

АУДИТ ЭФФЕКТИВНОСТИ

Е. А. Ельцова, студентка V курса специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» ГОУВПО «Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева»

В статье рассматриваются основные аспекты широко распространенного за рубежом и активно внедряемого в настоящее время в России вида аудита – аудита эффективности. Даны определения его основных составляющих: экономичности, результативности, продуктивности.

Ключевые слова: аудит, эффективность, экономичность, результативность, продуктивность

В условиях рыночной экономики в современной России задача перехода к новым, современным методам управления, основанным на научных методах прогнозирования, системном подходе, рациональном использовании ресурсов всех видов, высоком профессионализме и личной ответственности управленческих кадров всех звеньев, становится все более актуальной. В этих условиях возрастает роль контроля как важнейшей функции процесса управления, а также возникает необходимость введения нового вида контроля – аудита эффективности.

Аудит эффективности (управленческий аудит, операционный аудит) по Чарльзу Т. Хорнгрену – “обзор, предназначенный для выяснения того, исполняются ли политики и процедуры, определённые высшим руководством” [1]. По мнению Джека С. Робертсона и Тимоти Дж. Лоуэрс, аудит эффективности – это “изучение деловых операций с целью разработки рекомендаций относительно более экономного и эффективного использования ресурсов, результативности в достижении целей бизнеса и соответствия политике компании” [2]. Таким образом, с помощью аудита эффективности высшее руководство компании обеспечивает контроль за исполнением решений, направленных на увеличение эффективности и результативности бизнеса.

По мнению Паркера, собственно аудит эффективности может быть определён как оценка менеджмента и функционирования организации, а также исполнения работы в контексте экономичности, эффективности и результативности деятельности [3].

Иванова Е. И. под аудитом эффективности понимает системный, целенаправленный и организованный процесс получения и экспертно-аналитической оценки объективных данных о результативности, экономичности и продуктивности экономической деятельности аудируемой единицы (органа государственной власти, органа управления, субъекта

хозяйствования, организации, группы организаций или программы деятельности), с целью установить уровень соответствия этих данных определенным критериям и на основании этого выразить мнение об эффективности аудируемой деятельности или программы и дать рекомендации, направленные на улучшение эффективности [4].

В системе нормативного регулирования аудиторской деятельности понятие аудита эффективности (управленческого, операционного) не закреплено, поскольку аудит в юридическом смысле ориентирован на проверку бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Критерием качества такого учета и отчетности служат нормативно-законодательные акты в области бухгалтерского учета. Аудит эффективности, прежде всего, ориентирован на потребности менеджмента, поэтому критерий качества управленческой информации – это необходимость, достаточность и релевантность такой информации для принятия и контроля выполнения управленческих решений.

Сравнительная характеристика таких подсистем, как аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее – финансовый аудит) и аудит эффективности, представлена в табл. 1.

Т а б л и ц а 1

Характеристика аудита эффективности и финансового аудита

Признаки сопоставления	Подсистемы аудита в широком смысле	
	Финансовый аудит	Аудит эффективности
1	2	3
Степень нормативного регулирования:		
аудита как вида предпринимательской деятельности	На международном уровне международные стандарты аудита, на российском – федеральные стандарты аудита	То же (но в части сопутствующих аудиту услуг и только для внешнего управленческого аудита)
аудита как процесса	Принципы и основные требования ко всем этапам аудита закреплены в стандартах	Базовые требования к планированию, документированию, сообщению результатов; методики проведения аудита не регламентированы
Область проверки	Бухгалтерский (финансовый) учет и бухгалтерская (финансовая) отчетность	Любая информация, полезная и необходимая для принятия управленческих решений
Пользователи результатов аудита	В основном внешние по отношению к организации, но результаты полезны и для внутренних пользователей	Внутренние пользователи – менеджеры различных уровней
Цель аудита	Выразить мнение аудитора о достоверности бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности во всех существенных аспектах (критерий – соблюдение российского законодательства)	Подготовить выводы и рекомендации (в соответствии с аудиторским заданием) в отношении систем учета, контроля и управления, полезные для принятия управленческих решений и совершенствования данных систем по критерию экономической целесообразности, результативности и продуктивности

1	2	3
Процедуры аудита	Инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет, аналитические процедуры; ориентация процедур на контроль полного соответствия документов в учетной цепочке (от первичного документа до бухгалтерской отчетности)	Используются процедуры финансового аудита (так как они объективно охватывают всю совокупность приемов контроля); акцент – на аналитические процедуры, перечень которых аудитор определяет для конкретного задания исходя из его сути и целей выполнения
Документирование аудита	Установлены требования к содержанию документов; ориентация – на фиксацию процесса проверки и существенных результатов, а также выводов аудитора	Могут использоваться требования к документации финансового аудита; формы и количество документов зависят от характера задания
Форма представления итогов	Аудиторское заключение типовой формы	Определяется аудитором исходя из содержания задания и ожидаемых результатов (например, отчет об эффективности инновационной программы)
Доступность результатов аудита для третьих лиц	Результаты публичны	Результаты конфиденциальны

Таким образом, в системе нормативного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации аудит эффективности может рассматриваться как один из видов сопутствующих аудиту услуг. Федеральные стандарты аудита (в России) и международные стандарты аудита (для международных услуг) разрешают аудиторам выполнять любую работу в области экономических услуг, прямо не запрещенную каким-либо нормативным актом. По характеру действий аудитора подобные сопутствующие услуги являются комбинированными, так как могут совмещать как услуги контроля (например, оценку экономической эффективности инвестиционной программы предприятия или методики калькулирования себестоимости продукции), так и информационные услуги (например, проведение семинара по современным методикам управленческого калькулирования себестоимости продукции или методам оценки инвестиций), а также услуги действия (например, подготовка пробной калькуляции себестоимости продукции исходя из нескольких перспективных методик расчетов или расчет окупаемости инвестиций несколькими методами).

Типовыми направлениями исследования аудита эффективности являются:

- выполнение поставленных целей (целей программы или деятельности органа управления, организации);
- соответствие нормативно-правовым положениям;
- экономически эффективное использование ресурсов;
- достоверность данных об эффективности;
- контроль и оценка эффективности деятельности;

– обеспечение гарантий в отношении активов.

Чаще всего аудит эффективности исследует вопросы, как проверяемая организация или программа использовала имеющиеся ресурсы для достижения основных целей деятельности.

Достижение целей, как известно, обеспечивается реализацией задач, которые, заключаются в достижении следующих основных показателей эффективности управления организацией:

соответствие деятельности организации принятому курсу действий (т.е. целевым установкам и ориентирам) и стратегии;

устойчивость организации с финансово-экономической, рыночной и правовой точек зрения;

сохранность ресурсов и потенциала организации;

должный уровень полноты и точности первичных документов и качества первичной информации для успешного руководства и принятия эффективных управленческих решений;

показатели безошибочности регистрации и обработки финансово-хозяйственных операций организации – наличие, полнота, арифметическая точность, разноска по счетам, формальная разрешенность, временная определенность, представление и раскрытие данных в отчетности;

рациональное и экономное использование всех видов ресурсов;

соблюдение работниками организации установленных администрацией требований, правил и процедур – положений о подразделениях, должностных инструкций, правил поведения, планов документации и документооборота, планов организации труда, приказа об учетной политике, иных приказов и распоряжений;

соблюдение требований федеральных законов и подзаконных актов, изданных органами власти и ее субъектов, а также полномочными органами местного самоуправления.

Целевую направленность аудита эффективности в англоязычных литературе и документах нередко обозначают как три Е, подразумевая под этим экономичность (economy), продуктивность (efficiency) и результативность (effectiveness).

Единого, общепринятого определения этих трех составляющих не существует, но чаще всего их понимают следующим образом.

Экономичность заключается в снижении затрат на приобретаемые и используемые ресурсы с учетом требуемого качества. Она может быть определена как «уменьшение стоимости ресурсов, используемых для деятельности, при сохранении соответствующего качества» [4] т.е. операция считается экономичной, если с ее помощью приобретаются ресурсы или поставляются услуги в соответствующем количестве и качестве по минимальной стоимости.

Аудит экономичности деятельности как составляющей эффективности предполагает определение следующего:

1) насколько экономично и рационально хозяйствующий субъект

приобретает, сохраняет и использует свои ресурсы (такие, как персонал, имущество, площади и т.п.);

2) причины нерациональности и неэкономичности деятельности;

3) насколько деятельность хозяйствующего субъекта согласуется с законами и положениями по вопросам экономичности и рациональности.

Продуктивность характеризуется взаимосвязью между производством товаров, услуг, получением других результатов, с одной стороны, и использованными для этого ресурсами, с другой стороны, т.е. она обращена к вопросам оптимального для достижения результатов деятельности использования ресурсов. При аудите продуктивности аудиторам рекомендуется внимательно рассмотреть все существенные переменные которые влияют на продуктивное использование ресурсов организации, процессов производства товаров и услуг, чтобы определить возможности аудита, исследующего проблемы продуктивности.

Цели аудита, ориентированного на проблемы эффективности, могут включать оценку:

– уровня продуктивности, достигнутого проверяемой организацией, программой или деятельностью относительно разумных стандартов;

– адекватности и надежности систем или процедур, предназначенных, чтобы измерять и сообщать о продуктивности;

– усилий организации, направленных на исследование и внедрение возможностей повышать продуктивность;

– помогают ли процессы управления, информационные и другие эксплуатационные системы, применяемые методы организации производства (обслуживания) достигать высокой продуктивности.

Результативность – это показатель, отражающий, в какой степени predetermined цели или цели для специфической деятельности или программы были достигнуты, а также взаимосвязь между прогнозируемым и реальным воздействием на определенную деятельность. Деятельность считается результативной, если она обеспечивает максимально возможное достижение желательного результата.

Результативность в контексте аудита эффективности означает «тратить мудро», т.е. создавать требуемую продукцию соответствующего качества, используя эффективные процессы и исходные ресурсы соответствующего качества и цены.

При аудите результативности прежде всего проверяется:

– что аудируемый делает нужные вещи;

– что аудируемый достигает целей, эффективно используя соответствующие способы для достижения оптимальных результатов.

Внешний аудитор обычно настроен на выявление фактов нерезультативности. При этом следует учитывать, что объяснение нерезультативности системы может состоять и в ее неспособности достигнуть оптимальной экономичности, и в непродуктивных процессах, которые либо

порождают значительное количество продукции несоответствующего качества, либо потребляют слишком много ресурсов.

В системе финансовых критериев коммерческих организаций перечень критериев эффективности по видам деятельности может иметь вид, представленный в табл. 2.

Т а б л и ц а 2

Критерии эффективности по видам деятельности организации

Виды деятельности	Критерии эффективности		
	экономичность	продуктивность	результативность
1	2	3	4
Текущая деятельность	Снижение затрат на производство и продажу продукции (по материалоемкости, трудоемкости, фондоемкости, прочим затратам) Сокращение случайных расходов, особенно связанных с нарушением хозяйственной дисциплины, например штрафов к уплате, списания сомнительной дебиторской задолженности	Рост прибыли от продаж Рост оборачиваемости товаров, готовой продукции	Рост показателей рентабельности основной деятельности (рентабельности продаж, расходов и т.п.)
Инвестиционная деятельность	Снижение затрат на приобретение объектов основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений в увязке с потребностями текущего обеспечения производства и инноваций	Рост оборачиваемости инвестиций (выручка/средние инвестиции за период; для финансовых вложений и доходных вложений в материальные ценности – проценты, дивиденды, арендная плата к получению/ средняя величина этих вложений)	Рост показателей рентабельности инвестиций (всего и по видам), в том числе по потокам доходов и прибыли, генерируемых каждым видом инвестиций
Финансовая деятельность	Снижение стоимости капитала – реальных ставок по кредитам, уровней текущих дивидендных выплат; в целом – средневзвешенной стоимости капитала (WACC)	Рост оборачиваемости собственного, заемного капитала; совокупного капитала	Рост показателей рентабельности собственного и заемного капитала (по видам управляемых источников финансирования деятельности организации) Рост экономической добавленной стоимости (EVA)

Процесс организации и проведения аудита эффективности во многом подобен аналогичному процессу финансового аудита. Его также можно разбить на четыре основных этапа.

1. Планирование работы (выбор вида проводимого аудита, определение его рамок, разработка плана и программы проведения аудита), которое включает:

1) получение всестороннего понимания деятельности проверяемой организации (или программы), ее целей и действий;

2) общий обзор области аудита, чтобы идентифицировать области риска, важные для достижения целей аудита;

рассмотрение основных систем, процедур и средств контроля проверяемой единицы;

3) идентификацию областей для исследования и развития стратегического плана аудита;

4) обзор отобранных ключевых областей и событий;

5) подготовку отчета о результатах изучения объекта аудита;

6) определение рамок аудита;

7) окончательное определение целей аудита;

8) определение критериев аудита;

10) подготовку программы проведения аудита.

2. Осуществление сбора информации и фактических данных для аудита эффективности (сбор информации и доказательств, выявление фактов, представление полученных результатов), включающий:

1) детализированное исследование и анализ рассматриваемых предметов аудита;

2) сбор и исследование фактических данных аудита;

3) анализ материалов других аудиторских проверок и результатов оценки работы;

4) подготовку заключений по результатам аудиторской проверки;

5) подготовку рекомендаций;

6) обсуждение полученных данных, заключений и рекомендаций с руководством объекта проверки. Выяснение реакции руководства на представленные рекомендации.

3. Составление и представление отчета по результатам аудита эффективности (подготовка проекта отчета, согласование, внесение на обсуждение, сдача отчета), включающее:

1) подготовку выводов по итогам аудита эффективности;

2) подготовку отчета о результатах аудита эффективности;

3) утверждение отчета;

4) представление отчета в законодательный орган, в вышестоящие по отношению к объекту аудита органы управления или правительство;

5) публикацию важнейших результатов аудиторской проверки.

4. Контроль за выполнением рекомендаций аудита эффективности, включающий:

1) рассмотрение ответов на рекомендации проведенного аудита;

2) сбор и анализ фактических данных о выполнении рекомендаций проведенного аудита.

Сроки проведения каждого этапа зависят прежде всего от предмета, целей и масштаба конкретной проверки и количества специалистов, выделенных для ее проведения.

Каждый этап проведения аудита эффективности включает ряд последовательных действий, результаты которых оформляются соответствующими документами.

Внедрение аудита эффективности в российскую практику в первую очередь тормозится в силу фрагментарности методической базы. Хотя многие процедуры аудита эффективности могут быть заимствованы из аудита правильности, направленного на поиск ошибок, нарушений, отступлений от законов и правил, признаков злоупотреблений, в целом разработка его методологии представляется гораздо более сложной задачей. Прежде всего, это касается выбора и формирования критериев оценки эффективности.

Исследование методологии аудита эффективности [5], проведенное в ряде зарубежных стран, позволило сделать следующие принципиальные выводы:

методики проведения аудита эффективности во многом повторяют положения общепринятых международных стандартов аудита;

практические рекомендации по проведению аудиторских проверок адаптируются к каждой конкретной ситуации;

аудит эффективности проводится на основе имеющихся лучших практик, установленных критериев и индикаторов эффективности, реже – на основе экспертного мнения аудитора.

В заключение необходимо отметить, что проведение аудита эффективности достаточно затратное мероприятие, которое зачастую требует привлечения значительных ресурсов и организационной поддержки. Поэтому аудит должен составлять часть управленческого процесса в организациях, а его результаты должны использоваться для принятия конкретных управленческих решений по повышению эффективности и быть доступными для заинтересованной общественности.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- 1.Horngren C.T. Introduction to Management Accounting / C. T. Horngren, G. L. Sundem, W. O. Stratton. 11th ed. – Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall, Inc., 1999. – p. 7.
- 2.Robertson J.C. Auditing / J. C. Robertson, T. J. Louwers. 9th ed. – Boston, Ma.: Irwin/McGraw-Hill, 1999. – 8 с.
- 3.Parker L.D. Value-for-Money Auditing: Conceptual, Development and Operational Issues / L.D. Parker– Caulfield, AU: Australian Accounting Research Foundation, Auditing Discussion Paper No. 1, 1986. – 10 с.
- 4.Иванова Е. И. Аудит эффективности в рыночной экономике/ Е. И. Иванова. – М.: КНОРУС, 2009. – 20 с.
- 5.Синягин А. Аудит эффективности: международный опыт и российские реалии / А. Синягин, И. Дубинина // Бюджет. – 2008. – № 9.