

### 4.3. ОПЕРАЦИОННЫЙ АУДИТ И ЕГО ПРЕДМЕТНАЯ ОБЛАСТЬ

Ситнов А.А., к.э.н., доцент кафедры экономического анализа и аудита

*Финансовая Академия при Правительстве Российской Федерации*

В предлагаемой статье, обобщены и систематизированы различные точки зрения на сущность и предметную область, операционного аудита. В результате проведенного анализа существующих мнений автор обозначил свою точку зрения на возможности, понимание сущности и предмета указанного направления аудита.

В условиях глобальной нестабильности современного мира, хозяйствующие экономические субъекты вынуждены оперативно реагировать и непрерывно приспосабливаться к требованиям постоянно меняющейся внешней среды.

Даже если бы изменения не были столь значительны, системе управления все равно пришлось бы учитывать влияние внешнего окружения, так как хозяйствующий экономический субъект, являясь открытой системой, зависит от внешнего мира в отношении поставок различного рода ресурсов, а также потребителей своей продукции, товаров и услуг.

В настоящее время факторы внешней среды хозяйствующего экономического субъекта характеризуются сложностью, агрессивностью, взаимозависимостью, изменчивостью и непредсказуемостью. В свою очередь в процессе своей деятельности между структурными звеньями этого субъекта, в рамках прямых и обратных связей происходит обмен информацией, служащей основой ситуационного управления и позволяющей адекватно и оперативно реагировать на изменения внешней среды.

Взаимодействие хозяйствующего экономического субъекта с внешней средой, характеризуется возникновением и последующим преодолением противоречий касающихся сфер их взаимодействия. Неадекватная реакция системы управления хозяйствующего экономического субъекта или ее отсутствие, ведет к накоплению противоречий. Эти противоречия могут быть преодолены за счет своевременных и адекватных изменений внутри этого субъекта посредством совершенствования бизнес-процессов, организационной структуры, механизма управления, как решающих факторов обеспечения жизнеспособности в условиях постоянно меняющегося внешнего окружения.

Под понятием «бизнес-процесс» следует понимать «...последовательность внутренних шагов...» (бизнес-операций), «...в рамках конкретных видов деятельности» [35, с. 89].

По мнению Дж. Гарднера, одного из известных современных исследователей проблем управления, единственно возможная стабильность существования хозяйствующего экономического субъекта – «это стабильность в движении». А так как движение, порождается противоречиями, то их разрешение состоит в поиске «динамического равновесия» между стабильностью системы и ее постоянным совершенствованием, то есть в поиске новых эффективных управленческих решений, так как устаревшие стереотипы становятся не приемлемы для этого субъекта [36].

Понятие «управленческое решение» обычно рассматривается с трех точек зрения.

Во-первых, оно обозначает процесс определенной последовательности действий системы управления хозяйствующего экономического субъекта, направленный на выбор наиболее оптимального пути деятельности этого субъекта. Во-вторых, это процесс выбора варианта решения той или иной проблемы или задачи. Проблема (в переводе с греческого – задача) это сложный теоретический или практический аспект, требующий изучения и разрешения. Чаще всего «под проблемой понимается несоответствие желаемого (нормативного) и фактического уровней достижения целей» [11, с. 45].

В-третьих, – конкретное управленческое действие.

Любой процесс управления представляет собой определенную и непрерывную во времени последовательность действий, объединенных в соответствующие этапы согласно качественному содержанию и однородности тех операций, которые необходимы для их осуществления.

Принятию управленческих решений, как уже отмечалось, предшествует исследование сложившейся ситуации и выбор вариантов этих решений, относящихся к той или иной проблеме. При этом под ситуацией понимается «сочетание условий и обстоятельств, в которых возникла проблема» [11, с. 45]. В идеальном случае желательно иметь все возможные варианты действий, которые могли бы устранить причины возникающих проблемных возмущений и, тем самым, обеспечить хозяйствующий экономический субъект возможностью достижения своих целевых установок. Выявление и описание проблемной ситуации дают исходную информационную базу для оценки времени, располагаемого для принятия того или иного решения и величины ресурсов, необходимых для этого. Однако, на практике система управления чаще всего не располагает достаточной релевантной информацией и тем более временем для того, чтобы определить и оценить каждое альтернативное решение, а значительное число альтернативных решений скорее мешают, чем помогают системе управления. Поэтому, как правило, система управления ограничивается небольшим числом вариантов этих решений, которые соответствуют лишь определенному минимальному требованию, установленному самой этой системой. Однако наилучшим принято считать то решение, которое в экономической литературе чаще всего называется оптимальным. В то же время, в условиях постоянной неопределенности не всегда возможно обнаружить оптимальное решение и при этом строго формализованное. Чаще всего система управления любым хозяйствующим экономическим субъектом осуществляет оптимизацию, опираясь лишь на некоторые общие принципы и свои субъективные предпочтения. В этом случае решение нельзя назвать оптимальным, а только лишь наилучшим в данных конкретных условиях. Если решение удовлетворяет определенным ограничениям (например, ресурсным, правовым или этическим), то его, как правило, называют допустимым или рациональным [11].

Система управления хозяйствующим экономическим субъектом в современных условиях развития российской экономики обычно не занимается проблемой оптимизации управленческих решений, а использует вариант решения, который позволяет лишь снять существующую проблему.

Известные ученые в области теории управления М.Х Мескон, М. Альберт и Ф. Хедоури считают, что в

том случае, когда высшее звено системы управления хозяйствующим экономическим субъектом «...не в состоянии оценить, что произойдет, если ничего не предпринимать, существует опасность не устоять перед требованием немедленных действий. Действие ради самого действия повышает вероятность реагирования на внешний симптом проблемы, а не на ее главную причину» [22, с. 205].

В свою очередь Г. Саймон утверждает, что, решая ту или иную проблему, система управления хозяйствующим экономическим субъектом обычно тяготеет к поведению, которое нельзя назвать оптимизацией управленческих решений. В этом случае оптимальное управленческое решение вообще не используется из-за недостатка времени и невозможности учесть всю уместную информацию и значительное множество возможных вариантов такого решения. В этой ситуации система управления может осуществить неадекватные действия, которые являются субъективно приемлемыми, но не всегда наилучшими из возможных [22].

Если проблемная ситуация сложна и системе управления приходится опираться на множество всевозможных вариантов ее решения, или, если информационное обеспечение и его оценка субъективны, может случиться, что ни один из имеющихся вариантов не будет наилучшим выбором. В этом случае главная роль принадлежит профессиональному суждению и компетенции.

Поэтому, в современных условиях, системе управления хозяйствующим экономическим субъектом необходим эффективный инструмент, позволяющий оперативно реагировать на непрерывные разносторонние возмущения, возникающие как во внутренней, так и внешней среде этого субъекта, а также предвидеть их будущие проявления. Таким инструментарием может быть высокоинтеллектуальная профессиональная деятельность, которая обладает широким аспектом именно тех знаний и навыков, которые требуются современной системе управления любым хозяйствующим экономическим субъектом. По мнению большинства современных теоретиков и практиков в области аудиторской деятельности [1, 3, 5, 9 и пр.] указанным инструментом может быть современный аудит, обладающий не только постоянно развивающимся профессионализмом, но и определенным набором своих, присущих именно ему, инструментов, позволяющих проверить и оценить ту или иную сложившуюся проблемную ситуацию, предсказать будущее и выработать соответствующие управленческие рекомендации. Однако аудит в этом случае должен быть не только констатирующим и подтверждающим уже свершившихся фактов, но и аудитом, разносторонне исследующим, консультирующим, ориентированным в будущее вероятные события, которые могут произойти с аудируемым субъектом в результате его непрерывной деятельности, принимаемых управленческих решений и всевозможных взаимодействий с внешним окружением.

Аудит за многовековую историю своего развития прошел путь от пассивного «слушания отчетов» до высокоинтеллектуального вида профессиональной деятельности. При этом каждый этап становления соответствовал определенному уровню экономических отношений, так как аудит, как правило, выполнял и выполняет в настоящее время функции, востребованные конкретной экономической средой.

Из исторических летописей известно, что аудит в современном понимании начал формироваться лишь к концу XIII – началу XIV в. В это время в Великобритании проводился аудит двух видов. В городах его проводили публично, в присутствии правящих должностных лиц и граждан, посредством заслушивания отчетов, читаемых казначеем. К середине XVI века аудиторы городов стали завершать указанные отчеты особым примечанием приблизительно следующего содержания: «Выслушано нижеподписавшимися аудиторами» [6, с. 23].

Одновременно с аудитом городов в Великобритании существовал и второй вид аудита, который представлял собой детальную проверку счетов уплат управляющими крупных поместий с последующим устным отчетом перед владельцем и, так называемым, Советом управляющих данного поместья. При этом аудитор являлся членом этого Совета.

Практика «слушания отчетов» просуществовала до конца XVII века, так как умением читать обладало в то время весьма незначительное число граждан. Сам же термин «аудит» и произошел от латинского слова «audio» – «слышать», «он слышит», «слушающий».

Рассмотренная практика аудита Великобритании не стремилась выявить какие-либо отклонения в счетах, за исключением проявления фактов реального обмана со стороны как государственных, так и частных должностных лиц. Важное требование аудита того времени состояло в обеспечении подотчетности указанных лиц в отношении вверенных им средств и имущества.

Экономические перемены в период 1600 – 1800 гг., которые характеризовались ростом городов, возникновением крупных фабрик и расширением торговли, вызвали необходимость совершенно иных подходов к учету и, тем более, к контролю. Аудит начал трансформироваться из процесса пассивного «слушания» в процесс подробного изучения и анализа письменных документов и свидетельств, подтверждающих те или иные сделки. Иными словами появляется обычай подтверждения достоверности сделок посредством их констатации двумя различными независимыми субъектами. Именно в этот период возникают первые ростки современного бухгалтерского учета и независимого аудита.

Однако, основной причиной указанных преобразований можно считать то, что с развитием рыночной экономики к XIX веку сформировалось разделение интересов тех, кто владел и вкладывал капиталы в экономические субъекты (акционеры, кредиторы, инвесторы), и тех, кто непосредственно управлял этими субъектами. В то же время, целая волна прокатившихся по всему миру финансовых кризисов и банкротств потребовала решения глобальной проблемы защиты интересов самих собственников, что привело к повышению роли независимых экспертов-аудиторов. Именно аудиторы стали осуществлять защиту их интересов посредством контроля за ведением учета и формированием отчетов системой управления экономических субъектов, предоставляя при этом своевременную информацию о возможном банкротстве последних.

Несмотря на бурное экономическое развитие государств, фабрик и расширением торговли, лишь в конце XIX века аудит стал важнейшим составным элементом мировой экономической системы. Это связано с возникновением и развитием страховых компаний, банков, акционерных обществ и строительством железных дорог.

В это же время выходит целый ряд законодательных актов, принятых ведущими государствами мирового сообщества (Великобританией, США, Францией, Германией и пр.), повышающих значимость аудита как института рыночной экономики.

Однако, на данном этапе еще не существовало единых методических подходов к проведению независимых аудиторских экспертиз и, как следствие, отсутствовали единые требования к отчетной аудиторской информации, состоящей, как правило, из двух-трех фраз. Это приводило к возникновению острейших финансово-хозяйственных проблем у пользователей такой информации.

Разразившийся мировой экономический кризис 1923 – 1933 гг. вызвал пересмотр отношений к деятельности аудиторов. В этот период резко возросли требования к качеству аудита, а также ужесточению порядка проверки и подтверждения достоверности публикуемой экономическими субъектами бухгалтерской (финансовой) отчетности. По этой причине, начиная с 1939 года Американский институт бухгалтеров-экспертов (в настоящее время Американский институт дипломированных присяжных бухгалтеров – American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) стал усиленно разрабатывать и публиковать свои научные исследования в области аудиторских процедур, направленных на изучение и оценку систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля хозяйствующих экономических субъектов. В этот период основной целью аудита стал не поиск конкретных искажений, а формирование мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В дальнейшем в экономически развитых странах указанные разработки привели к созданию обширной нормативно-правовой базы и формированию свода профессиональных требований и стандартов аудиторской деятельности, гарантирующих заинтересованным пользователям соответствующий профессионализм со стороны аудиторов и, как следствие, соответствующее качество информации, полученной после проведения аудиторской проверки.

В настоящее время во многих странах институт аудита занимает весьма твердые позиции и обладает широким общественным признанием. Однако, несмотря на это, по мнению зарубежных ученых «становление аудита (типов, целей) – процесс достаточно длительный, он не закончился и в настоящее время» [6, с. 19].

Являясь элементом экономической системы любого государства, вступившего на путь рыночных преобразований, понятие аудита приобретает различные толкования, присущие национальным традициям и требованиям, предъявляемым к нему.

Так, например, в Великобритании Совет по аудиторской практике (Auditing Practices Board – APB) определяет аудит как «независимое рассмотрение специально назначенным аудитором финансовых отчетов предприятия и выражение мнения о них при соблюдении правил, установленных законом» [29, с. 13].

Аналогичной точки зрения придерживается английский ученый Р. Адамс, который определяет аудит как независимую проверку и «выражение мнения о финансовой отчетности предприятия» [1, с. 28]. Уточняя определение, автор утверждает, что назначение аудита может быть определено как «придание уверенности в верности корпоративной отчетности организаций общественного и частного сектора на благо акционе-

ров и общества в целом, путем обеспечения внешнего объективного взгляда на представленную ее директорами отчетность о деятельности, ее жизнеспособности и планах на будущее» [1, с. 28].

Известный американский ученый в области аудита Дж. Робертсон, в свою очередь, определяет аудит как «процесс уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для пользователя финансовых отчетов» [26, с. 5]. По его мнению, целью аудита следует считать снижение вероятности того, что в бухгалтерской (финансовой) отчетности содержатся искаженные сведения.

Многие российские ученые исследователи проблематики аудита разделяют данный подход к определению его сущности и целей. К сторонникам этой точки зрения относятся А.Ф. Аксененко, Ю.А. Данилевский, Н.А. Ремизов, В.В. Скобара, Е.В. Старовойтова, К.Л. Угольников, С.М. Шапигузов.

Так, например, А.Ф. Аксененко считает, что «аудит представляет собой независимую экспертизу и анализ публичной финансовой отчетности хозяйствующего субъекта» [2, с. 7-9], а «в современном понятии – это процесс проверки ведения бухгалтерского учета и финансовой отчетности с точки зрения его достоверности и соответствия действующему законодательству» [2, с. 7-9].

В свою очередь В.В. Скобара считает, что аудит – это «рассмотрение независимым аудитором бухгалтерских отчетов организации и выражение мнения о степени их достоверности и соответствия нормам, установленным законом» [30, с. 7].

Аналогичной точки зрения придерживается К.Л. Угольников, который видит в аудите «процесс проверки ведения бухгалтерского учета на предприятиях и в учреждениях с точки зрения его достоверности и справедливости» [33, с. 79].

По мнению Ю.А. Данилевского, С.М. Шапигузова, Н.А. Ремизова и Е.В. Старовойтовой термин «аудит» трактуется «как независимая предпринимательская деятельность внешних аудиторов (аудиторских фирм) по проверке бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов в целях установления достоверности их бухгалтерской (финансовой) отчетности и совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации» [12, с. 28]. При этом аудиторская проверка «рассматривается как процесс сбора, оценки и анализа аудиторских доказательств, касающихся финансового положения экономического субъекта, подлежащего аудиту, имеющий своим результатом выражение мнения аудитора о правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской отчетности этого субъекта» [12, с. 28].

Рассмотренный подход к пониманию сущности и предметной области аудита в значительной степени ограничивает его современные возможности. Однако, наряду с этим существует точка зрения, что аудит должен обеспечивать не только проверку достоверности, полноты и точности отражения результативных показателей в бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующего экономического субъекта, но и разработку рекомендаций и предложений по оптимизации его финансово-хозяйственной деятельности.

Так, например, в США Комитет по основным принципам аудита (Committee on Basic Auditing Concepts) Американской ассоциации по бухгалтерскому учету (American Accounting Association – AAA), а также Американский институт дипломированных присяжных бухгалтеров определяют аудит как «системный процесс получения и оценки объективных данных об экономических действиях и событиях, устанавливающий уровень их соответствия определенному критерию и представляющий результаты заинтересованным пользователям» [26, с. 4].

Не расходится с указанным определением и мнение видных американских ученых Э.А. Аренса и Дж.К. Лоббека, которые считают, что «аудит – это процесс, посредством которого компетентный независимый работник накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям» [5, с. 7].

В обоих определениях отсутствуют какие-либо ограничения относительно целей аудита, а также предметной области, на которую направлен весь процесс аудирования.

Уточняя приведенное определение Э.А. Аренс и Дж.К. Лоббек подразделяют аудит на операционный, аудит финансовой отчетности и аудит соответствия.

Аудит финансовой отчетности, по их мнению, представляет собой проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности, подготовленной руководством экономического субъекта, с целью вынесения мнения о ее соответствии установленным критериям и общепринятым правилам бухгалтерского (финансового) учета.

В то же время, аудит соответствия направлен на выявление соблюдения экономическим субъектом конкретных правил, требований законодательных и нормативных актов, а также отдельных пунктов договоров, которые направлены на результаты финансово-хозяйственной деятельности и результативные показатели, раскрываемые в отчетных формах. Если же учесть то обстоятельство, что документы, не удовлетворяющие по своей форме и содержанию, законодательно установленным нормам и правилам не могут быть приняты к учету, то правомерно утверждать, что аудит финансовой отчетности дополняется некоторыми положениями аудита соответствия (в части установления соответствия совершенных экономическим субъектом финансово-хозяйственных операций требованиям законодательных и нормативных актов).

Под операционным аудитом ученые понимают проверку «любой части процедур и методов функционирования хозяйственной системы в целях оценки производительности и эффективности» [5, с. 11].

В частном случае эффективность той или иной хозяйствующей системы с некоторой долей условности можно охарактеризовать ее производительностью. Однако в общем понимании эффективность следует рассматривать и с точки зрения экономичности и результативности этой системы, что, в конечном счете, расширяет предметную область операционного аудита и не ограничивает ее только аудированием производительности.

При этом экономичность характеризует затратную сторону деятельности хозяйствующего экономического субъекта. Обычно термин «экономичность» предпола-

гает отсутствие у субъекта избытка ресурсов, излишних запасов, а также принятие таких управленческих решений, при которых ресурсы определенного качества, состава и количества приобретаются и используются с минимально возможными издержками.

В свою очередь, производительность, которую часто называют продуктивностью, определяется как соотношение объемов продукции, товаров или услуг с величиной затрат на их производство.

И, наконец, результативность характеризует соответствие расходов и их результатов тем или иным целевым установкам, достижение которых обеспечивает финансово-хозяйственную деятельность экономического субъекта.

Если при оценке производительности аудитор должен акцентировать свое внимание на объемах выпускаемой продукции, производимых товаров или оказанных услуг, то при аудировании проблем результативности – на мере их соответствия конкретным потребностям потребителей этой продукции, товаров или услуг.

Все указанные аспекты эффективности в значительной мере тесно взаимосвязаны, что не позволяет аудитору дать объективное заключение и адекватные рекомендации, лишь оценив один из указанных аспектов.

В то же время, Э.А. Аренс и Дж.К. Лоббек считают, что при операционном аудите весь объем аудиторских проверок не должен ограничиваться лишь бухгалтерским учетом. По их мнению, эти проверки могут быть направлены на оценку организационной структуры хозяйствующего экономического субъекта, компьютерных операций, применяемых методов производства, маркетинга и любой другой области, в которой аудитор имеет соответствующую компетентность.

Ученые считают, что выполнение операционного аудита является весьма сложным процессом, требующим особой подготовленности и тщательности, так как объективная оценка эффективности операций гораздо сложнее, нежели проверка их соответствия установленным требованиям.

Из теории управления известно [11, 13, 22 и пр.], что эффективность является интегральной характеристикой не только деятельности хозяйствующего экономического субъекта, но и того или иного управленческого решения, сопряженного с этой деятельностью. Иными словами, эффективность представляет собой эффект от того или иного управленческого решения, определяющий степень достижения целевых установок или выполнения тех или иных «задач, отнесенных к затратам на их достижение» [11, с. 13].

Сам термин «эффективность» широко используется как в теории, так и в практике. В российской экономической литературе в зависимости от контекста часто этот термин используется в обобщенном смысле, не обязательно подразумевающим соотношение результата решения с затратами. Так, например, под эффективностью системы управления хозяйствующим экономическим субъектом может пониматься как достижение поставленных целей или задач с наименьшими затратами, так и просто достижение этих целей и задач. По ряду причин указанный подход обусловлен скорее с недоброкачественным переводом соответствующих английских терминов, а не с их экономической составляющей.

Так как эффективность является оценочной категорией, которая неизбежно связана с некоторым сравнительным преимуществом тех или иных альтернатив-

ных решений принятых или отвергнутых руководством аудируемого субъекта или степенью реализации целей этого субъекта при минимально необходимых затратах, то, как следствие, операционная эффективность возможна в самых различных предметных областях. Иными словами, практически невозможно дать точную характеристику типичного для всех операционного аудита. В одном хозяйствующем экономическом субъекте аудитор может оценивать пригодность и достаточность информации для принятия управленческого решения о приобретении нового объекта имущества, в другом – оценивать эффективность документооборота при обработке данных по товарообороту.

В том случае, если оценке подвергается информация, то в каждом конкретном аудировании устанавливаются крайне субъективные критерии этой оценки, соответствующие профессиональному суждению аудитора. В этом смысле операционный аудит больше напоминает консультирование системы управления хозяйствующего экономического субъекта, чем то, что обычно считается аудитом.

В свою очередь Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейлли и М.Б. Хирш считают, что операционный аудит – это проверка выполнения сметы и целевых программ, а также оценка эффективности. При этом основными задачами операционного аудита являются:

- определение степени достижения запланированных показателей;
- оценка эффективности функционирования экономических субъектов, в том числе их организационной структуры;
- проверка соблюдения требований законодательных и иных нормативных актов, относящихся к той или иной программе [6].

Приверженцами этой точки зрения среди российских ученых являются В.Д. Андреев, С.М. Бычкова, В.Д. Голышев, Ю.М. Иткин, П.И. Камышанов, О.В. Ковалева, Ю.П. Константинов, Н.Т. Лабынцев, М.В. Мельник, А.А. Терехов и другие.

Вслед за зарубежными учеными Э.А. Аренсом и Дж.К. Лоббеком, В.Д. Андреев, используя различные подходы для определения отдельных направлений аудита, выделяет операционный, подразделяемый на три поднаправления:

- функциональный аудит, изучающий функции хозяйственной экономической системы;
- организационный, проверяющий всю деятельность хозяйствующего экономического субъекта или его структурных звеньев;
- специальный, проводимый по мере текущей необходимости.

Следующим, не менее важным направлением, ученый считает управленческий аудит, который, по его мнению, направлен на обслуживание потребностей системы управления хозяйствующего экономического субъекта, а также на ее обеспечение объективной, достоверной и профессиональной информацией о «системе ситуационных условий». В.Д. Андреев считает, что данное направление аудита позволяет дать оценку соответствия процедур и методов, применяемых системой управления, целям хозяйствующего экономического субъекта и определяет возможность их совершенствования. Кроме того, управленческий аудит позволяет выявить недостатки управленческих технологий с позиций долгосрочной эффективности функционирования аудируемого экономического субъекта.

И, наконец, исследователь считает, что отдельным направлением аудита следует считать выполнение со-

циального аудита или иными словами аудита персонала, направленного на диагностику «...долгосрочного повышения эффективности организации системы управления персоналом, роста эффективности формирования и использования трудового потенциала применительно к ситуационным условиям» [4, с. 22-23].

С.М. Бычкова предполагает, что аудит необходимо подразделять на финансовый, управленческий, операционный (аудит операций) и социальный. При этом все указанные направления необходимо выполнять в тесной взаимосвязи, то есть как единую систему аудита хозяйствующего экономического субъекта. Такой подход, по мнению ученого, перекликается с зарубежным опытом [10] и позволяет не только оценивать управленческую деятельность системы управления аудируемого субъекта, но и решать стоящие перед этой системой как текущие, так и стратегические задачи.

Раскрывая сущность каждого из направлений аудита, ученый акцентирует внимание не на традиционном общепринятом финансовом аудите, а на управленческом и операционном. В ее понимании управленческий аудит представляет собой некоторую «...систематизированную всеобщую проверку организационной структуры, приемов и методов управления» [10, с. 15]. В то же время, оценке подвергается эффективность использования организационных ресурсов системы управления хозяйствующего экономического субъекта, а также все факторы самой управленческой деятельности. Результатом управленческого аудирования являются рекомендации высшему звену управления в части повышения рентабельности всего производства.

Выделяя в отдельное направление аудит операций, ученый предполагает, что в данном случае аудированию подвергаются цели функционирования экономического субъекта в целом и отдельные структурные звенья в частности, а также система планирования, методы контроля, сущность операций, эффективность использования этим субъектом оборудования и трудовых ресурсов.

В.Д. Голышев и С.А. Стуков рассматривают аудит как «новую форму контроля за работой предприятий, который сочетается с постоянной оценкой, консультированием, правовой помощью и другими видами услуг, оказываемых с целью повышения эффективности коммерческой деятельности, улучшения учета и отчетности» [31, с. 3-4].

Ю.М. Иткин утверждает, что аудит, с одной стороны, представляет собой симбиоз современной ревизии, консалтинга и анализа хозяйственной деятельности, а с другой стороны – внешний независимый контроль [14]. По мнению П.И. Камышанова, «аудит можно определить как своеобразную экспертизу бизнеса» [15, с. 4].

О.В. Ковалева и Ю.П. Константинов считают, что, несмотря на то, что «в современной экономической литературе не сложилось однозначного мнения об аудите и объекте его изучения», однако, основной задачей аудитора является проверка состояния «финансово-хозяйственной деятельности предприятия за определенный период» [16, с. 5], формулировка объективных выводов и выдача необходимых рекомендаций. При этом, исходя из объекта изучения ученые выделяют финансовый аудит, аудит на соответствие и операционный аудит.

В то же время, раскрывая сущность операционного аудита О.В. Ковалева и Ю.П. Константинов практически

не расходятся с определением Э.А. Аренса и Дж.К. Лоббека, утверждая, что «управленческий (операционный) аудит – это проверка любой части процедур и методов функционирования предприятия для оценки производительности и эффективности». В отличие от В.Д. Андреева и С.М. Бычковой, ученые объединяют понятие управленческого и операционного аудита, вводя дополнительный термин – «аудит результатов» [16, с. 14].

Задача такого аудита, по мнению ученых, заключается «во всестороннем анализе экономики предприятия или определенного вида его деятельности» [16, с. 14]. При этом ученые дают некоторую свою детализацию управленческого (операционного) аудита, подчеркивая, что проверке должны подвергаться не только бухгалтерский учет, но и организационная структура, методы производства, инвестиционная и маркетинговая политика, целевые и экологические программы.

Определяя свою точку зрения на понимание сущности аудита Н.Т. Лабынцев, считает, что «под аудитом следует понимать независимую проверку и выражение мнения о финансовой отчетности хозяйствующего субъекта» [18, с. 28]. При этом главной целью аудита ученый считает определение «...достоверности и правдивости финансовой отчетности хозяйствующего субъекта», а также контроль «...за соблюдением им определенных законов и норм хозяйственного права и налогового законодательства» [18, с. 49].

В то же время Н.Т. Лабынцев предлагает разграничивать понятия собственно аудита финансовой отчетности и управленческого (производственного) аудита. При этом основной задачей последнего, по мнению ученого, «является проверка организационной и управленческой деятельности фирмы, качественных сторон производственной деятельности» [18, с. 51].

По мнению Мельник М.В. «операционный (управленческий, производственный) аудит представляет собой проверку любой части процедур и методов функционирования хозяйственной системы в целях оценки ее эффективности». При этом весь процесс аудирования направлен на определение «степени экономичности и эффективности функционирования субъекта аудита, а также для выработки управленческих рекомендаций» [21, с. 44]. Признавая сложность выполнения операционного аудита, ученый считает, что «операционный аудит больше похож на консалтинг администрации, чем на то, что обычно считают аудитом» [21, с. 57].

Аналогичной точки зрения придерживается и А.А. Терехов, который считает, что «операционный аудит очень близок к тому, что называют консалтингом администрации...» [32, с. 105].

По мнению Л. Грейнера и Р. Метцгера, исследовавших проблематику управленческого консалтинга, «управленческое консультирование – это консультативная служба, работающая по контракту и оказывающая услуги организациям с помощью специально обученных и квалифицированных лиц, которые помогают организации-заказчику выявить управленческие проблемы, проанализировать их, дают рекомендации по решению этих проблем и содействуют, при необходимости, выполнению решений» [37, с. 3]. При этом, «под процессом консультирования понимается любая форма оказания помощи в отношении содержания, процесса или структуры задачи или серии задач, при которой консультант сам не отвечает за выполнение задачи, но помогает тем, кто отвечает за это» [24, с. 71

– 72]. Кроме того, под консультированием часто понимают «...совокупность профессиональных интеллектуальных услуг оказываемых бизнесменам» [25, с. 7] или «...форма (метод) осуществления усилий по совершенствованию деятельности» [24, с. 71].

Филипп Уикхэм считает, что на практике существует три типа консалтинга: экспертный, доктор – пациент и консультирование процессов. При этом экспертный тип консалтинга предполагает то, что «клиент выявляет проблему бизнеса, анализирует ее и обрисовывает консультанту» [34 с. 37]. В свою очередь консультант, используя свои знания, находит соответствующие решения проблемы. Указанная форма консалтинга реализуется на практике при отсутствии у хозяйствующего экономического субъекта специальных знаний, связанных с возникшей проблемной ситуацией. Этот тип консалтинга аналогичен разовому привлечению эксперта при проведении финансового аудита.

При консалтинге типа «доктор – пациент» консультант также выступает в роли эксперта. Однако в данном случае консультанту необходимо самому «поставить диагноз», то есть выявить ту или иную проблему, стоящую перед хозяйствующим экономическим субъектом. При этом консультант обеспечивает консультуемого только лишь некоторым набором теоретических знаний в определенной предметной области и практически не предполагает решение конкретных задач указанного субъекта.

И, наконец, при консультировании процессов ученый считает, «что бизнесу могут помочь только работающие в нем люди. Будучи человеком со стороны, консультант не может навязывать организации решение. Но что он может сделать, так это помочь сотрудникам организации выявить проблемы и найти их решения. Консультант выступает не столько как эксперт, а скорее как лицо, содействующее переменам» [34 с. 37]. Иными словами, глубокое погружение консультанта в проблемы хозяйствующего экономического субъекта и совместная с этим субъектом работа над решением указанных проблем.

Такой подход к сущности консалтинга, не ставит каких-либо ограничений относительно целей и предметной области, на которых может быть сосредоточено внимание консультантов.

К данной сфере деятельности можно отнести юридические услуги, инжиниринг, поставку программных продуктов и многое другое.

В научных источниках бытует мнение, что консультированием могут заниматься консультанты, не обладающие достаточными знаниями в области бухгалтерского учета и аудита. Однако очевидно, что данный подход ограничивает возможность использования на практике обширной релевантной бухгалтерской информации как управленческой, так и финансовой, которая по данным научных исследований [3] составляет более 70 % общего объема информационных потоков поступающих в систему управления хозяйствующего экономического субъекта.

По нашему мнению, приведенные утверждения полностью соответствуют сущности операционного аудита, как аудита консультирующего систему управления хозяйствующим субъектом и ориентированного в будущее посредством выработки управленческих рекомендаций для подготовки оптимальных управленческих решений. Таким образом, операционный аудит можно обозначить

как аудит-консалтинг бизнес-процессов (хотя элементы экспертного и «доктор – пациент» в нем также могут быть использованы по мере необходимости), направленного на совершенствование управляющей и управляемой систем любого хозяйствующего экономического субъекта.

Однако для определения сущности и предметной области операционного аудита, заслуживают особого внимания исследования, связанные с зафиксированным в «Лимской декларации руководящих принципов контроля», принятой IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) понятием аудита эффективности. В указанном документе подчеркивается, что, дополняя финансовый аудит «важность которого неоспорима, имеется также другой вид контроля, который направлен на проверку того, насколько эффективно и экономно расходуются государственные средства. Такой контроль включает не только специфические аспекты управления, но и всю управленческую деятельность, в том числе организационную и административные системы» [20, с. 42-53].

В экономически развитых странах в настоящее время применяются различные термины в отношении определения аудита эффективности.

Так, например, в Великобритании и Канаде применяют термин «аудит выгоды от использования денег» («value for money audits»), в Швеции и Норвегии – «аудит исполнения» или «аудит управления» («performance audit»), в США – «операционный аудит» («operational audit»).

Анализ содержания этих терминов, позволяет сделать вывод, что между ними практически отсутствуют существенные различия, так как все они характеризуют процесс аудирования деятельности государственных органов [27].

Аналогичной точки зрения придерживаются В.А. Жуков, С.Н. Рябухин, С.Б. Климантов, А.Н. Саунин, Е.Н. Синева и многие другие российские ученые-исследователи в области финансового контроля.

Обозначив свою позицию относительно сущности и предметной области аудита эффективности, ученые ограничивают его возможности рамками государственного сектора экономики.

При этом С.Б. Климантов и С.Н. Рябухин считают, что аудит эффективности следует рассматривать в качестве особой функции государственного финансового контроля, трансформированной из предпринимательской функции. По их мнению, аудит эффективности представляет собой «аудит оценки последствий управленческих решений» [27, с. 5]. В то же время ученые считают, что к основным целям аудита эффективности следует отнести:

- определение и оценку проблем экономичности, продуктивности и результативности правительственных программ и расходов;
- практическое содействие аудируемому субъекту и правительству в улучшении и совершенствовании их деятельности;
- предоставление законодательной и исполнительной власти независимого мнения об управлении и эффективном использовании государственных средств и реализации государственных программ;
- предоставление отчета о прямом и косвенном воздействии программ и произведенных расходов на социально-экономическую ситуацию и степени достижения поставленных целевых установок.

С точки зрения предмета подлежащего аудиту эффективности С.Б. Климантов и С.Н. Рябухин рассматривают конкретную программу или вид расходов, а также управленческую деятельность и степень ее воздействия на различные социально-экономические отношения, результативность и экономичность использования бюджетных ресурсов, уровень достижения целевых установок при расходовании государственных средств.

В свою очередь А.Н. Саунин, проведя глубокий анализ различных подходов к аудиту эффективности, утверждает, что «сущность аудита эффективности заключается в оценках экономичности, продуктивности и результативности формирования и использования государственных средств, которые даются в процессе осуществления последующего государственного контроля» [28, с. 55]. При этом предметом аудита эффективности являются процессы формирования и использования государственных средств.

Указанный подход к пониманию сущности и предметной области операционного (управленческого, производственного) аудита (аудита эффективности) по своей сути ограничивает его потенциальные возможности, так как развитие любого государства с рыночной экономикой и государства вставшего на путь рыночных преобразований не определяется возможностями функционирования государственного сектора экономики. В этих условиях значительную роль играет и корпоративный (частный) сектор, в котором повседневно существуют проблемы связанные с оценкой эффективности различных аспектов деятельности хозяйствующих экономических субъектов входящих в этот сектор экономики, выявлением ее резервов и разработкой адекватных управленческих решений.

Разнообразие приведенных формулировок сущности и предметной области операционного аудита является неизбежным, так как сущность и тем более предмет всегда шире, чем самые подробные их определения и ни одно из них не может быть исчерпывающим.

Кроме того, дать полный обзор всей дискуссии о сущности и предмете, как аудита, так и операционного аудита невозможно и вряд ли целесообразно. Важно рассмотреть лишь принципиальные расхождения во взглядах на данную проблематику разных исследователей.

Исследования показывают, что приведенные выше определения операционного (управленческого, производственного) аудита (аудита эффективности) различаются лишь по форме изложения его сущности и предмета. Вместе с тем отсутствие единства в трактовках различных авторов, хотя и закономерно, но приводит к тому, что до настоящего времени как в зарубежной, так и российской экономической литературе не сформулирована его целостная и общепринятая концепция, определяющая особенности, как содержания, так и предметной области этого направления аудита.

Обобщая различные точки зрения ученых можно сделать вывод, что на современном этапе развития аудиторской деятельности операционный аудит, как бы его не называли (управленческий, производственный, результатов, эффективности), представляет собой системный процесс проверки бизнес-операций любой хозяйственной системы (независимо от формы ее собственности) с целью оценки их эффективности и выработки управленческих рекомендаций.

В то же время, если учесть, что бизнес-операции являются элементами различных бизнес-процессов реализуемых в рамках любой хозяйственной системы, то, как следствие, предметная область операционного аудита охватывает различные области функционирования этих систем. Иными словами, предметом операционного аудита следует считать эффективность элементарных бизнес-операций, реализуемых в различных предметных областях непрерывно функционирующей хозяйственной системы.

## Литература

1. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.: ил.
2. Аксененко А.Ф. Аудит: современная организация и развитие // Бухгалтерский учет. – 1992. – № 4. – с. 7 – 9.
3. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 1998. – 464 с.
4. Андреев В.Д. Внутренний аудит: Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с.: ил.
5. Аренс Э.А., Лоббек Дж. К. Аудит: Пер. с англ. / Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с. Ил. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
6. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлизи, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейлли, М.Б. Хирш; Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
7. Аудиторские стандарты (в ред. от 25.08.2006 № 523). – М.: ООО ИИА «Налог Инфо», ООО «Статус-Кво 97», 2007. – 368 с.
8. Барнгольц С.Б., Мельник М.В. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта: Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 240 с.: ил.
9. Булыга Р.П. Методологические проблемы учета, анализа и аудита интеллектуального капитала. Научное издание. – М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, 2005. – 400 с.
10. Бычкова С.М. Аудиторская деятельность. Теория и практика. (Серия «Учебники для вузов. Специальная литература»). – СПб.: Издательство «Лань» 2000. – 320 с.
11. Голубков Е.П. Технология принятия управленческих решений / Е.П. Голубков. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2005. – 544 с.
12. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит: Учебное пособие. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 544 с. – (Серия «Академия бухгалтера и менеджера»).
13. Друкер П. Эффективное управление / П. Друкер; Пер. с англ. М. Котельниковой. – М.: ООО «Издательство Астрель»: ООО «Издательство АСТ»: ЗАО НПП «Ермак», 2004. – 284 с.: ил.
14. Иткин Ю.М. Проблемы становления аудита. – М.: Финансы и статистика, 1991.
15. Камышанов П.И. практическое пособие по аудиту. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 522 с.
16. Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит: Учебное пособие / Под ред. О.В. Ковалевой. М.: «Приор-издат», 2003. – 320 с.
17. Краткий философский словарь / А.П. Алексеев, Г.Г. Васильев и др.; Под ред. А.П. Алексеева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 496 с.
18. Лабынцев Н.П., Ковалева О.В. Аудит: теория и практика: Учебное пособие. – М.: «Издательство ПРИОР», 2000. – 208 с.
19. Лешкевич Т.Г. Философия науки: Учеб. пособие. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 272 с. – (Высшее образование).
20. Лимская декларация руководящих принципов контроля // Правовое регулирование государственного финансового контроля в зарубежных странах. – М.: Прометей, 1998. с. 42 – 53.
21. Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. Ревизия и контроль: Учебное пособие./ Под ред. проф. М.В. Мельник. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. – 520 с.
22. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента: Пер. с англ. – М.: Дело, 2002. – 704 с.
23. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
24. Никонова Т.В., Сухарев С.А. Управленческий аудит: персонал. / Под ред. проф. Ю.Г. Одегова. – М.: Экзамен, 2002. – 224 с.
25. Пятенко С.В. работа аудитора и консультанта: Учебное пособие. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 1999. – 152 с.
26. Робертсон Дж. Аудит. Пер. с англ. – М.: КРМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.
27. Рябухин С.Н., Климантов С.Б. Аудит эффективности государственного сектора экономики: Курс лекций. 2-е изд. доп. М.: Триада Лтд, 2006. – 304 с.
28. Саунин А.Н. Аудит эффективности использования государственных средств: Вопросы теории и практики. / А.Н. Саунин. – М.: Высшая школа, 2005. – 311 с.
29. Ситнов А.А. Международные стандарты аудита: Учебно-практическое пособие. – 2-е изд. перераб. и доп. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2005. – 208 с.
30. Скобара В.В. Аудит: методология и организация. – М.: Изд. «Дело и Сервис», 1998. – 576 с.
31. Стуков С.А., Голышев В.Д. Введение в аудит. – М.: Тарвер, 1992.
32. Терехов А.А. Аудит: перспективы развития. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.: ил.
33. Угольников К.Л. История аудита // Контроллинг. – 1991. – № 1.
34. Уикхэм Филипп Консалтинг в управлении проектами: пер. 2-го англ. изд. / Филипп Уикхэм. – М.: Дело и Сервис, 2006. – 368 с.
35. Уринцов А.И. Инструментальные средства адаптации экономических систем. – М.: МЭСИ, 2003. – 364 с.: ил.
36. Gardner J.W. Self-Renewal: The Individual end Innovatic Society. Rev. ed. NY: W.W. Norton. 1981. – 118 p.
37. Greiner L.E. Metzger R.O. Consulting to management. Englewood Cliffs, NJ, Prentice Hall, 1983. – p. 7.

*Ситнов Алексей Александрович*

## РЕЦЕНЗИЯ

Предложенная статья посвящена одному из наиболее интересных и востребованных направлений аудиторской деятельности – операционному аудиту, который связан с выявлением и, в определенной мере, предупреждением ошибок, возникающих при принятии управленческих решений.

В статье четко показано значение операционного аудита, его роль в повышении качества принимаемых управленческих решений и снижении информационного риска при их подготовке.

Основная часть статьи посвящена анализу состояния разработанности данной проблемы. В ней обобщены и систематизированы взгляды различных специалистов, выделены общие позиции, которые можно рассматривать как устоявшиеся; отмечены те вопросы, которые носят дискуссионный характер и требуют первоочередного решения.

В результате проведенного анализа существующих мнений автор обозначил свою точку зрения на возможности, понимание сущности и предмета операционного аудита.

Представляется, что статья подготовлена на хорошем теоретическом уровне, носит целенаправленный характер и полностью отвечает требованиям, предъявляемым к работе данного уровня.

*Бердников В.В., к.э.н., доцент кафедры «Экономической анализ и аудит» Финансовой академии при Правительстве РФ*

### **4.3. OPERATIONAL AUDIT AND ITS DATA DOMAIN**

A.A.Sitnov, Candidate of Science (Economic ), the Senior  
Lecturer of Faculty of Economic Analysis and Audit

*Financial Academy at the Government  
The Russian Federation*

In the offered article, essentially, the various points of view on substance and a data domain, undeservedly not researched on practice, operational audit for the first time are generalized and systematized. As a result of the spent analysis of existing judgements the author has marked out the point of view on possibilities, fathoming of substance and a subject of the specified direction of audit.