

## 4. ОБЩИЙ АУДИТ

### 4.1. ИССЛЕДОВАНИЕ СУЩНОСТИ И ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ПРИРОДЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО АУДИТА И ЕГО ОБЪЕКТОВ

Алексеева И.В., к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета

*Ростовский государственный экономический университет «РИНХ»*

Статья раскрывает сущность и экономическую природу стратегического аудита и его объектов. В статье выделены основные подходы к понятию «аудит»: в узком и широком смысле. Дан обзор эволюции этапов развития аудита в Российской Федерации. Проведен анализ основных подходов к теории аудита. Приведен обзор рынка аудиторско-консалтинговых услуг, определено место стратегического аудита в нем. Выделены направление проведения стратегического аудита: стратегический аудит может быть применим как на уровне государства, так и на уровне коммерческих организаций, т.е. на макро- и микроуровнях.

Обеспечение единства терминологической базы является неотъемлемой частью любого научного исследования. В связи с этим более подробно остановимся на проблемах, характерных для современной терминологии в области аудиторской деятельности, и определим экономическую природу и место стратегического аудита. Следует отметить сложившуюся неопределенность в области терминологии, которая связана с принятием нового Федерального закона РФ «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ.

Раскрывая сущность аудита, необходимо дать определение этому понятию. Во многих научных трудах отечественных и зарубежных ученых-экономистов, в официальных документах даются разные определения аудита, многие из которых достаточно близки по сути. Аудиторские организации и аудиторы предоставляют субъектам рынка разнообразные услуги, помогая тем самым решать различные управленческие проблемы, выступая универсальным методом контроля, базирующимся на профессиональном суждении и требовании достоверности. В связи с этим традиционные методы контроля, присущие аудиту, проектируются на различные процессы (технический, экологический, стратегический, маркетинговый, операционный аудит и т.д.), как следствие, использование термина только условно связано с концепцией традиционного аудита.

Обзор взглядов на дефиницию «аудит» современных отечественных и зарубежных авторов позволил нам выделить пять основных подходов к этому понятию.

- Первый подход рассматривает аудит как системный процесс, который может осуществляться по двум направлениям:
  - в узком смысле, которого придерживаются большинство авторов (Данилевский Ю.А., Шапигусов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В., Дряхлов В.В., Э.А. Аренс, Дж.К. Лоббек, Дж. Робертсон, Рогуленко Т.М.), это выражение мнения аудитора о правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской отчетности этого субъекта;
  - в широком смысле – это не только мнение, основанное на установленных критериях и стандартах, по поводу достоверности информации представляемой сторонним пользователям о своей деятельности, но и ее перспективах, а также установление эффективности и целесообразности системы управления,

оценка непрерывности и эффективности деятельности аудируемого лица в обосновании среднесрочной перспективы развития организации (Алборова Р.А., Хоружий Л.И., Солодов А.К.).

- Второй подход рассматривает аудит как независимый финансовый контроль, подтверждающий достоверность отчетности. Эта группа авторов определяют аудит в его узком смысле. Однако профессор Мельник М.В. считает, что независимый финансовый контроль осуществляется независимыми аудиторами и аудиторскими организациями. Он обеспечивает наличие достоверной информации, тем самым позволяет повысить эффективность функционирования рынка капитала и дает возможность оценить и прогнозировать последствия различных экономических решений [9]. Из этого получается, что некоторые авторы (Алборова Р.А., Скобара В.В., Луговой В.А.) в завуалированном виде все-таки дают широкую трактовку понятия аудита.
  - Третий подход представляет аудит как предпринимательскую деятельность. В рамках этого подхода также наблюдается тенденция выделения аудита в узком и широком смысле этого слова. Аудит в узком смысле трактуют Ахметбекова А.Н., Дубровина Т.А., Мерзликина Е.М., Никольская Ю.П., Миронова О.А., Азарская М.А. как предпринимательскую деятельность, направленную на подтверждение достоверности финансовой, бухгалтерской и налоговой отчетности. Аудит в широком плане представлен в Законе об аудиторской деятельности. Концева С.М. и Лапин Е. дополняют узкое содержание аудита сопутствующими аудиты услугами.
  - Четвертый подход: аудит как независимая экспертиза (проверка). Все представленные определения аудита в рамках этого подхода трактуют аудит как независимую экспертизу (проверку) отчетности. Получается, что все авторы приводят узкое содержание данного определения. На наш взгляд, может быть экспертиза не только отчетности, но и технологии производства, качества продукции, стратегии развития и т.д.
  - Пятый подход: аудит – системное исследование. На наш взгляд, это наиболее перспективный подход, который носит научный характер, представляет аудит исключительно в его широком смысле. Ивашкевич В.Б. Гиляровская Л.Т., Ситникова В.А. определяют аудит как системной компетентное исследование по избранному направлению, в целях разработки внешними и внутренними пользователями управленческих решений. Получается, что для того чтобы аудитором выработать рекомендации, сформулировать предложения в рамках поставленной цели необходимо провести действительное системное исследование, которое, на наш взгляд, и даст наиболее положительные результаты.
- На основании приведенных выше определений и выделенных подходов в аудите автору видится следующая формулировка данного понятия, раскрывающая генезис аудита как специфического социально-экономического явления и его роль в системе функционирования экономических субъектов.
- Таким образом, получается, что в рамках каждого подхода может быть выделено два понимания дефиниции «аудит».
- В рамках узкого аудит – это системный процесс, независимый финансовый контроль, предпринимательская деятельность, независимая экспертиза функционирования и положения экономического объекта (самостоятельного хозяйственного подразделения) или касающихся информации о таком положении и функционировании, и осуществляемый аудитором, который, исходя из установленных критериев, выносит заключение о качественной стороне этого функционирования.

В рамках широкого подхода аудит – это системный процесс, независимый финансовый контроль, предпринимательская деятельность, независимая экспертиза, системное исследование, основанное на установленных критериях и стандартах, по поводу достоверности информации, представляемой сторонним пользователям о своей деятельности, но оказание сопутствующих аудиту услуг: перспективы развития организации, а также установление эффективности и целесообразности системы управления, оценка непрерывности и эффективности деятельности аудируемого лица в обосновании среднесрочной перспективы развития организации, повышение эффективности функционирования рынка капитала и возможность оценить и прогнозировать последствия различных экономических решений.

Для правильного и глубокого понимания сущности аудита в современных условиях необходимо рассмотреть вопросы эволюции этапов развития аудита в Российской Федерации. В зарубежной и отечественной литературе выделяют три этапа развития аудита:

- подтверждающий;
- системно-ориентированный;
- аудит, базирующийся на риске.

Эволюция этапов развития аудита в РФ приведена нами в табл. 1.

Рассмотренные этапы развития аудита базируются на теориях, которые, дополняя друг друга, в то же время в чем-то друг другу противоречат. Как справедливо отмечают Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда: «Главные цели теории – создание основы для развития новых идей и процедур и помощь в выборе альтернатив» [18, с. 20].

- Теория адекватности преследует объективность. Аудитор отвечает на вопрос: соответствует ли отчетность клиента реальной хозяйственной деятельности, зафиксированной на момент составления отчетности. Но это мнение ауди-

тора на момент ознакомления с ним потенциальных инвесторов уже устаревает.

- Теория контроллинга тоже преследует объективность, но с помощью косвенных методов. Она лучше раскрывает механизм работы системы внутреннего контроля (СВК) на предприятии и главное – позволяет найти резервы повышения эффективности ее работы. Однако степень объективности отчетных данных при этом снижается.
- Теория консалтинга позволяет выяснить то, что лежит за документами, за пределами зарегистрированных фактов хозяйственной жизни. В отличие от двух других эта теория устремлена не в прошлое, а в будущее.

Таким образом, основная задача в рамках этого исследования, при всем многообразии существующих теорий аудита, – взять какую-либо из них как базовую и разработать методологические основы аудита, с тем чтобы показать, каким должен быть подход к аудиту с учетом всех современных тенденций и на современного уровня развития теории и практики, в том числе использованием информационных технологий и методов.

С учетом мирового развития аудита и реалий сегодняшнего дня базовой теорией для концепции развития аудита должна являться теория консалтинга, которая должна быть дополнена анализом эффективности работы предприятия, под которым следует понимать анализ экономической устойчивости проверяемого экономического субъекта, т.е. способности продолжать свою деятельность с текущими или перспективными (оптимальными) параметрами.

Развитие различных теорий связано со стремлением найти решения возникающих в практике аудита проблем и обобщить передовой практический опыт. Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда выделяют шесть основных подходов к теории учета, которые, на наш взгляд, возможно использовать и в теории аудита. Обзор данных подходов приведен нами в табл. 2.

Таблица 1

ЭВОЛЮЦИЯ ЭТАПОВ РАЗВИТИЯ АУДИТА В РФ

№	Этапы развития аудита	Основополагающая теория	Последователи теории, период	Основные подходы и методы	Сущность теории в аудите	Роль аудита	Недостатки
1	Подтверждающий аудит	Теория адекватности (метаморфическое название: «полицейская» теория или теория «сторожевого пса»)	Пикслей Ф. (1881 г.); Дикси Л. (1892 г.); Рууд Т. (1889 г.)	От документов к отчетности, от отчетности к документам	В соответствии с этой теорией прямой последовательный подход – подтверждения старались получить путем прямого сравнения бухгалтерской отчетности с информацией, формируемой в системе бухгалтерского учета	Сводилась к проверке фактического существования событий, имевших место в прошлом, и установлению их точности, и аудитор отвечал на вопрос: какие факты имели место на самом деле?	На момент ознакомления потенциально инвестора с мнением аудитора данное мнение уже устаревает
2	Системно-ориентированный аудит	Теория контроллинга (теория «собаки-ищейки»)	После 1949 г.	Косвенные методы	Аудит позволяет раскрыть механизм управления предприятием, поиск неиспользованных резервов. Акцент не на ликвидацию всех отклонений, включая и нарушения правил учета, а на их существенность	Выявление слабых сторон системы внутривозвратного контроля и устранение подавляющего большинства ошибок и неточностей в учете за проверяемый период. Цель аудита смещается с «мертвых документов» на «живую организацию» внутреннего контроля на проверяемой фирме	Степень объективности отчетных данных при этом снижается
3	Аудит, ориентированный на риск	Теория консалтинга («теория агентов» и «теория собаки-поводыря»)	М. Шерер и Д. Кент; Тинкер Т. (после 1980-х гг.)	Вероятностные, статистические методы и процедуры	Анализ эффективности работы самого предприятия, которая определяется эффективностью работы его сотрудников	Аудит – одна из форм консалтинга собственников относительно качества работы наемной администрации	-

Таблица 2

АНАЛИЗ ОСНОВНЫХ ПОДХОДОВ К ТЕОРИИ АУДИТА

№	Подход	Сущность подхода
<b>Персоналистические теории</b>		
1	Налоговый подход	Цель – в узком смысле: подтверждение правильности расчетов, полноты и своевременности перечисления в бюджет и внебюджетные фонды налогов, сборов и платежей; в широком смысле включает дополнительно услуги в области оптимизации налогообложения; налоговое консультирование и т.д.
2	Правовой подход	Цель – правовая экспертиза, определяющая соответствие деятельности коммерческой организации нормативным актам в сфере гражданского, корпоративного, налогового, трудового права, а также в других областях действующего законодательства. Недостатки: факты хозяйственной деятельности не рассматриваются с точки зрения их эффективности. Особенности: базируется на гражданском праве, в качестве предмета аудита рассматривает контроль прав и обязательств лиц, участвующих в хозяйственных процессах
3	Этический подход	Цель – проведение аудита, основанного на применении кодекса профессиональной этики аудиторов, на основе которой аудитор формирует профессиональное суждение. Недостатки: объективность аудиторского заключения зависит от правильности принятых принципов, методик и программ лежащих в основе проведения аудита, а также от компетентности и профессионализма аудитора. Особенности: система аудита формируется на основе этических принципов
4	Бихевиористический (поведенческий) подход	Цель – формировать информацию в качестве стимула, призванного вызывать у пользователей соответствующую реакцию. Попытки измерить и оценить экономический, психологический и социологический эффекты различных аудиторских процедур. Недостатки: субъективность подхода. Особенности: ориентация на психологические и социологические аспекты
<b>Материалистические (экономические) теории</b>		
<b>5. Экономический подход</b>		
5.1	Макроэкономический подход	Цель – аудит является элементом рыночной инфраструктуры, необходимость функционирования которого определяется следующими обстоятельствами: • бухгалтерская отчетность используется для принятия решений заинтересованными в ней пользователями, в том числе руководством, участниками и собственниками имущества экономического субъекта, реальными и потенциальными инвесторами, работниками и заказчиками, органами власти и общественностью в целом; • бухгалтерская отчетность может быть подвержена искажениям в силу ряда факторов, в частности применения оценочных значений и возможности неоднозначной интерпретации фактов хозяйственной жизни; помимо этого, достоверность бухгалтерской отчетности не обеспечивается автоматически ввиду возможной пристрастности ее составителей; • степень достоверности бухгалтерской отчетности, как правило, не может быть самостоятельно оценена большинством заинтересованных пользователей из-за затрудненности доступа к учетной и прочей информации, а также многочисленности и сложности хозяйственных операций, отражаемых в бухгалтерской отчетности экономических субъектов. Недостатки: зависимость при построении учетной системы от национальной политики. Особенности: при построении аудиторских концепций возможна ориентация на макроэкономические цели.
5.2	Микроэкономический	Цель – выявление макроэкономических факторов, оказывающих влияние на бизнес коммерческой организации (динамика и тенденции развития рынка, уровень и структура конкуренции, поставщики, клиенты, потребители). Недостатки: как правило, не учитывает влияние внешних факторов макросреды. Особенности: ориентация на микроэкономическую
5.3	Социально-корпоративный	Цель – формирование информации, ориентированной на акционеров (участников), другие группы пользователей, предполагающей всесторонний охват влияния деятельности организации на общество. Сочетает микроуровень с различными социальными задачами, которые ставит общество перед администрацией фирм. Недостатки: отсутствие теории социального аудита. Особенности: необходимость развития новых направлений аудита, например, социальный аудит, корпоративный аудит
<b>Нейтральная теория</b>		
6	Структурный подход	Цель – проведение аудита на основе проведение системного аудита. Недостатки: необходимость разработки методов аудита. Особенности: сфокусирован на структуре учетной системы

Проведенный нами анализ основных подходов к теории аудита показал, что в целом можно выделить три группы подходов.

- Первую группу составляют налоговый, правовой, этический и бихевиористический подходы. Для данных подходов характерно уход в область, смежную с аудитом, например, налогообложение, право, этика, психология, а также постановка целей, ориентированных на информационные потребности данных областей.
- Вторая группа включает в себя материалистические или экономические теории, которые ориентированы на формирование информации для различных групп заинтересованных пользователей, в целях повышения эффективности деятельности.
- В третью группу вошла нейтральная структурная теория, которая может служить концептуальной основой для раз-

вития и совершенствования как персоналистических, так и материалистических теорий.

С переходом к рыночным отношениям хозяйствования все чаще целями аудита становится поиск внутренних резервов роста прибыльности и эффективности деятельности организации. Основные направления аудита конкретизируются для каждой отдельной организации и зависят от его целей, от того, что хотелось бы знать субъектам аудита для принятия оптимальных управленческих решений.

Доказательством этому является высказывания Верхова В.А., Козлова Т.В., которые говорят о необходимости перехода от проверки соответствия ведения бухгалтерского учета нормативным актам к оценке финансового состояния экономического субъекта, анализу его деятельности и оценке перспектив его развития [3, с. 6].

Иными словами, профессор Шеремет А.Д. также говорит о необходимости перехода от подтверждающего аудита (характерного для Запада 1940-1950-х гг.) в нашей стране к подтверждающе-аналитическому [19, с. 9].

Этого же мнения придерживается профессор Петрова В.И., которая утверждает, что «необходим переход от аудита подтверждающего к аудиту подтверждающе-аналитическому» [11, с. 17].

Эти высказывания являются доказательством того, что для долгосрочного эффективного существования предприятия недостаточно просто подтверждения бухгалтерской отчетности, необходим более широкий спектр сопутствующих аудиту услуг, который оценит эффективность работы предприятия и даст рекомендации по его дальнейшему улучшению.

О прогрессивном характере эволюции аудита свидетельствует то, что происходит усложнение и расширение сопутствующих аудиторских услуг.

В Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ выделены сопутствующие услуги и прочие. Мы придерживаемся точки зрения Бондарева А.А., который считает, что «надуманной представляется группировка услуг в области аудиторской деятельности на услуги, сопутствующие аудиту, и прочие. Грань между ними весьма тонкая. Считаем целесообразным использовать единый термин – услуги, сопутствующие аудиту, в состав которых включить и прочие услуги, поименованные в п. 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ» [2].

Осуществление сопутствующих аудиту услуг занимает все более возрастающую роль в деятельности аудиторских организаций. В структуре активной деятельности аудиторских компаний значительная доля приходится на консалтинговые услуги. Консалтинговые услуги обладают теми же характеристиками, что и услуги аудита, и принадлежат к единому финансово-интеллектуальному рынку. Часто разделить эти услуги достаточно сложно, так как ряд услуг могут совпадать по ресурсной базе и степени квалификации консультантов. Консалтинговые услуги от услуг аудита могут отличаться в организации регулирования элементами воплощения и другими свойствами из-за своей специфики [7].

На рынке услуг услуги по проведению аудита и консалтинговые, которые в соответствии с п. 7 ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ относятся к прочим услугам:

- бухгалтерское;
- налоговое;
- управленческое;
- юридическое консультирование;
- разработка технологий и оценка.

Стратегическое консультирование в выделенных в законе группах прямо не обозначено.

Однако в практической деятельности аудиторско-консалтинговых организаций диапазон консалтинговых услуг достаточно широк и включает в себя такие виды консалтинга как финансовый, налоговый, юридический, стратегический, кадровый, управленческий, инвестиционный, антикризисный, производственный, маркетинговый и др., оценочная деятельность; информационные технологии.

Консалтинг – еще довольно молодое направление сферы услуг в РФ, начавшее свое интенсивное развитие лишь в конце 1980-х гг. И с точки зрения рыночной экономики отечественный консалтинг находится толь-

ко на начальном этапе своего развития. В связи с этим само понимание термина «консалтинг» еще четко не определено.

Существует множество определений консалтинговой деятельности, описывающих с той или иной степенью детализации ее суть и рассматривающих этот процесс или с функциональной точки зрения, или как вид профессиональной деятельности. Сегментация консалтинга очень обширна, однако консалтинг внутри аудиторской компании сужен силами законодательного регулирования. В сфере деятельности аудита в нашей стране к области консалтинга могут быть отнесены аудит и сопутствующие ему услуги.

В связи с этим, с нашей точки зрения, можно выделить два понимания термина «консалтинг (консультирование)»: в широком и узком понимании.

В узком смысле консалтинг (консультирование) – любая форма «оказания помощи в отношении содержания, процесса или структуры задачи или серии задач, при которой консультант сам не отвечает за выполнение задачи, но помогает тем, кто ответственен за это» [10, с. 7].

В широком понимании консалтинг (или консультирование) представляет собой социальное и экономическое явление, основной целью которого является решение разнообразных задач и предоставление интеллектуальной помощи в самых разнообразных сферах жизнедеятельности общества. Это может быть, например, консалтинг в сфере качества, консалтинг в социальной сфере, в сфере права, консалтинг медицинских услуг и др. В нашем исследовании мы рассматриваем исключительно консалтинг в области аудита (аудиторский консалтинг).

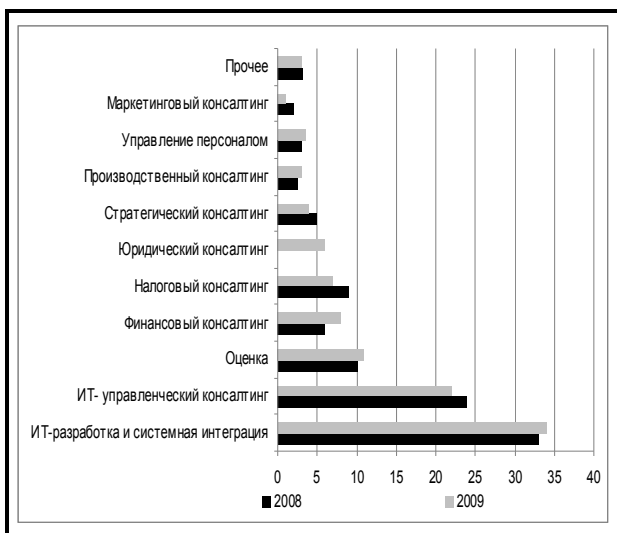
Следует обратить внимание на то, что российские консалтинговые компании в отличие от аудиторских фирм не лицензируются, не имеют стандартов деятельности и не регулируются законодательно. Для оказания консультационных услуг аудиторской организации также не требуется лицензия. Однако несомненным представляется тот факт, что целый ряд стандартов аудиторской деятельности применим и при оказании консалтинговых услуг, как услуг, сопутствующих аудиту.

Рассмотрим долю консалтинговых услуг в деятельности аудиторско-консалтинговых организаций.

Сегодня отечественный бизнес работает в условиях финансового кризиса. В такой ситуации коммерческие организации должны, с одной стороны, задуматься о снижении своих издержек, в том числе за счет сокращения затрат на аудиторские и консалтинговые услуги, а с другой – искать пути повышения эффективности бизнеса, в чем как раз могут помочь аудиторы и консультанты.

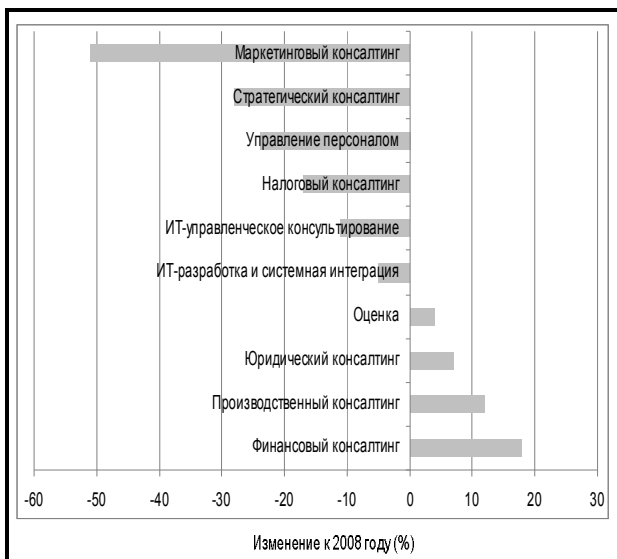
Впервые за десятилетие в 2008 г. рынок консалтинга сократился как в номинальном, так и в реальном выражении. Неизбежную посткризисную паузу лучше переживут организации, готовые к выполнению недорогих коротких проектов, дающих заказчику быстрые результаты.

В начале 2008 г. руководители ведущих консалтинговых компаний РФ готовились к масштабному сжатию рынка, прогнозируя падение в отдельных секторах как минимум на треть [21]. Однако результаты 2009 г. оказались для консультантов не столь уж плачевными. По отношению к 2008 г. суммарная выручка 150 консалтинговых компаний сократилась всего-то на 5% (рис. 1), составив почти 79 млрд. руб.



**Рис. 1. Структура выручки крупнейших консалтинговых групп в 2008-м и 2009 гг. (без компаний большой четверки и BDO) [20], %**

В отличие от аудита, имеющего более инертный характер в силу долгосрочности договорных обязательств, консалтинг почувствовал в 2008 г. кризис практически моментально. Самым болезненным периодом для консультантов стал 1-й квартал 2008 г. Под влиянием кризиса корпоративные клиенты полностью закрыли бюджеты на консалтинговые услуги. Практически прекратили финансирование новых работ и госорганы.



**Рис. 2. Темпы прироста выручки консалтинговых групп по итогам 2009 г. [20]**

На рис. 2 четко видно, что кризис ударил по наиболее емкому сегменту рынка – ИТ-консалтингу. Выручка от услуг по управленческому ИТ-консультированию в 2009 г. сократилась на 11%. Доходы компаний от разработки и системной интеграции просели на 4%. Устойчивого возобновления восходящей динамики спроса консультанты ожидают лишь через год. Однако самые тяжелые потери от кризиса понес консалтинг в сфере управления персоналом, стратегического планирования и маркетинга. Выручка участников рейтинга

в этих секторах услуг сократилась по итогам года на 24%, 28% и 51% соответственно.

Необходимость сохранения бизнеса заставила корпоративный сектор отложить планы вывода на рынок новых продуктов и инвестиции в развитие. В связи с этим консалтинг в области стратегического планирования, а также маркетинга и связей с общественностью становится пока что менее востребованным.

Даже в период кризиса в ряде достаточно емких сегментов рынка удалось поддерживать рост. Наиболее яркий пример – финансовый консалтинг, показавший в 2009 г. самые высокие темпы прироста среди консультационных практик. Несмотря на двукратное замедление динамики по сравнению с прошлым годом, доходы от рассматриваемого вида услуг у ведущих консалтинговых групп возросли на 18%, до 5 млрд. руб.

Спрос на услуги в области финансового управления стимулируется адаптацией клиентов к новым экономическим условиям. Главная потребность продиктована необходимостью оптимизировать операционную и управленческую деятельность. Для повышения экономической эффективности планирование расходов и сокращение издержек становятся повсеместными. Отдельную роль играют и продолжающиеся инфраструктурные мегапроекты – в условиях сокращения издержек оценка рисков и инвестиций приобретает особую важность.

Проанализировав рынок аудиторско-консалтинговых услуг, встает вопрос к какому сегменту отнести стратегический аудит: к стратегическому консалтингу или же в общем к аудиту? Попытаемся определить место стратегического аудита в системе аудиторской деятельности.

В Правиле (стандарте) «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним», одобренном Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 18 марта 1999 г., протокол №2 в приложении, включающем перечень сопутствующих аудиту услуг, услуги по составлению и проверке стратегической финансовой информации не упоминаются. Данные виды услуг прямо не были указаны ни в Законе «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. №119-ФЗ, ни в новом Федеральном законе РФ «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ.

Формирование и проверка стратегической информации могут являться самостоятельными сопутствующими аудиту услугами. Выделим основные факторы, влияющие на процесс оказания сопутствующих аудиту услуг в области проведения стратегического аудита. В качестве первого фактора рассматриваемых услуг следует выделить недостаточную разработанность нормативно – правовой базы их оказания. Имеющаяся нормативно-правовая база включает в себя комплекс стандартов, посвященных оказанию сопутствующих аудиту услуг, а также специализированное правило (стандарт) аудиторской деятельности «Проверка прогнозной финансовой информации», которое, на наш взгляд, возможно применять при проведении стратегического аудита.

Весьма специфичным является и объект проверки – стратегическая информация, формируемая в рамках стратегического учета, которая включает в себя стратегическую (бухгалтерскую) отчетность. Традиционно в сложившейся практике аудиту подвергается финансовая (бухгалтерская) отчетность с временной ориентацией в прошлое. Это и понятно, поскольку аудит является одной из форм финансового контроля. Данный

момент закреплён и в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности». В нём четко сказано, что для целей данного Федерального закона под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность, предусмотренная Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ, а также аналогичная, предусмотренная иными федеральными законами. Исторически возникновение аудита было связано с потребностями собственников и прочих заинтересованных внешних пользователей в достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности. Требование обязательности аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности было закреплено в законодательстве многих зарубежных стран. Но в настоящее время пользователи стремятся владеть не только информацией, ориентированной в прошлое, акцент смещается на информацию, носящую будущий характер, так как внешним пользователям очень важно знать перспективы развития коммерческой организации, чтобы своевременно осуществить перелив собственного капитала. Таким образом проведение стратегического аудита в современных условиях становится все более актуальным и относится исключительно к сопутствующим аудитам услугам.

История возникновения стратегического учета, аудита и анализа связана с развитием стратегического менеджмента. Стратегический менеджмент – совокупность управленческих решений и действий, определяющих долгосрочные показатели функционирования корпорации.

Многие понятия и приемы, относящиеся к стратегическому менеджменту, разрабатывались и успешно применяются самыми разными организациями. Однако не все коммерческие организации используют эти инструменты или хотя бы пытаются управлять своим бизнесом стратегически. Это объясняется тем, что многие из них в течение какого-то времени могут добиваться успеха, не формулируя целей и руководствуясь интуитивными стратегиями.

Проанализировав масштабные исследования, выполненные в этой области, Б. Хендрексен из Boston Consulting Group пришел к выводу, что интуитивные стратегии не могут постоянно приводить к успеху, если: корпорация стала крупной, в ней возросло число управленческих уровней, среда существенно изменилась. Возросшие риски, ошибки, дорогостоящие неправильные решения, экономические кризисы заставляют профессиональных менеджеров гораздо серьезнее относиться к стратегическому менеджменту, для того чтобы сохранить конкурентоспособность во все менее стабильной среде [17].

Таким образом, стратегический аудит можно рассматривать как аудит для стратегического менеджмента, проводимый на основе информации стратегического учета. Развитие стратегического учета связано с совершенствованием принципов учета, дальнейшим развитием теории и совершенствованием основных элементов метода бухгалтерского учета.

Попытаемся понять природу, сущность и особенности услуг по проведению стратегического аудита. В ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. №119-ФЗ были приведены 12 укрупненных групп сопутствующих аудиту услуг. В новом Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ – десять групп прочих услуг в области аудита. При

этом услуги по формированию и проверке стратегической финансовой информации не указаны ни в одной из групп. Однако в той или иной мере данные услуги могут оказываться в рамках выделенных групп (табл. 3).

Таблица 3

**ВЗАИМОСВЯЗЬ МЕЖДУ ГРУППАМИ ПРОЧИХ УСЛУГ, ПРИВЕДЕННЫХ В ФЕДЕРАЛЬНОМ ЗАКОНЕ «ОБ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ» ОТ 30 ДЕКАБРЯ 2008 г. №307-ФЗ И УСЛУГАМИ ПО ПРОВЕДЕНИЮ СТРАТЕГИЧЕСКОГО АУДИТА**

№	Прочие услуги в соответствии с п. 7 ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ	Возможная взаимосвязь с проверкой стратегической финансовой информации
1	Постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование	Постановка системы планирования и бюджетирования, формирования стратегической отчетности, стратегическое консультирование
2	Налоговое консультирование, постановка, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций	Услуги по стратегическому налоговому планированию и оптимизации налогообложения на основе использования стратегической финансовой информации
3	Анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование	Анализ стратегической финансовой информации
4	Управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией	Формирование стратегической отчетности реорганизованного или приватизированного экономического субъекта
5	Юридическая помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления	Консультирование по правовым аспектам, которые необходимо учитывать при формировании стратегической финансовой информации
6	Автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий	Автоматизация системы планирования и бюджетирования
7	Оценочная деятельность	Оценка стоимости организации с использованием стратегических оценок либо на основе стратегической финансовой информации
8	Разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов	Разработка бизнес-планов, стратегий развития организации, инвестиционных проектов и их аудит
9	Проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях	Научно-исследовательские работы в области формирования и проверки стратегической финансовой информации
10	Обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью	Обучение специалистов в области проверки стратегической финансовой информации

По наблюдению И. Ермолина, ведущего консультанта ASIA Consulting Group, во многих новосибирских и российских компаниях редко проверяют, как разработанный стратегический план соотносится с реальной ситуацией на рынке и возможностями фирмы: «Нара-

ботаются, а результат не тот, что ожидали. Возникают проблемы: нехватка ресурсов, неучтенные факторы риска». Аудит стратегии Ермолин считает связующим звеном между планированием и реализацией планов.

Стратегические планы одних компаний воплощаются, в то время как смелые намерения других так и остаются «мечтой на полке». Причинами несбывшихся планов обычно называют ошибки в реализации стратегии и пеняют на исполнителей. При этом качество самой стратегии не оценивается. И. Ермолин, ведущий консультант ASIA Consulting Group, уверен, что любой стратегический план нуждается в аудите.

Стратегический аудит может быть применим как на уровне государства, так и на уровне коммерческих организаций, т.е. на макро- и микроуровне.

Возникновение стратегического аудита на уровне государства было вызвано объективными причинами (главным образом усилением изменчивости макросреды, в которой действуют разные страны, отсутствие адекватного аналитического инструментария оценки эффективности применительно к экономике) и явилось результатом эволюционного развития стратегического аудита, что связано с необходимостью оценки эффективности осуществленных проектов и проводимых мероприятий. Поэтому в Совете при Президенте РФ по реализации приоритетных национальных проектов и демографической политике ведется работа по стратегическому аудиту крупных национальных проектов. В связи с этим в Счетной палате РФ в оперативном режиме осуществляется разработка методической базы стратегического аудита, а

также его соответствующему организационному, информационному и ресурсному обеспечению. С. Степашин отмечает, что «для осуществления контроля за масштабными долгосрочными государственными программами Счетной палатой внедряется и другой весьма сложный вид контроля – стратегический аудит. Он применим к оценке отраслевых стратегий Правительства РФ и крупных совместных инвестиционных проектов государства и бизнеса» [14, с. 17].

Для координации этой работы в Счетной палате РФ сформирован Центр ситуационного анализа.

Доказательством возникновения и развития стратегического аудита в РФ является использование Счетной палатой РФ в своей деятельности принципов системного аудита, включающего в себя три компонента:

- финансовый аудит как оценка законности произведенных расходов;
- аудит эффективности как оценка целесообразности и продуктивности расходования ресурсов;
- стратегический аудит – экспертиза достижения национальных целей, поставленных руководством страны. Философия стратегического аудита не предполагает аудита самих целей.

Стратегический аудит выявляет степень согласования политики управления с целями организации, его глобальной и социальной стратегиями, а также устанавливает степень связи социальной политики со спецификой организации и внешними условиями. Характеристика стратегического аудита на макроуровне приведена в табл. 4.

Таблица 4

**ХАРАКТЕРИСТИКА СТРАТЕГИЧЕСКОГО АУДИТА НА МАКРОУРОВНЕ**

Понятие стратегического аудита на макроуровне	Условия возникновения стратегического аудита на макроуровне	Объект стратегического аудита на макроуровне	Основные принципы стратегического аудита на макроуровне	Задачи стратегического аудита на макроуровне	Результаты от внедрения стратегического аудита на макроуровне
Стратегический аудит на макроуровне – относительно новая форма аудита, которая обладает значительными потенциальными возможностями. Стратегический аудит на макроуровне – комплекс экспертно-аналитических и контрольных мероприятий, позволяющих оценить эффективность использования национальных ресурсов для достижения стратегических целей, формулируемых политическим руководством страны на определенный период времени	Появления новых, более сложных задач, обусловленных динамичностью и неопределенностью обстановки, отличающихся большим числом переменных, сложным характером зависимостей, наличием случайных факторов и временных ограничений; быстрой сменяемости задач и необходимости ускорения реакции на изменения в макросреде; высокой цены ошибок от принятия неправильных решений; отсутствия разработанных формализованных схем и процедур качественных неопределенных задач	Масштабные долгосрочные государственные программы. Отраслевые стратегии. Инвестиционные проекты государства и регионов, федеральных округов бизнеса	1. Единство направления. Государство, действующее в динамичных условиях внешней среды, должно обладать единством целей, интересов и принципов управления. 2. Выделение доминанты развития. Определение перспективы, которая открывается перед государством с точки зрения роста, нормы прибыли, стабильности и технологии. 3. Экономичность и эффективность. Разработка и реализация стратегии государства строится исходя из имеющихся ресурсов и нацелена на превышение результатов над затратами в определенном стратегическом периоде. 4. Подчиненность частных интересов общественным. Интересы хозяйствующих субъектов не должны превалировать над интересами государства. 5. Оптимальные пропорции между централизацией и децентрализацией в зависимости от конкретных условий, обеспечивающие реализацию целей государства, рациональное использование существующего потенциала и восприимчивость к требованиям макросреды	Контроль за экономической обоснованностью, правомочным, целевым и эффективным использованием бюджетных потоков (эффективность расходования бюджетных средств). Сформировать новую систему индикаторов развития и источников экономического роста. Оценить экономический потенциал, национальных активов с точки зрения способности приносить доходы на длительном отрезке времени	Повышается ответственность за расходование бюджетных средств, их целенаправленное, квалифицированное, экономичное и эффективное использование. Стратегический аудит позволит оценить ресурсную обеспеченность и реализуемость заявленных планов.

В РФ значимость стратегического аудита как инструмента повышения эффективности, по нашему мнению, обусловлена следующими основными факторами:

- рост требований к качеству управления современными коммерческими организациями в условиях мировых тенденций глобализации экономики, интеграции;
- усложнение организационной структуры организаций, появление новых, ранее не существовавших форм собственности и организационно-правовых форм деятельности в связи с развитием рыночных отношений;
- функционирование коммерческих организаций в невыгодных для них конкурентных условиях;
- необходимость ускорения темпов экономического развития РФ, наиболее полного включения интенсивных факторов экономического роста.

Стратегический аудит будет применен и к основным национальным проектам, к которым относят «Доступное и комфортное жилье – гражданам России», «Качественное образование», «Современное здравоохранение», «Улучшение жизни на селе», на которое государство выделяет колоссальные средства из бюджета. Задача Счетной палаты РФ – проверить, насколько эффективно расходуются средства, говорит С. Степашин: «Для Счетной палаты как высшего государственного органа аудита важно сформировать новую систему индикаторов развития и источников экономического роста, чем мы сейчас и занимаемся. Мы проведем оценку экономического потенциала, национальных активов с точки зрения способности приносить доходы на длительном отрезке времени. Такие показатели нужны для стратегического аудита».

Стратегический аудит будет проведен и в отношении проектов «Сочи-2014» и «Владивосток-2012». Напомним, город Сочи – место проведения зимней Олимпиады 2014 г., а Владивосток – саммита Азиатско-Тихоокеанского экономического сотрудничества в 2012 г. На реализацию этих проектов выделяются крупные ассигнования из федерального бюджета. Счетная палата РФ будет тщательно следить за результативностью использования средств.

Стратегический аудит позволит оценить ресурсную обеспеченность и реализуемость заявленных планов, сделать процессы наблюдаемыми, а значит – контролируемыми и управляемыми. Это очень важная задача, потому что общество должно получить от государства дополнительную, независимую гарантию того, что средства бюджета будут использованы эффективно, а народные деньги не будут потрачены впустую.

Стратегический аудит на уровне государства предполагает оценку реализуемости стратегических целей, поставленных высшим политическим руководством страны, с точки зрения ресурсоемкости и ресурсообеспеченности, а равно и оценку «коэффициента сопротивления» внешней среды (качество менеджмента, уровень коррупции, наличие институциональных ограничений и пр.), в которой эти цели реализуются. Стратегический аудит предполагает и более широкий временной горизонт анализа – не один-три года, а пять-восемь лет.

Счетная палата РФ совместно с контрольно-счетными органами субъектов Федерации уже на протяжении нескольких лет работает над созданием в стране единой системы сквозного контроля за реализацией стратегически значимых проектов социально-экономического развития РФ. Эта система, включающая в себя применение стратегического аудита, фи-

нансового аудита и аудита эффективности, позволяет органам внешнего государственного и муниципального контроля охватить весь цикл использования бюджетных средств: от разработки проекта до получения конечного результата.

Таким образом, в современных условиях для оценки стратегически важных проектов необходим стратегический аудит как контур обратной связи в системе стратегического управления. Руководитель Счетной палаты РФ С. Степашин отмечает, что стратегический аудит должен войти в практику деятельности контрольно-счетных органов субъектов РФ, стать в их руках действенным инструментом повышения эффективности управления социально-экономическим развитием регионов РФ.

В реализации национальных проектов участвуют множество экономических субъектов, поэтому возникает необходимость использования стратегического аудита на микроуровне. Таким образом, получается, что стратегический аудит на макроуровне очень тесно взаимосвязан со стратегическим аудитом на микроуровне. Но несмотря на взаимосвязь, следует выделить отличительные особенности стратегического аудита на макро – и микроуровнях, которые представлены в табл. 5.

Стратегический аудит на микроуровне может быть использован у экономических субъектов, участвующих в реализации национальных проектов. Например, национальный проект «Жилье», в котором участвуют множество строительных компаний, которые должны иметь собственную долгосрочную стратегию. Стратегический аудит позволит осуществить эффективность реализации той стратегии экономического субъекта. Успешное развитие каждого экономического субъекта будет влиять на реализуемость национального проекта в целом.

Неудача при выполнении стратегического плана может иметь катастрофические последствия. В лучшем случае организация может добиться приемлемого уровня результативности за счет удачи и применения быстрого тактического мышления. В худшем – прекратить свое существование. Современное бизнес-сообщество наводнено останками компаний, не сумевших реализовать свои стратегические замыслы. Причина краха стратегических планов кроется в неумении реализовать имеющийся план. Помочь организации выбрать верную стратегию развития и успешно ее придерживаться позволит система стратегического аудита как сопутствующая аудиту услуга.

На сегодняшний день спрос на такие услуги сравнительно невысок – это объясняется, прежде всего, неразработанностью данного направления аудита и ограниченностью предложения таких услуг, недооценкой результатов проведенного стратегического аудита.

Для понимания содержания термина «стратегический аудит» необходимо проанализировать понятия «стратегия». Поскольку стратегии определяют общее направление действий организации и целого государства, их нельзя рассматривать как простое выстраивание программ под заранее поставленные цели. Эволюция целей также является неотъемлемой частью формулирования стратегии. Понятие «стратегии» имеет несколько значений. Например, существует стратегия развития государства, стратегия функционирования коммерческой организации, стратегия поведения администрации, стратегия военных кампаний и т.д. Эта множествен-



ность данного термина и заставила нас провести анализ определений понятия «стратегии» отечественных и зарубежных авторов.

Таблица 5

**СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ СТРАТЕГИЧЕСКОГО АУДИТА НА МАКРО- И МИКРОУРОВНЕ**

№	Область сравнения	Стратегический аудит на макроуровне	Стратегический аудит на микроуровне
1	Определение	Стратегический аудит на макроуровне – комплекс экспертно-аналитических и контрольных мероприятий, позволяющих оценить эффективность использования национальных ресурсов для достижения стратегических целей, формулируемых политическим руководством страны на определенный период времени	Стратегический аудит, как составная часть процесса стратегического планирования, охватывает сбор, проверку и анализ достоверной управленческой информации, используемые при разработке конкретных целей, и стратегии бизнеса. Стратегическое управление предполагает, что фирма определяет свои ключевые позиции на перспективу в зависимости от приоритетности целей
2	Основная цель	Оценка с точки зрения обеспечения эффективной и результативности деятельности государственных органов, внебюджетных фондов	Оценка в целом перспектив решения задач предприятия
3	Объект аудита	Национальные проекты, государственные мероприятия, государство в разрезе регионов и федеральных округов	Деятельность хозяйствующих субъектов различных отраслей экономики
4	Пользователи результатов аудита	Государство, в лице органов Счетной палаты и др. отраслевых ведомств; контрольно-счетные органы субъектов федерации	Внутренние пользователи: потенциальные инвесторы, собственники, администрация, менеджеры различных уровней
5	Нормативное регулирование	Все федеральные законы, международные стандарты аудита, Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)	Аудиторские стандарты МСФО ГС <sup>1</sup>
6	Достаточность	Принцип разумной уверенности, основанной на профессиональном суждении контролера	Принцип разумной уверенности, основанной на профессиональном суждении аудитора
7	Методы	Методы проведения аудита идентичны, но используются в различных пропорциях, исходя из конкретно поставленных целей и задач	
8	Результат	Отчет об эффективности использования бюджетных средств	Аудиторское заключение

Однако все многообразие определений стратегии объединяет то, что стратегия – это осознанная и про-

<sup>1</sup> В методологическом соответствии с МСФО, которые предназначены для коммерческих организаций, разработаны детальные стандарты для государственного сектора (МСФО ГС). В финансовой отчетности – это целый свод МСФО ГС, о применении которого в РФ почти ничего не слышно. Общепринятыми в международном сообществе они стали с 2000 г., а в 2004 г. они были признаны большинством государств и рядом межгосударственных организаций, в частности, Организацией Североатлантического договора (НАТО). Осуществить переход на эти стандарты в европейских странах намечалось до 2006 г.

думанная совокупность норм и правил, лежащих в основе выработки и принятия стратегических решений, влияющих на эффективное долгосрочное состояние коммерческой организации, как средства связи ее с внешней средой.

Но несмотря не единое связующее рассмотренных определений, современные ученые пытаются систематизировать эти определения по подходам.

Так, Пономарева Н.И. выделяет три подхода к определению термина «стратегия».

- Первый подход включает классические определения данного термина, как правило, используемые в военном деле, что послужило основой для выработки трактовки данного термина применительно к коммерческой организации.
- Второй подход – рассмотрение стратегии как средства, обеспечивающего достижение коммерческой организацией своих целей. Данную точку зрения разделяют такие ученые, как А. Чэндлер, А.Т. Зуб, М.В. Локтионов, Р. Румельт и Х. Виссема.
- Третий подход – стратегия рассматривается как средство обеспечение конкурентных преимуществ. Данной точки зрения придерживаются Артур А. Томпсон-мл., А. Дж. Стрикленд.

Таким образом, понятие стратегии можно рассматривать в статике и в динамике. Рассмотрение стратегии в динамике делает необходимым в рамках учетно-аналитической системы формировать стратегическую информацию, ориентированную на стратегический уровень управления. Данная информация должна формироваться:

- на этапе формирования и выбора стратегий;
- на этапе реализации стратегии в целях анализа, контроля и регулирования;
- на этапе смены стратегий для обоснования данного решения.

Заслуживает внимания обобщенный подход к рассмотрению стратегии Керимовым В.Э. В данное понятие он включает:

- долговременные цели, определяющие деятельность организации (стратегические цели);
- технологии, с помощью которых реализуется достижение стратегических целей;
- ресурсы, которые будут использованы при достижении стратегических целей;
- систему управления, обеспечивающую достижение стратегических целей, в том числе людей как основную составляющую часть системы управления.

В соответствии с теоремой о принципиальной ограниченности формальных методов познания, никакое явление системы не может быть полностью описано средствами только этой системы, т.е. для описания необходима «надстройка» над системой, или система-оболочка, включающая больше характеристик («уровней свободы»). Распространяя этот принцип на определение «стратегии» организации, мы сделали вывод, что применение теорий бухгалтерского учета при формировании содержания понятия «стратегии», позволяет выделить все его грани:

- теория как язык. Суть этой теории заключается в том, что необходим профессиональный язык, описывающий «стратегию». По отношению к организации стратегия является подчиненной системой. Таким образом, язык стратегии может быть задан самой организацией. И такой язык должен максимально объективно восприниматься всеми пользователями (с учетом диапазона восприятий, обусловленного неизбежным различием индивидуального человеческого восприятия);
- теория, как способ доказательства. Используя эту теорию, необходима система аргументации при разработке и

реализации стратегии, строящаяся на дедуктивных и индуктивных доказательствах;

- теория как руководство. Использование этой теории для стратегии заключается в том, что она может быть как описывающая (позитивная), так и предписывающая (нормативная);
- верификация теории. Суть этой теории применительно к понятию стратегия заключается в установлении ее приемлемости или истинности.

Таким образом, на основе вышеизложенного, нами выделены два подхода к пониманию дефиниции «стратегия»:

- стратегия – это конкретный долгосрочный план достижения некоторой цели, а выработка стратегии – это процесс нахождения некоторой цели и составление долгосрочного плана. Такой подход основывается на том, что все возникающие изменения предсказуемы, происходящие в среде процессы носят детерминированный характер и поддаются полному контролю и управлению;
- под стратегией понимается долгосрочное качественно определенное направление развития предприятия, касающееся сферы, средств и формы ее деятельности, системы внутрипроизводственных отношений, а также позиций предприятия в окружающей среде. При таком понимании стратегию можно охарактеризовать как выбранное направление деятельности, функционирование в рамках которого должно привести организацию к достижению стоящих перед ней целей.

Таким образом, стратегия является сложным инструментом комплексного планирования, осуществления и контроля наиболее перспективного сценария развития организации.

Исследование сущности и экономической природы стратегического аудита позволило сделать вывод, что стратегический аудит относится к сопутствующим аудиту услугам, под которым понимается оценка степени адекватности стратегии, формирование, реализация и оценка которой осуществляется на основе данных формируемых в рамках учетно-аналитической системы коммерческой организации, располагаемым организацией ресурсам, условиям внешней макросреды и внутренней микросреды. Дальнейшее развитие теории стратегического аудита, на наш взгляд, должно опираться на базовую теорию аудита: теория консалтинга, которая устремлена в будущее и позволяет выяснить то, что лежит за пределами зарегистрированных фактов хозяйственной жизни.

В качестве объекта стратегического аудита выделена стратегическая информация, формируемая в рамках стратегического учета, которая включает в себя стратегическую (бухгалтерскую) отчетность. Так как в настоящее время пользователи желают владеть не только информацией ориентированной в прошлое, а акцент смещается на информацию, носящую будущий характер, так как внешним пользователям очень важно знать перспективы развития коммерческой организации, чтобы своевременно осуществить перелив собственного капитала в наиболее рентабельные сегменты рынка. Таким образом, проведение стратегического аудита и дальнейшее его развитие как на макро- так и на микроуровне в современных условиях становится все более актуальным.

*Алексеева Ирина Владимировна*

## Литература

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Бондарев А.В. Развитие методики формирования прогнозной финансовой информации и ее аудита при оказании сопутствующих услуг [Текст] : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Бондарев А.В. – Ростов н/Д, 2009. – 54 с.
3. Верхов В.А. Аудит-2000 : проблемы и перспективы развития [Текст] / В.А. Верхов, Т.В. Козлова // Бухгалтерский учет. – 1998. – №4.2. – С. 4-8.
4. Виссема Х. Стратегический менеджмент и предпринимательство [Текст] / Виссема Х. – М. : Финпресс, 2000.
5. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита [Текст] : пер. с англ. / Р. Додж ; предисл. Стукова С.А. – М. : Финансы и статистика ; ЮНИТИ, 1992. – 240 с.
6. Зуб А.Т. Системный стратегический менеджмент : методология и практика [Текст] / А.Т. Зуб, М.В. Локтионов. – М. : Генезис, 2001. – 752 с.
7. Князева Н.В. Консалтинг: определения и особенности [Текст] / Н.В. Князева // Аудиторские ведомости. – 2010. – №4.
8. Кох Р. Стратегия. Как создавать и использовать эффективную стратегию [Текст] / Р. Кох. – 2-е изд. – СПб. : Питер, 2003. – 320 с.
9. Мельник М.В. и др. Ревизия и контроль [Текст] : учеб. пособие / Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. ; под ред. М.В. Мельник. – 3-е изд. – М. : КНОРУС, 2007.
10. Никитина Л.Л. Предисловие к русскому изданию [Текст] / Л.Л. Никитина // Туретт-Туржи К. Консалтинг. – СПб. : Нева, 2004. – С. 7.
11. Петрова В.И. Концепция аудита : основные элементы [Текст] / В.И. Петрова // Аудиторские ведомости. – 2009. – №12. – С. 3-15.
12. Пономарева Н.И. Методология формирования учетно-аналитических систем в строительных организациях [Текст] : автореф. дис. ... д-ра экон. наук / Н.И. Пономарева. – М., 2009.
13. Соколов Я.В. Очерки развития аудита [Текст] / Я.В. Соколов, А.А. Терехов. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2004. – 376 с.
14. Степашин С. Аудит государственного масштаба. Расширение горизонтов контроля ставит новые задачи перед Счетной палатой [Текст] / Сергей Степашин // Российская газета. – 2009. – 15 янв.
15. Стратегический учет [Текст] / под. ред. В.Э. Керимова. – М. : Омега-Л, 2005.
16. Томпсон А.А. мл. Стратегический менеджмент : концепции и стратегии [Текст] : учеб. для вузов / А.А. Томпсон мл., А.Дж. Стрикленд ; пер. с англ. – М. : ИНФРА-М, 2000. – 412 с.
17. Хангер Дж. Д. Основы стратегического менеджмента : учеб. для студентов вузов, обучающихся по направлению «Менеджмент» ; пер. с англ. / Дж. Д. Хангер, Т.Л. Уилен. – 4-е изд. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 319 с.
18. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета [Текст] / Э.С. Хендриксен, М.В. Ван Бреда ; пер. с англ. ; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1997..
19. Шеремет А.Д. Концепция развития аудита и аудиторское образование в России [Текст] / А.Д. Шеремет // Аудиторские ведомости. – 1977. – №2. – С. 3-9.
20. Эксперт РА [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.raexpert.ru>.
21. Эксперт. – 2009. – №13.

## Ключевые слова

Теории аудита; стратегический аудит; макроуровень; микроуровень; теория адекватности; теория контролинга; теория консалтинга; подтверждающий аудит; системно-ориентированный; аудит; ориентированный на риск; подтверждающе-аналитический аудит.

## РЕЦЕНЗИЯ

В современных условиях становление аудита и в целом аудиторской деятельности направлено на реализацию и усиление контрольно-соответствующих функций аудита. Такое расширение границ аудиторской деятельности может быть достигнуто только в результате пере-

хода от аудита подтверждающего к аудиту подтверждающе-аналитическому. В этих условиях особую актуальность приобретает стратегический аудит, который представляет собой составную часть аудита системы управления промышленной организации.

Обеспечение единства терминологической базы является неотъемлемой частью любого научного исследования. В связи с этим автор подробно остановился на проблемах, характерных для современной терминологии в области аудиторской деятельности, и определил экономическую природу и место стратегического аудита. На сегодняшний день спрос на такие услуги сравнительно невысок – это объясняется прежде всего неразработанностью данного направления аудита и ограниченностью предложения таких услуг, недооценкой результатов проведенного стратегического аудита.

Автором сделан обзор взглядов на дефиницию «аудит» современных отечественных и зарубежных авторов, что позволило выделить пять основных подходов к этому понятию:

- первый подход рассматривает аудит как системный процесс;
- второй подход рассматривает аудит как независимый финансовый контроль, подтверждающий достоверность отчетности;
- третий подход представляет аудит как предпринимательскую деятельность;
- четвертый подход – аудит как независимая экспертиза (проверка);
- пятый подход – аудит как системное исследование.

В рамках каждого подхода, автором выделено два понимания дефиниции «аудит»: в широком и узком смысле.

В статье для правильного и глубокого понимания сущности аудита в современных условиях рассмотрены вопросы эволюции этапов развития аудита в Российской Федерации, которые увязаны с основополагающими теориями адекватности, контроллинга и консалтинга.

С учетом мирового развития аудита и реалий сегодняшнего дня базовой теорией для концепции развития аудита должна являться теория консалтинга. Однако, на наш взгляд, границы этой теории следует расширить, а именно: анализ эффективности работы предприятия не должен сводиться только к анализу работы его администрации; под анализом эффективности работы предприятия следует понимать анализ экономической устойчивости проверяемого экономического субъекта, т.е. способности продолжать свою деятельность с текущими или перспективными (оптимальными) параметрами.

Изучена нормативная база, позволяющая определить содержание сопутствующих аудиту услуг и прочих. Одним из перспективных направлений сопутствующих аудиту услуг является система стратегического аудита, под которым автор понимает оценку степени адекватности стратегии, формирование, реализация и оценка которой осуществляется на основе данных формируемых в рамках учетно-аналитической системы коммерческой организации, располагаемых организацией ресурсам, условиям внешней макросреды и внутренней микросреды.

Проведен обзор рынка аудиторско-консалтинговых услуг, определено место стратегического аудита в нем, выделены направления проведения стратегического аудита. Стратегический аудит может быть применим как на уровне государства, так и на уровне коммерческих организаций, т.е. на макро- и микроуровнях. Проведен сравнительный анализ стратегического аудита на макро- и микроуровнях.

Вместе с тем на сегодняшний день практически отсутствуют работы, обобщающие разработки российских и западных ученых в области формирования концепции стратегического аудита коммерческой организации. Данная работа восполняет определенный пробел в теории и практике российского аудита, так как в ней исследованы сущность и экономическая природа одного из новых и перспективных направлений аудита: стратегический аудит. Это исследование позволяет заложить основы для разработки концепции стратегического аудита на микроуровне, в связи с чем представляет научный и практический интерес.

Актуальность статьи не вызывает сомнений, так как описывает и помогает решить ряд проблем хозяйствующих субъектов в условиях кризиса.

На мой взгляд, работа выполнена на высоком теоретическом уровне, имеет прикладную значимость, написана собственным стилем, изложена авторская точка зрения на сущность и место стратегического аудита коммерческих организаций.

Считаю, что статья Алексеевой И.В. отвечает требованиям, предъявляемым к печатным научным публикациям, и может быть опубликована в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Кизилов А.Н., д.э.н., профессор, зав.кафедрой «Аудит» Ростовского государственного экономического университета «РИНХ»*

## 4.1. RESEARCH OF ESSENCE AND ECONOMIC NATURE OF STRATEGIC AUDIT AND ITS OBJECTS

I.V. Alekseeva, Ph.D. in Economics,  
Associate Professor of Accounting Department

*Rostov State University of Economics*

The article analyzes the essence and economic nature of strategic audit and its objects. The main approaches to the definition of "audit" are presented: in a narrow and broad sense. The evolution of audit development stages in Russia is surveyed. The analysis of main approaches to the audit theory is carried out. The review of auditing consulting services market is provided, the place of strategic audit at the market is determined, the trends of strategic audit procedure are identified: strategic audit can be used both at the state level, and commercial organizations level, i.e. at macro- and micro-levels.

### Literature

1. Federal law d/d 30<sup>th</sup> December, 2008 №307-FL «On auditing activities» [Electronic resource]. – Electronic legal system «Consultant Plus» <http://www.consultant.ru/online/>.
2. A.V. Bondarev. Development of formation methods of forward financial reporting and its audit when providing related services [Text]: abstract of thesis for candidate's degree of economic sciences 08.00.12/, Bondarev Aleksey Vladimirovich. Rostov-on-Don, 2009. – 54 p.
3. V.A.Verkhov, T.V. Kozlova. Audit-2000: problems and prospects of development // Accounting. – 1998. – №4.2. – p.4-8
4. R. Dodge. Compendium of audit standards and codes: translated from English: Foreword by Stukov S.A. – M.: Finance and Statistics; UNITY, 1992. – 240P.
5. A.T. Zub. System strategic management: methodology and practice. [Text]/ A.T. Zub, M.V. Loktionov – M.: Genezis, 2001. – 752 p.
6. N.V. Knyazeva. Consulting: definitions and characteristic features // «Auditor's journal», 2010, №4
7. M.V. Melnik. Revision and control: study guide / Melnik M.V., Panteleev A.S., Zvezdin A.L., under the editorship of M.V. Melnik. – 3d edition, M: KNORUS, 2007.
8. L.L. Nikitina. Foreword to the Russian edition of the book: K. Tupett-Turgy, Consulting, SPb, «Neva» publishing house, 2004, p. 7.
9. V.I. Petrova. Audit conception: basic elements // Auditor's journal, – 2009, №12 p. 3-15
10. N.I. Ponomaryova. Methodology of accounting analytical systems in building organizations [Text]: abstract of the thesis for a doctor's degree in economics: 08.00.12 / Ponomeryova N.I. Moscow, 2009. – 54 p.
11. Y.V.Sokolov, A.A. Terekhov. Documentaries of audit development. – M.: FBK-PRESS, 2004. – 376P.
12. S. Stepashin. Audit of state scale. Expansion of control horizons set new tasks to the Audit chamber «Russian newspaper», January 15, 2009.
13. Strategic management and entrepreneurship [Text] / Vissema H. – «Finpress», 2000.
14. Strategic accounting [Text]: / under the editorship of V.E. Kerimov. – M.: Omega-L, 2005, p. 7.
15. Strategy. How to make and use efficient strategy. 2d edition. / R. Koch. – St.-Petersburg: Piter, 2003. – 320 p.
16. A.A. Tompson. Junior Strategic management: concepts and strategies [Text]: textbook for higher education institutions / A.A. Tompson junior, A. G. Strickland; translated from English. – M.: INFRA-M, 2000. – 412 p.

17. J. Hangren. David Strategic management basics: textbook for students of higher education specializing in management / J.D. Hanger, T. L. Whilen; translated from English – 4<sup>th</sup> edition. – M. : UNITY-DANA, 2008. – 319.
18. E.S. Handricksen. Theory of accounting [Text] / E.S. Handricksen, M.V. Van Breda; translated from English; / edited by professor Y.V. Sokolov. – M.: Finance and Statistics, 1997. – p. 20.
19. A.D. Sheremet. Conception of audit development and auditors education in Russia // Auditor's journal, 1977. – №2. – p. 3-9.
20. «Gksper RA» №13 ot 6 aprely 2009.

### **Keywords**

Audit theories; strategic accounting; macrolevel; microlevel; adequacy theory; controlling theory; consulting theory; verification audit; system-oriented; risk-oriented audit; and analytical verification audit.