

## Методические особенности аудита эффективности бизнеса

© 2011 С.А. Першин

Марийский государственный технический университет, г. Йошкар-Ола  
E-mail: center\_audita@mail.ru

На основе анализа методических основ аудита определена сущность аудита эффективности и раскрыты его особенности для организаций государственного и частного сектора экономики.

*Ключевые слова:* аудит эффективности, методика.

Можно отметить, что в международной практике разработаны и используются методики аудита в государственном секторе экономики, имеются определенные методические разработки оценки эффективности бизнеса аудируемой организации. Многие вопросы методики аудита эффективности исследуются в работах таких ученых, как: Е.И. Иванова, М.В. Мельник, Б.А. Минин, С.Н. Рябухин, А.А. Ситнов, С.В. Степашин, А.Д. Шеремет, В.И. Шлейников и др. Однако не получил надлежащего раскрытия и обоснования ряд вопросов.

В России аудит эффективности развивается применительно к аудиту использования государственных средств. Сущность данного вида аудита и его методические основы раскрыты в Методике проведения аудита эффективности использования государственных средств<sup>1</sup>. Согласно Методике, под аудитом эффективности понимается проверка деятельности органов государственной власти и получателей государственных средств в целях определения эффективности использования ими государственных средств, полученных для выполнения возложенных на них функций и поставленных задач. По своему содержанию нормативно-методические документы, используемые для проведения подобного контроля, представляют традиционные методики ревизионного контроля, результаты которого представляются органам управления. Методические вопросы оценки эффективности определены в качестве задач и отдельных рекомендаций по оценке экономного использования бюджетных средств.

Вместе с тем, по мнению Е.И. Ивановой, М.В. Мельник, В.И. Шлейникова, важное значение аудит эффективности имеет не только для общественного (государственного, муниципального) сектора, но и для частного. Другие экономисты отмечают целесообразность проведения аудита эффективности бизнеса, однако чаще всего такие услуги аудиторских фирм рассматриваются не как самостоятельный вид аудита, а как консалтинговые услуги. В частности, С.Н. Рябухин<sup>2</sup> отмечает, что не сформировались потребности частного сектора в аудите эффективности при-

менительно к оценке эффективности использования частных финансовых и нефинансовых ресурсов; отсутствует нормативно-правовая база регулирования аудита эффективности.

По нашему мнению, определяя методические особенности аудита эффективности, следует исходить из заинтересованности внешних пользователей финансовой информации в эффективном функционировании организации. Это одинаково важно для оценки деятельности коммерческих организаций и организаций государственного сектора управления. Важно, чтобы оценка деятельности осуществлялась на основе системного подхода в соответствии с принципом независимости. С этих позиций целесообразно, чтобы аудит эффективности государственного сектора экономики проводился независимыми аудиторскими фирмами, не ограничивался государственным финансовым контролем. Методической базой подобных аудиторских проверок могут быть стандарты аудиторской деятельности, которые не отрицают выполнения соответствующего задания и формирования аудиторского мнения об эффективности ведения бизнеса.

В экономической науке категория “эффективность деятельности” исследуется с различных точек зрения. Для построения методики аудита эффективности деятельности организации (независимо от того, в каком секторе экономики осуществляется деятельность), по нашему мнению, следует исходить из ее сущностной характеристики. Для целей настоящего исследования “эффективность деятельности” может быть представлена с точки зрения управленческого и экономического аспектов.

Управленческий аспект категории “эффективность деятельности” включает в себя эффективность управления деятельностью со следующими элементами: миссия и цели развития организации; программы и планы достижения цели; система управления, обеспечивающая достижение цели; управление рисками; кадровое и информационное обеспечение.

Экономический аспект категории “эффективность деятельности” включает в себя эффектив-

ность использования ресурсов и результат деятельности со следующими элементами: основные и оборотные средства; персонал и его интеллектуальный потенциал; информационные ресурсы; результаты деятельности (продукт, услуга) и их качественные характеристики. Это позволяет представить модель деятельности организации с позиции процессного подхода, ориентированного на достижение цели при эффективном использовании ресурсов, в результате чего будет получена интегрированная оценка деятельности субъекта в рыночных условиях.

Методические особенности аудита эффективности связаны с формулировкой целей аудита, выделением специальных объектов аудирования, критериев оценки эффективности деятельности и методов получения доказательств в отношении этих аспектов аудита. Управленческий аспект должен учитывать при описании особенностей деятельности организации и системы внутреннего контроля, а экономический аспект определяет направления контрольных процедур, методы их получения и содержание выводов, необходимых для достижения целей аудита.

В частном секторе экономики эффективность может быть измерена финансовыми показателями, так как цель коммерческой деятельности - извлечение прибыли, т.е. конечные показатели эффекта носят стоимостный характер - изменение прибыли. Также эффективность может быть измерена нефинансовыми показателями, характеризующими, например, экологический ущерб от деятельности предприятия, они сводятся при этом к стоимостным (штрафы за конкретный ущерб, причиненный коммерческой организацией). В настоящее время в работах экономистов предлагается система подобных показателей, включающая показатели эффекта и эффективности. Рентабельность капитала, продаж и другие показатели дают оценку эффективности деятельности в целом, а эффективность использования отдельных видов ресурсов можно оценить с помощью таких показателей, как: фондоотдача, материалоотдача, производительность труда и многие другие.

Тем не менее недостаточно использование лишь финансовых показателей для определения эффективности деятельности организации. Это, в частности, показано в исследованиях зарубежных экономистов Р. Каплана и Д. Нортон, М. Мейера. Сбалансированная система показателей дополняет систему финансовых параметров уже свершившегося прошлого системой оценок перспектив. Эти подходы должны учитываться при обосновании как системы показателей, так и методов получения доказательств в ходе аудита эффективности.

Вопросы выбора системы показателей эффективности деятельности в государственном секторе экономики не разработаны. Сложность этой задачи определена тем, что цели деятельности государственных учреждений различны и носят социальный значимый характер в зависимости от специфики их функционирования.

Конечные показатели эффекта деятельности государственных учреждений не допускают непосредственного стоимостного измерения, а возможность их сведения к стоимостным показателям значительно ниже, чем в частном секторе экономики. Например, целью деятельности учреждений образования будут: развитие личности и самореализация в профессиональной деятельности; целью деятельности учреждений власти и управления - гармоничное и поступательное развитие общества и др. Показателями эффективности деятельности учреждения в зависимости от сферы функционирования будут, например: продолжительность и качество жизни, культурное и духовное развитие, уровень образования и др. В зависимости от отрасли функционирования организации должна быть разработана система показателей, характеризующих эффективность деятельности по каждому конкретному направлению. По нашему мнению, система показателей оценки эффективности организаций государственного сектора управления должна включать несколько групп, которые связаны с задачами аудита эффективности. Взаимосвязь этих задач представлена на рис. 1.

Поскольку в профессиональных стандартах аудита вопросы методики оценки эффективности деятельности раскрыты недостаточно, возникает необходимость дополнения стандартов подобными требованиями, а также разработки специальных стандартов (или положений, методик) аудита эффективности. Эти вопросы являются предметом отдельного исследования. Можно отметить, что вопросы оценки уровня существенности, аудиторской риска, процедуры получения доказательств и др., определяющие методические особенности данного вида аудита, имеют, по нашему мнению, общие основы с аудитом бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Существующие в настоящее время профессиональные правила (стандарты) аудита включают в себя возможность отражения в аудиторском отчете вывода в соответствии с дополнительным заданием, где и может быть дана оценка эффективности деятельности организации. То есть существуют предпосылки к признанию аудита эффективности как самостоятельного вида аудита. Профессиональные правила (стандарты) аудита необходимо дополнить стандартом, в ко-



**Рис. 1. Взаимосвязь задач аудита эффективности организаций государственного сектора экономики**

тором аудит эффективности будет рассматриваться как самостоятельный вид аудита. Так появится возможность законодательного закрепления понятия “аудит эффективности”.

Анализ требований стандартов аудиторской деятельности позволяет утверждать, по нашему мнению, что при формировании выводов о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитор дает оценку эффективности бизнеса. В частности, анализ деятельности организации и бизнес-среды, проводимый в целях понимания ее особенностей и оценки бизнес-рисков, предполагает общую оценку результатов деятельности. Оценка эффективности системы внутреннего контроля как части системы управления включает оценку эффективности управления. Оценка соблюдения принципа непрерывности деятельности и последствий событий после отчетной даты предполагает прогнозный анализ результатов деятельности и способность менеджмента осуществлять эффективное управление. Однако все перечисленные направления контрольных процедур не предполагают формирования выводов в отношении эффективности деятельности, представляемых внешним пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности. Поэтому мы определяем эту задачу как частную по отношению к задаче оценки достоверности отчетности. В случае, когда оценка эффективности деятельности определена как цель аудита, можно говорить о самостоятельном виде аудита.

Развитие методики аудита эффективности должно осуществляться в двух направлениях как частная задача и как самостоятельный вид аудита (рис. 2).

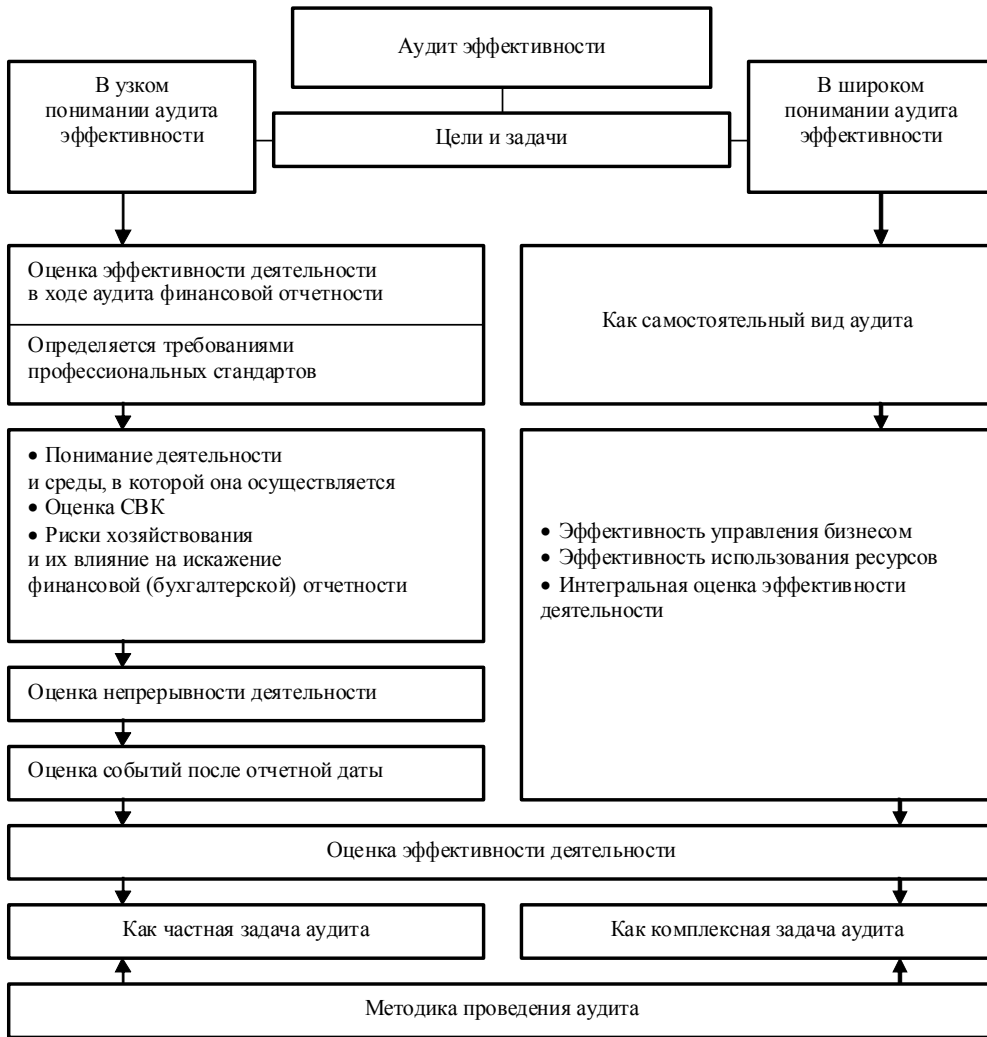
Таким образом, анализ категории “эффективность деятельности”, целей и задач оценки эффективности позволяет определить методические особенности аудита коммерческих организаций (рис. 3).

Выраженное по результатам аудита эффективности мнение должно быть подкреплено собранными в ходе проведения проверки доказательствами.

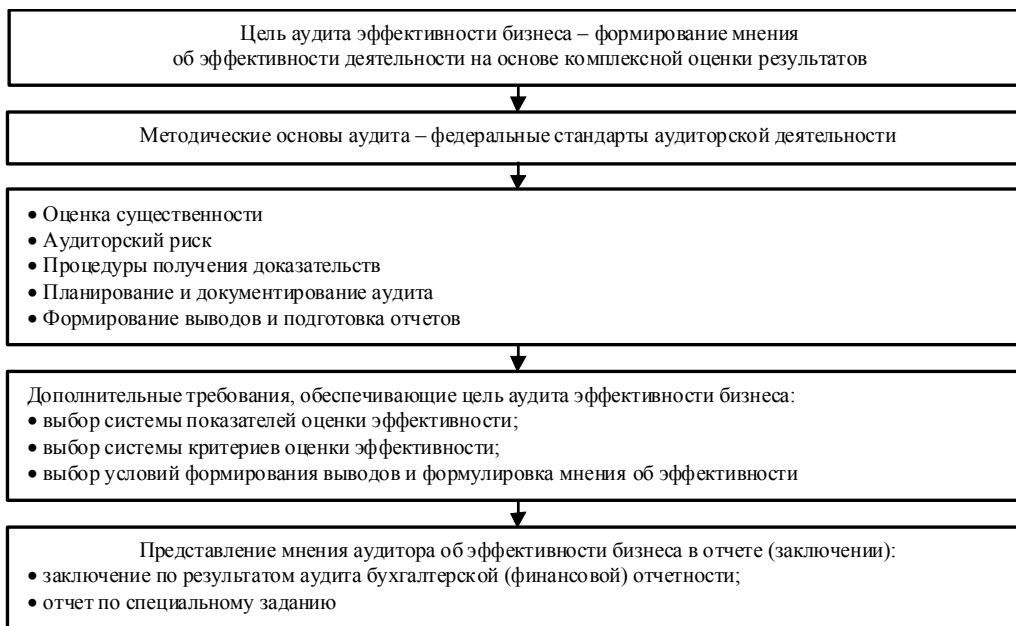
Аудиторские доказательства (audit evidence) как категория аудита эффективности не требуют, по нашему мнению, каких-либо уточнений, и могут использоваться в том же понимании, что дано в аудиторских стандартах. Для аудита эффективности используются количественные и качественные характеристики доказательств, их связь с предпосылками подготовки отчетности.

Результатом аудита эффективности является мнение аудитора, содержащее вывод об эффективности деятельности организации, представленное в отчете пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Мнение об эффективности аудируемой деятельности может быть выражено на основе существующих общепринятых стандартов аудиторской деятельности как: безоговорочно положительное мнение; мнение с оговоркой; отказ от выражения мнения; отрицательное мнение.



**Рис. 2. Аудит эффективности как частная и комплексная задача**



**Рис. 3. Цель и основное содержание методики аудита эффективности коммерческих организаций**

Но при проведении аудита эффективности деятельности выражаемое аудитором мнение будет модифицировано исходя из результатов аудита.

Безоговорочно положительное мнение по результатам проведенного аудита эффективности может быть выражено, когда управление в проверяемой организации функционирует эффективно, критерии эффективной деятельности достижимы, в отчетности информация раскрыта в полной мере.

Мнение с оговоркой будет выражено в том случае, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, но влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не настолько существенно и велико, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения по поводу эффективности деятельности аудируемой организации.

Отказ от выражения мнения будет в том случае, если ограничение объема аудита настолько существенно и велико, что аудитор не может по-

лучить достаточные доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение относительно эффективности, осуществляемой аудируемым субъектом деятельности.

Отрицательное мнение будет выражено, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько значительно, что аудитор приходит к выводу о том, что осуществляемая деятельность неэффективна и невозможно выразить мнение с оговоркой.

При выражении аудитором любого мнения, кроме безоговорочно положительного, он должен четко описать все причины этого в аудиторском заключении и, если получится, дать количественную оценку возможного влияния на эффективность деятельности. При этом следует исходить из того обстоятельства, что оценка эффективности деятельности относится к вопросам аудита оценочных значений.

Государственный сектор экономики имеет ряд особенностей, оказывающих влияние на методику аудита эффективности (рис. 4).



Рис. 4. Цель и методические особенности аудита эффективности организаций государственного сектора экономики

По нашему мнению, аудит эффективности в государственном секторе экономики может проводиться в соответствии со стандартами аудиторской деятельности независимыми аудиторскими фирмами. В этом случае пользователям должно представляться аудиторское заключение (отчет аудитора), содержащее мнение об эффективности деятельности организации. Это не исключает возможности проведения независимого финансового государственного контроля. Следует отметить, что общность методических подходов должна обеспечиваться задачами и содержанием контрольных процедур.

Контрольные процедуры в отношении функциональных задач организации государственного сектора экономики предполагают оценку полноты, качества и своевременности выполнения функций.

Эффективность использования ресурсов оценивается по задействованию наименьшего объема ресурсов и эффективности их применения.

Эффективность использования бюджетных средств определяется в процессе анализа обоснованности выбранных методов и способов реализации задач и функций, эффективности реализации бюджетных средств.

Таким образом, методические особенности аудита эффективности деятельности организации государственного или частного сектора управления определяются интересами пользователей и необходимостью оценки результатов деятельности организации с позиций эффективного управления, обеспечивающего достижение поставленных целей при эффективном использовании ресурсов.

---

<sup>1</sup> Методика проведения аудита эффективности использования государственных средств, принята решением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 23 апреля 2004 г.

<sup>2</sup> Рябухин С.Н. Аудит эффективности: учебник. М., 2009. С. 44.

*Поступила в редакцию 05.06.2011 г.*