

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки

Ефективна  
ЕКОНОМІКА

Дніпропетровський державний  
аграрно-економічний університет



№ 7, 2012 [Назад](#) [Головна](#)

УДК 657.633.01

М. М. Вуйцив,  
аспірант, КНУ імені Тараса Шевченка

## МІСЦЕ ВНУТРІШНЬОГО ОПЕРАЦІЙНОГО АУДИТУ В СИСТЕМІ ВНУТРІШНЬО-ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ В ОРГАНІЗАЦІЯХ РІЗНИХ ФОРМ ВЛАСНОСТІ

LOCATION INTERNAL OPERATIONAL AUDIT IN THE SYSTEM OF DOMESTIC ECONOMIC CONTROL IN ORGANIZATIONS OF DIFFERENT OWNERSHIP.

**Анотація.** У статті, по суті, узагальнені і систематизовані погляди на аудит як найважливішу форму внутрішнього контролю для будь-якого господарюючого економічного суб'єкта (незалежно від форми його власності). В результаті проведеного дослідження було визначено власну точку зору на можливості організації та проведення операційного аудиту, розкривши його істотні переваги для системи управління. Увагу в статті зосереджено на принципових відмінностях внутрішнього господарського контролю від операційного аудиту та подано функціональні поради для вдосконалення процесів контролю на підприємстві незалежно від форми власності.

**Summary.** The article, in fact, unite views of audit as a major form of internal controls for managing any economic entity (regardless of its ownership). As a result of this study was defined their own point of view on the possibility of organizing and conducting performance audit, revealing its considerable advantages for system management. Warning: the article focuses on the fundamental differences of internal business control of the performance audit and provides tips for improving functional processes control the enterprise regardless of ownership.

**Ключові слова:** аудит, внутрішньо-господарський контроль, фінансовий контроль, фінансово-господарська діяльність.

### Актуальність дослідження.

Актуальність роботи зумовнюється: по-перше, значним науковим інтересом до розвитку обліку та контролю в транзитивних економіках; по-друге, потребою у розробці методичного забезпечення для впровадження дієвих систем контролю у вітчизняній практиці управління. Також зважаючи на схожість багатьох вихідних умов, за результатами даного дослідження, можна сформулювати уявлення про розвиток теоретичних та практичних уявлень про процеси внутрішньо-господарського контролю в різних економіках світу.

### Невирішені питання загальної проблеми.

В умовах величезної уваги до процесів внутрішнього контролю, на нашу думку, уточнення потребує ситуація із вживанням терміну «внутрішній аудит» та визначення видів такого аудиту. Наприклад, «господарський аудит» міжнародних стандартів аудиту стверджує, що внутрішній аудит – «...це діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання, і яку виконує окремий відділ. До функцій внутрішнього аудиту стандартами віднесено перевірку, оцінювання та моніторинг адекватності й ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю».

Ось тут привертає увагу остання функція внутрішнього аудиту. Фактично проведення такої перевірки є повторенням процедур внутрішньо-господарського контролю. Попередньо напрошується висновок, що суттєвої різниці між внутрішньо-господарським контролем та внутрішнім аудитом немає – відмінності полягають лише в числі деяких функцій. Зокрема, найвагоміші, на нашу думку:

- внутрішній аудит уповноважений здійснювати контроль за дотриманням вимог регулятивних документів про ведення бухгалтерського обліку та внутрішньої документації;

- у процесі внутрішнього аудиту відбуваються консультації персоналу.

Вищенаведене дозволяє зробити висновок про те, що попри вказані відмінності, впровадження обох систем контролю призведе до дублювання багатьох функцій, тому вибір між ними є лише питанням термінології. Проте, на нашу думку, важливою є проблема чіткого розмежування внутрішньо-господарського контролю та аудиту для уявлення про функціональні відмінності даних понять, що дозволить ефективно використовувати різноманітності даних процесів для їх впровадження на підприємстві. Важливим є питання сфер та напрямків застосування операційного аудиту як найвпливовішої форми внутрішнього контролю в організації.

### Мета статті.

Показати функціонально відмінні риси операційного аудиту від процесів внутрішньо-господарського контролю, виявити їх дотичні та взаємодоповнюючі риси, характеристики, функції під час практичного їх застосування на підприємстві.

### Виклад основного матеріалу.

Сучасний етап формування ринкових відносин характеризується широким розмаїттям форм власності, диверсифікацією практично всіх галузей економіки, високою невизначеністю і все зростаючою динамікою постійних змін у зовнішньому оточенні господарюючих економічних суб'єктів.

Під впливом зовнішніх і внутрішніх безперервно змінних, іноді агресивних факторів (посилення конкурентних відносин, стрімкий розвиток і просування більш сучасних технологій, комп'ютерних інформаційних систем) господарюючі економічні суб'єкти перетворюються у все більш складні господарюючі економічні системи [1, с. 78]. Для забезпечення керованості цими системами, як уже відмічалось раніше, необхідні абсолютно нові підходи та інструменти, що дозволяють їм ефективно функціонувати не тільки в поточний момент часу, але і в довгостроковій перспективі. Це в свою чергу вимагає кардинального перегляду і вдосконалення всього механізму управління зазначеними суб'єктами.

Об'єктивна необхідність вдосконалення всього механізму та процесу управління в свою чергу супроводжується переглядом ролі контролю як однієї з основних фундаментальних функцій системи управління будь-яким господарюючим економічним суб'єктом. Від ефективності контролю залежить перш за все ефективність функціонування сучасних господарюючих економічних систем, а ефективність функціонування всієї сукупності зазначених суб'єктів є однією з основних умов ефективності всього суспільного розвитку.

Відомі вчені в галузі теорії управління М. Мескон, М. Альберт і Ф. Хедоури визначають контроль як «процес забезпечення досягнення організацією своїх цілей» [2, с. 411]. Крім того, вони ж вважають, що «контроль - це практично важлива і складна функція управління», а також «...фундаментальний елемент процесу управління». На їхню думку, «функція контролю – це така характеристика управління, яка дозволяє виявити проблеми і скорегувати відповідно діяльність організації до того, як ці проблеми переростуть в кризу». У той же час вчені вважають, що контроль може бути попереднім, поточним і заключним, але так як процес управління господарюючим економічним суб'єктом безперервний у часі, то вказаний поділ означає лише те, що заключним контролем завершується черговий управлінський цикл і починається новий, за необхідності відкоригований за результатами проведеного контролю. Так, наприклад, під економічним контролем розуміється вивчення фактів «втрат і нерационального використання ресурсів, незаконного витрачання коштів і зусиль, що сприяють цим явищам» [3, с. 156].

У свою чергу під господарським контролем розуміється система спостереження і перевірки господарської діяльності, що необхідна для вирішення поставлених перед системою управління господарюючим економічним суб'єктом завдань і усунення негативних умов, що перешкоджають досягненню цілей [4, с. 311].

Однак зазначені види контролю являють собою тільки лише окрему спрямованість контролю, що здійснюється в рамках будь-якого господарюючого

економічного суб'єкта відповідно до пріоритетів системи управління цих суб'єктів.

У той же час наукові джерела свідчать, що на практиці застосовують різноманітні типи прояву організаційної форми служби внутрішнього контролю[5, с. 79]. Це і наглядові ради, ревізійні комісії, контрольно-ревізійні служби, комітети з аудиту, служби внутрішнього аудиту та інші. Однак, незважаючи на всі їх різноманіття, цільова спрямованість цих форм відрізняється одна від одної. При цьому основною відмінною рисою, як уже зазначалося раніше, є мета, для якої вони створюються системою управління конкретним господарюючим економічним суб'єктом.

Таким чином, діяльність служби внутрішнього контролю в рамках окремо взятого господарюючого економічного суб'єкта та її організаційна форма обумовлені тими цільовими пріоритетами, які зумовлює сама система управління цим суб'єктом.

При цьому під формою зазвичай розуміють «зовнішнє вираження змісту, зовнішню конфігурацію речі, предмета, його межі». У той же час форма - це «внутрішня організація, спосіб зв'язку елементів усередині системи (в даному випадку поняття форми збігається з поняттям структури)». І нарешті, «форма є внутрішня і зовнішня організація системи»[6, с. 355].

Незважаючи на все різноманіття існуючих організаційних форм служб внутрішнього контролю, багато російських та українських господарюючих економічних суб'єктів, перебуваючи на стадії тільки лише становлення власної системи внутрішнього контролю, не завжди чітко уявляють, які служби повинні бути ними створені і в якій кількості.

Практика показує, що вибір тієї чи іншої форми внутрішнього контролю зазвичай залежить від наступного:

- складності організаційної структури господарюючої економічної системи;
- правової форми;
- видів і масштабів діяльності;
- доцільності охоплення внутрішнім контролем різноманітних сегментів діяльності господарюючого економічного суб'єкта;
- відносини самої системи управління до контролю в цілому і внутрішнього контролю зокрема;
- цільових пріоритетів користувачів результатами контролю (акціонерів, системи управління, інвесторів тощо).

Створений в 1941 р. в Сполучених Штатах Америки інститут внутрішніх аудиторів (Інститут внутрішніх аудиторів), узагальнивши наукові знання і практичний досвід внутрішніх аудиторів світового співтовариства, сформував своє розуміння внутрішнього аудиту. У його трактуванні внутрішній аудит - це діяльність по наданню та формуванню незалежних і об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності господарюючого економічного суб'єкта[9, с. 544]. Іншими словами, він допомагає цьому суб'єкту досягнути поставлених цілей, використовуючи при цьому систематизований і послідовний підхід до оцінки і підвищення ефективності процесів управління бізнес-ризиками, контролю та управлінням.

Очевидно, що такий підхід не встановлює жодних обмежень щодо як цілей внутрішнього аудиту, так і самого предмета аудитування. Приблизно аналогічної думки дотримуються і міжнародна рада по стандартам в області аудиторської діяльності. В їхньому розумінні «внутрішній аудит - це оціночна діяльність, що здійснюється усередині суб'єкта як послуга, призначена для суб'єкта. Серед інших у функції внутрішнього аудиту входить вивчення, оцінка та моніторинг адекватності та ефективності систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю».

Різні підходи до розуміння сутності та предмета внутрішнього аудиту зарубіжними дослідниками не обійшли стороною і погляди російських вчених. Так, наприклад, з точки зору А.М. Богомолова і Н.А. Голощапова, «внутрішній аудит, внутрішньофірмовий» - складова частина загального аудиту, організаційного на економічному суб'єкті в інтересах його власників і регламентованого його внутрішніми документами по дотриманню усталеного порядку ведення бухгалтерського обліку, охорони власності та надійності функціонування системи внутрішнього контролю»[10, с. 114]. При цьому аудитування виконується в момент вчинення та документального оформлення господарських операцій.

Такий підхід, на думку вчених, дозволяє вчасно та ефективно виявляти недоліки в роботі і, приймаючи відповідні заходи, попереджати їх. У той же час власники, які в більшості своїй не є безпосередніми елементами системи управління господарюючого економічного суб'єкта і не беруть прямої участі в його оперативному і поточному управлінні, не можуть вдаватися в своїх інтересах до інформації, отриманої в результаті проведеного внутрішнього аудитування. Як правило, дана інформація відноситься до оперативної, і ефективність її існує до тих пір, поки вона є своєчасною.

Власників зазвичай цікавлять не оперативні і поточні проблеми, а головним чином, збереження їх власності, дотримання їхніх інтересів, відповідність скоєних системою управління фінансово-господарських операцій нормативно-правовим актам, а також здатність господарюючого економічного суб'єкта виконувати свої зобов'язання і продовжувати свою діяльність в довгостроковій перспективі. Виходячи з цього, можна з упевненістю говорити, що інтересам власника в вищевказаному розрізі служить скоріше незалежний від системи управління господарюючого економічного суб'єкта зовнішній аудит, а також організована на даному суб'єкті ревізія його фінансово-господарської діяльності.

У свою чергу В.В. Скобара вважає, що, виходячи з задач, що стоять, на його думку, перед внутрішнім аудитом, найбільш правильним слід вважати те, що внутрішній аудит - це внутрішній контроль, що здійснюється «... внутрішніми ревізійними службами (відділами»[11, с. 311].

Проте визнання внутрішнього аудиту внутрішнім (внутрішньогосподарським, внутрішньофірмовим) контролем не зовсім адекватно його сутності і сучасним можливостям. Це в свою чергу доводять цілий ряд російських вчених, розглядаючи сутність і предметну область внутрішнього аудиту з різних точок зору, а не тільки з позиції його контрольної функції.

Так, наприклад, Р.А. Алборов вважає, що «внутрішній аудит - це фактично внутрішньогосподарський контроль»[12, с. 86]. Однак, уточнюючи своє визначення, вчений вважає, що «... внутрішній аудит - це постійний контроль за ефективністю здійснення управлінням діяльністю організації та її структурних підрозділів». При цьому предметом внутрішнього аудиту, на думку вченого, спільно з Л.І. Хоружим та С.М. Кінцевим, слід вважати інформацію, найближчу до «... збору, оцінки та вивчення з метою розкриття змісту і пізнання фактів, що стосуються функціонування систем господарського механізму і положення економічних об'єктів господарюючого суб'єкта на стадіях розширеного відтворення (в виробництві, розподілі, обміні та споживанні»[12, с. 95].

У свою чергу В.Д. Андрєєв, досліджуючи сутність внутрішнього аудиту, рекомендує розуміти його більш широко, «... як функцію управління, форму внутрішнього контролю...»[8, с. 174]. При цьому вчений вносить уточнення, стосуються вказаних аспектів внутрішнього аудиту. Він вважає, що внутрішній аудит - не тільки всебічна перевірка діяльності господарюючого економічного суб'єкта, а й розробка пропозицій щодо оптимізації цієї діяльності, раціоналізації витрат і збільшення прибутку, а також надання консультаційних послуг для системи управління цим суб'єктом. Предметом внутрішнього аудиту, на його думку, слід вважати «...сукупність різних об'єктів, явищ і фактів, що відбуваються в процесі управління підприємницькою діяльністю, відображених в системі адміністративного та бухгалтерського контролю, не фінансових документів і системно оцінюваних з позиції дотримання законності, економічності та ефективності здійснених операцій, продуктивності та результативності досягнення поставлених цілей».

В.Д. Андрєєв, використовуючи різні підходи для визначення окремих напрямів внутрішнього аудиту, стверджує, що внутрішній аудит, як і зовнішній, слід поділяти на операційний, який, в свою чергу, підрозділяється на три складових піднапрями:

- функціональний аудит, який вивчає функції господарської економічної системи;
- організаційний, що перевіряє всю діяльність господарюючого економічного суб'єкта або його структурних ланок;
- спеціальний, що проводиться в міру поточної необхідності системи управління цим суб'єктом.

Думка про те, що внутрішній аудит здійснює також і перевірку функціонування системи внутрішньо-господарського контролю, знайшла своє яскравіше вираження в роботі Сухаревої Л.А. На її думку, система внутрішнього контролю складається з декількох підсистем: підсистема внутрішнього контролю структурних підрозділів, апарату управління підприємством та підсистема внутрішнього аудита[13, с. 122]. Важливим елементом першої підсистеми є контроль, здійснюваний персоналом бухгалтерії підприємства. Контроль та облік мають спільне походження, що зумовлює схожість їх функцій. Водночас повної ідентичності між ними немає, оскільки здійснення контрольних заходів бухгалтерією підприємства відбувається як вияв функції управління. Тут зміст контрольних заходів може співпадати із операціями обліку: документальним супроводженням господарської діяльності підприємства, проведенням інвентаризації, тощо. Проте відмінною є мета, яка полягає у формуванні достатньої для прийняття управлінських рішень інформаційної бази.

Як зазначає Сухарева Л.А. при такому розподілі системи внутрішньогосподарський бухгалтерський контроль є складовою частиною внутрішнього контролю першого рівня (тобто частиною менеджменту), внутрішній же аудит є елементом вищого рівня, оскільки спрямований на захист інтересів власників і безпосередньо підлеглий вищому органу управління корпоративною власністю[14].

Звертаючись до світового досвіду, відмітимо, що в іноземних компаніях поширеною є практика організації підрозділу внутрішнього аудиту, метою діяльності якого є проведення об'єктивної оцінки фінансово-господарського стану підприємства. При цьому, такий підрозділ є складовою системи внутрішньо-господарського контролю.

Повертаючись до вітчизняних джерел, наведемо точку зору Дорош Н. І., яка виділяє наступні підходи до організації внутрішнього аудиту: внутрішній аудит в інтересах керівництва, внутрішній аудит в інтересах власників та внутрішній аудит в інтересах керівництва й власників підприємства. На нашу думку, такий поділ є обгрунтованим, оскільки саме від ініціатора перевірки залежить зміст, об'єкти та методи аудиту, статус аудиторів у розподілі повноважень на підприємстві. У цьому контексті постає питання про належність внутрішнього аудиту системі внутрішньо-господарського контролю, а саме, у разі, коли з ініціативи керівництва перевірка проводиться зовнішніми аудиторами.

Як вважає Сонін О.М., поняття внутрішньогосподарського контролю та внутрішнього аудиту доцільно вживати поряд. На його думку, наявність у підприємства відокремленого контрольного підрозділу не заперечує потреби у внутрішньому аудиті, яка, в свою чергу, може виникнути на будь-якому етапі розвитку підприємства внаслідок необхідності виявлення ризиків, зменшення впливу діючих негативних ефектів, виявленні та оцінці перспектив розвитку[7, с. 43]. Водночас внутрішній аудит проводиться із залученням сторонніх осіб.

За Соніним О.М., переваги внутрішнього аудиту над внутрішньогосподарським контролем зумовлені наступними особливостями:

- по-перше, внутрішній аудит спрямований на оцінку існуючих систем контролю та управління ризиками, фокусується на операціях та подіях, що перешкоджають досягненню підприємством планових результатів;
- по-друге, одним із завдань внутрішнього аудиту є оцінка економічної обгрунтованості управлінських рішень та ефективності діяльності структурних підрозділів підприємства;

- по-третє, внутрішній аудит, покликаний задовольняти інформаційні запити власників та вищого керівництва підприємства.
- Окрім перерахованих, варто відмітити не менш важливі завдання внутрішнього аудиту:
  - оцінка дієвості системи внутрішньогосподарського контролю загалом;
  - виявлення ризиків та пошук шляхів їх уникнення чи мінімізації, а також оцінка діяльності підрозділу з управління ризиками;
  - контроль за дотриманням законодавства, наказів та розпоряджень керівництва, корпоративних цінностей підприємства;
  - оцінка ефективності управлінських рішень[15, с. 162].

Здійснення контролю бухгалтерією та окремим підрозділом внутрішнього аудиту є прикладами двох форми контролю на підприємстві: структурно-функціонального, який виявляється у виконанні контрольних функцій структурними підрозділами підприємства, та прямого контролю, який здійснюється спеціально створеним для цієї мети підрозділом.

#### Висновки.

Вищенаведене дає змогу зробити наступні висновки. На нашу думку, вживання терміну «внутрішній аудит» поряд із «внутрішньогосподарським контролем» є виправданим лише частково: перша категорія є елементом іншого рівня, оскільки спрямована на задоволення інтересів власників і безпосередньо підлегла вищому органу управління підприємством. Також необхідно розрізнити зміст цих понять: внутрішньогосподарський контроль – це функціональна підсистема в системі управління, а внутрішній аудит – це процес перевірки окремих сторін діяльності суб'єкта господарювання, підрозділів, відділів, у т.ч. оцінка ефективності внутрішньогосподарський контролю, ініційована власниками підприємства.

Щодо внутрішньогосподарського контролю, то варто зазначити, що форма його реалізації на практиці залежить від структури підприємства та особливостей господарської діяльності. Застосування тієї чи іншої форми контролю визначає функціональну структуру системи внутрішньогосподарський контролю. Сфера ж застосування визначається тим, як складається практика здійснення контролю на підприємстві.

Проте, слід також розрізнити поняття видів аудиту – фінансового, операційного, та приділяти більшу увагу внутрішньому операційному аудиту як найбільш ефективному, на нашу думку виді аудиту.

Тому, як було зазначено раніше, внутрішній аудит часто служить лише доповненням зовнішнього фінансового аудиту, що в свою чергу також призводить до неефективного використання його потенційних можливостей і необґрунтованим витратам на дублювання аудиторської роботи.

Зазначені підходи практично виключають ті можливості, якими володіє внутрішній аудит, у разі реалізації його операційного напрямку, тобто виконання в рамках господарюючого економічного суб'єкта завдань з дослідження існуючих у цього суб'єкта систем і бізнес-процесів, розробляючи при цьому адекватні постійно виникаючим проблемним ситуаціям управлінські рекомендації як на поточний момент часу, так і довгострокову перспективу.

#### Література.

1. Сардачук І.І. Питання організації внутрішнього аудиту в системі менеджменту підприємства // Економічні науки. – 2007. – №4. – 244 с.
2. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента: Пер. с англ. – М.: Дело, 2002. – 704 с.
3. Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. Ревизия и контроль: Учеб. пособие./ Под ред. проф. М.В. Мельник. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2003. – 520 с.
4. Арнс Э.А., Лоббек Дж. К. Аудит: Пер. с англ. / Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с. (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
5. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. – М.: Экзамен, 2000. – 320 с.
6. Краткий философский словарь / А.П. Алексеев, Г.Г. Васильев и др.; Под ред. А.П. Алексеева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, Проспект, 2004. – 496 с.
7. Сонин А.М. Внутренний аудит: Современный подход. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 64 с.: ил.
8. Краткий философский словарь / А.П. Алексеев, Г.Г. Васильев и др.; Под ред. А.П. Алексеева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, Проспект, 2004. – 496 с.
9. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и международные стандарты аудита (2001). – М.: МЦРСБУ, 2002. – 801 с.
10. Богомолов А.М., Голошапов Н.А. Внутренний аудит. Организация и методика проведения. – М.: Экзамен, 1999. – 192 с.
11. Скобара В.В. Аудит: методология и организация. – М.: Дело и сервис, 1998. – 576 с.
12. Алборов Р.А., Хоружий Л.И., Концевая С.М. Основы аудита: Учеб. пособие. – М.: Дело и сервис, 2001. – 224 с.
13. Сухарева Л.А. Контроллинг – основа управления бизнесом : научное издание / Л. Сухарева, С. Петренко – К.: Эльга, Ника-Центр, 2002. – 208 с.
14. Сухарева Л.А. Особенности функционирования системы внутреннего контроля в корпорациях [Электронный ресурс] // PublishinghouseEducationandScience: [сайт] / Л.А. Сухарева, Т.С. Земелева. – Режим доступа: [www.rusnauka.com/3SND2010/Economics/58433.doc.htm](http://www.rusnauka.com/3SND2010/Economics/58433.doc.htm) (15.03.2012). – Назва з екрану.
15. Дмитренко И.Н. Принципы организации службывнутреннего аудита / И.Н. Дмитренко, М.В. Борисенко // Стан і проблеми обліку, контролю і аналізу в умовах транзитивної економіки : міжнар. наук.-практ. конф. : тези доповідей. – Донецьк. – 2007. – С. 375.

Стаття надійшла до редакції 12.07.2012 р.



ТОВ "ДКС Центр"