

## 4. ОБЩИЙ АУДИТ

### 4.1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АУДИТА КАК СПОСОБА ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО ИНФОРМАЦИОННОГО ПОТОКА

Голицева Л.Е., д.э.н. профессор, зав. кафедрой  
«Налоги и налогообложение»;  
Тараненко Р.Г., аспирант кафедры  
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

*Ставропольский государственный университет*

В статье рассмотрены теоретико-методологические аспекты управленческого аудита. При этом изложена отличная от общепринятой точка зрения автора на управленческий аудит как вид деятельности и отрасль научного знания. В качестве основной задачи управленческого аудита выделена оценка эффективности бухгалтерского информационного потока для нужд менеджмента организации. При этом определен общий показатель эффективности и система частных критериев. Рассмотрено их влияние на качество информации бухгалтерского учета для целей принятия управленческих решений внутренними пользователями организации. Дано определение управленческому аудиту, изложена его цель, задачи, принципы и методологические основы проведения проверок в рамках данной формы хозяйственного контроля. Представлена сравнительная характеристика управленческого и финансового аудита. Рассмотрено нормативное регулирование и методика проведения аудиторских проверок.

Современная организация представляет собой сложную систему управления, основным элементом которой является информационная подсистема. Она пронизывает весь хозяйственный комплекс и выполняет основные функции управления:

- коммуникативная;
- аналитическая;
- координирующая;
- функция обратной связи;
- контрольная и прогнозная.

Именно на основе полученных данных о внешней и внутренней среде предприятия менеджер принимает необходимые управленческие решения. И от того, насколько эффективна информационная система, зависит качество работы управленческого персонала организации. Обычно под эффективностью понимают:

- максимальный результат при определенном заданном уровне вложений;
- минимизация вложений, необходимых для достижения заданного результата [15, с. 17].

Однако по отношению к информации эффективность можно рассматривать как формирование максимально полезной информации при заданном уровне затрат.

Так как информационные потоки предприятия формируются в рамках бухгалтерского учетного процесса, то его основная цель – формирование полезной информации для менеджмента предприятия с целью принятия эффективных управленческих решений.

Поэтому, с нашей точки зрения, основной критерий эффективности данных бухгалтерского учета – полезность информации. Под понятием полезности, на наш взгляд, подразумевается соответствие того или иного объекта исследования (будь то продукт, процесс, явление) потребностям пользователя.

При определении полезности информации важным становится рассмотрение групп пользователей информации бухгалтерского учета и изучение их потребностей. Обычно выделяют две группы пользователей – внешние и внутренние. В свою очередь, внутренние делятся на пользователей с прямым (акционеры, инвесторы, контрагенты, кредиторы и т.д.) и косвенным финансовым интересом (налоговые органы, внебюджетные фонды, правительственные учреждения и т.д.). К внутренним пользователям относятся собственники, администрация предприятия, руководители среднего и низшего звена. Цель внешних пользователей – определить финансовое положение организации. Для этого они определяют платежеспособность, финансовую устойчивость, ликвидность предприятия. Это необходимо для того, чтобы принять решение – эффективно ли будет сотрудничество с данной организацией. Однако перчисленные лица могут получить данные только в объеме, содержащемся в отчетности. Они не могут влиять на качество получаемых данных. Цель внутренних пользователей – максимизация финансового результата организации посредством повышения эффективности процесса производства и реализации продукции, разработки и внедрения маркетинговой политики, диверсификации бизнеса и т.д. В отличие от внешних пользователей, внутренние не только имеют доступ к любой интересующей их информации, но и способны влиять на ее формирование. Качественные характеристики, предъявляемые руководством предприятия к данным бухгалтерского учета, отличаются от требований внешних пользователей. Так, кредиторам, инвесторам, поставщикам и другим заинтересованным лицам достаточно, чтобы информация, содержащаяся в отчетности, отвечала требованиям полноты, достоверности, аналитичности, объективности и сопоставимости. Менеджеры организации предъявляют к информации те же требования, но совершенно на ином уровне. Для внешних пользователей данные характеристики будут соблюдены, если отчетность представлена в сроки и в объеме, утвержденном законодательством. Внешняя отчетность содержит общие показатели преимущественно финансового характера. Этого вполне достаточно для определения финансового состояния организации и принятия соответствующих решений. Для руководителей предприятия необходима информация не только о финансовом, но и производственном положении предприятия. Данные бухгалтерского учета должны быть более детализированными. Поэтому требования к качеству данных бухгалтерского учета значительно выше, чем у внешних пользователей. Кроме того, при оценке полезности данных учета для внутренних пользователей исследователь должен учесть взаимовлияние критериев полезности информации друг на друга. Это связано с тем, что для менеджеров организации, помимо изложенных характеристик, большое значение имеет своевременность предоставляемой информации. Ведь от этого зависит эффективность принимаемого решения. Требование своевременности вступает в конфликт с такими характеристиками, как полнота и достоверность. С точки зрения управления, информация, это ресурс, потребительская ценность которого напрямую зависит от временного фактора. Очень часто можно наблюдать ситуацию, когда еще не известны все аспекты

того или иного события в хозяйственной деятельности предприятия, а необходимость в принятии решения уже назрела. И наоборот, когда известны все факты, информация уже устарела. В этом случае менеджер либо упускает возможность осуществить какую, либо операцию, либо пытается ликвидировать последствия неблагоприятных событий. Но более эффективными являются меры, предупреждающие неблагоприятное развитие ситуации, нежели устраняющие последствия уже произошедших событий. Для недопущения подобной ситуации пользователю информации надо помнить, что полнота – понятие относительное. Если информации достаточно для принятия своевременного решения, значит, она полная, не зависимо от того, все ли аспекты хозяйственной деятельности известны на данный момент времени. То есть вся существенная информация является полной, хотя в историческом плане она может не быть таковой. Относительность понятия полноты связана с тем, что хозяйственный процесс непрерывен во времени. Соответственно, непрерывен и поток информации о нем. Поэтому о полноте данных в любой момент времени можно говорить лишь с определенной долей условности. Это связано с тем, что в следующий момент может оказаться, что в предыдущий момент времени информация была неполной.

Все зависит от статического или динамического подходов к анализу данных бухгалтерского информационного потока. Всегда надо помнить, что бухгалтерский учет – это открытая развивающаяся система. И в каждый следующий момент времени информационная картина предприятия уже иная, нежели в предыдущий. В интересах руководства предприятия необходимо формирование такой системы бухгалтерского учета, полезность которой определял бы баланс между качественными характеристиками информации.

В результате можно прийти к выводу, что информация полезна – если своевременна.

Хотя своевременность данных бухгалтерского учета необходима для принятия эффективного решения, но этого недостаточно.

Изучая полезность информационной системы для руководства хозяйствующего субъекта, нельзя не остановиться на самом процессе принятия решения. На наш взгляд он состоит из нескольких этапов. На первом происходит определение целей дальнейшего развития организации. Это выражено в принятии планов на краткосрочную, среднесрочную и долгосрочную перспективу. В ходе выполнения поставленных задач происходит отклонение от заданных параметров. На это влияет множество факторов объективного и субъективного характера. Задача менеджера – отреагировать на складывающуюся ситуацию, поэтому на втором этапе осуществляется корректировка запланированных показателей, а также устранение причин, негативно влияющих на хозяйствующий субъект. На третьем этапе рассматриваются способы улучшения показателей деятельности предприятия. В результате ценность системы бухгалтерского учета и заключается в том, что ее данные направлены не только в прошлое (финансовый учет), но и в будущее (управленческий учет).

В экономической литературе целые разделы выделены под планирование. При этом под ним чаще всего понимается:

- заранее намеченная система деятельности, предусматривающая порядок, последовательность и сроки выполнения работ;

- предположение, предусматривающее ход, осуществление чего-либо [39, с. 520-521].

Действительно, на основании результатов анализа на предприятии формируется система показателей, достичь которых предполагается в будущем. Но в результате непредвиденных обстоятельств фактические показатели могут отличаться от плановых. Поэтому мы можем только с условной долей уверенности говорить о будущем развитии бизнеса. Причем чем более длительный планируемый период, тем вероятность расхождения выше.

По мнению М.Х. Мескона, М. Альберта и Ф. Хедоури, функция планирования предполагает решение о том, какими должны быть цели организации и что должны делать члены организации, чтобы достичь этих целей [29, с. 72]. Действительно, одна из важнейших задач руководства предприятия – формирование системы стратегических и тактических целей организации в целом и каждого структурного подразделения в частности. Другими словами, все сотрудники организации должны знать цель своей деятельности на краткосрочную, среднесрочную и долгосрочную перспективу и соответствующий объем работ, связанных с достижением установленных показателей. Без этого работа персонала организации будет неэффективна.

Для повышения полезности планирования менеджеру необходимы достоверные, полные и объективные данные о протекающих хозяйственных процессах. Надежная (а под надежностью мы понимаем в первую очередь достоверность данных бухгалтерского учета) информация, скорее всего, введет менеджера в заблуждение, что негативно скажется на принимаемых им решениях. Поэтому мы пришли к выводу, что надежные данные бухгалтерского учета не обязательно являются существенными, но существенные обязательно должны быть надежными. По мнению FASB, надежность – функция репрезентативной достоверности, проверяемости и нейтральности [41, с. 94].

С нашей же точки зрения надежность – это качественная характеристика информации, предполагающая достоверность, полноту и объективность данных бухгалтерского учета, способных повлиять на решения заинтересованных пользователей. Как видно, оно несколько отличается от предложенного FASB. Мы исключили функцию проверяемости информации и включили требование полноты данных бухгалтерского учета. Это связано с тем, что проверяемость данных бухгалтерского учета тесно связана с понятием достоверности. Ведь если информацию нельзя проверить вероятность ее недостоверности резко возрастает. Поэтому, говоря о достоверности данных бухгалтерского учета, мы тем самым подразумеваем ее проверяемость.

Остановимся на каждой из характеристик надежности информации бухгалтерского учета. Начнем с определения понятия достоверности. Н.В. Макарова определяет достоверность как свойство информации отражать реально существующие объекты с необходимой точностью [21, с. 48]. Точность информации определяется степенью близости получаемой информации к реальному состоянию объекта, процесса, явления и т.п. [21, с. 47]. У Карповой Т.П. встречается утверждение, что к информации для нужд внутренних пользователей требование точности не имеет такого значения, как для внешних пользователей. Это мнение мотивируется тем, что данные управленческого учета направлены в буду-

щее посредством прогнозирования и планирования, в то время как показатели финансового учета направлены в прошлое и носят исторический характер. Поэтому информация управленческого учета содержит множество приблизительных оценок, очень часто носящих субъективный характер, точность которых не может быть подтверждена. Информация, содержащаяся в финансовых отчетах, отражает операции, которые уже совершены, и потому она поддается проверке и оценке надежности [22, с. 23]. Действительно, показатели, содержащиеся в планах, сложно проверить, и они часто носят субъективный характер. Не подлежит сомнению и то обстоятельство, что при ориентации информации в будущее имеет место неопределенность, данное обстоятельство не позволяет точно определить возможности и перспективы развития бизнеса организации. Однако от точности прогноза зависит эффективность принимаемого решения и, в конечном счете, характер функционирования всего хозяйственного комплекса. Эффективность предприятия является основной задачей ее сотрудников. Поэтому каждый менеджер должен быть заинтересован в качественной информации бухгалтерского учета, а следовательно и в максимальной эффективности прогнозов. Это напрямую зависит от степени объективности прогнозируемых параметров развития организации. На преодоление субъективизма при составлении планов направлено требование объективности информации бухгалтерского учета.

Для того чтобы информация была полезной, помимо своевременности, достоверности, полноты, объективности и других характеристик, она должна быть сопоставимой. Сопоставимость – это свойство формы представления информации сохранять ее полезность за счет возможности сравнения данных с аналогичными показателями или данными [27, с. 31].

Сравнение – это один из основных методов, используемых в экономическом анализе. Каждый показатель, каждая цифра, используемая для оценки, контроля и прогноза, имеет значение только в сопоставлении с другой [34, с. 47]. В результате можно сделать вывод о том, что существенная информация должна быть сопоставимой.

Однако стоит отметить, что применение одних и тех же методов бухгалтерского учета со временем может оказаться невыгодным. Меняющаяся экономическая ситуация, требует изменений в организации работы самого предприятия. Предъявляются новые требования к системе управления хозяйствующим субъектом, а значит, и к информации бухгалтерского учета. Использование новых методов может привести к повышению аналитичности данных и повысить эффективность принимаемых решений. Для сохранения сопоставимости информации бухгалтер должен преобразовать данные отчетности за предыдущие периоды времени в соответствии с новыми методами учетных процедур.

Другой стороной существенности является аналитичность информации бухгалтерского учета. Анализ хозяйственной деятельности занимает центральное место в процессе принятия управленческих решений. Ведь чтобы сделать какие-либо выводы о складывающейся хозяйственной ситуации – необходимо на основе данных, представленных в бухгалтерской отчетности, провести анализ хозяйственной деятельности. По этому поводу Савицкая Г.В. пишет, что смысл требования аналитичности информации заключается в том, что вся система

экономической информации независимо от источников поступления должна соответствовать потребностям АХД, т.е. обеспечивать поступление данных именно о тех направлениях деятельности и с той детализацией, которая в этот момент нужна аналитику для всестороннего изучения экономических явлений и процессов, выявления влияния основных факторов и определения внутрихозяйственных резервов повышения эффективности производства [34, с. 236]. Поэтому данные бухгалтерского учета должны быть представлены таким образом и в таком количестве, чтобы, не прибегая к дальнейшей ее обработке, менеджер мог проанализировать ситуацию и принять соответствующие меры.

Исходя из этого, для целей управления информация существенна, если она обладает определенными свойствами, такими как своевременность, объективность, достоверность, полнота, аналитичность, сопоставимость (рис. 1).

Поэтому мы придерживаемся мнения о том, что информация полезна, если существенна.

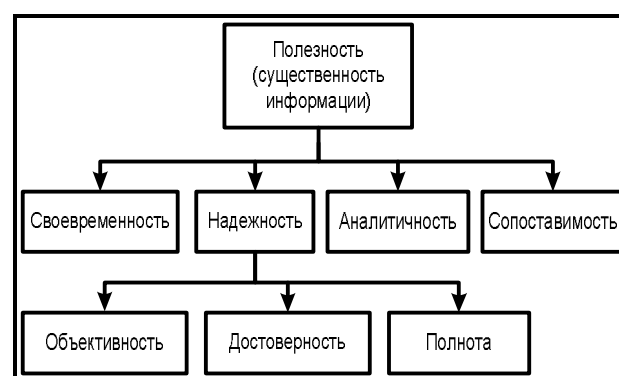


Рис. 1. Структура качественных характеристик информации

Из вышесказанного видно, что повышение полезности бухгалтерского информационного потока является важным фактором, стимулирующим развитие всего хозяйственного комплекса. Совершенствование информационной системы невозможно без периодической оценки и анализа эффективности ее функционирования. В настоящее время оценка качества информации бухгалтерского учета осуществляется преимущественно в рамках аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. Однако его цель несколько отлична от цели исследования. Это связано с тем, что основной задачей аудита финансовой отчетности является усиление контроля за деятельностью хозяйствующего субъекта со стороны внешних пользователей. Оценка эффективности информации для целей управления направлена на повышение своевременности реагирования организации на угрозы внешней и внутренней среды, а это прерогатива внутреннего аудита. Поэтому, с нашей точки зрения, оценка эффективности информации бухгалтерского учета для целей управления представляет собой одно из направлений внутреннего аудита. В современной литературе внимание научной общественности приковано к внешнему аудиту и совсем немного книг посвящено внутреннему, хотя его роль в повышении конкурентоспособности отечественной экономики ни чуть не меньшая. Повышение экономического благополучия хозяйствующих субъектов невозможно без организации эффективной системы внутреннего контроля. Так, А.Д. Шермет и

В.П. Суйц пишут: «Внутренний аудит – один из способов контроля за эффективностью деятельности звеньев структуры экономического субъекта. Проведение внутреннего аудита имеет для руководства и (или) собственников экономического субъекта информационное и консультационное значение, поскольку призвано содействовать оптимизации деятельности экономического субъекта и выполнению обязанностей его руководства» [43, с. 40]. Поэтому если цель внешнего аудита – контроль качества внешней отчетности, то цель внутреннего – контроль качества внутренних информационных потоков организации, способствующих принятию грамотных управленческих решений, предотвращение фактов нецелевого использования активов организации, разработка предложений по повышению эффективности контрольной среды организации.

Внешний аудит направлен на подтверждение фактически только двух качественных характеристик бухгалтерского учета – достоверности и полноты. Об этом прямо указано в пункте 2 Правила (стандарта) № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности». При исследовании качества информации для внутренних пользователей мы определяем эффективность бухгалтерского учета и отчетности на основе оценки всех качественных характеристик информационной системы предприятия. Данный вид контроля по аналогии с управленческим учетом можно назвать управленческим аудитом, под которым мы понимаем процесс оценки информации бухгалтерского учета и отчетности на соответствие управленческим потребностям менеджмента организации с целью повышения эффективности принимаемых управленческих решений.

Данная трактовка управленческого аудита несколько отличается от мнения ученых в области бухгалтерского учета и аудита. Так, Шеремет А.Д. под управленческим аудитом понимает проверку и совершенствование организации и управления предприятием, качественных сторон производственной деятельности, оценку эффективности производства и финансовых вложений, производительности, рациональности использования средств, их экономии [43, с. 46]. То есть, по его мнению объектом управленческого аудита выступает предприятие как хозяйственный комплекс. Данная трактовка аудита и его объекта широкая. Она оторвана от предмета исследования – бухгалтерского учета. Обратимся к законодательству, регулирующему аудиторскую деятельность. Так, в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Аудиторская деятельность, аудит – предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации и индивидуальных предпринимателей». Из определения видно, что объект аудиторской деятельности представляет собой весь учетный процесс, начиная от отражения информации о фактах хозяйственной жизни в первичной документации и заканчивая созданием финансовой (бухгалтерской) отчетности. Управленческий аудит – один из видов аудиторской деятельности. Поэтому, с нашей точки зрения, его объектом является информационная система бухгалтерского учета. Данная трактовка объекта аудита достаточно узкая. Ее преимущество – четкое определение сферы деятельности аудитора. В результате повышается эффективность аудита. Проверяющий не решает задачи, выходящие за рам-

ки его полномочий. Если же исходить из определения, данного Шереметом А.Д., то аудитор должен оценивать эффективность функционирования системы управления организации и разрабатывать меры по ее совершенствованию. Но проверка и совершенствование организации и управления предприятием относится к такой сфере деятельности, как менеджмент. В рамках последнего оценивается характер организации системы управления, определяются слабые стороны и разрабатываются пути повышения эффективности функционирования организации. Что же касается второй части определения – проверка и совершенствование качественных сторон производственной деятельности, оценка эффективности производства и финансовых вложений, производительности и рациональности использования средств и их экономии, то данные исследования проводятся в рамках управленческого анализа. Последний хотя и используется при проведении аналитической процедуры, но все таки является неотъемлемой частью управленческого учета. Его цель – предоставление информации внутренним пользователям о наличии и движении производственных ресурсов, характере формирования себестоимости готовой продукции и ее реализации, инвестиционной деятельности фирмы, а также анализ планирования и прогнозирования хозяйственного процесса на кратко-, средне- и долгосрочную перспективу.

Алборов Р.А. в управленческом аудите видит одну из разновидностей внутреннего аудита. Мы же считаем его скорее составной частью, этапом внутреннего аудита. Под целью управленческого аудита ученый понимает изучение деловых операций с целью выработки рекомендаций по экономическому и эффективному использованию ресурсов, достижению конечного результата и выработки политики организации [11, с. 20]. Данная трактовка аудита более узкая, чем у Шеремета А.Д., однако для нее характерны те же недостатки – не верно определен объект аудита. Под последним Алборов Р.А. понимает хозяйственный процесс, аудит же направлен на оценку информации о хозяйственном процессе. Кроме того, мы не согласны с предложенной ученым целью данной формы хозяйственного контроля. Так, выработкой политики организации должны заниматься профессиональные управленцы. Аудитор проверяет качество информации, соответствие имеющегося имущества учетным данным, а не разрабатывает стратегию развития предприятия, а выработка рекомендаций по экономическому и эффективному использованию ресурсов является одной из функций аудита хозяйственной деятельности предприятия. Но данная задача, на наш взгляд, второстепенна, так как относится больше к сфере деятельности бухгалтера-аналитика, нежели аудитора. Последний должен анализировать процесс сбора, регистрации, обобщения, анализа и представления заинтересованным пользователям данных о свершившихся фактах хозяйственной жизни (ФХЖ) в рамках информационной системы предприятия. В результате анализа полезности информации, а не самих хозяйственных операций, аудитор должен сделать вывод и разработать систему предложений по совершенствованию бухгалтерского учета, а вот в рамках дополнительных услуг он может исполнять обязанности бухгалтера-аналитика и вести управленческий учет. Однако данная ситуация может отрицательно сказаться на эффективности внутреннего и соответственно управленческого

аудита вследствие ослабления контрольной функции данного органа.

Андреев В.Д. также считает управленческий аудит одной из функций службы внутреннего контроля, но и он к сфере деятельности управленческого аудита относит задачи менеджмента и управленческого учета. Так, он пишет: «Управленческий аудит – это выявление недостатков (возможности развития) в используемых управленческих технологиях и определение отсутствующих элементов управленческих технологий с позиции их необходимости для максимального уровня долгосрочной эффективности организации». В результате в качестве объекта управленческого аудита Андреев В.Д. видит управленческие технологии, что соответствует целям и задачам менеджмента. К управленческому учету относятся выделенные Андреевым направления изучаемых, по его мнению, в рамках данного вида аудита управленческих технологий:

- стратегическое планирование;
- оперативное планирование;
- системы структурирования и организации работ;
- система управления персоналом;
- система контроля эффективности работ [12, с. 22].

Под целью управленческого аудита мы понимаем повышение эффективности системы управления по средствам наиболее рациональной организации и оптимального использования информационной системы предприятия.

В качестве основных задач управленческого аудита можно выделить:

- 1) оценку частных показателей качества и общего уровня полезности бухгалтерского учета;
- 2) выявление недостатков в функционировании информационной системы предприятия, в том числе определение основных факторов, способствующих ухудшению работы системы;
- 3) разработка мероприятий, направленных на устранение недостатков, а также оказание консультационных услуг менеджерам по вопросам использования данных бухгалтерского учета с наибольшим эффектом.

По аналогии с финансовым учетом в экономической литературе выделяют финансовый аудит (аудит финансовой отчетности) [43, с. 39] В Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 года № 119-ФЗ под ним понимается предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей. Целью финансового аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности проверяемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Аудитор выражает свое мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях. Задачи данного вида аудита не прописаны в нормативно-правовых актах, но, исходя из целей аудита, можно предполагать, что он призван:

- 1) повысить доверие внешних пользователей к данным бухгалтерской отчетности;
- 2) уменьшить количество правонарушений в области законодательства Российской Федерации;
- 3) способствовать повышению качества информации бухгалтерского учета как для внешних, так и для внутренних пользователей, в том числе с помощью дополнительных услуг по средствам выявления недостатков в организации системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

В результате сравнения можно сделать вывод о том, что цель и задачи управленческого и финансового ау-

дита различны. Это связано с тем, что управленческий аудит направлен на внутренних пользователей, в то время как финансовый – на внешних. Мы исходим из того, что для целей управления необходимо использовать как управленческий, так и финансовый учет комплексно. Другими словами, придерживаемся интегрированной системы учета. Однако совсем иная ситуация складывается в области аудита. Различие целей и задач, а также интересов пользователей данных видов контроля приводит к тому, что они не могут быть проведены в комплексе. Это не означает, что аудиторские организации не могут оказывать дополнительные услуги по управленческому аудиту. Оба вида аудиторской деятельности имеют сходную методологическую базу, основаны на одних и тех же принципах:

- независимости;
- честности;
- объективности;
- профессиональной компетентности;
- добросовестности;
- конфиденциальности;
- профессионального поведения.

Финансовый аудит призван подтвердить достоверность информации финансовой (бухгалтерской) отчетности для внешних пользователей, интересующихся финансовым состоянием организации, в то время как для администрации нежелательно раскрытие информации о реальном финансовом положении предприятия. Управленческий аудит направлен на повышение эффективности системы управления предприятия путем повышения качества бухгалтерского информационного потока. Поэтому руководство организации заинтересовано в качестве проводимых проверок. Данная ситуация в основном характерна при наличии конфликта интересов руководства фирмы и внешних пользователей, в том числе государственных органов. Рассматривая управленческий и финансовый аудит, стоит отметить, что для них характерны те же различия, что для финансового и управленческого учета. Это обстоятельство связано с тем, что, с нашей точки зрения, аудит произведен от учета. Остановимся на данном моменте более подробно. По степени регламентации рассматриваемых видов деятельности отличие состоит в том, что система управленческого аудита создается по решению администрации предприятия, тогда как обязанность проведения финансового аудита закреплена в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности от 7 августа 2001 г. №119-ФЗ». В нем говорится о том, что под обязательный аудит подпадают организации, удовлетворяющие определенным условиям. Это необходимая мера, направленная на защиту прав акционеров, инвесторов и других внешних пользователей финансовой отчетности. Для целей внутренних пользователей нет необходимости в законодательном закреплении необходимости проведения управленческого аудита, так как в эффективности информационной системы для целей управления должна быть заинтересована в первую очередь администрация фирмы. Тем более что результаты данных аудиторских проверок конфиденциальны и представляют коммерческую тайну предприятия.

Еще одной отличительной особенностью управленческого аудита от финансового является то, что предмет первого вида аудиторской деятельности является вся информационная система бухгалтерского учета, тогда как предмет финансового аудита – финансовая (бухгалтерская) отчетность. Данное различие вытекает из

основных целей и задач изучаемых видов экономического контроля. Оценка эффективности данных информационной системы предполагает изучение бухгалтерского учета на всех стадиях его функционирования с момента регистрации отдельных фактов хозяйственной жизни организации и до момента предоставления отчетных данных конечным пользователям – менеджерам хозяйствующего субъекта. В процессе проведения финансового аудита также оценивается качество процесса регистрации движения и обобщение сначала в регистрах бухгалтерского учета, а затем и в отчетности данных бухгалтерского учета о хозяйственных процессах, протекающих на предприятии. Однако цель такой проверки сводится лишь к подтверждению полноты и достоверности данных финансовой отчетности, а не полезности информационного потока на всех стадиях его функционирования. Основная задача управленческого аудита – оценка частных показателей качества и общего уровня полезности бухгалтерского учета, а первостепенной задачей финансового аудита является повышение доверия внешних пользователей к данным бухгалтерской отчетности. В результате финансовый аудит сконцентрирован на финансовой отчетности, управленческий – на всей информационной системе предприятия.

Существуют некоторые различия и в объектах анализируемых видов аудиторской деятельности. Причем здесь можно выделить как общие, так и специфические объекты, характерные только для управленческого аудита. Последними являются первичные документы, регистры финансового учета, финансовая отчетность. В задачи управленческого аудита, кроме того, входит проверка регистров управленческого учета и отчетности. Данная особенность связана с тем, что управленческий аудит направлен на оценку как информации финансового, так и управленческого учета и отчетности.

Общими для обоих видов контроля являются правила проведения аудиторских проверок, однако и здесь существуют определенные отличия, характерные для оценки информации бухгалтерского учета в рамках управленческого аудита. Так, в процессе проведения анализа эффективности информационной системы предприятия методологической основой для внутреннего аудитора могут служить федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности. Однако непосредственно методика проверки должна учитывать направленность аудита не на оценку достоверности отчетности для внешних пользователей, а на анализ уровня полезности информации для целей управления. В результате при использовании одних и тех же процедур меняется подход к процессу изучения функционирования информационной системы предприятия. Так, при финансовом аудите данные информационной системы предприятия оцениваются в разрезе объектов бухгалтерского учета – имущества организации, источников его образования и хозяйственных операций, в основе управленческого лежат критерии качества информации. Важным методологическим моментом является оценка качественных характеристик и итогового показателя полезности информации.

Стоит отметить, что в основе финансового аудита также лежат качественные характеристики информации, такие как достоверность и полнота. На наш взгляд, их недостаточно для всесторонней оценки качества информации бухгалтерского учета для целей принятия эффективных управленческих решений. В отличие от

управленческого аудита, данная форма контроля не предусматривает формирование частных и общего показателей оценки данных критериев эффективности. То есть при финансовом аудите определяется общий уровень доверия исходя из оценки достоверности отчетности организации, а не возможная полезность системы показателей, отраженных в бухгалтерской отчетности для внешних пользователей финансовой информации.

Регулирование аудиторской деятельности также вытекает из целей и задач, стоящих перед аудиторскими. Так, финансовый аудит регулируется законодательством Российской Федерации об аудиторской деятельности. При этом аудиторские организации должны разрабатывать внутрифирменные правила проведения аудиторских проверок, детализирующие федеральные стандарты аудиторской деятельности. Что же касается управленческого аудита, то он, как и управленческий учет, регламентируется внутренними организационно-распорядительными документами. При этом основными из них могут быть:

- положение о службе внутреннего контроля;
- должностные инструкции внутренних аудиторов, касающиеся, в частности, обязанностей по проведению управленческого аудита.

Основными методологическими документами могут быть внутренние правила проведения аудиторских проверок.

Что же касается периода проведения изучаемых видов аудиторской деятельности, то для них характерны те же особенности, что и при определении сроков формирования и предоставления отчетности в рамках финансового и управленческого учета. Данное совпадение не случайно, так как финансовый аудит призван подтвердить достоверность финансовой отчетности, а управленческий аудит – проанализировать качество бухгалтерского учета для целей принятия эффективных управленческих решений. В результате проверки осуществляются, исходя из потребностей конечных пользователей информации бухгалтерского учета. Так, если финансовый аудит проводится после составления финансовой отчетности (чаще всего годовой, реже квартальной), то сроки проведения управленческого аудита не зависят от данного фактора. Он может проводиться между отчетными датами и зависит от управленческой целесообразности, так как направлен не на оценку финансовых отчетов за конкретный период времени, а на анализ эффективности функционирования информационной системы предприятия на данном этапе развития организации.

Следующей отличительной чертой финансового аудита от управленческого является форма и вид ответственности аудитора за качество проведенной им проверки. Так, внешний аудитор за ненадлежащее исполнение своих обязанностей несет ответственность перед следующими пользователями финансовой (бухгалтерской) отчетности:

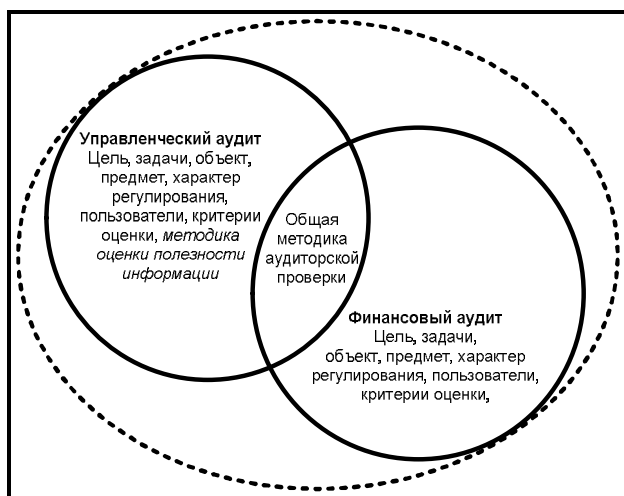
- 1) государством в лице Федеральной налоговой службы и внебюджетными фондами Российской Федерации;
- 2) юридическими и физическими лицами, взаимодействующими с данной организацией, в том числе инвесторами, учредителями, контрагентами, кредитными организациями и прочими хозяйствующими субъектами;
- 3) собственным персоналом;
- 4) самим аудируемым лицом.

При этом в соответствии с п. 2 ст. 14 Федерального закона «Об аудиторской деятельности»: «Система про-

верки качества работы индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций внешними проверяющими устанавливается уполномоченным федеральным органом, который может проводить такие проверки своими силами, а также делегировать право проведения таких проверок аккредитованным профессиональным аудиторским объединениям в отношении участников этих объединений». В результате основными видами наказаний являются штрафы, возмещения оцененного экспертами и признанного судом вреда, нанесенного имиджу организации. При этом лицензия у аудиторской фирмы может быть аннулирована, а аудиторы лишены квалификационных аттестатов.

В отличие от финансового, при проведении управленческого аудита проверяющие несут ответственность перед руководством предприятия. Основной формой наказания является привлечение к дисциплинарной ответственности в виде выговоров, лишения премий, а – в крайнем случае отстранения от занимаемой должности или увольнения. При нанесении вреда организации руководство хозяйствующего субъекта может подать в суд на сотрудника предприятия с последующим взысканием признанной судом суммы ущерба.

В результате сравнения обоих видов аудиторской деятельности можно прийти к выводу, что, несмотря на серьезные отличия, они имеют общую методологическую основу и решают схожие проблемы оценки качества данных информационной системы предприятия для целей, преследуемых заинтересованными сторонами. Для наглядности результаты сравнения представим в схематичной форме (рис. 2).



**Рис. 2. Управленческий и финансовый аудит: общее и индивидуальное**

Изучение сущности управленческого аудита, сходств и различий с финансовым аудитом позволяет сделать вывод о том, что он может не только входить в состав системы внутреннего контроля, но и осуществляться на договорных началах с аудиторской организацией либо с индивидуальным аудитором. Главным отличием управленческого аудита от традиционного, как внешнего, так и внутреннего, заключается не в том, чтобы оценить достоверность и полноту бухгалтерского учета во всех существенных аспектах, а в определении комплексного показателя – полезности. Система бухгалтерского учета может не вполне отвечать требованиям полноты и достоверности в данный момент времени, но при этом

быть полезной. Поэтому результаты финансового и управленческого аудита при одних и тех же обстоятельствах проверки могут быть различными. Заключение при финансовом аудите может быть с оговоркой, тогда как, в итоговом отчете управленческого аудита этой же системе бухгалтерского учета может быть дана высокая оценка эффективности и наоборот.

При определении основных методических аспектов управленческого аудита воспользуемся основными положениями стандартов аудиторской деятельности, а также экономической литературой по данной тематике. При этом целесообразно использовать как федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 года № 696, так и Правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 22 января 1998 года протоколом № 2. Кроме того, на наш взгляд, целесообразно использовать методологический инструментарий таких наук, как экономическая статистика, экономический анализ, социология. Причем для получения наибольшего эффекта желательнее использовать методы вышеперечисленных наук в комплексе.

Рассмотрим порядок проведения управленческого аудита. Исследование информационной системы предприятия начинается с планирования аудиторской проверки. При этом определяются основные аудиторские процедуры, которые аудитор считает нужным использовать при проведении исследования, а также этапы проверки и сроки их выполнения. При этом распределяются обязанности между членами аудиторской группы. О характере планируемых мероприятий уведомляется администрация хозяйствующего субъекта. На втором этапе происходит процесс проверки системы бухгалтерского и внутреннего контроля, результаты которого отражаются в аудиторских документах. При этом применяются аудиторские процедуры, в том числе аналитические. На третьем этапе происходит обработка и анализ полученных данных, в результате которого аудитор должен произвести оценку частных качественных характеристик информационной системы предприятия и общего уровня полезности информации бухгалтерского учета для целей управления организацией. На последнем этапе разрабатывается система мер, направленных на повышение качества информационной системы предприятия. И, наконец, происходит ознакомление администрации и менеджмента организации с итогами работы.

В управленческом аудите прослеживается некая иерархия аудиторских процедур. Это связано с особенностями процесса оценки бухгалтерского учета. Качество информации – понятие абстрактное, оторванное от конкретных вещей, ее нельзя измерить в натуральных, стоимостных, трудовых единицах измерения. В информатике существуют свои единицы информационных потоков: биты, байты, килобайты, мегабайты и так далее. Но для целей управленческого аудита их использование нецелесообразно, так как он изучает не столько саму информацию, сколько ее полезность для целей управления, которая также абстрактна. Качественный характер предмета исследования предполагает нетрадиционный способ решения проблемы, стоящей перед исследователем, в результате которого произойдет оценка уровня выполнения качественных критериев эффективности. На данном этапе исследования целе-

сообразно использованию таких аналитических процедур, как анкетирование руководителей структурных подразделений и администрации предприятия, а также тестирование системы бухгалтерского учета. Стоит отметить, что управленческий аудит не является средством контроля за деятельностью руководства предприятия со стороны государства и других внешних пользователей. Он призван помочь менеджменту организации в формировании эффективной системы управления и проводится по инициативе администрации предприятия. Именно поэтому одним из центральных методов управленческого аудита является анкетный опрос менеджмента (кстати, позаимствованный из социологии), а также метод экспертных оценок. Надежность результатов анкетирования в управленческом аудите намного выше, нежели в финансовом, так как руководство организации заинтересовано в качестве данных бухгалтерской информационной системы.

При составлении тематического перечня вопросов по отдельным элементам организации системы бухгалтерского учета предприятия может предусматриваться высказывание руководителями структурных подразделений своей точки зрения по тому или иному аспекту функционирования информационной системы предприятия, а также ее эффективности для целей управления. Анкетирование должно предполагать регистрацию тех или иных пожеланий управленческого персонала в плане повышения полезности информационных ресурсов бухгалтерского учета. Эффективность управленческого аудита повышается при комплексном проведении аудиторских процедур. По результатам проверки формируются отчеты, в которых информация группируется сначала по сегментам учета, а затем по отношению к той или иной качественной характеристике бухгалтерского учета. Это связано с тем, что учетная система предприятия традиционно делится на элементы, отраженные в статьях баланса:

- учет основных средств;
- запасов;
- денежных средств;
- расчетов;
- уставного капитала и так далее.

Но данная группировка может применяться как первый этап обобщения данных. При тестировании каждого сегмента должны использоваться вопросы, относящиеся к отдельным качественным характеристикам информации. Далее необходимо оценить соответствие информации бухгалтерского учета анализируемого сегмента каждому критерию эффективности. В заключении составляется итоговый отчет, результатом которого является оценка полезности информации для целей управления предприятием.

Процедуры проверки, по существу, должны подтвердить указанные два метода. При существенном расхождении результатов тестирования и анкетирования с итогами проведения других аудиторских процедур возникает сомнение в объективности первых. В этом случае аудитор должен собрать дополнительные доказательства для подтверждения или опровержения результатов тестирования информационной системы предприятия и анкетирования управленческого персонала. При этом аудитор должен доверять больше доказательствам, полученным им в результате проверки по существу и полученным им лично, нежели результатам опроса, либо доказательствам полученным от персонала организации. При подготовке к проведению аудита инфор-

мационной системы предприятия аудитор должен помимо выбора аудиторских процедур рассчитать величину выборки в тех или иных сегментах учета, а также оценить величину аудиторского риска и уровень ответственности. Сразу стоит отметить, что значение понятия «существенность» отличается от качественной характеристики информации, рассмотренной выше. Данный термин является «рабочим» и носит количественный характер, он призван подтвердить достоверность и полноту данных бухгалтерской отчетности, в то время как качественная характеристика «существенность» является синонимом полезности – центрального понятия эффективности информации вообще и бухгалтерского учета в частности.

В результате выполнения аудиторских процедур у аудитора накапливаются аудиторские доказательства по каждой из качественных характеристик информации бухгалтерского учета. Перед исследователем встает задача оценки частных показателей полезности информационной системы предприятия.

Достижение поставленной задачи связано с расчленением общих критериев полезности на составляющие – критерии более низкого порядка. Детализация критериев полезности учетных данных призвана соотнести анализ эффективности информационной системы бухгалтерского учета с методикой учетного процесса.

Еще одним доводом в пользу выделения отдельных субэлементов полезности является повышение аналитичности используемой методики оценки. Аудитор сможет выделить полезность отдельных элементов бухгалтерского учета и определить их влияние на общий показатель эффективности информационной системы предприятия. Поэтому следующий шаг нашего исследования заключается в дроблении выделенных качественных характеристик полезности данных бухгалтерского учета на составляющие элементы.

При определении основных элементов каждой характеристики информации нужно определить в первую очередь структуру процесса обработки данных. Она состоит из ряда этапов:

- 1) формирование первичной документации;
- 2) процесс поступления документов в бухгалтерию и их первоначальная обработка;
- 3) ввод данных в ЭВМ (регистрация информации, содержащейся в документах, в информационной системе бухгалтерского учета);
- 4) обработка данных о ФХЖ в автоматизированной информационной системе (АИС);
- 5) формирование отчетности.

Поэтому в соответствии с порядком реализации учетных процедур выделим элементы качественных характеристик информации. Так, своевременность информации включает:

- 1) своевременность оформления операций первичными документами;
- 2) своевременность поступления документов в бухгалтерию;
- 3) своевременность ввода данных в ЭВМ;
- 4) своевременность подготовки отчетов;
- 5) своевременность предоставления отчетности менеджерам фирмы.

Что же касается достоверности и полноты данных бухгалтерского учета, то здесь можно выделить следующие элементы:

- 1) достоверность и полнота отражения информации о ФХЖ в первичных документах;
- 2) достоверность и полнота ввода данных в АИС;
- 3) надежность АИС;



При выделении основных элементов аналитичности, сопоставимости и объективности информации нужно исходить из индивидуальных особенностей каждого критерия. Так, в частности, при определении структуры аналитичности нужно исходить из классификации экономического анализа по отношению к финансовым и производственным отношениям, складывающимся вокруг предприятия. В соответствии с данным критерием классификации можно выделить:

- 1) формирование итоговых данных для целей финансового анализа;
- 2) формирование данных для целей проведения управленческого анализа.

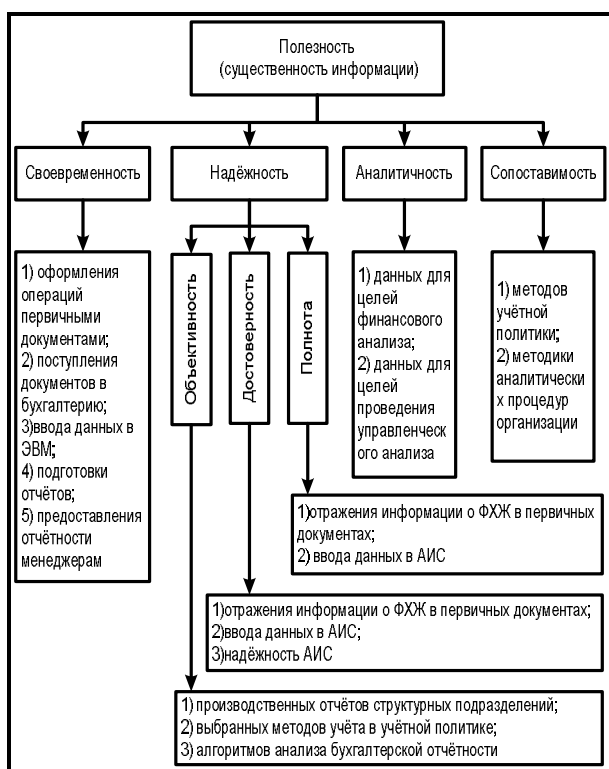
Сопоставимость – одно из условий проведения анализа хозяйственной ситуации. В ее рамках можно выделить:

- 1) сопоставимость методов учетной политики;
- 2) сопоставимость методики аналитических процедур используемых для составления аналитических таблиц в рамках управленческой отчетности для менеджмента организации.

При оценке объективности информации бухгалтерского учета необходимо обратить внимание на:

- 1) объективность производственных отчетов руководителей структурных подразделений;
- 2) объективность выбранных методов учета в рамках учетной политики, как финансового, так и управленческого анализа;
- 3) объективность при определении алгоритмов проведения финансового и управленческого анализа бухгалтерской отчетности.

В результате разложения качественных характеристик эффективности бухгалтерского учета на составляющие расширим представленную ранее модель полезности информации (см.рис 3).



**Рис. 3. Модель оценки эффективности информации бухгалтерского учета для целей управления предприятием**

В ходе проведения управленческого аудита исследователь должен организовать индивидуальный подход к оценке каждого элемента качественных характеристик

полезности информации. Данное обстоятельство должно быть учтено на всех стадиях проведения оценки, начиная с процесса планирования аудита и заканчивая отчетами об итогах проделанной работы. Так, на стадии планирования в разрезе каждого участка бухгалтерского учета должны быть выделены все его элементы:

- своевременность;
- достоверность;
- полнота;
- аналитичность;
- объективность;
- сопоставимость,

которые исследователь должен оценить. При этом аудитор должен учитывать особенности оценки данных показателей.

После выделения субэлементов качественных характеристик информации и соотнесения их с отдельными объектами бухгалтерского учета аудитор должен определить состав аудиторских процедур, соответствующих особенностям как качественных характеристик информации, так и тех элементов бухгалтерского учета, на которые они направлены. Так, при оценке своевременности оформления первичных документов и поступления их в бухгалтерию целесообразно проверить наличие положения о главном бухгалтере, в котором на основании пункта 12 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина РФ № 34н от 29 июля 1998 г., должно быть отражено право требования главным бухгалтером своевременного документального оформления хозяйственных операций и представления в бухгалтерскую службу документов и сведений работниками организации. Кроме того, аудитор должен проверить наличие графика документооборота. Ему целесообразно произвести наблюдение за порядком отражения операций в первичных документах и передачи последних в бухгалтерию, путем сопоставления различных учетных документов об одной и той же хозяйственной операции определить своевременность документального отражения различных ФХЖ. Также целесообразно сопоставить документы, сформированные внутри организации, с документацией контрагентов, то есть осуществить сверку по средствам официального запроса. Стоит проверить внутренние организационные документы, определяющие дисциплинарную ответственность работников фирмы за несвоевременное оформление и передачу в бухгалтерию первичных документов. При нарушении требования своевременности передачи первичных документов в бухгалтерию последние остаются в тех подразделениях организации, работники которых ответственны за их оформление. Аудитор должен убедиться в отсутствии данной ситуации. Целесообразно проведение анкетного опроса работников бухгалтерии с целью сбора дополнительных доказательств для определения уровня своевременности оформления и представления первичных документов в бухгалтерскую службу предприятия.

Своевременность ввода данных в ЭВМ можно определить путем сверки дат первичных документов и полноты отражения хозяйственных операций в АИС на дату проверки. Оперативность подготовки отчетов следует определить с помощью сопоставления сроков, установленных внутренней нормативной документацией организации, и фактических сроков формирования управленческой отчетности. Что же касается финансовой отчетности, то она, как правило, формируется в соответствии

со сроками, утвержденными законодательством о бухгалтерском учете. Поэтому ценность информации о своевременности их формирования в управленческом аудите намного ниже.

Что же касается своевременности представления отчетности управленческому персоналу организации, то здесь большую роль играет доступ руководителей к базе данных АИС. Возможность в любой момент времени сформировать нужный отчет существенно повышает своевременность принятия управленческого решения. При отсутствии выхода в локальную сеть организации оценивается возможность оперативного получения распечаток от сотрудников бухгалтерии и аналитического отдела. Основной аудиторской процедурой здесь выступает анкетный опрос.

Иные способы проверки используются в процессе оценки бухгалтерской информации на предмет полноты и достоверности. Это разные критерии полезности, но в силу их близости, а также использования одних и тех же видов аудиторских процедур нами они рассматриваются вместе. Но оценка по каждому из них в разрезе выделенных элементов проводится отдельно.

Если при определении критерия своевременности информации бухгалтерского учета в качестве способов проверки использовались в основном анкетирование, наблюдение и сопоставление сроков выполнения бухгалтерских операций, то при исследовании информации бухгалтерского учета на достоверность и полноту отражения данных большую роль будет играть инспектирование, счетная проверка. Характер сопоставления также изменится. Информация, отраженная в документах и регистрах бухгалтерского учета, будет сравниваться с результатом инвентаризаций, документами других фирм на наличие искажений при регистрации ФХЖ в бухгалтерском учете фирмы. Целесообразно использовать методы экономического анализа для выявления неверного отражения хозяйственного процесса в информационной системе предприятия. Анкетирование здесь играет вспомогательную роль. Определим, какие процедуры на тех или иных участках учета наиболее целесообразны. Так, при оценке достоверности и полноты отражения ФХЖ в первичных документах эффективна проверка документов с формальной (юридической) стороны, то есть наличие всех реквизитов, подлинность, отсутствие несанкционированных исправлений и так далее. Кроме того, должна быть проведена арифметическая проверка, сопоставление с результатами инвентаризаций (которые должны проходить под контролем аудитора), сопоставление с другими документами бухгалтерского учета, сверка с данными учета контрагентов.

При оценке полноты и достоверности ввода данных в АИС аудитор должен сопоставить информацию, отраженную в первичных документах с данными уже внесенными в ЭВМ. При наличии расхождений достоверность и полнота информационной системы бухгалтерского учета ставится под сомнение. Аудитором должны быть выявлены причины неадекватного отражения информации о ФХЖ в регистрах бухгалтерского учета. Это может быть связано с недостаточным уровнем профессионализма учетных работников либо незнанием специфики работы с программным обеспечением и так далее. Надежность АИС также влияет на уровень полноты и достоверности данных бухгалтерского учета. Для оценки данного показателя необходимо воспользоваться методом экспертных оценок программного продукта,

с помощью которого осуществляется процесс ведения бухгалтерского учета.

При определении аналитичности бухгалтерской информации аудитор с помощью аналитических процедур должен установить наличие данных, необходимых при расчете показателей для проведения всесторонней комплексной оценки результатов деятельности организации и отдельных ее подразделений на текущий момент времени. Кроме того он должен определить возможность формирования отчетности разной степени агрегирования и для проведения разных видов анализа. Здесь большую роль играет профессиональное суждение аудитора, уровень его компетентности. Исследователь должен оценить возможность проведения финансового анализа по следующим разделам<sup>1</sup>:

- 1) анализ имущественного положения организации;
- 2) оценка ликвидности и платежеспособности фирмы;
- 3) оценка финансовой устойчивости;
- 4) оценка деловой активности;
- 5) анализ финансовых результатов и оценка рентабельности;
- 6) прогнозирование и оценка возможности банкротства предприятия.

При оценке возможности проведения управленческого анализа аудитор должен остановиться на следующих моментах:

- 1) наличие отчетных данных для анализа безубыточности производства;
- 2) планирование ассортимента продукции (товаров), подлежащего реализации;
- 3) анализ спроса на продукцию и формирование портфеля заказов;
- 4) оценка риска невостребованности продукции;
- 5) анализ рынка сбыта продукции;
- 6) анализ ценовой политики предприятия;
- 7) анализ ритмичности работы организации.

Кроме того, в рамках оценки эффективности управленческой отчетности предприятия аудитор должен определить возможность проведения:

- 1) анализа эффективности использования основного капитала организации;
- 2) анализа использования материальных ресурсов предприятия;
- 3) анализа использования трудовых ресурсов;
- 4) анализа себестоимости продукции;
- 5) анализа эффективности инвестиционной деятельности.<sup>2</sup>

Данные виды анализа исследователь должен разделить на подвиды, а те, в свою очередь, на отдельные показатели. Задача аудитора – оценить возможность расчета требуемых показателей анализа хозяйственной деятельности предприятия. Менеджеры должны получать данные и о текущих сбоях в работе структурных подразделений. При этом проверяющему следует установить качество оперативной отчетности для целей проведения управленческого анализа. Как мы знаем, анализ можно разделить на ретроспективный, текущий и перспективный. На основе последнего строится планирование деятельности предприятия. Исследователь должен оценить аналитичность планов организации по указанным выше направлениям. При изучении аналитичности данных бухгалтерского учета аудитору целесообразно кроме своего профессионального суждения

<sup>1</sup>Перечень разделов финансового анализа был взят из оглавления книги Алборова Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство «Дело и сервис», 2000. – 432 с., стр. 431.

<sup>2</sup>Перечень разделов анализа был взят из оглавления книги Г.В. Савицкой Анализ хозяйственной деятельности предприятия: 4-е изд., перераб. и доп. – Минск: ООО «Новое знание», 2000. – 688 с.

использовать методические указания по каждому из рассмотренных направлений анализа.

Следующий критерий полезности – сопоставимость информации бухгалтерского учета. В ходе управленческого аудита исследователь должен рассмотреть и сравнить методологию ведения учета, отраженную в учетной политике за ряд лет. При наличии серьезных изменений аудитор может поставить под сомнение соблюдение сопоставимости информации бухгалтерского учета от одного отчетного периода к другому. То же самое касается и используемых алгоритмов анализа в аналитическом отделе предприятия.

Последним из выделенных критериев полезности является объективность информации бухгалтерского учета. С помощью инвентаризации МПЗ организации и последующего сопоставления ее результатов с данными производственных отчетов руководителей структурных подразделений аудитор может оценить объективность данного вида отчетности. При оценке методов учетной политики проверяющий должен удостовериться в том, что они не призваны вуалировать негативные тенденции, складывающиеся в хозяйственном комплексе фирмы. Для решения данной задачи аудитор может выбрать наиболее проблемный, с его точки зрения, участок учета и пересчитать его показатели, с использованием альтернативных методов, предлагаемых законодательством РФ в области бухгалтерского учета. Результаты необходимо сопоставить и проанализировать. При оценке методологии анализа, используемой сотрудниками аналитического отдела, наиболее уместно воспользоваться такими аудиторскими процедурами, как прослеживание и сравнение их с общепринятыми аналитическими процедурами. Аудитор должен пересчитать результаты анализа, проведенного сотрудниками фирмы.

По результатам проведенной проверки аудитор должен составить отчет об уровне эффективности информации бухгалтерского учета для целей управления организации, а также предложить пути совершенствования информационной системы предприятия.

### Литература

1. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (одобрена приказом Минфина РФ от 1 июля 2004 г. № 180).
2. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
3. Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (части I, II, III). Официальный текст. – М.: ЭЛИТ, 2004.
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации утвержденное приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 года № 34н.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 (утв. приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. № 60н).
7. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (утв. приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н).
8. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (утв. постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696)
9. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аналитические процедуры» одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 22 января 1998 г., протоколом № 2,
10. Правила (стандарта) аудиторской деятельности «Аудит в условиях компьютерной обработки данных» (Одобреного

Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 22 января 1998 г., протоколом № 2)

11. Алборов Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство «Дело и сервис», 2004. – 464 с., с. 431.
12. Андреев В. Д. Внутренний аудит: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с: ил.
13. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин, Л.В. Сотникова; Под ред. проф. В.И. Подольского. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2003. – 583 с.
14. Баканов М.И., Мельник М.В., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. / Под ред. М. И. Баканова. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 536 с: ил.
15. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям / М.А. Вахрушина. – 4-е изд., стер. – М.: Омега-Л, 2005. – 576 с.
16. Виханский О.С. и Наумов А.И. Менеджмент: Учебник. – 3-е изд. – М.: Гардарики, 2002. – 528 с.
17. Врублевский Н.Д. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. – М.: Бухгалтерский учет, 2005. – 400 с; ил.
18. Елисеева И.И., Терехов А.А. Статистические методы в аудите. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 176 с.: ил.
19. Ефимова М.Р., Петрова Е.В., Румянцев В.Н. Общая теория статистики: Учебник. Изд. 2-е, испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 416 с.
20. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для вузов. – М.: Экономистъ, 2004. – 618 с.
21. Информатика: Учебник. – 3-е перераб. изд./Под ред. Проф. Н. В. Макаровой. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 768 с.: ил.
22. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: ЮНИТИ, 2000. – 350 с.
23. Козлов В.А. Открытые информационные системы. – М: Финансы и статистика, 1999. – 224 с: ил. – (Прикладные информационные технологии).
24. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2001. – 640 с. – (Серия «Высшее образование»). с. 3
25. Кутер М.И. Теория и принципы бухгалтерского учета: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, Экспертное бюро, 2000. – 544 с: ил.
26. Исследование операций в экономике Н. Ш. Кремера, Б. А. Путько, И. М. Тришина и М. Н. Фридмана; Под ред. проф Н. Ш. Кремера. – М.: ЮНИТИ, 2004. – 407 с.
27. Маренков Н.Л., Веелова Т.Н. Международные стандарты финансовой отчетности. Серия «Высшее образование». Мл Национальный институт бизнеса; Ростов-на-Дону: Феникс, 2005. – 288 с.
28. Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. Ревизия и контроль: Учебное пособие/Под ред. проф. М.В. Мельник.– М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003.- 520 с.
29. Мескон М.Х., Альберт М. и Хедоури Ф Основы менеджмента: пер. с англ. – М.: Дело, 2002. – 704 с., с. 390
30. Мишенин А.И. Теория экономических информационных систем: Учебник. – 4-е изд., доп. и перераб.- М.: Финансы и статистика, 2001. – 240 с. с. 9
31. Никифорова Е. В., Шумилова И. В. Внутренний аудит в организации: виды, задачи, функции // «Аудиторские ведомости». 2006. № 7.
32. Пол А. Самуэльсон, Вильям Д. Нордхаус. Экономика: Пер. с англ. – М.: «Бином» «Лаборатория Базовых Знаний», 1997 – 800 с
33. Практикум по теории статистики: Учеб. пособие/ Под ред. П69 Р.А. Шмойловой.– М.: Финансы и статистика, 2000.– 416 с: ил.
34. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: 4-е изд., перераб. и доп. – Минск: ООО «Новое знание», 2000. – 688 с.
35. Современные тенденции управленческого учета, Н.В. Валбникова, И.П. Василевич, «Бухгалтерский учет», № 18, сентябрь 2000 г.
36. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и Статистика, 2000. – 496 с.: ил с. 15.

37. Терехов А.А. Аудит.– М.: Финансы и статистика, 2000.– 512 с.
38. Ткач В.И., Гончаренко О.Н. Управленческий учет на предприятиях сферы услуг: Учебное пособие для студентов экономических специальностей вузов. – Москва: ИКЦ «МарТ»; Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2004. – 160 с. с. 42.
39. Ожегов С.Н. и Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 80 000 слов и фразеологических выражений/ Российская академия наук. Институт русского языка им. В.В. Виноградова. – 4-е изд., дополненное. – М.: Азбуковник, 1998. – 944 с.
40. Финансовый учет: Учебник / Под ред. проф. В.Г. Гетьмана. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 784.: ил. с. 9.
41. Хендрексен Э.С., Ван Бреда МФ Теория бухгалтерского учета Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.: ил.
42. Хорохордин Н.Н. Методология внутреннего аудита в организации // «Аудиторские ведомости».2006. № 6.
43. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 448 с. – (Классический университетский учебник).
44. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. – Ш49 2-е изд., доп. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 366 с. – (Классический университетский учебник).

*Голицева Людмила Ефимовна  
Тараненко Ростислав Георгиевич*

## ОТЗЫВ

Представленная статья соответствует заявленной теме. Ее актуальность обусловлена тем, что управленческий аудит является относительно новым видом хозяйственного контроля. На современном этапе его развития нет однозначного мнения современных ученых относительно предмета, объекта управленческого аудита, не разработана на должном уровне методология данной сферы деятельности, отсутствует четко определенная методика его проведения. Не определено место данного вида аудиторской деятельности в системе экономического контроля.

В результате исследования изложена отличная от встречающейся в экономической литературе точка зрения автора на управленческий аудит как вид деятельности и отрасль научного знания. В этой связи дано определение управленческому аудиту, определен предмет, объекты данного вида экономического контроля, изложена цель, задачи, принципы и методологические основы его проведения. В качестве основной задачи управленческого аудита выделена оценка эффективности бухгалтерского информационного потока для нужд менеджмента организации. При этом определен общий показатель эффективности и система частных критериев. Рассмотрено их влияние на качество информации бухгалтерского учета для целей принятия управленческих решений внутренними пользователями организации. Представлена сравнительная характеристика управленческого и финансового аудита. Рассмотрено нормативное регулирование и методика проведения аудиторских проверок.

Статья выполнена на хорошей логической основе с использованием обширной информационно-правовой базы и методологии различных аспектов современного учета и аудита, заслуживает публикации.

*Белусов А.И., д.э.н., профессор, зав. кафедрой бух. учета, анализа и аудита Ставропольского государственного университета*

## 4. GENERAL AUDIT

### 4.1. THEORETICAL-METHODOLOGICAL ASPECTS OF ADMINISTRATIVE AUDIT, AS METHOD OF PERFORMANCE EVALUATION OF A BOOK-KEEPING INFORMATION FLOW

L.E. Golishcheva, Doctor of Science (Economic), the Professor Managing Faculty «Taxes and the Taxation»;  
R.G. Taranenko, the post-graduate Student of Faculty the Book-keeping Registration, the Analysis and Audit

*Stavropol State University*

The article deals with theoretical and methodological aspects of management of audit. The author expresses his point of view on this type of control as activity and branch of scientific knowledge which is different from the common one. The performance evaluation of accounting information for company management is singled out as the main task of audit. In addition the general index of efficiency and the system of individual criteria are determined and their effect on the quality of accounting information aimed at making managerial decisions by internal users of the company are considered. The author defines managerial audit, its goals, tasks, principles and methodological basis of auditing in this type of business control. The article also gives the comparative characteristics of managerial and financial audit, and deals with normative regulation and method of auditing.