

4.4. АУДИТОРСКО-КОНСАЛТИНГОВЫЕ УСЛУГИ КАК МЕТОД ЭКОНОМИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНИЯ ХОЗЯЙСТВЕННЫМИ СИСТЕМАМИ

Зуева М.В., соискатель

*Всероссийская государственная
налоговая академия Минфина РФ*

Статья раскрывает характеристики аудиторско-консалтинговых услуг как метода экономического управления хозяйственными структурами различного ранга и назначения. Показаны особенности проявления этого метода, присущих ему экономических функций управления в отдельных видах аудиторских и связанных с ними консалтинговых услуг, рассмотрены тенденции развития значимости каждой из этих функций.

В настоящее время в научно-методологическом и практическом плане все более утверждается мнение о том, что стратегически целевыми функциями различных видов аудиторских услуг, включая бухгалтерско-финансовый аудит, является не столько оценка с различных позиций и фиксирование состояния финансово-хозяйственной системы экономических субъектов и составляющих ее отдельных элементов, сколько выработка на этой основе, особенно в части связанных с аудиторскими консалтинговыми услугами, рекомендательных предложений и алгоритмов, и даже участие в разработке конкретных хозяйственных мероприятий по переводу этой системы и ее элементов в иное качественное состояние, дающее возможность повышения эффективности и результативности деятельности.

Поскольку в соответствии с концепцией управления в социальных системах под управлением понимается воздействие субъекта этого воздействия на какой-либо экономический объект – хозяйственную систему, организационно-структурную, финансовую, технологическую, кадровую и другие ее составляющие именно с такой целью, то подобное назначение аудиторско-консалтинговых услуг в принципе имеет характер управленческого и может быть отнесено к общей системе методов экономического управления хозяйственной деятельностью, которым, в свою очередь, присущи функции, определяемые как экономические функции управления. В число основных этих функций входят: учет, анализ, планирование, организация и контроль. Далее следует отметить, что непосредственно управленческое воздействие происходит путем принятия и реализации управленческого решения, которое представляет собой выбранные субъектом управления пути достижения указанной цели – перевода хозяйственной системы в новое качественное состояние, что в свою очередь осуществляется посредством реализации соответствующих хозяйственных мероприятий. Это относится и к упомянутому выше процессу реализации управленческих функций аудиторско-консалтинговых услуг.

Из изложенного видно, что управленческое воздействие аудиторско-консалтинговых услуг на хозяйственные системы происходит не в прямом виде, а опосредованно, через систему управленческих решений в форме хозяйственных мероприятий, разработанных на базе выводов и рекомендаций произведенных услуг. В связи с этим проявление присущих аудиторско-консалтинго-

вым услугам управленческого воздействия, экономических функций управления имеет чаще всего скрытый, неявный характер, что определяет сложности методологического и практического характера при выявлении, формулировке и описании значимости данных функций для разных видов аудиторско-консалтинговых услуг.

Это касается и, казалось бы, общепринятой функции контроля, присущей бухгалтерскому (финансовому) аудиту.

Так, в работе Н.А. Голубевой [3, с. 2] по этому поводу отмечается, что «политика аудита представляет собой модальный контроль (осмотр, оценка и пр.) за деятельностью клиента, в традиционном подходе – за финансовой деятельностью. Но, находя какие-нибудь нарушения, указывая на них, аудиторы определяют пути их устранения. А указывать, что делать, – значит управлять. Следуя нашей логике, даже в традиционном финансовом аудите есть скрытый управленческий вектор развития отношений».

При этом надо иметь в виду, что проявление экономических функций управления имеет системную взаимосвязь: при реализации каждой из них в той или иной мере происходит реализация и всех других. Поэтому допущение присущности финансовому аудиту даже одной функции управления – контроля, свидетельствует об объективной неизбежности реализации в той или иной степени (хоть и в неявном виде) даже при аудиторских услугах бухгалтерско-финансового характера иных экономических функций управления. Но уровень проявления (как уже говорилось, в его неявном виде) той или иной функции, динамика его развития для разных видов аудиторских и иных услуг имеют различный характер.

Рассмотрим это положение более детально в аспекте каждой из функций. Функция учета присуща всем видам аудита, поскольку всякое управленческое воздействие на хозяйственную систему либо ее отдельные элементы не может быть осуществлено в нужной мере обоснованности без наличия необходимой информации о состоянии объекта воздействия и динамики процессов, в нем происходящих. При этом для реализации аудиторских услуг, цели которых в явной их постановке являются непосредственными (формирование мнения аудитора о достоверности бухгалтерско-финансовой отчетности), полнота информационного обеспечения по его составу и глубине ретроспективы может быть более локальной по сравнению с видами аудиторских услуг, цели которых имеют отдаленный стратегический характер, связаны с моделированием желаемого построения аудируемой хозяйственной системы, для чего необходима информация, выходящая за рамки непосредственно аудируемого экономического субъекта, показывающая состояние связанных с его деятельностью иных экономических субъектов и динамику процессов, протекающих в окружающей социально-экономической среде.

Это видно из следующих примеров. Так, основным документом, непосредственно регламентирующим состав информации для бухгалтерского аудита, является Правило (стандарт) аудиторской деятельности №5 «Аудиторские доказательства» [2]. В соответствии с этим правилом к составу информации «относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также письменные разъяснения

уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц)».

Имеются и трактовки по более широкому составу рассматриваемой информации, к которой относят:

- отчетные документы и статистические данные учетного регистра;
- законодательные и нормативные документы;
- документы, регулирующие правовые основы хозяйственной деятельности предприятия (учредительные документы, договора, сведения об учетной политике);
- нормы и нормативы;
- итоги аналитических измерений (результаты инвентаризации, справки, расчеты, объяснения);
- информация внутреннего характера (протоколы собраний и совещаний, акты проверок, опросы работников, запросы от коммерческих банков, налоговых органов).

Но и этот состав информации является относительно локальным.

В то же время для аудита производительности (эффективности) и соответствующих услуг консалтинга в основной состав информационных показателей только в части состояния самого аудируемого экономического субъекта, по имеющимся в печати мнениям, должны входить данные по значительно более широкому кругу показателей, характеризующих бухгалтерские, финансовые, технологические, логистические, трудовые, организационные аспекты деятельности объекта аудиторско-консалтинговых услуг. Еще более расширяется диапазон информации при рассмотрении внешних хозяйственно-экономических связей этого субъекта.

Информационное обеспечение аудиторских услуг, реализация функции учета образует исходную базу для дальнейшей реализации других функций по всей процедуре действий, и прежде всего функции анализа, которой придается все большее значение.

При этом если реализация функции учета происходит преимущественно в технологическом, конкретно реализуемом режиме, то реализация функций анализа имеет значительно более исследовательский характер. Это обстоятельство отражено в Правиле (стандарте) аудиторской деятельности №20 «Аналитические процедуры» [1]. В нем в соответствии с общей методологией оценки анализа как функции экономического управления определено, что «при применении аналитических процедур в ходе аудита аудитор осуществляет анализ соотношений и закономерностей, основанных на сведениях о деятельности аудируемого лица, а также изучает связь этих соотношений и закономерностей с другой имеющейся в распоряжении аудитора информацией или причины возможных отклонений от нее».

М.В. Мельник и В.Г. Когденко [4, с. 37] в этой связи отмечают, что «экономический анализ, уменьшая степень неопределенности и являясь базой принятия управленческих решений, должен обеспечивать разработку рекомендаций по улучшению деятельности организации с целью повышения ее финансовых результатов, снижения риска и увеличения рыночной стоимости». Значимость анализа рассматривается в отдельных трудах даже вплоть до понимания его решающего значения как цели аудита. Такие формулировки предполагают необходимость глубокого, всестороннего исследования аудируемой хозяйственной системы, соответствующей методологии его поведения.

Как и в отношении функции учета, аналитические процедуры более локальны особенно в официальной постановке в отношении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности и шире развернуты в аудиторских услугах, связанных с комплексной оценкой хозяйственной деятельности экономического субъекта в целом, например, в аудите производительности (эффективности). Соответственным образом аналитическая составляющая, формирующая базу для принятия управленческих решений, развита и в соответствующих видах консалтинговых услуг.

Таким образом, нарастание уровня значимости этой функции аудита (хотя, как говорилось, и в скрытой форме), происходит по мере развития видов аудита, связанных с ним консалтинговых услуг.

Если рассмотренные выше функции учета и анализа, их значимость в рамках общей функции аудиторских услуг как метода экономического управления, определенным образом раскрыты в научной литературе, то в отношении функции планирования дело обстоит иначе. Эта функция присуща аудиторским и иным, связанным с ним услугам в еще более неявной форме, что ведет к ее кажущейся малоактуальности, определяет недостаточное к ней внимание.

Тем не менее, функция планирования присуща аудиторско-консалтинговым услугам, связанным с той или иной оценкой перспектив деятельности аудируемых экономических субъектов на предстоящий период, т.е. в плано-прогнозном режиме.

Об общих форматах проявления функции планирования при реализации аудита производительности (эффективности) может свидетельствовать содержащееся в печати мнение [5] о том, что «используя современные методы наблюдения и обработки информации, поступающей из текущей экономической модели хозяйственной системы, аудируемый субъект, а рамках реального времени (т.е. непрерывно) выявляет всевозможные проблемные ситуации и причины их возникновения, оценивает их, делает релевантные выводы и формирует адекватные этим выводам управленческие рекомендации (по наиболее эффективному перераспределению ресурсов, распределению работ, изменению методов и технологий, выполняемых в рамках бизнес-процессов, и т.п.), необходимые для оптимизации текущих и будущих управленческих решений».

Особенно значима функция планирования для таких связанных с аудиторской деятельностью услуг, как инвестиционное консультирование – проведение всех необходимых консультационных и внедренческих мероприятий для подготовки предприятия к инвестициям, проведению инвестиционного проекта и возврату вложенных средств; проектное консультирование – составление, на основе комплексного анализа, проекта реорганизации предприятия, расписанного по мероприятиям, срокам, исполнителям; консультирование и разработка бизнес-планов. Такие консультации и проведение маркетинговых исследований в своей сути построены на методах планирования и прогнозирования (не исключая при этом необходимость предварительной разработки информационной базы и проведения анализа).

Уровень значимости функции «Организация» во многом связан с масштабностью реализации функции планирования, поскольку организация является как бы методом, инструментом реализации тех ориентиров развития аудируемого экономического субъекта, кото-

рые определены в результате планово-прогнозных разработок. Более отчетливо проявляется функция организации при осуществлении консалтинговых услуг в форме комплексного проектирования деятельности экономического субъекта в рамках, например, внедренческого консультирования путем создания на предприятии временных целевых групп под руководством консультантов по основным направлениям реорганизации и проведения реорганизационных мероприятий, либо управленческого консультирования. Такое консультирование включает в себя следующие направления:

- перспективная и текущая постановка целей;
- создание идеологии оперативного управления;
- стратегия планирования и учета затрат;
- стратегия управления финансовыми потоками;
- маркетинговая и сбытовая стратегия;
- стратегия управления персоналом;
- стратегия развития производства.

В данном случае функция организации выступает как бы в единстве с функцией планирования, но все же заключается она именно в организации этих видов деятельности, в том числе и путем разработки стратегии их развития. Как и всякое другое проявление функции организации, и данная его форма должна иметь в своей основе предшествующие этапы – учета, анализа, планирования, что и должно быть проведено в процессе реализации этого комплекса консалтинговых услуг.

Функция контроля в реализации разных видов аудиторских и консалтинговых услуг проявляется неоднородно. Наиболее полно она присутствует в бухгалтерском (финансовом) аудите, поскольку функционально он в этом главным образом и заключается. Тем не менее, как уже отмечалось, даже этот аудит на функции контроля не замыкается, поскольку в его процессе в той или иной мере происходит реализация и других функций, прежде всего аналитической. Функция контроля значима и для других видов аудита, целевыми функциями которых являются оценка достоверности документации о тех или иных направлениях хозяйственной деятельности экономических субъектов, соответствии ее проведения установленным нормам.

В видах аудита и консалтинговых услуг, основной целевой функцией которых является оценка состояния хозяйственной системы и ее элементов с позиций производительности (эффективности) их функционирования и определение путей их повышения, функция контроля в большей мере присутствует на этапе оценки соответствия реального состояния дел различным нормативам, положениям, требованиям внутрифирменного характера, (например, в части кадров – соответствии должностным требованиям структуры их профиля, уровня образования, опыта работы).

Но сам контроль – это оценка степени реализации ранее принятых каких-либо управленческих решений и организационного их осуществления. Поэтому контроль, являясь конечной стадией реализации комплекса функций экономического управления, и ориентированный как бы на ретроспективу, подводит итог этому циклу действий и дает возможность их оценки для принятия решений на будущее.

Проведенное рассмотрение показывает, что управленческое воздействие результатов аудиторско-консалтинговых услуг на объект их оказания, несмотря на скрытый характер воздействия, является более значимым, чем это иногда трактуется в имеющихся публика-

циях. Поскольку проявление управленческого воздействия рассматриваемых услуг происходит через механизм выработки на основе их выводов и рекомендаций и последующей реализации управленческих решений, то усиление значимости аудиторско-консалтинговых услуг, как метода экономического управления, во многом зависит от уровня обоснованности и технологичности этих выводов и рекомендаций. Но достижение этого связано с полной реализацией в процессе оказания данного рода услуг присущих им экономических функций управления.

Литература

1. Аналитические процедуры [Текст] : федер. правило (стандарт) аудиторской деятельности №20 : утв. постановлением Правительства РФ от 16 апр. 2005 г. №228 // Собрание законодательства РФ. – 2005. – №17. – Ст. 1562.
2. Аудиторские доказательства [Текст] : федер. правило (стандарт) аудиторской деятельности №5 : утв. постановлением Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696 // Собрание законодательства РФ. – 2002. – №39. – Ст. 3797.
3. Голубева Н.А. Природа аудита [Текст] / Н.А. Голубева // Международный бухгалтерский учет. – 2007. – №4.
4. Мельник М.В. Экономический анализ в аудите [Текст] : учеб. пособие / М.В. Мельник, В.Г. Когденко. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 543 с.
5. Ситнов А.А. Метод операционного аудита [Текст] / А.А. Ситнов // Аудиторские ведомости. – 2007. – №3.

Ключевые слова

Аудиторско-консалтинговые услуги; виды аудиторско-консалтинговых услуг; экономическое управление; управленческое решение; экономическая функция управления; функция учета; функция анализа; функция планирования; функция организации; функция контроля.

Зуева Марина Валерьевна

РЕЦЕНЗИЯ

Статья посвящена рассмотрению актуальной проблемы определения и оценки присущих аудиторско-консалтинговым услугам свойств как метода экономического управления хозяйственными системами. В процессе проведенного рассмотрения автором на основе общих положений теории экономического управления, присущих ему основных функций показаны особенности их проявления при осуществлении аудиторско-консалтинговых услуг выражающиеся в скрытой форме управленческого воздействия на хозяйственную систему объекта оказания этих услуг. Рассмотрены специфические особенности проявления экономических функций управления при осуществлении различных по своему назначению видов аудиторско-консалтинговых услуг. Обоснована базовая значимость для всех видов аудиторско-консалтинговых услуг функций анализа.

В целом статья представляет интерес и может быть рекомендована к публикации.

Ишина И.В., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Финансы и кредит» Всероссийской государственной налоговой академии Минфина России

4.4. AUDIT AND CONSULTING SERVICES AS THE ECONOMIC MANAGEMENT METHOD OF ECONOMIC SYSTEMS

M.V. Zueva, Applicant

All-Russian State Academy of Ministry of Finance

The article reveals the characteristics of audit and consulting services as a method of economic management of economic structures of various ranks and appointments. It

was shown the characteristic features of this method is its inherent economic management functions in certain types of audit and related consulting services, examined trends in the importance of each of these functions.

Literature

1. Federal rules (standard) of auditing №20 «Analytical Procedures» [text]: RF Government Decree of 16.04.2005 №228 // Collected Legislation of the Russian Federation. – 2005. – №17. – Art. 1562.
2. Federal rules (standard) of auditing №5 «Audit Evidence» [text]: RF Government Decree of 23.09.2002 №696 // Collected Legislation of the Russian Federation. – 2002. – №39. – Art. 3797.
3. N.A. Golubeva, The nature of audit [Text] / N.A. Golubeva // International auditing. – 2007. – №4.
4. M.V. Melnik, V.G. Kogdenko. Economic analysis in audit: Practice book [Text] / Melnik M.V., Kogdenko V.G. // M.: UNITI – DANA, 2007. – 543 p.
5. A.A. Sitnov. The method of operational audit [text] / A.A. Sitnov / Audit statements. – 2007. – №3.

Keywords

Audit and consulting services; types of audit and consulting services; economic management; management decision; economic function of management; analysis function; planning function; organization function; control function.