

МОДЕЛЬ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ

© 2011 С.А. Першин

Марийский государственный технический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: center_audita@mail.ru

На основе анализа теоретических и методологических основ аудита определена сущность аудита эффективности и предложена концептуальная модель аудита эффективности.

Ключевые слова: модель, аудит эффективности, цель, методика, метод.

Вопросы развития методологии аудита исследуются длительное время в работах как российских, так и зарубежных экономистов. Можно отметить, что многие вопросы аудита в работах российских экономистов представлены шире, чем в международной практике. Одним из актуальных вопросов является понимание сущности и места различных видов аудита, в частности аудита эффективности деятельности организаций. В работах экономистов исследуются различные вопросы методики аудита эффективности в государственном и частном секторах экономики. Однако многие вопросы не получили однозначного понимания и теоретического обоснования. Обоснование теоретических основ аудита эффективности определяет необходимость разработки модели, которая позволяет представить концептуальные основы аудита эффективности, выделить ее элементы, охарактеризовать особенности этого вида аудита.

Сегодня в научном сообществе признано, что аудит представляет собой не только практическую деятельность, но и область научных знаний. Как наука аудит имеет свой предмет и метод. Предметом аудита как науки является финансово-хозяйственная деятельность экономических субъектов и достоверное представление результатов этой деятельности в бухгалтерской (финансовой) отчетности¹.

Методика проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в практике осуществления аудиторской деятельности сложилась исторически. Основные требования, определяющие методические основы аудита, раскрыты в профессиональных стандартах. Однако анализ интересов пользователей финансовой отчетности позволяет констатировать, что важно не только подтвердить ее достоверность, но и дать оценку эффективности деятельности организации. Именно такой подход позволяет действительно снизить риск принятия неэффективных решений.

По нашему мнению, аудит эффективности является одним из наиболее приоритетных направлений развития аудита, так как затрагивает важнейший из вопросов как государственного, так и частного сектора экономики - достижение наиболее оптимальной, результативной и эффективной деятельности.

Появление аудита эффективности связано с принятием Лимской декларации на Конгрессе Международной организации высших органов финансового контроля в 1977 г. В Лимской декларации были определены основные принципы как внутреннего, так и внешнего финансового контроля. Согласно ст. 4 Лимской декларации, помимо финансового аудита, важность которого неоспорима, имеется также другой вид контроля, который направлен на проверку того, насколько эффективно и экономно расходуются государственные средства. Такой контроль включает не только специфические аспекты управления, но и всю управленческую деятельность, в том числе организационную и административную системы².

В мировой практике формы аудита, направленные на установление эффективности, результативности и экономичности финансово-хозяйственной деятельности, известны под названиями performance audit (аудит выполнения), value for money, или VFM, audit (ревизия стоимости денег или аудит соотношения цены и качества), operational audit (операционный аудит).

Следует отметить, что операционный аудит часто ассоциируют с аудитом эффективности, так как оценка эффективности является центральной задачей операционного аудита.

Операционный аудит (operational audit) представляет собой проверку любой части процедур и методов функционирования хозяйственной системы в целях оценки ее производительности и эффективности с выработкой соответствующих рекомендаций. В американской практике аудита,

как отмечают Э.А. Аренс и Дж. К. Лоббек³, многие профессионалы вместо термина “операционный аудит” (в значении “исследование хозяйственной системы с точки зрения ее эффективности и производительности”) предпочитают использовать термины “управленческий аудит” или “аудит хозяйственной деятельности”. В данном случае операционный аудит будет трактоваться более широко и включать в себя оценку внутрихозяйственного контроля с тестированием его эффективности. В других ситуациях американские аудиторы не делают различий между операционным аудитом, аудитом хозяйственной деятельности и управленческим аудитом.

Термин “аудит выполнения” (Performance audit) трактуется как объективная и систематическая проверка фактических данных (документов) с целью предоставления независимой оценки выполнения государственной организацией программы, деятельности или функции для того, чтобы обеспечить информацией для улучшения отчетности перед общественностью, а также для облегчения принятия решений сторонами, ответственными за надзор или начало действий по исправлению выявленных недостатков⁴. Аудит выполнения применяется в общественном секторе, сфокусирован на деятельности, формирующей результаты, определяющей качество этих результатов, а также на “технических” аспектах предоставляемых услуг типа попытки оценить качество здравоохранения.

Ревизия стоимости денег или аудит соотношения цены и качества (Value for money, или VFM, audit) обозначает проверку государственного департамента, благотворительной организации или другой бесприбыльной организации с целью оценить, насколько эффективно функционирует организация и какова стоимость истраченных ею денег⁵. Она применяется в общественном секторе, имеет тенденцию концентрироваться на финансовых проблемах, например экономичности затрат и достижений в сбережении финансов в пределах достигнутого уровня получаемой продукции или предоставляемых услуг.

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 средств⁶. Согласно Методике под аудитом эффективности понима-

ется 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.

Методика Счетной палаты Российской Федерации включает в себя следующие элементы: проверку экономности использования проверяемой организацией государственных средств, затраченных на достижение конкретных результатов ее деятельности; проверку продуктивности использования проверяемой организацией трудовых, финансовых и прочих ресурсов в процессе производственной и иной деятельности, а также использования информационных систем и технологий; проверку результативности деятельности проверяемой организации по выполнению поставленных перед ней задач, достижению фактических результатов по сравнению с плановыми показателями с учетом объема выделенных для этого ресурсов.

Вместе с тем, по мнению Е.И. Ивановой, М.В. Мельник, В.И. Шлейникова, особо важное значение аудит эффективности имеет не только для общественного (государственного, муниципального) сектора, но и для частного. Экономистами подчеркивается необходимость использования различных систем оценок эффективности: в государственном секторе - по более широкому спектру показателей, среди которых, как правило, основными являются показатели социальной эффективности государственных или муниципальных расходов, а в частном секторе, где результативность, экономность и продуктивность управления денежными и материальными средствами можно оценить одним показателем, - прибылью.

В Российской Федерации существует ряд проблем применения аудита эффективности в частном секторе. Так, С.Н. Рябухин⁷ отмечает, что не сформировались потребности частного сектора в аудите эффективности применительно к оценке эффективности использования частных финансовых и нефинансовых ресурсов; отсутствует нормативно-правовая база регулирования аудита эффективности.

По нашему мнению, аудит эффективности в России должен развиваться не только применительно к аудиту использования государственных средств, но и применительно к частному сектору

экономики, так как данный вид аудита затрагивает интересы покупателей, инвесторов и других заинтересованных лиц.

Можно отметить, что в работах российских экономистов анализируется международная практика и методика аудита в государственном секторе экономики, имеются определенные методические разработки, используемые в практике государственного финансового контроля за эффективностью использования бюджетных средств, а также методики оценки эффективности бизнеса аудируемой организации.

В экономической науке категория “эффективность деятельности” исследуется с различных точек зрения. Для построения модели аудита эффективности деятельности организации (независимо от того, в каком секторе экономики осуществляется деятельность), по нашему мнению, необходимо исходить из ее сущностной характеристики.

Для целей настоящего исследования “эффективность деятельности” может быть представлена с точки зрения управленческого и экономического аспектов. Это позволяет представить объект аудита как модель деятельности организации с позиции процессного подхода, ориентированного на достижение цели при эффективном исполь-

зовании ресурсов, в результате чего будет получена интегрированная оценка деятельности субъекта в рыночных условиях (рис. 1).

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

При построении модели в качестве основных элементов выделены: цель; методика; организация, как объект аудирования; стандарты аудита эффективности; формирование вывода об эффективности деятельности. Общая модель аудита эффективности представлена на рис. 2.

Исходным элементом модели аудита эффективности деятельности является формулировка цели. Очевидно, что она не может совпадать с целью аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности (выражение мнения о ее достоверности).



Рис. 1. Управленческий и экономический аспекты категории “эффективность деятельности”

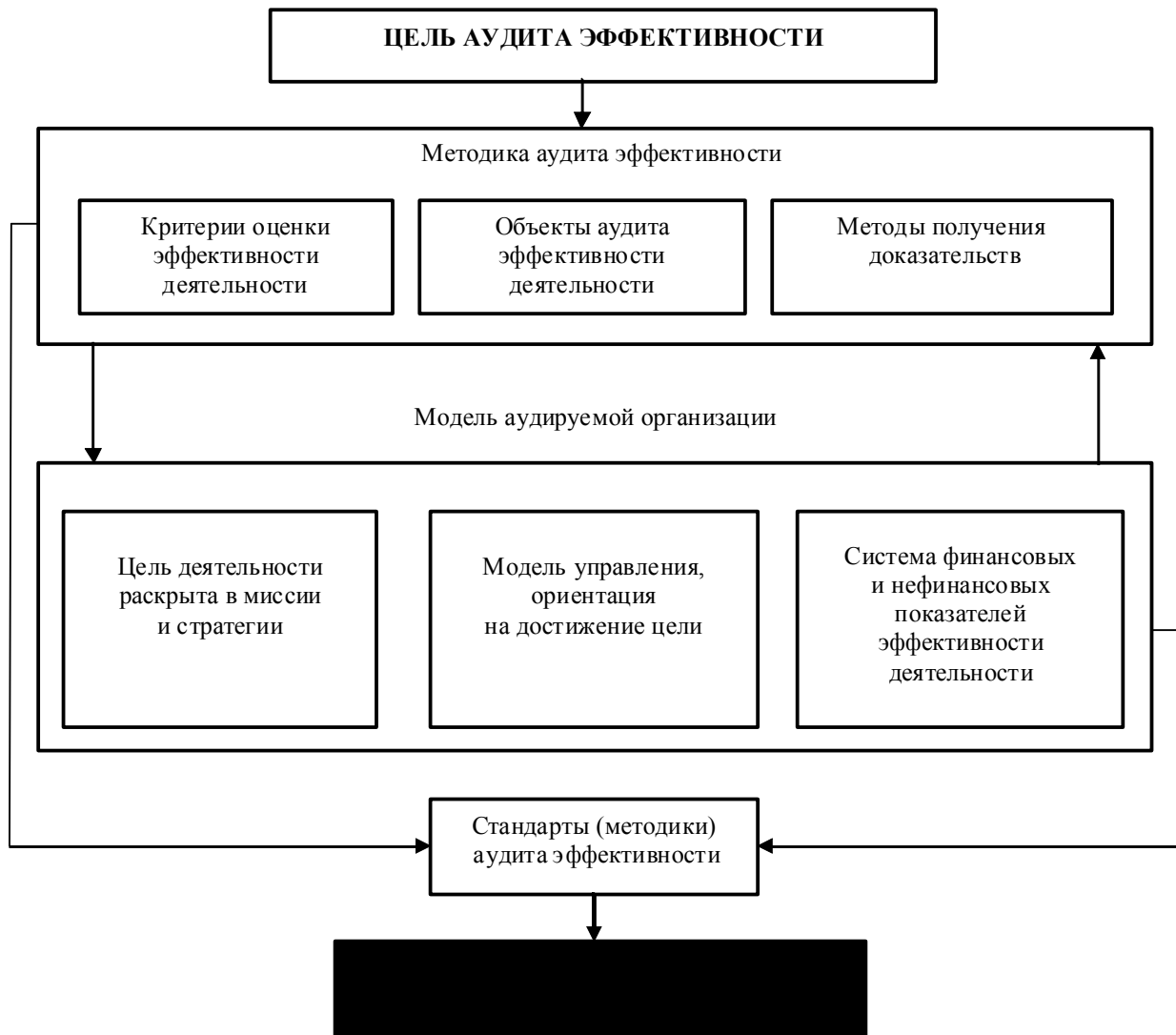


Рис. 2. Общая модель аудита эффективности

Целью аудита эффективности организаций государственного и частного сектора экономики можно считать качественное улучшение самого процесса управления полученными ресурсами за счет предоставления полной, достоверной и объективной информации об эффективности функционирования организации. Таким образом, подтверждение достоверности при аудите эффективности является одной из задач, необходимых для достижения цели.

Каждый из выделенных элементов модели аудита эффективности должен получить характеристику в процессе аудита.

Миссия (от англ. mission) организации - это основополагающая цель организации, являющаяся предназначением ее существования. В частном секторе экономики в качестве миссии, в узком смысле, выступает получение прибыли, в

более широком - это удовлетворение потребностей пользователей. Например, в компании, занимающейся разработкой программного обеспечения, в качестве миссии может выступать как удовлетворение информационных потребностей, так и непосредственное предоставление программного обеспечения. Миссия государственных организаций обосновывает их право на существование и использование государственных ресурсов. Миссия государственного сектора экономики заключается в создании и развитии благоприятных условий устойчивого экономико-социального развития страны.

Стратегия представляет собой способ достижения миссии, основной цели организации в долгосрочной перспективе. Управление деятельностью должно быть направлено на достижение цели функционирования организации. Модели управ-

ления организацией классифицируют по различным признакам и категориям, и этим исследованиям посвящены работы Анри Файоля, Макса Вебера, Честера Бернарда, Оливера Шелдона и др.

Бюрократическая модель управления, разработанная по М. Веберу (1864-1920), представляет собой разработку правил поведения, прав и обязанностей каждого работника в любой ситуации.

Модель “школы человеческих чувств” предполагает рассмотрение организации как определенной “социальной системы”, т.е. технологический аспект эффективности деятельности рассматривается через призму взаимосвязи деятельности организации с собственно человеческим, социальным фактором.

Бихевиористическая (от англ. behavior - поведение) модель управления предполагает осознание работником своих собственных возможностей на основе применения концепций поведенческих наук к построению и управлению организациями. Основная цель данной модели управления - это повышение эффективности деятельности организации за счет повышения эффективности ее человеческих ресурсов.

Можно отметить, что характеристику модели управления организацией необходимо использовать в процессе аудита в целях оценки эффективности системы внутреннего контроля, в том числе контрольной среды и риска возможных искажений информации в отчетности, а также для оценки эффективности работы менеджмента.

Несмотря на множество классификационных подходов к разделению моделей управления организацией, их можно свести к следующим базовым моделям:

- жесткая (или формальная, административная, авторитарная, экономическая);

- мягкая (или неформальная, социально-психологическая, органическая, демократическая) модель;

- комбинированная модель, сочетающая в себе элементы жесткой и мягкой модели.

Следует отметить, что подобная классификация моделей управления актуальна в настоящее время и для организаций государственного сектора управления. Это, в частности, связано с появлением автономных бюджетных учреждений, которыми представлена самостоятельность в осуществлении финансово-хозяйственной деятельности.

Одним из ключевых вопросов в методике аудита эффективности является выбор системы

показателей для оценки эффективности деятельности и критериев, на основании которых формулируются выводы аудитора.

Объектами аудита эффективности выступают функционирующие в государственном и частном секторе экономики организации, использующие финансовые и нефинансовые ресурсы и требующие оценки эффективности их использования.

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, которые сводятся при этом к стоимостным (штрафы за конкретный ущерб, причиненный коммерческой организацией). В настоящее время в работах экономистов предлагается система подобных показателей, включающих 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 применительно к частному сектору экономики 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. Финансовые показатели, традиционно используемые для оценки эффективности бизнеса, должны быть дополнены социальными показателями, такими как бизнес для человека (высокая заработная плата, социальная защищенность, бизнес для экологии и региона и т.д.). На этом основана идея сбалансированной системы показателей, созданная Р. Капланом и Д. Нортон. Причиной создания сбалансированной системы показателей эффективности, как показывают Р. Каплан и Д. Нортон⁸, послужило противоречие между непреодолимой силой, направленной на создание широких конкурентных возможностей, и неповоротливой моделью финансовой бухгалтерской отчетности. Эта система сохраня-

ет традиционные финансовые параметры, которые отражают исторический аспект уже свершившихся событий. Сбалансированная система показателей дополняет систему финансовых параметров уже свершившегося прошлого системой оценок перспектив.

Цели и показатели данной системы формируются в зависимости от мировоззрения и стратегии каждой конкретной компании и рассматривают ее деятельность по четырем критериям: финансовому, взаимоотношениям с клиентами, внутренним бизнес-процессам, а также обучению и развитию персонала⁹. Стратегические карты, построенные на основе системы сбалансированных показателей, позволяют сформулировать поставленные цели с помощью понятных для неспециалистов в бухгалтерском учете терминов, в отличие от традиционного языка финансовых показателей и учетных категорий¹⁰. Сущность модели стратегических карт состоит в организации контроля за выполнением установленных показателей и в сопутствующей дискуссии о составе и динамике наиболее существенных для реализации стратегии компании показателей¹¹.

Нильс-Горан Ольве, Жан Рой, Магнус Ветер проанализировали ряд зарубежных компаний, использующих в своей деятельности стратегические карты, и пришли к выводу, что применение нефинансовых показателей необходимо для эффективного функционирования компании, так как использование в долгосрочной перспективе исключительно финансовых показателей не только лишает компанию многих возможностей, но и становится рискованным. Возможно, это проявляется не так ярко при подведении итогов за год, когда на первый план выступают показатели прибыли. Но если компания хочет сохранить свое место в бизнесе, ей необходимы идеи, заложенные в стратегических картах. В этом случае даже бухгалтеры с течением времени привыкнут мыслить в формате стратегических карт и будут воспринимать это как часть своих профессиональных обязанностей по формированию системы контроля компании¹².

М. Мейер, развивая идею Р. Каплана и Д. Нортон, на основе разработанной ими сбалансированной системы показателей и накопленного опыта применения различных методик оценки эффективности деятельности создал процессно-ориентированный анализ рентабельности¹³. В методике М. Мейера разработанные ключевые

показатели эффективности согласуются с системой мотивации на их достижение. Другими словами, М. Мейер предлагает создать на предприятии такую систему, которая мотивировала бы не только организацию в целом, но и отдельных ее сотрудников к достижению эффективности деятельности.

Данные 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 обусловлена тем, что цели деятельности государственных учреждений различны и носят социально 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 другие. 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. 3.

Поскольку в профессиональных стандартах аудита вопросы методики оценки эффективности деятельности раскрыты недостаточно, возникает необходимость дополнения стандартов подобными требованиями, а также разработка специальных стандартов (или положений, методик) аудита эффективности. Эти вопросы являются предметом отдельного исследования. Можно от-



Рис. 5. Взаимосвязь задач аудита эффективности организации государственного сектора экономики

метить, что вопросы оценки уровня существенности аудиторского риска, процедуры получения доказательств и другие определяющие методические особенности данного вида аудита имеют, по нашему мнению, общие основы с аудитом бухгалтерской (финансовой) 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.

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 получить 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 существенно, 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 попытаться 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.

Таким образом, предложенная модель аудита эффективности деятельности организации может быть использована в целях разработки методических особенностей для организаций государственного и частного сектора управления.

¹ Миронова О.А., Азарская М.А. Аудит: теория и методология. М., 2007.

² URL: <http://www.ach.gov.ru/ru/international/linskay/>.

³ Арнс А., Лоббек Дж. Аудит: пер. с англ. М., 2001. С. 536.

⁴ Иванова Е.И., Мельник М.В., Шлейников В.И. Аудит эффективности в рыночной экономике. М., 2007. С. 22.

⁵ URL: <http://mirslovarei.com>.

⁶ Методика проведения аудита эффективности использования государственных средств, принятая решением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 23 апреля 2004 года.

⁷ Рябухин С.Н. Аудит эффективности: учебник / Акад. труда и соц. отношений. М., 2009. С. 44.

⁸ Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. 2-е изд., испр. и доп.: пер. с англ. М., 2006. С. 12.

⁹ Там же. С. 12.

¹⁰ Ольве Н.-Г., Рой Ж., Ветер М. Сбалансированная система показателей: практическое рук-во по использованию: пер. с англ. М., 2006. С. 62.

¹¹ Там же. С. 121.

¹² Там же. С. 243-244.

¹³ Мейер М., Маршал В. Оценка эффективности бизнеса: пер. с англ. А.О. Корсунского. М., 2004.

Поступила в редакцию 04.05.2011 г.