

## 7.2. ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ

Федоренко И.В., к.э.н, доцент,  
доцент кафедры бухгалтерского учета;  
Искрова В.Ю., магистрант кафедры  
бухгалтерского учета

*Сибирский государственный аэрокосмический университет им. академика М.Ф. Решетнева*

В статье рассматривается содержание аудита эффективности. На основе обобщения мнений специалистов формируется авторский подход к составляющим аудита эффективности.

Отсутствие единого понимания сущности и содержания аудита эффективности приводит к тому, что до настоящего времени не сформирована целостная и общепринятая концепция аудита эффективности, определяющая особенности его содержания.

К основным вопросам проведения аудита эффективности разные авторы относят различные направления. Так, например, согласно документам международных организаций высших органов государственного контроля, к основным вопросам проведения аудита эффективности относятся экономичность, продуктивность и результативность [10, с. 7]. Е.И. Иванова, М.В. Мельник, В.И. Шлейников также выделяют вышеперечисленные направления, однако трактуют их по-своему [9, с. 19]. С.Н. Рябухин вместо продуктивности предлагает показатель производительности [11, с. 15]. И.В. Баранова считает, что составляющими эффективности являются экономичность, эффективность использования ресурсов и результативность осуществленных затрат [2, с. 134]. Е.И. Бондаренко одной из составляющих аудита эффективности считает экономность [3]. Некоторые авторы выделяют аудит эффективности использования ресурсов, результативности и экономичности [13, с. 11]. Ф.Л. Дефлизи, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейлли, М.Б. Хирш считают, что аудит эффективности – это проверка выполнения сметы, экономии и эффективности использования фирмой своих ресурсов и целевых программ [1, с. 41]. Таким образом, можно выделить шесть направлений, или составляющих аудита эффективности, которые предлагают к рассмотрению эксперты в области аудита (рис. 1). Рассмотрим каждую из предложенных составляющих.

**Результативность.** Согласно документам международных организаций высших органов государственного контроля результативность (effectiveness) – соответствие фактических результатов запланированным [10, с. 7]. Результативность характеризует соответствие расходов и их результатов тем или иным целевым установкам, достижение которых обеспечивает финансово-хозяйственную деятельность экономического субъекта [10, с. 7]. И.В. Баранова также считает, что результативность характеризует соответствие расходов и достигаемых с их помощью результатов конкретным целям [2, с. 134]. Е.И. Иванова, М.В. Мельник, В.И. Шлейников результативной считают ту деятельность, которая обеспечивает максимально возможное достижение желательного результата [9, с. 21].

Термин результативность имеет разнообразные трактовки, его часто сравнивают с понятием эффективности, отличия от которого следует рассмотреть.

Исследовав мнения различных авторов, А.В. Удовикин выяснил, что результативность подразумевает оценку результата относительно какой-либо базы сравнения, выраженной представлением о его приемлемом уровне. А.В. Удовикин систематизировал мнения авторов по ряду подходов-признаков (табл. 1).

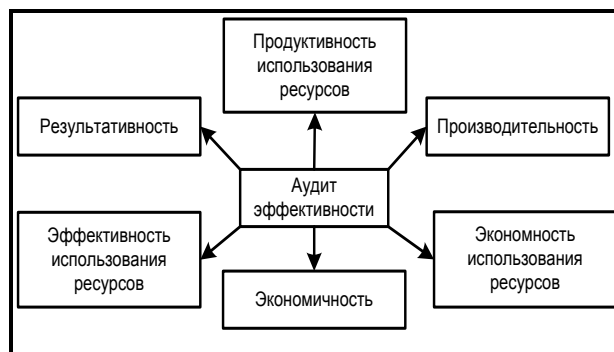


Рис. 1. Составляющие аудита эффективности

А.В. Удовикиным рассмотрены три подхода к определению понятия результативности. Подход с точки зрения достаточности результата с учетом эффективности предполагает рассмотрение результативности с позиции требований, выраженных в планах, нормативах, и соответствия им фактического уровня показателей оцениваемых объектов. Подход с точки зрения вклада, доли в общем результате предполагает определение успешности результата от работы элемента по его доле в совокупном результате всей системы. Используется сравнение и соответствие, но уже не между фактическими и ожидаемыми значениями, а между отдельными элементами системы, что позволяет выявлять лучшие. Подход по степени достижения целей предприятия акцентирует внимание на стратегическом аспекте достижения целей [12, с. 158].

Таблица 1

### ПОДХОДЫ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ ПОНЯТИЯ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ

Подходы-признаки к определению понятия результативность	Достаточность результата с учетом эффективности	Вклад, доля в общем результате	Степень достижения целей предприятия
Толковый словарь русского языка с включением сведений о происхождении слов РАН. Отв. Ред. Н.Ю. Шведова	+	+	-
Большой экономический словарь под ред. А.Н. Азриляна	-	-	+
Д.С. Синк	+	-	+
В.Г. Елиферов	+	-	+
М.М. Канке, Б.В. Иванов, В.Н. Корешков	-	-	-
С.П. Бараненко, В.В. Шеметов	-	+	+
Ю.В. Астахова, А.И. Демченко	+	-	+

Учитывая рассмотренные выше подходы, А.В. Удовикин уточняет определение результативности и считает, что результативность есть уровень успешности и степень соответствия полученных результатов подраз-

делений и бизнес-процессов деятельности предприятия поставленным целям [12, с. 158].

Вышеуказанное определение является наиболее полным, так как включает в себя различные аспекты результативности. Таким образом, аудит результативности деятельности как часть аудита эффективности можно рассматривать как проверку того, насколько достигнуты цели организации, соответствуют ли фактические результаты ее деятельности запланированным.

Экономичность. Международные организации высших органов государственного контроля трактуют экономичность (economy) использования ресурсов как приобретение ресурсов в достаточном количестве и нужного качества при минимальных затратах [10, с. 7]. Экономичность характеризует затратную сторону деятельности хозяйствующего экономического субъекта. Термин «экономичность» предполагает отсутствие у субъекта избытка ресурсов, излишних запасов, а также принятие таких управленческих решений, при которых ресурсы определенного качества, состава и количества приобретаются и используются с минимально возможными издержками [11, с. 14].

Таким образом, операция может считаться экономичной, если с ее помощью приобретаются ресурсы или услуги в соответствующем количестве и качестве по минимальной стоимости. Основная проблема состоит в том, чтобы оценить используются ли ресурсы оптимально или такие же результаты, при условии обеспечения надлежащего качества, могут быть достигнуты с использованием меньшего количества ресурсов.

Е.И. Иванова, М.В. Мельник, В.И. Шлейников под экономичностью понимают снижение затрат на приобретаемые и используемые ресурсы с учетом требуемого качества, а задачей аудитора считают выявление того, были ли ресурсы приобретены в нужном количестве, требуемого качества, за заданный промежуток времени и по оптимальной стоимости [9, с. 20].

Ряд авторов акцентируют внимание на том, что при аудите экономичности следует выяснить, насколько управленческие решения принимаются с учетом разумных принципов и практики, а также политики, проводимой руководством [13, с. 11].

И.В. Баранова считает, что экономичность характеризует затратную сторону эффективности использования средств, причем предполагается, что отсутствует расточительность, вовлечение избыточных ресурсов [2, с. 134].

И.К. Дадавова отмечает, что экономичность – «цена» результативности, т.е. затраты по достижению поставленных целей. Экономичность может определяться отношением затрат на содержание организации к экономическому эффекту, полученному от ее деятельности [7, с. 12].

Экономность. Е.И. Бондаренко одной из составляющих аудита эффективности считает экономность – достижение проверяемой организацией заданных результатов с использованием наименьшего объема средств или наилучшего результата с использованием заданного объема ресурсов. Экономным, по его мнению, является такое использование ресурсов, когда фактическая стоимость единицы ресурса будет меньше плановой, либо меньше, чем стоимость аналогичного ресурса, используемого иными организациями для производства аналогичных видов продукции [3].

Е.Е. Балыбердина в своих исследованиях приводит мнение крупнейших американских специалистов в области аудита Ф.Л. Дефлиза, Г.Р. Дженика, В.М. О'Рейлли, М.Б. Хирша, которые отмечают, что к проверке экономии и эффективности относятся приобретение, защита и использование фирмой своих ресурсов; причины непроизводительной или неэкономной работы [1, с. 41].

Продуктивность. Международные организации высших органов государственного контроля понимают под продуктивностью (efficiency) использования ресурсов – достижение максимально возможной отдачи от имеющихся в наличии ресурсов для каждого вида деятельности. Продуктивность определяется как соотношение объемов продукции, товаров или услуг с величиной затрат на их производство [10, с. 7].

Е.И. Иванова, М.В. Мельник, В.И. Шлейников под продуктивностью понимают увеличение выпуска продукции без соответствующего увеличения исходных ресурсов или получение того же объема продукции с меньшими затратами ресурсов [9, с. 20].

Производительность. С.Н. Рябухин отождествляет понятия продуктивности и производительности, как и многие другие авторы [11, с. 15]. Известные американские ученые Э.А. Аренс и Дж. К. Лоббек также считают целью аудита эффективности оценку производительности [1, с. 41]. Л.А. Борисова отмечает, что производительность характеризуется количеством единиц на выходе к количеству единиц на входе [4, с. 15].

Д.К. Грейсон и К. О'Делл производительностью считают то, что мы получаем вместо того, что вкладываем, т.е. выход продукции. Если соотношение между вкладом и выходом увеличивается происходит развитие, если уменьшается, наблюдается спад. Это должно означать и оптимальное использование всех видов ресурсов – трудовых, финансовых, материальных, энергетических, технологических. Понятие производительности включает капитал в его физическом выражении, а также в «человеческий» капитал, или трудовые ресурсы. Такое определение универсально [6].

Энциклопедия бизнеса дает следующее определение понятию производительность – это соотношение между количеством производимых товаров и услуг и количеством используемых ресурсов для их производства [14].

Эффективность использования ресурсов. Многие авторы, в частности, М.Е. Гаврилова и О.В. Чулкина, вместо продуктивности выделяют эффективность использования ресурсов, как достижение максимально возможной отдачи от имеющихся в наличии ресурсов для каждого вида деятельности [5, 13]. И.В. Баранова считает, что эффективность использования ресурсов проявляется в повышении производительности [2, с. 136].

А.Т. Зуб под эффективностью использования ресурсов понимает выявление того, используются ли ресурсы организации по целевому назначению. Данный автор выделяет следующие показатели эффективности: использование капитала, использование трудовых ресурсов, использование финансовых систем [8].

Обобщая вышеизложенное, можно сделать вывод, что каждый из специалистов в области аудита эффективности по-своему трактует и называет направления аудита эффективности, акцентируя внимание на той или иной стороне явления, однако все авторы, проводя аудит эффективности, предлагают оценивать, приобретает ли предприятие ресурсы в достаточном ко-

личестве и нужного качества при минимальных затратах, дают ли эти ресурсы максимальную отдачу и соответствуют ли фактические результаты запланированным (табл. 2).

На наш взгляд, производительность и продуктивность ресурса – понятия очень близкие и являются показателями эффективности использования ресурса, но так как целью аудита эффективности является выявление отдачи от ресурсов, то правильнее считать одним из вопросов его проведения аудит эффективности использования ресурсов, так как это более широкое направление, которое также может включать аудит эффективности использования систем мониторинга, процедур, показателей деятельности. Также эффек-

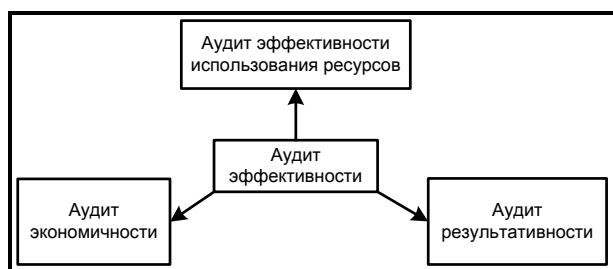
тивность использования ресурсов можно рассматривать как в натуральном, так и стоимостном виде, в то время как продуктивность – только в натуральном.

Обобщая мнения специалистов, можно сделать вывод о том, что термин «экономность» по содержанию более подходит к финансовым ресурсам, как способность сэкономить денежные средства, в то время как в аудите эффективности речь идет также о трудовых, материальных и иных ресурсах. Таким образом, на наш взгляд, правильнее употреблять термин «экономичность», как минимизацию уровня затратоемкости производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

Таблица 2

**ОБОБЩЕНИЕ МНЕНИЙ О НАПРАВЛЕНИЯХ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ**

Предлагаемые в литературе направления	Авторы, рассматривающие направление	Предлагаемые в литературе определения	Обобщенные направления	Обобщенное определение (содержание оцениваемого показателя)
Продуктивность	Международные организации высших органов государственного контроля, Е.И. Иванова, М.В. Мельник, В.И. Шлейников	Достижение максимально возможной отдачи от имеющихся в наличии ресурсов для каждого вида деятельности; увеличение выпуска продукции без соответствующего увеличения исходных ресурсов или получение того же объема продукции с меньшими затратами ресурсов	Эффективность использования ресурсов	Достижение максимально возможной отдачи от всех имеющихся в наличии ресурсов (материальных, трудовых, финансовых и др.)
Производительность	С.Н. Рябухин, Э.А. Аренс, Дж. К. Лоббек, Л.А. Борисова, Д. К. Грейсон, К. О'Делл	Соотношение между количеством производимых товаров и услуг и количеством используемых ресурсов для их производства; то, что мы получаем вместо того, что вкладываем, т.е. выход продукции		
Эффективность использования ресурсов	И.В. Баранова, А.Т. Зуб, М.Е. Гаврилова, О.В. Чулкина	Достижение максимально возможной отдачи от имеющихся в наличии ресурсов для каждого вида деятельности; выявление того, используются ли ресурсы организации по целевому назначению		
Экономность	Е.И. Бондаренко, ЕЕ. Балыбердина, Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейлли, М.Б. Хирш	Достижение проверяемой организацией заданных результатов с использованием наименьшего объема средств или наилучшего результата с использованием заданного объема ресурсов	Экономичность	Приобретение ресурсов в достаточном количестве и нужного качества при минимальных затратах. Проверка того, что управленческие решения принимаются с учетом разумных принципов и практики, а также политики, проводимой руководством
Экономичность	Международные организации высших органов государственного контроля, Е.И. Иванова, М.В. Мельник, В.И. Шлейников, И.В. Баранова, И.К. Дадавова	Приобретение ресурсов в достаточном количестве и нужного качества при минимальных затратах; снижение затрат на приобретаемые и используемые ресурсы с учетом требуемого качества; затратная сторона эффективности использования средств, отсутствует расточительность, вовлечение избыточных ресурсов; «цена» результативности, т.е. затраты по достижению поставленных целей		
Результативность	И.В. Баранова, Международные организации высших органов государственного контроля, Е.И. Иванова, М.В. Мельник, В.И. Шлейников, А.В. Удовикин, Д.С. Синк, В.Г. Елиферов	Соответствие фактических результатов запланированным; достаточность результата с учетом эффективности; вклад, доля в общем результате; степень достижения целей предприятия	Результативность	Соответствие расходов и достигаемых с их помощью результатов конкретным целям



**Рис. 2. Основные направления проведения аудита эффективности**

Таким образом, шесть предложенных различными авторами направлений аудита эффективности фактически представляют собой всего три направления (рис. 2): аудит эффективности использования ресурсов, результативности и экономичности. Их дезагрегирование может использоваться в качестве основы для формирования обоснованных показателей оценки эффективности деятельности конкретного проверяемого экономического субъекта.

**Литература**

1. Балыбердина Е.Е. Операционный аудит в современной компании: понятие, сущность и назначение [Текст] / Е.Е. Балыбердина // Известия ИГА. – 2010. – №1. – С. 40-43.
2. Баранова И.В. Применение аналитических процедур в оценке эффективности использования бюджетных средств [Текст] / И.В. Баранова // Экономический анализ. – 2008. – №5. – С. 134-141.
3. Бондаренко Е.И. Анализ содержания критериев аудита эффективности расходования средств муниципальных бюджетов [Электронный ресурс] / Е.И. Бондаренко. URL: [http://www.confcontact.com/20110225/is2\\_bondar.php](http://www.confcontact.com/20110225/is2_bondar.php).
4. Борисова Л.А. Методологические подходы к понятию эффективности управления организацией [Текст] / Л.А. Борисова // Аграрный вестник Урала. – 2010. – №5. – С. 13-15.
5. Гаврилова М.Е. Теоретические и методические основы аудита эффективности [Текст] / М.Е. Гаврилова, О.В. Чулкина // Учет, анализ, аудит: проблемы теории и практики. – 2010. – Вып. 4. – С. 43-49.
6. Грейсон Д.К. Теория экономического развития: системно-синергетический подход [Электронный ресурс] / Д.К. Грейсон, К. О’Делл. URL: [http://sbiblio.com/biblio/archive/dzecscon\\_terecr/ec3.aspx](http://sbiblio.com/biblio/archive/dzecscon_terecr/ec3.aspx).
7. Дадавова И.К. Контроль эффективности использования бюджетных средств [Текст] / И.К. Дадавова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – №2. – С. 10-12.
8. Зуб А.Т. Стратегический менеджмент: Теория и практика [Электронный ресурс] : учеб. пособие / А.Т. Зуб. URL: <http://exsolver.narod.ru/Books/Management/Zub/c23.html>.
9. Иванова Е.И. и др. Аудит эффективности в рыночной экономике [Текст] : учеб. пособие / Е.И. Иванова, М.В. Мельник, В.И. Шлейников. – М. : КНОРУС, 2009. – 328 с.
10. Методические рекомендации по использованию ключевых национальных показателей при организации и проведении аудита эффективности [Текст]. – Ереван, 2010. – 32 с.
11. Рябухин С.Н. Аудит эффективности [Текст] : учеб. / С.Н. Рябухин. – М. : Экономика, 2009. – 602 с.
12. Удовикин А.В. Сущность и содержание управления результативностью деятельности предприятия [Текст] / А.В. Удовикин // Вестник Воронежского госуд. техн. ун-та. – 2011. – №1. – С. 157-161.
13. Федоренко И.В. Развитие методологии учета и аудита затрат [Текст] : монография / И.В. Федоренко, Г.И. Золотарева ; Сиб. госуд. аэрокосмич. ун-т. – Красноярск, 2010. – 168 с.
14. Энциклопедия бизнеса. Производительность [Электронный ресурс]. URL: <http://www.masters.donntu.edu.ua/2011/iem/krivopov/library/translate.htm>.

**Ключевые слова**

Экономность; экономичность; продуктивность; производительность; результативность; эффективность; аудит.

*Федоренко Илья Владимирович*

*Искрова Валерия Юрьевна*

**РЕЦЕНЗИЯ**

Аудит эффективности является важным инструментом оценки качества управления хозяйствующим субъектом. Обилие подходов к содержанию аудита эффективности свидетельствует о незавершенности исследований в этой области. Оценка качества управления экономическим субъектом особенно актуальна в период экономических кризисов, связанных с цикличностью развития мировой экономики. Таким образом, развитие теории и методологии аудита эффективности является важным для отечественной экономики, что обуславливает актуальность темы рецензируемой статьи.

Авторами статьи на основе анализа различных определений составляющих аудита эффективности обоснован подход по применению трех направлений оценки эффективности деятельности хозяйствующего субъекта. Применение этого подхода способствует большему единообразию при разработке показателей оценки эффективности, а также может обеспечить сравнимость результатов аудита эффективности, проведенного различными аудиторскими компаниями, а также результатов аудита эффективности сравнимых (однотипных) хозяйствующих субъектов. Внедрение единых подходов к проведению аудита эффективности существенно повысит значимость его результатов для различных групп пользователей финансовой информации.

Статья Федоренко И.В., Искровой В.Ю. «Основные направления проведения аудита эффективности» рекомендуется к публикации.

*Максимова Г.В., д.э.н., профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВПО БГУЭП Байкальский государственный университет экономики и права*