

### 4.3. ОПЕРАЦИОННЫЙ АУДИТ – ЗАДАЧИ И ПРИНЦИПЫ

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

*Финансовая Академия при Правительстве Российской Федерации*

В предлагаемой статье впервые обобщены и систематизированы различные точки зрения на цель и задачи операционного аудита, а также предложены не только основополагающие (этические декларируемые) принципы, но и принципы, определяющие практическую сторону операционного аудита.

Отсутствие единства в понимании сущности операционного аудита приводит к тому, что до настоящего времени как в зарубежной, так и российской экономической литературе не сформулирована его целостная и общепринятая концепция, определяющая особенности его содержания. Очевидно, что содержание операционного аудита можно рассматривать с самых различных точек зрения, используя при этом различные подходы, однако ни одна из них не будет полной без четкого понимания именно тех элементов, которые выражают его специфические черты. К таким элементам обычно относят цели и задачи, предмет и объект, место в системе наук, а также метод, как систему принципов, приемов, правил и требований, необходимых для исследования присущего ему предмета [8].

Подтверждением сказанного является то, что как в зарубежной, так и российской экономической литературе очень часто наделяют операционный аудит такими целями, которые фактически не только не раскрывают его содержание, а скорее искажают и дают ошибочное представление о его роли в системе независимого контроля функционирующей хозяйственной системы, которой является хозяйствующий экономический субъект (независимо от формы его собственности).

Так, например, Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейлли и М.Б. Хирш считают, что основной задачей операционного аудита может быть не только определение степени достижения запланированных показателей и оценка эффективности функционирования экономических субъектов, но и проверка «соблюдения фирмой законов и правил, применяемых к данной программе» [3, с. 39].

Данное утверждение, по нашему мнению, не может характеризовать одну из основных задач операционного аудита, так как проверка соблюдения хозяйствующим экономическим субъектом конкретных правил, положений, законодательных и иных нормативных актов, а также отдельных требований пунктов договоров, которые оказывают влияние на результаты выполнения той или иной программы и, как следствие, бухгалтерскую (финансовую) отчетность этого субъекта, является скорее прерогативой аудита соответствия, нежели операционного аудита.

Учитывая, что операционная эффективность присуща различным предметным областям, то, как следствие, практически невозможно определить однозначно характер и содержание операционного аудита. Иными словами, операционному аудиту могут быть подвергнуты и управленческие, и производственные, и даже технические аспекты деятельности хозяйствующих экономических субъектов. Поэтому при аудировании используется не только бухгалтерская, но и научно-

техническая, несистемная информация, отражающая различные аспекты функционирования этих субъектов.

Сказанное можно подтвердить и тем, что в настоящее время невозможно идентифицировать одинаковые для всех предметных областей бизнес-операции. По мнению П. Друкера не существует стандартного ответа «какая из многих операций, осуществляемых в рамках бизнеса, является показательной...» [6, с. 46].

Вместе с тем следует отметить, что применение операционного аудита как самостоятельной области знаний позволяет ему тесно интегрироваться посредством выработки управленческих решений, основанных на аудиторских рекомендациях, с такими направлениями функционирования хозяйствующих экономических субъектов как управление и его организация, информационное обеспечение, бухгалтерский учет, организация производства, научно-техническое развитие и многими другими направлениями, служащими объектами его исследований. Это позволяет выделять его тематические направления в качестве самостоятельных направлений:

- управленческий;
- производственный;
- экологический аудит;
- аудит эффективности использования гос. средств.

По своей сути указанный перечень не является окончательным, так как развитие общества, его потребностей, а также развитие хозяйственных систем требует разрешения все новых и новых проблемных аспектов.

Несмотря на то, что указанные тематические направления операционного аудита сужают его предметную область, ограничивая его возможности конкретным предметом и, как следствие, объектом, однако данный подход позволяет осуществить всестороннюю проработку и совершенствование общей методологии и методических приемов этого направления профессиональной деятельности.

В то же время, каждое из тематических направлений операционного аудита определяет свою цель, задачи, предмет и объект аудирования, что усложняет процесс выработки единства их определения.

Так, например, Т.В. Никонова и С.А. Сухарев, определяя операционный аудит как управленческий, считает, что «это системная форма (метод) осуществления диагностического исследования», основной целью которого является «обеспечение клиента информацией». При этом «цель диагностики», а следовательно управленческого аудита «детально и глубоко изучить проблему (проблемы), стоящую перед организацией, выявить факторы и силы, влияющие на данную проблему, подготовить всю необходимую информацию для принятия решения, как организовать работу по решению проблемы» [9, с. 80].

В дальнейшем, исследуя проблематику управленческого аудита, ученые уточняют его цель как «изучение деловых операций с целью выработки рекомендаций по экономичному и эффективному использованию ресурсов, достижению конечного результата и выработке политики компании» [9, с. 99].

Определяя основные задачи аудирования, которые, по их мнению, способствуют достижению указанной цели, ученые выделяют:

- оценку соответствия «методов внутреннего управления организацией его целям и возможность их совершенствования» [9, с. 99 – 100];
- изучение процедур, посредством которых были достигнуты результаты деятельности;

- диагностику системы «эффективности осуществляемой управляемой и управляющей деятельности» [9, с. 99].

В свою очередь О.В. Ковалева и Ю.П. Константинов считают, что основной целью управленческого (операционного) аудита является всесторонний «анализ экономики предприятия или определенного вида его деятельности» [7, с. 14]. В качестве круга задач, от решения которых зависит достижение указанной цели, ученые определяют «изучение организационной структуры, методов производства, инвестиционной и маркетинговой политики, целевых программ и др.» [7, с. 14].

Конкретизируя задачи, О.В. Ковалева и Ю.П. Константинов считают, что при проверке экономии и эффективности» [7, с. 14] необходимо провести оценку:

- целесообразности приобретения, сохранности и использования хозяйствующим экономическим субъектом своих ресурсов;
- причин непроизводительной и неэкономной работы;
- соблюдения этим субъектом нормативно-правовых актов.

В случае проверки целевых программ, по их мнению, необходимо:

- определить степень достижения результатов или получения прибыли;
- оценить степень эффективности организации, функционирования и соблюдения аудируемым субъектом требований и правил, применяемых к конкретной программе.

И, наконец, в случае проведения экологического операционного аудита важнейшими задачами ученые считают:

- оценку уровня техногенной и экологической безопасности;
- анализ информации о выполнении хозяйствующим экономическим субъектом экологического законодательства;
- оценку реализации аудируемым субъектом планов природоохранной деятельности;
- установление соответствия нормативов природоохранной деятельности субъекта его экопаспорту.

Приведенные примеры показывают, что среди российских ученых существуют различные толкования в отношении того, что представляет собой понятие эффективность. В англоязычной литературе эффективность определяется посредством оценок экономичности, производительности (продуктивности) и результативности, которые, соответственно, выражаются в терминах «economy», «efficiency» и «effectiveness». В этой связи можно согласиться с мнением А.Н. Саунина, что «в отечественной экономической литературе нет ясного понимания и четкого определения содержания указанных терминов...» [11 с. 42]. Это обусловлено, во-первых, неточностью перевода англоязычных терминов, а во-вторых, – смешением содержания понятий экономичности, производительности и результативности, каждое из которых характеризует определенный аспект эффективности.

Анализ указанных терминов позволяет сделать вывод, что экономичность может достигаться либо получением определенных заданных результатов посредством использования наименьшего объема ресурсов, либо получением наилучших результатов с использованием заданного объема таких ресурсов.

В свою очередь, результативность или, как ее часто называют продуктивность, определяется соотношением объема выпускаемой продукции, товаров или услуг или иных результатов с величиной ресурсов затраченных на их получение.

И, наконец, результативность, как уже отмечалось ранее, характеризует степень выполнения хозяйствующим экономическим субъектом своих целевых установок.

Следующей, не менее важной неточностью, возникающей при определении круга задач, решаемых в операционном аудите, является смешение его проблематики с вопросами, реализуемыми в аудите соответствия (оценка соблюдения требований и правил, соответствия нормативов природоохранной деятельности субъекта его экопаспорту, соблюдения этим субъектом нормативно-правовых актов).

Сложность и порой необоснованность рассмотренных аспектов не уточняет цель и задачи операционного аудита, а скорее затрудняет понимание его сущности и содержания.

Определяя круг задач, реализуемых в рамках операционного аудита, необходимо, прежде всего, отметить, что его перспективная направленность предполагает:

- обращение аудита к сущности функционирования бизнес-операций, в том числе и к технологическим их аспектам;
- изменение временных рамок аудирования от простого выражения мнения о достоверности исторической финансовой модели хозяйствующей системы к выработке, перспективно направленных, управленческих рекомендаций;
- распространение предметной области на всю хозяйствующую систему, а не только на ее историческую финансовую модель.

Обращение операционного аудита к сущности функционирования бизнес-операций предполагает, что в ходе аудирования необходимо проверить не только предметную область бухгалтерского учета, но саму организацию, структуру и технологические аспекты этих операций.

Изменение временных рамок предопределяется проблемами резкого снижения ценности релевантной информации во времени в условиях быстро меняющейся внешней и внутренней среды хозяйствующего экономического субъекта. Иными словами, система управления любым хозяйствующим экономическим субъектом требует в современных условиях, значительно опережающей существующую действительность, информации и адекватных ей управленческих рекомендаций.

Если учесть то, что операционная эффективность возможна в самых различных предметных областях, а целью операционного аудита, по нашему мнению, является оценка эффективности бизнес-операций, реализуемых в рамках любой хозяйственной системы, и выработка соответствующих управленческих рекомендаций, то, как следствие, круг задач, решаемых в рамках этого аудита, зависит от каждого конкретного случая аудирования.

В отличие от традиционного финансового аудита, предметная область которого определена рамками исторической финансовой модели, выраженной в форме бухгалтерской (финансовой) отчетности, предметная область операционного аудита распространяется на всю хозяйственную систему и охватывает, не только уже полученные результаты (свершившиеся события и факты) тех или иных бизнес-операций, но и, в большей степени, будущие их проявления, степень влияния которых еще не определена. Иными словами, перспективная направленность операционного аудита в значительной степени расширяет предметную область и возможности современного аудита, как вида профессиональной деятельности.

Аудит хозяйствующего экономического субъекта в целом и операционный аудит в частности предполагает в своей основе дедуктивный подход к аудированию, то есть последовательное движение от общего (ре-

зультативных показателей) к частному (исходной, первичной информации). Поэтому аудиторский субъект (аудитор), приступая к аудиторской проверке, прежде всего, оценивает общие характеристики аудируемого субъекта, затем, последовательно и логически их детализируя, переходит к более частным, то есть более конкретным (уточняющим) характеристикам. Рассмотренный подход к детализации обычно называют логической детализацией [5].

В то же время, оценивая общую эффективность деятельности аудируемого субъекта, необходимо осуществить проверку эффективности функционирования и его структурных звеньев. Это позволяет:

- во-первых, с большей точностью оценить эффективность вклада каждого структурного звена в общую эффективность деятельности хозяйствующего экономического субъекта,
- во-вторых, с большей точностью выявить наиболее и наименее эффективные бизнес-процессы и, как следствие, их бизнес-операции,
- в-третьих, наиболее полно выявить возможные резервы повышения эффективности на всех этапах финансово-хозяйственной деятельности этого субъекта.

Указанный подход к аудированию можно назвать структурной детализацией, которая тесно связана с управленческой и производственной организационной структурой хозяйствующего экономического субъекта, в которой выделяются различные типы структурных звеньев, центров ответственности, осуществляющих конкретные, присущие им, бизнес-процессы с конкретными, присущими именно этим бизнес-процессам, бизнес-операциями.

Следует отметить, что аудирование в каждом конкретном случае индивидуально, то есть методические и организационные подходы к выполнению конкретного операционного аудита не типичны для всех структурных звеньев, центров ответственности и их бизнес-процессов. Этому свидетельствует, во-первых, то, что каждый из указанных объектов аудирования имеет свои целевые установки и, как следствие, свои задачи, информационное обеспечение, бизнес-операции и технологические приемы их выполнения, во-вторых, как уже отмечалось, на практике не существует единых или наиболее показательных для всех объектов аудирования, бизнес-операций.

Вместе с тем для целей управления весьма принципиальными являются обобщения и управленческие рекомендации по проблемам оптимизации бизнес-операций, которые аудиторский субъект должен сделать по итогам проведенного аудита. Следует учитывать, что даже существенное улучшение показателей эффективности отдельного структурного звена хозяйствующего экономического субъекта, не подкрепленные аналогичными улучшениями других взаимосвязанных структурных звеньев, может никак не отразиться на общей эффективности деятельности этого субъекта, что позволяет судить о неэффективном использовании тех или иных ресурсов, направленных на улучшение работы отдельного структурного звена.

Таким образом, для целей управления весьма актуален индуктивный подход к аудированию. Особенно следует подчеркнуть его актуальность при подготовке конкретных управленческих рекомендаций, основанных на результатах аудиторской проверки.

Таким образом, главной интегрирующей задачей операционного аудита можно считать выявление и оценку вероятных резервов повышения эффективно-

сти деятельности хозяйствующего экономического субъекта и, как следствие, выработка соответствующих управленческих решений по их оптимизации и мобилизации.

Дифференцируя указанную задачу, следует выделить следующие основные направления аудирования:

- выявление и оценка эффективности и ее резервов управляющей системы;
- выявление и оценка эффективности и ее резервов управляемой системы;
- выработка управленческих рекомендаций по указанным аспектам.

Эффективность деятельности аудируемого хозяйствующего экономического субъекта, как правило, зависит от качества управления, умения своевременно учитывать сложившуюся ситуацию и факторы, влияющие на экономический потенциал этого субъекта.

Исходя из указанных задач, в процессе аудирования необходимо исследовать:

- систему управления, ее структуру, функции, управленческие бизнес-процессы, технологии и бизнес-операции;
- производственную систему, ее структуру, бизнес-процессы, технологии, бизнес-операции в рамках этой системы;
- информационную систему, ее организацию и структуру, бизнес-процессы и информационные технологии, бизнес-операции;
- стратегию развития хозяйствующего экономического субъекта, его бизнес-план, целевые программы;
- прочие аспекты, являющиеся потенциальными носителями резервов повышения эффективности деятельности хозяйствующего экономического субъекта.

Приведенный перечень задач, реализуемых в рамках операционного аудита и соответствующих им направлений аудирования, ограничивается наиболее общими аспектами. При рассмотрении отдельных направлений аудирования эти задачи и направления могут быть конкретизированы в зависимости от целевой установки задания и предметной области объекта исследования.

Раскрытию содержания операционного аудита, как уже отмечалось, способствует его характеристика по цели аудирования, направлениям, кругу проверяемых аспектов, объектам, субъектам, проводящим аудит, характеру выработанных управленческих рекомендаций и принимаемых на их основе управленческих решений.

По мнению ряда как зарубежных, так и российских ученых и практиков операционный аудит это часть внутреннего [9, 10]. «В большинстве случаев управленческий аудит действительно нацелен на решение внутренних задач обследуемого предприятия. Аудитор не выносит свои суждения внешним пользователям». В то же время, заказчиком операционного аудита могут быть «государственные органы при принудительном управлении в процедуре банкротства, собственники» [9, с. 99], что относит его в сферу внешнего независимого аудита.

Таким образом, операционный аудит может быть осуществлен практически во всех сферах функционирования хозяйствующей системы. При этом направления аудирования могут быть весьма разнообразными. Современная ситуация в области управления зарубежными, и в большей степени российскими хозяйствующими экономическими субъектами требует особого внимания к проблемам эффективного формирования и использования как управленческого, так и производственного потенциала, которые находятся в области компетенции системы управления этим субъектом, а также его собственников.

Профессиональная деятельность играет важную роль в жизни человечества. Вместе с тем проводимые в обществе стремительные структурные преобразования повлияли на сложившийся за десятилетия образ любого профессионала.

Несмотря на повышение общего образовательного уровня, а значит, и профессионализма в той или иной области деятельности, отношение общества к профессионалам, в том числе и аудиторам, стало более скептическим. В значительной мере это связано со снижением современного уровня профессиональной этики, которая всегда служила основным критерием общественного доверия к той или иной профессии. Практически все крупные банкротства западных компаний сопровождаются многомиллионными исками к аудиторам.

Скептицизм общества и слабость этического механизма регулирования аудита подкрепляется в настоящее время серией скандалов, произошедших в 2001 – 2002 гг. с крупнейшими транснациональными аудиторскими компаниями, и в частности с компанией Артур Андерсен (Arthur Andersen), которая много лет производила некачественный финансовый аудит, нарушая при этом все основополагающие этические принципы и нормы. Это привело к краху этой компании и поглощению ее предшественниками конкурентами.

В настоящее время любая профессия требует этических норм поведения, так как каждый человек, занимающийся той или иной профессиональной деятельностью, в значительной степени заинтересован в доверии общества к результатам этой деятельности и высокому качеству своих услуг. Например, для аудиторов важно, чтобы заинтересованные в их услугах пользователи могли доверять качеству аудита.

Если оценивать любое направление аудита по степени сложности, то такая оценка будет необъективной, поскольку неквалифицированному пользователю этих услуг, в силу своей профессиональной компетенции и наличия времени, достаточно сложно разобраться в их качестве.

Общество доверяет высокому качеству результатов той или иной профессии лишь тогда, когда существуют не только критерии ее реализации, но и узаконенные правила профессионального поведения субъектов.

Признавая растущую ответственность бухгалтерского профессионального сообщества перед обществом, Международная федерация бухгалтеров разработала Кодекс этики, определяющий нормы поведения своих членов и регулирующий взаимоотношения между следующими субъектами:

- пользователь – профессионал;
- профессионал – профессионал;
- профессионал – общество.

Именно кодекс определяет и диктует особую направленность поведения для всех членов профессионального объединения.

Международная федерация бухгалтеров предполагает, что при наличии национальных традиций, культуры и прочих индивидуальных особенностей каждого государства разработкой этических норм должна заниматься непосредственно общественная организация этого государства, являющаяся ее членом. Однако если исходить из того, что сущность профессии бухгалтера во всем мире характеризуется стремлением обеспечивать достижение общих целевых установок и

соблюдения единых общепризнанных фундаментальных принципов, то возникает необходимость разработки международного Кодекса этики профессиональных бухгалтеров, призванного послужить основой для выработки этических требований непосредственно в каждом государстве.

Исходя из вышеизложенного, при осуществлении своих профессиональных обязанностей, аудитор должен руководствоваться в первую очередь этическими принципами, разработанными Международной федерацией бухгалтеров и уточненными национальным сообществом, которые позволяют, как было отмечено ранее, оценить качество аудиторских услуг и повысить степень доверия к аудиту. К ним относятся (рис. 1):

- независимость;
- честность;
- объективность;
- профессиональная компетентность и надлежащая добросовестность (должная тщательность [4]);
- конфиденциальность;
- профессиональное поведение;
- следование регламентирующим документам [4, 11].



Рис. 1. Принципы операционного аудита

Первым основополагающим принципом, на котором строится аудиторская деятельность, является принцип независимости. В традиционном понимании данный принцип предполагает обязательное отсутствие у аудитора, при выполнении своей профессиональной деятельности, какой-либо заинтересованности в делах хозяйствующего экономического субъекта. При этом важно не допускать вмешательства любых лиц в определение объема аудита, в проведение аудиторских проверок, а также формирование выводов, отчетных форм и управленческих рекомендаций. Под объемом аудита следует понимать объем аудиторских процедур необходимых для достижения цели аудита при данных обстоятельствах.

Кроме того, представляется необходимым исключить материальную зависимость аудиторов, аудлирующих то или иное направление деятельности хозяйствующего экономического субъекта, от результатов этой деятельности.

Важным условием, способствующим повышению уровня независимости аудита, является исключение из его функций ответственности за организацию и проведение тех или иных корректировок управленческих решений, которые возможны после выявления отклонений, резервов и выработки управленческих рекомендаций.

Принцип честности представляет собой не честность в обычном понимании этого слова, а, скорее, соблюдение аудитором его профессионального долга и общих норм морали, открытости, а также истинности суждений. Соблюдение данного принципа предопределяет доверие общества к аудиторской деятельности.

Следующим принципом, который тесно взаимосвязан с принципами независимости и честности является принцип объективности, который требует от аудитора беспристрастного и свободного от личных интересов и конфликтов сторон подхода к проведению аудирования любого направления деятельности хозяйствующего экономического субъекта. По данному принципу аудитор не должен умышленно исказить существующие факты и формировать свои выводы и управленческие рекомендации, учитывая мнение других лиц.

Принцип добросовестности предполагает обязательность проведения аудита на основе ответственного отношения аудитора к своим профессиональным обязанностям и выполнения своих функций с должной тщательностью, внимательностью и оперативностью. В то же время данный принцип не может гарантировать абсолютной точности результатов аудирования, он лишь уменьшает степень информационного риска, под которым понимается риск того, что любая информация, подвергаемая аудиту, несет в себе некоторую неопределенность, т. е. ряд искажений, возникающих вследствие тех или иных объективных и субъективных факторов.

Задачи, решаемые аудиторами в рамках операционного аудита, затрагивают практически все области деятельности хозяйствующего экономического субъекта, поэтому исследуемая ими информация носит закрытый или, точнее сказать, конфиденциальный характер, как для внешней среды, так и для ряда служащих субъекта, не имеющих по роду деятельности доступа к подобной информации.

Например, к такой информации относятся прогнозные показатели реализации или продаж, сметы на новую продукцию, товары или услуги, затраты на рекламу, маркетинг, защита электронной информации, резервы эффективности реализации тех или иных бизнес-операций и пр.

Если исходить из принципа независимости, то аудитора можно представить как стороннюю структуру, получившую доступ к конфиденциальным информационным потокам, что накладывает на него некоторые функции сохранения конфиденциальности. Таким образом, аудитор обязан соблюдать принцип конфиденциальности как при хранении им архива рабочих документов, так и при взаимоотношениях со штатными сотрудниками аудируемого субъекта и внешней окружающей средой. Иными словами, каждый аудитор обязан сознавать все последствия несанкционированного разглашения какой-либо информации, связанной с деятельностью хозяйствующего экономического субъекта.

Принцип профессиональной компетентности предполагает выполнение аудиторами своих заданий на должном профессиональном уровне. Данный принцип предусматривает необходимость постоянного повышения профессионализма всех аудиторов, что обусловлено непрерывным изменением условий современного развития хозяйствующих систем, а также нормативно-правовой базы, являющейся основой аудиторской деятельности.

Опираясь на опыт ученых и специалистов в области аудита стран с развитой рыночной экономикой [1, 2, 3] следует учитывать, что для большей эффективности соблюдения данного принципа необходимы как постоянное повышение знаний всеми аудиторами, так и постоянный контроль качества различных аспектов их работы, позволяющий стимулировать повышение профессионализма аудиторского сообщества. При этом следует проводить не только самооценку работы аудиторов, но и независимую оценку их деятельности и знаний со стороны лиц, не являющихся сотрудниками аудируемого экономического субъекта.

И, наконец, последним из фундаментальных принципов аудита является принцип профессионального поведения. Несмотря на то, что система управления хозяйствующим экономическим субъектом ожидает от аудита безошибочных результатов, следует помнить: аудиторы не могут гарантировать абсолютной точности своих выводов и рекомендаций.

В то же время любой аудитор должен соблюдать приоритет интересов той социально-экономической системы, которой он служит, и поддерживать высокую репутацию своей профессии. При этом он несет ответственность:

- за неосмотрительную оценку (в разумных пределах) объемов работ, необходимых для достижения поставленных перед ним задач;
- субъективную оценку сложности, существенности или значимости тех или иных аспектов, в отношении которых он формирует свои выводы;
- оценку адекватности и эффективности управления операционными рисками;
- вероятность существенных ошибок;
- затраты на предоставляемую проаудированную информацию и управленческие рекомендации, превышающие возможные экономические выгоды от управленческих решений сформированных на их основе.

Кроме того, аудитор обязан на всех этапах своей работы, решая те или иные поставленные перед ним задачи, исходить из известной позиции профессионального скептицизма, понимая, что вся информация, получаемая им из различных источников, может иметь некоторый уровень недостоверности.

Несмотря на то, что следование рассмотренным выше принципам повышает степень доверия к аудиторским услугам, отсутствие правил, регламентирующих порядок их практического применения, позволяет судить об этих принципах лишь как о высоких этических намерениях, декларированных общими нормами морали.

Такие намерения не позволяют:

- установить общие подходы к практическому осуществлению операционного аудита;
- определить концептуальную базу, лежащую в основе широкого спектра услуг в области этого направления аудита;
- создать основные критерии для оценки результатов аудирования;
- способствовать совершенствованию тех или иных систем и процессов внутренней среды хозяйствующего экономического субъекта.

Важным направлением, позволяющим понизить степень неопределенности вышеуказанных ограничений, является выработка принципов, определяющих практические аспекты операционного аудита, в которые независимо от направленности аудирования, должно быть заложено адекватное понимание сущности аудируемых систем (управляющей и управляемой), бизнес-процессов, технологий, и, как следствие, бизнес-операций.

Так как эффективность является оценочной категорией, проявляющейся в различных предметных областях деятельности хозяйствующего экономического субъекта, то, как следствие, операционному аудиту присуща значительная доля аналитической составляющей в общем объеме аудиторских процедур, применяемых при аудировании той или иной предметной области этого субъекта. По этой причине блок принципов практической стороны операционного аудита в общем виде перекликается с аналогичными принципами аналитической работы, осуществляемой в рамках деятельности хозяйствующего экономического субъекта [5].

Таким образом, учитывая то, что операционный аудит направлен на проверку операционной эффективности и выявление ее резервов любого хозяйствующего экономического субъекта, а также выработку управленческих рекомендаций, адекватных сформированным в результате аудирования выводам, наиболее приемлемыми принципами указанного блока можно считать:

- системность процесса аудирования, которая предполагает исследование любого хозяйствующего экономического субъекта как открытой хозяйствующей системы, объединяющей в себе различные структурные звенья (подсистемы и элементы) и взаимодействующей с внешней средой или точнее с внешним окружением;
- комплексность, предполагающую всестороннее аудирование хозяйствующей системы, структурных подсистем, бизнес-процессов, технологий и бизнес-операций, так как исследование только лишь отдельного элемента указанной системы не позволяет оценить эффективность функционирования этой системы в целом;
- периодичность, которая устанавливается для каждого конкретного объекта аудирования в зависимости от динамичности его развития и темпов его изменений;
- научность, которая предполагает раскрытие и научное обоснование экономической сущности аудируемых ситуаций, влияющих на эффективность бизнес-операций и, как следствие, на эффективность всей деятельности аудируемого субъекта. При этом важной составляющей указанного принципа является научно-обоснованный подход к процессу аудирования, то есть к выбору адекватных стоящим перед аудитором задачам аудиторских процедур;
- адресность, которая выражается в целевой направленности аудита. Операционному аудиту должны быть подвержены сведения присущие только конкретному объекту, подлежащему аудированию в данный момент времени;
- преемственность выводов операционного аудита, которая реализуется посредством соблюдения единых принципов аудирования и возможностью сопоставимости результатов проверки выполненной в разные периоды времени.

Рассмотренные принципы операционного аудита, наряду с их этической (общепринятой) направленностью, определяют и практическую составляющую указанного направления аудита. Без их понимания и применения на практике невозможно надлежащее выполнение процесса операционного аудирования любой предметной области любого хозяйствующего экономического субъекта независимо от формы его собственности.

## Литература

1. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.: ил.
2. Арнс 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).
3. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейлли, М.Б. Хирш; Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
4. Аудиторские стандарты (в ред. от 25.08.2006 № 523). – М.: ООО ИИА «Налог Инфо», ООО «Статус-Кво 97», 2007. – 368 с.
5. Барнгольц С.Б., Мельник М.В. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта: Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 240 с.: ил.
6. 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.
7. Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит: Учебное пособие / Под ред. О.В. Ковалевой. М.: «Приор-издат», 2003. – 320 с.
8. 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.
9. Никонова Т.В., Сухарев С.А. Управленческий аудит: персонал. / Под ред. проф. Ю.Г. Одегова. – М.: Экзамен, 2002. – 224 с.
10. Робертсон Дж. Аудит. Пер. с англ. – М.: KPMG, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.
11. Саунин А.Н. Аудит эффективности использования государственных средств: Вопросы теории и практики. / А.Н. Саунин. – М.: Высшая школа, 2005. – 311 с.

*Ситнов Алексей Александрович*

## РЕЦЕНЗИЯ

Предложенная статья посвящена одному из наиболее интересных и востребованных направлений аудиторской деятельности – операционному аудиту, направленному на всестороннее аудиторское исследование долгосрочной эффективности деятельности хозяйствующих субъектов. Его реализация в современных условиях способствует выработке адекватных сложившимся условиям функционирования этих субъектов управленческим рекомендациям.

В предлагаемой статье обобщены и систематизированы различные точки зрения на цель и задачи операционного аудита, а также предложены не только основополагающие (декларируемые) принципы, но и принципы, определяющие его практическую сторону.

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

Анализ состояния разработанности данных проблем позволил автору обобщить и систематизировать взгляды различных специалистов, выделить общие позиции, которые можно рассматривать как устоявшиеся; отметить те аспекты, которые носят дискуссионный характер и требуют первоочередного решения.

В результате проведенного анализа существующих мнений автор обозначил свою точку зрения на основополагающую цель и задачи операционного аудита. Кроме того, в статье с глубоким пониманием проблемы раскрыта и обоснована система основных принципов операционного аудита, объединяющая в себе не только их традиционную составляющую, но и практическую.

Представляется, что статья подготовлена на хорошем теоретическом уровне, носит целенаправленный характер и полностью отвечает требованиям, предъявляемым к указанным работам.

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

### **4.3. OPERATIONAL AUDIT – TASKS AND PRINCIPLES**

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 the various points of view on the purpose and tasks of operational audit for the first time are generalized and systematized, and also offered not only establishing (ethical declared) principles, but also the principles determining the practical side of operational audit.