

3. Обліково-аналітичне забезпечення аудиту  
і внутрішньогосподарського контролю  
УДК 657.6

### ***Сутність і застосування в Україні аудиту ефективності та продуктивності діяльності господарських суб'єктів***

Гордієнко М.І., Гончар В.П.

Сумський національний аграрний університет, м. Суми, Україна

**Анотація.** Досліджено сутність аудиту ефективності і продуктивності діяльності господарських суб'єктів. Запропоновано визначення і класифікація операційного (управлінського) аудиту. Розглянуто можливості для розвитку операційного аудиту в українській аудиторській практиці.

**Ключові слова:** аудит ефективності і продуктивності, операційний (управлінський) аудит, класифікація операційного аудиту, ефективність, продуктивність.

**Постановка проблеми.** Терміном «аудит» сьогодні в Україні вже нікого не здивуєш. Під проведенням аудиту, в першу чергу, розуміється підтвердження достовірності і відповідності діючим нормативним актам фінансової звітності підприємства. Саме так аудит і трактується вітчизняним законодавством [1].

Аудит фінансової звітності або фінансовий аудит – явище, в українській науці достатньо досліджене, і широко використовуване в практичній діяльності. Аудит надає гарантії достовірності відображених фінансових результатів діяльності підприємства всім зацікавленим користувачам звітності. Але менеджменту підприємства не достатньо лише констатації того, що звітність складена вірно. Управлінці потребують впевненості в ефективності і результативності господарських процесів, які відбуваються на підприємстві сьогодні. Тим більше, за умов панування в економіці кризових явищ, менеджери, під час прийняття рішень, мають нагальну потребу в кваліфікованій допомозі і консультаціях фахівців.

Як зазначає президент спілки аудиторів України І. Пилипенко: «...аудиторські перевірки повинні не лише з'ясувати достовірність фінансової звітності... вони повинні проникати у глибинну логіку відстежуваних економічних явищ і процесів, обґрунтовуючи ефективні прогностичні рішення» [2].

Аудит ефективності і продуктивності успішно використовується в світовій практиці, як в державному, так і в приватному секторах економіки. В Україні аудит ефективності, який частіше визначається як операційний, або управлінський аудит, ще не набув широкого застосування. Це обумовлено і відносною «молодістю» для нашої країни самого поняття «аудит», і недостатністю наукових досліджень з цієї проблематики.

**Аналіз наукових досліджень та публікацій.** Питань визначення і класифікації аудиту ефективності торкалися в своїх працях Бутинець Ф.Ф., Усач Б. Ф., Савченко В.Я., Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. та інші. Більш глибокі дослідження відмічаємо у Дорош Н.І., Дзюби С., Чумакової І., Редченко К.

**Завдання даної статті.** Визначення сутності аудиту ефективності і можливостей його практичного застосування щодо діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання недержавного сектору економіки.

**Основний матеріал дослідження.** Розглянемо підходи зарубіжних і вітчизняних науковців до визначення поняття аудиту ефективності і продуктивності (табл. 1).

Таблиця 1

Визначення аудиту ефективності в літературних джерелах

Автор	Термінологія	Визначення
Аренс Е.А., Лоббек Дж.К. [3, с.11, 540]	операційний аудит	перевірка будь якої частини процедур і методів функціонування господарської системи з метою оцінки продуктивності і ефективності. По завершенні цього аудиту менеджеру зазвичай надаються рекомендації по удосконаленню операцій.
Дорош Н.І. з посиланням на Качаліна В.В. [4, с.47]	операційний аудит	перевірка господарської системи, господарських операцій, кошторису, методів функціонування господарської системи, цільових програм з метою оцінки продуктивності і ефективності
Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. [5, с. 53]	операційний аудит	дослідження господарської системи з точки зору її ефективності і продуктивності
Савченко В.Я. [6, с. 30]	операційний аудит	перевірка будь яких, існуючих на підприємстві, в організації процедур і методів з метою оцінки їх ефективності
Бутинець Ф.Ф. [7, с. 41]	управлінський (операційний) аудит	вивчення ділових операцій з метою формування рекомендацій з економічного та ефективного використання ресурсів, досягнення кінцевого результату і формування політики господарюючого суб'єкта. Він повинен допомагати керівникам виконувати їх функції належним чином, для сприяння підвищенню прибутковості підприємства
Усач Б.Ф., Душко З.О., Колос. М.М. [8, с. 83]	операційний, управлінський аудит, результатив	вивчення аудитором операцій з метою формування рекомендацій щодо економічного використання ресурсів, досягнення цілей
Бодюк А.В. [9, с. 82]	управлінський аудит	процес вивчення та оцінки господарських фактів, явищ та процесів підприємства, з метою формування рекомендацій його виробничим структурам і функціональним підрозділам управління щодо здійснення заходів з більш раціонального, ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, з підвищення рівня економічності в досягненні кінцевих результатів господарювання і взагалі оптимізації в забезпеченні й реалізації програмних цілей підприємницької діяльності
	операційний аудит	діяльність аудитора з перевірки та вивчення процедур і методів функціонування господарської системи підприємства з метою оцінки її продуктивності й ефективності та формування інформації з підвищення цих показників

Аналіз наведених визначень показує, що деякі українські вчені [9], взагалі, розрізняють такі поняття, як «управлінський» і «операційний» аудит. Але більшість науковців, для визначення аудиту ефективності схильні до використання в термінології назви «операційний аудит». Визначення операційного аудиту вітчизняними вченими здебільшого ґрунтується на класичному визначенні Аренса Е.А. і Лоббека Дж.К. [3].

В зарубіжній практиці різні види аудиту ефективності мають різну назву: «аудит виконання» (performance audit), «аудит відповідності вартості витраченим коштам» (value for money audit – VFM audit), «аудит адміністративної діяльності» (ААД) (administrative audit), «аудит ефективності використання бюджетних коштів», «операційний (експлуатаційний) аудит» (operation audit), «аудит управління, або управлінський аудит» (management audit) тощо [10].

Редченко К., посилаючись на дослідження зарубіжних науковців, зазначає, що в різних країнах поряд з терміном «управлінський аудит» (management auditing) використовується також назва «операційний аудит» (operational auditing), «аудит результативності» (performance auditing) та інш. Управлінський аудит переслідує ті ж самі цілі, що і операційний аудит, але сам термін частіше використовується в приватному секторі, де з допомогою управлінського аудиту керівники намагаються ідентифікувати проблеми, що існують в організації. Термін «аудит результативності» застосовується в основному в США в державному секторі. Словосполучення «операційний аудит» також використовується в США як в державному, так і в приватному секторах і стосується фінансових і нефінансових операцій [11].

Тобто серед зарубіжних фахівців також немає єдиного підходу до визначення аудиту ефективності. На нашу думку, це обумовлено тим, що сфера застосування аудиту ефективності є дуже широкою, а його об'єкти – різноманітними. Звісно, аудит визначення продуктивності окремих виробничих операцій приватного підприємства, буде відрізнятися від аудиту ефективності бюджетної програми, або від аудиту результативності управлінських рішень, щодо зміни маркетингової стратегії фірми. До того ж тут мають вплив певні традиції і особливості національної економіки і системи контролю кожної країни.

Поділяючи погляди більшості науковців, ми також вважаємо, що стосовно діяльності суб'єктів господарювання недержавного сектору найприйнятнішими термінами для визначення аудиту ефективності дійсно є «операційний аудит» (в розумінні перевірки операційної діяльності фірми), або «управлінський аудит» (в розумінні перевірки ефективності прийнятих управлінських рішень).

Щоб дати визначення операційному (управлінському) аудиту розглянемо сутність понять «ефективність» і «продуктивність».

Ефективність – здатність приносити ефект, результативність процесу, проекту, тощо, які визначаються як відношення ефекту, результату до витрат, що забезпечили цей результат. При цьому, під економічною ефективністю розуміється досягнення найбільших результатів за найменших витрат живої та уречевленої праці [12, с. 508].

Продуктивний – який дає, приносить бажаний результат, результативний; який сприяє одержанню бажаного результату [13, с. 969].

Звідси «продуктивність» можна тлумачити як здатність приносити бажаний результат.

Виходячи з викладеного операційний (управлінський) аудит можна визначити як дослідження функціонування господарської системи в цілому, або в розрізі окремих її складових з метою оцінки здатності такої системи, або окремих її складових приносити запланований (бажаний) результат.

На нашу думку, термін «перевірка» при характеристиці аудиту ефективності є недоречним. Цей термін більш прийнятний для таких видів аудиту як фінансовий аудит, аудит відповідності (узгодженості).

Аудитор, здійснюючи операційний аудит, повинен оцінити показник продуктивності, як параметр досягнення запланованого (бажаного) результату, і показник ефективності, як параметр співвідношення такого результату і витрат, пов'язаних з його отриманням.

Питання класифікації операційного (управлінського) аудиту також є дискусійним. З урахуванням результатів наших попередніх досліджень [14], ми пропонуємо поділ операційного аудиту на загальний, функціональний (міжфункціональний) і спеціальний аудит (рис. 1).



Рис. 1. Класифікація операційного (управлінського) аудиту

Функціональний (міжфункціональний) аудит. Під окремою функцією можна розуміти один з видів діяльності підприємства, виробництво окремих видів продукції, діяльність окремих підрозділів, служб, відділів (функція постачання, збуту, планування і т.п.) тощо. При функціональному аудиті можливе впровадження спеціалізації аудиторів, що дозволить підвищити якість надання послуг. Об'єктом міжфункціонального аудиту є взаємодія окремих функцій.

Загальний аудит. Мета цього аудиту - оцінити ефективність і продуктивність роботи підприємства в цілому з урахуванням всіх аспектів: організаційного, технологічного, економічного, правового, соціального, екологічного та інших.

Спеціальний аудит. На кожному підприємстві виникають питання, які характерні тільки для цього підприємства або типові питання, які потребують вирішення з урахуванням специфіки саме цього підприємства. Конкретний перелік питань, стосовно яких необхідно аудиторам дати оцінку, визначається керівництвом підприємства. Спеціальний аудит може бути елементом як функціонального, так і загального аудиту.

Як зазначає, О. Редько під операційним аудитом більшість українських аудиторів розуміють перевірку податкового обліку. За даними Аудиторської палати України частка цього виду аудиту, яка складала в 2000-му році 70-75% загального обсягу аудиторських послуг, зараз не перевищує 7% [15].

В 2007-му році Аудиторською палатою України був затверджений перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми). До цього переліку входять і завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації. Серед таких завдань до операційного аудиту, на нашу думку, можна віднести:

- ✓ оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи внутрішнього контролю (аудиту);
- ✓ оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) використання виробничих потужностей;
- ✓ оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) функціонування системи управління;
- ✓ оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи матеріального стимулювання та оплати праці персоналу;
- ✓ оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем управління персоналом;
- ✓ оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) інформаційних систем (технологій);
- ✓ оцінка (перевірка) ефективності систем інформаційної безпеки діяльності підприємств;
- ✓ оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем корпоративного управління;
- ✓ економічні експертизи;
- ✓ здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності [16].

Більшість перелічених позицій поєднують в собі приклади операційного (управлінського) аудиту і аудиту на відповідність (узгодженість). «Оцінка ефективності» відноситься до операційного аудиту, а «перевірка відповідності» – до аудиту на узгодженість.

Наведений перелік значно розширює можливості аудиторів і аудиторських фірм і в подальшому буде сприяти розвитку у вітчизняній аудиторській практиці одного з найактуальніших в наш час видів аудиту, який фахівці вважають «одним з найраціональніших шляхів вирішення проблем, пов'язаних з підвищенням стабільності роботи підприємства, скороченням чи

попередженням витрат виробництва, подоланням негативних явищ і виявленням невикористаних резервів» [17].

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Дослідивши погляди зарубіжних і українських науковців, враховуючи світовий і вітчизняний досвід в сфері надання послуг з аудиту ефективності і продуктивності нами було запропоновано:

1) для визначення аудиту ефективності діяльності суб'єктів господарювання приватного сектору користуватись термінами «операційний аудит» або «управлінський аудит»;

2) визначати операційний (управлінський) аудит як дослідження функціонування господарської системи в цілому, або в розрізі окремих її складових з метою оцінки здатності такої системи, або окремих її складових приносити запланований (бажаний) результат;

3) класифікувати операційний (управлінський) аудит за трьома підвидами: загальний, функціональний (міжфункціональний) і спеціальний аудит.

Також ми вважаємо, що затверджений Аудиторською палатою перелік послуг аудиторів і аудиторських фірм є значним кроком на шляху становлення і розвитку в Україні аудиту ефективності у всьому різноманітті його проявів. При цьому, такий перелік не повинен вважатись за вичерпний, а лише як орієнтовний, що дасть можливість аудитору в кожній конкретній ситуації повною мірою задовольнити потреби замовника і, таким чином, буде сприяти підвищенню якості аудиторських послуг.

Напрямок наших подальших досліджень є розробка підходів до визначення мети, завдань і методики операційного аудиту, в залежності від різних суб'єктів його здійснення – зовнішніх чи внутрішніх аудиторів; розробка організаційної моделі операційного аудиту і критеріїв визначення його ефективності.

#### Список використаних джерел

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93 р. № 3125 – XII (у редакції Закону України від 14.09.2006р. № 140 – V).
2. Пилипенко І., Шевчук В. Національна система аудиту: досвід становлення та спрямування розвитку // Бухгалтерський облік і аудит.– 2008.- № 3. – С. 5-13.
3. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ./ Ред. Я.В. Соколов - М.: Финансы и статистика, 1995. - 560 с.
4. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. - К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. - 402с.
5. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту: Навч. посібник. - К.: «Каравела»: Львів: «Новий світ - 2000», 2002. - 504 с.
6. Савченко В.Я. Аудит: Навч. посіб. – Вид. 2-ге, без змін. - К.: КНЕУ, 2006. - 328 с.
7. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник. - 2-е вид. - Житомир: ПП «Рута», 2002. - 672 с.
8. Усач Б.Ф., Душко З.О., Колос М.М. Організація і методика аудиту: Підручник - К.: Знання, 2006. - 295 с.
9. Бодюк А.В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності: Монографія. К.: Кондор, 2005. – 365 с.
10. Чумакова І. Аудит ефективності: зарубіжний досвід та українські реалії // Бухгалтерський облік і аудит.– 2009.- № 1. – С. 55-62.
11. Редченко К. Управленческий контроль и аудит // [www.cfin.ru/ias/uprcontrol.shtml](http://www.cfin.ru/ias/uprcontrol.shtml)

12. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1. / Редкол.: ... С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000 - 864 с.
13. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. і голов. ред. Т. Бусел. – К.; Ірпінь: ВТФ «Перун», 2003. – 1440с.
14. Гончар В.П. Операційний аудит: визначення і класифікація // Теоретико-методологічні та практичні аспекти розвитку економіки України: Тези доп. Всеукр. наук.-практ. конф. 23-24 лист.2006р.- Т: Терно-граф, 2006. С. 79 – 81
15. Редько О. Аудиторські послуги в Україні: перші кроки до ринку // Бухгалтерський облік і аудит.– 2008.- № 11. – С. 48 - 55.
16. Перелік послуг, які можуть надавати аудиторі (аудиторські фірми), затверджений рішенням Аудиторської палати України від 27.09.2007 № 182/5
17. Дзюба С. Напрями перетворень в аудиторській діяльності // Економіка України. – 2002. № 1– С. 36 – 41.

***Суцність и применение в Украине аудита эффективности и продуктивности деятельности хозяйственных субъектов. Гордиенко Н.И., Гончар В.П.***

***Аннотация.*** Проведены исследования сущности аудита эффективности и продуктивности деятельности хозяйственных субъектов. Предложены определение и классификация операционного (управленческого) аудита. Рассмотрены возможности для развития операционного аудита в украинской аудиторской практике.

***Ключевые слова:*** аудит эффективности и продуктивности, операционный (управленческий) аудит, классификация операционного аудита, эффективность, продуктивность.

***The essence and application of audit of effectiveness and efficiency activities of economic subjects in Ukraine. Gordienko M. I., Gonchar V.P.***

***Annotation.*** Research of the essence of audit effectiveness and efficiency of economic activities are held. The definition and classification of operational (management) auditing is proposed. The possibilities for the development of an operational audit of the Ukrainian auditing practice are considered.

***Keywords:*** audit of effectiveness and productivity, operational (management) auditing, classification of operational auditing, efficiency, productivity.