

4.3. ЭФФЕКТИВНОСТЬ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ: СУЩНОСТЬ, ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ

Филобокова Л.Ю., д.э.н., профессор кафедры экономики и менеджмента;
Бештокова С.А., соискатель кафедры экономики и менеджмента

НОУ ВПО «Кисловодский институт экономики и права»

Аудиторская деятельность – открытая социально-экономическая система, целевой установкой функционирования которой является формирование информационного массива, обеспечивающего возможность принятия обоснованных решений по устойчиво-воспроизводственному режиму развития национальной экономики (и ее подсистем). Реализация заявленной цели возможна в условиях управляемости, наличия критерия и инструментария оценки эффективности. В данной статье представлено авторское понимание сущности и неформальные подходы к оценке эффективности аудиторской деятельности на мезо- и микроуровне.

Аудиторской деятельностью признается деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами. Нормативными требованиями закреплены направления профессиональной деятельности особой формы финансового контроля.

По задаваемым целевым установкам аудиторская деятельность представляет собой особый вид предпринимательства, который может осуществляться в различных по масштабам формах:

- крупное предприятие;
- среднее и малое предприятие;
- индивидуальное предпринимательство.

По характеру взаимосвязей и зависимостей с окружающей бизнес-средой аудиторская деятельность как система выступает составным элементом (подсистемой) по отношению к системе более высокого порядка – «региональная экономика».

Системный подход выступает инструментом исследования системы **SI**, составными элементами которой являются:

- совокупность или структура заявленных целей **Z**;
- совокупность структур, реализующих заявленные цели **S**;
- совокупность технологий, реализующих систему **T**;
- условия существования системы **Y**.

$$SI = \{Z; S; T; Y\}. \quad (1)$$

Целевой установкой развития системы «аудиторская деятельность» на современном этапе ее эволюции выступает – формирование информационного массива, обеспечивающего возможность принятия обоснованных решений по устойчиво-воспроизводственному режиму развития национальной экономики (и ее подсистем) и ее трансформации к инновационно-ориентированному типу социально-экономического развития общества.

Аудиторская деятельность как совокупность структур, реализующих заявленную цель, является сложно-структурированной системой, в которой четко прослеживаются вертикальные взаимосвязи.

Технологически реализация аудиторской деятельности обеспечивается, в первую очередь, жесткой стандартизацией процедур.

Условиями существования аудита как системы являются потребности внешней среды в получении безо-

пасной информации, используемой для принятия финансовых решений и, в первую очередь, по инвестированию капитала.

Стратегия развития аудиторской деятельности в Российской Федерации напрямую зависят от стратегии развития системы «аудиторская деятельность региона», региональной и национальной экономических систем, и наоборот, состояние региональной и национальной экономической систем обеспечивается эффективностью стратегий структурообразующих хозяйственных систем (малое предпринимательство региона, отраслевой региональный комплекс и отдельный хозяйствующий субъект, выступающий объектом аудиторских экспертиз) (рис. 1).

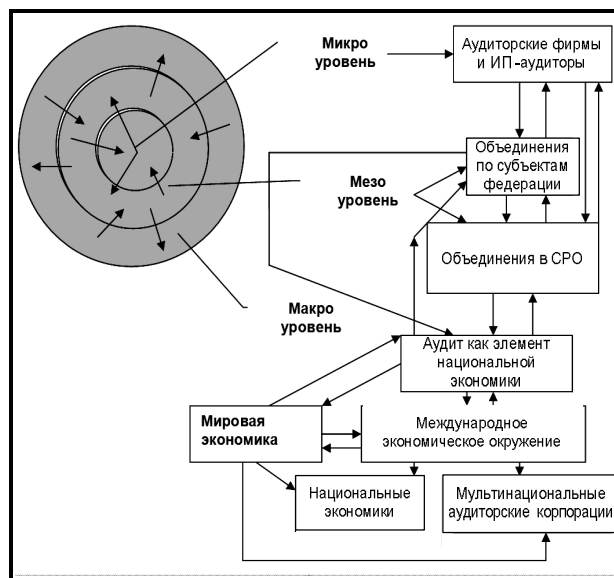


Рис. 1. Взаимосвязь макро-, мезо- и микроуровня в аудите

К цели управления такой системой предъявляются определенные требования, к числу которых прежде всего относятся:

- всесторонняя научная и практическая обоснованность цели как отражение совокупности императивов множества законов объективного мира;
- четкая определенность цели в ее понятиях и терминах реально достижимого состояния системы;
- четкая формулировка необходимых условий (ресурсы, исполнители, сроки) для реализации цели.

Формирование целей неразрывно связано с выбором показателей и критериев эффективности системы управления. Эффективность управляющих воздействий оценивается степенью соответствия фактического или ожидаемого результата требуемому состоянию. Для оценки необходимо закрепить критерий оптимальности, который отвечал бы основным требованиям:

- критерий должен определять некоторый порядок при множестве альтернатив, поскольку предназначен для сравнения;
- критерий должен отражать целевое предназначение системы и иметь четкий экономический смысл.

Проблема измерения и оценки эффективности развития системы «аудиторская деятельность» становится более актуальной в малом предпринимательстве, где возможен более широкий диапазон целевых установок по сравнению со средним и крупным предпринимательством. Однако и в крупном предпринимательстве данная проблема стоит не менее остро, по-

скольку по мере расширения масштабов и развития организационных структур появляются дополнительные показатели, возможные для признания в качестве критерия оценки эффективности.

Для оценки эффективности необходимо формализовать и измерить реальный (фактический или ожидаемый) и требуемый (желаемый, гипотетический) результаты, которые могут включать множество частных показателей, позволяющих всесторонне оценить функционирование системы.

Оценка эффективности зачастую приводит к неудовлетворительным результатам (особенно в крупных и сложно структурированных системах) из-за функциональной неадекватности показателей, отобранных в качестве критерия оценки.

Функциональное назначение показателей оценки аудиторской деятельности состоит в том, чтобы оценивать прошлое, прогнозировать будущее, мотивировать и вознаграждать сотрудников (как составные элементы процесса управления). Для этого необходимы показатели, используемые для оценки результатов прошлой деятельности, агрегируемые по принципу «снизу вверх» (они могут быть использованы для вознаграждения), и показатели, предназначенные для прогнозирования ожиданий будущего, каскадно распределяемые сверху вниз (выступающие в качестве мотивирующих).

Вне зависимости от масштабов и отраслевой специфики предпринимательства, в теории и практике финансового менеджмента используют четыре типа показателей оценки эффективности бизнеса:

- показатели оценки положения компании на финансовых рынках;
- финансовые показатели деятельности;
- нефинансовые показатели;
- показатели затрат.

Представляется, что при выборе критерия эффективности развития (как результат эффективных систем управления) аудиторской деятельности необходимо стремиться к простоте его моделирования и применения, но, при этом, целесообразно интегрирование как финансовых, так и нефинансовых показателей.

Как известно, разработка и обоснование показателей (критериев) оценки эффективности – достаточно сложный процесс. По мере усложнения организационных структур, остро встает проблема наличия излишних показателей, что порой приводит к исчерпанию естественных возможностей освоения информации или к ее потере.

Обоснование критериев оценки эффективности аудиторской деятельности, на наш взгляд, целесообразно осуществлять в разрезе макро-, мезо- и микроуровня исследуемой системы.

Если в качестве критерия оценки на макроуровне представляется необходимым применение системы индикаторов устойчивого и инновационного развития (в интересах решения целевых установок более высокого уровня), то на мезоуровне такая система оценочных индикаторов требует дифференциации. Общим же для всех региональных рынков аудиторской деятельности является использование в качестве критерия оценки:

- наращивание доли сегментации отраслевого рынка;
- темпы роста прибыли;
- объем инвестиций, поступивших в регион при участии аудиторов.

Возможная система индикаторов оценки эффективности развития регионального рынка аудиторской деятельности представлена в табл. 1.

Таблица 1

**СИСТЕМА ЛОКАЛЬНЫХ ИНДИКАТОРОВ,
РЕКОМЕНДУЕМЫХ ДЛЯ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ
РАЗВИТИЯ СИСТЕМЫ «АУДИТОРСКАЯ
ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ В РЕГИОНЕ»**

Показатели	Алгоритм расчета
Инновационная эффективность	
K1 – доля разработок инновационного характера с участием аудиторов	Число разработок инновационного характера с участием аудиторов: общее число разработок инновационного характера
K2 – доля внедренных инноваций от общего числа разработанных с участием аудиторов	Число внедренных инновационных разработок с участием аудиторов: общее число разработок инновационного характера
K3 – темпы роста сумм инвестиций, приходящихся на одного жителя региона и обеспеченных внедрением инноваций с участием аудиторов	Сумма инвестиционных поступлений в расчете на одного жителя региона за отчетный период: соответствующий показатель базисного периода
Организационная эффективность	
K4 – доля охвата аудиторскими услугами от потенциальной емкости регионального рынка аудита	Общее число хозяйственных структур, охваченных аудитом в отчетном периоде: потенциальная емкость регионального рынка аудита в отчетном периоде
K5 – доля аудиторов, зарегистрированных в регионе, от общего числа действующих в РФ аудиторов	Число аудиторов, зарегистрированных в регионе (как индивидуальные предприниматели или в составе аудиторских фирм): общее число зарегистрированных в РФ аудиторов на конец отчетного периода
Экологическая эффективность	
K6 – доля сегментации экологического аудита от общего количества оказанных аудиторских услуг в регионе	Количество аудиторских услуг, связанных с экологией и оказанных в регионе в отчетном периоде: общее количество оказанных в регионе аудиторских услуг за отчетный период
K7 – доля внедренных инноваций экологического характера от общего числа внедренных инноваций с участием аудиторов	Количество внедренных в регионе за отчетный период инноваций экологического характера: общее количество внедренных в регионе за отчетный период инноваций с участием аудиторов
Ресурсосберегающая эффективность	
K8 – темпы роста производительности труда в приоритетных секторах региональной экономики подвергавшихся аудиторской проверке в отчетном периоде	Выработка на одного работающего за отчетный период: соответствующий показатель базисного периода
K9 – темпы роста материалоотдачи в приоритетных секторах региональной экономики подвергавшихся аудиторской проверке в отчетном периоде	Материалоотдача за отчетный период: соответствующий показатель базисного периода
K10 – темпы роста фондоотдачи в приоритетных секторах региональной экономики подвергавшихся аудиторской проверке в отчетном периоде	Фондоотдача основных производственных фондов за отчетный период: соответствующий показатель базисного периода
K11 – темпы роста коэффициента оборачиваемости оборотных средств в приоритетных секторах региональной экономики подвергавшихся аудиторской проверке в отчетном периоде	Коэффициент оборачиваемости оборотных средств отчетного периода: соответствующий показатель базисного периода

Таблица 2

ЛОКАЛЬНЫЕ ИНДИКАТОРЫ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Показатели	Алгоритм расчета
Финансово-экономическая эффективность	
K12 – доля сегментации отраслевого рынка аудита	Выручка от реализации аудиторских услуг, обеспеченная в регионе за отчетный период.: выручка от реализации аудиторских услуг в стране за отчетный период
K13 – доля участия регионального рынка аудита в формировании валового регионального продукта (ВРП) за отчетный период	Выручка от реализации аудиторских услуг, обеспеченная в регионе за отчетный период.: ВРП
K14 – темпы роста налоговых поступлений в бюджеты всех уровней от аудиторов за отчетный период	Сумма налоговых поступлений в бюджеты всех уровней за отчетный период от аудиторов региона : соответствующий показатель базисного периода
K15 – темпы роста прибыли, полученной аудиторами региона в отчетном периоде	Прибыль до налогообложения по данным отчетности за отчетный период у аудиторских фирм, зарегистрированных в регионе : соответствующий показатель базисного периода

Возможна оценка эффективности в разрезе групп предлагаемых индикаторов с помощью соответствующих индексов:

- инновационной эффективности **InQ**;
- организационной эффективности **IOQ**;
- экологической эффективности **IEQ**;
- ресурсосберегающей эффективности **IRSQ**;
- финансово-экономической эффективности **FEQ**.

Расчет и последующая оценка индексов производится с использованием следующего алгоритма:

$$InQ \text{ или } IOQ \text{ или } IEQ \text{ или } IRSQ \text{ или } FEQ =$$

$$= \sqrt{\sum_{i=1}^n (x_i^2)}, \quad (2)$$

где

x_i – компоненты, формирующие эффективность (**K 1-15**).
Эффективность аудиторской деятельности мезоуровня (региональная экономика) оценивается с помощью индекса, который рассчитывается по следующему алгоритму:

$$IЭАР = \sqrt[4]{InQ * IOQ * IEQ * IRSQ * FEQ}. \quad (3)$$

Основным (но не единственным) оценочным индикатором эффективности развития предпринимательской структуры, в том числе и аудиторской, является рентабельность, исчисляемая как отношение достигнутого эффекта (абсолютная величина) к величине авансированных для его получения ресурсов.

Неформальные подходы и моделирование алгоритма расчета коэффициента рентабельности позволяют не только установить величину чистой прибыли, обеспеченной с каждого рубля дохода (капитала или иного показателя) от аудиторской деятельности, но и посредством инструментария аналитических экспертиз вырабатывать соответствующие управляющие воздействия в интересах эффективного состояния и развития системы «аудиторская деятельность хозяйствующего субъекта».

Для расчета, оценки причинно-следственных взаимосвязей в системе «аудиторская деятельность хозяйствующего субъекта» предлагается следующая модель рентабельности аудиторской деятельности:

$$R \text{ ад} = K1 * K2 * K3 * K4 * K5 * K6 * K7 * K8. \quad (4)$$

Локальные индикаторы, используемые в модели, и алгоритм их расчета представлены в табл. 2.

Показатели	Алгоритм расчета	Комментарий
Чистая прибыль на 1 руб. притока денежных средств от аудиторской деятельности K1	ЧП / ДС ад	Отражает величину чистой прибыли, полученной с каждого рубля притока денежных средств от основной деятельности
Доля притока денежных средств от аудиторской деятельности от общей суммы притока денежных средств (от всех видов деятельности K2)	ДС ад / ДС общ.	Отражает долю притока денежных средств от аудиторской (основной) деятельности в общей сумме притока денежных средств
Общая сумма притока денежных средств от всех видов деятельности на 1 руб. общей суммы дохода, полученной аудиторской фирмой K3	ДС общ. / Д общ.	Отражает величину притока денежных средств, полученных с каждого рубля доходов аудиторской фирмы
Соотношение общей суммы доходов и общей суммы расходов аудиторской фирмы K4	Д общ. / Р общ.	Отражает величину общего дохода, полученного с каждого рубля общей суммы расходов аудиторской фирмы
Общая сумма расходов на 1 руб. инвестиций в активы аудиторской фирмы K5	Р общ. / А	Отражает величину общей суммы расходов на каждый рубль средней стоимости инвестиций в активы
Мультипликатор капитала K6	А / СК	Отражает степень финансовой независимости (автономии)
Собственный капитал на 1 руб. полной себестоимости реализованных аудиторских услуг K7	СК / С ад	Отражает величину средней стоимости собственного капитала на 1 руб. себестоимости аудиторских услуг
Себестоимость одного рубля реализованных аудиторских услуг K8	С ад / РП	Отражает затраты на 1 руб. реализованных аудиторских услуг

Условные обозначения:

- **ЧП** – чистая прибыль;
- **ДС ад** – приток денежных средств от аудиторской деятельности;
- **ДС общ.** – общий приток денежных средств;
- **Д общ.** – сумма доходов от всех видов деятельности;
- **Р общ.** – сумма расходов от всех видов деятельности;
- **А** – средняя стоимость активов;
- **СК** – средняя стоимость собственного капитала;
- **С ад** – полная себестоимость реализованных аудиторских услуг;
- **РП** – выручка от продажи аудиторских услуг.

Представим конкретный пример расчета рентабельности аудиторской деятельности, используя исходные данные, представленные в табл. 3 (цифры условные).

Расчетные показатели, используемые при оценке эффективности аудиторской деятельности, представлены в табл. 4.

Таблица 3

ИСХОДНЫЕ ДАННЫЕ, ИСПОЛЬЗУЕМЫЕ ПРИ
ОЦЕНКЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ АУДИТОРСКОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Показатели	Годы	
	2008	2007
Остаток денежных средств на начало отчетного года	588	413
Приток денежных средств по текущей деятельности	34 412	31 238
Отток денежных средств по текущей деятельности	30 315	27 620
Приток денежных средств по инвестиционной деятельности	8 911	2 450
Отток денежных средств по инвестиционной деятельности	7 758	1 850
Приток денежных средств от финансовой деятельности	750	250
Отток денежных средств по финансовой деятельности	5 500	7 057
Общая сумма доходов от всех видов деятельности	56 193	44 560
Выручка от реализации	36 520	33 750
Чистая прибыль	15 704	13 838
Общая сумма расходов от всех видов деятельности	48 210	37 640
Полная себестоимость реализованных аудиторских услуг	25 016	23 996
Средняя стоимость активов	29 920	21 710
Средняя стоимость собственного капитала	21 842	14 112

Тыс. руб.

Таблица 4

РАСЧЕТ И ЗНАЧЕНИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ОЦЕНКИ
ЭФФЕКТИВНОСТИ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Показатели	Годы	
	2008	2007
Чистая прибыль на 1 руб. притока денежных средств от аудиторской деятельности <i>K1</i>	15 704 / 34 412 = 0,456	13 838 / 31 238 = 0,443
Доля притока денежных средств от аудиторской деятельности от общей суммы притока денежных средств (от всех видов деятельности) <i>K2</i>	34 412 / 44073 = 0,781	31 238 / 33 938 = 0,920
Общая сумма притока денежных средств от всех видов деятельности на 1 руб. общей суммы дохода, полученной аудиторской фирмой <i>K3</i>	44 073 / 56193 = 0,784	33 938 / 44 560 = 0,762
Соотношение общей суммы доходов и общей суммы расходов аудиторской фирмы <i>K4</i>	56 193 / 48210 = 1,166	44 560 / 37 640 = 1,184
Общая сумма расходов на 1 руб. инвестиций в активы аудиторской фирмы <i>K5</i>	48 210 / 29 920 = 1,611	37 640 / 21 710 = 1,734
Мультипликатор капитала <i>K6</i>	29 920 / 21842 = 1,369	21 710 / 14 112 = 1,538
Собственный капитал на 1 руб. полной себестоимости реализованных аудиторских услуг <i>K7</i>	21 842 / 25 016 = 0,873	14 112 / 23 996 = 0,588
Себестоимость одного рубля реализованных аудиторских услуг <i>K8</i>	25 016 / 36 520 = 0,685	23 996 / 33 750 = 0,711
Рентабельность аудиторской деятельности <i>R ad</i> , %	42,93	40,99

Агрегирование локальных показателей оценки производится с помощью мультипликативной модели рентабельности аудиторской деятельности:

$$R ad (2008 \text{ г.}) = 0,456 * 0,781 * 0,784 * 1,166 * 1,611 * 1,369 * 0,873 * 0,685 = 0,4293 \text{ (или } 42,93\%);$$

$$R ad (2007 \text{ г.}) = 0,443 * 0,920 * 0,762 * 1,184 * 1,734 * 1,538 * 0,588 * 0,711 = 0,4099 \text{ (или } 40,99\%).$$

Полученные результаты позволяют сделать вывод о повышении степени эффективности аудиторской деятельности в 2008 г. относительно 2007 г., благодаря:

- снижению себестоимости услуг (на 2,6 коп. в расчете на 1 руб. продаж);
- росту собственного капитала, укреплению финансовой независимости хозяйствующего субъекта и финансированию основной доли расходов по текущей деятельности собственными источниками финансирования (доля собственного капитала прирастает с 65% до 75%).

Вместе с тем представляется возможным выявить проблемные звенья системы, негативно воздействующие на оценочный индикатор:

- падение доли притока денежных средств от текущей (основной) деятельности в общей сумме денежных поступлений аудиторской фирмы (снижение составляет 13,9%);
 - снижение коэффициента соотношения общей суммы доходов и общей суммы расходов (снижение составляет 0,018).
- Установленные взаимосвязи и их количественная оценка позволяют вырабатывать финансовую политику, нейтрализующую негативные последствия, и акцентировать внимание на:
- управлении дебиторской задолженностью и совершенствовании системы расчетов за оказанные аудиторские услуги;
 - управлении видами деятельности, отличными от текущей (основной) – инвестиционной, финансовой, поскольку их рентабельность ниже рентабельности аудиторской деятельности.

Литература

1. Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ (концептуальные основы) [Текст] / В.В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2004.
2. Мельник М.В. Аудит эффективности в рыночной экономике [Текст] / М.В. Мельник. – М. : Кнорус, 2007.

Ключевые слова

Аудиторская деятельность; аудиторская деятельность как система управления; оценка эффективности аудиторской деятельности.

Бештокова Сакинат Алимовна

Филобокова Людмила Юрьевна

РЕЦЕНЗИЯ

Для современного этапа эволюционного развития России характерна трансформация системы к инновационно-ориентированному типу социально-экономического развития. Признание статуса аудита (аудиторской деятельности) в качестве связующего звена между государством и гражданским обществом нуждаются в соответствующем научном обосновании, выработке стратегии и инструментария, оценке их эффективности.

Статья Филобоковой Л.Ю. и Бештоковой С.А. посвящена исследованиям и пониманию сущности аудита (аудиторской деятельности) как открытой социально-экономической системы, целевой установкой функционирования которой является формирование информационного массива, обеспечивающего возможность принятия обоснованных решений по устойчиво-воспроизводственному развитию аудируемых субъектов (объектов управления).

Авторы полагают, что при выборе критерия оценки развития (как результат эффективных систем управления) аудиторской деятельности необходимо стремиться к моделированию и простоте, к интегрированию как финансовых, так и не финансовых показателей. Основываясь на системном подходе, целевых установках аудиторской деятельности, авторы разрабатывают, обосновывают и апробируют неформальные подходы к оценке систем «аудиторская деятельность в регионе» (посредством интегрирования локальных индикаторов в I3ADR - индекс эффективности аудиторской деятельности в регионе) и «аудиторская деятельность фирмы» (посредством моделирования индикатора рентабельности аудиторской деятельности).

Методические подходы к оценке позволяют не только диагностировать состояние систем, но и моделировать гипотетическое состояние на уровне региона, отрасли, отдельной аудиторской фирмы.

Материал, представленный в статье, имеет научный интерес с позиции теории и практики управления региональной экономикой и ее отраслевого сегмента – аудиторская деятельность и рекомендуется к печати в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Дудов А.С., д.э.н., профессор, Ректор НОУ ВПО, Кисловодский институт экономики и права

4.3. EFFICIENCY OF AUDITOR ACTIVITY: ESSENCE, APPROACHES TO AN ESTIMATION

L.U. Filobokova, the Doctor of Sciences (Economic),
Prof. of Economics and Management;
S.A. Beshtokova, Scientific Worker of Economics and
Management Department

HOU VPO Kislovodsk institute of Economics And Law

The audit system is considered to be differentiated based on principles and the conception the practical realization of which needs in adequate strategy and estimation tools.

The strategy of the audit development in Russia directly depends on the strategy of the development of the systems audit activities of the region regional economics national economics` and vice versa. The state of the regional and national economics is guaranteed by the effectiveness of the strategy of structure – forming managerial system (small business of the region, sectoral regional complex and an individual person carrying on management acting as objects of the audit experts.

Literature

1. M.V. Melnik. Audit of Effectiveness in Market Economics, 2007.
2. V.V. Covalyov. Financial Accounting And Analysis, 2004.

Keywords

Auditor activity, auditor activity as a control system, an estimation of efficiency of auditor activity.