УДК 005.3:657.6

О.В. Артюх

Проблематика узгодження дефініцій управлінської діяльності в Україні

Ключові слова: аудит, види аудиту, аудит управлінської діяльності, термінологічна неузгодженість.

Шлях, обраний Україною до інтеграції у європейську спільноту, не може оминути проблему реформування контрольного середовища в країні, одним з елементів якого є аудит управлінської діяльності. Захист інтересів широкого кола суб'єктів господарювання, та інтересів суспільства в цілому – головна місія аудиту управлінської діяльності у суспільстві з ринковою економікою, яка особливо актуальна в умовах сучасної глобальної економічної кризи, коли запорукою громадської довіри до бізнесу в значній мірі є результати діяльності незалежних професійних аудиторів. Впровадження у практику господарювання країни нових форм контролю, з новою термінологією та новими правилами реалізації своїх функцій посилює актуальність дослідження напрямків розвитку аудиту управлінської діяльності в країні.

Проблеми становлення та розвитку, сутності аудиту управлінської діяльності досліджувалися в наукових працях Проблеми впровадження, становлення, розвитку, застосування методичних прийомів, окремих особливостей аудиторської діяльності в країні розглядалися в наукових працях та публікаціях як вітчизняних вчених: М.Т.Білухи, Ф.Ф.Бутинця, С.Ф.Голова, А.М.Герасимовича, Г.М.Давидова, Н.І.Дорош, С.Я. Зубілевич, А.М.Кузьмінського, М.Д.Корінько, Р.О.Костирко, В.І.Лазуренко, Н.М.Малюги, Є.В.Мниха, О.А.Петрик, І.І.Пилипенко, В.П.Пантелєєва, В.С.Рудницького, В.В.Сопко, Л.К.Сука, М.Г.Чумаченко, В.Г.Швеця, В.О.Шевчука та інших; так і зарубіжних: В.Д.Андрєєва, М.П.Баришнікова, А.М.Богомолова, С.М.Бичкової, Н.А.Голощапової, П.І.Камишанова, Я.В.Соколова, В.В.Скобари, Л.З.Шнайдермана, Р.Адамса, Р.Доджа, Дж.К.Робертсона, Ф.Дефліза, Генрі Р.Дженіка та інших.

Напрямки досліджень вчених та їхні результати охоплювали фундаментальні питання аудиту управлінської діяльності, але не мали комплексного дослідження особливостей розвитку аудиту управлінської діяльності в Україні, його сучасного стану, аналізу концептуальних основ, нормативно-законодавчої бази. Тому реалізація теоретичних напрацювань вчених вимагає більш глибокого уточнення методологічних розробок з урахуванням сучасних економічних тенденцій розвитку національної економіки.

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: недосконаліть вітчизняного законодавства з аудиту, незначний практичний досвід, відсутність методології проведення аудиту.

Однією з актуальних проблем теоретико-методологічного характеру є потреба усвідомлення сутності аудиту управлінської діяльності. Йдеться про необхідність розгляду такого аудиту у контексті суспільно-господарських та соціально-політичних трансформацій, що відбуваються в Україні, його інтерпретації з новітніх організаційно-правових, інформаційно-методичних, технологічних та інших позицій.

На сучасному етапі в наукових колах не існує єдиних концептуальних засад щодо стану та перспектив розвитку аудиту управлінської діяльності в Україні. Не вирішена і проблема визначення його головних понятійних категорій. Неоднозначне тлумачення сутності поняття «аудит управлінської діяльності» зарубіжними та вітчизняними вченими

обумовили необхідність подальшого дослідження проблематики узгодження дефініцій аудиту управлінської діяльності.

Головним завданням даної статті є дослідження дефініційної проблематики аудиту управлінської діяльності та пошуку шляхів визначення єдиної термінології, яка б розкривала сутність аудиту управлінської діяльності.

Офіційне визнання аудиту в Україні відбулося у зв'язку з прийняттям Закону України "Про аудиторську діяльність" [4, с.243], який містить тільки загальні вимоги про діяльність аудиту, тому невирішеним питанням залишається проблема нормативно-правового тлумачення аудиту управлінської діяльності.

У вітчизняній економічній літературі дефініція "аудит управлінської діяльності" розглядається через призму:

- аудиторського контролю — невід'ємної функції управління;
- користування інформацією лише працівниками управління підприємства;
- функцій, якими є не тільки поточний контроль за господарськими операціями, а й прогнозування, аналіз інших функцій управління господарською діяльністю.

Зарубіжні автори дають різне тлумачення термінології такого виду аудиту.

Так, відомий американський вчений Джек К. Робертсон одночасно вживає терміни “управлінський аудит ” і “операційний аудит ”, під якими розуміє “вивчення аудиторами операцій компанії, з метою дати рекомендації щодо економічного і ефективного використання їх ресурсів, ефективному досягненню цілей і здійснення практики компанії ” [8, с. 8].

Інші зарубіжні вчені [8, с. 8, 101] дотримуються думки щодо використання терміну “операційний аудит ”, але при застосуванні надають перевагу термінам «управлінський (виробничий) аудит», або “аудит господарської діяльності ”. При цьому визначають управлінський (виробничий) аудит як перевірку й удосконалювання організації та управління підприємством, якісних сторін виробничої діяльності, оцінку ефективності виробництва й фінансових вкладень, продуктивності, раціональності використання коштів, їхньої економії. Операційний аудит трактується як одна з функцій управління, адекватна внутрішньому аудиту і як дослідження господарської системи з погляду її ефективності. У цьому аспекті метою операційного аудиту є дослідження ефективності і продуктивності тієї чи іншої підсистеми будь якої загальної системи, підтвердження законності діяльності управлінців, правильності складання податкової звітності, використання фондів, визначення кінцевого результату діяльності господарської системи.

На думку деяких фахівців аудит управлінської діяльності – це різновид операційного аудиту, який спрямований на оцінювання ефективності управління організаційною одиницею. При цьому він концентрується більше на ефективності, ніж на продуктивності, яку можна розглядати як вхідну міру. Це стосується контролю за рівнем витрат і поточних функцій мінімізації витрат. Ефективність — орієнтовний вихід — міра продуктивності використання ресурсів підприємства. Продуктивність може розглядатися також з погляду зростання прибутковості, рентабельності. За високого рівня організації продуктивність стає менш важливою стосовно ефективності [9,с. 29].

Е.А. Аренс і Дж. К. Лоббек поділяють управлінський (операційний) аудит на три види: функціональний, організаційний і спеціальний [8, с. 98].

Під функціональним аудитом вчені розуміють аудит окремих функцій постачання, виробництва, збуту або функції отримання і витрачання грошових коштів, здійснення грошових розрахунків тощо. У вітчизняній економічній літературі це називають процесами (циклами) господарських операцій.

Організаційний аудит передбачає дослідження певної підсистеми або окремих структурних підрозділів (наприклад, відділ, цех або дочірня компанія). Е.А. Аренс і Дж. К. Лоббек стверджують, що “основна увага при організаційному аудиті спрямована на виявлення того, наскільки ефективно і продуктивно взаємодіють функції. Для цього виду аудиту особливо важливий план організації і метод координації діяльності ” [8, с. 98].

На погляд економістів, спеціальний аудит визначається різноспрямованістю відповідно до потреб адміністрації. Тому, до спеціального аудиту можна віднести визначення неефективності функціонування системи електронної обробки даних, дослідження можливості зловживань у тому чи іншому підрозділі підприємства, пропозиції щодо зниження собівартості продукції (робіт, послуг) тощо.

Інші вчені [6, с. 31] пропонують операційний аудит поділити на технологічний, організаційний, економічний, правовий, соціальний. На їх думку, за допомогою технологічного аудиту контролюють професійний рівень техніки та технології будь якої системи виробництва, організаційного аудиту – функціонування процесу або побудови будь якої господарської системи на основі прийнятих норм, економічного аудиту – дотримання економічних норм, тенденцій та їх змін, правового аудиту – виконання міжнародних, державних законодавчих актів, положень, розпоряджень керівника, соціального аудиту – виконання колективних договорів між керівництвом підприємств та фірмами. При цьому визначають операційний аудит як управлінський аудит, що спрямований на оцінку стану взаємодії функцій виробництва, та проводиться для підтвердження законності, ефективності діяльності управлінців, правильності складання податкової звітності, можливості поліпшення діяльності підприємства.

У відповідності до наукових розробок Чарльза Т. Хонгрена, управлінський аудит – це огляд, призначений для з'ясування того, чи виконуються цілі і процедури, визначені вищим керівництвом, чи ні [7, 98-101].

За визначенням Джека С. Тімота і Дж. Лоуверса, управлінський аудит – це вивчення ділових операцій з метою розробки рекомендацій відносно більш економного і ефективного використання ресурсів, результативності в досягненні цілей діяльності і відповідності політиці організації [6, с.100]. Тобто, за допомогою управлінського аудиту керівництво забезпечує контроль виконання рішень, спрямованих на збільшення ефективності і результативності діяльності чи управлінського впливу.

На думку вченого Л.Д. Паркера, власне «управлінський аудит» може бути визначений як оцінка системи управління і функціонування організації, а також виконань роботи з погляду ефективності, економічності і результативності діяльності [6, с.102]. На його переконання, «управлінський аудит» переслідує такі ж цілі, що і «операційний аудит», але сам термін вживається в приватному секторі, де за допомогою аудиту керівники намагаються ідентифікувати проблеми, що існують в організації. Термін «аудит результативності» вживається в основному в державному секторі США, «операційний аудит» - як в державному, так і в приватному секторах.

У своїх дослідженнях Г. Вінтен розглядає термін «управлінський аудит» як узагальнюючий, в якому почергово присутні поняття «операційний» і «фінансовий аудит»» й вважає, що останній може вважатися частиною операційного або управлінського аудиту [1, с. 21].

У різних країнах разом з терміном «управлінський аудит» вживаються також терміни «операційний аудит», «аудит результативності/ефективності».

На думку Е. А. Смірнова, аудит в сучасних умовах функціонування систем управління перетворюється на велику взаємозв'язану систему контрольної діяльності. Він розподіляється по галузях, підгалузях, напрямах і всіх сферах функціонування систем управління (аудит майна, аудит інтелектуальної власності, аудит механізму управління, аудит бухгалтерського обліку, аудит законів і принципів функціонування системи, аудит професіоналізму керівників і фахівців, функціональний аудит, комплексний аудит, системний аудит) [6, с.102].

Винятковим аспектом, що заслуговує на особливу увагу, є взаємозв'язки між аудитом ефективності, аудитом програми та управлінським аудитом. Зокрема, аудит ефективності – це, як правило, безперервний процес моніторингу та звітності про виконання програми, зокрема ходу її виконання з метою досягнення встановлених заздалегідь цілей. Оцінка ефективності може охоплювати вид або рівень виконання діяльності за програмою (процес),

прямі продукти і послуги, що їх забезпечує програма (результати) та/або наслідки цих результатів (наслідки). Оцінка ефективності зосереджує увагу на тому, чи досягнуті цілі або вимоги програми, які виражають у вимірних нормах діяльності. Через свою природу оцінка ефективності може слугувати попереджувальним сигналом для керівництва і засобом покращання підзвітності для громадськості [5, с. 23].

Адже темою саме аудиту адміністративної діяльності є оцінка ефективності та результативності заходів і програм діяльності уряду. Наприклад, можна було би розробити питання проведення більш повних досліджень щодо правильності визначення цілей через показники діяльності або спроможності систем оцінки ефективності забезпечити достовірні вимірні результати.

Аудит програми – це індивідуальне систематичне дослідження її ефективності. Як правило, оцінка програми вивчає ширший спектр інформації про діяльність програми та умови її реалізації, порівняно з інформацією, яка дає змогу здійснювати поточний контроль. Отже, більш глибока оцінка програми дозволяє визначити чи працює програма і що можна зробити для покращання її результатів. Оцінка програми – це лише один вид дослідження, який могла би виконувати аудиторська установа в рамках загальних аудитів адміністративної діяльності, пов'язаних з дослідженням ефективності перерозподілу повноважень.

Фахівці з аудиту програм вважають, що аудит та оцінка можуть охоплювати наступні категорії:

- аудит дотримання норм: чи дотримуються норми?
- аудит економічності: чи відповідають вибрані засоби найбільш економічному використанню державних коштів для досягнення даних результатів?
- аудит ефективності: чи відповідають досягнуті результати витраченим ресурсам?
- аудит результативності: чи відповідають результати цілям політики?
- оцінка послідовності політики: чи відповідають засоби політики сформульованим цілям?
- оцінка впливу політики: який соціально-економічний вплив політики?
- оцінка ефективності політики та аналіз причинних зв'язків: чи спричинені результати політики власне цією політикою або є результатом інших причин [5, с. 25]. Однак на практиці класифікації часто варіюються. Так, Головне контрольно-фінансове управління США, що має багатий досвід оцінки програм, визначає чотири звичайні види аудиту програм в умовах управлінського аудиту:

1) аудит процесу, як ступінь відповідності програми її призначенню. Як правило вона опікується відповідністю програми законодавчим та регулятивним вимогам, структурою програми і професійними стандартами або очікуваннями замовника.

2) аудит результату, як ступінь досягнення програмою цілей, орієнтованих на результати. Вона зосереджує увагу на результатах і наслідках (включаючи непередбачені наслідки) для визначення результативності програми. Але вона може також оцінювати процеси програми для того, щоб зрозуміти, яким чином отримані результати.

3) аудит впливу, як чистий вплив програми через порівняння результатів програми з оцінкою обставин, які виникли би за відсутності програми. Ця форма оцінки застосовується, коли відомі зовнішні фактори впливу на результати програми для визначення чистого внеску програми у досягнення її цілей.

4) аудит витрат і результатів та ефективності витрат, як порівняння результатів або наслідків програми з витратами (витратами ресурсів), необхідними для їх отримання. Аналіз витрат і результатів оцінює вартість досягнення однієї мети або цілі і може використовуватися для визначення альтернатив для досягнення цієї мети, які мають найменшу вартість. Аналіз витрат і результатів спрямований на визначення усіх відповідних витрат і результатів [1, с. 28].

Незважаючи на те, чи визначають програму оцінки як конкретне завдання або вид дослідження в рамках загальних управлінських аудитів діяльності, ця діяльність є предметом

підвищеного інтересу, який має велике значення. Відповідно, вказана сфера аудиту вимагає високої компетентності.

Низки вчених визначають поняття «Аудит господарської діяльності» як близьку до управлінського аудита, але не ототожнюють її, а пропонують трактувати аудит господарської діяльності як систематичний аналіз господарської діяльності організації, проведений для окремих цілей [2 , с. 536].

У наукових колах іноді називають аудит господарської діяльності аудитом ефективності роботи або адміністративного управління організації, який має наступні цілі:

– оцінка ефективності управління;

– виявлення можливостей поліпшення господарської діяльності, внесення рекомендації щодо поліпшення діяльності або подальших дій.

У деяких літературних джерелах визначено аудит управлінської діяльності як вивчення й оцінка господарських операцій для вироблення рекомендацій з економного й раціонального використання ресурсів, досягнення кінцевого результату та розробки політики підприємства (організації) для прийняття ефективних управлінських рішень. В цьому аспекті окреслено і основні завдання такого аудиту, як:

- перевірка і вдосконалення організації та управління підприємством, якісних сторін виробничої діяльності;

- оцінка ефективності виробництва й фінансових вкладень, продуктивності, раціонального використання ресурсів та їх економії. [3 , с. 864].

Відмітимо, що існує суттєва різниця між загальним визначенням сутності аудиту як форми економічного контролю і визначеннями понять конкретних видів аудиту. На наш погляд, при розгляді аудиту як загального поняття, характерного для всіх видів цієї форми контролю, можна дати таке визначення:

Аудит – це процес, за допомогою якого аудитор збирає і нагромаджує дані про господарські явища і факти з метою їх об'єктивної кількісної й якісної оцінки, визначення відповідності встановленим критеріям та надання зацікавленим користувачам достовірної інформації про об'єкти дослідження.

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. У цьому контексті, аудит управлінської діяльності – це практичні інструменти, які можуть бути використані для того, щоб покращити функціонування суб’єкта господарювання.

У центрі уваги аудиту управлінської діяльності перебуває ефективність та економічність діяльності. Також цей вид аудиту приділяє увагу питанням загальної діяльності, програмам, проектам і конкретним напрямкам діяльності та організації як такої, планам управління (стратегічним, управлінським та операційним), методикам та процедурам: перевірці, чи вони існують, застосовуються і сприяють досягненню бажаних результатів.

Оскільки аудит управлінської діяльності безпосередньо пов’язаний з основними функціями управління, орієнтованому на результат, керівнику належить бути знайомим з правилами аудиту та здійснювати управлінську діяльність у відповідності з діючими законодавчими актами.

У зв’язку з застосуванням різних підходів визначення дефініції «Аудит управлінської діяльності» у міжнародній та вітчизняній практиці головні концептуальні засади аудиту управлінської діяльності не визначені та не системні. Тому, вважаємо за доцільне запропонувати єдиний уніфікований підхід у визначенні цієї дефініції, виходячи з сутності українського професійного аудиту управлінської діяльності, який має особисті тенденції розвитку.

На сьогоднішній день складаються досить сприятливі умови для того, щоб аудит управлінської діяльності продемонстрував свої широкі методологічні можливості і довів

свою необхідність системі управління щодо створення могутнього інструменту підвищення ефективності управлінського процесу.

Література

1. Аудит адміністративної діяльності: теорія та практика / Пер. з англ. В. Шульга. – К.: Основи, 2000. – С.190.
2. Виноградський М. Д. Менеджмент в організації: Навчальний посібник / Виноградський М. Д., Виноградська А. М., Шканова О. М.. - Друге вид., виправлене. - К.: Кондор, 2002. – С. 654.
3. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1. / Редколегія: С. В. Мочерний (відп. ред.) та інші – К.: Видавничий центр "Академія ", 2000. – С. 864.
4. Закон України "Про аудиторську діяльність " від 08.06.93р.// ВР – 93. – № 23. – С. 243. // www. rada. kiev. ua.
5. Застосування механізмів ефективності менеджменту в діяльності державних органів: Теорія і практика: Пер. з англ. та фр. / Ресурс. центр розвитку гром. орг. «Гурт». – К.: вид. дім «КМ Академія», 2001. – С. 178.
6. Ільїна С.Б. Основи аудиту. – К.: Кондор, 2006 р. – С. 378.
7. Международные стандарты аудита и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров - М.: ICAR, 2000. – С. 43 – 47.
8. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту. – Тернопіль: "Економічна думка", 1998. – С. 196.
9. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – С. 416.
10. Чемерис А., Лесечко М., Рудніцька Р., Чемерис О. Аудит адміністративної діяльності: Навчальний посібник. – Львів: ЛРІДУ УАДУ, 2003. – С. 212.
11. Черепанова В. О. Аудит адміністративної діяльності: концептуальні підходи // Актуальні проблеми державного управління: Зб. наук. пр. - Х.: Видавництво ХарРІ НАДУ "Магістр", 2003. – Вип. 3 (18). – С. 136 – 142.

Резюме

У статті окреслені основні цілі, на досягнення яких спрямований аудит управлінської діяльності, унаочнена проблематика узгодження дефініцій, запропоновано уніфікований підхід стосовно тлумачення термінології, виходячи з сутності українського професійного аудиту управлінської діяльності.

В статье рассмотрены основные цели, на достижение которых направлен аудит управленческой деятельности, освещена проблематика определения дефиниций, предложен унифицированный подход в толковании понятийной категории «аудит управленческой деятельности», исходя из сути украинского профессионального аудита.

Primary purposes, on achievement of which there is the directed audit of administrative activity, The problem of concordance of terminology is considered, compatible approach is offered in interpretation of terminology, coming from essence of the Ukrainian professional audit of administrative activity.