

ЗУЕВА МАРИНА ВАЛЕРЬЕВНА

**ФОРМИРОВАНИЕ И РАЗВИТИЕ СОСТАВА И
ФУНКЦИОНАЛЬНОГО НАЗНАЧЕНИЯ
АУДИТОРСКО-КОНСАЛТИНГОВЫХ УСЛУГ**

Специальность 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством
(экономика, организация и управление предприятиями, отраслями и
комплексами: сфера услуг)

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Работа выполнена на кафедре экономики и управления федерального государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования Всероссийская государственная налоговая академия Министерства финансов Российской Федерации

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Бабленкова Ирина Ивановна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Кирина Людмила Сергеевна

доктор экономических наук, профессор
Епифанов Виктор Александрович

Ведущая организация: **Экономический факультет МГУ
им. М.В. Ломоносова**

Защита состоится «14» декабря 2010г. в 16 часов на заседании диссертационного совета по защите докторских и кандидатских диссертаций Д 226.003.01 при Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов Российской Федерации по адресу: 109456, Москва, 4-й Вешняковский пр-д, д.4 в аудитории 113.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов Российской Федерации.

Автореферат разослан «___» ноября 2010 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета,
кандидат экономических наук,

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Становление в России рыночной экономики привело к возникновению и развитию ряда присущих ей институтов, ранее отсутствовавших в условиях плановой системы хозяйствования. К одному из таких институтов относятся аудиторско-консалтинговые услуги.

Эти услуги приобретают все большую значимость как инструмент не только аудиторской независимой оценки в интересах государства и бизнеса достоверности предоставляемой экономическими субъектами информации о производимых ими финансово-экономических действиях и их соответствии установленным нормативам и правилам, но и оценки, в сочетании с услугами консалтинга, состояния хозяйственной системы экономических субъектов в целом и различных ее элементов, выработки на этой основе рекомендаций по совершенствованию их функционирования, повышению эффективности. В связи с этим аудиторско-консалтинговые услуги приобретают характер инструмента активного воздействия на позитивное развитие деятельности различных хозяйственных систем и экономики страны в целом.

Вместе с тем, возрастающая значимость аудиторско-консалтинговых услуг, востребованность в них в условиях относительной новизны этого вида деятельности для российской экономики, обуславливают постоянное возникновение проблем теоретического и практического характера, связанных с различными аспектами понимания и применения этих видов деятельности. В нормативном и научно-методологическом плане пока еще не сложилось достаточно четкое и однозначное понимание назначения, особенностей, взаимосвязей, оценки экономической и социальной эффективности аудиторско-консалтинговых услуг, места их в ряду других услуг, тенденций развития различных направлений аудиторско-консалтинговой деятельности.

Все это затрудняет анализ и оценку производимых в стране аудиторско-консалтинговых услуг с позиций проведения моделирования факторов, создающих возможность совершенствования нормативных и корпоративных условий реализации этих услуг; оценку перспектив развития состава их видов и функций; соответствия международным стандартам и тенденциям; классификации этих услуг в ряду других видов сервисной деятельности.

Необходимость дальнейшей научной разработки показанных проблем определяет актуальность избранной темы исследования.

Степень научной разработанности проблемы. Исследования общих и специальных проблем теории и методологии аудиторско-консалтинговой деятельности как определенного рода услуг постоянно проводятся зарубежными и отечественными учеными, находят отражение в научной и специальной литературе.

В научной печати продолжается обсуждение и обоснование различных точек зрения по всему кругу как общих, так и специальных проблем аудита и консалтинга.

Фундаментальные разработки в области теории и методологии аудиторско-консалтинговых услуг представлены в трудах Р. Адамса, Э.А. Аренса, Ф.Л. Дефлиса, Т.Р. Дженика, К. Лавлока, В.М. Ребли, Дж. Робертсона и других зарубежных исследователей. В отечественной научной литературе они представлены в трудах М.И. Баканова, И.Н. Богатой, Л.И. Булгаковой, Е.М. Гутцайта, Ю.М. Иткина, А.А. Каракова, О.В. Ковалевой, Н.Т. Лабынцевой, Е.М. Мерзликиной, М.В. Мельник, Ю.П. Никольской, В.И. Подольского, В.П. Суйца, А.Д. Шеремета и других ученых.

Исследования отдельных проблем аудита и консалтинга, методологии осуществления этих услуг, их взаимосвязи и взаимодействия, оценки процессов формирования новых, развивающихся направлений, эффективности, других важных вопросов теории и методологии аудиторско-консалтинговых услуг в той или иной мере представлены в трудах названных

ученых, а так же в работах К. Манхема, А.Н. Ахметбекова, А.А. Ветрова, О.В. Гаца, Н.Н. Григорьевой, Т.А. Дубровиной, Л.С. Кириной, А.П. Посадского, Г.П. Серова, В.А. Удалова, Э.А. Уткина.

Исследование общих проблем сферы услуг, формирующих теоретико-методологическую базу для рассмотрения аудита и консалтинга в аспекте понимания их как услуги, выявления специфических характеристик этих услуг, оценки процессов развития их состава и функций, места в общей системе сервисной деятельности представлены в работах Е.В. Егорова, Е.Н. Жильцова, В.Н. Казакова, В.Е. Комарова, Ф. Котлера, К. Маркса, В.М. Рутгайзера, М.В. Солодкова и других зарубежных и российских ученых.

Некоторые вопросы, имеющие отношение к рассматриваемой в диссертации проблеме, рассмотрены в трудах, содержащих результаты исследований в смежных областях экономики.

Вместе с тем, проводимые исследования, рассматривая различные стороны и аспекты связанных с аудитом и консалтингом проблем, пока еще не сформировали достаточно полное, целостное понимание областей и границ применения, взаимоотношений услуг аудита и консалтинга, тенденций развития их состава и функционального назначения. Одновременно не осуществлен комплексный подход к определению основных характеристик аудита и консалтинга как услуг. Потребность в дальнейшем решении этого круга проблем определила выбор цели и задач, логику диссертационного и изложения материала.

Целью исследования является обоснование тенденций формирования и развития состава и функционального назначения аудиторско-консалтинговых услуг.

Для реализации цели исследования потребовалась постановка и решение следующих **задач**:

– исследовать тенденции становления в российском законодательстве и в научно-методологическом плане понимания аудиторско-консалтинговой деятельности как услуг, провести анализ процесса развития их состава, областей применения и обосновать периодизацию этого процесса;

– исследовать существующие подходы к выявлению основных характеристик и специфических особенностей аудиторско-консалтинговых услуг, их общности и различий, места в общей системе подобного рода услуг и обосновать предложения по формированию комплекса основных определений и понятий в этой области;

– исследовать целевые функции аудиторско-консалтинговых услуг, обосновать подходы к типизации на этой основе различных их видов, разработать соответствующие типовые группы и оценить тенденции развития этих групп и аудиторско-консалтинговых услуг в целом;

– исследовать аудиторско-консалтинговые услуги как метод экономического управления хозяйственными системами, выявить значимость присущих этому методу экономических функций для отдельных видов услуг аудита и консалтинга и обосновать тенденции их развития;

– провести анализ методических подходов к рассмотрению процессов формирования эффективности аудиторско-консалтинговых услуг и ее оценки и обосновать предложения по усилению воздействия на эти процессы в целях повышения эффективности этих услуг.

Объектом исследования является комплекс аудиторско-консалтинговых услуг как определенного вида деятельности.

Предметом исследования являются процессы формирования и развития состава и функционального назначения аудиторско-консалтинговых услуг.

Теоретической и методологической основой исследования послужили научные идеи, концепции и разработки, содержащиеся в фундаментальных трудах отечественных и зарубежных ученых в области экономической теории, общих и специальных проблем аудита и консалтинга, экономических

проблем сферы услуг, отдельных ее направлений и секторов; учтены основные положения современных концепций в области управления экономическими процессами, оценки его эффективности.

При работе над диссертацией использованы современные методы и приемы исследования: диалектический метод познания, системный и структурно-аналитический подход, методы сравнения, анализа и синтеза, дедукции и индукции.

Информационную базу исследования составили законодательные и другие нормативные документы РФ, регламентирующие аудиторско-консалтинговую деятельность, монографические научные публикации зарубежных и отечественных авторов по проблемам, относящимся к теме диссертации, материалы научных обсуждений, публикации в периодической печати и в интернете по рассматриваемым в диссертации вопросам.

Научная новизна исследования состоит в обосновании комплекса основных характеристик аудита и консалтинга как определенного вида услуг, тенденций развития их состава и функционального назначения, объемов реализации, путей повышения эффективности.

Основные научные результаты, полученные лично автором, и их научная новизна, заключаются в следующем:

– обоснована и осуществлена периодизация процесса развития понимания и утверждения в законодательно-нормативном и научно-методологическом аспектах аудиторско-консалтинговой деятельности как услуги; выявлена незавершенность этого процесса, в том числе в нормативном отношении; показано развитие в международной и отечественной методологии и практике диапазона назначения и применения аудиторских услуг от области бухгалтерской (финансовой) отчетности к широкому использованию в других областях экономической деятельности с одновременным возрастанием состава консалтинговых услуг;

– сформулированы предложения по формированию комплекса характеристик аудиторско-консалтинговой деятельности как услуги; уточнены признаки общности и различий назначения применения аудиторских и консалтинговых услуг, что определяет особенности их реализации; установлено, что аудиторские и консалтинговые услуги относятся к разряду интеллектуальных, деловых услуг, в качестве базового элемента деятельности используют аналитические методы, имеют межотраслевой характер с широким диапазоном использования; признаки общности аудиторско-консалтинговых услуг свидетельствует о правомерности включения их в единый комплекс аудиторско-консалтинговых услуг, но не дают возможности включения этого блока в построенные на функционально-отраслевом признаке международные и отечественные классификаторы услуг;

– обоснованы подходы к типизации различных видов аудиторско-консалтинговых услуг по их целевым функциям; выявлено, что имеющиеся описания видов аудиторских и консалтинговых услуг часто не содержат их прямых целевых характеристик; обосновано, что общей стратегической целью этих услуг должно являться перевод хозяйственной системы аудируемого (консультируемого) экономического субъекта на более эффективный уровень деятельности; разработаны параметры типизации видов аудиторских и консалтинговых услуг по их целевому назначению, сформированы соответствующие типовые группы, обоснована периодизация процесса их формирования и дана оценка перспектив развития состава и объемов реализации; показано, что должна сохраниться позитивная динамика роста объемов аудиторско-консалтинговых услуг в целом, при этом по-прежнему будет иметь место более высокая доля услуг консалтинга, особенно в области производительности (эффективности) хозяйствования;

– развиты методологические основы оценки места и роли аудиторско-консалтинговых услуг в составе методов управления хозяйственной

деятельностью; показано, что эти услуги в той или иной мере оказывают управленческое воздействие на соответствующие хозяйственные системы осуществляемое посредством механизма принятия и реализации управленческих решений, в том числе в форме хозяйственных мероприятий, разрабатываемых на основе выводов и рекомендаций произведенных аудиторско-консалтинговых услуг, что обуславливает скрытое, неявное проявление их управленческого воздействия; определены условия усиления полноты этого воздействия аудиторско-консалтинговых услуг на хозяйственные системы за счет конкретизации целевой направленности и обоснованности самих услуг и разрабатываемых на их основе хозяйственных мероприятий;

– обоснованы пути усиления воздействия на процессы повышения эффективности аудиторско-консалтинговых услуг; предложены пути адаптации общих принципов механизма определения эффекта и эффективности экономических процессов к аудиторско-консалтинговым услугам; показано, что в качестве конечного показателя ее оценки должно приниматься итоговое повышение эффективности и результативности функционирования хозяйственной системы объекта аудита и консалтинга достигаемое на основе этих услуг; определено, что конечная эффективность аудиторско-консалтинговых услуг формируется, главным образом, в процессе реализации хозяйственных мероприятий, разработанных на основе выводов и рекомендаций аудита и консалтинга и поэтому повышение эффективности связано с рядом условий разработки и реализации этих хозяйственных мероприятий.

Теоретическая значимость результатов диссертационного исследования определяется разработанными в нем методологическими подходами к исследованию аудиторско-консалтинговой деятельности как определенного рода услуг, формированию комплекса основных характеристик, оценке динамики развития состава и назначения этих услуг.

Практическая значимость результатов диссертационного исследования определяется возможностью их использования в целях совершенствования нормативной базы аудиторско-консалтинговой деятельности, при разработке новых и совершенствовании действующих классификаторов услуг, а так же для использования в учебном процессе по подготовке кадров соответствующего профиля.

Апробация результатов диссертационного исследования. Различные аспекты исследования проблемы отражены в научных статьях автора и его докладах на следующих конференциях: Международная межвузовская конференция «Россия и ВТО: проблемы и перспективы» (Москва, 2008 г.); Международная межвузовская конференция «Антикризисное управление, экономическая безопасность и борьба с коррупцией» (Москва, 2009 г.); Международная научно-практическая конференция «Экономика, социология, философия, право: пути созидания и развития» (Саратов, 2010 г.); Международная научно-практическая конференция «Модернизация и перспективы развития современного общества: экономический, социальный, правовой аспекты» (Саратов, 2010 г.), Всероссийская научно-практическая конференция «Духовно-ценностные основы воспитания личности в системе профессионального образования» (Н.-Тагил, 2010 г.).

По теме диссертационного исследования лично автором опубликованы 8 работ общим объемом 3,3 п.л., из них 3 работы в изданиях, рекомендованных ВАК.

Структура и содержание диссертации обусловлены целью, поставленными задачами, логикой исследования и раскрываются во введении, трех главах, содержащих 7 параграфов, заключении, списке использованных источников. Наглядность изложения материалов диссертации обеспечена таблицами и рисунками.

II. ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Обоснование периодизации процесса развития понимания и утверждения в законодательно-нормативном и научно-методологическом аспектах аудиторско-консалтинговой деятельности как услуги, направлений и областей их применения.

В отличие от стран с исторически сложившейся рыночной экономикой, где аудит, аудиторские услуги являются развитым ее элементом, в современной России он был внедрен в систему экономических отношений в короткое время, главным образом, административными методами. Его нормативная база, теоретико-методологические обоснования продолжают динамично развиваться, что приводит к довольно частым изменениям действующих норм и правил, наличию большого количества документов, разных по уровню приоритетности и времени принятия.

В положивших начало созданию нормативной базы аудиторских и связанных с ними услуг Указе Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2263 «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» и утвержденных им «Временных правилах аудиторской деятельности в Российской Федерации» принято понятие «аудиторская деятельность – аудит»; по отношению к ним термин «услуга» не применяется. К услугам в прямом определении отнесены лишь некоторые иные виды деятельности аудиторов и аудиторских фирм, в том числе, консультационного характера. Но такой подход уже может свидетельствовать о нормативном рассмотрении аудиторской деятельности как услуги.

Законом «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. дается характеристика "аудиторская деятельность, аудит" в отличие от ранее принятого "аудиторская деятельность - аудит". Если ранее под аудитом можно было понимать собственно проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности, а аудиторскую деятельность определить как совокупность аудита и сопутствующих ему услуг с переносом на аудит, как деятельность, присущего ей понятия услуги, то это положение Закона повело к «уводу»

аудита от понятия его как услуги и к сужению поля аудита, выводу за его рамки иных его видов. При этом перечень оказываемых аудиторами консультационных услуг был значительно сокращен.

В Законе «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. содержится новая формулировка «Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) – деятельность по проведению аудита и сопутствующих аудиту услуг...». Таким образом, аудиторская деятельность прямо рассматривается как оказание услуг в сопряжении с сопутствующими аудиту услугами.

Вместе с тем, в Законе еще раз проведено разделение исходных позиций собственно аудиторской услуги, сопряженной с перечнем сопутствующих услуг, и всего спектра в той или иной мере связанных с аудитом, в том числе консалтинговых, развивающихся видов и направлений иных услуг.

В то же время международная и отечественная методология и практика, не дает аудиту подобных четких ограничений, а постоянно поддерживает вектор его развития от ограничительных, особенно формальных, трактовок к широкому диапазону применения.

Проведенное рассмотрение развития трактовки аудиторско-консалтинговой деятельности, возрастания связанных с ней состава и назначения услуг дало возможность определения трех этапов становления нормативного и научно-методологического их понимания. Первый – от начала аудиторской деятельности до принятия Закона «Об аудиторской деятельности» в 2001 г., как этапа обоснования и становления основных нормативных и научно-методологических трактовок аудиторской деятельности как услуги, начала развития достаточно ограниченной ориентации этих услуг в возрастающий спектр подобного рода аудиторско-консалтинговых услуг.

Второй этап, включающий период после принятия Закона «Об аудиторской деятельности» 2001 г. и до принятия Закона «Об аудиторской деятельности» в 2008 г. характеризуется общим становлением понимания

аудиторско-консалтинговой деятельности как услуги, расширением направлений ее применения, динамичным развитием круга услуг консалтингового характера, формированием комплекса аудиторско-консалтинговых услуг.

Третий этап – период от принятия Закона «Об аудиторской деятельности» 2008 года и продолжающийся в настоящее время включает достаточно устойчивое утверждение специфики российского понимания аудиторской деятельности как услуги и реализации идей сопряженных действий по реализации комплекса аудиторско-консалтинговых услуг в целом.

2. Обоснование предложений по уточнению характеристик аудиторско-консалтинговой деятельности как услуги; уточнению признаков их общности и различий, назначения и областей применения.

Несмотря на постоянно развивающееся понимание в нормативном и научно-методическом отношении аудиторско-консалтинговой деятельности как услуги пока еще не сложилась достаточно полная и единообразная их трактовка ни в содержательном, ни в терминологическом аспекте.

В отношении этих услуг используются разные термины, исходящие как из нормативных формулировок, так и имеющих применение в научных исследованиях. В частности, нормативная терминология разграничивает услуги, представляющие само аудиторство (процесс аудита) и услуги, сопутствующие аудиту (аудиторским услугам) часть из которых при этом трактуется как совместимые с аудитом, несовместимые и иные. После выхода Закона «Об аудиторской деятельности» от 2008 г. большая часть сопутствующих услуг получила наименование «прочие услуги», которые практически все имеют консультационный характер.

По отношению к видам аудита, выходящим за рамки законодательно установленного, применение этих терминов происходит достаточно свободно, но в общем режиме: аудит (аудиторские услуги) – сопутствующие

(сопровождающие) его, либо консультационные услуги без выделения сопутствующих, прочих и иных. При этом за услугами консультационного характера закрепилось наименование консалтинговых. Вместе с тем, обе эти группы услуг имеют формально и содержательно черты различия и общности. Содержательное отличие этих групп услуг, прежде всего, заключается в основном их назначении: аудиторские услуги имеют целью оценку разных аспектов, сторон состояния экономических систем; целью консалтинговых услуг является определение путей совершенствования деятельности этих систем и перевода их в новое состояние, повышающее эффективность их функционирования. Эти различия в назначении услуг определяют различия в процедурах их реализации.

Общность аудиторско-консалтинговых услуг в целом проявляется в том, что они обладают основными для услуг свойствами. Прежде всего, им присуще свойство услуги как вида деятельности, ведущей к приросту (развитию) качества, полезности, потребительной стоимости объекта оказания услуги. Специфические черты общности аудиторско-консалтинговых услуг состоят в том, что они относятся к деловым, интеллектуальным, способствующим осуществлению разного рода деловых операций, бизнес-решений и имеют межотраслевой характер.

Аудиторским и связанным с ними консалтинговым услугам присуще и такое специфически развитое свойство, как разнообразие и одновременная комплексность, проявляющаяся в процессе формирования комплекса аудиторско-консалтинговых услуг на базе признаков их общности.

Содержательная связь аудиторско-консалтинговых услуг значимее всего проявляется на основе единства аналитической составляющей метода их реализации.

В целом на основе исследования общих и специфических свойств аудиторско-консалтинговых услуг в диссертации сделан вывод, что эти услуги представляют собой экономическое благо в форме деятельности,

направленной на повышение эффективности функционирования объекта оказания услуги – хозяйственной системы экономического субъекта, его потребительской полезности, ценности (стоимости). Уровень проявления аудиторско-консалтинговых услуг как экономического блага во многом связан с четкостью понимания и реализации их целевого назначения. С этих позиций следует рассматривать и другие характеристики данных услуг, тенденции их развития.

3. Обоснование типизации и тенденций развития видов аудиторско-консалтинговых услуг по целевому назначению.

В диссертации показано, что расширяющееся экономическое пространство оказания аудиторско-консалтинговых услуг, увеличение состава их видов сопровождается нарастающими сложностями методологического и практического характера в части оценки целей, функций, задач, результатов этих услуг, значимости, тенденций развития отдельных их целевых направлений и областей применения. Во многом это связано с нечеткостью в имеющихся формулировках самих этих понятий, что ведет к разночтениям в понимании и применении.

Показано, что ведущее значение при осуществлении аудиторско-консалтинговых услуг имеет четкая постановка их цели, под которой следует понимать тот социальный и экономический эффект, результат, на достижение которого направлена услуга. Необходима временная структуризация целей: отдаленные, близкие и непосредственные, общие и частные, промежуточные и конечные.

При этом цель выступает как системообразующий фактор, определяющий не только направленность, но и форму и содержание осуществляемой услуги, результирующих итогов ее осуществления.

Постановка целей должна сопровождаться декомпозицией их на взаимоувязанный комплекс задач, имеющих так же характер целевых

установок, решаемых одновременно или последовательно избираемыми для этого способами (методами).

В то же время проведенный анализ имеющихся описаний различных видов аудиторско-консалтинговых услуг показывает разные подходы к формулированию целей, выражаемых посредством описания либо назначения, т.е. в функциональном аспекте, либо в виде перечня задач, решаемых при осуществлении этих услуг. На основе анализа имеющихся формулировок целей различных видов этих услуг в диссертации проведена типизация и выделение групп видов аудиторских услуг по их целевым функциям и обоснована периодизация развития этих групп услуг.

Предлагаемая типизация видов аудиторско-консалтинговых услуг имеет следующую структуру (табл. 1).

Сделан вывод, что такая типизация услуг аудита и консалтинговых услуг будет способствовать повышению уровня реализации назначения этих услуг в части повышения эффективности функционирования объекта их воздействия. Рассмотрение тенденций развития услуг аудита и консалтинга показало, что в целом, несмотря на кризисные явления последних лет, должны сохраниться тенденции к возрастанию объемов аудиторско-консалтинговых услуг, повышения доли в их составе консалтинговых, особенно в области производительности (эффективности) хозяйствования.

4. Обоснование функций аудиторско-консалтинговых услуг и тенденций их развития как метода экономического управления.

Развивающимся целевым назначением аудиторско-консалтинговых услуг помимо оценки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности является установление состояния финансово-хозяйственной системы экономических субъектов в целом и составляющих ее отдельных элементов и выработка на этой основе выводов и рекомендаций с последующим принятием и реализацией соответствующих управленческих решений по переводу этой системы и ее элементов в иное качественное состояние,

дающее возможность повышения эффективности и результативности их функционирования. Таким образом, в контексте реализации целевых функций аудиторско-консалтинговых услуг одной из существенных их характеристик является присущее им управленческое

Типовые группы аудиторских услуг
по их основным целевым функциям

Типовая группа аудиторских услуг	Характер цели аудита			
	непосредственная	промежуточная	конечная	Вид аудита
1. Аудит достоверности	Формирование мнения (заключения) аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого экономического субъекта и соответствия ее принятым нормам и правилам	Повышение уровня достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого экономического субъекта и ее соответствия принятым нормам и правилам	Повышение эффективности хозяйственной деятельности аудируемого экономического субъекта	Бухгалтерский; банковский; страховой; бирж; внебюджетных фондов
2. Аудит соответствия деятельности	Формирование мнения (заключения) аудитора о соответствии хозяйственной деятельности аудируемого экономического субъекта принятым нормам и правилам	Определение и реализация путей повышения уровня соответствия хозяйственной деятельности аудируемого экономического субъекта принятым нормам и правилам	Повышение эффективности хозяйственной деятельности аудируемого субъекта аудита	Экологический; недр и недропользования; энергетический; технический; технологический; информационной безопасности
3. Аудит производительности (эффективности)	Формирование мнения (заключения) независимого аудитора о производительности (эффективности) функционирования хозяйственной системы аудируемого экономического субъекта и ее элементов; программ и проектов экономического и социального развития	Определение и реализация путей экономической оптимизации функционирования хозяйственной системы и ее элементов аудируемого экономического субъекта; путей экономической оптимизации программ и проектов	Повышение эффективности хозяйственной деятельности аудируемого экономического субъекта; повышение его ценности; повышение эффективности результатов реализации программ и проектов	Эффективности; операционный; производственный (управленческий); мотивационный; кадровый; интеллектуальной собственности; ценовой; инвестиционный; кризисного управления

<p>4. Аудит результативности (эффективности) затрат бюджетных средств</p>	<p>Формирование мнения (заключения) государственного (независимого) аудитора о результативности (эффективности) затрат бюджетных средств аудируемого экономического субъекта</p>	<p>Определение путей экономической оптимизации функционирования аудируемого экономического субъекта</p>	<p>Повышение социальной результативности (эффективности) функционирования аудируемого экономического субъекта</p>	<p>Результативности (эффективности) затрат бюджетных средств</p>
---	--	---	---	--

воздействие на хозяйственные системы. Поскольку воздействие это не имеет прямого характера, а опосредовано принятием и реализацией управленческих решений, в том числе и в форме соответствующих хозяйственных мероприятий, то оно имеет чаще всего скрытый, неявный характер. В методологическом аспекте данное управленческое воздействие основано на экономическом управлении с присущими ему основными функциями учета, анализа, планирования, организации и контроля. Содержание каждой из этих функций, их полнота, хотя бы и в неявном виде, имеет для аудиторско-консалтинговых услуг в целом и для отдельных их видов свою специфику. При этом существует внутренняя связь, взаимообусловленность указанных отдельных функций. Они реализуются лишь как относительно самостоятельные, включая каждая в себе, в своем действии в той или иной мере и все другие. Степень значимости каждой функции изменяется в зависимости от конкретного вида аудиторско-консалтинговой услуги, ее целей, условий, методов и форм осуществления, что видно из следующих, сформулированных в диссертации, характеристик этих функций:

учет – информационное обеспечение последующего анализа состояния хозяйственной системы экономического субъекта, необходимого для подготовки принятия управленческого решения, заключающееся в сборе, обработке, систематизации информации о состоянии и процессах, протекающих в хозяйственной системе аудируемого экономического субъекта. Эта функция присуща всем видам аудиторско-консалтинговых услуг. Значимость ее возрастает с увеличением состава и масштабности целей осуществления этих услуг;

анализ – аналитическое обеспечение последующего принятия управленческого решения, заключающееся в изучении и оценке состояния и процессов, протекающих в экономической (хозяйственной) системе аудируемого экономического субъекта на основе чего формируются выводы и рекомендации – база принятия решения. Эта функция является ведущей для

большинства видов услуг аудита и консалтинга, особенно направленных на оценку и проектирование путей повышения производительности (эффективности) хозяйственных систем и их элементов, результативности бюджетных затрат, представляя, помимо прочего, единый элемент методологии их осуществления, и значимость этой функции имеет тенденцию к постоянному возрастанию;

планирование – планово-прогнозное обеспечение последующего принятия управленческого решения, заключающееся в обосновании путей повышения эффективности экономической (хозяйственной) системы аудируемого экономического субъекта. Эта функция в большей мере присуща консалтинговым услугам и значимость ее возрастает по мере развития масштабов и состава такого вида услуг;

организация – обеспечение последующего принятия управленческого решения по управлению комплексом действий, заключающихся в реализации решений (моделей) по повышению эффективности экономической (хозяйственной) системы аудируемого экономического субъекта. Значимость этой функции более отчетливо проявляется при реализации консалтинговых услуг, имеющих целью обоснование системы действий по совершенствованию организационных структур хозяйственных систем;

контроль – обеспечение управления информацией о ходе реализации принятых управленческих решений. Эта функция имеет неоднозначное проявление в зависимости от цели различных видов аудиторско-консалтинговых услуг и в значительной мере присуща аудиторским услугам основного характера. Ее значимость сохраняется с тенденцией к возрастанию.

Поскольку в реальном виде управленческое воздействие аудиторско-консалтинговых услуг происходит через механизм реализации управленческих решений, то и уровень воздействия во многом определяется обоснованностью и действенностью этих решений, следовательно, и

соответственными характеристиками непосредственных результатов осуществления услуг аудита и консалтинга как основы принятия данных решений.

5. Обоснование путей усиления воздействия на процессы повышения эффективности аудиторско-консалтинговых услуг.

В диссертации показано, что в системном экономическом аспекте в качестве конечной эффективности аудиторских, консалтинговых услуг должно выступать повышение эффективности и результативности функционирования хозяйственной системы – объекта оказания этих услуг, прирост ее ценности, устойчивости, экономической безопасности, получаемых в результате реализации выводов и рекомендаций проведенной услуги.

К эффективности аудиторско-консалтинговых услуг относится два ее вида. Первый – это связь (соотношение) экономического результата (эффекта) аудиторско-консалтингового исследования в виде размеров его оплаты заказчиком к затратам самой аудиторской организации.

Второй – связь (соотношение) достигнутого на основе реализации выводов и рекомендаций аудита и консалтинга прироста на финишном этапе какого-либо цикла деятельности заказчика услуг аудита и консалтинга результата (эффекта) этой деятельности по сравнению с затратами на проведенные услуги.

Второй, наиболее отвечающий требованиям, подход к эффективности, результативности реализации в хозяйственной деятельности экономического субъекта выводов и рекомендаций аудита и консалтинга трудно реализуем, прежде всего, вследствие сложности выделения в общем составе эффекта, результата хозяйственной деятельности, доли, сформированной на основе реализации рекомендаций аудита и консалтинга, поскольку сам этот эффект проявляется в разной мере и в разной форме в зависимости от направленности, содержания и характера деятельности экономического

субъекта. В частности, в зависимости от организационно-правовой формы деятельности объекта аудита и консалтинга эффект, результат разработанных и внедряемых рекомендаций проявляется, особенно в социальной сфере, социальных, экономических аспектах и их комбинациях, зачастую не сопоставимых между собой.

Сложность оценки процессов формирования эффекта аудиторско-консалтинговых услуг связана также с тем, что реализация услуг интеллектуального характера, к которым относятся данные услуги, чаще всего имеет временной лаг. Формирование и проявление конечного эффекта и эффективности от их реализации происходит постепенно и в целом носит отложенный (отсроченный) характер.

В диссертации сделан вывод, что один из подходов, дающих возможность более прямой оценки возможного эффекта и эффективности хозяйственной деятельности, полученных на основе реализации результатов аудиторско-консалтинговых услуг, может быть осуществлен исходя из того обстоятельства, что задающими, имеющими характер управленческого воздействия, факторами процесса формирования эффекта и эффективности аудиторско-консалтинговых услуг являются хозяйственные мероприятия по совершенствованию тех или иных сторон хозяйственной деятельности экономического субъекта, вырабатываемые на основе выводов и рекомендаций произведенных услуг. В таком случае оценки эффекта и эффективности заключается в оценке действенности самих этих мероприятий в режиме сопоставления состояния хозяйственной системы: «без мероприятия – с мероприятием». Это дает возможность оценки потенциальной значимости в росте эффективности хозяйствования именно самого конкретного мероприятия (их комплекса) и оптимизации вариативного выбора его параметров.

В связи с этим для поддержания и повышения эффективности аудиторских и консалтинговых услуг посредством реализации разработанных

на основе хозяйственных мероприятий необходимо выполнение следующих требований:

– рассмотрение аудиторско-консалтинговых услуг как инструмента целевого стратегического управляющего воздействия на возрастающее позитивное развитие экономической системы объекта оказания услуги;

– целевая, четкая и обоснованная постановка содержания, выводов и рекомендаций конкретной аудиторской и консалтинговой услуги, разрабатываемых на их основе мероприятий с позиций всестороннего анализа и оценки состояния деятельности экономического субъекта, его рыночной ниши, динамики развития финансового положения, уровня рентабельности, качества, технологий, менеджмента;

– усиление значимости производителя аудиторско-консалтинговых услуг в качестве непосредственного участника разработки данного рода хозяйственных мероприятий и их реализации в деятельности экономического субъекта.

В заключении, завершающем диссертацию, содержится ряд выводов и предложений, в том числе по основным направлениям дальнейших исследований в области аудиторско-консалтинговых услуг.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

1. Зуева М.В. Перспективы развития аудиторских услуг в условиях вступления России в ВТО // Россия и ВТО: проблемы и перспективы. Материалы 9-й Международной межвузовской научно-практической конференции, 27-28 ноября 2007г. – М.: ВГНА Минфина России, 2008. – 0,4 п.л.

2. Зуева М.В. Роль аудита и консалтинга в повышении устойчивости и экономической безопасности предприятия // Антикризисное управление, экономическая безопасность и борьба с коррупцией. Материалы 11 Международной межвузовской научно-практической конференции 23-25 ноября 2009г. – М.: ВГНА Минфина России. 2010. – 0,3 п.л.

3. Зуева М.В. Эффективность аудиторско-консалтинговых услуг и проблемы ее оценки // Экономика, социология, философия, право: пути созидания и развития. Материалы Международной научно-практической конференции, 21 декабря 2009 г., Часть 2. – Саратов, 2010. – 0,4 п.л.

4. Зуева М.В. К вопросу развития функций аудиторско-консалтинговых услуг // Духовно-ценностные основы воспитания личности в системе непрерывного профессионального образования. Всероссийская научно-практическая конференция, Нижний Тагил, 21-22 января 2010 г., Часть III. – Екатеринбург, 2010. – 0,5 п.л.

5. Зуева М.В. О классификации видов аудиторских услуг по целевым функциям // Модернизация и перспективы развития современного общества (экономический, социальный, философский, правовой аспекты). Материалы Международной научно-практической конференции, 30 июня 2010 г., Часть 2. – Саратов, 2010. – 0,4 п.л.

В том числе в журналах рекомендованных ВАК Минобрнауки России

6. Зуева М.В. К вопросу оценки эффективности аудиторско-консалтинговых услуг // Аудит и финансовый анализ. 2010. № 1. – 0,5 п.л.

7. Зуева М.В. Развитие целевых функций аудиторских услуг // Аудит и финансовый анализ. 2010. № 3. – 0,4 п.л.

8. Зуева М.В. Аудиторско-консалтинговые услуги как метод экономического управления хозяйственными системами // Аудит и финансовый анализ. 2010. № 5. – 0,4 п.л.