

7. Розвиток сталого сільського туризму: Тематичний довідник. – Ужгород, 2007. – 146 с.
8. Рутинський М.Й., Зінко Ю.В. Сільський туризм. Навч. посібник – К.: Знання, 2006. – 271 с.
9. Создание кластеров – почва для формирования малого и среднего бизнеса//<http://www.mbm.ru>
10. Туризм сільський зелений. – Ж. – № 4 (жовтень–грудень) 2005 р. – 30 с.
11. Чеботар СІ., Ларіна Я.С, Шевчик М.Г. Основи маркетингу. – К.: Наш час, 2006. – 240с.

Тараненко Р.Г.

УДК 657.6(075.8)

## УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АУДИТ В СИСТЕМЕ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ – ОСОБЕННОСТИ СТАНОВЛЕНИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

**Актуальность темы исследования, постановка проблемы.** Формирование информационной системы предприятия, способствующей принятию своевременных и объективных управленческих решений, невозможно без организации действенных методов контроля эффективности информации для целей управления. Традиционно развитие аудиторской практики ориентировано в основном на удовлетворение интересов внешних пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, развитию аудита, предназначенного для потребностей самой организации, не уделялось достаточного внимания. В результате накопилось множество нерешенных проблем, существенно снижающих качество аудиторских проверок. Назрела необходимость в развитии новых методических подходов к оценке информации бухгалтерского учета в системе внутреннего контроля организации.

**Анализ последних исследований и публикаций.** В современной научной среде существует множество точек зрения относительно понимания сущности, цели, задач, предмета, объектов и особенностей проведения управленческого аудита. Наиболее распространенными являются три концепции. Согласно первой – управленческий аудит представляет собой систему приемов и способов оценки эффективности системы управления хозяйствующего субъекта. В качестве ее сторонников можно выделить Одегова Ю.Г., Никонову Т.В., Ревуцкого Л.Д., Александрова О.А.

Вторая группа ученых в качестве управленческого аудита предлагает считать систему процедур оценки эффективности использования ресурсов предприятия. Наиболее известными представителями данного направления являются: Мельник М.В., Иванова Е.И., Шлейников В.И., Алборов Р.А.

Третья группа ученых (Мизиковский И.Е. и Милосердов А.Н.) под управленческим аудитом понимает оценку эффективности бухгалтерского управленческого учета.

Однако часто можно наблюдать определенную интеграцию рассматриваемых концептуальных основ, когда управленческий аудит рассматривается с одной стороны, как механизм оценки эффективности системы управления в целом, с другой качества бухгалтерского управленческого учета, как ее информационной основы. Данной позиции придерживается в частности Д.А. Волошин – ведущий финансовый аналитик ООО "Алром–трейд". По его мнению весь спектр проверок в рамках внутреннего аудита системы управленческого учета подразделяется на два основных блока:

- первый блок включает в себя контрольные мероприятия по оценке эффективности системы управленческого учета, связанные с исполнением функций;
- второй блок – это контроль эффективности управления предприятием [6].

Интересной позиции относительно сущности управленческого аудита придерживается к.э.н., доцент кафедры "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" Королевского института управления, экономики и социологии Н.Н. Архангельская. Она отождествляет внутренний и управленческий аудит, считая его частью управленческого учета. В статье «Основы организации аудита в системе внутрихозяйственного управленческого учета и контроля» она пишет: «Существование аудита в системе внутрихозяйственного управленческого учета и контроля подтверждается тем, что его отчеты используются на разных уровнях управления. Отчетная информация аудита служит базой для управленческого и финансового учета» [5].

Стоит отметить, что в мировой учетной практике идея совмещения систем управленческого учета и аудита не нова. Так система контроллинга в США включает, в качестве одного из элементов оценки управленческого учета и процесса управления экономическим субъектом внутренний аудит.

**Вклад автора и обсуждение результатов исследования.** По нашему мнению ни одна из приведенных точек зрения не отражает сущностных аспектов управленческого аудита в системе внутрихозяйственного контроля.

Трактовка управленческого аудита в соответствии с которой его объектом выступает система управления хозяйствующего субъекта недопустимо широкая. Она оторвана от предмета исследования – бухгалтерского учета. Обратимся к законодательству, регулирующему аудиторскую деятельность. Так, в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 № 119–ФЗ «Аудиторская деятельность, аудит – предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации и индивидуальных предпринимателей». Из определения видно, что объект аудиторской деятельности представляет собой весь учетный процесс, начиная от отражения информации о фактах хозяйственной жизни в первичной документации и заканчивая созданием финансовой (бухгалтерской) отчетности. Управленческий аудит – один из видов аудиторской деятельности. Поэтому, с нашей точки зрения, его объектом является информационная система бухгалтерского учета. Данная трактовка объекта аудита достаточно узкая. Ее преимущество – четкое определение сферы деятельности аудитора. В результате повышается эффективность аудита. Проверяющий не решает задачи, выходящие за рамки его полномочий. Если же исходить

из определений первой группы ученых, то аудитор должен оценивать эффективность функционирования системы управления организации и разрабатывать меры по ее совершенствованию. Но проверка и совершенствование организации и управления предприятием относится к такой сфере деятельности, как менеджмент. В рамках последнего оценивается характер организации системы управления, определяются слабые стороны и разрабатываются пути повышения эффективности функционирования организации [10].

Позиция, в соответствии с которой управленческий аудит призван оценивать эффективность использования ресурсов, а также процесса производства и финансовых вложений имеет те же недостатки, что и предыдущая – не верно определен объект аудита. Под последним здесь понимается хозяйственный процесс, аудит же направлен на оценку информации о хозяйственном процессе. Аудитор проверяет качество информации, соответствие имеющегося имущества учетным данным, а не разрабатывает стратегию развития предприятия, а выработка рекомендаций по экономичному и эффективному использованию ресурсов является одной из функций анализа хозяйственной деятельности предприятия. Но данная задача, на наш взгляд, второстепенна, так как относится больше к сфере деятельности бухгалтера-аналитика, нежели аудитора. Последний должен анализировать процесс сбора, регистрации, обобщения, анализа и представления заинтересованным пользователям данных о свершившихся фактах хозяйственной жизни (ФХЖ) в рамках информационной системы предприятия.

Если же рассматривать управленческий аудит как вид внутреннего контроля направленный на оценку эффективности производственного учета, то данная трактовка объекта контроля слишком узкая. Информационная система предприятия используемая в процессе принятия управленческих решений намного шире чем управленческий а тем более производственный учет и охватывает весь комплекс формирования и движения бухгалтерского информационного потока. Мы исходим из того, что для целей управления необходимо использовать как управленческий, так и финансовый учет комплексно. Другими словами, придерживаемся интегрированной системы учета. [10].

Проведенный анализ содержания понятия «управленческий аудит» показал, что существует большое множество взглядов отечественных и зарубежных авторов на его сущность. С нашей точки зрения, управленческий аудит представляет процесс оценки информации бухгалтерского учёта и отчётности на соответствие управленческим потребностям, менеджмента организации с целью повышения эффективности принимаемых управленческих решений. Предмет управленческого аудита – эффективность бухгалтерской информации и факторы ее определяющие в системе управления организацией, функционирующей в условиях рынка. Объектами данного вида хозяйственного контроля являются первичные документы, регистры финансового учёта, финансовая отчётность, регистры управленческого учёта и отчётности. Основными задачами управленческого аудита, по нашему мнению, являются:

- оценка эффективности информации бухгалтерского учёта для целей управления экономическими субъектами;
- выявление недостатков в функционировании бухгалтерской информационной системы предприятия, в том числе определение основных факторов, способствующих ухудшению работы данной системы;
- разработку мероприятий направленных на устранение недостатков, оказание консультационных услуг менеджерам по вопросам использования бухгалтерской информации с наибольшим эффектом.

**Неисследованная часть проблемы.** Существуют обстоятельства, при которых применение управленческого аудита на практике ограничивается. Среди возможных причин ограниченного применения управленческого аудита можно выделить:

- отсутствие однозначного мнения современных ученых относительно предмета и объекта управленческого аудита;
- консерватизм управленческого мышления большого числа руководителей;
- не определено место данного вида аудиторской деятельности в системе экономического контроля;
- отсутствие единой концептуальной основы определения эффективности информации для внутренних пользователей;
- недостаточный уровень развития методологической базы оценки эффективности информации бухгалтерского учёта;
- отсутствие теоретических и методологических разработок для практического применения.

По нашему мнению для практического применения управленческого аудита необходимо выполнить, по меньшей мере, два условия:

- представить комплекс понятий и систему оценочных критериев, относящихся к теории управленческого аудита;
- разработать методические подходы к оценке эффективности бухгалтерской информации, с помощью которых можно выстраивать систему внутреннего контроля, обеспечивающую адаптационные свойства менеджмента организации.

**Цель исследования.** Целью исследования является совершенствование теоретических основ и разработка методических положений управленческого аудита для оценки эффективности бухгалтерской информации в системе внутреннего контроля организации.

Стоит отметить, что управленческий аудит не относится к обязательным формам контроля хозяйственной деятельности экономических субъектов. В результате законодательно не определены ни его место в системе внутреннего контроля организации, ни основные правила его проведения. Поэтому при разработке правил (стандартов) управленческого аудита мы предлагаем, в качестве основы использовать Федеральные

правила (стандарты) аудиторской деятельности (утв. постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. N 696). При этом внутренние стандарты должны соответствовать целям и задачам рассматриваемого вида аудиторской деятельности. Данные нормативные документы могут служить не только источником основных понятий управленческого аудита, но и определять основные принципы организации и проведения аудиторской проверки. Это связано с тем, что методика проведения аудиторской проверки является общей как для внешнего, так и для внутреннего аудита. Однако приемы и способы оценки отдельных элементов учетного процесса и бухгалтерского информационного потока в целом могут содержать определенную специфику. Так оценку эффективности бухгалтерской информации следует осуществлять в разрезе расширенного состава качественных характеристик бухгалтерской информации включающего: своевременность, объективность, достоверность, полноту, аналитичность, сопоставимость учетных показателей. Состав аудиторских процедур должен учитывать особенности оценки соответствия информации тому или иному критерию качества. Порядок проведения проверки бухгалтерской информации должен включать оценку, как отдельных элементов, так и бухгалтерского информационного потока в целом (рис. 1).



Рис. 1. Алгоритм оценки эффективности бухгалтерской информации строительной организации

Под элементами бухгалтерского учета мы понимаем информацию о его объектах – видах имущества, источниках его образования и т. д.

Остановимся на отдельных этапах управленческого аудита более подробно. На начальном этапе аудитор должен определить состав элементов бухгалтерского учета, подлежащих проверке. Для этого ему следует провести анкетный опрос менеджеров фирмы с целью выявления наиболее значимых с точки зрения процесса управления участков бухгалтерского информационного потока. При этом руководители структурных подразделений должны высказать замечания и предложения по составу и содержанию предоставляемых им отчетов.

На следующем этапе аудитору необходимо определить эффективность отдельных элементов бухгалтерского учета. При этом соответствие учетных показателей выделенным критериям качества следует проводить в разрезе процессов сбора, обработки и движения информации об имуществе, обязательствах и капитале организации. Мы выделяем следующие этапы формирования и движения бухгалтерского информационного потока:

- 1) формирование первичной документации;
- 2) процесс поступления документов в бухгалтерию и их первоначальная обработка;
- 3) ввод данных в ЭВМ (регистрация информации, содержащейся в документах, в информационной системе бухгалтерского учета);
- 4) обработка данных о ФХЖ в автоматизированной информационной системе (АИС);
- 5) формирование отчетности.

Стоит отметить, что подобным образом можно оценить своевременность, объективность, достоверность, полноту, сопоставимость учетных показателей. При определении аналитичности бухгалтерской информации аудитор с помощью аналитических процедур должен установить наличие данных, необходимых при расчете показателей для проведения всесторонней комплексной оценки результатов деятельности организации и отдельных ее подразделений на текущий момент времени. Кроме того, он должен определить возможность формирования отчетности разной степени агрегирования и для проведения разных видов анализа. Здесь большую роль играет профессиональное суждение аудитора, уровень его компетентности.

Данные обстоятельства должны учитываться при составлении общего плана и программы проверки, расчета уровней материальности и аудиторского риска.

С нашей точки зрения под материальностью информации следует считать максимально допустимый уровень несоответствия данных бухгалтерского учёта критериям полезности информации в процессе принятия управленческих решений внутренними пользователями организации.

Аудиторский риск, по нашему мнению, это – риск возникновения ошибки при отнесении информации к тому или иному уровню эффективности. Необходимые доказательства об эффективности отдельных элементов бухгалтерского учёта аудитор получает путем выполнения процедур проверки по существу: инспектирование (проверка записей, документов или материальных активов), наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица), анализ, опрос, метод экспертных оценок. При выборе аудиторских процедур проверяющий должен учитывать специфику функционирования строительной-монтажных организаций, уделяя особое внимание оценке качества формирования и эффективности исполнения проектно-сметной документации.

В процессе аудита может использоваться как сплошной, так и выборочный метод документальных проверок. Результаты последнего должны быть перенесены на исследуемую совокупность, то есть быть репрезентативны. Добиться этого, можно используя приёмы и способы теории вероятности и математической

статистики. Поэтому в процессе проверки аудитор должен применять статистические методы отбора элементов для подлежащей проверке совокупности. В результате проведения аудиторских процедур по каждому элементу бухгалтерской информационной системы, определяется несоответствие информации критериям её качества.

Методика оценки эффективности отдельного элемента бухгалтерского учета сводится к следующей процедуре:

1) определяется стоимостное выражение хозяйственных операций, отражённых в документах и регистрах проверяемого участка бухгалтерского учёта;

2) выявляется, на какую сумму были допущены несоответствия критериям качества;

3) рассчитывается уровень несоответствия в процентном выражении по формуле:

$$r = \frac{w}{W} \times 100\% , \quad (1)$$

где  $r$  – уровень несоответствия качественным характеристикам информации, достигнутый по отдельному элементу бухгалтерского учёта;  $w$  – уровень несоответствия в стоимостном выражении;  $W$  – стоимостное выражение хозяйственных операций, отражённых в бухгалтерских документах;

4) оценивается эффективность рассматриваемого элемента бухгалтерского учёта по формуле:

$$b_j = 100\% - r , \quad (2)$$

где  $b_j$  – показатель эффективности, достигнутый по отдельному элементу бухгалтерского учёта.

Для определения общего показателя полезности (эффективности) информации следует использовать формулу средней арифметической.

В качестве методической основы определения качества учётных показателей предлагаем использовать бальный метод. Данный способ основан, на том, что определённому проценту полезной информации соответствует определённая оценка, выраженная в баллах. Нами рекомендовано использовать пятибалльную шкалу, где:

2 балла – информация неэффективна,

3 балла – низкий уровень эффективности,

4 балла – средний уровень,

5 баллов – информация эффективна.

Для перевода выявленного процента в баллы, предлагаем использовать следующие критерии:

Если эффективность информационной системы составляет 85 % и более то выставляется 5 баллов;

От 70 % до 84 % – выставляется оценка 4 балла;

От 55 % до 69 % – 3 балла;

До 54 % – 2 балла;

Результаты оценки отдельных элементов бухгалтерского учёта, а также общего уровня эффективности информационной системы предприятия предлагаем отражать в тестовой форме. Для этого нами разработана система тестов, представляющая совокупность отдельных элементов учётного процесса, сгруппированных в разрезе качественных характеристик информации .

Что же касается организации на предприятии системы управленческого аудита, то он может осуществляться как в рамках службы внутреннего аудита, так и на договорных началах с аудиторской организацией, либо с индивидуальным аудитором.

Если говорить о характере взаимодействия управленческого аудита в рамках системы внутреннего контроля со службой контроллинга предприятия, то с нашей точки зрения данные структурные подразделения должны функционировать раздельно друг от друга при тесном взаимодействии в рамках общей стратегии управления хозяйствующим субъектом. В соответствии с этим вариантом контроллинг представляет собой только внутренний учет и отчетность. При организации служб контроллинга и аудита происходит первичное разделение заданий на учетно-аналитические и контрольные. При этом контроллинг и аудит организованны в виде отдельных структурных подразделений предприятия. Взаимосвязь между ними осуществляется посредством функциональных взаимосвязей (рис. 2).

**Выводы.** Подводя итоги можно сделать вывод, что управленческий аудит, как вид деятельности и отрасль научного знания находится на начальном пути своего развития. Об этом свидетельствует тот факт, что современное научное сообщество не выработало единой позиции ни относительно его концептуальной основы, ни методологического инструментария. Разнообразие точек зрения относительно предмета, объекта, задач и методов проведения аудиторских проверок приводит к неоднозначным последствиям. С одной стороны это препятствует его выделению в самостоятельное направление аудиторской деятельности, с другой создает уникальную возможность развития научной мысли, выдвижению наиболее прогрессивных взглядов относительно теоретического обоснования и практического воплощения контрольно-аналитических механизмов управленческого аудита в системе внутрихозяйственного контроля.

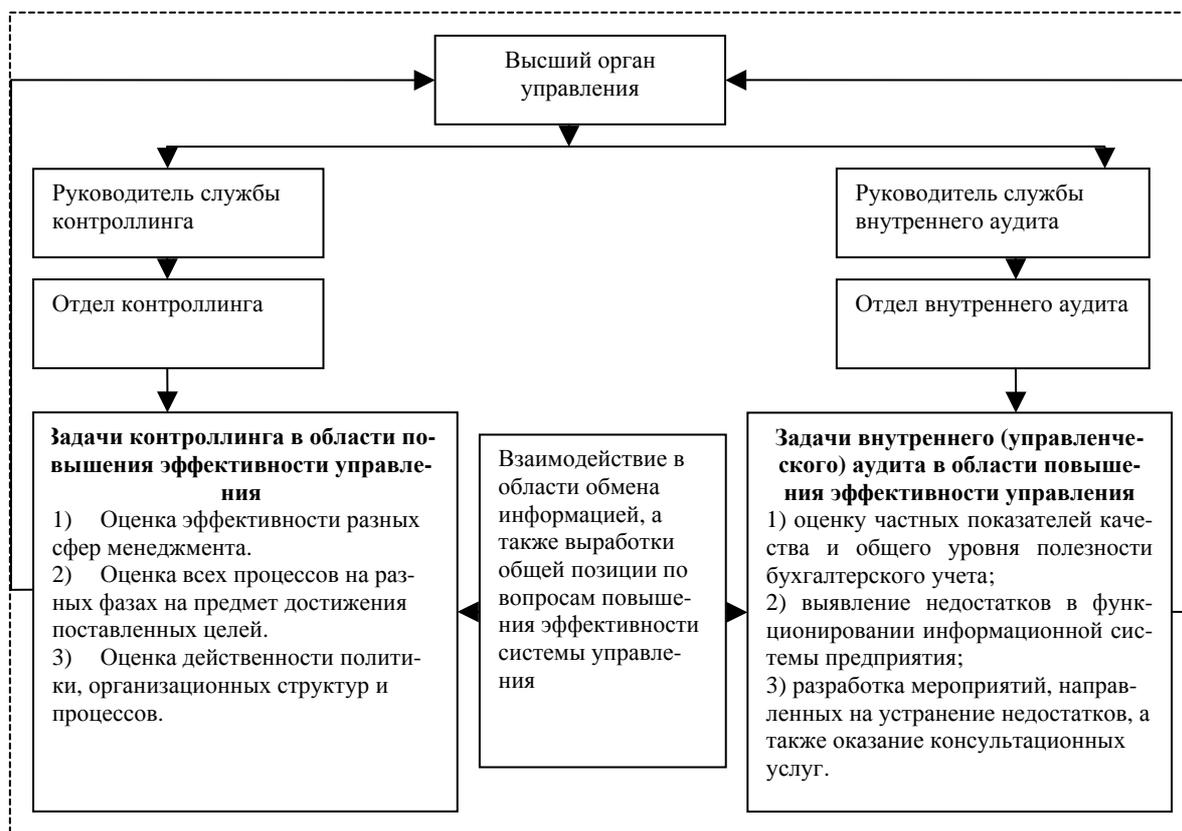


Рис.2. Организация контроллинга и аудита в системе управления предприятием

#### Источники и литература

1. Алборов Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. / Р. А. Алборов – 3-е изд., перераб. и доп.– М.: Издательство «Дело и сервис», 2004. – 464 с.
2. Андреев В. Д. Внутренний аудит: Учеб. пособие. / В. Д. Андреев – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с: ил.
3. Иванова Е.И. Аудит эффективности в рыночной экономике: учебное пособие / Е.И. Иванова, М.В. Мельник, В.И. Шлейников; под ред. СИ. Гайдаржи. – М. : КНОРУС, 2007. – 328 с.
4. Одегов Ю.Г. Аудит и контроллинг персонала: Учебное пособие / Ю.Г. Одегов, Т.В. Никонова. – М.: Издательство «Экзамен», 2002. – 448 с.
5. Архангельская, Н.Н. Основы организации аудита в системе внутрихозяйственного управленческого учета и контроля /Н.Н. Архангельская// Экономический анализ. Теория и практика. – N 10. – Май, 2007
6. Волошин, Д.А. Внутренний аудит системы управленческого учета на предприятии / Д.А. Волошин// Экономический анализ. Теория и практика. – N 19. – Октябрь, ь 2007.
7. Мизиковский И.Е., Милосердова А.Н. Внутрихозяйственный аудит производственных затрат на предприятиях общественного питания/ И.Е. Мизиковский, А.Н. Милосердова // Аудиторские ведомости. – N 5. – Май, 2008.
8. Набок Р. Американская и немецкая модели контроллинга/ Р. Набок // "Финансовый Директор ISSN 1680 – 1148" №12–2007
9. Ревуцкий Л.Д. Управленческий аудит предприятий: основные задачи, сущность процедур и перспективы развития/ Л.Д. Ревуцкий //Аудиторские ведомости. – N 5. – Май, 2007.
10. Тараненко, Р. Г. Теоретико–методологические аспекты управленческого аудита как способа оценки эффективности бухгалтерского информационного потока / Р.Г. Тараненко, Л.Е. Голицева //Аудит и финансовый анализ/Audit and Financial Analysis. – № 4. – 2007. – 269–280 с.