

## ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В НАК «НАДРА УКРАЇНИ»

М.С.Орлів

ІФНТУНГ, 76019, м. Івано-Франківськ, вул. Карпатська 15, тел. (03422) 40137,  
e-mail: publi@nung.edu.ua

*Розглядаються основні завдання внутрішнього контролю в НАК «Надра України», пропонується його класифікація та напрями удосконалення з метою забезпечення ефективного управління дочірніми підприємствами Компанії. Розглянуто особливості впровадження внутрішнього аудиту на геологічних підприємствах.*

Ключові слова: внутрішній контроль, внутрішній аудит, нафтогазова геологорозвідка, геологічне підприємство, оцінка активів.

*Рассматриваются основные задания внутреннего контроля в НАК «Недра Украины». предложена его классификация и направления совершенствования с целью обеспечения эффективного управления дочерними предприятиями Компании. Рассмотрены особенности внедрения внутреннего аудита в геологических предприятиях.*

Ключевые слова: внутренний контроль, внутренний аудит, нефтегазовая геологоразведка, геологическое предприятие, оценка активов.

*The main objectives of internal control in the NSC «Nadra of Ukraine» are defined. the classification and methods of its improvement to ensure the effective management of the Company's subsidiaries are suggested. The peculiarities of internal audit for geological enterprises are considered.*

Keywords: internal controls, internal audit, oil and gas geological prospecting, geological enterprise, evaluation of assets.

Система внутрішнього контролю на підприємстві повинна забезпечувати ефективне використання ресурсів та вчасно формувати інформацію, необхідну для оперативного регулювання і управління його господарською діяльністю. Завдання контролю в системі управління не обмежуються лише виявленням відхилень фактичних показників від планових чи нормативних, а включають також профілактику і попередження можливих помилок і порушень. Проте, діюча на геологічних підприємствах України практика внутрішнього контролю не забезпечує виконання цих завдань.

Так, у процесі ревізій фінансово-господарської діяльності дочірніх підприємств НАК «Надра України» за 2005-2008 роки та перший квартал 2009 року Головне контрольно-ревізійне управління України виявило численні фінансові порушення на загальну суму понад 200 млн. грн. Зокрема, встановлено такі факти:

- заниження вартості робіт, що виконувались для комерційних структур;
- реалізація нафти за цінами, нижчими від собівартості її видобутку;
- невідповідність кількісного і бухгалтерського обліку свердловин встановленим вимогам та даними ДНВП «Геоінформ України»;
- відсутність вимірювальних пристроїв на свердловинах, що не дає можливості контролювати фактичні обсяги видобутку вуглеводнів;
- неправильна оцінки майна Компанії при його відчуженні та списанні;
- штучне завищення розміру власного капіталу Компанії шляхом проведення переоцінки майна;

– списання безнадійної дебіторської заборгованості через неналежний рівень претензійно-позовної роботи;

– відсутність оцінки внесків учасників спільної діяльності за укладеними договорами;

– ведення обліку доходів і витрат спільної діяльності виключно інвесторами, що призводить до неефективності контролю з боку дочірніх підприємств НАК «Надра України» та несправедливого розподілу прибутків [1, 2].

Все це свідчить про неефективність діючої на галузевих підприємствах практики контролю та необхідність її удосконалення.

Питання організації внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах досліджувались у працях М.Т. Білухи, О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, Т.Я. Коцкулич, Є.В. Мниха, Л.В. Нападовської, Н.І. Пилипів, М.С. Пушкаря, В.С. Рудницького, М.Г. Чумаченка та інших науковців.

Зокрема, Н.І. Пилипів дослідила особливості організації контролю затрат на газотранспортних підприємствах [3], Т.Я. Коцкулич запропонувала методичні підходи до організації контролю витрат, що виникають у процесі буріння свердловин [4]. Проте, питання організації та методики контролю в нафтогазовій геологорозвідці з врахуванням сучасних умов господарювання підприємств і галузевих особливостей виробництва потребують додаткових досліджень.

Метою дослідження є визначення організаційних засад внутрішньосистемного та внутрішньогосподарського контролю в НАК «Надра України» з метою забезпечення ефективного управління її діяльністю, розроблення пропо-

Таблиця 1 – Класифікація внутрішнього контролю на підприємствах нафтогазової геологорозвідки

Ознаки класифікації	Види
Організаційна форма	Внутрішньосистемний Внутрішньогосподарський
Форма проведення	Ревізія Службове розслідування Перевірка Внутрішній аудит
Функціональний зміст	Організаційний Правовий Технологічний Екологічний Фінансово-економічний
Час проведення	Попередній Поточний Подальший (заключний)
Періодичність проведення	Постійний Періодичний (програмний і ситуаційний)
Обсяг перевірки	Комплексний Тематичний
Інформаційне забезпечення	Фактичний Документальний
Повнота охоплення	Суцільний Вибірковий

зицій щодо впровадження внутрішнього аудиту на підприємствах нафтогазової геологорозвідки.

Організація внутрішнього контролю на підприємстві передбачає вирішення низки організаційних питань:

- вивчення інформаційних потреб управлінських структур з метою встановлення завдань і об'єктів контролю, періодичності його проведення;

- визначення форм проведення контролю, встановлення його виконавців;

- розроблення системи показників для кожного об'єкта контролю з метою забезпечення оперативного регулювання господарської діяльності підприємства;

- вироблення методики внутрішнього контролю;

- формування організаційної структури контролю на підприємстві, розроблення положення про контрольні підрозділи та внесення необхідних змін у посадові інструкції працівників, які виконуватимуть контрольні функції.

Результати дослідження особливостей управління підприємствами нафтогазової геологорозвідки та планування їх господарської діяльності [5] свідчать, що удосконалення внутрішнього контролю слід здійснювати із врахуванням необхідності забезпечення ефективного використання ресурсів, збереження матеріальних цінностей, попередження непродуктивних витрат, нестач і розкрадань, скорочення тривалості геологорозвідувального циклу.

Вивчивши основні підходи до організації внутрішнього контролю, для галузевих підпри-

ємств пропонуємо його класифікувати за ознаками, наведеними у табл. 1.

Внутрішньосистемний контроль в НАК «Надра України» організовується на рівні апарату управління, його основними завданнями є:

- визначення ефективності використання бюджетних коштів та майна Компанії, забезпечення раціонального розподілу фінансування з метою якісного і вчасного виконання держбюджетних замовлень;

- контроль дотримання чинного законодавства, галузевих методичних та інструктивних матеріалів, внутрішніх організаційних регламентів дочірніми підприємствами Компанії у процесі їх фінансово-господарської діяльності;

- моніторинг виконання договорів про спільну інвестиційну діяльність, забезпечення максимізації прибутку за ними для Компанії та її дочірніх підприємств;

- контроль виконання держбюджетних замовлень, ефективності технології геологорозвідувального виробництва дочірніх підприємств, встановлення причин геологічних ускладнень та аварій у свердловинах;

- контроль погашення дебіторської і кредиторської заборгованостей дочірніх підприємств з метою забезпечення їх ліквідності та фінансової стійкості;

- контроль виконання фінансових планів Компанією та її структурними підрозділами.

Внутрішньосистемний контроль на дочірніх підприємствах Компанії, як правило, є попереднім (зводиться в основному до затвердження фінансових планів і проектно-кошто-

рисної документації) або заключним, оскільки здійснюється за результатами проведених господарських операцій. Його основний недолік – неможливість формування оперативної інформації для вчасного регулювання господарської діяльності структурних підрозділів. Тому цю функцію повинен виконувати внутрішньогосподарський контроль. Його основними завданнями на дочірніх підприємствах НАК «Надра України» є:

– встановлення факту додержання діючого законодавства та проектно-кошторисної документації у процесі господарської діяльності;

– визначення ефективності використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів підприємства, виявлення шляхів оптимізації структури собівартості геологорозвідувальних робіт;

– недопущення фактів безгосподарності і марнотратства, забезпечення збереження майна підприємства;

– оперативний контроль доходів і витрат спільної діяльності, облік яких веде інвестор;

– моніторинг виконання планових завдань з виробничої і фінансово-господарської діяльності.

Функції діючого внутрішньосистемного контролю за діяльністю дочірніх підприємств НАК «Надра України» зводяться до проведення ревізій, тематичних перевірок і службових розслідувань. Такий підхід може забезпечити встановлення законності дій посадових осіб, здійснення господарських операцій, доцільності використання бюджетних коштів і майна Компанії, виявлення порушень та зловживань. Проте, в ринкових умовах господарювання та складного фінансового становища галузі особливої актуальності набувають питання виявлення резервів підвищення ефективності господарської діяльності, достовірності облікових оцінок у фінансовій звітності, обґрунтованості фінансових планів та оперативного інформаційного забезпечення ефективного регулювання діяльності підприємств. Тому удосконалення діючої практики контролю на підприємствах нафтогазової геологорозвідки передбачає зміну його організаційної структури шляхом впровадження внутрішнього аудиту. З цією метою на кожному дочірньому підприємстві НАК «Надра України» доцільно створити підрозділ внутрішнього аудиту, до складу якого, залежно від його розміру і обсягу діяльності, повинні увійти висококваліфіковані фахівці.

Нормативною базою, що регламентує організацію і методику внутрішнього аудиту на підприємствах нафтогазової геологорозвідки, є:

1) Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ;

2) Закон України «Про екологічний аудит» від 24.06.2004 р. № 1862-ІV;

4) Міжнародні стандарти аудиту (зокрема, МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання і його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень»);

5) Стандарти професійної практики внутрішнього аудиту;

6) Кодекс етики внутрішніх аудиторів.

Для регламентування роботи служби внутрішнього аудиту необхідно розробити Положення, в якому передбачити її завдання, функції, відносини з іншими структурними підрозділами підприємства, права та межі відповідальності. Такий підхід повною мірою відповідає вимогам, визначеним постановою Кабінету Міністрів України «Про здійснення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади внутрішнього фінансового контролю» від 22.05.2002 року №685.

З метою забезпечення якісного проведення внутрішнього аудиту на галузевих підприємствах слід також розробити внутрішні стандарти або методичні рекомендації з питань аудиторських перевірок. При цьому більшість стандартів зовнішнього аудиту можна використовувати і для внутрішнього (наприклад, щодо планування перевірок, документування доказів, проведення аудиту із використанням комп'ютерних програм та ін.).

Враховуючи особливості господарської діяльності геологічних підприємств, внутрішній аудит в НАК «Надра України» доцільно організувати за напрямками:

1) Організаційний – визначення ефективності організації та функціонування підсистем планування, обліку, контролю (що здійснюється іншими суб'єктами – керівниками виробничих структурних підрозділів, головним бухгалтером, начальником планово-економічного відділу та ін.), аналізу і регулювання господарської діяльності у системі управління підприємством;

2) Правовий – контроль додержання законодавчо-нормативних актів, зовнішніх та внутрішніх інструктивних матеріалів, виконання договірних зобов'язань підприємства;

3) Технологічний – контроль рівня прогресивності техніки і технології виробництва з метою забезпечення раціонального геологорозвідувального процесу, уникнення аварій та геологічних ускладнень у свердловинах;

4) Екологічний – контроль додержання вимог законодавства про охорону навколишнього природного середовища, визначення ефективності проведення природоохоронних заходів (рекультивациі земель; утилізації бурового шламу, бурових стічних вод та інших відходів; здійснення платежів за викиди забруднюючих речовин тощо);

5) Фінансово-економічний – контроль виконання планових показників, ефективності використання бюджетних коштів та власних ресурсів підприємства у процесі господарювання з метою виявлення резервів скорочення непродуктивних витрат та оптимізації структури собівартості робіт, а також визначення достовірності управлінської та фінансової звітності.

Проведення екологічного аудиту в нафтогазовій геологорозвідці відповідно до чинного законодавства є обов'язковим після завершення дії угоди про розподіл вуглеводневої продукції. В цьому випадку внутрішній аудитор формує

необхідну інформацію та аудиторські докази, які можуть бути використані у процесі перевірки незалежним зовнішнім аудитором. Крім цього, впровадження внутрішнього екологічного аудиту зумовлена необхідністю контролю виконання кошторисів на проведення заходів з охорони навколишнього природного середовища.

Важливим напрямом удосконалення фінансово-економічного внутрішнього аудиту в умовах економічної кризи є не тільки підвищення ефективності документального та фактичного контролю майна, зобов'язань, доходів та витрат підприємства, а також забезпечення достовірної їх оцінки та прогнозування можливих наслідків від здійснених господарських операцій. Враховуючи специфіку проведення геологорозвідувального виробництва та фінансово-майновий стан галузевих підприємств, вважаємо, що з метою забезпечення ефективного управління їх діяльністю особливу увагу у процесі внутрішнього аудиторського контролю слід приділяти якісному аспекту оцінки таких активів:

- незавершене виробництво;
- технологічні втрати;
- вуглеводнева продукція;
- зворотні матеріали і відходи;
- основні засоби;
- дебіторська заборгованість.

Контроль оцінки незавершеного виробництва і технологічних втрат у нафтогазовій геологорозвідці зводиться до встановлення правильності первинного та аналітичного обліку виробничих витрат, пов'язаних із проведенням безпосередньо геологорозвідувальних і супутніх робіт, ліквідацією аварій та геологічних ускладнень у свердловинах, достовірного визначення непродуктивних витрат внаслідок простоїв у розрізі об'єктів обліку геологорозвідувальних робіт (район, ділянка, площа, структура, родовище, пошукова або розвідувальна свердловина). Оскільки виконані роботи передаються замовнику частинами, з метою забезпечення контролю ефективності використання ресурсів та правильності оцінки виконаних робіт і незавершеного виробництва, в аналітичних картках обліку витрат на проведення геологорозвідувальних робіт доцільно вказувати щомісячні фактичні обсяги робіт (зокрема, для будівництва пошукових і розвідувальних робіт – інтервали буріння).

Контроль правильності оцінки вуглеводневої продукції, видобутої на етапі дослідно-промислової розробки (якщо його проведення передбачено технічним завданням), зводиться до встановлення достовірності інформації щодо її фактичного видобутку та перевірки правильності ідентифікації прямих витрат, пов'язаних із її добуванням, уловлюванням та транспортуванням.

Контроль оцінки зворотних і забракованих матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, які не відпрацьовані остаточно, зводиться до встановлення техніко-технологічних характеристик таких активів, а зворотних від-

ходів, які надалі в процесі виробництва за їх призначенням використати неможливо, – до обґрунтованості цін можливої їх реалізації.

У процесі дослідження організації обліку виробничих витрат в НАК «Надра України» встановлено, що на окремих її дочірніх підприємствах амортизація виробничих основних засобів, нарахована під час їх простою, становить до 20% у її загальній сумі. Такий підхід свідчить не тільки про неефективне використання, а також про недостовірну оцінку вартості оборотних активів у фінансовій звітності.

Зважаючи на специфічні особливості проведення геологорозвідувальних робіт і з ціллю виключення можливості зриву виробничого процесу, в польових партіях інколи зберігають додаткове обладнання, апаратуру і транспортні засоби. З огляду на сезонний характер польових робіт та кліматичні умови, більша їх частина використовується тільки кілька місяців на рік. Причому через складні природно-кліматичні умови багато видів обладнання не витримує амортизаційних строків служби і потребує значних витрат на капітальні ремонти. Це вимагає виваженого підходу до амортизаційної політики, оптимізації структури основних виробничих засобів, організації аналітичного обліку їх використання. Тому у процесі внутрішнього аудиторського контролю слід встановлювати обґрунтованість розрахунків амортизації виробничих основних засобів на підставі балансу їх використання та виявляти резерви підвищення ефективності їх експлуатації.

Щодо оцінки дебіторської заборгованості, то поточний контроль за її погашенням повинен бути організований як на рівні дочірніх підприємств, так і на рівні апарату управління Компанії. В першу чергу це стосується розрахунків за держбюджетними замовленнями, оскільки акти виконаних робіт за ними складаються у разі поступлення фінансування. Відповідно дебіторська заборгованість внаслідок затримання фінансування, як правило, не визнається. В цьому випадку керівництво Компанії повинно раціонально розподілити кошти, щоб, з одного боку, не завищувати обсягів незавершеного виробництва дочірніх підприємства, з іншого, – забезпечити безперебійність виробничого процесу та попередити можливі геологічні ускладнення через простоя. Крім цього, у процесі контролю розрахунків із замовниками повинна визначатись сумнівна дебіторська заборгованість для нарахування резерву сумнівних боргів та достовірного її відображення у звітності.

Отже, організація внутрішнього контролю в НАК «Надра України» є недостатньо регламентованою та неефективною, оскільки не забезпечує раціонального використання бюджетних коштів і майна її дочірніх підприємств, а також визначення достовірності фінансової інформації та оперативного регулювання їх господарської діяльності. Реорганізація системи внутрішнього контролю в ринкових умовах господарювання передбачає впровадження внутрішнього аудиту не тільки з метою удоскона-

лення фактичного та документального поточного контролю на досліджуваних підприємствах, а також забезпечення достовірності оцінки їх активів та виявлення шляхів підвищення ефективності господарювання. При цьому основними складовими внутрішнього аудиту є організаційний, фінансово-економічний, правовий, технологічний та екологічний контроль.

#### *Література*

1 Про фінансово-господарську діяльність НАК «Надра України» [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/printable\\_article/41320](http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/printable_article/41320)

2 Про результати ревізій у системі НАК «Надра України» [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/printable\\_article/59704](http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/printable_article/59704)

3 Пилипів Н.І. Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах: монографія / Н.І. Пилипів. – Івано-Франківськ: ВДВ ЦІТ, 2007. – 364 с.

4 Коцкулич Т.Я. Облік і контроль виробничих витрат у будівництві свердловин: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Т.Я. Коцкулич. – К., 2005. – 20 с.

5 Орлів М.С. Управлінський облік виробничих витрат в нафтогазовій геологорозвідці: дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Орлів Мар'яна Степанівна. – Тернопіль, 2007. – 227 с.

*Стаття поступила в редакційну колегію*

*23.04.10*

*Рекомендована до друку професором  
Я.С.Витвицьким*