

УДК 657. 6

ИССЛЕДОВАНИЕ СУЩНОСТИ АУДИТА БИЗНЕСА И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ ПОДХОД К СТРУКТУРИЗАЦИИ ЕГО ОБЪЕКТОВ

Богатая И.Н., Кизилев А.Н.

ФГБОУ ВПО «Ростовский государственный экономический университет РГЭУ (РИНХ)», Россия (344002, Ростов-на-Дону, ул. Б. Садовая, 69), bogaty89@rambler.ru

Исследована сущность аудита бизнеса и определены его основные объекты. Предложена авторская трактовка понятия «аудит бизнеса», а также методологический подход к структуризации объектов аудита, заключающийся в выделении трех иерархических уровней: 1) Регламенты организации и ее управленческая отчетность (например, социальная, налоговая, интегрированная, стратегическая и др.); 2) Объекты, оказывающие влияние на функционирование коммерческой организации; 3) Объекты как совокупность хозяйственных операций, фактов хозяйственной деятельности, бизнес-процессов, отражаемых в учетно-аналитической системе коммерческой организации. Уточнение определения понятия «аудит бизнеса» и выработка методологического подхода к структуризации его объектов расширяет теоретические представления о данном виде аудита.

Ключевые слова: аудит бизнеса, объекты аудита бизнеса, управленческий аудит, аудит на соответствие, аудит эффективности.

THE STUDY OF THE ESSENCE OF BUSINESS AUDIT AND METHODOLOGICAL APPROACH TO STRUCTURING ITS OBJECTS

Bogataya I.N., Kizilov A.N.

The Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Professional Education «Rostov State University of Economics (RINH)», Russia, (344007, Rostov-on-Don, Bolshaya Sadovaya str., 69), bogaty89@rambler.ru

The essence of business audit is studied and its main objects are identified. There is proposed the author definition of concept "business audit" and the methodological approach to structuring its audited objects based on pointing out three hierarchical levels: 1) business regulations and its management reporting (for instance, social, tax, integrated, strategic etc.), 2) Objects having an influence on business performance, 3) Objects as a complex of business operations, events of economic activity, business processes reflected in accounting and analytical system of a business. Specifying the definition of concept "business audit" and developing the methodological approach to structuring its objects widen theoretic understanding about this kind of audit.

Keywords: business audit, objects of business audit, management audit, compliance audit, performance audit.

Аудит бизнеса возник в процессе эволюции аудита как науки и практики [1]. В современных условиях мы можем говорить об аудите в узком его понимании – аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности и в широком его понимании – как аудит бизнеса. Переход от подтверждающего аудита к системно-ориентированному, а затем к риск-ориентированному, высокая востребованность сопутствующих аудиту и прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью, свидетельствуют о заинтересованности внешних и внутренних пользователей не только в повышении степени уверенности в достоверности финансовой отчетности, но и о потребности в услугах, направленных на оценку бизнеса и выработку рекомендаций, направленных на ее повышение. Несомненно, важной функцией аудита является функция гаранта достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, но вместе с тем налицо выросший интерес к услугам, связанным с выработкой рекомендаций по повышению эффективности бизнеса, что требует расширения границ понятия «аудит». В

настоящее время появились новые объекты и виды аудита (стратегический аудит, аудит эффективности, социальный аудит, экологический аудит и т.д.), изменяются временные горизонты аудита (в частности, аудиту подвергается прогнозная финансовая информация). Аудитор при оказании аудиторско-консалтинговых услуг не ограничивается выражением мнения относительно достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, а оценивает финансово-экономическую деятельность и перспективы бизнеса, вырабатывает рекомендации по реализации имеющихся внутрипроизводственных резервов и повышению эффективности деятельности клиента. Все это требует дальнейшей ассимиляции с другими науками (риск-менеджмент, стратегический менеджмент, налоговый менеджмент, инвестиционный анализ, инвестиционное проектирование и т.д.) и направлениями деятельности, что неизбежно приводит к выходу аудитора за рамки своей профессии и необходимости использования междисциплинарного подхода.

Необходимость в комплексном аудите бизнеса возникает на этапе его продажи. В настоящее время многие аудиторско-консалтинговые фирмы оказывают услуги по предпродажному аудиту бизнеса, предполагающему сопровождение сделки купли-продажи бизнеса, оказание консультационных услуг, аудиторских услуг, прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью. Предпродажный аудит бизнеса предполагает исследование различных объектов аудита в рамках хозяйствующего субъекта в целях выработки рекомендаций по устранению юридических, финансовых или управленческих ограничений, негативно влияющих на конечную цену предложения. Традиционно аудит проводится по следующим направлениям: налоговый, правовой, аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности. Данные виды аудита дополняются прочими услугами, предусматривающими оценку бизнеса и его эффективности.

В узком понимании налоговый аудит представляет собой аудит обязательств аудируемого лица, отраженных в налоговой и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Данный вид аудита проводится в рамках традиционного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В широком понимании под налоговым аудитом следует понимать комплекс аудиторско-консалтинговых услуг, включающих в себя: 1) аудит налоговых деклараций; 2) аудит отдельной части бухгалтерской отчетности, отражающей расчеты с бюджетом по налогам; 3) выполнение согласованных процедур в отношении правильности исчисления и уплаты налогов; 4) выполнение прочих услуг по проверке налогов (например, налоговый консалтинг и т.п.).

На практике налоговый аудит как сопутствующая аудиту услуга очень часто дополняется прочими услугами, связанными с аудиторской деятельностью. При проведении

налогового аудита бизнеса аудитор определяет законность применяемых хозяйствующим субъектом налоговых режимов, схем оптимизации налоговых платежей, выработывает рекомендации по минимизации налоговых рисков.

Правовой аудит направлен на оценку соответствия действующему законодательству и правилам делового оборота кадровой политики, делопроизводства, договорных отношений с контрагентами, управленческой структуры, задействованных активов, применяемых внутренних регламентов и т.д.

Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности выражает мнение о ее достоверности. При этом формируются рекомендации по устранению выявленных искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности, осуществляется разработка рекомендаций, направленных на совершенствование системы внутреннего контроля.

Оценка бизнеса предполагает определение стоимости активов, вероятного срока окупаемости инвестиционного объекта и его стоимостной оценки. Для этих целей привлекается оценщик. Кроме того, осуществляется оценка эффективности функционирования бизнеса. Предпродажный аудит бизнеса служит основой для планирования продажной стратегии.

Однако в настоящее время потребность в комплексном исследовании хозяйствующего субъекта как бизнес-системы необходимо не только при продаже бизнеса.

Профессора Булыга Р.П. и Мельник М.В. рассматривают аудит бизнеса как «процесс, посредством которого компетентное независимое лицо накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к соответствующей бизнес-системе, чтобы определить и выразить в своем заключении или ином публичном сообщении степень соответствия этой информации общепринятым критериям» [2, с. 73]. Таким образом, аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности является неотъемлемой частью аудита бизнеса, его отправной точкой. Давая характеристику понятия «аудит бизнеса», ученые обращают внимание на следующие моменты:

- 1) В рамках данного вида аудита необходимо четко определить объект аудита и период времени. В качестве системы могут рассматриваться: организация в целом, ее структурные подразделения, бизнес-процессы, протекающие на разных иерархических уровнях системы.
- 2) Оценка информации осуществляется на основе как внешних нормативных актов, внутренних регламентов (например, положение об учетной политике для целей управленческого учета. Бюджетный Кодекс и т.д.), стандартов, позволяющих оценить ее на степень соответствия установленным в них критериям и требованиям. При этом аудитор опирается на свое профессиональное суждение.

3) В зависимости от типа задания: аудиторское заключение по результатам обзорной проверки, отчет, составленный по результатам выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации и др.

Эти исследователи выделяют три основных объекта аудита бизнеса с точки зрения приоритетности при принятии топ-менеджментом управленческих решений: капитал бизнеса (промышленный (вещественный), финансовый, интеллектуальный (неосязаемый)); транзакции бизнеса (бизнес-процессы, бизнес-линии, деятельность, которые могут быть исследованы за прошлый, текущий и будущий периоды времени); результат бизнеса (накопленный финансовый результат (прошлых лет и отчетного периода, будущий) [2, с. 75].

Традиционные объекты аудита, используемые в практической деятельности, в соответствии с данным подходом дополнены такими объектами как: 1) интеллектуальный капитал; 2) прошлые и будущие бизнес-процессы; 3) будущие финансовые результаты.

Аудит бизнеса имеет существенные различия с аудитом бухгалтерской (финансовой) отчетности. В таблице 1 представлен сравнительный анализ аудита бизнеса и аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Таблица 1

Сравнительный анализ аудит бизнеса и аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности¹

Параметры сравнения	Аудит бизнеса	Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности
1. Назначение	Определяется руководством: любое исследование хозяйственной системы с точки зрения ее эффективности и производительности осуществляемое для нужд управления	Определяется законодательством: оценка достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и подтверждение соблюдения действующего законодательства
2. Постановка задач	Определяется договором между экономическим субъектом и аудиторской организацией (аудитором) исходя из потребностей управления, как подразделениями экономического субъекта, так и экономическим субъектом в целом Может проводиться службой внутреннего аудита	Определяется договором между экономическим субъектом и аудиторской организацией (аудитором)
3. Объект	- Регламенты организации и ее управленческая отчетность; - Объекты, оказывающие влияние на функционирование коммерческой организации; - Объекты, как совокупность хозяйственных операций, фактов хозяйственной деятельности, бизнес-процессов, отражаемых в учетно-аналитической системе коммерческой	Бухгалтерская (финансовая) отчетность

¹ Составлено на основе: [5, с. 199-201, 1].

	организации	
4. Исследуемая область	Как финансовые, так и нефинансовые области	Финансовая область
5. Цель	Определяется руководством экономического субъекта, его топ-менеджментом, собственниками	Определяется законодательством: выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ
6. Используемые принципы	Этические принципы. Принципы проведения управленческого аудита. Принципы, регламентирующие поэтапное оказание услуг по управленческому аудиту	Этические принципы. Принципы проведения аудита
7. Используемые методы	Используется весь инструментарий проверки, включая системный анализ, оценку бизнеса, математическое моделирование, прогнозирование и т.д.	Методы, определенные в ФСАД № 7/2011 «Аудиторские доказательства»
8. Особенности применения принципа независимости	Желателен, по ряду услуг обязателен	Обязателен
9. Регламентация используемых методов	Выбираются самостоятельно, в ряде ситуаций определяются правилами (стандартами) аудиторской деятельности, стандартами внутреннего аудита, внутренними регламентами организации	Определяются правилами (стандартами) аудиторской деятельности
10. Вид деятельности	Предпринимательская либо исполнительская деятельность	Предпринимательская деятельность
11. Субъекты	Сотрудники службы внутреннего контроля, аудиторы	Аудиторы
12. Типы аудиторов, осуществляющие аудит в соответствии с международной практикой	Внутрихозяйственный аудитор Правительственные аудиторы Аудиторские фирмы	Аудиторская фирма
13. Взаимоотношения	При проведении внутренними аудиторами – подчиненность руководству, при проведении внешними аудиторами равноправное партнерство, независимость	Равноправное партнерство, независимость
14. Управленческие связи	Горизонтальные либо вертикальные (при осуществлении внутреннего аудита)	Горизонтальные
15. Осуществление внешнего контроля качества	Выборочный контроль со стороны Министерства финансов РФ и саморегулируемых аудиторских объединений	Контроль со стороны Министерства Финансов РФ и саморегулируемых аудиторских объединений
16. Осуществление внутрифирменного контроля качества	Обязательный контроль со стороны руководства аудиторской организации в соответствии с утвержденными внутрифирменными стандартами, а также в соответствии со	Обязательный контроль со стороны руководства аудиторской организации в соответствии с утвержденными внутрифирменными стандартами

	специализированным контролем качества управленческого аудита и его направлений	
17. Форма отчетности	Определяется в зависимости от вида оказываемой услуги	Аудиторское заключение в соответствии с ФСАД 1/2010- 3/2010
18. Ориентация итогового документа	Ориентирован, главным образом, на внутренних пользователей	Ориентирован, главным образом, на внешних пользователей
19. Оценка системы внутреннего контроля	Для оценки ее эффективности и производительности	Для определения объема проверки
20. Приоритетный метод аудита	Оперативный мониторинг	Документальная проверка
21. По типу процесса	Непрерывный, предполагающий аудит систем и генерирования информации.	Дискретный
22. Связь с консалтингом	Стирание грани между аудитом и консалтингом. Консалтинг сопутствует аудиту.	Четкая грань между аудитом бухгалтерской(финансовой) отчетности и консалтингом
23. Временные границы	Прошлое, настоящее, будущее.	Только прошлое
24. Взаимосвязь с другими бизнес-процедурами	Ассимиляция с другими бизнес-процедурами (системный анализ, оценка, бизнес-прогнозирование, планирование и др.).	Наличие взаимосвязи с другими бизнес-процедурами (например, анализ)

В современной литературе, посвященной аудиту, отсутствует единство подходов к идентификации объектов аудита. Несомненным является наличие прямой связи между целью аудита и его объектами.

Традиционно в рамках аудита в узком его понимании, в качестве объекта рассматривается информация, отражённая в бухгалтерской (финансовой) отчётности хозяйствующего субъекта [4, с. 76]. При аудите на соответствие действующему законодательству объектом аудита является состояние бухгалтерского учёта в организации. При проведении управленческого аудита объектом аудита выступает вся хозяйственная деятельность организации. При проведении операционного аудита объектами могут выступать в зависимости от его целей – учетная политика и стандарты, перспективные и текущие планы совершенствования учета, превентивного и текущего контроля, бизнес-процессы и т.д. Объекты конкретизируют его предмет и, как показывает практика, весьма разнородны, поскольку могут иметь различные характеристики, что требует их систематизации. Существует подход, согласно которому объекты аудита делятся на объекты системы управления (формы управления, функции управления, методы управления) и объекты системы учета (активы, капитал, обязательства, хозяйственные процессы, экономические результаты деятельности, различные виды отчетности).

В ходе аудита бизнеса необходимо четкое понимание иерархии его объектов. По нашему мнению, при аудите бизнеса следует выделять, как минимум, 3 иерархических уровня объектов:

1) Регламенты организации и ее управленческая отчетность (например, социальная, налоговая, интегрированная, стратегическая и др.).

К регламентам следует отнести учетную политику, стратегию развития организации. При этом регламенты могут быть подвергнуты аудиту как на соответствие требованиям, на базе которых они были сформированы, так и на предмет соблюдения сформированных регламентов. Данные объекты могут исследоваться аудиторами как на предмет их соответствия нормативным актам (внешним, внутренним), так и на предмет их дальнейшей оптимизации.

В отличие от традиционного аудита в качестве объекта аудита бизнеса могут выступать любые виды отчетности, за исключением бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2) Объекты, оказывающие влияние на функционирование коммерческой организации:

- принимаемые стратегические и тактические решения;
- внешние факторы макросреды и внутренние факторы, оказывающие влияние на деятельность организации;
- система внутреннего контроля;
- стратегические разрывы.

Данные объекты также могут исследоваться с целью их оптимизации, а также на предмет их соответствия установленным требованиям (например, в части системы внутреннего контроля).

3) Объекты как совокупность хозяйственных операций, фактов хозяйственной деятельности, бизнес-процессов, отражаемых в учетно-аналитической системе коммерческой организации:

- активы;
- обязательства;
- источники финансирования;
- доходы;
- расходы;
- иные объекты.

Несомненно, что такие объекты, как интеллектуальный капитал, бизнес-процессы, финансовый результат, являются важнейшими объектами при проведении аудита бизнеса.

По своей природе они относятся к объектам 3 уровня. В рамках аудита бизнеса могут проводиться аудит на соответствие, управленческий аудит, операционный аудит и другие виды аудита. По своей природе аудит бизнеса представляет собой симбиоз традиционного аудита с сопутствующими аудиту услугами и прочими услугами, связанными с аудиторской деятельностью. Указанные объекты могут исследоваться аудитором с налоговой, правовой, бухгалтерской, финансовой, экономической точек зрения.

Таким образом, аудит бизнеса следует рассматривать как процесс, посредством которого компетентное независимое лицо накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к соответствующей бизнес-системе, чтобы определить и выразить в своем заключении или ином публичном сообщении степень соответствия этой информации общепринятым критериям, либо оценить эффективность исследуемых объектов, относящихся к финансово-хозяйственной деятельности бизнес-системы в целях разработки рекомендаций по ее дальнейшему совершенствованию.

Список литературы

1. Богатая И.Н. Эволюция аудита как науки и практической деятельности [Электронный ресурс]/И.Н.Богатая, А.Н.Кизилев // Экономический анализ: теория и практика. – 2012. – № 22. – С. 47-60. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
2. Булыга Р.П. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития: монография /Р.П. Булыга, М.В. Мельник; под ред. Р.П. Булыги. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 263 с.
3. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: постановление Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696 (в ред. Постановлений Правительства РФ от 04.07.2003 № 405, от 07.10.2004 № 532, от 16.04.2005 № 228, от 25.08.2006 № 523, от 22.07.2008 № 557, от 19.11.2008 № 863, от 02.08.2010 № 586, от 27.01.2011 № 30, от 22.12.2011 № 1095)). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
4. Удалова З.В. Особенности формирования стратегии проведения аудиторской проверки в сельскохозяйственных организациях [Текст] / И.Н. Богатая, З.В. Удалова // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия «Экономика». – Майкоп: Изд-во АГУ. – Вып. 2 (62). – С. 76-83.
5. Шишов Л.В. Развитие методики управленческого аудита в газоснабжающих организациях: дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Рост. гос. эконом. ун-т, Ростов-на-Дону, 2006. – 276 с.

Рецензенты:

Лабынцев Н.Т., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет» ФГБОУ ВПО «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)», г. Ростов-на-Дону;

Удалова З.В., д.э.н., профессор кафедры управления и экономики таможенного дела Ростовского филиала Российской таможенной академии, г. Ростов-на-Дону.