

УДК 657.6:658.87

## РОЛЬ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ

Нестеренко О.О.

Харківський державний університет харчування та торгівлі

*В статті на основі проведеного аналізу існуючих в економічній літературі визначень процесів аудиту і контролю запропоновано визначення поняття "внутрішній аудит", яке враховує цілі і задачі управління. Запропоноване визначення пристосовано до особливостей внутрішнього контролю на підприємствах роздрібною торгівлі, а також визначено місце внутрішнього аудиту в організаційній структурі підприємства торгівлі.*

**Ключевые слова:** *внутрішній аудит, роздрібна торгівля, моніторинг, планування, оцінювання, менеджмент, інвентаризація.*

*In this article the author after a critical review of the main notions of audit and control processes developed in economics presents a definition of "internal audit" concept which is adjusted to the management goals and objectives. The proposed definition is applied to retailers internal control systems and the place of internal audit in the organizational structure is determined.*

**Key words:** *internal audit, retail business, monitoring, planning, evaluation, management, inventory.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Зростання і укрупнення підприємств та створення складних організаційних структур роздрібною торгівлі підвищує вимоги до управлінської інформації. Необхідно сформулювати механізми отримання своєчасної і повної інформації, які дозволять відображати зміни зовнішніх умов, якість виконання поставлених керівництвом завдань, своєчасно виявляти відхилення від планів і служитимуть джерелом для формування прозорої системи внутрішнього контролю. Один з таких механізмів – ефективно організований відділ внутрішнього аудиту, заснований на специфіці діяльності торговельних підприємств.

Система аудиту, що склалася, не повною мірою відповідає сучасним вимогам через недостатність розробок питань внутрішнього аудиту, зокрема стосовно специфіки діяльності підприємств роздрібною торгівлі. В основному нормативне регулювання стосується банківської сфери. Ще у 1998 р. Національний банк України прийняв Положення "Про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України", затвердженого постановою Правління Національного банку України № 114, у 1999 р [1]. Методичні вказівки щодо застосування стандартів внутрішнього аудиту в банках України [2] та остаточно внутрішній аудит в банківській сфері законодавчо було закріплено Законом України "Про банки та банківську діяльність" в редакції 2003 року (стаття 45) [3]. У 2005 році Державна комісія з регулювання ринку фінансових послуг в Україні Розпорядженням №4660 від 27.09.2005 р. затвердила Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ. Питання організації внутрішнього аудиту на підприємствах торговельної галузі залишаються законодавчо не врегульованими.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вивчення наукових праць з теорії внутрішнього аудиту показало: багато проблемних питань недостатньо досліджені і систематизовані з урахуванням сучасних умов і стосовно практичної діяльності торговельного підприємства. Аналіз проблем внутрішнього аудиту показує, що в науковому середовищі не вироблений єдиний підхід до розуміння його суті. Це твердження справедливе як для аудиту в цілому, так і внутрішнього аудиту зокрема. Ряд авторів дотримуються думки, що внутрішній аудит – це внутрішній контроль діяльності організації на користь його керівництва [4], інші ототожнюють внутрішній аудит з ревізією, основною метою якої є забезпечення збереження майна [5], треті розглядають внутрішній аудит як елемент управлінського контролю [6], основна мета якого – надання допомоги співробітникам в ефективному виконанні їх обов'язків. Наявність різних трактувань свідчить, що процес становлення досліджуваного поняття не завершений. Багато теоретичних і методичних аспектів внутрішнього аудиту залишаються дискусійними, його потенційні можливості використовуються недостатньо.

**Мета та завдання статті.** Метою даної статті є визначення ролі внутрішнього аудиту в управлінні та його місця в організаційній структурі торговельного підприємства.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Розгляд найбільш поширених визначень внутрішнього аудиту, дозволив виявити наступні тенденції:

- одна група авторів (А.В. Євдокимова, І.Н. Пашина, Р.А. Алборов, П.Н. Майданевич, Є.І. Волошина, Ф.Ф. Бутинець) ототожнюють внутрішній аудит з системою контролю;
- друга група науковців (С.М. Бичкова, Р. Додж, Л.В. Сотнікова) визначають внутрішній аудит як частину системи контролю;
- третя група авторів (В.С. Рудницький, І.Д. Лазаришина, Г.М. Шеремета, В.О. Хоменюк, О.Ю. Редько, В. Бурцев, М.М. Василюк, Н.І. Гордієнко, О.В. Харламова, М.Ю. Карпенко, Т.Г. Шешукова, М.А. Городилов) визначають внутрішній аудит як незалежну діяльність чи окремий підрозділ підприємства;
- деякі автори пропонують розглядати внутрішній аудит: А.М. Богомолів – як складову частину загального аудиту; Л.М. Чернелевський, Н.І. Беренда – як оцінку системи бухгалтерського обліку та контролю і О.Л. Суворова – лише як оцінку системи внутрішнього контролю; В.Д. Андрєєв – як функцію управління та форму внутрішнього контролю.

Кожне з запропонованих визначень заслуговує на увагу. Нам найбільше імпонує визначення запропоноване третьою групою авторів, які необхідною умовою існування служби внутрішнього аудиту визначають її незалежність.

Як зазначає О.Ю. Редько, і ми з ним повністю погоджуємося, незалежність внутрішнього аудитора – це можливість вільно й об'єктивно виконувати покладені на нього обов'язки і неупереджено висловлювати свою думку. "Незалежність є однією з ключових умов, що надають змогу зробити адекватну оцінку інформації про систему внутрішнього контролю та бухгалтерську звітність, яка буде корисною для користувачів" [7].

В 2008 році Міжнародною фінансовою корпорацією (International Finance Corporation – IFC) за сприяння Національного банку України та Всеукраїнського Інституту внутрішніх аудиторів було проведено дослідження підрозділом з бізнес-ризиків компанії ТОВ "Ернст енд Янг" (Ernst & Young – E&Y) практики внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю серед компаній та банків України. Проведення даного дослідження мало на меті наступне:

- дослідити рівень розвитку функції внутрішнього аудиту та систем внутрішнього контролю компаній та банків України;
- оцінити ставлення інвесторів, присутніх на українському ринку, щодо функції внутрішнього аудиту та систем внутрішнього контролю у компаніях та банках України.

В анкетуванні взяли участь 67 компаній, що репрезентують різні галузі економіки України, серед них 47 банків та 25 інвестиційних компаній з різними напрямками основної інвестиційної діяльності (40 % компаній респондентів, тобто 10 підприємств, основним видом діяльності яких є оптова та роздрібна торгівля). За результатами дослідження, опублікованими у звіті Міжнародної фінансової корпорації "Дослідження практики внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю в Україні" [8] лише 48 % опитаних компаній (ми не беремо до уваги банки, з яких всі 100 % мають відділ внутрішнього аудиту, бо цього вимагає законодавство) відповіли, що вони мають відділ внутрішнього аудиту. Проте майже половина з них (44 %) повідомили, що відділ внутрішнього аудиту не управляється як окремий підрозділ. Більше того, 56 % респондентів організацій, що мають відділ внутрішнього аудиту, відповіли, що працівники відділу звітують керівництву, наприклад, виконавчому або фінансовому директору. Результати дослідження показують, що відділ внутрішнього аудиту не є звичним компонентом загальної організації внутрішнього контролю в українських компаніях. І навіть у тих компаніях, які повідомляють про наявність таких підрозділів, їх незалежність від керівництва викликає сумніви.

Як зазначає В. Бурцев, внутрішні аудитори незалежні, коли вони можуть виконувати свою роботу вільно та об'єктивно. Визначається незалежність внутрішнього аудитора оргстатусом (тобто функціями і підпорядкуванням) відділу внутрішнього аудиту, правам і обов'язкам внутрішнього аудитора та його доступу до вищого керівництва [9, с. 25–30].

На думку В.П. Пантелеєва та М.Д. Корінько, при вирішенні організаційних питань щодо внутрішнього аудиту необхідно звернути увагу на принципово важливу деталь: "спеціалізована служба внутрішнього аудиту, виходячи з її специфіки, не може бути одним зі структурних підрозділів обліково-фінансової служби" [10]. В іншому ж випадку вона не зможе реалізувати роль експерта в оцінці дотримання облікової політики, дієвості внутрішнього контролю і надійності інформаційних систем.

В країнах з розвиненою ринковою економікою вважається, що незалежність аудитора зменшується, якщо аудитор:

- 1) володіє акціями чи облігаціями фірми-клієнта;
- 2) надає позики компанії-клієнту чи отримує їх від неї;

- 3) знаходиться в родинних відносинах з управляючими компанією;
- 4) працює в штаті компанії-клієнта чи наймає її службовця;
- 5) працює в штаті родинної компанії;
- 6) є співвласником товариства з представниками адміністрації компанії-клієнта;
- 7) отримує подарунки від компанії клієнта;
- 8) перевіряє компанію одну й ту саму на протязі багатьох років [11, с. 10].

Подібні вимоги є і в Законі України "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 року стаття 20. Звичайно ці положення стосуються перевірок підприємства зовнішнім аудитором. В той же час деякі з них (1, 2, 3, 6, 7), на нашу думку, можуть впливати на ефективність перевірок і відділом внутрішнього аудиту. Це необхідно враховувати при формуванні штату відділу внутрішнього аудиту. З іншого боку: "внутрішній аудит не тотожний внутрішньому контролю, хоча є елементом контрольного середовища системи управління" [7]. Тобто, внутрішній аудит є процесом ініційованим системою управління підприємства.

Таким чином незалежність служби внутрішнього аудиту повинна визначатися організаційною структурою підприємства роздрібною торгівлі, яка запропонована в вигляді органіграми (рис. 1). Рисунок схематично відображає сукупність структурних підрозділів підприємства роздрібною торгівлі та відносин між ними. Органіграма свідчить, що відділ внутрішнього аудиту передбачає підзвітність його лише вищому керівництву підприємства.

Внутрішній контроль поточних операцій дозволяє захистити вхід до бізнес-процесів, включаючи доступ до активів та інформації, аналогічно тому як бухгалтерський облік сприймає, вимірює та фіксує зовнішні трансакції та внутрішні переміщення, що дозволяє вести облікові регістри та визначати результати діяльності [12, р. 89].

Беручи до уваги все вищезгадане, пропонуємо визначити внутрішній аудит на підприємствах торгівлі як процес, ініційований радою директорів і системою менеджменту підприємства, покликаний забезпечити прийнятний рівень довіри для досягнення мети підприємства за наступними напрямками:

- контроль ефективності і раціональності операцій;
- контроль достовірності показників звітності;
- контроль дотримання законів і нормативних актів.

З визначення випливає, що внутрішній аудит ширше ніж просто вимірювання і моніторинг поточної діяльності торговельного підприємства. Перед внутрішнім аудитом, перш за все, стоїть завдання виявлення і вимірювання зовнішніх і внутрішніх чинників, які впливають на діяльність підприємства та які, поки що, не включені в корпоративну систему оцінювання бізнесу і на які менеджер, поки що, не звернув увагу. Внутрішній аудит – це своєрідний важіль управління, який призначений забезпечити гарантії досягнення цілей управління. Внутрішній аудит повинен більшою мірою надавати менеджерам оперативну і стратегічну інформацію про майбутні події, які можуть відбутися, ніж вимірювати результати подій, які вже відбулися. Тому першим і основним завданням внутрішнього аудиту є надання менеджерам інформації про ефективність і раціональність операцій, з метою підвищення якості планування. Тобто внутрішній аудит повинен розглядатися як елемент зворотного зв'язку, який дозволяє своєчасно відреагувати на будь-які відхилення від запланованого досягнення цілей. Цей взаємозв'язок процесу ухвалення управлінських рішень і внутрішнього аудиту схематично зображено на рис. 2.

Досліджуючи особливості служби внутрішнього аудиту на підприємствах роздрібною торгівлі, необхідно відмітити, що товарні операції практично завжди розглядаються як ризикові внаслідок того, що залишки на рахунках досить значні, а, крім того, вони є найпривабливішими (після грошових коштів) об'єктами для здійснення протиправних дій (крадіжок, шахрайств). Товарні запаси в підприємствах торгівлі є істотним показником звітності, тому аудиторська перевірка вельми трудомістка та займає значну частину часу. Однак здійснення внутрішнього аудиту інформаційних потоків про товарні операції є необхідним для підтримки процесу прийняття рішень та захисту активів підприємства торгівлі.

Тому, говорячи про внутрішній аудит на підприємствах роздрібною торгівлі, необхідно визначитися з завданнями внутрішнього аудиту саме товарних операцій. На наш погляд, внутрішній аудит товарних операцій – це регламентована внутрішніми документами діяльність, заснована на системному процесі об'єктивного збору та аналізу інформації про товарні операції, контролі їх відповідності встановленим критеріям, з метою оцінки ефективності різних ланок управління і прогнозування розвитку підприємства торгівлі в цілому.

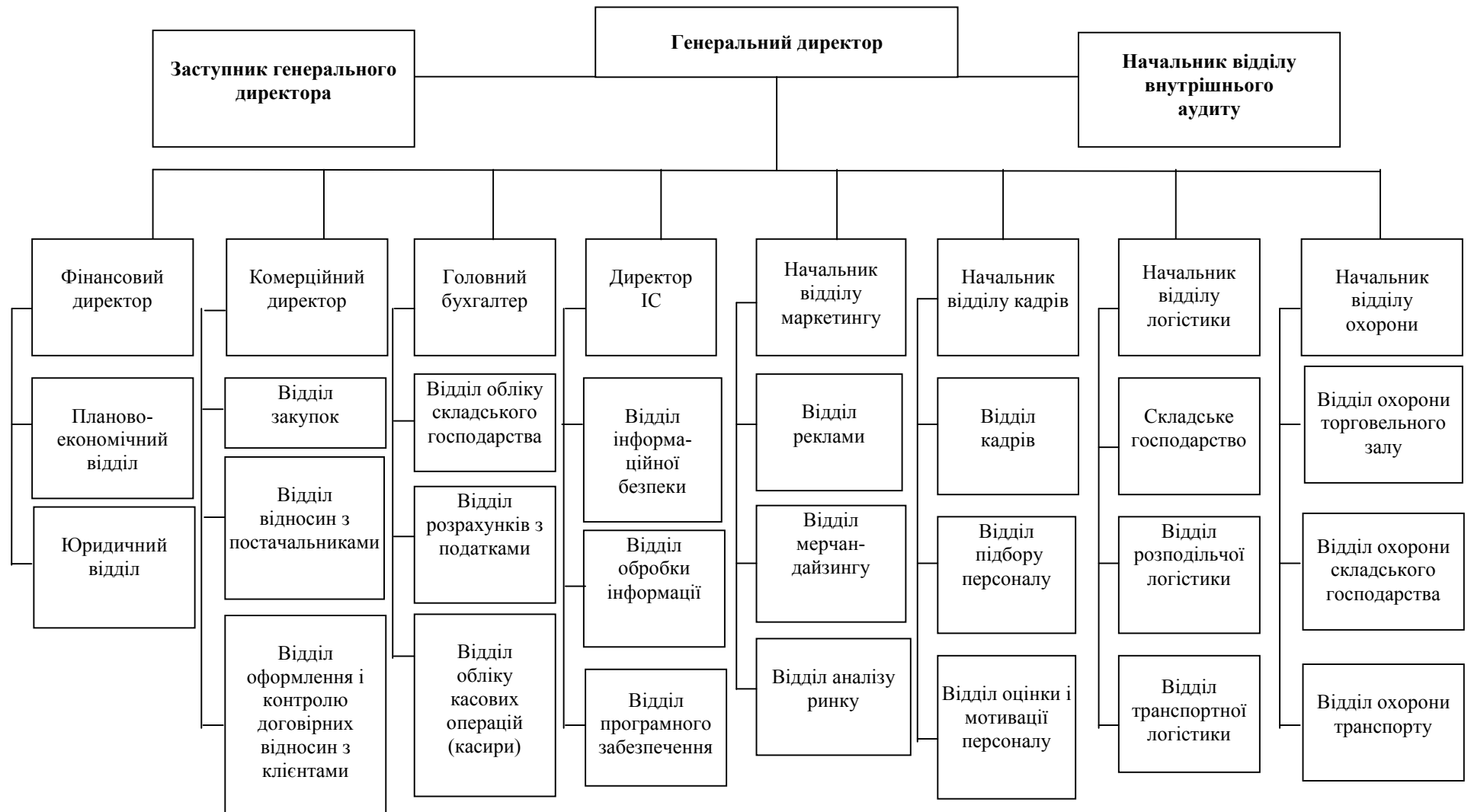
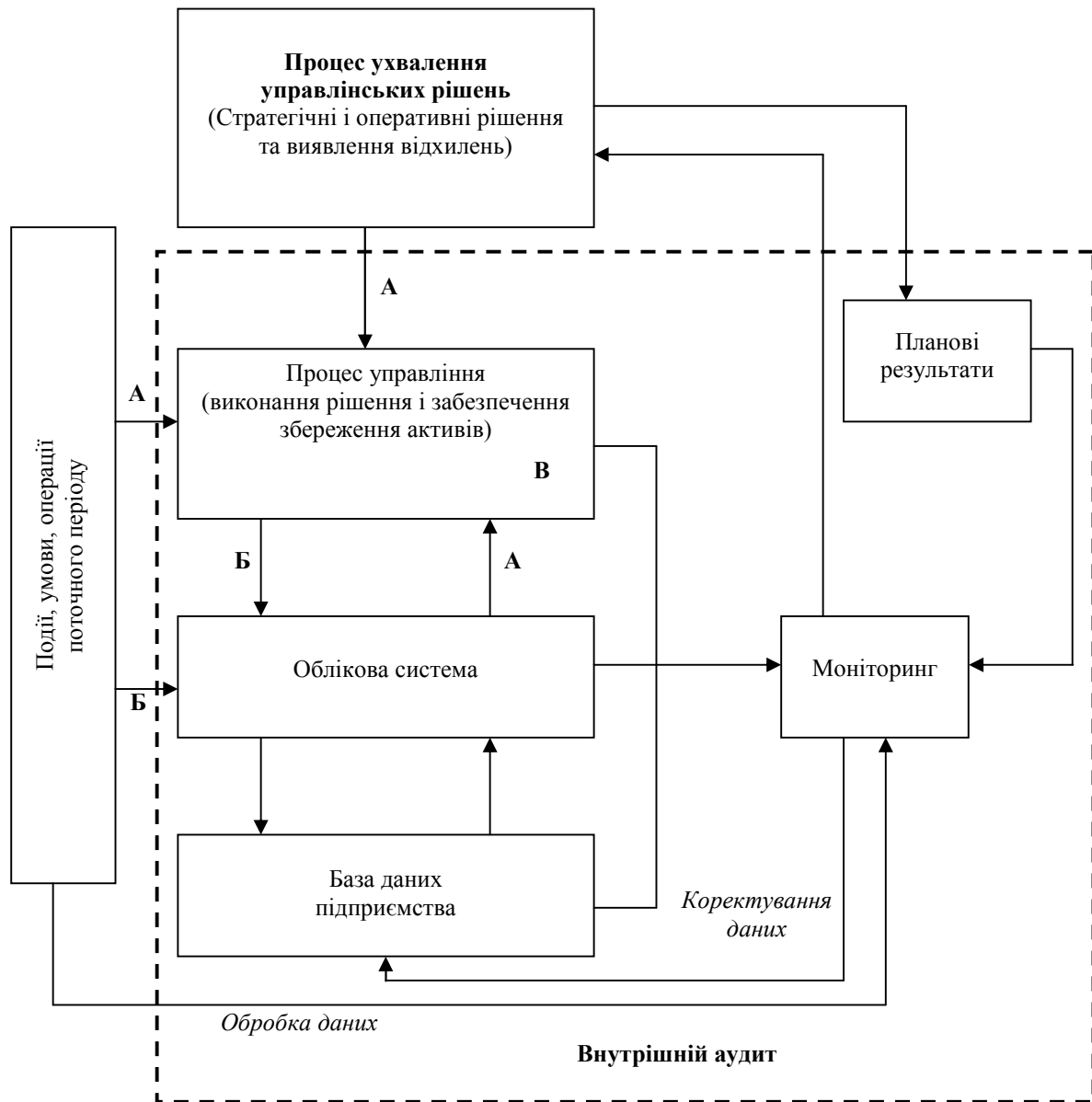


Рис. 1. Організаційна структура управління торговельним підприємством



А – санкціонування (дозвіл, затвердження) операції  
 Б – відображення операції в обліку  
 В – забезпечення збереження активів

Рис. 2. Взаємозв'язок процесу ухвалення управлінських рішень і внутрішнього аудиту

На доповнення інформаційної підтримки ухвалення рішень, внутрішній аудит покликаний надати допомогу в забезпеченні збереження активів підприємства. Виняткове значення при цьому має удосконалення методу інвентаризації і пов'язаних з нею аудиторських процедур (до, під час та після проведення інвентаризації). За допомогою інвентаризації на підприємствах не тільки встановлюються розбіжності між даними бухгалтерського обліку і фактичною наявністю цінностей, але й перевіряється діяльність відповідальних осіб, визначаються розміри недостач і надлишків.

**Висновки.** Таким чином, запропонована модель внутрішнього аудиту відображає здатність координувати інформаційні потоки усіх ланок управління. Побудована за наведеною моделлю система внутрішнього аудиту на торговельному підприємстві є ефективним і універсальним засобом раціонального управління. Внутрішній аудит забезпечує менеджмент підприємства результатами виконаного аналізу, оцінкою діяльності того чи іншого підрозділу торговельного підприємства, рекомендаціями і пропозиціями щодо її покращення. В ринкових умовах основними завданнями внутрішнього аудиту стають планування основних напрямів діяльності, оцінка виконання поставлених планів, контроль ефективності та раціональності операцій, контроль достовірності показників звітності, контроль дотримання законів і нормативних актів, а також зберігання активів.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України [Положення, затв. постановою Правління Національного банку України № 114 від 20.03.98] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [<http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1045.507.3&nobreak=1>]
2. Методичні вказівки щодо застосування стандартів внутрішнього аудиту в банках України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [<http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1045.3732.2&nobreak=1>]
3. Про банки та банківську діяльність [Закон України в редакції 2003 року (стаття 45)] [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=914-15>]
4. Бычкова С.М. Аудиторская деятельность. Теория и практика / С.М. Бычкова. – СПб.: Лань, 2000. – 320 с. – (Серия "Учебники для вузов. Специальная литература").
5. Андреев В.Д. Внутренний аудит: учеб. пособие – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с.
6. Шешукова Т.Г. Аудит: теория и практика применения международных стандартов: учеб. пособие / Т.Г. Шешукова, М.А. Городилов – 2-е изд., доп. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 184 с
7. Редько О.Ю. Аудит в Україні. Морфологія: монографія / О.Ю. Редько. – К.: ДП "Інформаційно-аналітичне агентство", 2008. – 493 с.
8. Звіт Міжнародної фінансової корпорації "Дослідження практики внутрішнього аудиту і внутрішнього контролю в Україні" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [[http://www.ifc.org/ifcext/eca.nsf/AttachmentsByTitle/IAIC\\_StudyFinal\\_Ukr.pdf/\\$FILE/IAIC\\_StudyFinal\\_Ukr.pdf](http://www.ifc.org/ifcext/eca.nsf/AttachmentsByTitle/IAIC_StudyFinal_Ukr.pdf/$FILE/IAIC_StudyFinal_Ukr.pdf)].
9. Бурцев В. Організація внутрішнього аудиту в компанії / В. Бурцев // Фінансовий ринок в Україні. – 2007. – № 2 (40). – С. 25–30.
10. Пантелеєв В.П. Внутрішній аудит: навч. посіб. / В.П. Пантелеєв, М.Д. Корінько [за ред. д.е.н., проф. В.О. Шевчука] – ДАСОА – К., 2006. – 247 с.
11. Иванина Е.А. Аудит в регионе: состояние, проблемы, перспективы развития / Е.А. Иванина – Донецк: ИЭПИ НАН Украины, 2000. – 20 с.
12. Kinney, William R. Information Quality Assurance And Internal Control. For Management Decision Making / William R. Kinney, Jr. – New York, USA: McGraw-Hill Companies, 2000. – 335 p.

УДК 657:640.43

## ЗБАЛАНСОВАНА СИСТЕМА ПОКАЗНИКІВ ЯК ІНСТРУМЕНТ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ РЕСТОРАНУ

Коноваліхіна Т.О.

Київський національний торговельно-економічний університет

*В статье представлена сущностная характеристика сбалансированной системы показателей, рассмотрены основные её преимущества и недостатки. Обосновано использование сбалансированной системы показателей как инструмента мониторинга реализации стратегии ресторана.*

**Ключевые слова:** сбалансированная система показателей, финансовая составляющая, клиентская составляющая, составляющая внутренних бизнес-процессов, составляющая развития и обучения персонала, мониторинг реализации стратегии, стратегическая карта.

*The article deals with the nature of a balanced system of indicators, its basic advantages and disadvantages. The author suggests using a balanced system of indicators as a tool for monitoring implementation of restaurant strategy.*

**Key words:** balanced scorecard, financial component, client component, component of internal business processes, component of development and training of staff, monitoring of implementation of the strategy, strategic map.

**Постановка проблеми.** Вхідження України у світовий економічний простір та переорієнтація економіки в ринковому напрямку докорінно змінили умови функціонування вітчизняних підприємств ресторанного бізнесу, що призвело до необхідності орієнтації діяльності на перспективу.

В сучасних умовах великого значення набуває використання в практиці ресторанів ідей і технологій стратегічного управління. Цей процес можна розділити на три основних етапи: аналіз власного бізнесу та конкурентного середовища, стратегічний вибір, реалізація стратегії.

Здійснення вибору та моніторингу реалізації стратегії ресторану потребує відповідного інформаційного забезпечення, яке надається системою стратегічного управлінського обліку, за рахунок ви-