

Концептуальні засади аудиту управлінської діяльності в Україні: проблеми вирішення.

Ключові слова: управлінська діяльність, аудит управлінської діяльності, мета, об'єкти, суб'єкти, завдання аудиту управлінської діяльності, нормативна неузгодженість.

Зміни, що сталися протягом останніх років в економіці та фінансових відносинах України, впровадження нових принципів господарювання на основі ринкових відносин, розвиток ділової ініціативи і підприємництва потребують докорінної перебудови управлінських функцій суб'єктів господарювання, у тому числі контрольних. Це спричинило появу і розвиток такого поняття як аудит управлінської діяльності. Однак в Україні цей вид контролю поки що не набув достатнього розвитку і поширеного застосування на практиці, тому на сучасному етапі відсутня єдина концептуальна основа визначення та застосування аудиту управлінської діяльності.

На сучасному етапі проблеми впровадження постійного контролю над управлінською діяльністю в науковій літературі, на жаль, досліджені недостатньо. Частково вказана проблематика розглядалася такими науковцями у сфері управління, як М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури, Г. Райт, А. Мельник, О. Оболенський, А. Расіна, Г. Одінцова, Г. Мостовий, О. Амосов, Г. Атаманчук та ін., зокрема автором у попередніх публікаціях [6; 7]. Тому особливої актуальності набуває дослідження проблематики впровадження у практику господарювання країни нової форми контролю, з новою термінологією та новими правилами реалізації своїх функцій, якою є аудит управлінської діяльності.

Аудит управлінської діяльності в Україні є порівняно новим видом діяльності і тому процес його розвитку супроводжується виникненням проблемних питань, що обумовлені впливом цілого ряду чинників і обставин: недосконалість вітчизняного законодавства з аудиту, незначний практичний досвід, відсутність методології проведення аудиту.

Однією з актуальних проблем теоретико-методологічного характеру є потреба визначення концептуальних засад аудиту управлінської діяльності у контексті суспільно-господарських та соціально-політичних трансформацій, що відбуваються в Україні, його інтерпретації з новітніх організаційно-правових, інформаційно-методичних та інших позицій.

Тому головним завданням цієї статті є дослідження та унаочнення головних концептуальних засад аудиту управлінської діяльності.

Термін «управління» можна визначити, як свідому цілеспрямовану дію з боку суб'єктів, керівних органів на людей і економічні об'єкти, здійснювану з метою направити їх дії і отримати бажані результати [8]. Виходячи з цього, відправними засадами в управлінні виступають цілі, інтереси, знання, прагнення суб'єкта господарювання.

У науковій літературі категорія «управлінська діяльність» розглядається в різних аспектах, але найбільш адекватно, на наш погляд, її суть визначена низкою вчених [5], які трактують управлінську діяльність, як сукупність вироблених історичним досвідом, науковим пізнанням і талантом людей навиків, умінь, способів, засобів доцільних вчинків і дій людини у сфері управління. У цьому аспекті можна визначити головні риси, які мають бути притаманними управлінської діяльності, – це її інформаційна здатність, юридична заданість, організаційність, збалансоване залучення яких в дію управління здатне надавати їй раціональності та ефективності.

Інформаційний характер управлінської діяльності виявляється в необхідності постійного одержання, осмислення, систематизації, зберігання, видачі управлінської інформації для її реалізації суб'єктами господарювання у бізнесі. При цьому управлінська діяльність повинна базуватися не тільки на використанні інформації, а й на формуванні якісного інформаційного

забезпечення системи управління, де під якісним інформаційним забезпеченням слід розуміти упорядковану сукупність достовірної інформації, яку формують і використовують на різних стадіях господарського процесу.

Організаційний характер та юридична заданість свідчать про необхідність існування управлінської діяльності у правовому середовищі у напрямку встановлення гармонійних взаємовідносин підприємства з внутрішнім і зовнішнім середовищем.

Управлінська діяльність суб'єкта господарювання проявляється через організаційно-правові форми. Так, правові форми управлінської діяльності фіксують управлінські рішення і дії, які мають юридичний зміст (встановлення і застосування правових норм). Вони використовуються, головним чином, при підготовці, прийнятті й виконанні управлінських рішень. Для забезпечення ефективності управлінської діяльності важливо, щоб основні дії, операції, прогнозні оцінки, експертизи, статистичні узагальнення, інформаційні відомості, соціологічні дані, на яких базується те чи інше управлінське рішення, було чітко задокументовано, тобто представлено в належній правовій формі.

Організаційні форми управлінської діяльності пов'язані зі здійсненням певних колективних або індивідуальних дій (оперативно-організаційних і матеріально-технічних операцій), їх можна охарактеризувати як способи вільного колективного пошуку оптимального варіанта вирішення якоїсь управлінської проблеми.

В цьому аспекті слушною є пропозиція низки вчених [5] щодо виділення головних складових управлінської діяльності, як-то:

- процеси діагностування, аналізу, оцінювання стану об'єкта, прогнозування, програмування, вироблення критеріїв оцінювання і моніторинг наслідків управлінських рішень;
- встановлення загальних, уніфікованих критеріїв (показників), які адекватно характеризують відповідні процеси;
- створення організаційних і технологічних умов для оперативної і поточної передачі необхідної інформації через усі структурні підсистеми;
- застосування ідентичних методів, процедур і операцій для аналізу та характеристики об'єктів, що вивчаються і програмуються;
- програмування і планування комплексного розвитку території, функціональної сфери управління;
- підготовка, прийняття і реалізація управлінських рішень, починаючи з уніфікації понятійно-категоріального арсеналу і закінчуючи графічними формами представлення конкретних документів;
- технології контролю, пов'язані з безперервним моніторингом керованих процесів, їх вивченням, вимірюванням і порівнянням, об'єктивним зіставленням їх з управлінськими моделями, які виражені в рішеннях, їх нормах і вимогах;
- технології організаційних форм управлінської діяльності.

Вітчизняні підприємства працюючи на ринковому середовищі мають багато проблем, що стосуються матеріально-технічного, кадрового забезпечення, нових технологій, виробництва та реалізації продукції, інвестування коштів у розвиток підприємства. Тому в умовах економічної кризи процес успішного функціонування і економічного розвитку вітчизняних підприємств безпосередньо залежить від ефективності прийняття та реалізації управлінських рішень, тобто, від їх управлінської діяльності. У цьому контексті особливої ваги набувають питання вдосконалення процесу управління.

Будь-який вид управління неможливий без чітко організованої системи контролю, оскільки не можна ефективно управляти, не перевіряючи виконання поставлених вимог та не виявляючи фактичного стану на управлінських об'єктах.

У цьому значенні контроль, який є самостійною функцією управління, виступає засобом установаження зворотних зв'язків, завдяки чому керівний орган (суб'єкт управління) може простежити хід виконання прийнятих рішень. Це дає можливість своєчасно реагувати на відхилення в роботі підконтрольного об'єкта від заданої програми та вносити відповідні корективи в його діяльність.

Отже, неможливо собі уявити ніяке управління без перевірок прийнятих рішень, встановлених вимог. І тим більше не є можливим управління капіталом без поточного та наступного контролю за його станом, без перевірок та аналізу управлінських рішень.

Однак на сьогодні на законодавчому рівні відсутні правила здійснення процесу управління та правила визначення та проведення аудиту управлінської діяльності, що завдає значної шкоди інтересам держави і суб'єктам господарювання, та не дозволяє встановити ефективний контроль над управлінською діяльністю.

Головна передумова виникнення аудиту управлінської діяльності полягає у необхідності застосування особливих практичних інструментів, які можуть бути використані для покращення управлінської діяльності суб'єкта господарювання, що сприятиме оптимізації його функціонування.

Аудит управлінської діяльності – це процес вивчення й оцінка господарських явищ і фактів з метою надання рекомендацій управлінню суб'єкта господарської діяльності щодо економічного й ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, досягнення кінцевого фінансового результату і програмних цілей.

Для унаочнення концептуальних засад аудиту управлінської діяльності слід проаналізувати його основні елементи (рис. 1).



Рис. 1. Основні елементи аудиту управлінської діяльності

Метою аудиту управлінської діяльності є надання можливості аудиторів висловити думку відносно того, чи адекватно здійснюється процес управління підприємством, чи економічно й ефективно використовуються матеріальні, трудові і фінансові ресурси для досягнення програмних цілей та кінцевого фінансового результату – оптимального прибутку.

У більш глобальному аспекті метою аудиту управлінської діяльності в умовах динамічного розвитку його засобів, парадигм управлінських систем, організаційного оточення, технологій управління, можливостей персоналу і кон'юнктури ринку можна вважати досягнення гармонізації управлінських систем на основі систематизації управлінських впливів.

Аудит управлінської діяльності має свій **предмет** дослідження – це процеси і явища, які зафіксовані в документах і пов'язані з управлінською діяльністю підприємства. У загальному теоретичному плані предметом є сукупність об'єктів аудиторського контролю. У конкретних випадках предмет аудиту характеризується наявністю певних об'єктів аудиту, виходячи з умов роботи суб'єктів перевірки та здійснених господарських фактів (явищ або процесів) тощо. Разом із тим, не всі наявні на підприємстві факти господарської діяльності є об'єктами аудиту. В кожному конкретному випадку вибір тих чи інших об'єктів аудиторського контролю залежить від мети і завдання аудиту, що обумовлюються в договорі між аудитором (аудиторською фірмою) і замовником (суб'єктом перевірки).

Аудит управлінської діяльності як складова економічного контролю визначає ефективність управлінської діяльності та її відповідність чинному законодавству, досліджує організацію виробництва, планування, збереження фінансових ресурсів, дотримання технологічної і трудової дисципліни, якість випущеної продукції, достовірність відображення господарсько-фінансових операцій в обліку та звітності у межах окремого підприємства. Отже, предметом аудиту

управлінської діяльності є здійснення контролю за усіма формами управління діяльністю підприємства.

Об'єкти аудиту управлінської діяльності слід розглядати як окремі елементи предмету аудиту, на які направлена цілеспрямована дія аудитора. Вони досить багатогранні – різні за складом і структурою, належністю до різних сфер діяльності, за іншими характеристиками.

Загальний перелік об'єктів аудиту управлінської діяльності наведений у таблиці 1.

Таблиця 1

Об'єкти та завдання аудиту управлінської діяльності

№ з/п	Об'єкти	Завдання аудиту управлінської діяльності
1	Загальне управління	Перевірка ефективності системи управління
		Загальна оцінка бізнесу
2	Адміністративне управління	Перевірка системи управління офісом
		Перевірка організаційної структури підприємства
3	Фінансове управління	Перевірка ефективності системи обліку
		Перевірка організації ведення підсистем обліку: - фінансового; - податкового; - управлінського з метою прийняття оптимальних управлінських рішень
		Аналіз прибутковості компанії та пропозиції оптимізації бізнесу
4	Управління кадрами	Перевірка управлінських рішень щодо: - пошуку та вибору кадрів; - оплати праці та іншої мотивації; - антикризових заходів; - загальної корпоративної культури
5	Управління виробництвом	Перевірка процесу управління: - виробництвом; - запасами; - підвищення продуктивності; - щодо раціонального використання ресурсів та їх економії
		Оцінка ефективності виробництва
		Оцінка продуктивності
		Контроль за формуванням оптимальної собівартості продукції
		Планування виробництва
6	Маркетингове управління	Аналіз дослідження ринку придбання та збуту
		Аналіз ціноутворення
		Перевірка процесу управління збутом та придбанням активів та зобов'язань
7	Управління інформаційними технологіями	Перевірка ефективності автоматизованої системи управління

Для більш повного забезпечення достатньою та своєчасною інформацією усіх зацікавлених у ній користувачів доцільно розрізняти об'єкти аудиту управлінської діяльності, стан яких оцінюється в минулому, теперішньому та у майбутньому часі.

Минулий стан об'єкта аудиту оцінюється тоді, коли необхідно мати висновок про ефективність процесу управління за звітний період, доцільність проведення господарських операцій, оптимальність використання ресурсів.

Фактичний стан об'єктів аудиту оцінюють під час проведення перевірки, тобто коли з'ясовують реальний стан процесу управління.

Оцінка майбутнього стану об'єкта аудиту – результат аудиторського дослідження проблем удосконалення відповідних сторін системи управління.

Суб'єктами аудиту управлінської діяльності можуть бути:

- уповноважені кваліфіковані фахівці – працівники підприємства;
- незалежні сертифіковані аудитори на договірній основі.

Така різноманітність суб'єктів аудиту управлінської діяльності дозволить спостерігати та контролювати як діяльність підприємств та організацій, так і її керівництва.

Аудит управлінської діяльності, з огляду на його сутнісну природу, функціональне навантаження та цільове спрямування, слід ідентифікувати як форму контролю, яка являє собою сукупність дій, спрямованих на визначення рівня ефективності управління у процесі реалізації запланованих цілей, встановлення факторів, перешкоджаючих досягненню максимального результату в процесі використання певного обсягу: трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, і обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання ресурсів суб'єкта господарювання. В цьому аспекті можна спостерігати взаємозв'язок аудиту управлінської діяльності з іншими видами аудиту. Єдине інформаційне забезпечення при перевірці об'єктів синтезує аудит управлінської діяльності з іншими видами аудиту.

Аудит управлінської діяльності, як найбільш приваблива форма контролю у сфері управління бізнесом, будуватиметься на принципах традиційного контролю, або на поєднанні з власними принципами. Основні засади, за допомогою яких здійснюватиметься аудит управлінської діяльності можна розглянути у декількох площинах:

- 1) через правила професійної етики аудитора;
- 2) через методологічні принципи аудиту.

До правил професійної етики аудита управлінської діяльності слід віднести: об'єктивність, незалежність (правова, етична, економічна), доброзичливість, конфіденційність, компетентність, що не суперечить вимогам Міжнародних стандартів аудиту [4].

До методологічних принципів аудита управлінської діяльності слід віднести:

- планування аудиту;
- обґрунтування оцінки доказів і системи внутрішнього контролю;
- доцільність вибору методики;
- визначення критеріїв матеріальності і методики оцінки ризику;
- аналіз формування висновків аудиту та відповідальність за їх складання;
- обґрунтування результатів роботи аудиторів;
- повне інформування клієнтів.

На сучасному етапі гармонійному розвитку аудиту управлінської діяльності в Україні перешкоджає ряд чинників і обставин:

- недосконалість вітчизняного законодавства з аудиту;
- відсутність нормативної бази з аудиту управлінської діяльності;
- незначний практичний досвід;
- відсутність методики з проведення та документування процесу управлінського аудиту.

У законодавстві України, а також у науковій та спеціальній літературі майже немає розкриття аудиту управлінської діяльності як складової частини контролю за управлінням соціально-економічними процесами. Відсутнє його тлумачення як управлінської підсистеми, яка полягає у взаємодії суб'єктів, що репрезентують громадянське суспільство, з об'єктами, які належать до приватного та інших секторів економіки України.

Бракує ґрунтового економіко-правового аналізу чинників, під дією та впливом яких функціонує в цілому система аудиту в Україні. Досі немає відповідних нормативно-правових актів, що розкривають сутність і зміст детермінант, які свого часу спричинили виникнення, а нині обумовлюють становлення аудиту управлінської діяльності як об'єктивно необхідного явища суспільно-господарської практики. Це применшує реальну значущість і роль в цілому аудиту, гальмує використання його потенціалу, не дозволяє у повній мірі окреслити перспективи його розвитку.

У свою чергу це перешкоджає адекватному визначенню мети і завдань, що покладаються на аудит управлінської діяльності, виходячи з місця і ролі, які він займає та відіграє у суспільному бутті.

Мета аудиту, сформульована у преамбулі Закону України "Про аудиторську діяльність"[2] як захист інтересів власників, не знайшла достатньо повного розкриття у завданнях аудиту, які зводяться до висновків про достовірність (чи не достовірність) фінансової звітності господарюючих суб'єктів. Обмежуючи елементи аудиту (мету, предмет, кількість об'єктів, суб'єктів та завдання) неможливо реалізувати потенціал та розкрити роль, яку об'єктивно покликаний відігравати аудит управлінської діяльності.

Потребують вирішення і методичні аспекти аудиторської діяльності. Методологія здійснення аудиту управлінської діяльності є недосконалою, не враховує сучасні наукові надбання, що мають бути покладені в основу його розвитку.

Отже, фахівці з аудиту управлінської діяльності стикаються з низкою проблем щодо нормативного забезпечення у частині:

- невизначеності статусу аудиту управлінської діяльності та відсутності законодавчих актів щодо його здійснення;
- невирішеності проблеми єдиних концептуальних підходів при проведенні аудиту управлінської діяльності;
- відсутності методичних рекомендацій, положень та порядків щодо здійснення аудиту;
- належного досвіду аудиту управлінської діяльності;
- недостатності кваліфікованих аудиторських кадрів тощо.

Викладені питання потребують відповідних досліджень, за результатами яких мають бути внесені зміни до чинного законодавства.

Результати проведеного дослідження дозволяють дійти висновків, що гармонійний розвиток аудиту управлінської діяльності можливий тільки при вирішенні питань щодо визначення його загальних концептуальних засад, методології, організації та методичного забезпечення. Матеріал статті може бути використано у подальшому для проведення наукових досліджень за вказаною тематикою, а також викладачами при аудиторному обговоренні дискусійних і проблемних питань наукового обґрунтування аудиту та студентами при написанні рефератів, курсових, дипломних робіт тощо.

Література

1. Аудит адміністративної діяльності: теорія та практика / Пер. з англ. В. Шульга. – К.: Основи, 2000. – 190 с.
2. Закон України "Про аудиторську діяльність" від 08.06.93р.// ВР – 93. – № 23. – С. 243 // www.rada.kiev.ua.
3. Ільїна С.Б. Основи аудиту. – К.: Кондор, 2006 р. – 378 с.
4. Международные стандарты аудита и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров - М.: ICAR, 2000. – С. 43 – 47.
5. Мельник А.Ф., Оболенський О.Ю., Васіна А.Ю., Гордієнко Л.Ю. Навчальний посібник «Державне управління» 2003 © Видавництво «Знання-Прес», 2003. – 336 с.
6. Пилипко А.Г. Важливість встановлення рівня соціальних потреб населення для їх належної оцінки і задоволення: Теорія та практика державного управління. – Х.: Вид-во ХарПІ НАДУ "Магістр", 2005. Вип. 3(12). – 316 с.

7. Пилипко А.Г. Формула вирішення управлінських завдань – марево чи реальність: Актуальні проблеми державного управління: Збірник наукових праць. – Х.: Вид-во ХарРІ НАДУ “Магістр”, 2005. – № 1 (23). – 356 с.

8. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь.

Резюме

У статті визначена сутність управлінської діяльності, обґрунтована необхідність проведення аудиту управлінської діяльності в Україні. Висвітлені проблематичні питання нормативного забезпечення аудиту управлінської діяльності, унаочнені єдині підходи щодо визначення його концептуальних засад.

В статье определена сущность управленческой деятельности, обоснована необходимость проведения аудита управленческой деятельности в Украине. Детализована проблематика нормативного обеспечения аудита управленческой деятельности, определены единые концептуальные основы такого аудита.

Description of audit of administrative activity is given in the article. The necessity of lead through of audit of administrative activity is well-proven for Ukraine. The problems of the normative providing of audit of administrative activity are deciphered. The single rules of conception of audit of administrative activity are certain.