



УПРАВЛІНСЬКИЙ АУДИТ ЯК ІНСТРУМЕНТ ОПТИМІЗАЦІЇ ВИТРАТ ЕНЕРГОПОСТАЧАЛЬНИХ КОМПАНІЙ



Левицька С.О.,

д.е.н., професор кафедри обліку і аудиту
Національного університету водного господарства
та природокористування

Левицька І.О.,

провідний економіст ПАТ «Рівнеобленерго»

А У статті узагальнюються та систематизуються погляди вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів щодо сутності операційного та управлінського аудиту. Наводиться обґрунтування доцільності проведення управлінського аудиту витрат на прикладі енергопостачальних компаній.

Б Операційний аудит, управлінський аудит, витрати, операційна діяльність, результативність, енергопостачальні компанії.

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АУДИТ КАК ИНСТРУМЕНТ ОПТИМИЗАЦИИ РАСХОДОВ ЭНЕРГОПОСТАВЛЯЮЩИХ КОМПАНИЙ

Левицька С.О.,

д.э.н., профессор кафедры учета и аудита Национального университета водного хозяйства и природопользования

Левицька І.О.,

ведущий экономист ПАО «Ровнооблэнерго»

А В статье рассматриваются и систематизируются взгляды отечественных и иностранных экономистов относительно сущности операционного и управленческого аудита. Дается обоснование необходимости проведения операционного аудита расходов на примере энергораспределительных компаний.

Б Операционный аудит, управленческий аудит, расходы, операционная деятельность, результативность, энергоснабжающие компании.

MANAGEMENT AUDIT AS A TOOL FOR COST OPTIMIZATION OF ENERGY SUPPLY COMPANIES

Levytska S.O.,

Ph.D. in Economics, Professor of Department of Accounting and Auditing at National University of Water Management and Natural Resources

Levytska I.O.,

the leading economist at PJSC «Rivneoblenergo»

А The different views of domestic and foreign economists on the essence of operational and management audit are generalized and systematized in the article. The expediency substantiation of the management audit of costs at the example of energy supply companies is provided.

Б Operational audit, management audit, costs, operational activity, performance, energy supply companies.

Актуальність теми дослідження

Ефективна організація процесу виробництва, економічно-доцільне та цілеспрямоване використання власних ресурсів і потужностей, прибутковість ведення господарської діяльності – пріоритети сучасних менеджерів різних рівнів.

Як показує практика, в діяльності українських промислових підприємств відсутня або недостатньо напрацьована практика впровадження внутрішніх систем, які б вчасно сигналізували про відхилення від поставлених цілей, невідповідність прийнятих управлінських рішень місії діяльності та стратегічним цілям розвитку. В результаті – повільно спадає продуктивність виробничої діяльності, а в масштабах країни – ускладнюється процес побудови конкурентоздатної економіки.

На шляху вирішення проблеми менеджмент організації діяльності підприємства звертається до таких методів, як впровадження системи внутрішнього контролю, або ж проведення операційного аудиту.

Дослідження літератури за цим напрямком свідчать, що українські науковці більше уваги приділяють вивченню системи внутрішнього контролю й аудиту фінансової звітності (Ф.Ф. Бутинець, Н.І. Дорош, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, Б.Ф. Усач та ін.). Разом із тим розкриття змісту й методики операційного аудиту здебільшого наводяться в працях зарубіжних економістів (Р. Адамса, Е.А. Аренса, Ф.Л. Дефліза, Г.Р. Дженік, Дж.К. Лоббека, І.К. Муруєва, Л.Д. Паркера,

В.М. О'Рейллі, Дж.К. Робертсона, М.Б. Хірш та ін.). На жаль, у питаннях оцінки результативності господарських процесів малодослідженими залишаються процедури застосування операційного аудиту.

Мета дослідження – теоретичні й організаційні підходи реалізації операційного аудиту, його спільні та відмінні риси з управлінським аудитом; вивчення доцільності впровадження управлінського аудиту на підприємствах на прикладі енергопостачальних компаній в умовах трансформації економіки України.

Виклад основного матеріалу

В діяльності енергопостачальних компаній аудит розглядається не тільки як перевірка даних бухгалтерського обліку та звітності – за його результатами внутрішні аудитори компаній намагаються розкрити оцінку результативності господарських операцій, надати інформаційну допомогу керівництву в налагодженні системи бухгалтерського обліку, з питань вирішення виявлених проблем господарювання в цілому.

Нормативними внутрішніми документами сьогодні для цього служать Положення про внутрішній контроль (аудит), які енергопостачальною компанією розробляються з власної ініціативи та з огляду на управлінські потреби.

Методична основа аудиту в практичній площині перейшла законодавчі рамки фінансового аудиту – досліджуються не тільки показники звітності, але й, відповідно до потреб управління, «вузькі» виробничі показники (зокрема, витрати діяльності за статтями, розрахунки з бюджетом за податками і зборами, орендні відносини, що стосуються земель під лініями електропередач тощо).

Особливу увагу енергопостачальні компанії приділяють внутрішньому аудиту витрат. У контексті з державною програмою соціально-економічної підтримки споживачів енергетичних ресурсів мова йде в першу чергу про витрати на передачу та/або постачання електроенергії, які оцінюються за комплексною системою показників.

На сьогодні такі монополісти у сфері електроенергії, як обласні енергопостачальні компанії (обленерго) здійснюють господарську діяльність з передачі електроенергії місцевими (локальними) електромережами та з постачання електроенергії за регульованим тарифом. Величина та структура операційних витрат енергопостачальних компаній на здійснення ліцензованої діяльності затверджуються постановами регулюючих органів у сфері енергетики на відповідний період, а також постійно

контролюються на предмет дотримання кошторисних статей витрат.

Що стосується безпосереднього значення та суті господарської діяльності енергопостачальних компаній, то діяльність з передачі електроенергії полягає в транспортуванні (розподілі) електроенергії, закупленої на оптовому ринку електроенергії, повітряними та кабельними лініями до споживачів, а постачання – це вже безпосередньо відпуск та реалізація електроенергії власним споживачам компанії. Іншими словами, на енергетичному ринку господарську діяльність енергопостачальних компаній можна умовно розділити на технічну та комерційну частини. Лівову частку операційних витрат ліцензованої діяльності компаній становлять саме витрати на передачу електроенергії. У структурі тарифів їх величина коливається в межах 90–95 % проти 5–10 % величини витрат на постачання, а деякі витрати практично повністю відносять до передачі (наприклад, витрати на ремонти, використання електричних мереж інших ліцензіатів тощо).

Розрахунок витрат ліцензіата (обленерго) на передачу та/або постачання електроенергії регламентований Procedурою встановлення або перегляду тарифів для ліцензіатів з передачі електричної енергії місцевими (локальними) електромережами та з постачання електроенергії за регульованим тарифом № 801 [12], а для окремих компаній – Порядком визначення роздрібних тарифів на електричну енергію, тарифів на передачу електроенергії місцевими (локальними) електромережами та тарифів на постачання електроенергії для ліцензіатів з постачання електричної енергії за регульованим тарифом, які забезпечують повну оплату електроенергії, що купується ними на Оптовому ринку електроенергії України № 309 [11].

Тарифи повинні покривати не лише собівартість витрат, але й операційні, фінансові, інші витрати господарської діяльності. Окрім цього, згідно з Господарським кодексом, метою діяльності підприємства є отримання прибутку, відтак, у ціну реалізації необхідно закладати норму прибутку.

Очевидною є потреба чіткого розмежування витрат з передачі та/або постачання в частині структури тарифу, зокрема, на витрати в складі собівартості послуг з постачання та/або передачі та «інші витрати діяльності», що виникають в результаті господарювання компаній-ліцензіатів (альтернативні пропозиції щодо такої класифікації витрат наведено в таблиці 1).

Безперечно, норматив прибутку має бути передбачений у структурі тарифів на послуги з передачі та постачання електричної енергії. Наразі ця величина регламентована регуляторним органом і складає 15 %.

У першу чергу прибуток направляється на забезпечення інвестиційно-привабливого рівня рентабельності компаній для інвесторів. Також норматив прибутку передбачено спрямовувати на розвиток виробництва, забезпечення соціальних програм, підтримку інших, суміжних за профілем діяльності енергопостачальних компаній, державних проєктів.

Проте останнім часом у зв'язку з різкими інфляційними процесами, нестабільною економічною ситуацією в державі енергопостачальні компанії змушені направляти тарифний прибуток на покриття значного розриву між фактичними

операційними витратами та витратами, затвердженими в структурі тарифів, а також на покриття заборгованості бюджетних установ в оплаті електроенергії, купованої електроенергії тощо.

Отже, для гармонізації розбіжностей та вдосконалення вітчизняної фінансової звітності необхідно внести такі зміни до національного стандарту:

- взяти за основу класифікації сегментів управлінський аспект;
- додати методи оцінки статей сегментів та дати вибір управлінням, за якими з них відображати інформацію за сегментами, залежно від рівня її суттєвості.

ВИТРАТИ НА ЗДІЙСНЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ З ПЕРЕДАЧІ ТА/АБО ПОСТАЧАННЯ ЕЛЕКТРОЕНЕРГІЇ

Таблиця 1

№ ЗП	ДІЮЧІ СТАТТІ ВИТРАТ, ЩО ВКЛЮЧАЮТЬСЯ ДО СТРУКТУРИ ТАРИФУ [12]	ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ ЯК ОБ'ЄКТІВ ОБЛІКУ ФОРМУВАННЯ ТАРИФІВ (РЕКОМЕНДАЦІЇ)				
		собівартість послуг* (рах. 23, 91)	інші операційні витрати (рах. 92, 93, 94)	фінансові витрати (рах. 95, 96)	інші витрати (рах. 97)	норма прибутку (рах. 443)
1	ОПЕРАЦІЙНІ ВИТРАТИ					
1.1	Матеріальні витрати:					
1.1.1	виробничі послуги	V				
1.1.2	сировина та матеріали	V				
1.1.3	паливо	V				
1.1.4	витрати на ремонт господарчим і підрядним способами (без з/п)	V				
1.1.5	витрати на ел. ен. для госп. потреб	V				
1.1.6	витрати на використання ел. мереж інших ліцензіатів-передавачів	V				
1.2	Витрати на оплату праці	V				
1.3	Відрахування на соціальні заходи	V				
1.4	Амортизація	V				
1.5	Інші операційні витрати:					
1.5.1	плата за землю		V			
1.5.3	комунальний податок		-			
1.5.4	витрати на зв'язок		V			
1.5.6	витрати на службові відрядження		V			
1.5.7	податок на транспорт		V			
1.5.8	утримання легкового транспорту		V			
1.5.9	інвентаризація землі				V	
1.5.10	інші витрати (розшифрувати)		V		V	
2	ВСЬОГО ФІНАНСОВІ ВИТРАТИ (% ЗА КРЕДИТ)			V		
3	ВИТРАТИ З ПРИБУТКУ НА:					
3.1	- дивіденди / базу нарахування					V
3.2	- розвиток виробництва / виробничі інвестиції					V
3.3	- формування резервного фонду					V
3.4	- податок на прибуток					V
3.5	- інші цілі (розшифрувати)					V
4	ВСЬОГО ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ЕЛЕКТРОЕНЕРГІЇ **	V	V	V	V	V

*За умови, що витрати мають пряме виробниче та загальновиробниче призначення стосовно послуг з передачі та постачання електричної енергії.

**Зазначені витрати включаються в тариф для обґрунтованої компенсації в складі ціни за надані послуги споживачами таких послуг.

У цілому калькуляція витрат, що входять у структуру тарифів на передачу та/або постачання, є дещо відмінною від методики обліку собівартості виробничих послуг, регламентованої П(С)БО 16 «Витрати»: включення до собівартості (крім прямих виробничих та загальновиробничих витрат) окремих елементів операційних витрат є наслідком тривалого періоду ведення обліку одночасно за П(С)БО та МСБО.

Існуючі відмінності в методиці калькулювання виробничих витрат як складових тарифу обумовлюють проведення внутрішнього контролю (аудиту) на системній основі за статтями калькуляції, об'єктами та ділянками виникнення, етапами формування.

На нашу думку, не можна ототожнювати аудит з існуючим поняттям «контроль». Серед перекладів терміну «auditing», який видає будь-який англomовний словник, на першому місці стоїть «ревізійна перевірка», «ревізія», «проведення контролю», «аналіз господарської діяльності» [1; 3; 14; 17].

Очевидним є те, що *роль аудиту у формуванні оцінки правильності відображення результатів господарської діяльності в обліку та звітності є ширшою, ніж функції інспектування (у формі ревізії) на предмет встановлення відповідності результатів проведення господарських операцій нормативному полю їх регулювання.*

Сучасна практика аудиторських процедур обумовила нові якості аудиту, його *консультативну діяльність*: здійснюється формалізація аудиторських висновків, що дає змогу оптимізувати проведення перевірок, починаючи з підготовчої стадії;

практикується орієнтація на запобігання можливому ризику під час проведення перевірок або консультацій.

За характером аудиторської роботи виділяють три типи аудиту: операційний аудит; аудит на дотримання нормативних вимог; аудит фінансової звітності.

Операційний аудит – перевірка будь-яких існуючих на підприємстві процедур і методів організації господарської діяльності з метою оцінки їх ефективності. Результати операційного аудиту значно важче визначити, ніж результати двох інших видів аудиту.

Метою *аудиту на дотримання нормативних вимог* є визначення, чи дотримується суб'єкт, аудит діяльності якого проводиться, процедур і правил, установлених для нього.

Аудит фінансової звітності – аудиторська перевірка фінансових звітів, що має на меті надання аудиторіві можливості висловити думку про те, чи складені ці фінансові звіти відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності [10].

Аналіз напрацьованих вітчизняних та іноземних вчених-економістів підтверджує, що на цьому етапі економічних трансформацій сутність операційного аудиту є недостатньо дослідженою: дефініції не завжди гармонізують в питаннях методики та функціонального призначення; не врахованими залишаються питання оцінки збалансованості соціально-економічної та екологічної складових підприємницької діяльності. В силу об'єктивних причин теоретичний і практичний досвід британських та американських вчених значно ґрунтовніший від української аудиторської практики (таблиця 2).

ТРАКТУВАННЯ ПОНЯТТЯ «ОПЕРАЦІЙНИЙ АУДИТ» У ВІТЧИЗНЯНИХ ТА ІНОЗЕМНИХ ЕКОНОМІЧНИХ ДЖЕРЕЛАХ

Таблиця 2

№ З/П	ДЕФІНІЦІЯ	ДЖЕРЕЛО
1.	Перевірка операційної (поточної) діяльності підприємства з метою оцінки її ефективності. У процесі такої перевірки, окрім вивчення бухгалтерського обліку, аналізуються всі основні процеси господарської діяльності: організаційна структура, документообіг і принципи обробки документів, фінансові потоки, маркетинг, формування собівартості тощо.	Фінансово-кредитний енциклопедичний словник [16]
2.	Діяльність, схожа з консультуванням компанії з питань управління (оцінка роботи з маркетингу, оцінка ефективності структури компанії і т.д.).	Великий енциклопедичний словник [4]
3.	Незалежна та систематична оцінка організаційної діяльності на різних етапах управління з метою покращення функціонування системи. При цьому основна увага приділяється надійності роботи системи внутрішнього контролю та служб підприємства.	Великий бухгалтерський словник [3]
4.	Перевірка будь-якої частини процедури та методів функціонування господарської системи з метою оцінки продуктивності та ефективності.	Е.А. Аренс, Дж. Лоббек [1]
5.	Це вид контролю, пов'язаний з постановкою цілей і завдань діяльності підприємства та аналізом використання ресурсів, показників діяльності з метою визначення ефективності функціонування організації. При проведенні операційного аудиту зазвичай оцінюють такі елементи, як економічність, ефективність, результативність.	І.К. Муруєва [9]
6.	Перевірка господарської системи (в т.ч. господарських операцій), кошторису, методів функціонування господарської системи, цільових програм з метою оцінки їх продуктивності та ефективності.	Н.І. Дорош [5]
7.	Перевірка будь-якої частини процедур і методів функціонування господарської системи з метою оцінки продуктивності та ефективності.	Л.П. Кулаковська [7]

Відповідно до точки зору англійського вченого Дж.К. Робертсона, під поняттям «операційний аудит» слід розуміти «вивчення аудитором операцій компанії з метою надання рекомендацій щодо економічного та ефективного використання її ресурсів, ефективного досягнення поставлених цілей і продуктивного ведення господарської діяльності» [14, с. 476]. В такий спосіб вище керівництво компанії контролює виконання управлінських рішень, направлених на зростання продуктивності й ефективності господарської діяльності, та дотримання компанією заданого бізнес-курсу.

Враховуючи міжнародну практику проведення операційного аудиту, зазначену комплексну оцінку можна отримати за результатом проведення його різновиду – управлінського аудиту.

Як у практиці зарубіжних країн, так і в нашій країні, на рівні операційного аудиту (operational auditing) тісно переплітається поняття «управлінський аудит» (management auditing), «аудит результативності» (performance auditing).

Австралійський економіст Л.Д. Паркер зазначив із цього приводу, що управлінський аудит переслідує ті ж цілі, що й операційний аудит, але сам термін «управлінський аудит» застосовується більше до підприємств приватного сектору, де за допомогою аудиту керівники намагаються визначити існуючі проблеми. Окрім того, вчений стверджував, що аудит результативності більш прийнятний для підприємств державного сектору (на прикладі США). На думку Л.Д. Паркера, управлінський аудит визначається як оцінка менеджменту і функціонування організації, а також виконання роботи з точки зору ефективності, економічності та результативності діяльності [19, с. 11].

За твердженням Чарльза Т. Хонгрена, управлінський аудит – це «моніторинг, призначений для з'ясування того, чи виконуються цілі й процедури, визначені вищим керівництвом» [17].

Категорію «управлінський аудит» частіше відносять до сфери менеджменту, ніж до економіки, досить часто при цьому співставляють з управлінським консалтингом (що принципово відрізняє цей аудит від операційного).

На нашу думку, *управлінський аудит – вид операційного, основною метою якого є оцінка результативності адміністративного забезпечення господарської діяльності.*

Основне стратегічне завдання управлінського аудиту – надання об'єктивної оцінки рівня підготовки як працівників, так і підприємства до ефективної та цілеспрямованої роботи відповідно до затверджених мети й завдань діяльності суб'єкта. За результатами оцінки управлінського аудиту розробляється програма проведення реорганізації системи управління підприємства, залучення нових та перепідготовки існуючих кадрів.

Як показує міжнародна практика операційного аудиту, *кінцева мета проведення управлінського аудиту – визначення та співставлення фактично досягнутих результатів з плановими поставленими завданнями в контексті ефективності менеджменту організації діяльності з обґрунтуванням оцінки та наданням рекомендацій щодо покращення результатів.*

Зазначений вид аудиту має проходити на незалежних умовах, щоб не допустити виникнення ризику суб'єктивності.

Теоретичні положення й практичні дослідження вітчизняних вчених і практиків прирівнюють операційний та управлінський аудити або взагалі надають перевагу застосуванню поняття «управлінський аудит» (таблиця 3).

ТРАКТУВАННЯ ПОНЯТТЯ «УПРАВЛІНСЬКИЙ АУДИТ»

Таблиця 3

№ З/П	ДЕФІНІЦІЯ	ДЖЕРЕЛО
1.	Управлінський аудит є різновидом внутрішнього аудиту й здійснюється з метою розробки рекомендацій щодо економії та ефективного використання ресурсів для досягнення кінцевого результату господарської діяльності підприємства, вдосконалення діючої системи обліку і контролю за процесами виробництва.	В.С. Рудницький [2; 5]
2.	Операційний аудит – дослідження господарської системи з точки зору її ефективності. Його ще називають <i>управлінським аудитом або аудитом господарської діяльності</i> . При операційному аудиті перевіряють стан внутрішньогосподарського контролю.	М.Ф. Огійчук [10]
3.	Операційний аудит (аудит результатів, або управлінський аудит) – вивчення аудитором операцій компанії з метою сформулювати рекомендації щодо економічного використання ресурсів, ефективного досягнення цілей. Мета операційного аудиту – допомогти керівникам у виконанні їхніх обов'язків. Результатом цього може бути збільшення рентабельності компанії.	Б.Ф. Усач [17]

Управлінський аудит має певні організаційні та методичні підходи, що ідентифікують його як вид операційного (таблиця 4).

ТРАКТУВАННЯ ПОНЯТТЯ «УПРАВЛІНСЬКИЙ АУДИТ»

Таблиця 4

ЕЛЕМЕНТИ КОНЦЕПЦІЇ	ОПЕРАЦІЙНИЙ АУДИТ	УПРАВЛІНСЬКИЙ АУДИТ
ПОНЯТТЯ	Перевірка господарської системи суб'єкта господарювання в цілому (або окремої господарської операції) з метою оцінки продуктивності, економічності та ефективності функціонування	Перевірка функціонування суб'єкта господарювання з метою незалежної оцінки ефективності адміністративних рішень, системи менеджменту; відповідності здійснюваної діяльності прийнятій стратегії та плану розвитку
СУБ'ЄКТ АУДИТУ	Внутрішній або зовнішній аудитор	Внутрішній або зовнішній аудитор
ОБОВ'ЯЗКОВІСТЬ	Необов'язковий	Необов'язковий
ПРИЧИНИ ПРОВЕДЕННЯ	<ul style="list-style-type: none"> – у випадку зниження ефективності та продуктивності бізнес-процесів; – у випадку непрогнозованого зростання витрат виробництва при одночасному зменшенні результативності бізнес-процесів та ефективності виробництва; – у випадку виявлення незаконного та неефективного використання коштів, майна та інших активів 	<ul style="list-style-type: none"> – перед початком організаційних змін або придбанням підприємства; – при реорганізації компанії, в тому числі при зміні топ-менеджера; – за необхідності підвищення рівня управління філіями (підрозділами); – для оптимізації і підвищення прозорості менеджменту, бізнес-процесів виробництва, реалізації і т.п.; – за необхідності оцінки управління підприємством відповідно до встановлених галузевих стандартів і технологій та ін.
МЕТА ПРОВЕДЕННЯ	<ul style="list-style-type: none"> – оцінка рівня економічності й законності використання коштів, майна та інших активів; – оцінка ефективності та результативності здійснення господарських операцій; – надання рекомендацій щодо підвищення ефективності та результативності використання матеріальних і фінансових ресурсів 	<ul style="list-style-type: none"> – перевірка виконання кошторису витрат і зниження нецільового використання коштів; – оцінка ефективності системи менеджменту; – надання рекомендацій щодо покращення системи управління і профілактики кризових ситуацій; – дослідження та розробка пропозицій по варіантах трансформації діяльності підприємства (реорганізація, реструктуризація, реінжиніринг, злиття і т.п.)

На наш погляд, управлінський аудит дає комплексну характеристику адміністрування діяльності суб'єкта з урахуванням специфіки аудиторських процедур, що передбачає: перевірку фінансових показників господарської діяльності суб'єкта,

цільове та раціональне використання виробничих ресурсів, реалізацію соціально-екологічних програм, дієвість адміністративних рішень як в ретроспективі, так і в поточному періоді, а також обґрунтований прогноз на найближчу перспективу (рисунок).

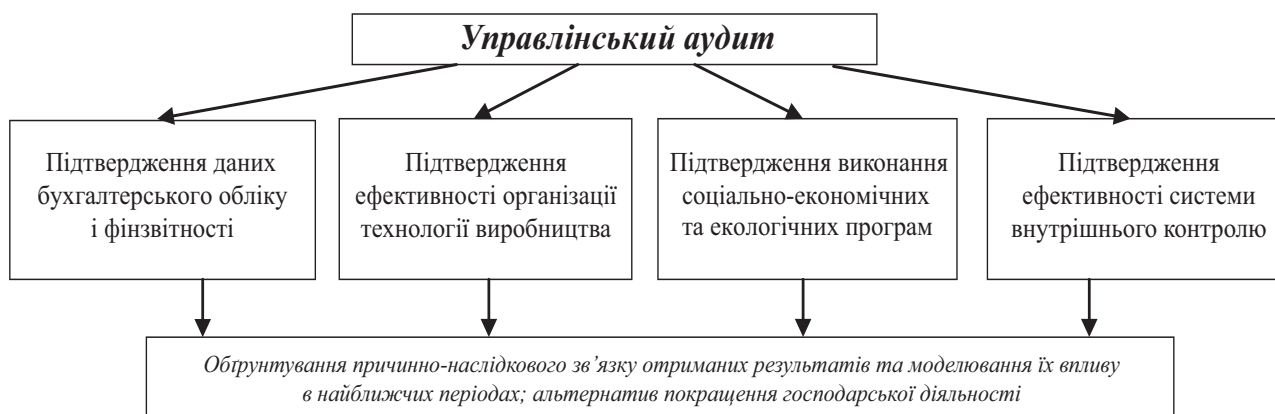


Рис. Напрямки проведення управлінського аудиту

Аналізуючи діяльність вітчизняних енергопостачальних компаній, можна стверджувати, що державою закладаються (і першочергово контролюються) кошти в структурі тарифів на передачу та/або постачання електричної енергії для відшкодування витрат, понесених підприємствами галузі при здійсненні ліцензованої діяльності.

У структурі тарифів на передачу та/або постачання електроенергії встановлюється величина операційних витрат (матеріальних витрат, витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи, амортизації, інших операційних витрат), фінансових витрат і витрат з прибутку. Для всіх ліцензіатів розмір та структуру тарифів затверджує державний регуляторний орган у сфері енергетики на прогнозований рік (в окремих випадках можуть відбуватися перегляди протягом року).

Саме витрати на передачу та/або постачання електроенергії є найбільш «вразливою» складовою формування фінансових результатів енергопостачальних компаній. Структура витрат ідентифікує їх «гнучкість», можливість адміністративного впливу на оптимізацію, а також на соціальний захист споживачів електроенергетичних ресурсів.

Метою проведення управлінського аудиту витрат з передачі та/або постачання електроенергії є оцінка виконання затвердженої калькуляції витрат, дотримання кошторисних статей калькуляції, правильного віднесення витрат за елементами з метою забезпечення оптимально можливої структури тарифів за умови виконання вимог державних регулюючих органів у сфері енергетики та урядових програм соціального захисту енергоспоживачів.

У процесі проведення управлінського аудиту:

- здійснюється аналіз правильності та обґрунтованості включення тих чи інших витрат з передачі та/або постачання електроенергії до структури тарифів;
- дається оцінка правильності визначення витрат (в т.ч. витрат з передачі та/або постачання

електроенергії), їх реєстрації відповідно до прийнятої компанією облікової політики;

- вивчається раціональність накопичення, розподілу та списання операційних витрат (матеріальних витрат, витрат на оплату праці та відрахування на соціальні заходи, амортизації, інших операційних витрат), що включаються в структуру тарифів;
- формується оцінка результативності виконання управлінських рішень в частині регулювання витрат з передачі та/або постачання електроенергії, фактичного рівня витрат у затвердженій структурі тарифів порівняно з фактично понесеними витратами;
- обґрунтовуються причини структурно-динамічних відхилень досліджуваних параметрів та альтернативні рішення щодо оптимізації витрат (за об'єктами та місцями виникнення, статтями калькуляції, елементами тощо).

Управлінський аудит витрат з передачі та/або постачання електроенергії може проводитись шляхом аналізу:

- нормативно-правових актів, розрахунків та обґрунтувань, методичних документів, внутрішніх розпоряджень щодо калькулювання витрат з передачі та/або постачання;
- результатів раніше здійснених контролюючими органами контрольних заходів;
- показників статистичної, фінансової та управлінської звітності;
- порівняння фактично досягнутих результативних показників цих витрат із запланованими в динаміці за кілька років, а також з відповідними витратами інших вітчизняних енергетичних компаній;
- даних інтерв'ювання, анкетування, опитування громадян та суб'єктів-користувачів відповідних послуг і збирання інформації від юридичних осіб.

Основні напрямки проведення управлінського аудиту витрат з передачі та/або постачання енергопостачальних компаній наведено в таблиці 5.

ОСНОВНІ НАПРЯМКИ ПРОВЕДЕННЯ УПРАВЛІНСЬКОГО АУДИТУ ВИТРАТ З ПЕРЕДАЧІ ТА/АБО ПОСТАЧАННЯ ЕЛЕКТРОЕНЕРГІЇ

Таблиця 5

№ 3/П	НАПРЯМКИ УПРАВЛІНСЬКОГО АУДИТУ	ТЕСТИ НА ПІДТВЕРДЖЕННЯ
1	2	3
1.	<p><i>Підтвердження даних обліку і звітності за показниками витрат з передачі та/або постачання</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – перевірка методики бухобліку – перевірка методики фінансової звітності 	Відповідність принципам Національних П(С)БО, Методичним рекомендаціям щодо заповнення форм фінансової звітності.

Закінчення таблиці 5

1	2	3
2.	<i>Підтвердження ефективності організації здійснення ліцензованої діяльності</i>	
	– перевірка процедур планування: статей собівартості, інших витрат діяльності	Відповідність П(С)БО 16 «Витрати», Галузевим методичним рекомендаціям з формування собівартості виробництва, передачі та постачання електричної і теплової енергії, Постанові НКРЕ «Порядок розподілу активів, витрат та доходів між видами діяльності ліцензіатів з постачання електричної енергії за регульованим тарифом та/або з передачі електричної енергії місцевими (локальними) електромережами», наказу про облікову політику компанії, розпорядженням щодо регулювання витрат з передачі та/або постачання електроенергії.
	– перевірка дотримання технології виконання робіт	Відповідність нормативним документам з експлуатації та ремонту електростанцій і мереж, внутрішнім плановим тарифам на виконання робіт, технологічним картам тощо.
	– перевірка списання матеріалів на витрати відповідно до технологічних карт	Відповідність первинним документам і регістрам калькулювання витрат з передачі та/або постачання, нормативним документам з експлуатації та ремонту електростанцій і мереж.
3.	<i>Підтвердження виконання соціально-екологічних програм</i>	
	– перевірка виконання елементів соціального пакету	Колективний договір, внутрішня звітність.
	– перевірка нарахування екологічних податків та штрафних санкцій	Оборотні відомості по рахунках 641, 92, 949, акти перевірок, податкові розрахунки.
	– підтвердження економічної збалансованості проведених соціально-екологічних витрат	Оборотні відомості по рахунках доходів та витрат.
4.	<i>Підтвердження ефективності системи внутрішнього контролю формування витрат</i>	
	– перевірка результатів проведення внутрішнього аудиту	Розпорядження керівництва, звіти про проведення внутрішнього аудиту (контролю), розпорядження щодо проведення коригувальних заходів тощо.
	– розрахунок допустимого аудиторського ризику	Міжнародні стандарти аудиту*, робочі документи внутрішнього аудиту.
5.	Обґрунтування отриманих результатів та підготовка шляхів оптимізації витрат (в т.ч. на постачання та передачу електроенергії)	Висновки за попередньо проведеними напрямками управлінського аудиту, робочі документи попереднього обговорення з профільними спеціалістами та керівництвом.

* МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища».

Міжнародна практика передбачає проведення внутрішнього операційного аудиту у формі внутрішнього контролю: визначення цілей та етапів контролю, виконання послідовних процедур (відповідно до цілей), проведення тестів на підтвердження.

Цілі внутрішнього контролю формування (калькуляції) витрат з передачі та/або постачання електроенергії включають перевірку наступних вимог:

1. Елементи витрат відповідають затвердженій структурі тарифів, розраховуються (списуються) та обліковуються працівниками компанії відповідної кваліфікації згідно із затвердженими посадовими обов'язками.

2. Фактичні розміри витрат за статтями тарифної структури відповідають розмірам затрачених

виробничих ресурсів із підтвердженням зменшення економічної вигоди.

3. В математичних підрахунках немає помилок.

4. Облік списання виробничих ресурсів здійснюється вчасно, достовірно відображається в документах первинного обліку та формах звітності.

5. Дані щодо списання виробничих ресурсів та їх невикористаних залишків на кінець звітної періоду періодично підтверджуються інвентаризацією.

Етапи внутрішнього контролю формування (калькуляції) витрат на постачання та/або передачу електроенергії:

- планування витрат в бюджеті та проекті тарифної ціни на електроенергію згідно з документами внутрішнього регулювання;

- аналіз відхилень фактичних витрат з передачі та/або постачання від запланованих, аналіз реалізації вжитих заходів щодо оптимізації їх розміру та структури в складі тарифу;
 - запланованих статей структури витрат з передачі та/або постачання наявними виробничими ресурсами;
 - проведення операцій списання виробничих ресурсів на витрати, списання послуг, пов'язаних з операціями постачання та передачі електроенергії;
 - облік та звітність за статтями й елементами тарифних витрат, місяцями виникнення витрат;
 - проведення аналізу динаміки показників з обґрунтуванням причинно-наслідкових зв'язків.
- Процедури внутрішнього контролю** формування (калькуляції) витрат на передачу та/або постачання електроенергії включають: підтвердження юридичної повноцінності документації, правильний облік та арифметичну точність, доступ до облікової документації, контрольні розрахунки.
- Орієнтовний перелік **тестів внутрішнього контролю** формування (калькуляції) витрат на передачу та/або постачання електроенергії на прикладі матеріальних витрат наведено в таблиці 6.

ТЕСТИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ФОРМУВАННЯ (КАЛЬКУЛЯЦІЇ) ВИТРАТ НА ПЕРЕДАЧУ ТА/АБО ПОСТАЧАННЯ ЕЛЕКТРОЕНЕРГІЇ (В ЧАСТИНІ МАТЕРІАЛЬНИХ ВИТРАТ)

Таблиця 6

№ з/п	ТЕСТИ КОНТРОЛЮ	ПІДТВЕРДЖЕННЯ
УМОВИ		
1	Чи всі виробничі послуги підкріплені відповідними укладеними договорами?	Так
2	Чи не завищені суми в укладених договорах на виробничі послуги?	Ні
3	Чи підписані первинні документи (наприклад, видаткові ордери, платіжні відомості, платіжні доручення) на видачу матеріалів зі складу посадовими особами, які відповідають за правильність нарахування?	Так
4	Чи перевіряється правильність віднесення сировини та матеріалів до витрат, понесених при виконанні ремонтів?	Так
5	Чи розмежовано функції списання та закриття на рахунки Головної книги витрат матеріалів, запчастин, ПММ, понесених при ремонтах?	Так
6	Чи дотримано тендерні умови укладання договорів?	Так
7	Чи здійснюється ротація обов'язків у районних дільницях електромереж щодо оприбуткування матеріалів?	
	На період відпусток?	Так
	Постійно?	Ні
РЕАЛЬНОСТІ І ПОВНОТА		
8	Чи підкріплюється величина списаних ПММ відповідною кількістю маршрутних листів водіїв?	Так
9	Чи співставляються дані в прибуткових ордерах на сировину та матеріали з їх фактичною вартістю згідно з умовами договорів (рахунків, актів виконаних робіт)?	Так
10	Чи своєчасно надходять акти наданих послуг від підрядних організацій?	Так
11	Чи не включаються у матеріальні витрати ті витрати, які відносяться до інших операційних витрат (закриваються на рах. 944)?	Ні
ПОВНОВАЖЕННЯ		
12	Чи всі умови договорів на виконання ремонтних робіт підрядними організаціями узгоджено компетентними посадовими особами?	Так
13	Чи виконується дво-, трірівневий контроль відповідними посадовими особами за відпуском матеріалів зі складів?	Так
14	Чи підписує начальник районної дільниці електромереж договори на надання послуг підрядними організаціями, відповідні додатки до договорів?	Так
КОМПЕТЕНТНІСТЬ		
15	Чи проведений інструктаж для працівників, які займаються обліком сировини і матеріалів, списанням запчастин на ремонти, відпуском матеріалів та здійснюють інші облікові операції в автоматизованій системі обліку безпосередньо на районних дільницях електромереж?	Так
ОБЛІК		
16	Чи співставляються дані первинних документів з даними Головної книги, показниками форм звітності?	Так

Висновок. З огляду на проведені дослідження можна зробити висновок, що більшість українських економістів та ряд зарубіжних вчених ототожнюють поняття операційного та управлінського видів аудиту. Операційний аудит направлений на моніторинг, аналіз і оцінку ефективності, економічності та результативності як окремих господарських операцій (в т.ч. їх доходних і витратних складових), так і бізнес-процесів у цілому. Управлінський аудит більше спрямований на оцінку менеджменту організації господарської діяльності з метою з'ясування того, чи досягаються

цілі та виконуються процедури, визначені керівництвом підприємства.

З метою реалізації урядових програм соціально-економічного регулювання тарифів на споживання електроенергії в питаннях оцінки витрат з передачі та/або постачання електроенергії, подальшої їх оптимізації, проведення управлінського аудиту витрат за об'єктами виникнення, статтями калькуляції, елементами та напрямками списання – актуальні питання як на рівні енергопостачальних компаній, так і на макрорівні державного регулювання розвитку енергетичної сфери.

1. Аренс Э.А., Лоббек Дж. Аудит : пер. с англ. / А. Аренс, Дж. Лоббек; Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика. – 1995. – 560 с.
2. Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малуго Н.М., Петренко М.І. Контроль і ревізія : [Підручник] / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 544 с.
3. Великий бухгалтерський словник : словник-довідник / [За ред. А.Н. Азріліяна]. – М. : Інститут нової економіки. – 1999.
4. Великий енциклопедичний словник : словник-довідник / [За ред. А.Н. Азріліяна]. – М. : Інститут нової економіки. – 1997.
5. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація : [Навчальний посібник] / Н.І. Дорош. – К. : Знання, 2001. – 402 с.
6. Завадський Й.С. Менеджмент: «Management» / Й.С. Завадський – 2-е вид. – К. : Українсько-фінський інститут менеджменту і бізнесу, 1998. – Т. 1. – 542 с.
7. Кулаковська Л.П. Основи аудиту : [навч. посіб. для студ. вищ. закл. освіти] / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К. : Каравела ; Львів : Новий світ-2000, 2002. – 504 с.
8. Лубков А.Р. Контроль и ревизия : Учебное пособие / А.Р. Лубков. – К. : Алерта, – 2007. – 242 с.
9. Муруева И.К. Исследование операционного аудита в государственном секторе Российской Федерации / И.К. Муруева // Экономика и управление : Российский научный журнал / гл. ред. В.А. Гневно. – 2008. – № 2 (34). – С.196–199.
10. Озійчук М.Ф. Аудит: організація і методика : [навч. посіб.] / М.Ф. Озійчук, І.Т. Новікова, І.І. Рагуліна. – К. : Алерта, 2010. – 584 с.
11. Про затвердження Порядку визначення роздрібних тарифів на електричну енергію, тарифів на передачу електроенергії місцевими (локальними) електромережами та тарифів на постачання електроенергії для ліцензіатів з постачання електричної енергії за регульованим тарифом, які забезпечують повну оплату електроенергії, купованої ними на Оптовому ринку електроенергії України: Постанова НКРЕ від 02.04.2001 р. № 309.
12. Про затвердження Процедури встановлення або перегляду тарифів для ліцензіатів з передачі електричної енергії місцевими (локальними) електромережами та з постачання електроенергії за регульованим тарифом : Постанова НКРЕ від 01.08.2001 р. № 801.
13. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. № 3125- XII // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1993. – № 23. – С. 243.
14. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон. – М. : КРМС Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.
15. Усач Б.Ф. Аудит : [навч. посіб.] / Б.Ф. Усач. – К. : Знання-Прес, 2002. – 223 с.
16. Фінансово-кредитний енциклопедичний словник / [За заг. ред. А.Г. Грязнов]. – М. : Фінанси і статистика, 2002. – 1168 с.
17. Хонгрэн Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хонгрэн, Дж. Фостер. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
18. Шимків А. Англо-український тлумачний словник економічної лексики [Текст]. – К. : Вид. дім «Києво-Могилян. акад.», 2004. – 432 с.
19. Parker L.D. Value-for-Money Auditing: Conceptual, Development and Operational Issues. – Caulfield, AU: Australian Accounting Research Foundation, Auditing Discussion Paper No. 1, 1986.

1. Ahrens, A., Lobbeck, J. (1995), "Auditing", tr. from English, ed. Professor Y.V. Sokolov. Moscow, Finance and Statistics, 560 p.
2. Butynets, F.F., Vygovska, N.G., Malyuga, N.M., Petrenko, M.I. (2002), "Control and revision: Tutorial", Edited by prof. F.F. Butynets. Zhytomyr, PE "Ruta", 544 p.
3. "Big Accounting Dictionary"(1999). Moscow, Institute for New Economy.
4. Azriliyan, A.N. (1997), "Big Encyclopedic Dictionary". Moscow, Institute for New Economy.
5. Dorosh, N.I. (2001), "Audit: methodology and organization: Tutorial". Kyiv, Knowledge, 402 p.
6. Zavadzkyi, J.S. (1998), "Management", 2nd. ed. Kyiv, Ukrainian-Finnish Institute of Management and Business, Vol. 1, 542 p.
7. Kulakovska, L.P., Picha, Y.V. (2002), "Fundamentals of Audit", teach. guidance for students of HEI. Kyiv, Caravel; Lviv: New World 2000, 504 p.
8. Lubkov, A.R. (2007), "Control and revision" teach. guide. Kyiv, Alerta, 242 p.
9. Murueva, I.K. (2008), "Study of operational audit in the public sector of the Russian Federation", Economy and Management: Russian scientific journal, No. 2 (34), pp. 196–199.
10. Ohychuk, M.F., Novikova, I.T., Rahulina, I.I. (2010), "Audit: Organization and Methods", teach. guidance. Kyiv, Alerta, 584 p.
11. On approval of the determination of retail electricity tariffs, tariffs for electricity transmission by local power networks and tariffs for electricity supply for licensees to supply electricity at regulated tariffs, which provide full payment of electricity purchased by them on the wholesale electricity market of Ukraine: NERC Regulation from 02.04.2001, No. 309.
12. On Approval of Procedures for the establishment or revision of tariffs for electricity transmission licensees by local power networks and on electricity supply at regulated tariffs: NERC Regulation from 01.08.2001, No. 801.
13. On Audit (1993) Law of Ukraine from 22.04.1993, no 3125-XII, Bulletin of the Supreme Council of Ukraine (VR), No. 23, p. 243.
14. Robertson, J. (1993), "Audit". Moscow, KRMS Audit firm "Contact", 496 p.
15. Usach, B.F. (2002), "Audit", textbook. Kyiv, Knowledge Press, 223 p.
16. Financial and credit encyclopedic dictionary (2002), ed. by A.G. Hriaznov. Moscow, Finances and Statistics, 1168 p.
17. Honhren, C.T., Foster, J. (1995), "Accounting: management aspect". Moscow, Finance and Statistics, 416 p.
18. Shymkiv, A. (2004), "English-Ukrainian dictionary of economic vocabulary". Kyiv, Pr. House "Kiev-Mohylyan. Acad.", 432 p.
19. Parker, L.D. (1986), "Value-for-Money Auditing: Conceptual, Development and Operational Issues". Caulfield, AU: Australian Accounting Research Foundation, Auditing Discussion, Paper No. 1.