

4. *Marcejuk R.A.* Oblik i kontrol' vitrat trivalogo zberigannja sil's'ko-gospodars'koyi produkciji na pidpriemstvah sferi obigu (2014) // *Visnik L'vivs'koї komercijnoi akademii.* — Vip. 44. — 42-45.

5. Nakaz MFU «Pro zatverdzhennja norm koshtiv na predstavnic'ki cili, reklamu ta viplatu kompensacii za vikoristannja osobistih legkovih avtomobiliv dlja sluzhbovih poїzdkok ta porjadok ih vitrachannja» vid 12.11.1993 r. № 88.

6. Postanova KMU «Perelik platnih poslug, shho mozhut' nadavatisja pidrozdilami Derzhavnoi pozhezhnoi ohoroni Ministerstva z pitan' nadzvichajnih situacij ta u spravah zahistu naselennja vid naslidkiv Chornobil's'koї katastrofi» vid 15.05.2000 r. №798.

7. Planuvannja dijəl'nosti pidpriemstva (2003). — Kyiv: Karavela, 427.

8. *Kovtun T.V.* Sistema vnutrishn'ogo kontrolju jak nevid'emnij element operacijnoi sistemi pidpriemstva (2009) // *Visnik Hmel'nic'kogo nacional'nogo universitetu.* — 6. — T. 1. — 65—170.

Статтю подано до редакції 11.02.15 р.

УДК 657

О. В. Грищенко, к.е.н.,
*Первомайський політехнічний
інститут НУК ім. адм. Макарова*

ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ЕФЕКТИВНОСТІ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ МОЛОКОПЕРЕРОБНОГО ПІДПРИЄМСТВА

O. V. Gryshchenko Ph.D. in Economics
*Pervomaisk polytechnic institute of National
University of shipbuilding
named after admiral Makarov*

THE SPECIAL CHARACTERISTICS OF PERFORMANCE AUDIT OF OPERATING ACTIVITY OF DAIRY MILK PROCESSING PLANT

АНОТАЦІЯ. У статті розглянуто особливості аудиту ефективності операційної діяльності молокопереробних підприємств і фактори, які впливають на його проведення

КЛЮЧОВІ СЛОВА: аудит ефективності, операційна діяльність, молокопереробне підприємство

ANNOTATION. This article presents the special characteristics of performance audit of operating activity of dairy milk processing plant and the factors, having an effect on its realization.

KEY WORDS: performanceaudit, operating activity, dairy milk processing plant

Постановка проблеми. Дослідження ефективності операційної діяльності молокопереробного підприємства незалежним аудитором може служити критерієм оцінки діяльності адміністрації, котра при формуванні інформації щодо ефективності операційної діяльності для власників підприємства, прагне відобразити свою діяльність максимально ефективною. Об'єктивність такої інформації можна забезпечити за допомогою проведення незалежної та професійної оцінки ефективності фінансово-господарської діяльності в цілому та операційної діяльності зокрема, як основного джерела формування доходу підприємства. Наразі на ринку послуг фахівцями, які одночасно є незалежними та мають достатній рівень компетентності для проведення такої оцінки, є аудитори.

Аналіз існуючих досліджень за даною проблемою. Необхідність і можливість проведення аудитором оцінки ефективності використання ресурсів підприємства почав досліджувати Джек Робертсон, цей вид діяльності він відносив до управлінського внутрішнього аудиту і виділяв основне його призначення — допомога керівництву при виконанні ним функцій і підвищення прибутковості підприємства [1]. Вітчизняний професор О.Ю. Редько визначає аудит ефективності як надання практичної допомоги адміністрації та економічним службам підприємства у веденні справ і управлінні його фінансовими ресурсами [2, с. 47]. На думку Л.М. Полякової, аудит ефективності — це незалежна, конфіденційна, платна форма фінансового контролю, яка спрямована на оцінювання результативності самої системи управління суб'єкта господарювання та практичної його діяльності незалежними спеціалістами на договірних засадах [3].

Остання редакція Закону України «Про аудиторську діяльність» [4] не передбачає проведення аудиту ефективності. Немає цього виду аудиторських послуг ні в Переліку послуг, які можуть надавати аудитори, аудиторські компанії, що затверджено Рішенням Аудиторської палати України від 27.09.2007 р. № 182/5 [5], ні в міжнародних стандартах аудиторської діяльності [6]. Хоча, згідно з Рішенням АПУ окремі види перевірок функціонування систем внутрішнього контролю й управління та інших систем діяльності суб'єктів господарювання; ефективності використання виробничих потужностей; здійснення окремих фінансово-господарських операцій, віднесено до складу завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації. Принципи виконання таких завдань і перелік аудиторських процедур, що застосовуються при цьому, визначено Міжнародним стандартом з надання впевне-

ності 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» [6].

Виділення невирішених проблем і формулювання цілей статті. За даними АПУ, кількість запитів на аудит ефективності операційної діяльності постійно зростає, але існує проблема відсутності відповідного наукового, нормативного та організаційно-методичного забезпечення. Тому розробка методичного забезпечення аудиту ефективності діяльності молокопереробного підприємства залишається актуальним. Мета статті полягає в дослідженні необхідності аудиту ефективності діяльності молокопереробного підприємства як засобу підвищення його конкурентоспроможності, що надасть можливість власникам підприємства на основі незалежної експертної оцінки проаналізувати ефективність діяльності.

Виклад основного матеріалу. Аудит ефективності є видом аудиту, що спрямований на визначення якісних характеристик соціально-економічних показників стану підприємства за допомогою проведення відповідних аналітичних процедур. Сучасний його розвиток відбувається за напрямками:

- самостійний вид аудиту передбачає висловлення думки щодо ефективності операційної діяльності в аудиторському звіті;
- завдання з надання впевненості — оцінка ефективності операційної діяльності (визначається вимогами міжнародних стандартів аудиту).

Наразі аудит ефективності існує лише як завдання з надання впевненості, і стоїть на одному щаблі разом з оцінкою надійності системи бухгалтерського обліку; незалежною оцінкою вартості активів; оцінкою відповідності рівня професійних знань персоналу; економічними експертизами; оцінкою стану та результатів господарської діяльності; перевіркою прогнозу фінансової інформації та іншими завданнями. Стандарти аудиторської діяльності допускають прийняття додаткового завдання, яке передбачає проведення оцінки ефективності діяльності під час аудиту фінансової звітності.

Постановою від 10.08.2004 р. № 1017 визначено, що аудит ефективності — це форма контролю, котра спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей і встановлення чинників, які цьому перешкоджають [7]. Аудит ефективності проводиться з метою розробки обґрунтованих пропозицій, що стосуються підвищення

ефективності використання коштів державного та місцевих бюджетів у процесі виконання державних програм.

Система аудиту ефективності операційної діяльності підприємства у приватному секторі економіки ще не досить розвинена, але під час приватизації торговельних підприємств була проведена експертна оцінка майна суб'єктів торговельної діяльності, перевірки фінансового стану суб'єктів торгівлі, які залучали банківські кредити, тощо.

Метою ж аудиту ефективності операційної діяльності молокопереробного підприємства може стати постійне стимулювання підвищення ефективності функціонування, раціональне використання ресурсів для отримання максимального прибутку, якісного поліпшення процесу управління ресурсами за рахунок надання повної, достовірної та об'єктивної інформації щодо ефективності операційної діяльності. Аналіз наведених у дослідженні визначень показав, що аудит ефективності операційної діяльності — це вид аудиту, що спрямований на визначення якісних характеристик соціально-економічних показників операційної діяльності підприємства, шляхом проведення відповідних процедур, спрямованих на підвищення економічності, продуктивності та результативності.

Грунтуючись на визначеній меті, визначимо завдання аудиту ефективності:

- перевірка ефективності управління, що передбачає аналіз повноти, якості та своєчасності виконання функцій;
- перевірка ефективності використання ресурсів, що включає дослідження використання оптимальної кількості ресурсів та оцінку ефективності використання ресурсів;
- перевірка ефективності використання коштів (обґрунтування напрямів витрат та аналіз ефективності використання коштів) [8].

У межах кожного з поставлених завдань було б доцільним здійснити оцінку ефективності досягнення проміжних цілей та аналіз реалізації стратегії.

Доцільним стало б включення до аудиту ефективності операційної діяльності молокопереробних підприємств таких етапів:

- аудит продуктивності (перевірка співвідношення між кількісними результатами діяльності молокопереробного підприємства (обсяги виготовленої продукції, кількість наданих послуг та інше) і витратами на операційну діяльність молокопереробного підприємства);
- аудит результативності (порівняння фактичних результатів операційної діяльності із запланованими).

▪ аудит економічності (перевірка співвідношення між доходами від операційної діяльності молокопереробного підприємства та витратами на їх досягнення);

Залежно від специфіки молокопереробного підприємства необхідно розробити систему критеріїв і показників, яка характеризує ефективність операційної діяльності за кожним конкретним напрямом (наприклад, виробництво молочних консервів; реалізація цільномолочної продукції тощо).

Загальні принципи раціонального вибору основних показників ефективності операційної діяльності при аудиті є наступними: відображати витрати всіх видів ресурсів, що споживаються відповідним суб'єктом господарювання; створювати передумови для стимулювання підвищення ефективності операційної діяльності; стимулювати використання всіх наявних на підприємстві резервів; забезпечувати інформацією, що стосується ефективності операційної діяльності, всі управлінські ієрархічні ланки; виконувати критеріальну функцію — для кожного з показників мають бути визначені правила інтерпретації їхніх значень.

Основними функціями аудиту ефективності операційної діяльності молокопереробних підприємств могли б стати:

- контрольна (перевірка діяльності структурних виробничих підрозділів підприємства);
- аналітична (пошук і встановлення причинно-наслідкових зв'язків операційної діяльності молокопереробного підприємства та його результатів);
- синтетична (формування та надання рекомендацій щодо поліпшення ефективності операційної діяльності молокопереробного підприємства).

Аудит ефективності — це дії, пов'язані з дослідженням усіх основних показників діяльності підприємства [9], тоді як аудит ефективності операційної діяльності молокопереробного підприємства є більш спеціалізованим. Це вид контролю економічних і соціальних результатів, які визначаються шляхом проведення перевірок виконання стратегії та бізнес-плану молокопереробного підприємства та розробки конкретних рекомендацій з приводу виявлених невідповідностей між запланованими та фактичними показниками діяльності.

Впровадження цього виду аудиту дасть можливість не тільки формулювати очікувані результати та розробляти стратегії молокопереробного підприємства, спрямовані на їх досягнення, а й

регулярно відслідковувати ступінь їх реалізації та виявляти і своєчасно усувати наявні недоліки, це забезпечить:

- виявлення та усунення недоліків у стратегії розвитку та бізнес-плані молокопереробного підприємства (своєчасно виявлений низький рівень використання ресурсів, дасть можливість розподілити фінансові ресурси найбільш продуктивно, наприклад, переглянути завищені вимоги бізнес-плану тощо);

- зміцнення довіри до місії молокопереробного підприємства. Так, за результатами аудиту ефективності операційної діяльності зацікавлені особи зможуть отримати оцінку того, наскільки успішно підприємство досягає заявлених цілей;

- здійснення мотивування працівників (аудит ефективності операційної діяльності молокопереробних підприємств дасть змогу встановити перед персоналом реалістичні цілі та розподілити відповідальність за отримані результати);

На завершальному етапі аудиту ефективності операційної діяльності молокопереробного підприємства складають аудиторський звіт, до якого додаються рекомендації за принципом пріоритетності: фундаментальні, значущі, загальні. Їх впровадження має забезпечити управлінський персонал молокопереробного підприємства. Важливим є визначення масштабу впливу аудиту ефективності на операційну діяльність молокопереробного підприємства.

Висновки. Результати дослідження дають змогу зробити висновок, що аудит ефективності операційної діяльності молокопереробних підприємств є тривалим процесом без чітких обмежень у часі, а його суть полягає у системному дослідженні на основі аналізу співвідношень між витратами, соціальною складовою та результатами на шляху досягнення мети і аналізі впливу операційної діяльності на досягнення цілей підприємства.

Процес інтеграції аудиту ефективності операційної діяльності молокопереробних підприємств з управлінським обліком і функціонально-вартісним аналізом сприятиме створенню системи, покликаної в першу чергу, знайти та мобілізувати відповідні резерви, дослідити можливість економії ресурсів, перевірити ефективність використання фінансових і грошових ресурсів за цільовим призначенням, зменшити собівартість готової продукції та, відповідно, підвищити конкурентоспроможність підприємства. Проведення цих аудиторських досліджень є необхідним в умовах нестабільного зовнішнього середовища.

Література

1. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон; [пер. с англ.]. — М.: КРМС — Аудиторская фирма «Контакт», 1993. — 496 с.
2. Редько О.Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / О.Ю. Редько // Бухгалтерський облік та аудит. — 2009. — № 1. — С. 46–57.
3. Полякова Л.М. Аудит ефективності управлінських систем і практичної діяльності підприємств [Електронний ресурс] / Л.М. Полякова, З.В. Билень. — Режим доступу: Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vnylp/Menedgment/2012_722/42.pdf
4. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р. № 140-ВР (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nred>
5. Рішення Аудиторської палати України «Про затвердження Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), від 27.09.2007 р. № 182/5 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.zakon.nau.ua/doc/?code=vr82_230-07
6. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року / [пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.О. Зеніна, О.В. Гик, С.Г. Біндер]. — К.: МФБ, АПУ, 2010. — Ч. II. — 409 с.
7. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм» від 10.08.2004 р. № 1017 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF>
8. Чумакова І. Аудит ефективності: зарубіжний досвід та українські реалії / І. Чумакова // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — № 1. — С. 55–62.
9. Иванова Е.И. Аудит эффективности в рыночной экономике: учебное пособие / Е.И. Иванова, М.В. Мельник, В.И. Шлейников; [под ред. С.И. Гайдаржи]. — М.: КНОРУС, 2007. — 328 с.

Reference

1. Robertson, Dzh. (1993) Audyт. M.: KRMS — Audytorskaia fyрма «Kontakt».
2. Redko, O.Iu. (2009). Yakist audytorskykh posluh: filosofiiа ta mifolohiia // Bukhhalterskyi oblik ta audyt. — №1. — P. 46—57.
3. Poliakova, L.M. (2012). Audyт efektyvnosti upravlynskykh system i praktychnoi diialnosti pidpriemstv. from: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vnylp/Menedgment/2012_722/42.pdf
4. Zakon Ukrainy «Pro audytorsku diialnist» vid 14.09.2006 r. № 140-VR. from: <http://www.zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nred>
5. Rishennia Audytorskoi palaty Ukrainy «Pro zatverdzhennia Pereliku posluh, yaki mozhut nadavaty audytory (audytorski firmy,-, vid 27.09.2007 r. № 182/5. from: http://www.zakon.nau.ua/doc/?code=vr82_230-07

6. *O.V. Seleznov, O.L. Olkhovikova, O.O. Zienina, O.V. Hyk, S.H. Binder.* — Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh: vydannia 2010 roku. — K.: MFB, APU, 2010.

7. Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy «Pro zatverdzhennia Poriadku provedennia Derzhavnoiu finansovoiu inspektsiieiu, yii terytorialnymy orhanamy derzhavnoho finansovoho audytu vykonannia biudzhetnykh proham» vid 10.08.2004 r. № 1017. from: <http://www.zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%VF>

8. *Chumakova, I.* (2009). Audyт efektyvnosti: zarubizhnyi dosvid ta ukraïnski realii /I. Chumakova // Bukhhalterskyi oblik i audyт. — 1. — P. 55–62.

9. *Yvanova, E.Y.* (2007). Audyт эффеkтыvnостy v гыночноï эконoмыке: uchebnoe. — M.: KNORUS.

Статтю подано до редакції 18.02.15 р.

УДК 657.6:65.014.1

*Гуцаленко Л. В., д.е.н, професор,
завідувач кафедри аудиту та державного контролю
Романець А. В.,
Вінницький національний аграрний університет*

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СУЧАСНОГО ПІДПРИЄМСТВА

*L. V. Hutsalenko, Doctor of science in Economics,
Professor, head of audit and state control
Romanets A. V.,
Vinnytsia National Agrarian University*

INTERNAL AUDIT IN THE MANAGEMENT OF MODERN ENTERPRISE

АНОТАЦІЯ. У статті здійснено аналіз підходів до визначення сутності поняття «внутрішній аудит». Висвітлено функції, властивості та мета внутрішнього аудиту. Розкрито призначення внутрішніх аудиторів. Значну увагу приділено саме необхідності або впровадження служби внутрішнього аудиту або включення до штату працівників фахівця-аудитора на постійній основі. Визначено перспективи розвитку підприємств за умови дієвого внутрішнього аудиту.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: внутрішній аудит, служба внутрішнього аудиту, функції внутрішнього аудиту, мета внутрішнього аудиту, аудитор.

ANNOTATION. In the article analyzes approaches to defining the essence of the concept of «internal audit». The known functions,