

УДК 657.6

T.I. Safonov, postgraduate student

Taras Shevchenko National University of Kyiv

EFFICIENCY AUDIT AS A PART OF INTERNAL AUDIT IN THE ENTERPRISE

Abstract. The article deals with the features of the efficiency audit in state enterprises outlined on the base of great experience of state audit practice. It also highlights those elements that can be effectively applied in the private sector in order to monitor the implementation of the budget approved by management, and evaluate the effectiveness of a project or activities of the company.

The research procedures performed by public internal auditors in monitoring the effectiveness of budget programs. The ways of borrowing their developments in instrumentation internal auditors of private enterprises in order to monitor the effectiveness of implementation of the budget of the enterprise or the implementation of a project and, as a result, improve the efficiency of the company.

Keywords: Internal audit, effectiveness audit, budget execution, efficiency, adaptation

T.I. Сафонов, аспірант кафедри обліку і аудиту

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

**АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ЯК СКЛАДОВА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ
В ПІДПРИЄМСТВІ**

Розглянуто особливості проведення аудиту ефективності в державних підприємствах та виокремлено ті його елементи, що можуть бути ефективно застосовані на підприємствах приватного сектору з метою контролю за виконанням затвердженого керівництвом бюджету та оцінки ефективності того чи іншого проекту або напряму діяльності підприємства.

Ключові слова: внутрішній аудит, аудит ефективності, виконання бюджету, ефективність, адаптація.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Запорукою ефективної діяльності і налагодженості усіх процесів на підприємстві є коректна система планування, одним з інструментів якої є бюджетування. Якісно складений бюджет має враховувати усі аспекти діяльності підприємства протягом операційного року (періоду), а отже дає вищому керівництву базу для визначення стратегії розвитку, планування грошових потоків та виокремлення можливостей інвестування у перспективні напрями розвитку. Проте, для того, щоб діяльність підприємства була дійсно ефективною, якісно і обґрунтовано складений бюджет має виконуватись із мінімальною похибкою, що робить доцільним введення у структуру підприємства одиниці, що відповідатиме за контроль над ефективністю виконання затвердженого бюджету. Зважаючи на специфіку даної роботи, найдоцільнішим буде рішення додати дані процедури до функціоналу внутрішнього аудитора або відділу внутрішнього аудиту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. З огляду на те, що аудит ефективності на практиці найчастіше зустрічається у державному секторі, найкраще дане питання досліджене науковцями, що вивчають питання державного фінансового контролю та практикуючими спеціалістами, що мають істотний досвід роботи у відповідних відомствах. Зокрема, досить глибоко особливості та організаційно методологічні засади аудиту ефективності досліджуються у працях І. Некіфорової. Окрім того, значний внесок до розробки та вивчення проблем внутрішнього контролю та аудиту державного управління зробили П. Андреев, О. Чечуліна, М. Тімохін, І. Дрозд, дослідивши роль і обов'язки підрозділів внутрішнього аудиту установ сектору державного управління, підходи до виконання аудиторських завдань, стандарти перевірки, документації і звітування, а також заходи, що вживаються керівництвом, на базі Європейського досвіду. Професор О.Ю. Редько, характеризуючи аудит ефективності, визначав його як надання практичної допомоги адміністрації та економічним службам підприємства у веденні справ та управлінні бізнесом [6, с.49]. Питання екстраполяції напрацювань системи державного фінансового контролю у сфері аудиту ефективності на приватні підприємства піднімалось Джеком Робертсоном, що відносив

оцінку ефективності використання ресурсів підприємства до управлінського внутрішнього аудиту, проте воно не є достатньо висвітленим у роботах вітчизняних та інших закордонних вчених, а тому потребує більш детального дослідження [7, с.37].

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження процедур, що виконуються державними внутрішніми аудиторами в сфері контролю ефективності бюджетних програм та визначення шляхів запозичення їх напрацювань до інструментарію внутрішніх аудиторів приватних підприємств з метою контролю ефективності виконання бюджету підприємства або реалізації того чи іншого проекту та, як результат, підвищення ефективності діяльності підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Основні принципи внутрішнього і зовнішнього фінансового контролю визначаються Лімською декларацією, в якій під внутрішнім аудитом мається на увазі аудит ефективності. Відповідно до даного документу, аудит являє собою невід'ємну частину системи регулювання, метою якої є викриття відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів. Зокрема, у статті 4 декларації зазначається, що, крім контролю за дотриманням законодавства, правильності фінансового управління, бухгалтерського обліку та звітності, важливість яких залишається незаперечною, існує також інший вид контролю, спрямований на оцінку результативності, ефективності та економічності державного управління. Контроль ефективності охоплює не лише окремі фінансові операції, а й усі сфери функціонування державного сектору, включаючи перевірку систем організації та управління [1].

Існуючі на сьогодні міжнародні стандарти та вказівки щодо організації державного внутрішнього фінансового контролю в державному секторі розроблені Інститутом внутрішніх аудиторів (IBA) та Міжнародною організацією вищих органів фінансового контролю (International Organization of Supreme Audit Institutions або INTOSAI). Відповідно до стандартів аудиту, прийнятих INTOSAI, аудит ефективності включає в себе аудит економічності (англ. economy) адміністративної діяльності щодо забезпечення програми відповідно до правильних адміністративних принципів і практик, аудит ефективності (англ. efficiency) використання людських, фінансових та інших ресурсів, включаючи перевірку інформаційних систем, систем показників виміру діяльності та моніторингу, а також процедур для усунення виявлених невідповідностей та недоліків, та аудит результативності (англ. «effectiveness») діяльності в частині досягнення програмою, що перевіряється, заданих цілей, а також аудит впливу, тобто порівняння фактичного впливу тієї чи іншої програми чи політики з запланованим [3, с.15].

Аудит ефективності покликаний поліпшити якісні характеристики процесу функціонування державного та муніципального секторів економіки і, як форма фінансового контролю, спрямований на створення механізмів оцінки результативності управління фінансовими потоками в економіці громадського сектору. Таким чином, основними функціями аудиту ефективності є:

- контрольна (перевірка діяльності контрольованих об'єктів),
- аналітична (пошук і визначення причинно-наслідкових зв'язків роботи органів виконавчої влади та її результатів)
- синтетична (формування, визначення рекомендацій для поліпшення ефективності діяльності об'єкта контролю).

Як бачимо, виходячи із функцій аудиту ефективності, даний процес є цілком застосованим до приватних підприємств, оскільки після адаптації із врахуванням особливостей діяльності підприємства, результатом їх виконання буде виявлення порушень та відхилень при виконанні бюджету підприємства, з'ясування причин та формулювання шляхів нівелювання їх впливу.

Мета аудиту ефективності полягає не в обґрунтуванні правильності витрачання бюджетних коштів, а в оцінці результативності проведених витрат на основі звітних даних після здійснення фінансування програми. Основними його завданнями є оцінка ефективності

та результативності прийнятих рішень та досягнених показників, а також дотримання принципів економності, ефективності та результативності. Аудит ефективності дозволяє:

- виявити і усунути недоліки програми (якщо керівники програми своєчасно помітять низький рівень використання програмних ресурсів, це дозволить розподілити фінансові ресурси, виділені для реалізації програми, найбільш продуктивно: переглянути завищені вимоги до участі в програмі, переконатися в тому, що потенційні одержувачі знають про можливість отримання послуг і т.д.).

- мотивувати персонал (дані про роботу і потреби персоналу, які надає аудит ефективності, дозволяють поставити перед персоналом реалістичні цілі і адекватно розподілити відповідальність за отримані результати).

- визначити найбільш ефективні варіанти використання ресурсів (Найпростіші показники ефективності (KPI) можна отримати, зіставивши затрачені ресурси (грошові кошти, кадри, обладнання тощо) з отриманими продуктами або результатами (число обслугованих клієнтів, довжина відремонтованих доріг тощо). При цьому можна виявити, що якісь напрями роботи коштують дуже дорого, але дають мало позитивних результатів, у той час як по іншому напрямку витрачається набагато менше коштів, але воно користується великим попитом у адресатів програми).

- зміцнити довіру до програми (за результатами аудиту ефективності зацікавлені особи можуть судити про те, наскільки успішно програма досягає заявлених цілей і як витрачаються виділені ресурси. Успіхи в досягненні поставлених цілей дозволяють заручитися підтримкою при реалізації планів на майбутнє).

Відповідно до світової практики, виокремлюють три підвиди аудиту ефективності: аудит ефективності виконання окремого рішення, аудит ефективності виконання програми (функції), аудит ефективності функціонування системи.

Аудит ефективності виконання окремого рішення передбачає дослідження доцільності його прийняття і результативності виконання з метою пошуку резервів зменшення виробничих і адміністративних витрат та підвищення окупності використовуваних ресурсів. Аудит ефективності виконання програми досліджує виконання однієї або кількох програм чи функцій з метою оцінки відповідності отриманих результатів поставленим завданням і витраченим на їх виконання ресурсам. Аудит ефективності функціонування системи є складною для виконання формою контролю, що передбачає дослідження виконання поставлених задач і досягнення запланованих цілей.

Очевидно, що при детальному розгляді дана класифікація є цілком застосовуваною до приватного підприємства, в рамках діяльності якого може бути оцінена ефективність виконання окремого управлінського рішення, ефективність виконання того чи іншого проекту або певного напрямку бізнесу та ефективність функціонування підприємства в цілому.

Іншою класифікацією аудиту ефективності є виокремлення таких підходів, як орієнтація на результат, за якого аналізуються результати виконання певної програми чи втілення того чи іншого проекту, визначаються недоліки діяльності та причини розбіжностей між умовами виконання проекту та критеріями, визначеними під час перевірки, та орієнтація на проблеми, що характеризується виявленням ознак стійких проблем в діяльності підприємства, та аналіз їх причин з позиції економічності, ефективності та результативності, [4, с.11-13].

Розглянемо особливості проведення аудиту ефективності стосовно в підприємстві, що належить до приватного сектора. Аудит ефективності проводиться виключно у плановому порядку та складається з таких етапів, як планування, підготовка до аудиту, проведення аудиту, складання та узгодження аудиторського звіту та реалізація результатів аудиту.

Планування аудиту полягає у вивченні специфіки досліджуваної проблеми чи напрямку, та формулювання завдань перевірки. Етап підготовки складається з формування аудиторської групи за участю фахівців, що мають ґрунтовні знання та досвід у досліджуваному питанні, попереднього вивчення специфіки досліджуваного питання,

визначенні та аналізі результативних показників, оцінці стану виконання проекту, визначенні проблеми та відбору об'єктів аудиту, формулювання гіпотез аудиту або орієнтовних питань для дослідження, а також написання та затвердження програми аудиту.

На підставі зібраних даних оцінюється рівень досягнення результативних показників проекту або напрямку діяльності бізнесу порівняно із запланованими шляхом порівняння забезпеченого рівня виконання результативних показників до рівня їх фінансування. У разі, якщо ефективність проекту за результатами аналізу показників визначається як задовільна, аудит може бути відмінено. У разі ж виявлення розбіжностей із встановленими показниками, за результатами їх аналізу, в залежності від того, які з них виконувались найгірше, формулюється проблема аудиту, що потребує глибокого вивчення причин і наслідків.

Після визначення проблеми аудиту формулюються гіпотези, тобто припущення щодо причин існування проблеми, ґрунтуючись на глибокому аналізі усіх етапів виконання проекту. Кожна гіпотеза складається з двох елементів: причина та наслідок. Результатом проведення підготовчого етапу є розробка програми проведення аудиту ефективності, що включає в себе деталі з приводу методів аудиту, його мети та періоду, проблеми, аналізу результативних показників, кола учасників аудиту, гіпотез аудиту або орієнтовних питань для дослідження, якщо при формулюванні гіпотез були труднощі та оформлення результатів аудиту.

Проведення аудиту ефективності складається з трьох етапів:

- збір, узагальнення та аналіз даних з метою підтвердження або спростування гіпотез аудиту;
- формулювання висновків та пропозицій, реалізація яких підвищила б ефективність звітного проекту чи напрямку діяльності;
- обговорення результатів із учасниками аудиту та презентація результатів керівництву [5, с. 16].

При виконанні даних етапів важливо уникати потенційних помилок, що були виокремлені практикуючими спеціалістами з державного фінансового контролю на базі свого практичного досвіду, з метою підтримки високої якості та ефективності аудиторського дослідження. Зокрема, не досить коректне визначення проблеми аудиторського дослідження може призвести до неможливості досягнення мети аудиту, а відсутність обґрунтування проблеми ставить під сумнів необхідність проведення аудиторського дослідження та доцільність витрат, зумовлених його проведенням. При аналізі усього спектру відомих проблем підприємства втрачається можливість концентрувати увагу саме на проблемах, що стосуються звітного проекту чи напрямку діяльності. Об'єктивність зроблених висновків може постраждати внаслідок не досить глибокого знайомства із специфікою діяльності підприємства, зокрема характеристик тих чи інших процесів в структурі проекту. Також вкрай важливо проводити моніторинг рішень, прийнятих на основі висновків проведеного аудиту, оскільки це надає інформацію про стан реагування управлінців на необхідність усунення виявлених проблем та врахування ними висунутих аудитором пропозицій.

Виходячи з практики державного контролю, основним критерієм якості аудиту можна вважати відсоток прийнятих у роботу пропозицій у порівнянні із запропонованими. Таким чином, якість аудиту ефективності залежить від якості програми аудиту та її виконання, достовірності та повноти інформації, що аналізувалась, точності і неупередженості аналізу та ґрунтовності зроблених висновків, актуальності наданих пропозицій та правильності визначення користувачів результатів аудиту, зокрема управлінців, що відповідатимуть за втілення рекомендацій за результатами аудиту у життя.

В залежності від специфіки діяльності підприємства внутрішніми аудитором розробляється система критеріїв і показників, що характеризує ефективність операційної діяльності за кожним конкретним напрямом діяльності. Регулярний аналіз показників реалізації встановленої менеджментом стратегії є суттєвим чинником підвищення ефективності діяльності підприємства. Таким чином, аудит ефективності надає змогу визначити найбільш ефективні варіанти використання ресурсів підприємства. Базовими

показниками ефективності є зіставлення витрачених ресурсів із отриманими результатами, що виявляє ресурсоемкі напрями діяльності, що демонструють низьку продуктивність, та перспективні напрямки діяльності, що відчувають дефіцит впливань коштів на розвиток. Основні показники ефективності діяльності підприємства мають відображати витрати всіх видів ресурсів, що споживаються відповідним суб'єктом господарювання, створювати передумови для стимулювання підвищення ефективності операційної діяльності, стимулювати раціональне використання всіх наявних на підприємстві резервів, забезпечувати інформацією, що стосується ефективності діяльності, всі управлінські ієрархічні ланки та виконувати критеріальну функцію, тобто мати систему інтерпретації кожного з показників [8, с.78-79].

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Методи і методики проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм та спрямування бюджетних коштів, що базуються на багаторічних напрацюваннях практикуючих спеціалістів установ державного фінансового контролю та провідних науковців, коло наукових інтересів яких охоплює державний фінансовий контроль, можуть бути успішно імплементовані у приватному секторі при коректному врахуванні особливостей діяльності підприємств та відмінностей їх функціонування по відношенню у порівнянні із державним сектором.

Вивчення та аналіз адаптації процедур аудиту ефективності до застосування на підприємствах розглядається доповідачем в напрямку виокремлення універсального підходу, що може бути використаним практикуючими внутрішніми аудиторами з метою підвищення ефективності діяльності підзвітних їм підприємств.

Список використаних джерел

1. Лімська декларація керівних принципів контролю [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. — Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/604_001. — Назва з екрана.
2. Про аудиторську діяльність [Текст] : [закон України : офіц. текст : за станом на 1 червня 2010 року]. — К. : Парламентське вид-во, 2010. — 27 с.
3. Андрєєв, П.П. Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід / П.П.Андрєєв, О.О.Чечуліна, Ян ванТайнен. — К. : Кафедра, 2011. — 120 с.
4. Нікіфорова, І. Особливості аудиту ефективності використання ресурсів та історія його запровадження в Україні [Текст] / І. Нікіфорова // Фінансовий контроль. — 2014. — №7. — С. 11—14.
5. Нікіфорова, І. Організаційно-методологічні засади аудиту ефективності виконання бюджетних програм [Текст] / І. Нікіфорова // Фінансовий контроль. — 2014. — №7. — С. 15—21.
6. Редько, О.Ю. Якість аудиторських послуг : філософія та міфологія [Текст] / О.Ю. Редько // Бухгалтерський облік та аудит. — 2009. — №1. — С. 46—57.
7. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон ; [пер. с англ.]. — М.: KPMG–Аудиторская фирма «Контакт», 1993. — 496 с.
8. Юр'єв, О.В. Аспекти аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств [Текст] / О.В. Юр'єв // Незалежний аудитор. — 2014. — №7 (I). — С. 73—81.

Рассмотрены особенности проведения аудита эффективности в государственных предприятиях и выделены те его элементы, которые могут быть эффективно применены на предприятиях частного сектора с целью контроля за выполнением утвержденного руководством бюджета и оценки эффективности того или иного проекта или направления деятельности предприятия.

Ключевые слова: Внутренний аудит, аудит эффективности, выполнения бюджета, эффективность, адаптация.