

## ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ПУБЛІЧНИХ АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВ

Зварич О.М.

Національний університет водного господарства та природокористування

У статті розглянуто зовнішні та внутрішні фактори системи внутрішнього контролю, які впливають на діяльність публічних акціонерних товариств України. Досліджено організацію системи внутрішнього контролю акціонерних товариств та оцінено її складові: середовище контролю, систему бухгалтерського обліку та процедури контролю. Проведено порівняння вимог чинних законодавчих актів щодо організації системи внутрішнього контролю акціонерних товариств із їх дійсним виконанням. Проаналізовано систему внутрішнього контролю акціонерних товариств України за різними видами діяльності. Узагальнено наслідки від ефективного функціонування системи внутрішнього контролю на публічних акціонерних товариствах.

**Ключові слова:** система внутрішнього контролю, середовище контролю, процедури контролю, ревізійна комісія, наглядова рада, річний звіт емітента.

**Постановка проблеми.** На сучасному етапі управління підприємством важливим є створення ефективної системи внутрішнього контролю, яка повинна відповідати вимогам національного законодавства та Міжнародним стандартам аудиту під час незалежного аудиту. Прикладом підприємств із достатньо позитивною організацією системи внутрішнього контролю є публічні акціонерні товариства. Для цих товариств властиве здійснення специфічної фінансово-господарської діяльності, пов'язаної з залученням та розміщенням акцій засновників та учасників у статутному капіталі та з обов'язковою вимогою оприлюднення інформації.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми організації системи внутрішнього контролю на підприємствах досліджували такі науковці та вчені, як О. Сметанко, Л. Стельмах, Т. Каменська, А. Балац, А. Каченко, Т. Ковтун, А. Шеремет, С. Климченко, О. Шпирко, Л. Мікрюкова, І. Кононова та інші.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Велика кількість публікацій присвячена дослідженню системи внутрішнього контролю промислових підприємств та бюджетних установ, але особливості організації на практиці системи внутрішнього контролю саме публічних акціонерних товариств потребують постійного відслідковування ситуації в умовах динамічної зміни зовнішнього та внутрішнього середовища їх діяльності.

**Мета статті.** Головною метою дослідження є визначення особливостей організації системи внутрішнього контролю публічних акціонерних товариств, які сприяють зниженню імовірності помилок, шахрайства та досвід яких може бути запроваджено на інших підприємствах.

Для досягнення мети потрібно виконати такі завдання: дослідити призначення та типи акціонерних товариств; розкрити структуру системи внутрішнього контролю публічних акціонерних товариств: визначити середовище контролю, проаналізувати систему бухгалтерського обліку та розкрити процедури контролю; оцінити рівень системи внутрішнього контролю публічних акціонерних товариств України.

**Виклад основного матеріалу.** Відповідно до Закону України «Про акціонерні товариства» [1, с. 1] акціонерне товариство – господарське

товариство, статутний капітал якого поділено на визначену кількість часток однакової номінальної вартості, корпоративні права за якими посвідчуються акціями. Акціонерні товариства поділяються на публічні та приватні.

З метою захисту прав та законних інтересів акціонерів товариство забезпечує комплексний, незалежний, об'єктивний та професійний контроль за фінансово-господарською діяльністю товариства, який проводиться службою внутрішнього аудиту товариства та незалежною аудиторською фірмою.

Система внутрішнього контролю складається із середовища контролю, системи бухгалтерського обліку та процедур контролю [2, с. 91]. В свою чергу, середовище контролю включає зовнішні (загальний стан економіки, нестабільність законодавства, підпорядкованість підприємства, регулювання обліку) та внутрішні (філософія та стиль управління, організаційна структура) фактори, які суттєво впливають на проведення контролю усіх підрозділів товариства та, відповідно, на фінансовий результат його діяльності.

Нестабільність законодавства України на даний момент погіршує та ускладнює роботу керівництва акціонерних товариств та бухгалтерів. Зокрема важко передбачити і спрогнозувати діяльність підприємства на майбутнє та контролювати за щоденними змінами законодавства. Економічна ситуація на сьогоднішній день не сприятлива для ведення бізнесу. Зміни законодавчих актів та податкової системи змушують керівників приховувати інформацію щодо отриманих реальних прибутків та здійснення інших операцій.

Оскільки публічні акціонерні товариства (далі ПАТ) зобов'язані оприлюднювати інформацію про фінансово-господарську діяльність товариства, то відповідно до особливої інформації емітента можна з'ясувати, які зміни відбулися у складі посадових осіб протягом року на ПАТ, рівень кваліфікації та досвід роботи керівництва, а також причини звільнення посадових осіб. Зазвичай, звільнення керівництва великих акціонерних товариств відбувається у зв'язку з переобранням, відповідно, після закінчення терміну трудової діяльності на певній посаді.

На публічних акціонерних товариствах, які мають у своєму складі філії – дворівнева система підпорядкування від філії до центральної дирекції. Філії підпорядковані регіональній ди-

рекції, яка, в свою чергу, підпорядкована дирекції з комерційних питань, котра є складовою центральної дирекції. Відповідно на кожній філії є бухгалтерія, яка здійснює ведення обліку господарських операцій, при чому вся звітна інформація подається в центральний офіс. При великій кількості філій і їх територіальному розмежуванні ускладнюється система контролю і потребує організації підрозділів системи внутрішнього контролю. В особі таких підрозділів на ПАТ створено регіональні дирекції, які контролюють діяльність підпорядкованих їм філій і формують зведену облікову інформацію, а також регіональні дирекції несуть відповідальність за господарську діяльність кожної філії.

Зазвичай, на публічних акціонерних товариствах створено ревізійну комісію, яка є органом товариства, що перевіряє фінансово-господарську діяльність товариства. Порядок діяльності ревізійної комісії та її склад затверджуються рішеннями загальних зборів акціонерів товариства. При здійсненні контролю за фінансово-господарською діяльністю товариства, ревізійна комісія перевіряє: достовірність даних, які містяться у річній фінансовій звітності; відповідність ведення бухгалтерського, податкового, статистичного обліку та звітності вимогам нормативним документам; своєчасність і правильність відображення у бухгалтерському обліку всіх фінансових операцій у відповідності до встановлених правил та порядку; дотримання виконавчим органом товариства наданих йому повноважень щодо розпорядження майном товариства, укладання правочинів та проведення фінансових операцій від імені товариства; своєчасність та правильність здійснення розрахунків за зобов'язаннями товариства та ін.

Система внутрішнього контролю акціонерного товариства включає здійснення стратегічного, оперативного та поточного контролю за фінансово-господарською діяльністю товариства, який проводиться наглядовою радою, ревізійною комісією та службою внутрішнього аудиту. В свою чергу, наглядова рада забезпечує функціонування належної системи контролю, а також здійснює стратегічний контроль за фінансово-господарською діяльністю товариства. Ревізійна комісія здійснює оперативний контроль за фінансово-господарською діяльністю товариства шляхом проведення планових та позапланових перевірок. За підсумками проведення перевірок ревізійна комісія складає висновки. Служба внутрішнього аудиту (внутрішній аудитор) здійснює поточний контроль за фінансово-господарською діяльністю товариства.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» [3, с. 1] звітність публічних акціонерних товариств підлягає обов'язковому проведенню аудиту незалежним аудитором. Аудиторська перевірка річної фінансової звітності ПАТ проводиться у відповідності до міжнародних стандартів аудиту. Особи, які здійснюють контроль за фінансово-господарською діяльністю товариства, мають бути незалежними від впливу президента, власників крупних пакетів акцій, інших осіб, які можуть бути зацікавлені у результатах проведення контролю. Ці особи також звітують про результати перевірок наглядовій раді та загальним зборам акціонерів товариства.

На публічних акціонерних товариствах застосована чітко сформована організаційна структура. Центральна дирекція включає дирекцію з комерційних питань, дирекцію з управління корпоративними правами та дирекцію з питань фінансів та адміністрування. Кожна дирекція у своєму складі має підпорядковані їй департаменти та регіональні дирекції, що централізовано здійснюють управління і злагоджену роботу усіх функціональних підрозділів.

Під час дослідження системи бухгалтерського обліку підприємства визначаються порядок та спосіб обробки інформації про господарські операції, типи та характер бухгалтерських записів, наявність на товаристві наказу про облікову політику та його відповідність чинному законодавству України та ін.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [4, с. 2] встановлено, що підприємство самостійно визначає облікову політику. Облікова політика затверджується наказом керівника підприємства. В наказі про облікову політику публічних акціонерних товариств відображено організацію бухгалтерського обліку і всі положення, які мають неоднозначне тлумачення в офіційних документах, а також зазначено про створення робочого плану рахунків, що є характерним для великих, потужних підприємств та основні обов'язки головного бухгалтера товариства. Бухгалтерський облік та фінансова звітність ПАТ будується на основних принципах, зазначених в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

На даний час на публічних акціонерних товариствах, як і на підприємствах інших форм власності переважно запроваджена автоматизована форма ведення бухгалтерського обліку з використанням програми «1С:Підприємство 8.0». Ця програма зменшує ризик допущення помилок на всіх етапах ведення бухгалтерського обліку, від реєстрації господарських операцій до формування фінансової звітності, а також дозволяє керівництву отримувати своєчасну та достовірну інформацію про господарську діяльність товариства, контролювати роботу департаментів та філій одночасно шляхом вибіркового контролю, а також приймати оперативні рішення.

Процедури контролю включають: перевірку арифметичної точності записів; контроль за прикладними програмами та середовищем комп'ютерних інформаційних систем; візування документів і контроль за документами; інвентаризація; обмеження прямого фізичного доступу до активів; порівняння та аналіз фінансових даних із сумами бюджету.

На публічних акціонерних товариствах проводяться періодичні та річні інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, грошових коштів та товарно-матеріальних цінностей. Застосування раптової, незапланованої перевірки зменшує ризик здійснення крадіжок, шахрайства, нечесності працівників, які несуть відповідальність за ведення обліку.

Більшість публічних акціонерних товариств при прийнятті на роботу працівників бухгалтерії, укладають з кожним працівником договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність, з метою забезпечення збереження матеріальних

цінностей, що належать ПАТ. На акціонерних товариствах також затверджено і введено в дію зобов'язання працівника про нерозголошення відомостей, що становлять комерційну таємницю та конфіденційну інформацію. Відповідно до якого працівник попереджений, що за навмисне чи ненавмисне розголошення інформації, що має статус комерційної таємниці та розцінюється як грубе порушення прав товариства, до нього можуть бути застосовані наступні санкції: догана; відшкодування шкоди спричиненої розголошенням конфіденційної інформації; звільнення.

Для наочності складові системи внутрішнього контролю публічних акціонерних товариств України за різними видами діяльності можна представити таким чином (таблиця 1).

Проведений аналіз системи внутрішнього контролю восьми публічних акціонерних товариств України свідчить про те, що встановлені законодавством вимоги щодо обов'язкового проведення аудиту на ПАТ та оприлюднення інформації виконуються керівництвом всіх аналізованих товариств, що підтверджується наявністю фінансової звітності на веб-сторінці кожного зазначеного вище товариства. Щодо аудиторського висновку, то він розміщений в річному звіті емітента окремим розділом, який також оприлюднений всіма товариствами. Варто зазначити, що в процесі дослідження виявлено, що зміна аудиторської фірми протягом останніх трьох років була лише на одному з шести товариств, а саме на ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод». Це свідчить про високий рівень довіри керівників товариств до аудиторських фірм, які проводять незалежну перевірку цих товариств, і, водночас,

це є свідченням високого професіоналізму і компетентності незалежних аудиторів.

Відділ внутрішнього аудиту є лише на ПАТ «Компанія «Райз» оскільки це великомасштабна компанія, яка складається з 44 філій, за діяльністю яких необхідно проводити контроль у складі окремого відділу. На всіх інших товариствах внутрішній контроль виконується ревізійною комісією та наглядовою радою. Варто зазначити, що звіти комісії оприлюднені не на всіх товариствах, що викликає сумніви щодо прозорості та відкритості діяльності цих публічних акціонерних товариств.

Однак, позитивно оцінюється оприлюднення всіма досліджуваними товариствами особливої інформації емітента з відомостями про зміну власників акцій та склад посадових осіб. В даному документі також міститься детальна інформація про кваліфікацію і досвід роботи керівництва та посадових осіб, причини звільнення та переобрання посадових осіб і керівного апарату. Цей документ можна запропонувати для розроблення та затвердження на підприємствах інших форм власності, що підвищить репутацію підприємств і рівень довіри працівників цих підприємств до керівництва.

Таким чином, організацію системи внутрішнього контролю кожне товариство розробляє самостійно, відповідно до специфіки діяльності цього товариства, але встановлені законодавством вимоги є обов'язковими до виконання всіма товариствами. І ці вимоги досліджувалися вище товариства чітко дотримуються, що підтверджується оприлюдненою ними інформацією і аудиторськими висновками.

**Висновки і пропозиції.** Отже, з вище зазначеного можна зробити висновок про об'єктивне

Таблиця 1

**Узагальнюючий аналіз системи внутрішнього контролю публічних акціонерних товариств України**

№ п/п	Елемент контролю	Наявність у публічного акціонерного товариства							
		«Новоград-Волинський хлібозавод»	«Рівнеобленерго»	Кондитерська фабрика «Рошен»	«Львівський жиркомбінат»	Компанія «Райз»	«Ніжинський механічний завод»	«Оболонь»	«Добробут»
1	Наявність відділу внутрішнього аудиту	-	-	-	-	+	-	-	-
2	Наявність ревізійної комісії	+	+	+	+	-	+	+	+
3	Наявність наглядової ради	+	+	+	+	+	+	+	+
4	Наявність звіту ревізійної комісії	+	+	+	-	-	-	-	+
5	Участь ревізійної комісії у проведенні річної інвентаризації каси та майна товариства	+	+	+	+	-	+	+	+
6	Виявлення лишків та нестач в процесі перевірки	+	+	-	+	-	-	-	-
7	Наявність оприлюдненої фінансової звітності	+	+	+	+	+	+	+	+
8	Оцінка впливу політико-економічної ситуації в країні на діяльність ПАТ	+	-	-	+	+	-	-	-
9	Наявність особливої інформації емітента з відомостями про зміну власників акцій та складу посадових осіб	+	+	+	+	+	+	+	+
10	Підтвердження факту проведення аудиту (оприлюднений аудиторський висновок)	+	+	+	+	+	+	+	+
11	Зміна аудитора / аудиторської фірми протягом останніх 3-х років	+	-	-	-	-	-	-	-
12	Наявність філії	-	-	-	+	+	-	+	-
13	Наявність річного звіту емітента	+	+	+	+	+	+	+	+
14	Обов'язки працівників щодо комерційної таємниці	-	-	-	+	+	+	+	+

Джерело: розроблено автором за даними офіційних сайтів ПАТ [5-10]

і позитивне проведення контролю на публічних акціонерних товариствах за діяльністю та рівнем відповідальності матеріально-відповідальних осіб до виконання своїх обов'язків. Оскільки публічні акціонерні товариства підлягають обов'язковому проведенню аудиту та зобов'язанні оприлюднювати інформацію, то для отримання позитивних висновків від аудиторів і для високого рівня репутації керівництво товариства постійно працює над удосконаленням системи внутрішнього контролю.

Досліджені особливості організації системи внутрішнього контролю публічних акціонерних товариств є перспективними для впровадження на

підприємствах інших форм власності, оскільки ефективна система бухгалтерського обліку та процедури контролю, які виконуються службою внутрішнього аудиту, ревізійною комісією та наглядовою радою зумовлюють покращення фінансового стану підприємства та призводять до зростання прибутків. Але виникають проблеми із щорічним проведенням аудиту на приватних підприємствах, що пов'язано із високою вартістю аудиторських послуг. Тому подальші дослідження полягають у розробці альтернативних способів проведення незалежних перевірок та організації служби внутрішнього аудиту на підприємствах будь-якої форми власності.

## Список літератури:

1. Про акціонерні товариства: Закон України від 17.09.2008 р. № 514-VI (зі змінами) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
2. Суха О.Р. Аудит: [навч. посіб.] / О.Р. Суха. – Львів: «Новий світ-2000», 2009. – 284 с.
3. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XII (зі змінами) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/zakon-ukrajini-pro-auditorsku-diyalnist>
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами) [Електронний ресурс] / Верховна Рада України – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
5. Сайт ПАТ «Новоград-Волинський хлібозавод» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://nvhlib.com.ua/ua/forshareholders/freports>
6. Сайт ПАТ «Кондитерська фабрика «Рошен» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.smida.gov.ua/db/participant/00382125>
7. Сайт ПАТ «Рівнеобленерго» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.roe.vsei.ua/rivne/zberigannya\\_dokumentiv\\_aksionernogo\\_tovaristva\\_pat\\_aes\\_kiivoblenergo.html](http://www.roe.vsei.ua/rivne/zberigannya_dokumentiv_aksionernogo_tovaristva_pat_aes_kiivoblenergo.html)
8. Сайт ПАТ «Компанія «Райз» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rise.ua/ua/documents.html>
9. Сайт ПАТ «Львівський жиркомбінат» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://lgk.com.ua/index.php?p=document>
10. Сайт ПАТ «Ніжинський механічний завод» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://nmz.pat.ua>

**Зварыч Е.М.**

Национальный университет водного хозяйства и природопользования

## ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ПУБЛИЧНЫХ АКЦИОНЕРНЫХ ОБЩЕСТВ

### Аннотация

В статье рассмотрены внешние и внутренние факторы системы внутреннего контроля, которые влияют на деятельность публичных акционерных обществ Украины. Исследованы организацию системы внутреннего контроля акционерных обществ и оценена ее составляющие: среда контроля, систему бухгалтерского учета и процедуры контроля. Проведено сравнение требований действующих законодательных актов по организации системы внутреннего контроля акционерных обществ с их действительным исполнением. Проанализирована система внутреннего контроля акционерных обществ Украины по различным видам деятельности. Обзор последствия эффективного функционирования системы внутреннего контроля на публичных акционерных обществах.

**Ключевые слова:** система внутреннего контроля, среда контроля, процедуры контроля, ревизионная комиссия, наблюдательный совет, годовой отчет эмитента.

**Zvarych O.M.**

The National University of Water and Environmental Engineering

## FEATURES OF INTERNAL CONTROL OF PUBLIC JOINT STOCK COMPANY

### Summary

In the article the external and internal factors of internal control that affect the activities of public companies Ukraine. Studied the organization of internal control corporations and evaluated its components: control environment, accounting system and control procedures. A comparison of the requirements of current laws on the organization of internal control corporations with their actual performance. The system of internal control corporations Ukraine on various activities. Overview effects on the efficient functioning of the internal control in public joint stock companies.

**Keywords:** system of internal control, environment monitoring, control procedures, audit committee, supervisory board, annual report of the issuer.