

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ НАПРЯМКИ АУДИТУ УПРАВЛІНСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

У статті обґрунтовано необхідність проведення аудиту управлінської діяльності в Україні. Розглянуто окремі види аудиту, виявлено питання узгодження дефініцій. Окреслено проблематику щодо методології аудиту управлінської діяльності, унаочнено єдині підходи, які допомагають визначити його концептуальні засади.

The necessity of leading the audit of administrative activity in Ukraine is grounded. The separate types of audit are considered, the questions of concordance of the definitions are found out. The problem of audit methodology of administrative activity is outlined, universal approaches, which can help to determine its conceptual principles, are visually represented.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Шлях, обраний Україною до інтеграції у європейську спільноту, не може оминати проблему реформування контрольного середовища в країні, одним із 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.

**Аналіз досліджень і публікацій останніх років.** Проблеми становлення та розвитку, сутності аудиту управлінської діяльності досліджувалися в багатьох наукових працях. Проблеми впровадження, становлення, розвитку аудиторської діяльності в країні розглядалися в наукових працях і 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.

Напрямки досліджень учених 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.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** 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 аудиту управлінської діяльності зарубіжними та вітчизняними вченими обумовили необхідність подальшого дослідження проблематики

концептуальних засад аудиту управлінської діяльності.

**Постановка завдання.** Головним завданням статті є дослідження концептуальних засад аудиту управлінської діяльності та пошуку шляхів визначення єдиної методології, яка б розкривала сутність аудиту управлінської діяльності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** 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 установа 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.

Однак на сьогодні на законодавчому рівні відсутні правила здійснення процесу управління та визначення і проведення аудиту управлінської діяльності, що завдає значної шкоди інтересам держави і суб'єктам господарювання, 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.

Офіційне визнання аудиту в Україні відбулося у зв'язку з прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність» [1, с.173], 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 учений Джек К. Робертсон одночасно вживає терміни «управлінський аудит» і «операційний аудит», під якими розуміє «вивчення аудитором операцій компанії з метою дати рекомендації щодо економічного і ефективного використання їх ресурсів, ефективному досягненню цілей і здійснення практики компанії» [2, с.8].

Інші зарубіжні вчені [2, с.8, 101] дотримуються думки щодо використання терміна «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.

Е. А. Аренс і Дж. К. Лоббек поділяють управлінський (операційний) аудит на три види: функціональний, організаційний і спеціальний [2, с. 98].

Під функціональним аудитом учені 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» [2, 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.

За визначенням Джека С. Тімота і Дж. Лоуверса [3, с.43–45], управлінський аудит – це вивчення ділових операцій з метою розробки рекомендацій відносно більш економічного і ефективного використання ресурсів, результативності в досягненні цілей діяльності і відповідності політиці організації. 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 виконання роботи з погляду ефективності, економічності і результативності діяльності [3, с.42]. 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 по чергово присутні поняття «операційний» і «фінансовий аудит» й вважає, що останній може вважатися частиною операційного або управлінського аудиту [4, с.21].

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

На думку Е. А. Смірнова, аудит у сучасних умовах функціонування систем управління перетворюється на велику взаємозв'язану систему контрольної діяльності. Він розподіляється по галузях, підгалузях, напрямках 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).

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.

Низки вчених визначають поняття «Аудит господарської діяльності» як близьку до управлінського аудиту, але не ототожнюють її, а пропонують трактувати аудит господарської діяльності як систематичний аналіз господарської діяльності організації, проведений для окремих цілей [6, с.536].

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

- оцінка ефективності управління;
- виявлення можливостей поліпшення господарської діяльності, внесення рекомендації щодо поліпшення діяльності або подальших дій.

Доцільно відмітити, що існує суттєва різниця між загальним визначенням сутності аудиту як форми економічного контролю і визначеннями понять конкретних видів аудиту. На авторський 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.

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. У 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 табл. 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 та управлінського; – податкового
		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 активами та зобов’язаннями
7	Управління інформаційними технологіями	Перевірка ефективності автоматизованої 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 є сукупністю 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. У 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 аудиту управлінської діяльності необхідно віднести: об'єктивність, незалежність (правова, етична, економічна), доброзичливість, конфіденційність, компетентність, що не суперечить вимогам Міжнародних стандартів аудиту.

До методологічних принципів аудиту управлінської діяльності потрібно 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 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. Нині немає відповідних нормативно-правових актів, що розкривають сутність і зміст детермінант, які свого часу спричинили виникнення, а нині зумовлюють 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» 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.

**Висновки і перспективи подальших розробок.** Результати проведеного дослідження дозволяють зробити висновки, що гармонійний розвиток аудиту управлінської діяльності можливий тільки при вирішенні питань щодо визначення його загальних концептуальних засад, організації та методичного забезпечення.

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.

Матеріал статті може бути використано у подальшому для проведення наукових досліджень за вказаною тематикою у напрямку розвитку аудиту управлінської діяльності, а також викладачами при аудиторному обговоренні дискусійних і проблемних питань наукового обґрунтування аудиту та студентами при написанні рефератів, курсових, дипломних робіт тощо.

#### **Список використаної літератури**

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 08.06.93 р. // ВР-93. – № 23. – 243 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.rada.kiev.ua](http://www.rada.kiev.ua).
2. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту / В. С. Рудницький – Тернопіль: Економічна думка, 1998. – 196 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://books.br.com.ua/themes/33/376>.
3. Международные стандарты аудита и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров. – М.: ICAR, 2000. – С. 43–47.
4. Аудит адміністративної діяльності: теорія та практика; [пер. з англ. В. Шульга]. – К.: Основи, 2000. – 190 с.
5. Застосування механізмів ефективності менеджменту в діяльності державних органів: Теорія і практика; [пер. з англ. та фр.]. – К.: КМ Академія, 2001. – 178 с.
6. Виноградський М. Д. Менеджмент в організації: [навч. посіб.] / М. Д. Виноградський, А. М. Виноградська, О. М. Шкапова. – К.: Кондор, 2002. – 654 с.

Прийнято до друку 06.04.2012