



## СИСТЕМА ПОКАЗАТЕЛЕЙ ЭФФЕКТИВНОСТИ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ НА РАЗЛИЧНЫХ УРОВНЯХ УПРАВЛЕНИЯ

**Уразов Давлат**

Самаркандский институт экономики и сервиса  
ORCID: 0009-0004-6506-2330  
[urazovdavlat91@gmail.com](mailto:urazovdavlat91@gmail.com)

**Аннотация.** В данной статье исследованы теоретические и методические вопросы формирования системы показателей эффективности аудиторских услуг на различных уровнях управления. Предложена система показателей эффективности аудиторских услуг на различных уровнях управления: макроуровне, мезо уровне, микроуровне и уровне конкретного аудиторского задания.

**Ключевые слова:** аудит, аудиторские услуги, эффективность аудиторских услуг, качество аудита, макроуровень, микроуровень, аудиторская организация, внешний контроль качества, показатели эффективности.

## ТУРЛИ БОШҚАРУВ ДАРАЖАЛАРИДА АУДИТ ХИЗМАТЛАРИ УЧУН САМАРАДОРЛИК КЎРСАТКИЧЛАРИ ТИЗИМИ

**Уразов Давлат**

Самарқанд иқтисодиёт ва сервис институти

**Аннотация.** Ушбу мақолада бошқарувнинг турли даражаларида аудиторлик хизматлари самарадорлиги кўрсаткичлари тизимини шакллантиришнинг назарий ва услубий масалалари тадқиқ этилган. Аудиторлик хизматлари самарадорлигини бошқарувнинг турли даражаларида - макродаража, мезодаража, микродаража ва аниқ аудиторлик топшириғи даражасида баҳолашга қаратилган кўрсаткичлар тизими таклиф этилган.

**Калит сўзлар:** аудит, аудиторлик хизматлари, аудиторлик хизматлари самарадорлиги, аудит сифати, макродаража, микродаража, аудиторлик ташкилоти, ташқи сифат назорати, самарадорлик кўрсаткичлари.

## A SYSTEM OF PERFORMANCE INDICATORS FOR AUDIT SERVICES AT VARIOUS MANAGEMENT LEVELS

**Urazov Davlat**

Samarkand Institute of Economics and Service

**Abstract.** This article examines the theoretical and methodological issues of developing a system of indicators for assessing the efficiency of audit services at different levels of management. A system of indicators for evaluating the efficiency of audit services at various levels of management is proposed, including the macro level, meso level, micro level, and the level of a specific audit engagement.

**Keywords:** audit, audit services, efficiency of audit services, audit quality, macro level, micro level, audit organization, external quality control, efficiency indicators.

### Введение.

В современных условиях особую актуальность приобретает разработка системы показателей эффективности аудиторских услуг на различных уровнях управления: макроуровне, мезо уровне, микроуровне и уровне конкретного аудиторского задания. Актуальной является данная проблема еще тем, что в научной литературе и практической деятельности пока не сформирован единый подход к оценке эффективности аудиторских услуг на различных уровнях управления. В одних случаях эффективность аудита оценивается на основе качества выполненных процедур, в других – на основе финансовых результатов деятельности аудиторской организации. Однако такой подход не позволяет объективно оценить значение аудиторских услуг как для национальной экономики, так и для конкретной аудиторской организации.

Решение проблемы повышения эффективности аудиторских услуг имеет особое значение для Республики Узбекистан. По данным Министерства экономики и финансов Республики Узбекистан, на начало 2026 года количество аудиторских организаций в республике достигло **163**, тогда как за аналогичный период 2025 года их было **175**. Число лиц, имеющих квалификационный сертификат аудитора, составило **1296 человек** против **1072 человек** на конец 2024 года. Кроме того, 38 процентов аудиторов имели международные бухгалтерские сертификаты, а количество аудиторских организаций, являющихся членами международных аудиторских организаций или ассоциаций, достигло **32**. Эти данные свидетельствуют о расширении рынка аудиторских услуг, повышении профессионального потенциала аудиторов и усилении международной интеграции аудиторской деятельности, что требует совершенствования системы показателей оценки эффективности аудиторских услуг на макро- и микроуровнях.

### Обзор литературы.

В зарубежной научной литературе вопросы эффективности аудита получили развитие в исследованиях, посвященных производству аудиторских услуг, затратам труда, аудиторским часам, специализации аудиторов, ценообразованию и производительности аудиторских фирм. В частности, ДеАнджело (1981) исследовала связь размера аудиторской фирмы и качества аудита, что важно для понимания рыночной эффективности аудиторских организаций. О'Киф, Симьюник и Стейн (1994) рассматривали производство аудиторских услуг через затраты времени, трудовые ресурсы и особенности клиента. Кнечел, Роуз и Шеллеман (2009) предложили производственный подход к оценке относительной эффективности аудиторских заданий. Поло-Гарридо и Браво (2019) в обзоре литературы специально выделили два направления исследований: эффективность аудиторской фирмы и эффективность производства аудиторских услуг, включая производительность аудиторов. Эти исследования показывают, что эффективность аудита должна оцениваться не только через качество, но и через ресурсную, трудовую, временную и коммерческую результативность аудиторской деятельности.

В научных трудах ученых стран СНГ (Шеремет, 2017; Подольский, 2018; Абленов, 2005) эффективность аудиторских услуг рассматривается преимущественно через качество проверки, соблюдение стандартов, организацию аудиторского процесса и профессиональную ответственность, тогда как разграничение показателей эффективности по уровням управления требует дальнейшего развития.

В нашей республике научно-методические основы аудита и аудиторской деятельности исследованы в трудах многих ученых (Тулаходжаева и др. 2008; Дусмуратов, Файзиев, 2008; Каримов и др., 2015; Уразов, 2004). Вместе с тем в республике пока недостаточно разработана единая система показателей эффективности аудиторских услуг, позволяющая одновременно оценивать их

общественную значимость на уровне страны и коммерческую результативность на уровне аудиторской организации.

### Методология.

Методологическую основу нашего исследования составил многоуровневый подход к оценке эффективности аудиторских услуг. Согласно данному подходу, показатели эффективности должны формироваться в зависимости от объекта оценки, целей управления и характера аудиторских услуг на соответствующем уровне. В частности, нами выделены четыре уровня оценки эффективности аудиторских услуг: (1) *макроуровень* – это национальная система аудита; (2) *мезо уровень* – это регион, отрасль или сектор экономики; (3) *микроуровень* – это аудиторская организация; (4) *операционный уровень* – это конкретное аудиторское задание.

На наш взгляд, на макроуровне аудит следует рассматривать как институт обеспечения доверия к финансовой информации. Поэтому на данном уровне для оценки эффективности целесообразно применить показатели, характеризующие развитие рынка аудиторских услуг, состояние профессиональной среды, результативность внешнего контроля качества, соблюдение международных стандартов и уровень доверия пользователей к аудиторским заключениям.

Поскольку на микроуровне аудиторские услуги рассматриваются как профессиональная коммерческая деятельность аудиторской организации, на этом уровне важное значение имеют такие показатели, как выручка, прибыльность, рентабельность, производительность труда аудиторов, себестоимость аудиторских заданий, загрузка персонала, клиентская база, повторяемость заказов, качество выполнения заданий и автоматизация аудиторского процесса.

Наша методология исследования основана на следующих подходах:

- системный подход - для рассмотрения аудиторских услуг как многоуровневой системы;
- сравнительный подход - для разграничения макро-, мезо-, микро- и операционных показателей;
- процессный подход - для оценки аудита по этапам планирования, проведения процедур, обобщения результатов и выдачи заключения;
- результативный подход - для оценки достигнутых экономических, профессиональных и институциональных результатов;
- интегральный подход - для объединения отдельных показателей в общую систему оценки эффективности.

В обобщенном виде эффективность аудиторских услуг можно рассматривать как соотношение достигнутого результата и использованных ресурсов, то есть:

$$\text{Эффективность аудиторских услуг} = \frac{\text{результат аудиторской деятельности}}{\text{использованные ресурсы}}$$

При этом под результатом аудиторской деятельности должен пониматься не только выручка или прибыль. В данный результат следует также включать такие результаты, как качество аудиторского мнения, доверие пользователей, соблюдение стандартов, снижение информационных рисков, удовлетворенность клиента и устойчивость аудиторской организации.

**Результаты и рекомендации.** Результаты наших исследований обобщаем в разрезе следующих изученных вопросов.

**Первый вопрос** - *разграничение эффективности аудиторских услуг по уровням управления.* Эффективность аудиторских услуг имеет различное содержание на разных

уровнях управления. На уровне страны аудит выполняет общественно значимую функцию. В частности, он способствует повышению прозрачности экономики, укреплению доверия к финансовой отчетности и развитию инвестиционной среды. На низовом уровне (аудиторской организации) аудит выступает как коммерческая профессиональная услуга, требующая рациональной организации труда, управления затратами, обеспечения качества и получения устойчивого финансового результата. Исходя из этого отличительные особенности содержания и показателей эффективности аудита на различных уровнях управления можно систематизировать следующим образом (табл.1).

Таблица 1.

**Отличия содержания и показателей эффективности аудиторских услуг на различных уровнях управления**

Уровень управления	Содержание аудиторских услуг	Цель оценки эффективности	Основные группы показателей
Макро-уровень	Аудит как институт доверия к финансовой информации	Оценка развития национальной системы аудита	*показатели развития рынка, *внешний контроль качества, *соблюдение стандартов, *доверие пользователей
Мезо-уровень	Аудит как элемент региональной или отраслевой инфраструктуры	Оценка доступности и отраслевой обеспеченности аудиторских услуг	*региональная обеспеченность, *отраслевая специализация, *доступность услуг
Микро-уровень	Аудит как коммерческая профессиональная деятельность	Оценка эффективности аудиторской организации	*выручка, *прибыльность, *рентабельность, *производительность, *качество, *цифровизация
Операционный уровень	Аудит как конкретное профессиональное задание	Оценка качества и результативности аудиторской проверки	*планирование, *доказательства, *сроки, *трудоемкость, *качество заключения

*Источник:* разработана автором.

Исходя из данных, приведенных в табл. 1, считаем не целесообразным использование единой системы показателей эффективности аудиторских услуг для всех уровней управления. Так, например, показатели прибыльности и рентабельности аудиторских услуг важны для низового уровня (аудиторской организации), но они не могут быть основными показателями на макроуровне. Напротив, на макроуровне показатели внешнего контроля качества, количества сертифицированных аудиторов, развития профессиональных объединений и соблюдения стандартов имеют важное значение для оценки развития аудита в целом по стране.

**Второй вопрос** - система показателей эффективности на макроуровне. На макроуровне эффективность аудиторских услуг должна оцениваться через их вклад в развитие национальной системы аудита. Здесь аудит выступает не как деятельность отдельной фирмы, а как элемент институциональной инфраструктуры экономики. На наш взгляд, для макроуровня в качестве основных показателей развития национальной

системы аудита как элемента институциональной инфраструктуры экономики следует взять следующие индикаторы:

- объем аудиторских услуг, включаемых в ВВП страны;
- доля объёма аудиторских услуг в ВВП страны и в общем объеме сферы услуг;
- количество аудиторских организаций;
- количество сертифицированных аудиторов;
- долю хозяйствующих субъектов, охваченных обязательным аудитом;
- количество аудиторских организаций, прошедших внешний контроль качества;
- количество нарушений, выявленных по результатам внешнего контроля;
- количество жалоб на аудиторские организации;
- долю аудиторов, прошедших повышение квалификации;
- уровень применения международных стандартов аудита;
- наличие аудиторских организаций — членов международных сетей и ассоциаций;
- уровень доверия пользователей к аудиторским заключениям.

Показатели качества на макроуровне также имеют место, но они выражаются не через отдельную аудиторскую проверку, а через такие агрегированные институциональные показатели, как система внешнего контроля качества, уровень соблюдения стандартов, профессиональная подготовка аудиторов, наличие жалоб и нарушений, публичность результатов контроля.

Как известно, Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» предусматривает риск-ориентированный подход к внешнему контролю качества. По данному подходу аудиторские организации подразделяются на группы высокого, среднего и низкого риска совершения нарушений. Это создает методическую основу для формирования макроуровневых показателей качества и надежности аудиторской деятельности.

**Третий вопрос** - *система показателей эффективности на микроуровне*. На микроуровне объектом оценки является эффективность деятельности конкретной аудиторской организации. На этом уровне аудиторские услуги выступают как профессиональная коммерческая деятельность. Поэтому система показателей должна отражать не только качество, но и экономическую результативность. На наш взгляд, к основным микроуровневым показателям эффективности аудиторской организации следует отнести следующие индикаторы:

- выручку от аудиторских услуг;
- прибыль от аудиторской деятельности;
- рентабельность аудиторских услуг;
- выручку на одного аудитора;
- прибыль на одного аудитора;
- среднюю трудоемкость одного аудиторского задания;
- себестоимость одного аудиторского задания;
- долю повторно обратившихся клиентов;
- уровень загрузки аудиторского персонала;
- долю своевременно завершённых заданий;
- количество замечаний внутреннего контроля качества;
- уровень цифровизации аудиторских процедур;
- степень удовлетворенности клиентов.

Следует отметить, что экономическая эффективность не должна противопоставляться качеству аудиторских услуг. Напротив, качество выступает залогом устойчивой эффективности аудиторской организации. Если по результатам деятельности аудиторская организация имеет прибыль, однако при этом допускает

нарушения стандартов, имеются жалобы со стороны клиентов и замечания внешнего контроля качества, такую деятельность нельзя считать эффективной.

**Четвертый вопрос - взаимосвязь качества и эффективности аудиторских услуг.** Следует различать понятия «качество аудиторских услуг» и «эффективность аудиторских услуг». **Качество аудиторских услуг** - это степень соответствия выполненной аудиторской работы требованиям законодательства, международных стандартов аудита, профессиональной этики, внутреннего контроля качества и ожиданиям пользователей. **Эффективность аудиторских услуг** представляет собой соотношение достигнутых результатов с использованными трудовыми, временными, финансовыми, информационными и организационными ресурсами. Следовательно, качество выступает важным, но не единственным условием эффективности. Качественный аудит, выполненный с чрезмерными затратами времени и ресурсов, обычно, не считается эффективным.

Таблица 2.

**Предлагаемая система показателей эффективности аудиторских услуг**

Группа показателей	Макроуровень	Микроуровень
1. Показатели развития	1. Количество аудиторов, 2. Количество аудиторских организаций, 3. Охват обязательным аудитом	1. Рост клиентской базы, 2. Количество заключенных договоров, 3. Доля повторно обратившихся клиентов
2. Показатели качества	1. Внешний контроль качества, 2. Количество нарушений, жалобы, 3. Соблюдение стандартов	1. Внутренний контроль качества, 2. Качество документации, 3. Замечания контролеров, 4. Обоснованность аудиторского мнения
3. Экономические показатели	1. Объем рынка аудиторских услуг, 2. Структура рынка, 3. Концентрация рынка	1. Чистая выручка, 2. Прибыль, 3. Рентабельность, 4. Себестоимость задания, 5. Производительность аудиторов
4. Процессные показатели	1. Наличие национальной системы регулирования и контроля	1. Соблюдение сроков, 2. Трудоемкость задания, 3. Выполнение аудиторской программы
5. Кадровые показатели	1. Количество сертифицированных аудиторов 2. Повышение квалификации	1. Квалификация персонала, 2. Загрузка аудиторов, 3. Текучесть кадров
6. Цифровые показатели	1. Цифровизация регулирования и реестров	1. Использование ИКТ, 2. Использование базы аналитических данных 3. Применение электронных рабочих документов

*Источник: разработано автором.*

В то же время прибыль аудиторской организации, полученная от выполненной аудиторских услуг, но с нарушением стандартов и без достаточных аудиторских доказательств, тоже нельзя считать эффективной. Поэтому, на наш взгляд, эффективность аудиторских услуг целесообразно оценивать по следующим четырем блокам:

**1. Профессиональная эффективность,** характеризующая соблюдение стандартов, независимости, этики и профессиональной компетентности.

**2. Процессная эффективность,** характеризующая рациональность планирования, выполнения аудиторских процедур, документирования и обобщения результатов.

**3. Экономическая эффективность,** характеризующая прибыльность, рентабельность, производительность труда и оптимальность затрат.

**4. Институциональная эффективность,** характеризующая вклад аудита в повышение доверия к финансовой отчетности, прозрачность бизнеса и развитие национальной системы аудита.

Исходя из взаимосвязи качества и эффективности аудиторских услуг можно установить следующую систему классификации и группировки показателей эффективности аудиторских услуг на макро - и микро уровнях (табл.2).

Предложенная система классификации и группировки показателей эффективности аудиторских услуг, на наш взгляд, позволяет комплексно оценивать эффективность аудиторских услуг как на макро уровне, так и на микро уровне управления.

### **Выводы и рекомендации.**

Таким образом, проведенное исследование позволило сделать следующие выводы и рекомендации.

1.Эффективность аудиторских услуг является сложней и многоуровневой экономической категорией. На уровне страны (макроуровне) эффективность аудиторских услуг находит свое выражение в развитии национальной системы аудита, повышении доверия к финансовой отчетности, совершенствовании внешнего контроля качества и укреплении прозрачности предпринимательской среды. На низовом уровне (в аудиторской организации) эффективность аудиторских услуг находит свое проявление в устойчивой деятельности аудиторской организации, ее прибыльности, производительности, рациональном использовании ресурсов и способности обеспечивать высокое качество аудиторских заданий.

2.Показатели качества на макроуровне выражаются через институциональные показатели, а на микроуровне - через конкретные показатели качества работы аудиторской организации и выполнения аудиторских заданий. Поэтому для объективной оценки аудиторских услуг необходимо использовать многоуровневую систему показателей, объединяющую качественные, экономические, организационные, процессные, кадровые и цифровые индикаторы.

3. Для внедрения предложенного подхода в жизнь следует:

\* на макроуровне формировать целостную публичную систему показателей, характеризующих развитие и эффективность национального рынка аудиторских услуг; такая система должна включать такие показатели, как количество аудиторов и аудиторских организаций, результаты внешнего контроля качества, количество жалоб и нарушений, уровень профессиональной подготовки и участия в международных сетях.

\*на микроуровне (в аудиторских организациях) внедрить внутренние КРІ эффективности аудиторских услуг; эти показатели должны объединять финансовые, качественные, процессные и клиентские индикаторы, при этом использование только показателей выручки и прибыли может привести к снижению качества, а использование только показателей качества - к ухудшению экономической устойчивости аудиторской организации.

\*использовать интегральный индекс эффективности аудиторских услуг, включающий несколько блоков, например таких, как качество, экономическая результативность, процессная организованность, кадровая обеспеченность и цифровизация; такой индекс может применяться как для осуществления самооценки аудиторской организации, так и для сравнительного анализа динамики развития ее деятельности.

\*усилить связь между системой внутреннего контроля качества и системой управления эффективностью, при том внутренний контроль качества должен

оценивать не только правильность выполнения процедур, но и рациональность использования времени, достаточность аудиторских доказательств, качество документации, своевременность завершения задания и удовлетворенность клиента.

\*перейти к цифровизации аудиторских процессов, автоматизировать подготовку рабочих документов, процедуры сбора доказательств и анализа данных, что в конечном итоге приводит к повышению как качества, так и экономической эффективности аудиторских услуг.

### *Литература / Reference:*

*DeAngelo L.E. (1981) Auditor Size and Audit Quality // Journal of Accounting and Economics. - Vol. 3, Issue 3. - P. 183-199.*

*Knechel W.R., Rouse P., Schelleman C. (2009) A Modified Audit Production Framework: Evaluating the Relative Efficiency of Audit Engagements // The Accounting Review. - Vol. 84, Issue 5. - P. 1607-1638.*

*O'Keefe T.B., Simunic D.A., Stein M.T. (1994) The Production of Audit Services: Evidence from a Major Public Accounting Firm // Journal of Accounting Research. - Vol. 32. - P. 241-261.*

*Polo-Garrido F., Bravo M. (2019) Measuring Efficiency in Auditing: A Comprehensive Literature Review. XX Congreso Internacional AECA, -17 p.*

*Абленов Д.О. (2005) Аудит: теория и практика. - Алматы: Экономика, - 420 с.*

*Дусмуратов Р.Д., Файзиев Ш. (2008) Аудит: ўқув қўлланма. I қисм. - Т.: Иқтисод-молия, - 178 б.*

*Каримов А.А., Исломов Ф.Р., Авлокулов А.З. (2015) Xalqaro audit: darslik. - Т.: Iqtisod-moliya, - 380 b.*

*Подольский В.И., Савин А.А. (2018) Аудит. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, - 455 с.*

*Тулаходжаева М.М. и др. (2008) Аудит: дарслик. - Т.: Норма, - 320 б.*

*Уразов К.Б. (2004) Бухгалтерия ҳисоби ва аудит: ўқув қўлланма. - Т.: Ўқитувчи, - 306 б.*

*Шеремет А.Д., Суйц В.П. (2017) Аудит: учебник. - 7-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М. - 375 с.*