

УДК 658.5+339.3

Гелей Л.О.

кандидат економічних наук,  
старший викладач кафедри обліку і фінансів  
Львівського інституту економіки і туризмуДЕЯКІ ПІДХОДИ ДО ОПЕРАЦІЙНОГО АУДИТУ  
ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

## SOME APPROACHES TO OPERATIONAL AUDIT OF TRADE ENTERPRISES

## АНОТАЦІЯ

У статті узагальнено та систематизовано погляди вітчизняних і зарубіжних економістів щодо сутності операційного аудиту. Розглянуто актуальні проблеми, пов'язані з впровадженням операційного аудиту в сфері торгівлі. Також досліджено переваги і недоліки програмно-цільового підходу з погляду продуктивності, ефективності і результативності та акцентовано увагу на необхідності узгодження дій аудиторів з вимогами міжнародних стандартів аудиту.

**Ключові слова:** операційний аудит, управлінський аудит, процесно-орієнтовний підхід, ефективність, економічність, результативність, продуктивність.

## АННОТАЦИЯ

В статье обобщаются и систематизируются взгляды отечественных и зарубежных экономистов о сущности операционного аудита. Рассмотрены актуальные проблемы, связанные с внедрением операционного аудита в сфере торговли. Также исследованы преимущества и недостатки программно-целевого подхода с точки зрения производительности, эффективности и результативности и акцентировано внимание на необходимости согласования действий аудиторов с требованиями международных стандартов аудита.

**Ключевые слова:** операционный аудит, управленческий аудит, процессно-ориентированный подход, эффективность, экономичность, результативность, производительность.

## ANNOTATION

The article summarized and systematized the views of domestic and foreign economists about the nature of performance audit, reviewed current problems associated with the implementation of performance audit in the field of trade, studied the advantages and disadvantages of program-target approach in terms of productivity, efficiency and effectiveness. Attention is focused on the need to harmonize auditors' actions with international auditing standards.

**Keywords:** operational audit, management audit, process-oriented approach, efficiency, effectiveness, profitability, productivity.

**Постановка проблеми.** Одним з найважливіших інструментів забезпечення ефективності бізнес-процесів та послідовної реалізації управлінської політики у сфері торгівлі є операційний аудит. Цей вид аудиту широко використовується для вирішення багатьох управлінських проблем на Заході і поступово набуває поширення в Україні. На жаль, процес розвитку операційного аудиту у нашій державі дещо уповільнений майже повною відсутністю наукових праць, у яких би теоретично обґрунтовувалися його методологія та організація. Також нерозкритими залишаються проблеми узгодження теорії операційного аудиту з теорією менеджменту та його різноманітними концепціями. Це заважає отримувати необхідний управлінський ефект, який операційний аудит потенційно може забезпечувати організації, яка його використовує.

Ці та інші проблеми, пов'язані з впровадженням операційного аудиту, ми обрали як предмет дослідження статті.

**Метою статті** є не тільки обґрунтувати доцільність операційного аудиту у сфері торгівлі, але й дослідити переваги та недоліки програмно-цільового підходу, який, на нашу думку, є одним з найперспективніших з погляду раціональності та результативності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Однією з найважливіших вимог до сучасного аудиту є його обов'язкове планування, що забезпечує своєчасне і ефективне виконання робіт. Планування аудиторських робіт допомагає звернути необхідну увагу аудитора на найважливіші напрямки аудиту, зокрема й операційного, на виявлення проблем, які слід перевірити найбільш ретельно. Як досліджено, українські науковці більше уваги приділяють вивченню системи внутрішнього контролю і аудиту фінансової звітності (Ф.Ф. Бутинець, Н.І. Дорош, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, Б.Ф. Усач та ін.). Водночас розкриття змісту та методології операційного аудиту наводиться в працях зарубіжних економістів (Р. Адамс, Е.А. Аренс, Ф.Л. Дефліз, Г.Р. Дженік, Дж.К. Лоббек, Л.Д. Паркер, Дж.К. Робертсон, М.Б. Хірш). На жаль, в питаннях оцінки ефективності господарських процесів мало дослідженими лишаються процедури застосування операційного аудиту.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Розглядаючи сутність операційного аудиту, зазначимо, що цей термін в англійській мові вживається ще з середини ХХ ст. Перша наукова стаття, присвячена операційному аудиту, була опублікована в березні 1948 р. в журналі «Внутрішній аудитор» (США). Її автор А. Кент використовував різні назви операційного аудиту, але найчастіше вживав словосполучення «аудит операцій» (audit of operations). Термін «операційний аудит» (operational auditing) з'явився трохи пізніше – його вперше використав Ф. Мінтс у 1954 р. [1, с. 12].

Протягом 1950-х рр. більшість аудиторів-практиків та науковців вивчали операційний аудит як перевірку будь-якої інформації, яка не відображалася у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Здійснювали операційний аудит, як правило, внутрішні аудитори, зосе-

реджуючи свою увагу переважно на ефективності виробничих операцій.

З другої половини 1960-х рр. операційний аудит почали тлумачити як перевірку операцій та функцій господарської системи з погляду продуктивності, ефективності і результативності. У цей же час розпочалися дискусії щодо ототожнення операційного аудиту з управлінським аудитом (management auditing) і аудитом результативності (performance auditing). Ці дискусії продовжуються досі, а названі вище терміни використовуються паралельно, хоча і з деякими відмінностями. Наприклад, у США термін «аудит результативності» частіше вживають у державному секторі, на відміну від управлінського аудиту, поширеного у приватному секторі. Що стосується операційного аудиту, то цей термін однаково часто вживається як у приватному, так і державному секторах економіки [2, с. 11].

Якщо проаналізувати визначення операційного та управлінського аудиту, які подають різні автори, можна помітити майже повну ідентичність. Зокрема, Е.А. Арнс і Дж.К. Лоббек визначають операційний аудит як «перевірку будь-якої частини процедур і методів функціонування господарської системи з метою оцінки продуктивності та ефективності» [3, с. 8]. Інші автори, визначаючи зміст управлінського аудиту, розуміють його як оцінку управління організації та її функціонування з погляду продуктивності, ефективності та результативності [2, с. 10]. Як бачимо, принципів відмінностей у наведених визначеннях немає.

Отже, ми цілком обґрунтовано можемо вважати, що управлінський та операційний аудит є лише різними назвами одного і того ж поняття. Водночас ми надаємо перевагу назві «операційний аудит», оскільки поняття «управлінський» є надто загальним і може стосуватися будь-чого.

Слово «операційний» точніше вказує на об'єкти дослідження, якими найчастіше виступають господарські операції та бізнес-процеси.

Що стосується визначення операційного аудиту, то ми вважаємо доцільним підкреслити не тільки його спрямованість на досягнення високих показників продуктивності, ефективності і результативності. Не менш важливим є також контроль адекватності управлінських рішень, які приймають менеджери усіх ланок, інтересам власника і затвердженій стратегії розвитку підприємства. Як показує практика, тактика й оперативні дії менеджменту часто суперечать цільовим установкам вищого керівництва або власника. Операційний аудит повинен боротися з подібними явищами шляхом регулярної перевірки відповідності поточних рішень цільовим установкам і політиці керівництва.

Тому ми пропонуємо визначати операційний аудит як перевірку відповідності господарських операцій, процесів та функцій меті бізнесу, політиці керівництва компанії та визначеним критеріям економічності, продуктивності, ефективності та результативності. Вважаємо, що це визначення містить не тільки головні характеристики операційного аудиту, але й цілком вписується у концепцію програмно-цільового управління, доцільність застосування якого у сфері торгівлі ми обґрунтовуватимемо далі.

Зауважимо, що основні критерії операційного аудиту, перераховані вище, а саме економічність, продуктивність, ефективність та результативність, не завжди правильно трактуються у науковій економічній літературі. Ця проблема почалась із некоректного перекладу термінів з англійської: наприклад, терміни «efficiency» та «effectiveness» зазвичай не розрізняють і перекладають як «ефективність», «performance» – як «ефективність» або «результативність» тощо.

У міжнародній практиці операційного аудиту прийнято розрізняти «економічність» (economy), яка стосується ресурсів, що споживаються; «продуктивність» (efficiency) – критерій оцінки бізнес-процесів компанії та їх кінцевого продукту; «ефективність» (effectiveness), з допомогою якої вимірюється досягнення запланованих результатів або показників, а також «результативність» (performance) – термін, який інтегрує перераховані вище категорії і дозволяє всебічно оцінити результати діяльності компанії (рис. 1).

Як бачимо, оцінка результативності діяльності компанії здійснюється виключно на основі оцінки економічності витрачання ресурсів, продуктивності бізнес-процесів та досягнення необхідного рівня ефективності у різних вимірах: стратегічному, фінансово-

### Результативність

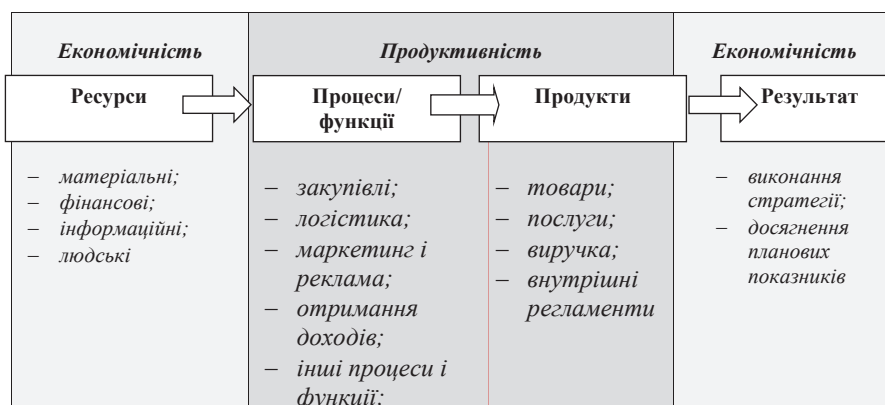


Рис. 1. Об'єкти оцінки за критеріями економічності, продуктивності, ефективності та результативності в операційному аудиті

му та операційному. Результативність з погляду операційного аудиту вимірюється у багатьох показниках, починаючи від прибутковості і закінчуючи показником лояльності покупців, що дозволяє вищому керівництву отримати цінну інформацію для прийняття управлінських рішень на перспективу.

У різних організаціях операційний аудит виконує різні завдання, але в цілому їх можна поділити на дві категорії: стратегічні і тактичні завдання.

Стратегічні завдання полягають у перевірці та оцінці ефективності наявного бізнесу, а також прогнозуванні ефективності нового бізнесу [4, с. 33]. Що ж стосується тактичних завдань, то їх можна виділити набагато більше. Кожне торговельне підприємство у своїй діяльності стикається з безліччю проблем, пов'язаних з недосконалістю інфраструктури, недоліками в організації бізнес-процесів, неекономічним витрачанням ресурсів та нераціональними рішеннями.

Ці проблеми можуть вирішуватися ситуативно, тобто при настанні певних подій (вихід з ладу холодильного обладнання, порушення договірних відносин, нестабільне енергопостачання, недотримання правил з боку персоналу тощо), або планомірно, коли більшість можливих проблем прогнозується і локалізується ще до їх виникнення.

На жаль, менеджмент вітчизняних торговельних підприємств здебільшого ситуативно реагує на проблеми. Винятком є лише міжнародні оператори роздрібною торгівлі, що працюють в Україні (БІЛЛА Україна, Метро Кеш енд Керрі Україна), та окремі національні мережі (Фоззі, Фуршет, ПАККО та ін.). Ці компанії мають чіткі стратегії і плани розвитку, працюють у визначених форматах, запроваджують єдині стандарти і управлінські технології, що дозволяє успішно впроваджувати і використовувати елементи цільового менеджменту, або, як його ще називають, управління за цілями (management by objectives, MBO).

Цей підхід полягає у системному передбаченні можливих результатів діяльності підприємства та плануванні шляхів їх досягнення як на близьку, так і на далеку перспективу. Автором управління за цілями вважають відомого вченого і теоретика менеджменту П. Друкера [5], ідеї якого здобули подальший розвиток у працях У.Дж. Реддіна, К. Моландера, Г.С. Одіома, Р. Каплана і Д. Нортонна [6-9].

Теоретично управління за цілями може бути реалізоване у три способи: звичайне цільове управління, регламентне управління та програмно-цільове управління.

Звичайне цільове управління передбачає визначення керівником лише цілей діяльності підприємства та строків їх досягнення. При цьому конкретний механізм, за допомогою якого можна досягнути цілі, не визначається, що залишає широкий простір для ініціативи мене-

джерів середньої ланки та працівників, але не гарантує виконання поставлених завдань.

Регламентне управління, навпаки, не заохочує ініціативи працівників. Воно полягає у визначенні керівником кінцевої мети управління і обмежень щодо параметрів та ресурсів, але не передбачає визначення конкретних строків досягнення мети.

Програмно-цільове управління є найбільш відомим різновидом концепції управління за цілями. Використовуючи цей підхід, керівник визначає мету управління і строки її досягнення, механізм реалізації поставлених завдань і параметри проміжних результатів. Застосування програмно-цільового підходу обумовлює перелік підконтрольних об'єктів, які потрапляють у сферу операційного аудиту:

- перспективні показники діяльності підприємства, що відповідають цільовій функції бізнесу;
- матеріальні, фінансові, людські та нематеріальні ресурси;
- внутрішні бізнес-процеси і проекти;
- будівлі, споруди та інші інфраструктурні об'єкти;
- внутрішні нормативні документи, інструкції та регламенти;
- комунікаційні канали та комп'ютерні мережі;
- запрограмовані (визначені регламентами) та інтуїтивні управлінські рішення.

Крім того, застосування програмно-цільового підходу дозволяє чітко визначити параметри оцінки управлінських рішень, що є традиційною проблемою при проведенні операційного аудиту. Ключовими параметрами є:

- 1) відповідність меті управління;
- 2) відповідність запрограмованому методу досягнення мети;
- 3) відповідність запрограмованим строкам;
- 4) дотримання визначених обмежень та характеристик системи у проміжних становищах.

Отже, застосування програмно-цільового підходу до управління підприємством створює передумови для формування нової концепції операційного аудиту, найвищим пріоритетом для якого є не короткострокові цілі, а цільова функція управління бізнесом і довгострокова стратегія розвитку підприємства. Операційний аудит повинен забезпечувати послідовний контроль за досягненням основної мети діяльності підприємства, якою традиційно вважається максимізація вартості компанії.

Зауважимо, що максимізація вартості не завжди визнається головною метою. Наприкінці ХХ ст. з'явилося досить багато конкуруючих теорій, серед яких варто виділити теорію зацікавлених сторін (stakeholder theory) [10]. Згідно з цією теорією, призначення будь-якої компанії полягає не у максимізації ринкової вартості в інтересах акціонерів, а у задоволенні інтересів численних зацікавлених сторін, до яких найчастіше належать інвестори, менедже-

ри, персонал, покупці, постачальники, державні органи та ін. Серед провідних спеціалістів з менеджменту поки що немає єдиної думки щодо можливості застосування програмно-цільового підходу, якщо компанія орієнтується на інтереси зацікавлених сторін, а не на максимізацію прибутку. Ми поділяємо думку професора М. Дженсена, який вважає, що головна проблема насправді полягає не у виборі між теорією максимізації вартості і теорією зацікавлених сторін, а у відповіді на запитання: «Чи повинна компанія мати однозначну мету?». На жаль, теорія зацікавлених сторін не пропонує однозначної мети, на яку могла би орієнтуватися компанія [11, с. 10-11].

**Висновки.** Отже, програмно-цільовий підхід не вимагає орієнтації на якусь визначену мету: максимізацію ринкової вартості чи прибутковості бізнесу. Він вимагає лише, щоб ця головна мета була однозначною, а не розмитою. Тому будь-яка теорія, що не передбачає однозначної мети бізнесу, не може бути сумісною з програмно-цільовим підходом до управління.

Цей висновок має винятково важливе значення для формування програмно-цільової концепції операційного аудиту. Кожна операційна перевірка чи окрема процедура повинна виконуватися згідно визначених критеріїв у відповідності з однозначною метою діяльності компанії. Ця мета становить ніби верхівку піраміди корпоративних цілей, на основі яких формується завдання для операційного аудиту.

Отже, застосування програмно-цільового підходу до управління підприємством не тільки формує відповідну модель менеджменту, але й визначає концепцію програмно-цільового операційного аудиту. Цей підхід дозволяє отрима-

ти чіткі критерії оцінки управлінських рішень і правильно визначати пріоритети, що зазвичай є суттєвою проблемою при плануванні та виконанні операційних перевірок, а також уникати невизначеності при оцінці результативності діяльності компаній.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Cangemi, M.P., Singleton, T., 2003. Managing the audit function: a corporate audit department procedures guide. 3rd ed. Hoboken, NJ: Wiley.
2. Parker, L.D., 1986. Value-for-Money Auditing: Conceptual, Development and Operational Issues. Auditing Discussion Paper No. 1. Caulfield, Au: Austrian Accounting Research Foundation.
3. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек; пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1995.
4. Редченко К.І. Роль і місце операційного аудиту в системі управління підприємств та організацій / К.І. Редченко // Вісник Львівської комерційної академії. – Т. 2, Ч. 1. – Л.: Коопосвіта, 1998. – С. 31-41.
5. Drucker, P.F., 1954 (reprinted 1993). The Practice of Management. N.Y, NY: Harper Business.
6. Reddin, W.J., 1971. Effective Management by Objectives: The Team Approach. McGraw Hill.
7. Molander C., 1972. Management by Objectives in Perspective. The Journal of Management Studies, 9 (1), pp. 74-81.
8. Odiome G.S., 1979. MBO II: A system of Managerial Leadership for the 80's. Belmont, Calif.: Fearon Pitman.
9. Каплан Р. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Р. Каплан, Д. Нортон. – М.: Олимп-Бизнес, 2003.
10. Freeman, R.E., 1984. Strategic management: A stakeholder approach. Boston, Ma.: Pitman.
11. Jensen, M.S., 2001. Value Maximization, Stakeholder Theory, and the Corporate Objective Function, Working Paper No. 01-09. Amos Tuck School of Business at Dartmouth College.