

УДК: 657.633.003.13

Михальчишина Л.Г., к.е.н., доцент  
кафедри аудиту та державного контролю,  
Маловічко Л.,  
Вінницький національний аграрний університет

## ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ СЛУЖБИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

**Анотація.** У статті проаналізовано підходи до оцінки ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту та розкрито поняття «ефективність». Проведено розмежування та роз'яснення таких категорій, як ефект, результат, ефективність та критерій ефективності. Узагальнено погляди дослідників щодо показників та критеріїв ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту. Визначено основні економічні передумови впровадження служби внутрішнього аудиту в практику діяльності вітчизняних підприємств та визначено напрямки діяльності служби внутрішнього аудиту.

**Ключові слова:** ефективність, управління, діяльність, внутрішній аудит.

**Annotation.** The relevance of the study determined that the economic literature on evaluating the effectiveness of the internal audit uncovered enough, as most scientists consider the organization or external audit or issue of internal audit in the company because of the theoretical aspect.

The purpose of this report is to study the nature and content of evaluating the performance of the internal audit and the definition of criteria and indicators.

Established that the efficiency of the internal audit service company derived from the implementation of the goals and objectives designed to achieve the following results: prevent possible violations and abuses; quantity and quality of the identified violations; reducing the cost of external audit and other costs of audit work. When functional relationships with other departments are smaller than the effectiveness of the internal audit is higher. Limit relations with various services and Mitigation have a positive impact on the resolution of the solemnity of issues.

As a result, the following conclusions:

In practice quite difficult to assess the effectiveness of the internal audit because:

- The result is not always measured quantitatively;
- Effectiveness depends not only on auditors themselves, but to a large extent on the following customer audit engagement;
- Plays a significant role of subjectivity customer ratings in the approach to the results.

The system of parameters should allow estimating the degree of customer satisfaction audits performed by auditor's work. Each company determines the performance criteria and the effectiveness of the internal audit service. Composition and sets target values of Head of Internal Audit in consultation with management.

**Key words:** efficiency, management activities and internal audit.

**Вступ.** В сучасних ринкових умовах ефективним засобом підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання стає внутрішній аудит. З цією метою внутрішні аудитори здійснюють перевірку фінансової і внутрішньої (управлінської) звітності; систем обліку і внутрішнього контролю; дають оцінку доцільності і ефективності здійснення господарських операцій; аналізують ефективність виконання бізнес-планів, прогнозів; обґрунтовують фінансову стратегію; проводять консультування з різних питань. Діяльність служби внутрішнього аудиту спрямована на те, щоб надати допомогу управлінському персоналу підприємства і його структурних підрозділів у виконанні своїх обов'язків максимально кваліфіковано і ефективно.

Підвищення ефективності кожного підприємства позитивно впливає на економіку держави, формування доходів місцевих бюджетів, рівень добробуту населення. [2]. Саме тому в даний час досить важливим є підвищення ефективності підприємства, а цьому має сприяти ефективна діяльність служби внутрішнього аудиту.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання організації служби внутрішнього аудиту на підприємстві досліджували Коблянська Г.Ю. [1], Немченко В.В. [6], Савченко В.Я. [8], Ільїна С.Б. [9], Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. [10], Утенкова К.О. [11], Кеворкова Ж.А. [12].

**Невирішені частини проблеми.** Але не дивлячись на значну увагу до проблем організації внутрішнього аудиту, в економічній літературі питання оцінки ефективності

служби внутрішнього аудиту розкрито недостатньо, оскільки більшість вчених розглядають або організацію зовнішнього аудиту, або питання організації внутрішнього аудиту на підприємстві з огляду на теоретичний аспект [1].

**Формулювання цілей.** Метою даної публікації є дослідження сутності та змісту оцінки ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту і визначення її критеріїв та показників.

**Виклад основного матеріалу.** Головною метою внутрішнього аудиту є пошук шляхів підвищення ефективності діяльності підприємства та його структурних підрозділів [3]. Організація служби внутрішнього аудиту та практичне забезпечення її діяльності потребує певних затрат, тому результативність такої діяльності має перевищувати ці затрати, досягаючи при цьому певного ефекту.

Слід зазначити, що розкриття сутності поняття «ефективність» потребує розмежування та роз'яснення таких категорій, як ефект, результат, ефективність та критерій ефективності. І ефект, і ефективність відображають зростання і розвиток, тобто здібність до прогресивних кількісних змін, відбитих в об'ємних показниках, і до прогресивних якісних змін, що доповнюють кількісні і пов'язані, як правило, зі структурною динамікою об'єкта дослідження. Причому найбільш сильний взаємозв'язок цих категорій з поняттям розвитку. Разом із тим між категоріями «ефект» і «ефективність» спостерігаються істотні відмінності. Ефект є віддзеркаленням результату діяльності, тобто того стану, до якого прагне об'єкт дослідження. Тому поняття «ефект» і «результат» можна сприймати як тотожні і використовувати як орієнтир при побудові моделі будь-якої управлінської системи. Таке управління, що отримало в міжнародній практиці найменування «управління за результатами», направлене на кількісний приріст результуючих показників, хоча і має на увазі зміну якісних характеристик.

Цільова орієнтація відношення результату до витрат є прагненням до максимізації. При цьому ставиться завдання максимізувати результат, що доводиться на одиницю витрат. Можливо і зворотне співвідношення, коли показник витрат відносять до показни-

ка результату. У цьому випадку порівняльний показник мінімізується. Тобто центральним поняттям категорії «ефективність» стає критерій ефективності (ознака успішності), за яким розкривається суть досліджуваного об'єкта, визначаються головні, вирішальні зв'язки і шляхи вдосконалення об'єкта. Критерій ефективності – це головна відмітна ознака і визначальна міра пізнання суті ефективності, відповідно до якого здійснюється кількісна оцінка рівня цієї ефективності. Правильно сформульований критерій повинен характеризувати суть ефективності як економічної категорії. Критерій ефективності господарчої системи був запропонований італійським економістом В. Парето, який стверджував, що лише тоді слід вважати ефективно використаними ресурси, коли немає можливості використати їх іншим шляхом, щоб підвищити добробут одного учасника ринкової системи, не погіршивши добробут іншого [2].

Ефективність роботи служби внутрішнього аудиту підприємства визначається рівнем виконання поставлених цілей і завдань спрямованих на досягнення таких результатів: запобігання можливим порушенням і зловживанням; кількості і якості виявлених порушень; зменшення вартості зовнішнього аудиту і витрат на інші види аудиторських робіт [4].

Робота служби внутрішнього аудиту на підприємстві організується у відповідності з календарними планами робіт, які затверджує керівник підприємства [5].

Основними економічними передумовами впровадження служби внутрішнього аудиту в практику діяльності вітчизняних підприємств визначено:

- 1) конфлікт інтересів і повноважень менеджерів і власників;
- 2) глобалізація ринків капіталів, яка загострює конкурентну боротьбу за інвестований капітал;
- 3) збільшення кількості придбання, злиття та поглинання компаній;
- 4) вдосконалення та розвиток інформаційних технологій та їх прикладна адаптація у сфері виробництва, збуту й управління;
- 5) виявлення і запобігання шахрайству і порушенню законодавства всередині підприємства;

6) гарантія якості й взаємовідносини з покупцями і замовниками;

7) розробка системи управлінської звітності підприємства;

8) посилення контрольної функції в частині достовірності інформації, дотримання законодавства, збереження активів, ефективності і результативності діяльності окремих структурних підрозділів [4].

Слід зазначити, що на даному етапі важливе значення має не лише ефективність роботи окремого внутрішнього аудитора, а всієї служби внутрішнього аудиту (СВА). Ефективність роботи служби внутрішнього аудиту може бути оцінена за допомогою певних показників та критеріїв.

Ефективність роботи служби внутрішнього аудиту тим вища, чим менші її функціональні зв'язки з іншими підрозділами. Обмеження відносин із різними службами та їх мінімізація мають позитивний вплив на вирішення окресленого кола питань. У протилежному разі, їх діяльність розширюється

настільки, що результатом роботи стає не вирішення проблем, а їх констатація або фіксування. Якщо визначати оцінку ефективності роботи внутрішніх аудиторів, то витрати на утримання служби внутрішнього аудиту не йдуть у жодне порівняння із тим позитивним ефектом, який є наслідком її роботи. Існують випадки, коли позитивний ефект лише від однієї консультації суттєво перевищує витрати на утримання служби внутрішнього аудиту. Функціонування служби внутрішнього аудиту на підприємстві, за умови додержання вимог до її організації, є надійною гарантією недопущення в майбутньому необґрунтованих і незаконних дій працівників підприємства, неправильних та неефективних управлінських рішень [7].

Різні автори, оцінку показників ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту, по-різному визначають критерії та показники. Узагальнення поглядів дослідників представлено в таблиці 1.

Таблиця 1

## Оцінка результативності діяльності служби внутрішнього аудиту

Показники (критерії) ефективності	Автори					
	Немченко В.В.	Савченко В.Я.	Ільїна С.Б.	Кулаковська Л.П., Піча Ю.В.	Утенкова К.О.	Кеворкова Ж.А.
рівень управління аудиторським контролем	+	+	+	+	+	+
оцінка результатів та ефективності аудиторського контролю	+	+	+	-	+	+
встановлення резервів зростання ефективності	+	-	-	-	-	-
Усунення виявлених недоліків	+	+	+	+	+	+
Підтвердження функціонування бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю	+	-	+	-	+	+

Джерело: Узагальнено за [6, 8-12]

Розглянувши показники та критерії ефективності можна помітити, що всі вище перелічені автори виділяють такі показники (критерії), як рівень управління аудиторським контролем та усунення виявлених недоліків. Під рівнем управління аудиторським контролем Немченко В.В. [6] розуміє кількісний та якісний стан працівників, використання робочого часу, наявність відповідного методичного забезпечення, ступінь завантаження аудиторів в цілому та за окремими видами робіт тощо. Автори виділяють показник усунення виявлених недоліків, проте ніякої характеристики йому де дають.

Розбіжності у поглядах науковців виникають з приводу інших показників ефективності. Так, тільки Немченко В.В. [6] виокремлює такий показник як встановлення резервів зростання ефективності, та включає до нього такі показники як поліпшення використання робочого часу, вдосконалення професійної підготовки, методи та технічні заходи контролю, інформаційно-правове забезпечення тощо.

Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. [10] не виділяють показник оцінки результатів та ефективності аудиторського контролю, проте інші автори включають до даного показника методи та технічні заходи контролю, інформаційно-правове забезпечення, поліпшення використання робочого часу, вдосконалення професійної підготовки, тощо.

Показник підтвердження функціонування бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю не досліджують Савченко В.Я. [8] та Кулаковська Л.П. і Піча Ю.В. [10]. Інші на-

уковці також не дають йому характеристику, а лише зазначають його назву.

Отже, за даними таблиці можна зробити висновок про те, що показники (критерії) ефективності служби внутрішнього аудиту належним чином не досліджені. Певних результатів у даному напрямку досяг Немченко В.В. [6]. Він виділив певні критерії та показники ефективності, проте не всі вони охарактеризовані. Більшість авторів дають загальну характеристику показникам ефективності служби внутрішнього аудиту, але вони не виділяють показників.

**Висновки.** Отже, в результаті вище сказаного можна зробити наступні висновки:

1. На практиці достатньо важко оцінити ефективність внутрішнього аудиту, тому що:

- результат не завжди вимірюється кількісно;
- ефективність залежить не тільки від самих аудиторів, але, у значній мірі, від наступних дій замовників аудиторського завдання;
- значну роль відіграє суб'єктивізм оцінок замовників у підході до отриманих результатів.

2. Система показників повинна дозволяти оцінити ступінь задоволеності замовників перевірок виконаною аудиторами роботою. Кожне підприємство самостійно визначає показники та критерії ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту. Склад і цільові значення показників встановлює керівник служби внутрішнього аудиту за узгодженням з керівництвом.

#### Список літератури

1. Коблянська Г.Ю. Оцінка ефективності функціонування служби внутрішнього аудиту / Г.Ю. Коблянська, М.О.Вовк // Облік і фінанси АПК. – 2011. – Вип.2. – С. 77 – 81.
2. Жуков А.В. Сучасні теоретичні засади формування ефективності виробничо-господарської діяльності підприємства / А.В. Жуков // Бізнесінформ. – 2013. – №1. – С. 228 – 231.
3. Олійник С.О. Внутрішній аудит в системі економічної безпеки підприємства // Електронний ресурс. Режим доступу: <http://nubip.edu.ua/node/8596>
4. Колос І.В. Концептуальна модель внутрішнього аудиту на підприємстві [Електронний ресурс] / І.В. Колос, Н.Й. Радіонова. // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(1). - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof\\_2013\\_10\(1\)\\_33.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(1)_33.pdf).
5. Шульга А. В. Організація служби внутрішнього аудиту і методика його проведення / А.В. Шульга, О.А. Топоркова // Вісник Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна. - Д., 2012. - Вип. 42. - С. 341-345.
6. Немченко В.В., Хомутенко В.П., Хомутенко А.В. Практичний курс внутрішнього аудиту / За редакцією Немченко В.В. Підручник. - К.: Центр навчальної літератури, 2008. - 240 с.
7. Перепелиця О.Л. Основні напрями діяльності внутрішнього аудиту та проблеми його розвитку в сучасних умовах господарювання / О.Л. Перепелиця, І.А. Ангеліна // Актуальні проблеми економічного і соціального розвитку регіону: Збірник матеріалів регіональної науково-практичної конференції. - Красноармійськ: КІІ ДонНТУ, 2010. - 408 с.

8. Савченко В. Я. Аудит: Навч. посіб. — К.: КНЕУ, 2002. - 322 с.
9. Ільїна С.Б. Основи аудиту: Навч.-практ. посіб. - К.: Кондор, 2006. – 378 с.
10. Кулаковська, Л.П. Організація і методика аудиту [Текст] : підручник / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К.: Каравела, 2009. – 544с.
11. Утенкова К. О. Аудит: навч. посібн. / К. О. Утенкова. – К.: Алерта, 2011. – 408 с.
12. Кеворкова Ж.А. Внутрішній аудит // Електронний ресурс. Режим доступу: [http://nebook.net/book\\_vnutrshnj-audit\\_606/](http://nebook.net/book_vnutrshnj-audit_606/).