

## 4. ОБЩИЙ АУДИТ

### 4.1. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АУДИТ ЭФФЕКТИВНОСТИ ПРОЦЕССА ВЫПУСКА И ПРОДАЖИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

Багдасарян Д.Г., аспирант кафедры аудита

*Ростовский государственный  
экономический университет*

Рассмотрены теоретические и практические вопросы разработки и использования методики управленческого аудита эффективности процесса выпуска и продажи готовой продукции. Определены алгоритм и инструментарий методики, система получаемых показателей. Уделено внимание специфике аудиторских процедур составления системно-аудиторского производного баланса на начало и конец проверяемого периода в целях оценки эффективности и рациональности использования ресурсов в процессе выпуска и продажи готовой продукции с определением влияния на собственность организации.

В настоящее время развитие аудита в Российской Федерации привело к функционированию и использованию различных видов аудита:

- внешний финансовый аудит в виде ревизии учетных документов и отчетности аудируемого лица независимым аудитором с последующей формулировкой мнения аудитора о достоверности бухгалтерской финансовой отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству;
- внутренний аудит – исследование принятых методик и операций организации внутренним аудитором для подтверждения их соответствия политике и стратегии организации;
- аудит эффективности – проверка независимым аудитором того, насколько эффективно и экономично расходуются ресурсы и собственность.

Развитие аудита эффективности связано с его двумя базовыми направлениями:

- бюджетный аудит эффективности использования государственных ресурсов. В настоящее время аудит эффективности применяется Счетной палатой РФ и предполагает проведение проверок целевого и эффективного использования государственных средств и государственной собственности;
- коммерческий вид аудита эффективности, реализуемый в виде управленческого аудита эффективности, связанного с проверкой эффективного и рационального использования ресурсов и собственности, проверкой эффективности управления в коммерческих организациях.

Впервые понятие аудита эффективности появилось в 1977 г. в материалах Римской декларации руководящих принципов контроля, где впервые была поставлена задача проводить аудит эффективности использования бюджетных средств, правительственной помощи с акцентом на эффективное использование собственности [4].

В РФ аудит эффективности начал развиваться с бюджетных организаций.

Появление нового вида контрольной деятельности было вызвано тем, что в связи с повышением роли государственных финансов в экономике развитых стран и совершенствованием систем государственного финансового контроля возникла потребность в более гибких и эффективных формах государственного управления. Контроль только за распределением и учетом расходования государственных средств стал уже недостаточным. К тому же финансовым аналитикам и законодателям требовались более достоверная финансовая информация и показатели, характеризующие деятельность органов управления [2, с. 28].

Аудит эффективности получил ускоренное развитие на субъектах хозяйствования, имеющих в хозяйственном ведении государственную собственность или получивших бюджетные (государственные) средства для выполнения конкретного задания. Это направление аудита впервые появилось в техническом задании аудиторских проверок государственных унитарных предприятий, когда была поставлена задача оценки эффективности использования основных фондов предприятий. Вопрос о развитии аудита эффективности поставлен при организации контроля за движением бюджетных средств, в частности, при реализации федеральных социальных программ развития. В этом случае перед аудитором поставлена задача контроля не только за целевой направленностью использования выделенных финансовых ресурсов, но и за их результативностью [1, с. 33-34].

Управленческий аудит эффективности является одним из видов консультационных услуг клиенту, выполняемым независимым аудитором в целях повышения эффективности использования его ресурсов, сохранения и наращивания собственности.

Появление и развитие управленческого аудита эффективности в коммерческих организациях связано с реализацией комплекса оперативных, тактических и стратегических задач по повышению рыночной стоимости организации как основного показателя деятельности, ориентацией на изменение собственности в результате реализации цикла взаимосвязанных операций (заготовление, производство, выпуск, продажа продукции) в виде агрегированных и дезагрегированных показателей в адекватных ценах (чистые активы, чистые пассивы).

Управленческий аудит эффективности выпуска и продажи готовой продукции нацелен на оценку эффективности использования производственных ресурсов в процессе выпуска и продажи готовой продукции и получаемых результатов через изменение показателей собственности (чистые активы, чистые пассивы).

В этих условиях в качестве инструментария аудита предлагается использование системно-аудиторского производного баланса.

Управленческий аудит эффективности позволяет проанализировать степень полезной отдачи производственных ресурсов и собственности и определить потенциальные возможности их более рационального использования, дать оценку уровню эффективности управленческой деятельности, влиянию конкретного результата от продажи продукции на деятельность организации в целом, качеству ее работы, и в итоге выработать необходимые рекомендации по оптимизации ее использования. Собственник в любом случае должен знать, насколько эффективно используется принадлежащая ему собственность, что получено от ее использования.

При разработке методики управленческого аудита эффективности процесса выпуска и продажи готовой продукции необходимо определиться с критериями оценки эффективности и способами выражения результатов аудита.

Управленческий аудит эффективности представляет собой сложный, многоплановый и системный инструмент контроля, включающий следующие основные функции:

- контроль за экономической обоснованностью и эффективностью использования производственных ресурсов в процессе выпуска и продажи продукции;
- анализ результативности использования производственных ресурсов;
- контроль за динамикой и сохранностью собственности в разрезе факторов ее санкционированного и несанкционированного движения в процессе выпуска и продажи готовой продукции.

С учетом представленных функций управленческого аудита эффективности использование системно-аудиторского производного баланса позволяет оценить собственность предприятия и ее отклонения до и после проведения аудита с выделением основных факторов, повлиявших на изменение собственности в разрезе используемых производственных ресурсов и получаемых результатов в процессе выпуска и продажи готовой продукции.

Результаты управленческого аудита эффективности выражаются показателями чистых активов и чистых пассивов:

- динамика чистых активов в адекватных ценах;
- динамика чистых пассивов в адекватных ценах;
- отклонения в виде специфических и ценовых составляющих.

Путем составления контрольного или аудиторского нулевого баланса на начало и конец проверяемого периода определяется реальное изменение собственности за период:

- реальная собственность определяется на начало проверяемого периода;
- реальная собственность определяется на конец проверяемого периода;
- ставятся на учет нарушения и недостатки, выявленные в ходе проведения аудита;
- определяется изменение реальной собственности за период, а затем по данным Главной книги и аналитического учета ее санкционированное и несанкционированное поступление и выбытие.

Системно-аудиторский производный баланс представляет собой инжиниринговый инструментальный итерактивного характера, в основу составления и использования которого положен процессный подход, который является высшим стандартом организационного менеджмента.

Управленческий аудит эффективности концентрирует внимание на факторах сохранности собственности и эффективности использования производственных ресурсов в процессе выпуска и продажи готовой продукции и включает определение следующего:

- насколько эффективна система внутреннего и внешнего аудита хозяйствующего субъекта;
- насколько эффективно и рационально хозяйствующий субъект приобретает, сохраняет и использует свои производственные ресурсы;
- причины нерациональности и неэффективности деятельности;
- уровень управления процессами движения готовой продукции, собственностью и финансовыми результатами от продаж;
- динамика и сохранность собственности.

Учитывая, что определяющими любого вида деятельности является цели, то конечный результат управленческого аудита эффективности – это выработка предложений по повышению эффективности использования производственных ресурсов с ориентацией на сохранение и наращивание собственности и обеспечение эффективной работы предприятия [2].

С учетом указанных положений методика управленческого аудита эффективности процесса выпуска и продажи готовой продукции включает следующие разделы:

- базовый принцип организации аудита;
- цель аудита;
- инструментальный аудит;
- системно-аудиторский производный баланс;
- данные управленческого аудита эффективности;
- Главная книга;
- аудиторское заключение;
- решения, принимаемые по изменению системы контроля и аудита.

Базовый принцип организации управленческого аудита эффективности ориентирует на продолжение деятельно-

сти проверяемого хозяйствующего субъекта, динамику его чистых активов и чистых пассивов.

В соответствии с указанным принципом цель управленческого аудита эффективности – выработка рекомендаций по обеспечению сохранности и управления собственностью, повышению эффективности использования ресурсов в процессе выпуска и продажи готовой продукции с определением влияния на собственность.

Базовым инструментарием управленческого аудита эффективности выступают системно-аудиторские производные балансы, использующие подход денежные средства / чистые пассивы (чистый капитал), уровень которых характеризует один из трех вариантов деятельности [1, с. 40-43]:

- вариант 1 – в случае эффективной деятельности: денежные средства / дезагрегированные чистые источники средств (чистые пассивы);
- вариант 2 – в случае неэффективной деятельности: убытки / отрицательный капитал;
- вариант 3 – в случае частичной или полной потери собственности: отсутствие свободных денежных ресурсов / нулевой капитал.

Системно-аудиторский производный баланс включает следующие разделы:

- начальный оператор – бухгалтерский баланс на начало проверяемого периода;
- контрольные проводки;
- контрольный нулевой баланс на начало проверяемого периода;
- бухгалтерский баланс на конец проверяемого периода;
- системно-аудиторские проводки;
- системно-аудиторский баланс;
- контрольные проводки;
- контрольный нулевой баланс на конец проверяемого периода;
- данные управленческого аудита эффективности.

Управленческий аудит эффективности сводится не только к подтверждению фактического положения, полученных результатов, а к определению и оценке факторов, которые привели к этому положению, анализу реальных итогов работы, определению санкционированного и несанкционированного движения собственности и ресурсов за проверяемый период.

Управленческий аудит эффективности предполагает определение рыночной стоимости предприятия на начало и конец проверяемого периода и проведение необходимых корректировок.

Для этих целей составляются контрольные проводки, предполагающие отражение контрольных операций по составлению контрольного или аудиторского нулевого баланса на начало и конец контролируемого периода.

По результатам корректирующих проводок аудита эффективности в целях уточнения начального оператора составляется системно-аудиторский баланс.

Контрольные проводки по отражению гипотетических операций на конец проверяемого периода составляются в рыночных ценах. В результате составляется контрольный нулевой баланс на конец проверяемого периода. Конечный оператор представлен чистыми активами и чистыми пассивами в адекватных ценах.

Данные управленческого аудита эффективности выпуска и продажи готовой представляются в виде показателей:

- до проведения аудита: отклонение стоимости чистых активов за контролируемый период;
- после проведения аудита: отклонение стоимости чистых активов и чистых пассивов за контролируемый период по результатам проведения аудита эффективности;
- основные факторы – анализ отклонений в разрезе контролируемых факторов: контрольные процессы, выявленные недостатки и нарушения, ценовая составляющая и др.

В разрезе указанных факторов (отклонений чистых активов и чистых пассивов на начало и конец контролируемого периода) по данным Главной книги определяются причины изменений, результаты, проводится контроль ошибок и нарушений.

По результатам управленческого аудита эффективности процесса выпуска и продажи готовой продукции дается аудиторское заключение о:

- эффективности системы внутреннего и внешнего аудита;
- уровне управления процессами движения готовой продукции, собственностью и финансовыми результатами;
- эффективности динамики агрегированных и дезагрегированных показателей собственности (чистых активов и чистых пассивов);
- эффективности использования и сохранности собственности;
- эффективности использования ресурсов в процессе выпуска и продажи готовой продукции.

По полученным результатам принимаются решения по изменению системы контроля и аудита:

- внутренний аудит: удовлетворительность, эффективность системы внутреннего аудита, усиление системы внутреннего аудита, усиление управления;
- внешний аудит: смена аудитора.

Методика управленческого аудита эффективности процесса выпуска и продажи готовой продукции коммерческой организации ориентирована на оценку эффективности использования ресурсов в процессе выпуска и продажи готовой продукции, оценку динамики, сохранности и управления процессами движения готовой продукции, собственностью с выходом на показатели стоимости предприятия на начало и конец проверяемого периода (чистые активы и чистые пассивы) на базе составления и использования системно-аудиторского производного баланса, оценку полученных отклонений с контролем ошибок и нарушений по данным Главной книги, и на этой основе принятие решений по изменению принятой системы контроля и аудита.

Составление и использование системно-аудиторского производного баланса позволяет отразить нулевые контрольные операции на начало и конец проверяемого периода, поставить на учет недостатки и нарушения, выявленные в ходе проведения аудита эффективности, и таким образом уточнить начальный оператор (имеющуюся информационную базу проверки) с получением реальных результатов.

Управленческий аудит эффективности обеспечивает проверку того, насколько эффективно и рационально используются ресурсы в процессе выпуска и продажи готовой продукции с определением влияния на собственность предприятия, и направлен на принятие обоснованных решений административного характера по установлению и наказанию виновных лиц и управленческого характера по изменению системы внутреннего и внешнего аудита в целях обеспечения сохранности и наращивания собственности.

## Литература

1. Лабынцев Н.Т. Использование системы производных балансовых отчетов в учете доверительной собственности [Текст] / Н.Т. Лабынцев, Т.А. Столбунова // 1С: Компьютерный аудит. – 2004. – №2. – С. 40-43.
2. Лабынцев Н.Т. и др. Управленческий учет и аудит в условиях рыночной экономики [Текст] / Н.Т. Лабынцев, Е.Н. Шарватова, Р.П. Михайленко. – Ростов-н/Д : РГЭУ, 2001. – 266 с.
3. Лесняк В.В. Система производных балансовых отчетов как учетно-аналитический механизм стратегической бухгалтерии [Текст] / В.В. Лесняк // Экономический вестник Ростовского гос. ун-та. – 2006. – №1. – С. 76-79.
4. Мельник М.В. и др. Основы аудита [Текст] : курс лекций с ситуационными задачами / М.В. Мельник, М.Л. Макальская, Н.А. Пирожкова. – М. : Дело и сервис, 2007. – 208 с.
5. Рябухин С.Н. Первые уроки аудита эффективности [Текст] / С.Н. Рябухин // ЭКО. – 2004. – №4. – С. 27-38.

## Ключевые слова

Управленческий аудит; процесс выпуска и продажи готовой продукции; инжиниринговый инструментальный аудит; системно-аудиторский производный баланс; чистые активы; чистые пассивы.

*Багдасарян Диана Гамлетовна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность вопросов, рассматриваемых в представленной статье, определяется необходимостью проверки независимым аудитором того, насколько эффективно, экономично и рационально используются ресурсы и собственность проверяемого субъекта в процессах заготовления, производства, выпуска и продажи готовой продукции, насколько эффективно управление производственными ресурсами организации в целом.

В условиях наличия в Российской Федерации самых разнообразных форм собственности, создания системы внешнего и внутреннего аудиторского контроля, развития управленческого аудита эффективности, внедрения международных стандартов и интернациональных систем учета, контроля и аудита одной из главных задач является внедрение механизма эффективного аудиторского контроля за использованием ресурсов в процессах выпуска и продажи готовой продукции.

При современном уровне информационных технологий целесообразно использование адаптивных моделей аудиторской проверки на базе инжиниринговых методов и механизмов аудиторского контроля, предлагающих соответствующую алгоритмизацию аудиторско-контрольных процедур как серию взаимосвязанных действий, направленных на достижение поставленных целей. Целесообразность моделирования методики аудиторской проверки для проведения и совершенствования аудита определяется ориентацией аудиторского процесса как от анализа к синтезу, так и от синтеза к анализу в целях выявления несанкционированного движения и оценки эффективности использования ресурсов в процессе выпуска, отгрузки и продажи готовой продукции, что позволило автору разработать и предложить для практического использования методику управленческого аудита эффективности выпуска и продажи готовой продукции коммерческой организации.

Если традиционные методы аудита обращают внимание на множество аналитических показателей – абсолютных по данным первичных документов, регистров и отчетности, относительных, модельных показателей с последующим обобщением в виде аудиторского отчета и заключения, то инжиниринговые методы и инструменты аудита сформированы в обратном порядке и направлены на процесс аудиторского контроля от синтеза к анализу с ориентацией на показатели стоимости предприятия.

Предлагаемый автором механизм системно-аудиторского производного баланса может быть использован в целях повышения эффективности финансового контроля фактов несанкционированного выбытия ресурсов в процессах выпуска и продажи готовой продукции, обеспечивает эффективную организацию контроля использования ресурсов на базе показателей собственности – чистых активов и чистых пассивов.

В статье обоснована ориентация представленной методики на оценку эффективности использования ресурсов в процессе выпуска и продажи готовой продукции, оценку динамики, сохранности и управления процессами движения готовой продукции, собственностью с выходом на показатели стоимости предприятия на начало и конец проверяемого периода на базе составления и использования системно-аудиторского производного баланса.

Положительным является то, что использование представленной методики управленческого аудита эффективности обеспечит принятие обоснованных решений административного характера по установлению и наказанию виновных лиц и управленческого характера по изменению системы внутреннего и внешнего аудита проверяемого субъекта.

Статья представляет не только теоретический, но и практический интерес, соответствует направлению специальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика», выполнена на высоком научном уровне, отличается актуальностью, научной новизной и может быть рекомендована для публикации.

*Штапова И.С., д.э.н., профессор кафедры «Экономика и управление» филиала РГЭУ «РИНХ» г. Георгиевск СК*

## 4.1. EFFECTIVENESS MANAGEMENT AUDIT OF FINISHED PRODUCTION OUTPUT AND SALE PROCESS

D.G. Bagdasaryan, Post-graduate of Chair «Audit»

*Rostov State Economic University*

Theoretical and practical problems of effectiveness management audit procedure of finished production output and sale process elaboration and using are considered here. The procedure algorithm and tools and system of exceeded indexes are shown. Attention is given to the audit procedure peculiarity of system-auditing derivative balance sheet elaboration and using in the beginning and end of inspecting period with the purpose of effectiveness and rationality using sources appraisal of finished production output and sale process with the influence determine to the company's property.

### Literature

1. N.T. Labyntsev. The use of derivatives in the balance sheets of registered trusts / N.T. Labyntsev, T. Stolbunova. Moscow: ZAO «1С»: computer audit. – 2004. – №2. – p. 40-43.
2. N.T. Labyntsev. Management accounting and auditing in market economy / N.T. Labyntsev, E.N. Sharovatova, R.P. Mikhailenko. – Rostov-N / A: RGEU, 2001. – 266 p.
3. V. Lesnyak. System balance sheet derivatives as accounting and analytical framework of strategic accounting / V. Lesnjak // Economic News, Rostov State University. – 2006. – №1. – P. 76-79.
4. M. Melnik, M.L. Makalskaya, N.A. Pirozhkova. Fundamentals of Auditing: lectures with case studies. – M.: Publishing house «thing, and service», 2007. – 208.
5. S.N. Ryabukhin. The first lessons of performance audits // IVF. – 2004. – №4. – p. 27-38.

### Keywords

Management audit; finished production output and sale process; engineering audit tools; system-auditing derivative balance sheet; net assets, net sources.