

ВИДИ РІШЕНЬ У ВНУТРІШНЬОМУ АУДИТІ

О.М. Бунда

Львівськй університет бізнесу та права

Р.В. Бойко

Львівської комерційної академії

Досліджено існуючі класифікації рішень в економічній літературі. Окреслено важливі класифікаційні ознаки щодо рішень у внутрішньому аудиті та охарактеризовано кожен вид рішення.

Ключові слова: рішення, внутрішній аудит, аудитор.

Исследовано существующие классификации решений в экономической литературе. Определено важные классификационные признаки относительно решений во внутреннем аудите и дана характеристика каждому виду решений.

Ключевые слова: решения, внутренний аудит, аудитор.

The existing classifications of decisions in economic literature are completely analyzed. The essential grouping indications of internal auditing decisions are defined and every type of decisions is characterized.

Key words: decision, internal audit, auditor.

На сучасному етапі розвитку ринкової економіки в Україні посилюється роль внутрішнього аудиту при здійсненні фінансово-господарської діяльності суб'єктами господарювання. Часто рішення прийняті вищим управлінським персоналом підприємства залежать від ефективності рішень і рекомендацій, запропонованих внутрішнім аудитором.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими та практичними завданнями. Поліпшення економічного становища суб'єктів господарювання прямо пропорційне запропонованим рішенням внутрішніх аудиторів щодо ефективності діяльності підприємства. Для виконання даного завдання і проведення необхідних аудиторських процедур внутрішньому аудиторів необхідно приймати в процесі перевірки раціональні і ефективні рішення.

Крім того, розуміння видів рішень, які приймає внутрішній аудитор дозволить йому не тільки оптимізувати процес проведення аудиторської перевірки, але і значно підвищити якість внутрішнього аудиту.

Актуальність вищевикладених аспектів, недостатньо глибоке їх теоретичне дослідження, відсутність практичних рекомендацій щодо класифікації рішень, які приймає внутрішній аудитор обумовили вибір досліджуваної проблеми – види рішень у внутрішньому аудиті.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Значний вклад у становлення і розвиток класифікаційних ознак щодо рішень внесли праці відомих вітчизняних і зарубіжних економістів Б.М. Андрушків, І.І. Глуценко, Р.В. Гріфін, В.В. Іванієнко, Г.Б. Казначейська, Н.А. Карданська, М. Мескон, Я.В. Михайлов, В.С. Рудницький, Г. Саймон.

Так, М. Мескон виділяє за принципом прийняття рішень – раціональні і ірраціональні рішення [7, с. 196–202]. Раціональне рішення у внутрішньому аудиті – це вибір внутрішнього аудитора, обумовлений об'єктивним аналітичним процесом. Ірраціональне рішення внутрішнього аудитора обґрунтовується неформальним творчим шляхом.

Проф. В.С. Рудницький за стадіями аудиту виділяє рішення початкової, дослідної і завершальної стадій. Так, до рішень початкової стадії аудиту віднесено: рішення про співпрацю з потенційним клієнтом; оцінка системи обліку і внутрішнього контролю; оцінка ризиків бізнесу та

ризиків суттєвих виправлень; розробка плану і програми аудиту та ін. Рішеннями аудитора протягом дослідної стадії аудиту будуть: розробка сценаріїв перевірок по суті господарських операцій; рішення щодо величин вибірок при перевірці певних ділянок господарських операцій; рішення про застосування моделей контрольних моментів (анкет, тестів, технологічних карт); повторна оцінка ризиків суттєвих викривлень; розробка робочих документів аудитора та ін. На завершальній стадії аудитор приймає такі рішення: рішення про застосування моделей оцінки результатів; розробка аудиторського висновку; підготовка пропозицій і рекомендацій стосовно діяльності клієнта [10, с. 146-147].

Я.В. Михайлов визначає за способом прийняття рішення одноособові, колегіальні, колективні. Одноособові рішення розглядають як чисто одноособові і одноособово-консультативні. Колегіальні рішення є рішеннями сформованими на основі консенсусу усіх зацікавлених осіб. Колективними називають рішення, прийняті шляхом голосування, але вони є задовільними лише для в'яснення думок. Отже, якщо ми маємо час для підготовки рішень, то найліпше застосовувати одноособово-консультативні або рішення на основі консенсусу всіх зацікавлених осіб [9, с. 84].

Мета дослідження. Основною метою статті є дослідження існуючих і обґрунтування необхідних видів рішень у внутрішньому аудиті. Для досягнення поставленої мети передбачено вирішити такі завдання:

- окреслити найпоширеніші класифікаційні ознаки щодо рішень;
- дослідити рішення, які приймаються в процесі аудиторської перевірки і їх наслідки для підприємства;
- охарактеризувати види рішень, які приймають аудитори в процесі внутрішнього аудиту.

Основний матеріал дослідження. Ми приєднуємося до думки Г. Саймон, який за критерієм поведінки визначає такі види рішень [11, с. 13]: врівноважені рішення; імпульсивні рішення; інертні рішення; ризиковані рішення; обережні рішення.

Врівноважені рішення приймаються внутрішніми аудиторами, за умови уважного і критичного ставлення до своїх дій, сформульованих гіпотез і їх перевірці при проведенні моделюючого експерименту. Перш ніж приступити до прийняття рішення, внутрішній аудитор вже має визначену концепцію щодо вирішення проблеми.

Імпульсивні рішення приймаються внутрішніми аудиторами, коли необхідно сформулювати різноманітні ідеї в великій кількості, але замало часу для їх достовірної оцінки. Хоча такі рішення є недостатньо обґрунтованими і надійними, вони є незамінними при початковому плануванні стратегії розвитку діяльності.

Інертні рішення формуються внутрішніми аудиторами в результаті обережного пошуку, коли контрольні і уточнюючі дії переважають над генеруванням ідей, тому в таких рішеннях мало нововведень, але вони часто використовуються на підприємствах з чітко визначеною організацією діяльності підприємства.

Ризиковані рішення внутрішніми аудиторами приймаються у ситуаціях, коли не потрібно детального обґрунтування висунутих гіпотез і лише подальше впровадження може визначити їх доцільність і ефективність.

Обережні рішення характеризуються ступінню детальності оцінки внутрішнім аудитором усіх можливих варіантів розвитку ситуації. Вони застосовуються у надзвичайно важливих ситуаціях, коли від прийнятого внутрішнім аудитором, а згодом і вищим управлінським персоналом, рішення залежить фінансово-господарська діяльність підприємства, і наслідки неправильного рішення будуть мати небажані і невідворотні наслідки.

Доречними для цілей внутрішнього аудиту є поділ рішень за умовами прийняття, який зазначають М. Мескон [7, с. 196-202], Р.В. Гріфін [3, с. 139-141], В.В. Іванієнко [4, с. 50] на рішення прийняті в умовах визначеності, в умовах ризику і в умовах невизначеності.

Прийняття рішень в умовах визначеності – це коли внутрішній аудитор володіє достовірними і обґрунтованими даними щодо ймовірних варіантів розвитку ситуації, такі рішення ще називають детермінованими. Наприклад, якщо дії аудитора стосовно проблемної ситуації чітко визначені у Положенні про відділ внутрішнього аудиту затвердженому на даному підприємстві тощо.

Найбільша частина прийнятих рішень внутрішнім аудитором є рішеннями, прийнятими в умовах ризику. При проведенні внутрішнього аудиту виникають умови, коли можливість кожного з варіантів пов'язана з певною ймовірністю. Так, при виконанні внутрішнім аудитором однотипних аудиторських процедур стосовно вибіркового даних, він, не знайшовши помилок у даній вибірці, робить припущення, що їх немає і в усій сукупності даних стосовно даного об'єкта аудиту.

Рішення, прийняті внутрішнім аудитором за умов невизначеності, характеризуються тим, що він не знає усіх можливих альтернатив розвитку ситуації, а також ризику, пов'язаного з кожною альтернативою та усіх наслідків прийняття такого рішення. Ефективність рішень прийнятих внутрішнім аудитором за умов невизначеності в певній мірі залежать від його професійних навичок і досвіду.

Ми поділяємо думку І.І. Глущенко, який за характером цілі поділяє рішення на: перспективні; поточні; оперативні; стабілізаційні [2, с. 47-77].

Перспективні рішення, прийняті внутрішнім аудитором спрямовані на прийняття і реалізацію перспективних планів. Поточні рішення внутрішнього аудитора розвивають і уточнюють перспективні рішення. Оперативні рішення приймаються внутрішнім аудитором у відношенні до ситуацій, які потребують негайного вирішення і можуть спричинити небажані наслідки для діяльності підприємства. Стабілізаційні рішення розробляються внутрішнім аудитором для забезпечення стану організації, її підсистем в межах керованого, допустимого стану. Хоча такі рішення носять рекомендаційний характер, але є вагомими при прийнятті управлінських рішень керівництвом підприємства.

Важливим критерієм для рішень, які приймає внутрішній аудитор є варіантність рішень. Так, В.В. Іванієнко з точки зору варіантності виділяє такі рішення [4, с. 50]: безальтернативні; бінарні; багатоальтернативні; інноваційні.

Безальтернативний варіант рішення приймається внутрішнім аудитором у тому випадку, коли йому все чітко зрозуміло, і із проблемної ситуації існує тільки один вихід (єдине правильне рішення). Бінарне рішення виникає тоді, коли у внутрішнього аудитора є два протилежних рішення ("або – або") і кожне з них має свої переваги та недоліки і виключає прийняття іншого. Багатоваріантне рішення формується при наявності у внутрішнього аудитора великої кількості альтернатив. Інноваційне рішення є комбінуванням внутрішнім аудитором різноманітних підходів та характеристик рішення.

Також важливим критерієм в процесі прийняття рішень у внутрішньому аудиті є ієрархія рішень, яка визначає структурні зв'язки, як відділу внутрішнього аудиту, так підприємства в цілому. Н.А.Карданська зазначає такі рішення стосовно їх ієрархії [5, с. 93-94]: "знизу вверх", "зверху вниз", "назустріч".

Рішення "знизу вверх" зазвичай формуються керівником відділу внутрішнього аудиту, коли на основі рішень асистентів аудитора формуються загальні рішення старших аудиторів чи керівника відділу. Рішення „зверху вниз” застосовуються внутрішніми аудиторами в організаційних моментах, наприклад при визначенні робочих комісій на внутрішню аудиторську перевірку структурного підрозділу чи дочірнього підприємства тощо. Рішення „назустріч” найчастіше стосується планування роботи відділу внутрішнього аудиту і визначення прийомів і методів, які будуть використані при проведенні внутрішнього аудиту на підприємстві.

Заслугове на увагу класифікація рішень у відповідності з прогнозною ефективністю розглянута І.І. Глущенко [2, с. 67–77]: ординарні рішення; синергічні рішення; асинергічні рішення. У внутрішньому аудиті важливим питанням є принцип "витрати-вигоди" – чи доцільно збільшувати обсяг аудиторських процедур чи варто обмежитися певною вибіркою даних.

Ординарні рішення у внутрішньому аудиті – це рішення, при яких ефективність використання ресурсів на одиницю отриманого ефекту (результату) відповідає внутрішньо-фірмовим нормам і нормативам, що затверджені у Положенні про відділ внутрішнього аудиту. До ординарних рішень відносять неефективні рішення, раціональні рішення, оптимальні. При прийнятті синергічних рішень у внутрішньому аудиті ефективність витрачання ресурсів на одиницю отриманого ефекту різко підвищується. Наприклад, синергічним

рішенням внутрішнього аудиту буде застосування в процесі аудиторської перевірки систем імітаційного моделювання. При прийнятті асинергічних рішень у внутрішньому аудиті ефективність витрачання ресурсів на одиницю отриманого ефекту різко знижується. Асинергічним рішенням при проведенні внутрішнього аудиту буде відволікання ресурсів на суцільну перевірку даних при низькому рівні аудиторського ризику для цієї ділянки обліку.

Висновки. Дослідивши думки як зарубіжних, так і вітчизняних вчених щодо класифікації рішень ми пропонуємо виокремити організаційні і методичні рішення внутрішнього аудитора.

До організаційних рішень внутрішнього аудитора нами віднесено рішення щодо:

- визначення обсягу робіт при проведенні внутрішнього аудиту для підприємства в цілому і у розрізі підрозділів чи інших структурних одиниць;
- визначення обсягу робіт при проведенні внутрішнього аудиту у розрізі видів діяльності підприємства і стратегічних завдань тощо;
- розробки робочої документації внутрішнього аудитора;
- формування аудиторської думки і розробки рекомендацій.

До методичних рішень внутрішнього аудитора нами виокремлено рішення щодо:

- періодичної оцінки системи обліку і внутрішнього контролю на підприємстві;
- тестування контрольних моментів і перевірки господарських операцій за змістом;
- аналітичного інструментарію для проведення конкретної внутрішньої аудиторської перевірки.

Даний поділ рішень внутрішнього аудитора суттєво впливає на формування програми гарантій і підвищення якості внутрішнього аудиту. Така програма гарантій і підвищення якості внутрішнього аудиту повинна розроблятися керівником відділу внутрішнього аудиту, що затверджено міжнародним стандартом професійної практики внутрішнього аудиту 1330 "Гарантія якості та програма покращення", розробленим Інститутом внутрішніх аудиторів (США) [8].

На нашу думку, розробка видів рішень, які приймає внутрішній аудитор дуже важлива, оскільки в процесі здійснення внутрішнього аудиту, у нього набагато більше можливостей, ніж наприклад у зовнішнього, впливати на розвиток діяльності підприємства в цілому. Значною мірою це пояснюється детальною обізнаністю внутрішнього аудитора із системою обліку і внутрішнього контролю підприємства; а також проведенням найрізноманітніших аудиторських процедур протягом тривалого часу.

Література

1. Андрушків Б.М., Кузьмін О.Є. *Основи менеджменту*. – Львів: Світ, 1995. – 296 с.
2. Глуценко В.А., Глуценко І.І. *Разработка управленческого решения*. – Моск. обл.: ТОО НПЦ "Крылья", 1997.
3. Гріфін Р.В., Яцура В. *Основи менеджменту: Підручник*. – Львів: БАК, 2001. – 624 с.
4. Іваниченко В.В. *Модели и методы принятия решений в анализе и аудите: Учеб. пособие для студ. в.у.з. / Харьков. гос. экон. ун-т. – Харьков: ИНЖЕК, 2004. – 295 с.*
5. Карданская Н.Л. *Основы принятия управленческих решений: Учеб. пособие*. – М.: Русская Деловая Литература, 1991. – 288 с.
6. *Менеджмент: Учебное пособие / Автор-состав. Г.Б. Казначевская. – Ростов н/д.: Феникс, 2000. – 352 с.*
7. Мескон М. и др. *Основы менеджмента*. – М.: Дело ЛТД, 1994. – 702 с.
8. *Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту*. – Режим доступу: <http://www.theiia.org> в неофіційному перекладі.
9. Михайлов Я.В. *Эффективный менеджмент*. – М., 2001. – 370 с.
10. *Процедури моделювання і прийняття рішень в процесі аудиту: монографія / В.С. Рудницький, О.М. Бунда. – Львів: Вид-во Львівської комерційної академії, 2009. – 216 с.*
11. Simon H.A. *The New Science of Management Decision*. – N.Y.: Harper and Row Publishers, 1960.