «Условные и возможные требования и обязательства», 7 класс «Счета меморандума к балансу банка».

Необходимо отметить, что последовательное реформирование в целом системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности в Республике Казахстан продолжается на протяжении более десяти лет. На начальном этапе в 1995 году был издан Указ Президента РК Н. А. Назарбаева, имеющего силу Закона Республики Казахстан «О бухгалтерском учете» (далее – Закон). Затем введение в 1996 году Казахстанских стандартов бухгалтерского учета, разработанных на основе международных стандартов, послужило началом перехода на МСФО. Важным продолжением дальнейшего реформирования системы бухгалтерского учета стало дополнение в 2002 году вышеуказанного Закона статьей 2-1, в соответствии с которой финансовая отчетность должна составляться в соответствии с МСФО поэтапно: с 1 января 2003 года – финансовые организации, с 1 января 2005 года – акционерные общества и с 1 января 2006 года – иные организации. В это же время в целях успешного внедрения международных стандартов были разработаны и опубликованы методические рекомендации по применению МСФО, утверждены формы финансовой отчетности, а также Инструкция (основа) по разработке рабочего плана счетов бухгалтерского учета для организаций, составляющих финансовую отчетность в соответствии с МСФО. Министерством финансов Республики Казахстан начиная с 2005 года проводились семинары в областях и регионах Республики Казахстан по вопросам составления финансовой отчетности организациями в соответствии с МСФО.

Все эти меры в первую очередь законодательно-нормативного характера должны были способствовать быстрейшему внедрению МСФО. Однако по сей день имеются ряд трудностей и недостатков в этой сфере как в целом в экономике, так и в банковском секторе. К ним можно отнести следующие:

- сложности применения МСФО для субъектов малого и среднего предпринимательства, так как МСФО практически не применимы для этих категорий в силу своей комплексности и методологической сложности;
- отсутствие информационно-методических материалов (учебников, книг) по применению МСФО;
- низкий уровень профессиональной подготовки большей части бухгалтеров и аудиторов, а также недостаточность навыков использования информации, подготовленной в соответствии МСФО;
- отсутствие налаженной системы переподготовки кадров;
- несерьезный подход руководителей хозяйствующих субъектов ко многим принципам и требованиям бухгалтерского учета и финансовой отчетности, установленных МСФО.

Ориентация Казахстана на международные стандарты заставляет изучить и, следовательно, заимствовать положительную мировую практику. Географическая близость континентов и стран, тесные экономические связи, а также активное участие иностранных компаний в инвестиционной деятельности Казахстана заставляют по-новому взглянуть на учетную систему в целом.

Мировой опыт применения МСФО и МСА с позиции международных исследований позволит бухгалтерам, аудиторам и другим категориям работников правильно оценить ту или иную операцию современного бизнеса и, соответственно, принять оптимальное и эффективное решение.

С 1 января 2012 года в соответствии с законодательством Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» для главных бухгалтеров организаций публичного интереса (финансовые организации, акционерные общества (за исключением некоммерческих), организации-недропользователи (кроме организаций, добывающих общераспространенные полезные ископаемые) и организации, в уставных капиталах которых имеется доля участия государства, а также государственные предприятия, основанные на праве хозяйственного ведения) будет обязательным наличие сертификата «Профессиональный бухгалтер» Республики Казахстан.

Дальнейшее развитие системы бухгалтерского учета и финансовой отчетности необходимо осуществлять в целях повышения качества,

прозрачности и сопоставимости информации, формируемой в бухгалтерском учете и финансовой отчетности в соответствии с МСФО по следующим основным направлениям:

- подготовка и переподготовка специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и аудитом финансовой отчетности;
- упрощение порядка ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности для субъектов малого и среднего предпринимательства;
- изменение системы регулирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности на основе международного опыта;
- участие в международном процессе развития бухгалтерского учета и аудита.

Выводы. На наш взгляд, вышепредложенные меры должны способствовать дальнейшему развитию и совершенствованию бухгалтерского учета во всех отраслях экономики, включая банковский сектор, так как последствия глобального финансово-экономического кризиса и влияние финансовой глобализации показали, что банки стали использовать новые финансовые инструменты, ранее не используемые в отечественной практике, но одновременно несущие с собой определенные риски как для банков, так и для их клиентов, к тому же не учитываемые должным образом в бухгалтерском учете. Да и в законодательно-нормативной базе использование таких высокодоходных и в то же время высокорисковых финансовых инструментов отнесено к иным сделкам, что дает простор для совершения подчас спекулятивных операций.

ЛИТЕРАТУРА

- 1 Мишкин Ф. Экономическая теория денег, банковского дела и финансовых рынков / Ф. Мишкин ; [пер. с англ. Д. В. Виноградова]. – М. : Аспект-пресс, 1999. – 820 с.
- 2 Байдаулет Е. А. Регулирование финансовых рынков в условиях глобального экономического кризиса: опыт в разрезе текущей ситуации / Е. А. Байдаулет // Экономика, финансы, исследования. – Астана, 2009. – № 2(14). – С. 161–168.
- 3 Базель II: документы и комментарии / ответственный ред. С. И. Корепанов. – М. : Бизнес и банки, 2007. – 496 с.
- 4 Выполнение пруденциальных нормативов ББУ, 2011 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.afn.kz>.
- 5 Отчеты Национального банка РК за 2000–2011 годы [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.nationalbank.kz>.

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ В ОБНАРУЖЕНИИ БИЗНЕС-ОГРАНИЧЕНИЙ НА ОСНОВЕ МЕТОДА IDEF9

У статті запропоновано науково-методичний підхід щодо використання управлінського обліку для виявлення бізнес-обмежень на основі методу IDEF9. Сутність підходу полягає у використанні процесів управлінського обліку (виявлення, вимірювання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації, передачі інформації) з метою виявлення бізнес-обмежень для подальшого їх поліпшення (перепроєктування або елімінування), яке може підвищити ефективність діяльності підприємств та задоволеність персоналу і клієнтів.

Ключові слова: управлінський облік, бізнес-обмеження, метод, IDEF9.

В статье предложен научно-методический подход по использованию управленческого учета для обнаружения бизнес-ограничений на основе метода IDEF9. Сущность подхода состоит в использовании процессов управленческого учета (выявление, измерение, накопление, анализ, подготовка, интерпретация, передача информации) с целью выявления бизнес-ограничений для дальнейшего их улучшения (перепроектирования или элиминирования), которое может повысить эффективность деятельности предприятий и удовлетворенность персонала и клиентов.

Ключевые слова: управленческий учет, бизнес-ограничение, метод, IDEF9.

Scientific and methodical approach to the management accounting application in the business constraint discovery based on the IDEF9 method is proposed in the article. The essence of the approach is the use of management accounting processes (identification, measurement, accumulation, analysis, preparation, interpretation, communication) to identify business constraints to further improve them (redesign or elimination), which can improve the performance of businesses, employee and customers satisfaction. The use of management accounting for the detection of business constraints on the basis of IDEF9 method should be carried out in the context of each responsibility center (cost center, revenue center, profit center and investment center) separately with respect to the relevant specific of each center. This approach will allow, first, to extend the scope of management accounting, and second, to progress in solving important scientific problems of improving the management accounting tools.

Key words: management accounting, business constraint, method, IDEF9.

Постановка проблеми. Глобалізація, посилення конкуренції, нестабільна економічна ситуація, розвиток інформаційних технологій – все це формує новий рівень вимог до системи підтримки процесу прийняття управлінських рішень на підприємстві. Оскільки в основі цієї системи лежить бухгалтерський учет, ці процеси не можуть не впливати на його удосконалення. Останнє стосується всіх підсистем бухгалтерського учета (фінансовий, податковий і управлінський учет). Але в першу чергу, з точки зору ефекту від застосування для конкретного суб'єкта господарської діяльності, це стосується до управлінського учета як системи підготовки інформації для внутрішніх користувачів в процесі прийняття рішень. В зв'язі з цим сучасний етап розвитку управлінського учета характеризується неперервним удосконаленням його інструментарія і методології.

Одним із напрямків такого розвитку є адаптація методів моделювання бізнесу, що дозволяють аналізувати і удосконалювати бізнес-процеси підприємства з метою підвищення їх ефективності і задоволеності

з боку клієнтів. В частині, це можна віднести до методу IDEF9, розробленого з метою виявлення і аналізу обмежень бізнес-системи.

Аналіз літературних джерел дозволяє виділити роботу [1], присвячену запитанню застосування збалансованої системи показників як інструмента стратегічного управлінського учета в процесі антикризисного управління; дослідження [2], спрямоване на оцінку процесу еволюції управлінського учета; роботи [3–6], в яких обґрунтовується значення і місце управлінського учета в системі управління підприємством; роботи [7; 8], присвячені необхідності удосконалення концептуальних основ управлінського учета; дослідження, в яких розглядаються теоретичні і практичні аспекти стратегічного управлінського учета [9–12]; роботи, в яких систематизовані дослідження проблематики управлінського учета [13; 14]; дослідження [15], в яких запропоновано порядок застосування методів IDEF в управлінському учеті.

Незважаючи на наукову і практичну значимість наведених робіт, в них не запропоновано

научно-методический подход по использованию управленческого учета для обнаружения бизнес-ограничений на основе метода IDEF9.

Цель данной статьи – разработать научно-методический подход по использованию управленческого учета для обнаружения бизнес-ограничений на основе метода IDEF9. Для достижения этой цели были поставлены и решены следующие задачи:

- исследовать сущность метода IDEF9;
- разработать научно-методический подход по использованию управленческого учета для обнаружения бизнес-ограничений на основе метода IDEF9.

Изложение основного материала. Деятельность любого предприятия представляет собой процесс использования и трансформации экономических ресурсов для достижения конкретных целей. Участники этого процесса находятся в системе отношений, определяемых рядом внешних (законы и нормативные акты, контракты и т. п.) и внутренних регламентов (уставы, приказы, положения, должностные инструкции, технологические карты, планы бизнес-процессов и т. п.).

Это обобщенно может быть выражено термином «ограничения», которые инициируют, дают возможность, управляют и лимитируют поведение объектов и агентов для достижения целей бизнес-системы.

Поэтому, если требуется изменить состояние системы для достижения любой цели, необходимо знать, каковы имеющиеся ограничения. Проблема состоит в том, что, как правило, на большинстве предприятий либо нет целенаправленного процесса идентификации ограничений, либо они нечетко определены.

Решение проблемы состоит в применении метода IDEF9, разработанного с целью обнаружения и анализа ограничений бизнес-системы. Сущность метода можно свести к идентификации, классификации и совершенствованию ограничений для повышения эффективности деятельности бизнес-системы.

Следует отметить, что использование этого метода позволяет выявить для большинства предприятий основные типы проблем, связанных с ограничениями: стоимость сохранения ограничения превышает стоимость самого ограничения; существующие ограничения не поддерживают организационные цели; ограничения вызывают незапланированные или нежелательные результаты; агент системы, ответственный за сохранение ограничения, не справляется с задачей постоянного или правильного навязывания ограничения; то, что считалось ограничением, на самом деле не имеет внешних механизмов сохранения или навязывания [16]. Это позволяет получить ряд выгод от идентификации бизнес-ограничений для любого предприятия (рис. 1).

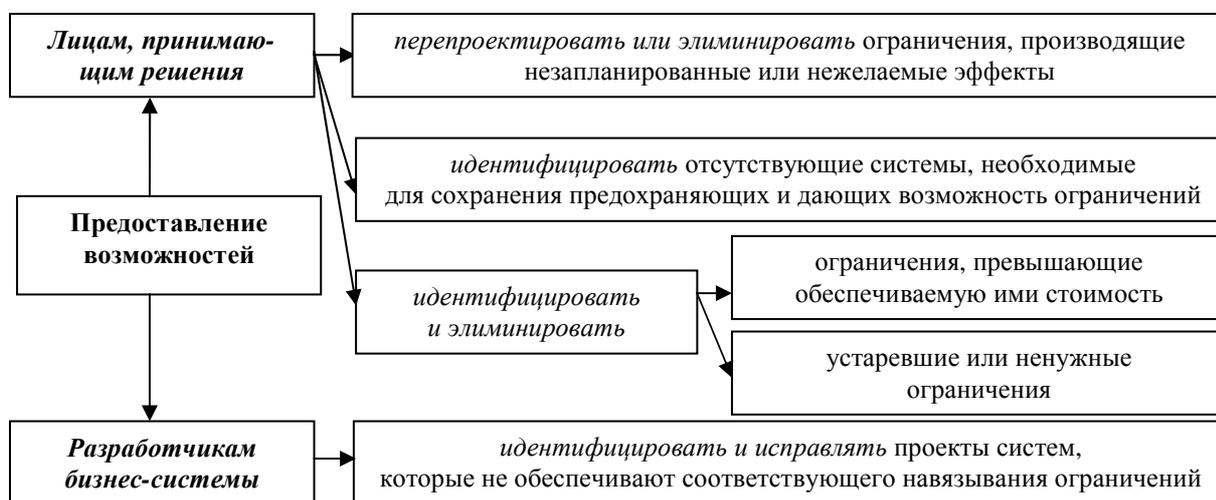


Рис. 1. Выгоды от идентификации бизнес-ограничений*.

*Источник: разработано автором на основе [16].

Традиционно выделяют 2 группы пользователей метода IDEF9:

- специалисты, которые непосредственно будут заниматься или занимаются идентификацией, документацией, оценкой и улучшением корпоративной библиотеки ограничений;
- менеджеры и собственники, которые будут пользоваться или пользуются результатами

работы первой группы для достижения целей бизнес-системы.

Ряд функций первой группы (идентификация, документация, оценка ограничений) связаны с подготовкой информации для принятия решений, а это – главная цель управленческого учета, что позволяет говорить о необходимости активного участия специалистов по управленче-

скому учету в процессе обнаружения и анализа ограничений бизнес-системы и разработки соответствующего научно-методического обеспечения.

Концептуальную основу метода IDEF9 формируют 8 понятий: ограничение (сохраняемое или навязываемое отношение в заданном контексте), контекст (различимая совокупность условий); свидетельство (индикация, знак, проявление, поддерживающие или доказывающие существование ограничения в заданном контексте); эффект от ограничения (поведение объектов или агентов в результате ограничения); симптом (нечто, указывающее на условие, нару-

шающее нормальное функционирование системы); система (совокупность объектов, находящихся в особых отношениях, и проявляющих особое поведение, обусловленное рядом ограничений); «рациональное» ограничение (совокупность убеждений, мотивирующих установление и сохранение ограничивающего отношения); цель (объект или результат, который стремятся достичь).

При этом процедура обнаружения, оценки и улучшения ограничений по методу IDEF9 может быть представлена либо в форме шести последовательных этапов, либо в форме пяти последовательных фаз (рис. 2).

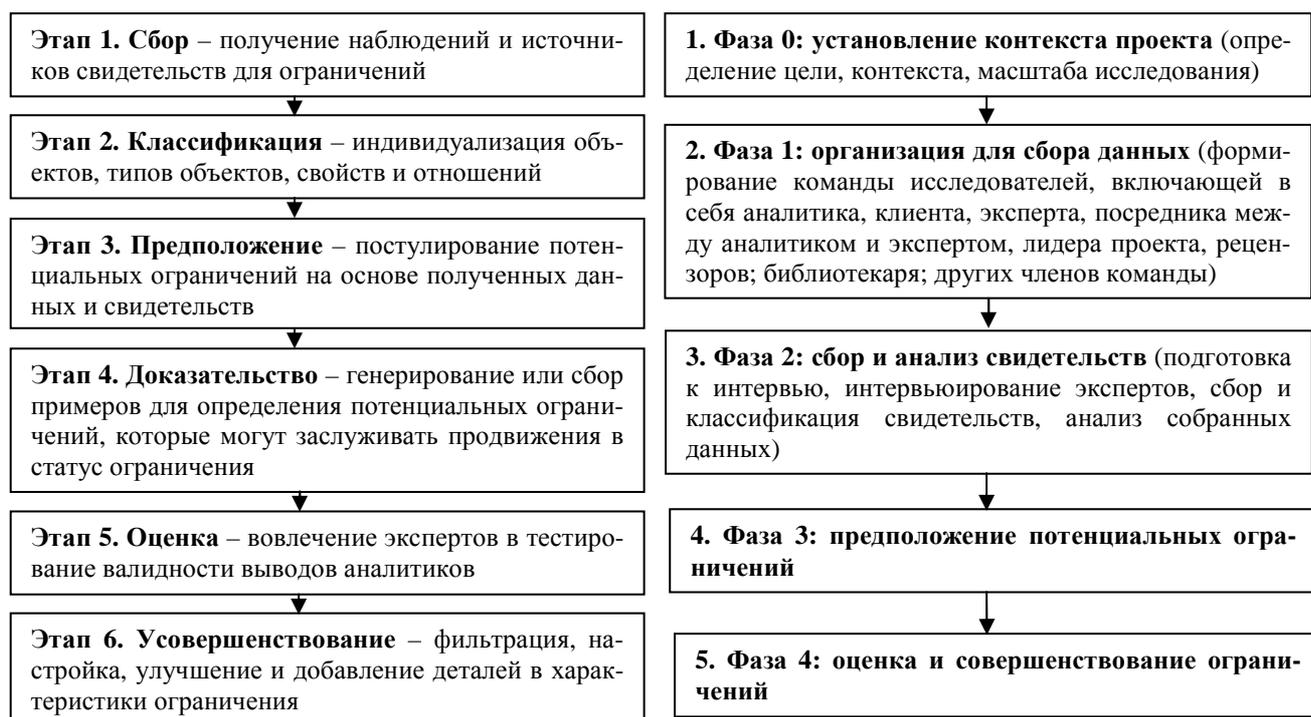


Рис. 2. Этапы и фазы процедуры обнаружения, оценки и улучшения ограничений по методу IDEF9*.

*Источник: разработано автором на основе [16].

Применение того или иного подхода зависит от сложности бизнеса компании, его масштаба и квалификации персонала, и выбор всегда делается с учетом этих факторов. Поэтому можно предположить, что наиболее общим будет подход к обнаружению и анализу ограничений бизнес-системы на основе использования метода IDEF9, предполагающий шести последовательных этапов.

При этом необходимо отметить, в современных условиях одним из наиболее распространенных подходов к организации управленческого учета на предприятии является учет по центрам ответственности, имеющий такие преимущества: обеспечение возможности управления крупными и диверсифицированными организациями; оптимизация деятельности подразделения и менеджера; относительная независимость

менеджера в принятии решений относительно управляемого им подразделения; высвобождение времени для стратегического планирования менеджерам высшего звена; обеспечение условий для специализации персонала; определение необходимых целей для повышения успешности сотрудников.

А с учетом того, что выделяют четыре типа центров ответственности: центр расходов, центр доходов, центр прибыли и центр инвестиций, работа по использованию метода IDEF9 должна осуществляться в разрезе каждого центра отдельно с учетом соответствующей специфики.

Все это позволяет предложить следующий научно-методический подход по использованию управленческого учета для обнаружения бизнес-ограничений на основе метода IDEF9 (рис. 3).

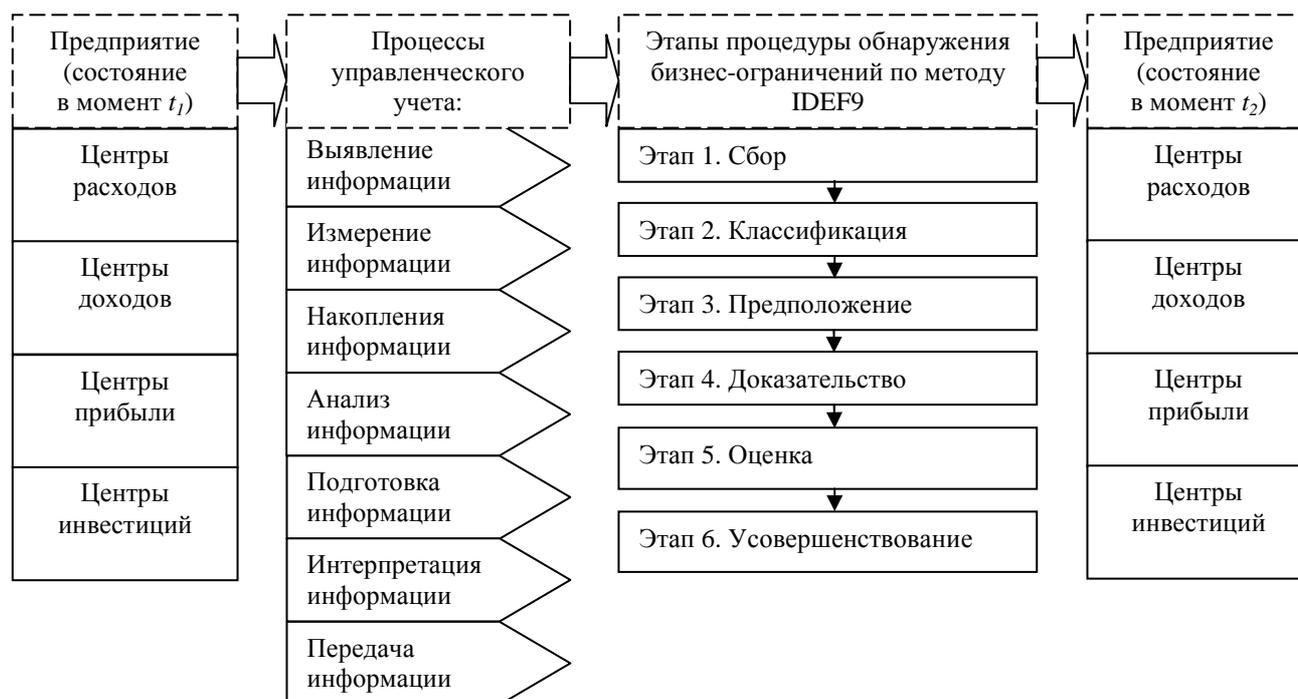


Рис. 3. Научно-методический подход по использованию управленческого учета для обнаружения бизнес-ограничений на основе метода IDEF9*.

*Источник: разработано автором.

Выводы. Сущность метода IDEF9 проявляется в идентификации, классификации и совершенствовании ограничений для повышения эффективности деятельности бизнес-системы. Исследование теоретических основ этого метода позволило предложить научно-методический подход по использованию управленческого учета для обнаружения бизнес-ограничений. Считаем, что использование этого подхода позволит, во-первых, расширить сферу применения управленческого учета, во-вторых, продвинуться в решении важной научной проблемы совершенствования инструментария управленческого учета.

ЛИТЕРАТУРА

1. Науменко М. О. Стратегічний управлінський облік і збалансована система показників у циклі антикризового управління інтегрованими корпоративними структурами / М. О. Науменко, М. В. Черкашина // БІЗНЕСІНФОРМ. – 2013. – № 9. – С. 370–373.
2. Криштопа І. І. Еволюція управлінського обліку / І. І. Криштопа // Культура народів Причорномор'я. – 2012. – № 234. – С. 65–67.
3. Селіванова Н. М. Місце та роль управлінського обліку в інформаційно-аналітичному забезпеченні прийняття управлінських рішень / Н. М. Селіванова // Економічний простір. – 2012. – № 64. – С. 255–264.
4. Грицак І. І. Управлінський облік у системі менеджменту підприємства: особливості організації та оцінювання / І. І. Грицак, В. М. Чубай // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.12. – С. 219–226.
5. Довжик О. О. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах / О. О. Довжик // Вісник Полтавської державної аграрної академії. – 2012. – № 2. – С. 174–179.
6. Бондарчук Н. В. Управлінський облік як основа створення нових і ефективних систем управління підприємством / Н. В. Бондарчук // Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. – 2011. – Вип. 2. – Т. 3. Економічні науки. – С. 42–48.
7. Щирба М. Т. Концепція управлінського обліку в Україні / М. Т. Щирба // Інноваційна економіка. – 2012. – № 3(29). – С. 140–146.
8. Садовська І. Б. Наукові підходи до формування сучасних концепцій управлінського обліку / І. Б. Садовська // Економічний форум. – 2012. – № 3. – С. 439–443.
9. Фатенок-Ткачук А. О. Стратегічний облік у системі управління підприємством / А. О. Фатенок-Ткачук, К. П. Замойська // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2012. – № 721. – С. 241–245.
10. Ліба Н. С. Стратегічний управлінський облік інноваційної діяльності / Н. С. Ліба // Економічні науки : збірник наукових праць. Серія «Облік і фінанси». – Випуск 9(33). – Ч. 2. – 2012. – С. 272–279.
11. Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства / В. Р. Шевчук // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2012. – № 722. – С. 281–285.
12. Пилипенко А. А. Проектування системи стратегічного обліку промислового підприємства / А. А. Пилипенко // Проблеми економіки. – 2009. – № 3. – С. 36–46.

13. Лаговська О. А. Моніторинг наукових досліджень з проблем управлінського обліку в розрізі видів економічної діяльності: суцільний підхід / О. А. Лаговська // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 4(54). – С. 103–108.
14. Скрипник М. І. Аналіз авторефератів дисертацій за напрямом «Управлінський облік» за період 1991–2010 р. / М. І. Скрипник // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 4(54). – С. 177–184.
15. Керимов А. Т. Возможности применения методов IDEF в управленческом учете / А. Т. Керимов // Ученые записки Крымского инженерно-педагогического университета. Выпуск 39. Экономические науки. – Симферополь : НИЦ КИПУ, 2013. – С. 79–84.
16. Toward a Method of Business Constraint Discovery: IDEF9 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://idef.com/pdf/idef9.pdf>.

УДК 658.11:06.047

Сайфутдинов И. Т., Каджаметова Т. Н.

УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ НА ПРЕДПРИЯТИИ

У статті вивчено основні проблеми організації обліку основних засобів на підприємстві: гармонізація поняття «основні засоби» в бухгалтерському та податковому обліку, визначення достовірної оцінки основних засобів, обґрунтований вибір методу нарахування амортизації, його зміна. Проведено порівняльний аналіз національного положення бухгалтерського обліку № 7 та міжнародного стандарту бухгалтерського обліку № 16 «Основні засоби». Запропоновано шляхи вирішення виділених проблем.

Ключові слова: основні засоби, фінансовий облік, податковий облік, оцінка, амортизація, витрати на ремонт.

В статье изучены основные проблемы организации учета основных средств на предприятии: гармонизация понятия «основные средства» в бухгалтерском и налоговом учете, определение достоверной оценки основных средств, обоснованный выбор метода начисления амортизации, его изменение. Проведен сравнительный анализ национального положения бухгалтерского учета № 7 и международного стандарта бухгалтерского учета № 16 «Основные средства». Предложены пути решения выделенных проблем.

Ключевые слова: основные средства, финансовый учет, налоговый учет, оценка основных средств, амортизационная политика, затраты на ремонт.

The article studies the main problems of fixed assets organization in the enterprise: the harmonization of the concept of «fixed assets» in accounting and tax accounting, the definition of a reliable appraisal of fixed assets, justified selection of the method of depreciation and its change. A comparative analysis of the AS 7 and IAS 16 «Fixed Assets» («Property, Plant and Equipment») was conducted. Solutions are proposed to the problems identified. In particular: to include in AS 7 the concept of «fair value of fixed assets» and to determine the need for a reassessment only if their fair value can be reliably measured; with a barter transaction fixed assets should be evaluated based on their fair value, rather than on the basis of their similarity or differentiation; to approve the method for determining the residual value of fixed assets; to harmonize the depreciation policy in tax and financial accounting; to unify the allocation of expenditure on major and minor repairs in tax and financial accounting.

Key words: fixed assets, financial accounting, tax accounting, valuation, depreciation, cost of repair.

Постановка проблеми. Реформування економічної системи учета и аудита виявило проблеми в організації учета основних засобів и приближает мировые стандарты ведения бухгалтерского учета к реалиям в Украине. Зарубежные инвесторы, как и отечественные, столкнулись с проблемами получения достоверной информации об эффективности использования основных средств на предприятии. От того, насколько эффективно предприятия используют основные средства, от их современности и технического уровня, зависят общие результаты работы предприятия и создание новых подходов в управлении предприятием и материальной базой.

Актуальность выявления проблем учета основных средств и поиск путей их решения заключается в том, что от избранной предприятием учетной политики в области основных средств во многом зависят конечные результаты хозяйственной деятельности предприятия.

Анализ литературы. Теоретические и практические аспекты учета и аудита основных средств предприятия представлены в работах многих отечественных ученых-экономистов: Г. В. Власюк [1], Г. В. Даценко [2], В. А. Замлинского [3], А. П. Панасенко [4], И. В. Петровой [5], С. В. Рылеева [6], Л. К. Сук [7] и др. Вместе с тем недостаточно изученными остаются вопросы совершенствования

шенствования организации учета основных средств на предприятии в современных условиях.

Целью статьи является анализ теоретических особенностей организации учета основных средств на предприятии и поиск путей их совершенствования.

Изложение основного материала. Основные средства являются одним из важнейших факторов любого производства. Их состояние и эффективное использование прямо влияет на конечные результаты хозяйственной деятельности предприятий. Учет основных средств является неотъемлемой частью всего бухгалтерского учета на любом производственном предприятии.

Изучение работ отечественных и зарубежных авторов свидетельствует о том, что учет средств довольно сложен, а наличие проблем учета отрицательно влияет на управление предприятием, снижая эффективность использования основных средств. К наиболее существенным проблемам учета основных средств в современных условиях, на наш взгляд, можно отнести:

- гармонизацию понятия «основные средства» в бухгалтерском и налоговом учете;
- определение достоверной оценки основных средств;
- обоснованный выбор метода начисления амортизации.

Согласно Налоговому кодексу, «Основными средствами называются материальные активы, которые предназначены для использования в собственной хозяйственной деятельности, стоимость которых превышает 2500 грн. и постепенно уменьшается в связи с физическим или моральным износом и ожидаемый срок полезного использования (эксплуатации) которых с даты ввода в эксплуатацию составляет более одного года (или операционного цикла, если он длиннее года)» [8].

В П(С)БУ 7 «Основные средства» дается такое определение: «Основные средства – это материальные активы, которые предприятие удерживает с целью использования их в процессе производства или поставки товаров, предоставления услуг, сдачи в аренду другим лицам или для осуществления административных и социально-культурных функций, ожидаемый срок полезного использования (эксплуатации) которых больше одного года (или операционного цикла, если он больше года)» [9].

МСБУ 16 «Основные средства» определяет основные средства как «...материальные объекты, которые: а) предназначены для использования в производстве или поставке товаров или оказании услуг для предоставления в аренду или для административных целей; б) использовать, как ожидается, в течение более одного периода» [10].

Как видим, в полном объеме избежать различий между бухгалтерским и налоговым учетом основных средств не удалось, хотя П(С)БУ и МСБУ можно считать гармонизированными в этом вопросе.

Проблема оценки основных средств состоит в выборе стоимости, по которой следует их измерять и учитывать в учете. Также проблемой являются особенности отражения операций по передаче основных средств внутри предприятия, а также продаже, обмену на другие активы, безвозмездной передаче.

Согласно П(С)БУ 7 «Основные средства» [9], предприятиям разрешается использовать два вида оценки стоимости основных средств: оценка по первоначальной стоимости или оценка по справедливой стоимости. Наиболее распространенным способом является отражение основных средств в учете по первоначальной стоимости. Тем не менее при оценке основных средств в условиях инфляции, изменения первоначальной стоимости может привести к отрицательным последствиям. Основные средства, приобретенные в разное время, но имеющие одинаковые технические характеристики, будут иметь разную стоимость. Проведение переоценки основных средств увеличивает затраты предприятия, что, в конечном результате, влияет на его финансовый результат и финансовое состояние.

Проблемой учета основных средств по справедливой стоимости является отсутствие методологических основ определения справедливой стоимости и термина «справедливая стоимость» в национальных П(С)БУ.

Вместе с тем в МСБУ 16 «Основные средства» дается следующее определение: «Справедливая стоимость – это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена за передачу обязательства в обычной операции на дату оценки» [10].

Одним из проблемных вопросов является порядок определения ликвидационной стоимости основных средств из-за сложности оценки активов в будущем. Практически невозможно принять во внимание влияние многих факторов на конечную стоимость основных средств, поэтому результат будет довольно приблизительным. Так, на многих предприятиях ликвидационная стоимость основных средств не определяется. Таким образом, сумма, которая подлежит перенесению на затраты путем амортизации, устанавливается на уровне первоначальной стоимости основных средств, что противоречит требованиям П(С)БУ 7 «Основные средства» [7, с. 409].

Наиболее проблемным вопросом остается амортизационная политика предприятия. Величина амортизационных отчислений оказывает

существенное влияние на экономику предприятия. С одной стороны, слишком высокая доля отчислений увеличивает величину издержек производства, а следовательно, снижает конкурентоспособность продукции, уменьшает объем получаемой прибыли и поэтому сокращает диапазон возможностей предприятия по его экономическому уровню развития. С другой стороны, заниженная доля отчислений удлиняет срок оборачиваемости вложений в приобретение основных средств, а это ведет к их старению и, как следствие, снижению конкурентоспособности, потере своих позиций на рынке. Согласно МСБУ 16 амортизация – это систематическое распределение стоимости актива, которая амортизируется в течение срока его полезного использования [10].

Сумма начисленной амортизации основных средств в бухгалтерском учете в большинстве случаев не будет совпадать с налоговой амортизацией, даже при применении норм и методов начисления амортизации, предусмотренных налоговым законодательством. Приведем некоторые отличия в суммах начисленной амортизации в налоговом и бухгалтерском учете:

- в налоговом учете на безвозмездно полученные основные средства амортизация не начисляется, а в бухгалтерском – начисляется;
- в бухгалтерском учете начисляется амортизация на все основные средства, в налоговом учете на непроектные основные фонды не начисляется;
- в налоговом учете при капитальном ремонте, реконструкции, модернизации, консервации амортизация основных средств группы 2 и 3 продолжает начисляться, а в бухгалтерском – начисление амортизации приостанавливается;
- в бухгалтерском учете на ликвидированные основные средства амортизация не начисляется, в отличие от налогового учета, и др.

Метод амортизации может быть пересмотрен при изменении ожидаемого способа получения экономических выгод от использования объекта основных средств. В таком случае начисление амортизации по новому методу начинается с месяца, следующего за месяцем принятия решения об изменении метода амортизации. При этом смена метода амортизации объекта основных средств должна найти отражение в учетной политике предприятия. Изменение метода амортизации считается изменением учетной оценки. А это означает, что осуществлять пересчет суммы амортизации с момента ввода объекта основных средств в эксплуатацию, корректировать сальдо нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на начало отчетного года и подавать сравнительную информацию за предыдущие отчетные периоды нет необходимости.

Мнения специалистов относительно того, чем принято считать изменение метода амортизации или сроков ее начисления – пересмотром или изменением учетной оценки, неоднозначны. И международные, и отечественные стандарты бухгалтерского учета предусматривают, что если невозможно отличить изменение учетной политики от изменения учетных оценок, считается, что происходит изменение учетных оценок.

Не менее важным вопросом в учете основных средств является отражение расходов на ремонт. Затраты на текущий ремонт находят отражение в составе операционных расходов, а затраты на капитальный ремонт увеличивают первоначальную стоимость основных средств. В налоговом же учете расходы и на текущий, и на капитальный ремонт в размере 10% совокупной балансовой стоимости относятся на расходы отчетного налогового периода. Таким образом, десятипроцентное ограничение суммы расходов на ремонт, включаемых в первоначальную стоимость, является ограничением капитализации этих расходов.

Результаты проведенного исследования позволяют сделать **вывод**, что отражение операций с основными средствами в бухгалтерском и налоговом учете в настоящее время требует гармонизации, а также согласованности законодательно-нормативных документов. Принятие Налогового кодекса способствовало некоторой их унификации, но противоречивые нюансы не в полной мере обеспечивают ведение достоверного учета основных средств и его рациональной организации. Поэтому весьма важным этапом совершенствования учета основных средств является гармонизация П(С)БУ 7 и МСБУ 16 «Основные средства», в частности:

- в П(С)БУ 7 включить понятие «справедливая стоимость основных средств» и определить необходимость проведения переоценки только в том случае, если их справедливую стоимость можно достоверно определить;
- при бартерных операциях следует оценивать основные средства по справедливой стоимости, а не исходя из разграничения подобных и неподобных активов;
- утвердить методику определения ликвидационной стоимости основных средств;
- гармонизировать амортизационную политику в налоговом и финансовом учете;
- унифицировать отнесение расходов на капитальный и текущий ремонт в налоговом и финансовом учете.

Предложенные направления совершенствования учета основных средств, на наш взгляд, позволят избежать существующих проблем. Кроме того, эффективная политика внутреннего

контроля и ряд мер, направленных на улучшение процесса контроля, позволят усовершенствовать организацию и методику учета основных средств, повысить их информативность и прогнозировать эффективность их использования на предприятии.

ЛИТЕРАТУРА

1. Власюк Г. В. Шляхи вдосконалення обліку основних засобів / Г. В. Власюк, О. І. Зиміна // Держава та регіони. – 2008. – № 4. – С. 32–36.
2. Даценко Г. В. Контроль основних засобів та шляхи його вдосконалення [Електронний ресурс] / Г. В. Даценко. – Режим доступа : http://www.rusnauka.com/8_NMIW_2012/Economics/7_104622.doc.htm.
3. Замлинський В. А. Облік основних засобів: переосмислення принципів та завдань / В. А. Замлинський // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 1. – С. 18–23.
4. Панасенко А. П. Проблеми основних засобів у бухгалтерському обліку / А. П. Панасенко // Держава та регіони. – 2008. – № 3. – С. 407–410.
5. Петрова І. В. Удосконалення обліку амортизації основних засобів як складової витрат підприємства / І. В. Петрова // Держава та регіони. – 2009. – № 3. – С. 414–417.
6. Рилєєв С. В. Удосконалення обліку основних засобів в системі управління матеріально-технічною базою підприємства [Електронний ресурс] / С. В. Рилєєв, М. І. Шкробанець. – Режим доступа : <http://intkonf.org/ken-dots-rileev-s-v-shkrobanets-mi-udoskonallya-obliku-osnovnih-zasobiv-v-sistemi-upravlinnya-materialno-tehnichnoyu-bazoyu-ridpriemstva/>.
7. Сук Л. Організація обліку необоротних активів / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. – № 15–16 [240–241]. – С. 49–60.
8. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: Наказ Мінін № 92 від 27.04.2000 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.
10. МСБУ 16 «Основные средства» [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO16.pdf>.

УДК 657.633:[005:551:334.722.8]-021.633

Шухман М. Е.

СКЛАД ТА ЗМІСТ ВНУТРІШНЬОКОРПОРАТИВНИХ РЕГЛАМЕНТІВ СЛУЖБИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

У статті викладений загальний підхід до регламентного забезпечення служби внутрішнього аудиту. Була визначена структура регламентів, яка підпорядкована вимогам уніфікації організаційно-розпорядчої документації системи внутрішньокорпоративного контролю, стандартам внутрішнього аудиту та принципам корпоративного управління. Результати даного дослідження дозволяють вирішувати питання, пов'язані як із здійсненням самого процесу організації служби внутрішнього аудиту, так і з управлінням нею, а також підвищенням ефективності її функціонування.

Ключові слова: внутрішній аудит, служба внутрішнього аудиту, регламенти внутрішнього аудиту, Положення про службу внутрішнього аудиту, посадові інструкції фахівців служби внутрішнього аудиту.

В статті изложено общий подход к регламентному обеспечению службы внутреннего аудита. Была определена структура регламентов, которая подчинена требованиям унификации организационно-распорядительной документации системы внутрикорпоративного контроля, стандартам внутреннего аудита и принципам корпоративного управления. Результаты данного исследования позволяют решать вопросы, связанные как с осуществлением самого процесса организации службы внутреннего аудита, так и с управлением, а также повышением эффективности ее функционирования.

Ключевые слова: внутренний аудит, служба внутреннего аудита, регламенты внутреннего аудита, Положения о службе внутреннего аудита, должностные инструкции специалистов службы внутреннего аудита.

In the article the general going is expounded near the regulation providing of service of internal audit. It was certain structure of regulations, which is inferior the requirements of standardization of organizationally-active document of the intracorporate checking system, standards of internal audit and principles of corporate management. The results of this research allow to decide questions, related both to realization of process of organization of service of internal audit and with management, and also increase of efficiency of its functioning.

Key words: internal audit, service of internal audit, regulations of internal audit, Statutes about service of internal audit, post instructions of specialists of service of internal audit.

Постановка проблеми. Організація служби внутрішнього аудиту в корпорації повинна регламентуватися внутрішніми документами, що

забезпечують ефективність системи внутрішньокорпоративного контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бізнес-процесів кор-

порації і надійністю функціонування даної системи.

Аналіз літератури. Відзначимо праці таких вчених, як Р. А. Алборов, В. Д. Андреев [1], Н. Т. Белуха, А. М. Богомолов, Н. И. Дорош, І. М. Дмитренко [2], Л. Г. Макарова, В. Ф. Максимова, В. П. Пантелеева [3], В. И. Подільський, Л. В. Сотникова, В. П. Суйц, Л. А. Сухарева [4], В. В. Рудницький, Б. Ф. Усач, А. Д. Шеремет та ін. Однак у більшій частині досліджень, як правило, недостатньо уваги приділяється організаційним питанням, що стосуються регламентного забезпечення внутрішнього аудиту в корпораціях.

Тому **метою** даної статті є подання загального підходу до регламентного забезпечення служби внутрішнього аудиту корпорацій.

Виклад основного матеріалу. Регламентне забезпечення є не менш важливим аспектом в управлінні діяльністю внутрішніх аудиторів. Формування регламентів – документів, що вносять організуюче начало у процес організаційної побудови служби внутрішнього аудиту (СВА) корпорації – є проявом сутності її організаційного забезпечення.

Грамотно побудована система регламентного забезпечення не тільки спрощує роботу СВА, але й дозволяє значно підвищити ефективність її управління в системі корпорації.

У побудові будь-якої системи регламентного забезпечення потрібно прагнути до мінімізації етапів погодження та кількості документів, які вимагають затвердження. Перше, що слід зробити, – це закріпити за СВА перелік документів, з якими вона повинна працювати. Досягти цього можна, залучаючи до створення регламентів керівника СВА. Кількість і призначення регламентів СВА визначаються, насамперед, складом операцій, які вони виконують у корпорації, напрямами її діяльності та специфікою бізнесу корпорації.

Регламентне забезпечення СВА визначає такі ключові моменти:

- модель управління, яку використовує чи буде використовувати корпорація (централізована, децентралізована);
- основні принципи та підходи до побудови організаційної структури, яких дотримується чи збирається дотримуватися СВА корпорації;
- існуючу організаційну структуру СВА та напрямки її подальшого розвитку;
- цілі, які стоять перед СВА корпорації;
- розподіл функцій, повноважень та відповідальності СВА;
- взаємозв'язки між СВА та структурними одиницями, підрозділами корпорації;
- чисельність та посадовий склад СВА корпорації;

- функції, службові обов'язки та відповідальність, повноваження, взаємозв'язки з іншими підрозділами чи працівниками корпорації та основні компетенції, якими повинна володіти окрема посадова особа СВА корпорації.

У результаті формалізації вищезгаданих моментів стає більш реальною можливість досягнення цілей, що повинні стояти перед керівником СВА корпорації, зокрема:

- забезпечення розуміння працівниками СВА своїх функцій, цілей та завдань;
- організація ефективної взаємодії між працівниками СВА;
- моніторинг та аналіз змін управлінської системи і відповідний вплив на ці зміни;
- спрощення системи контролю та організації діяльності підпорядкованих працівників.

СВА повинна діяти на підставі внутрішньо-корпоративних регламентів з внутрішнього аудиту, затверджених Аудиторським комітетом і схвалених Наглядовою радою корпорації.

Можна виділити основні внутрішньокорпоративні регламенти, що впливають на організацію СВА:

- 1) Статут корпорації, в якому повинен бути передбачений відповідний розділ, що регламентує діяльність СВА;
- 2) Положення про службу внутрішнього аудиту, що визначає відокремлене місце внутрішнього аудиту в системі управління корпорацією, його цілі і завдання, відповідальність і взаємовідносини з іншими функціональними службами корпорації тощо;
- 3) посадові інструкції фахівців служби внутрішнього аудиту корпорації, що регламентують права, обов'язки і відповідальність фахівців служби, а також кваліфікаційні вимоги до них;
- 4) стандарти внутрішнього аудиту;
- 5) календарні плани роботи служби внутрішнього аудиту;
- 6) робочі програми перевірок за напрямами, відповідно до затверджених планів робіт;
- 7) форми робочих та підсумкових документів з внутрішнього аудиту.

Статут корпорації є основним документом, що регламентує діяльність служби внутрішнього аудиту. На його основі розробляються Положення про службу внутрішнього аудиту, посадові інструкції, які служать основою професійної діяльності керівника і фахівців служби внутрішнього аудиту.

Положення про службу внутрішнього аудиту визначає статус внутрішнього аудиту як самостійного структурного підрозділу апарату управління корпорації. Цей документ визначає порядок створення, організаційний статус, права,

обов'язки, порядок роботи цього структурного підрозділу.

У Положенні про службу внутрішнього аудиту повинно бути обумовлено, що ця служба є самостійним структурним підрозділом корпорації, і внутрішні аудитори, здійснюючи контроль усіх процесів з метою їх аналізу й оцінки, повинні діяти відповідно до правил і розпорядку корпорації. Цей документ дозволяє забезпечити особливий організаційний статус, незалежність і відокремленість служби, що, у свою чергу, гарантує справедливість і неупередженість думок її працівників.

Положення цього документа у разі необхідності повинні бути погоджені зі всіма керівниками структурних підрозділів корпорації, яким доведеться контактувати з внутрішніми аудиторами. Це дозволить керівникам і працівникам усіх структурних підрозділів корпорації однозначно трактувати організаційно-правові і методологічні функції служби внутрішнього аудиту.

Розглянуті нами Положення про службу внутрішнього аудиту на досліджуваних підприємствах корпоративного типу на сьогоднішній день є поки що досить типовими для підприємств України. До їх недоліків можна віднести такі:

- 1) згадані Положення складаються із загально-прийнятих розділів, які не відповідають умовам корпоративного управління;
- 2) місія і цілі служби внутрішнього аудиту корпорації взагалі не згадані;
- 3) організаційна підлеглисть служби внутрішнього аудиту не Наглядовій Раді і Аудиторському комітету, а директорові фінансово-аналітичного центру або головному бухгалтерові;
- 4) обмежується тільки завданнями подальшого контролю достовірності обліку і звітності і дотримання законодавства;
- 5) відсутні сучасні вимоги до служби внутрішнього аудиту, а саме: опрацювання питань організаційної побудови служби внутрішнього аудиту та її вдосконалення, визначення її сфери діяльності і механізму здійснення контролю; взаємини з органами ВКК, зовнішнім аудитом.

Пропонуємо використовувати таку структуру Положення про службу внутрішнього аудиту, яка була розроблена на основі вивчення інструкцій ряду українських корпорацій з урахуванням вимог принципів корпоративного управління й уніфікованої системи організаційно-розпорядчої документації системи ВКК, СтВА і включає розділи, зазначені на рис. 1.

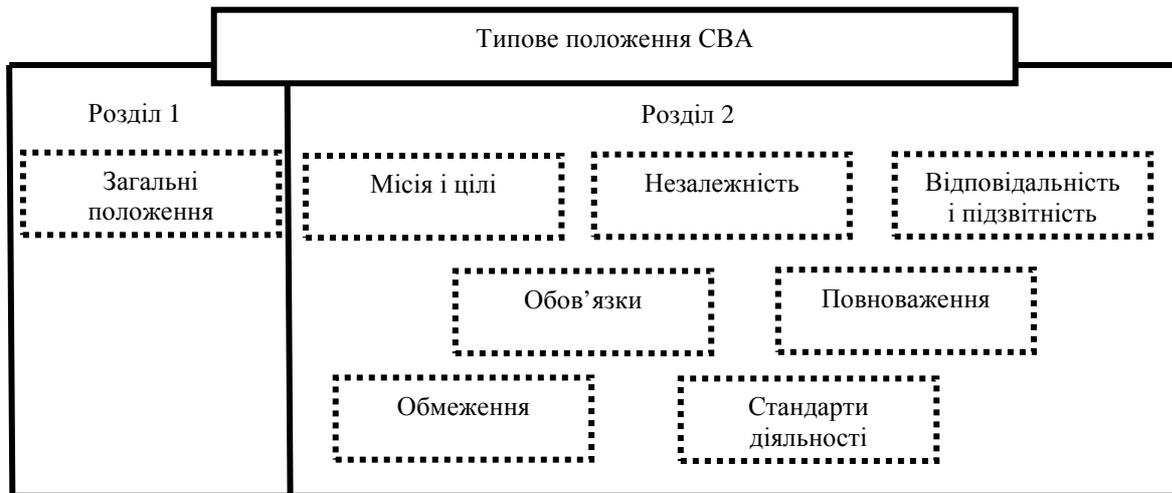


Рис. 1. Структура Положення про службу внутрішнього аудиту корпорації.

У першому розділі – «Загальні положення» – закріплюється повне найменування служби і корпорації в цілому, визначається нормативна база (чинне законодавство, накази та інструкції, засновницькі документи, внутрішні нормативно-правові акти).

Другий розділ розглядається як сукупність організаційних, ресурсних, методичних та інших складових, які виконують функцію забезпечення ефективного функціонування СВА в корпорації. Зміст цього розділу складається з ряду підрозділів: 1) місія і цілі; 2) незалежність; 3) відповідальність і підзвітність; 4) обов'язки; 5) повноваження; 6) обмеження; 7) стандарти діяльності.

Додаток 3 відображає зміст вищезгаданого Положення про СВА.

Положення про СВА затверджується наказом Голови Аудиторського комітету, а також рішенням Наглядової ради корпорації. Наказ – правовий акт, що видається виконавчим органом корпорації на основі одноосібного ухвалення рішення для вирішення основних і оперативних завдань, що стоять перед корпорацією. Рішення – правовий акт, що приймається колегіальним органом корпорації для вирішення найбільш важливих питань її діяльності.

У наказі (рішенні) у вступній частині обґрунтовується необхідність організації СВА. У роз-

порядчій частині указується повне офіційне найменування створюваного підрозділу ВКК, його основні завдання, функції, ким очолюватиметься цей підрозділ тощо.

На основі Положення про службу внутрішнього аудиту повинні розроблятися Посадові інструкції працівників, які здійснюють функції внутрішнього аудиту [4]. Посадова інструкція є правовим актом, що видається корпорацією для регламентації організаційно-правового становища працівника, його обов'язків, прав, відповідальності і забезпечує умови для його ефективної роботи. Посадові інструкції працівників служби визначають місце кожного працівника в системі розподілу праці усередині СВА, основні завдання, які вирішуються працівником, його основні

функції, права і обов'язки, відповідальність, взаємини усередині служби [3].

Для розробки посадової інструкції досить важливим є урахування принципу відповідності обсягу прав обсягові обов'язків у розрізі виконуваних функцій. У іншому разі обов'язки реалізовані не будуть.

І. М. Дмитренко [2] підкреслює, що наявність у структурі Посадової інструкції такого блоку, як «Інформаційні і організаційні зв'язки за посадою» зумовлена важливістю встановлення адресності узгодженості тих або інших питань щодо методики контрольних процедур, напрямів інформаційного забезпечення і реалізації контрольної інформації. Нами була розроблена структура посадової інструкції керівника СВА (рис. 2).



Рис. 2. Структура Посадової інструкції керівника служби внутрішнього аудиту корпорації.

Обов'язковими реквізитами посадової інструкції є найменування корпорації, найменування структурного підрозділу, дата, номер документа, місце складання, підпис, гриф затвердження. Обов'язковим нормативним документом корпорації є штатний розклад СВА. Штатний розклад – правовий акт, що визначає структуру, чисельність і посадовий склад працівників корпорації з указівкою посадових окладів. Штатний розклад підписується керівником служби прийому кадрів і затверджується Наглядовою радою корпорації.

Питанням регламентного забезпечення СВА є також розробка стандартів ВА, календарні плани роботи СВА та ін.

Висновки. Викладений загальний підхід щодо формування регламентного забезпечення СВА дозволив нам вирішити питання, пов'язані як із здійсненням самого процесу організації внутрішнього аудиту, так і з управлінням підвищення ефективності функціонування СВА в корпораціях.

Забезпеченню злагоджених дій суб'єктів СВА сприяє відповідна їх регламентація. Тому в роботі розроблено і запропоновано пакет внутрішніх регламентів СВА, а саме: Положення про

СВА в корпораціях і Посадова інструкція керівника СВА, які дозволяють вирішувати питання, пов'язані як із здійсненням самого процесу організації СВА, так і з управлінням нею, а також підвищенням ефективності її функціонування. Структура регламентів підпорядкована вимогам уніфікації організаційно-розпорядчої документації системи ВКК, стандартів ВА та принципів корпоративного управління.

ЛІТЕРАТУРА

1. Андреев В. Д. Внутренний аудит : учебное пособие / В. Д. Андреев. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 464 с.
2. Дмитренко И. Н. Организационно-методологические аспекты аудита в условиях формирования рыночных отношений : дис. ... канд. экон. наук : спец. 08.06.04 / И. Н. Дмитренко ; Донец. коммерч. ин-т. – Донецк, 1997. – 174 с.
3. Пантелеев В. П. Внутрішній аудит : навч. посіб. / В. П. Пантелеев, М. Д. Корінько ; [за ред. В. О. Шевчука] ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2006. – 247 с.
4. Сухарева Л. А. Внутренний аудит: организация и методология : научно-практическое пособие / Л. А. Сухарева, И. Н. Дмитренко. – Донецк : ДонГУЭТ, 2000. – 75 с.