

### 7.3. ОПЕРАЦИОННЫЙ АУДИТ КАК ВАЖНЕЙШАЯ ФОРМА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ

Ситнов А.А., доцент кафедры «Экономический анализ и аудит», председатель НПК «Селена»

*ФГОУ ВПО «Финансовая академия  
при Правительстве РФ»*

В предлагаемой статье, по существу, обобщены и систематизированы взгляды на операционный аудит как важнейшую форму внутреннего контроля для любого хозяйствующего экономического субъекта (независимо от формы его собственности). В результате проведенного исследования автор обозначил свою точку зрения на возможности организации и проведения указанного направления аудита, раскрыл его существенные преимущества для системы управления этим субъектом перед традиционно проводимым ей внутренним финансовым аудитом, а также аудитом соответствия.

Современный этап формирования рыночных отношений характеризуется широким разнообразием форм собственности, диверсификацией практически всех отраслей экономики, высокой неопределенностью и все возрастающей динамикой постоянных изменений во внешнем окружении хозяйствующих экономических субъектов.

Под влиянием внешних и внутренних непрерывно меняющихся и порой агрессивных факторов (усиление конкурентных отношений, стремительное развитие и применение более современных технологий, компьютерных информационных систем и пр.) хозяйствующие экономические субъекты превращаются во все более сложные хозяйствующие экономические системы. Для обеспечения управляемости этими системами, как уже отмечалось ранее, необходимы совершенно новые подходы и инструменты, позволяющие им эффективно функционировать не только в текущий момент времени, но и в долгосрочной перспективе. Это в свою очередь требует кардинального пересмотра и совершенствования всего механизма управления указанными субъектами.

Объективная необходимость совершенствования всего механизма и процесса управления в свою очередь сопровождается пересмотром роли контроля как одной из основных фундаментальных функций системы управления любым хозяйствующим экономическим субъектом. От эффективности контроля зависит прежде всего эффективность функционирования современных хозяйствующих экономических систем, а эффективность функционирования всей совокупности указанных субъектов является одним из основных условий эффективности всего общественного развития.

Известные ученые в области теории управления М. Мескон, М. Альберт и Ф. Хедоури определяют контроль как «процесс обеспечения достижения организацией своих целей» [13, с. 390]. Кроме того, они же считают, что «контроль – это практически важная и сложная функция управления» [13, с. 393], а также «...фундаментальный элемент процесса управления» [13, с. 393]. По их мнению, «функция контроля – это такая характеристика управления, которая позволяет выявить проблемы и скорректировать соответствующую деятельность организации до того, как эти проблемы

перерастут в кризис» [13, с. 392]. В то же время ученые считают, что контроль может быть предварительным, текущим и заключительным, но так как процесс управления хозяйствующим экономическим субъектом непрерывен во времени, то указанное разделение означает лишь то, что заключительным контролем завершается очередной управленческий цикл и начинается новый, при необходимости откорректированный по результатам проведенного контроля.

Современная наука и практика подразделяет контроль на внешний (независимый от контролируемого объекта) и внутренний, осуществляемый непосредственно сотрудниками самих хозяйствующих экономических субъектов. При этом цель указанных видов контроля зависит прежде всего от цели и потребностей именно того пользователя, для которого он осуществляется.

Так, например, по мнению В.В. Бурцева, на «уровне управления экономической единицей» существует как внешний, осуществляемый внешними по отношению к хозяйственной системе «субъектами управления (органы государства, контрагенты по финансово-хозяйственным договорам, потребители, общественность), так и внутренний контроль, осуществляемый субъектами самой организации (собственники, администрация, персонал)» [7, с. 8]. При этом целью внутреннего контроля является обеспечение информационной прозрачности объекта управления для возможности принятия эффективных управленческих решений, под которой ученый понимает степень управляемости объектом, а не информацию о его фактическом состоянии или проводимых им действиях.

Аналогичной точки зрения придерживаются В.М. Родионова и В.И. Шлейников, считая, что внутренний контроль – это «независимая от внешнего влияния деятельность хозяйствующего субъекта или органа управления по проверке и оценке своей работы, проводимая им в собственных интересах» [15, с. 25]. При этом целью внутреннего контроля, по их мнению, является помощь системе управления хозяйствующим экономическим субъектом эффективно выполнять свои функции. Тогда как «основная цель внешнего контроля – составить мнение о точности, с которой в финансовых отчетах представлены финансовое положение, результаты операций и движение денежных средств экономической единицы в соответствии с общепринятыми бухгалтерскими принципами и законодательными нормами, а в более общем случае – о финансовом здоровье объекта контроля, рациональности и эффективности его деятельности» [15, с. 27].

В свою очередь М.В. Мельник считает, что внутренний контроль – это «форма обратной связи, посредством которой орган управления организации получает необходимую информацию о действительном состоянии управляемого объекта и реализации управленческих решений» [12, с. 45]. Целью внутреннего контроля, по мнению ученого, является оценка обоснованности и эффективности принятых и принимаемых управленческих решений, выявление различных отклонений и проблемных ситуаций, а также своевременное информирование заинтересованных лиц, наделенных руководящими полномочиями, для принятия ими адекватных решений по снижению, устранению или управлению бизнес-рисками, возникающими в ходе деятельности хозяйствующих экономических субъектов.

Таким образом, современный внутренний контроль – это не только констатация фактов и соответствующие выводы, но и подготовка на их основе эффективных управленческих решений по исправлению сложившихся ситуаций, совершенствованию деятельности, механизма и процесса управления.

Несмотря на то, что внешний и внутренний контроль в современных условиях практически дополняют друг друга, однако на практике они существенным образом отличаются, так как внешний контроль предполагает полную его независимость от системы управления контролируемого хозяйствующего экономического субъекта, в то время как внутренний осуществляется самой этой системой непосредственно в своих интересах.

С точки же зрения системы управления любым хозяйствующим экономическим субъектом, для эффективного функционирования хозяйственной экономической системы и достижения стоящих перед ней целевых установок представляет наибольший интерес эффективный внутренний контроль, ориентированный именно на удовлетворение приоритетных целевых установок, а не контроль, констатирующий и подтверждающий уже свершившиеся события, факты, явления и ориентированный, главным образом, на внешнего пользователя, заинтересованного в его результатах (инвестора, кредитора, общественность и пр.).

Для того чтобы быть эффективным в современных условиях, контроль должен быть стратегически ориентированным, то есть отражать и поддерживать общие приоритеты хозяйствующих экономических субъектов. Конечной целью современного внутреннего контроля должны являться не сбор информации, установка критериев и выявление проблем, возникающих в ходе деятельности хозяйствующих экономических субъектов, а непосредственное решение тех задач, которые возникают перед этими субъектами во времени, обусловленных этими проблемами.

В то же время исследования показывают, что осуществление контрольных процедур, направленных на измерение и оценку, а также информирование системы управления о полученных результатах этих измерений и полученных оценках, следует считать лишь средством достижения стоящей перед хозяйствующим экономическим субъектом цели. Средства контроля, применяемые в рамках функционирующих хозяйственных систем, не могут быть более значимыми, чем цели этих систем, для исследования которых он выполняется. Контроль ради контроля неэффективен и нецелесообразен.

Несмотря на то, что современный контроль должен быть непрерывным и всеобъемлющим, однако, для того чтобы быть эффективным, он должен быть релевантным контролируемому виду деятельности, системе, структурной единице, бизнес-процессу и даже входящей в него бизнес-операции. Контроль должен объективно исследовать то, что действительно необходимо в конкретных обстоятельствах.

Наряду с рассмотренными аспектами контроль можно считать эффективным, если он своевременен. При этом под своевременностью внутреннего контроля следует понимать не его высокую производительность или частоту проведения, а временной интервал между проводимыми контрольными исследованиями, адекватный контролируемому явлению.

Однако если система управления хозяйствующим экономическим субъектом может легко и своевременно

спрогнозировать любые непредвиденные проблемные ситуации, то, как следствие, у нее отпадает необходимость в функции контроля над этой деятельностью. Поэтому контроль должен быть в достаточной степени гибким, способным непрерывно адаптироваться к тем или иным изменениям и возмущениям, возникающим в процессе функционирования контролируемых объектов. Без достаточной степени гибкости любая система контроля, созданная в рамках хозяйствующего экономического субъекта, будет недействительной в тех проблемных ситуациях, для решения которых она создавалась.

Следующим, не менее важным, аспектом, характеризующим эффективность современного контроля, является его простота и экономичность. Простота контроля не только требует меньших усилий и, как следствие, является более экономичной по сравнению с необоснованно избыточной сложностью контрольных процедур, но и при этом способствует адекватному восприятию самой системы контроля потребителями результатов ее функционирования, а также лицами, постоянно с ней взаимодействующими.

Несмотря на все перечисленные факторы, характеризующие современный эффективный как внешний, так и внутренний контроль деятельности любого хозяйствующего экономического субъекта (независимо от формы его собственности), представления о нем непрерывно меняются в ходе углубления знаний о сложности и закономерностях функционирования этих субъектов.

Проведенные исследования научных источников [6, 7, 12, 15 и др.] показывают, что в настоящее время дать полный обзор всей существующей дискуссии о сущности как внешнего, так и внутреннего контроля практически невозможно и вряд ли целесообразно. В современных научных источниках существует весьма обширное число всевозможных формулировок понятия «контроль» и, в частности, «внутренний контроль». Как было отмечено ранее, различные современные исследователи определяют его и как функцию управления, и как систему, процесс, средство, фактор, элемент, форму, вид или направление деятельности и при этом в ряде случаев отождествляя такие понятия, как «процесс», «система» и «субъект внутреннего контроля».

Однако такое разнообразие определений, по нашему мнению, скорее связано с тем, что в англоязычных странах термин «контроль» (control) трактуется в широком диапазоне понятий: от «управлять» и «регулировать» до «проверять» и «инспектировать». Поэтому в российской научной литературе, основанной на существующих, порой не достаточно качественных, переводах зарубежных научных источников, возникают различные толкования в отношении того, что представляет собой современный внутренний контроль функционирования хозяйственных экономических систем. Кроме того, указанная проблема усложняется за счет установившихся позиций и точек зрения ученых, исследующих данную категорию.

Поэтому, обобщая различные точки зрения ученых, можно предположить, что внутренний контроль – это весьма сложный комплексный и системный процесс разностороннего исследования хозяйственных экономических систем и их элементов, направленный на оценку эффективности их функционирования во времени, а также подготовку оптимальных управленческих рекомендаций для принятия управленческих решений субъектами, наделенными соответствующими управ-

ленческими полномочиями. Однако если учесть, что внешний контроль ориентирован главным образом на внешнего заинтересованного пользователя и при этом, как правило, осуществляется по итогам того или иного отчетного периода, то, в свою очередь, внутренний контроль, являясь основополагающей функцией системы управления любым хозяйствующим экономическим субъектом, проводится непрерывно в процессе всей деятельности указанных субъектов.

При этом для реализации указанного процесса в рамках любого хозяйствующего экономического субъекта организуется и непрерывно функционирует так называемая система внутреннего контроля, объединяющая в себе контрольную среду, средства контроля, информационную систему, систему выявления, оценки и управления бизнес-рисками, а также систему мониторинга применяемых средств контроля [18]. Иными словами, указанная система характеризуется сложной, всеобъемлющей и органически целостной совокупностью элементов, необходимых для осуществления процесса внутреннего контроля. В то же время следует учитывать, что как непрерывно функционирующая хозяйственная экономическая система, так и система ее внутреннего контроля не могут быть однажды установленными и органически не развивающимися во времени. Развитие современных хозяйствующих экономических субъектов способствует развитию управляющей и управляемой систем этих субъектов и, как следствие, системы их внутреннего контроля с ее сложными и неоднозначными элементами.

Формируя систему внутреннего контроля, системе управления следует учитывать, что ее контрольная среда в обобщенном виде представляет собой само отношение, осведомленность и действия высшего звена управления и иных сотрудников, наделенных руководящими полномочиями к внутреннему контролю и его значимости для хозяйствующего экономического субъекта. Кроме того, контрольная среда определяет внутреннюю (корпоративную) культуру этого субъекта, влияя на сознательность его сотрудников. И наконец, контрольную среду обычно характеризуют следующие факторы:

- философия, стиль и основные принципы управления;
- организационная структура;
- делегирование полномочий и ответственности;
- внимание, уделяемое компетентности, а также политике и практике в области людских ресурсов.

В свою очередь, средства контроля – это правила, методы и процедуры, разработанные непосредственно системой управления хозяйствующим экономическим субъектом, позволяющие убедиться, что все ее распоряжения своевременно и надлежащим образом исполняются.

Информационная система, связанная с целями управления, состоит из процедур и соответствующих записей, установленных для инициирования, занесения, обработки, обобщения и хранения информации об операциях и действиях, осуществляемых хозяйствующим экономическим субъектом.

Система выявления, оценки и управления бизнес-рисками представляет собой политику и процедуры выявления бизнес-рисков и их возможных последствий, а также процесс реагирования на них со стороны системы управления хозяйствующим экономическим субъектом.

И наконец, система мониторинга средств контроля представляет собой процесс оценки качества функционирования системы внутреннего контроля по прошествии определенного времени, что подразумевает свое-

временную оценку особенностей и работоспособности средств контроля и внесение в них адекватных изменений и дополнений по мере необходимости. Мониторинг средств контроля выполняется с помощью постоянных мониторинговых действий, отдельных оценок надежности этих средств или их сочетания.

Из теории управления известно, что одной из важнейших особенностей функции контроля, которую необходимо учитывать в практической деятельности, является то, что контроль должен быть всеобъемлющим [13]. Внутренний контроль не может быть прерогативой исключительно высшего или среднего звена системы управления любого хозяйствующего экономического субъекта или субъекта, специально назначенного осуществлять этот вид деятельности, исключив при этом указанную функцию управления у остальных участников хозяйственного процесса. Каждый сотрудник, независимо от своего иерархического положения, должен осуществлять функцию контроля как неотъемлемую часть своих должностных обязанностей. При этом каждый из указанных сотрудников является составным элементом рассмотренной ранее системы внутреннего контроля, способствующей эффективному функционированию любой хозяйственной экономической системы.

Однако в современных условиях с усложнением и все возрастающей динамикой хозяйственных процессов, а также разнообразных воздействующих возмущений со стороны внешнего окружения хозяйствующих экономических субъектов все чаще стали создаваться специализированные структурные звенья (службы внутреннего контроля), осуществляющие указанную функцию управления в качестве основного вида своей деятельности наряду со всеми участниками этих процессов. При этом сама деятельность этих структур направлена главным образом на реализацию конкретных целевых установок системы внутреннего контроля, для которых они создаются. Иными словами, указанные службы создаются только лишь для практического решения отдельных проблем, стоящих перед системой внутреннего контроля.

Исходя из этого, многие современные ученые [6, 7, 12, 15 и пр.], исследуя внутренний контроль, рассматривают его с позиций различных аспектов деятельности хозяйствующих экономических субъектов, подразделяя его при этом на экономический, хозяйственный, управленческий, административный, технико-технологический, финансовый и пр.

Так, например, под экономическим контролем понимается изучение фактов «потерь и нерационального использования ресурсов, незаконного расходования средств и усилий, способствующих этим явлениям» [12, с. 14].

В свою очередь под хозяйственным контролем понимается система наблюдения и проверки хозяйственной деятельности, необходимая для решения стоящих перед системой управления хозяйствующим экономическим субъектом задач и устранения негативных условий, препятствующих достижению целей [12].

Однако указанные виды контроля представляют собой только лишь отдельную направленность контроля, осуществляемого в рамках любого хозяйствующего экономического субъекта в соответствии с приоритетами системы управления этих субъектов.

В то же время научные источники [4, 7, 11, 17 и др.] свидетельствуют, что на практике применяют различные типы проявления организационной формы службы внутреннего контроля. Это и наблюдательные советы,

ревизионные комиссии, контрольно-ревизионные службы, комитеты по аудиту, службы внутреннего аудита и пр. Однако, несмотря на все их многообразие, содержательная сторона и целевая направленность этих форм отличаются друг от друга. При этом основной отличительной чертой, как уже отмечалось ранее, является цель, для которой они создаются системой управления конкретным хозяйствующим экономическим субъектом.

Таким образом, деятельность службы внутреннего контроля в рамках отдельно взятого хозяйствующего экономического субъекта и ее организационная форма обусловлены теми целевыми приоритетами, которые предопределяет сама система управления этим субъектом.

При этом под формой обычно понимают «внешнее выражение содержания, внешнюю конфигурацию вещи, предмета, его границы» [11, с. 420].

В то же время форма – это «внутренняя организация, способ связи элементов внутри системы (в данном случае понятие формы совпадает с понятием структуры)» [11, с. 420]. И наконец, «форма есть внутренняя и внешняя организация системы» [11, с. 420].

Несмотря на все многообразие существующих организационных форм службы внутреннего контроля, многие российские хозяйствующие экономические субъекты, находясь на стадии только лишь становления собственной системы внутреннего контроля, не всегда четко представляют, какие службы должны быть ими созданы и в каком количестве.

Практика показывает, что выбор той или иной формы внутреннего контроля обычно зависит от следующего:

- сложности организационной структуры хозяйствующей экономической системы;
- правовой формы;
- видов и масштаба деятельности;
- целесообразности охвата внутренним контролем различных сегментов деятельности хозяйствующего экономического субъекта;
- отношения самой системы управления к контролю в целом и внутреннему контролю в частности;
- целевых приоритетов пользователей результатами контроля (акционеров, системы управления, инвесторов и пр.).

Так, например, организация внутреннего контроля в форме ревизионной комиссии обычно регламентирована законодательством (Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. №208-ФЗ (в редакции от 6 июня 2004 г. №17-ФЗ)). При этом основной задачей указанной структуры является проведение ежегодной проверки деятельности открытого акционерного общества и подготовка соответствующего отчета для общего собрания акционеров.

Несмотря на то, что по закону ревизионная комиссия имеет весьма широкие полномочия, однако в большинстве случаев она представляет собой формальную структуру, создаваемую для соответствия указанному нормативному акту.

Анализ научных источников [1, 3, 6, 7, 12, 14, 17 и пр.] и практики реализации той или иной организационной формы службы внутреннего контроля позволяет считать, что наиболее действенной и всеобъемлющей структурой является служба внутреннего аудита, организуемая и функционирующая в интересах хозяйствующей экономической системы в целом и ее управляющей, а также управляемой подсистем.

Однако само представление о сущности и предмете внутреннего аудита различных как зарубежных, так и

российских ученых и практиков в настоящее время неоднозначно. Различие точек зрения в ряде случаев связано с приоритетами тех исследователей, которые занимаются указанной проблематикой.

Так, например, по мнению английского ученого Р. Адамса, внутренний аудит – это «элемент системы внутреннего контроля, созданный администрацией для проверки, оценки и представления отчетности о бухгалтерском учете и других составляющих контроля хозяйственной деятельности» [1, с. 87]. Однако при этом он считает, что для выполнения заданий внутренний аудитор не должен быть профессиональным бухгалтером, так как, по его мнению, предметная область внутреннего аудита не охватывает аспекты подготовки финансовой отчетности и организации системы контроля. Р. Адамс считает, что предметной областью внутреннего аудита является только лишь проверка эффективности использования внутренних резервов хозяйствующей экономической системы, проверка операций на соответствие основополагающим процедурам и нормативным актам, а также экологические исследования.

По мнению другого известного английского ученого Р. Доджа, «внутренний аудит является составной частью внутреннего контроля, осуществляется по решению органов управления фирмы для контроля и анализа хозяйственной деятельности» [9, с. 87]. При этом, уточняя свое определение, автор утверждает, что в функции внутреннего аудита входит наблюдение за системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля, изучение финансовой и иной оперативной информации для целей управления, проверка эффективности, результативности и прибыльности сделок, а также некоммерческих операций, знакомство с политической хозяйствующего экономического субъекта, планами и основными методиками анализа, проводимыми сотрудниками этого субъекта.

В свою очередь американские ученые Э.А. Аренс и Дж. К. Лоббек определяют внутренний аудит как внутрихозяйственный аудит, обеспечивающий систему управления хозяйствующим экономическим субъектом «ценной информацией для принятия решений, касающихся эффективного функционирования их бизнеса» [4, с. 14].

Созданный в 1941 г. в Соединенных Штатах Америки Институт внутренних аудиторов (Institute of internal auditors, IIA), обобщив научные знания и практический опыт внутренних аудиторов мирового сообщества, сформировал свое понимание внутреннего аудита. В его трактовке внутренний аудит – это деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование деятельности хозяйствующего экономического субъекта. Иными словами, он помогает этому субъекту достичь поставленных целей, используя при этом систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления бизнес-рисками, контроля и управления. В качестве предметной области внутреннего аудита при предоставлении гарантий представители Института внутренних аудиторов определяют бизнес-процессы, системы или иные предметы [17].

Очевидно, что такой подход не устанавливает каких либо ограничений относительно как целей внутреннего аудита, так и самого предмета аудирования.

Примерно аналогичного мнения придерживается и Международный совет по стандартам в области ауди-

торской деятельности (International auditing and assurance standards board). В их понимании «внутренний аудит – это оценочная деятельность, осуществляемая внутри субъекта как услуга, предназначенная для субъекта. Среди прочих в функции внутреннего аудита входит изучение, оценка и мониторинг адекватности и эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля» [10, с. 103].

Различные подходы к пониманию сущности и предмета внутреннего аудита зарубежными исследователями не обошли стороной и взгляды российских ученых.

Так, например, с точки зрения А.М. Богомолова и Н.А. Голощапова, «внутренний аудит (внутрихозяйственный, внутрифирменный) – составная часть общего аудита, организованного на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированного его внутренними документами по соблюдению установленного порядка ведения бухгалтерского учета, охраны собственности и надежности функционирования системы внутреннего контроля» [5, с. 6]. При этом аудирование выполняется в момент совершения и документального оформления хозяйственных операций. Такой подход, по мнению ученых, позволяет своевременно обнаруживать недостатки в работе и, принимая соответствующие меры, предупреждать их.

В то же время собственники, которые в большинстве своем не являются непосредственными элементами системы управления хозяйствующего экономического субъекта и не принимают прямого участия в его оперативном и текущем управлении, не могут прибегать в своих интересах к информации, полученной в результате проводимого внутреннего аудирования. Как правило, данная информация относится к оперативной, и эффективность ее существует до тех пор, пока она является своевременной.

Собственников обычно интересуют не оперативные и текущие проблемы, а главным образом, сохранность их собственности, соблюдение их интересов, соответствие совершенных системой управления финансово-хозяйственных операций нормативно-правовым актам, а также способность хозяйствующего экономического субъекта исполнять свои обязательства и продолжать свою деятельность в долгосрочной перспективе. Исходя из этого, можно с уверенностью говорить, что интересам собственников в вышеуказанном разрезе служит скорее независимый от системы управления хозяйствующего экономического субъекта внешний аудит, а также организованная на данном субъекте ревизия его финансово-хозяйственной деятельности.

В свою очередь В.В. Скобара считает, что, исходя из задач, стоящих, по его мнению, перед внутренним аудитом, наиболее правильным следует считать то, что внутренний аудит – это внутренний контроль, осуществляемый «...внутренними ревизорскими службами (отделами)» [16, с. 12].

Однако признание внутреннего аудита внутренним (внутрихозяйственным, внутрифирменным) контролем не совсем адекватно его сущности и современным возможностям. Это в свою очередь доказывают целый ряд российских ученых, рассматривая сущность и предметную область внутреннего аудита с разных точек зрения, а не только с позиции его контрольной функции.

Так, например, Р.А. Алборов считает, что «внутренний аудит – это фактически внутрихозяйственный контроль» [2, с. 13]. Однако, уточняя свое определение, ученый

считает, что «...внутренний аудит – это постоянный контроль за эффективностью осуществления управления деятельностью организации и ее структурных подразделений» [2, с. 15]. При этом предметом внутреннего аудита, по мнению ученого, совместно с Л.И. Хоружим и С.М. Концевой, следует считать информацию, подлежащую «...сбору, оценке и изучению с целью раскрытия содержания и познания фактов, касающихся функционирования систем хозяйственного механизма и положения экономических объектов хозяйствующего субъекта на стадиях расширенного воспроизводства (в производстве, распределении, обмене и потреблении)» [2, с. 20].

В свою очередь В.Д. Андреев, исследуя сущность внутреннего аудита, рекомендует понимать его более широко, «...как функцию управления, форму внутреннего контроля...» [3, с. 30]. При этом ученый вносит уточнение, касающееся указанных аспектов внутреннего аудита. Он считает, что внутренний аудит – не только всесторонняя проверка деятельности хозяйствующего экономического субъекта, но и разработка предложений по оптимизации этой деятельности, рационализации расходов и увеличению прибыли, а также оказание консультационных услуг для системы управления этим субъектом. Предметом же внутреннего аудита, по его мнению, следует считать «...совокупность различных объектов, явлений и фактов, происходящих в процессе управления предпринимательской деятельностью, отраженных в системе административного и бухгалтерского контроля, нефинансовых документах и системно оцениваемых с позиций соблюдения законности, экономичности и эффективности совершенных операций, производительности и результативности достижения поставленных целей» [3, с. 26].

В.Д. Андреев, используя различные подходы для определения отдельных направлений внутреннего аудита, утверждает, что внутренний аудит, как и внешний, следует подразделять на операционный, который, в свою очередь, подразделяется на три составляющих 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 системы управления этим субъектом.

Следующим, не менее важным, направлением внутреннего аудита ученый считает управленческий аудит, который, по его мнению, направлен на обслуживание потребностей указанной системы управления, а также на ее обеспечение объективной, достоверной и профессиональной информацией о «системе ситуационных условий». По мнению В.Д. Андреева, данное направление внутреннего 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 и определяет потребность в дополнительных элементах этих технологий с позиций долгосрочной эффективности функционирования аудируемого экономического субъекта.

И наконец, третьим направлением внутреннего аудита исследователь считает выполнение социального аудита или, иными словами, аудита персонала, направленного на диагностику «...долгосрочного повышения эффективности организации системы управле-

ния персоналом, роста эффективности формирования и использования трудового потенциала применительно к ситуационным условиям» [3, с. 22-23].

Аналогичной точки зрения придерживается и С.М. Бычкова, считая, что «внутренний аудит представляет собой элемент системы внутреннего контроля, организованный руководством предприятия в целях анализа учетных и других контрольных данных» [8, с. 21]. Однако в зависимости от его целей, по мнению ученого, внутренний аудит следует подразделять на финансовый, управленческий, операционный (аудит операций) и социальный. При этом все указанные направления необходимо выполнять в тесной взаимосвязи, то есть в виде единой системы аудирования. Такой подход, по мнению ученого, перекликается с зарубежным опытом и позволяет не только оценивать управленческую деятельность управляющей системы хозяйствующего экономического субъекта, но и решать стоящие перед этой системой как текущие, так и стратегические задачи.

Разнообразие приведенных формулировок сущности и предметной области внутреннего аудита является неизбежным, так как уже отмечалось ранее сущность и тем более, предмет всегда шире, чем самые подробные их определения, и ни одно из них не может быть исчерпывающим. В то же время дать полный обзор всей дискуссии о сущности и предмете внутреннего аудита практически невозможно и вряд ли целесообразно. Важно было рассмотреть основные принципиальные расхождения во взглядах на данную проблематику разных исследователей.

Однако, несмотря на все вышеизложенное, для понимания сущности и предметной области внутреннего аудита заслуживает особого внимания позиция М.В. Мельник, которая в своих исследованиях высказывает мысль, что внутренний аудит, исходя из его функциональных возможностей, следует подразделять на контролирующей и консультационный [12].

Доказывая правоту своих суждений, ученый раскрывает сущность каждой из указанных функций внутреннего аудита.

По ее мнению, с позиции контрольной функции внутреннего аудита, его следует подразделять на аудит системы бухгалтерского учета и аудит целесообразности и эффективности деятельности хозяйствующего экономического субъекта, в то время как реализация консультационной функции в рамках любого хозяйствующего экономического субъекта может выражаться в форме функционального и межфункционального аудита, организационно-технического аудита, а также всестороннего аудита систем управления и производства, и, наконец, непосредственно консультационного аудита.

Обобщая вышеизложенное, следует отметить, что при наличии многих общих составляющих контролирующей и консультационной функций внутреннего аудита существуют и некоторые их принципиальные различия.

Действительно, содержательная сторона внутреннего аудита, выполняющая функцию контроля, – это проверка соответствия чего-либо определенным требованиям и нормам, в то время как содержательную сторону консультационной функции можно определить как выработку определенных управленческих рекомендаций, что делать в той или иной ситуации. Однако любому выводу и, тем более, рекомендации предшествует проверка и оценка сложившейся ситуации, что в

свою очередь предполагает совместное выполнение указанных функций.

В этой связи внутренний аудит в более широком понимании можно охарактеризовать как организованную системой управления хозяйствующим экономическим субъектом в своих интересах и регламентированную внутренними документами этого субъекта деятельность по проверке и оценке его деятельности в целях выработки необходимых управленческих рекомендаций и организации помощи в их реализации. При этом внутренний аудит, как и внешний, следует подразделять на финансовый, операционный и аудит соответствия.

В то же время исследования показывают, что реализация того или иного направления внутреннего аудита в рамках любого хозяйствующего экономического субъекта обусловлена приоритетами системы управления этих субъектов.

Однако если внутренний финансовый аудит и аудит соответствия практически дублируют внешний независимый аудит и при этом охватывают главным образом финансовую составляющую систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, то внутренний операционный аудит направлен на исследование операционной эффективности функционирования хозяйственной экономической системы или ее составных элементов (систем, подсистем, бизнес-процессов, бизнес-операций, взаимосвязей и пр.). Как уже отмечалось ранее, операционная эффективность возможна в различных предметных областях, что в свою очередь требует от системы управления хозяйствующим экономическим субъектом постоянных контрольных действий, позволяющих дать ей объективную оценку, определить потенциальные возможности и пути улучшения существующих у этого субъекта систем и бизнес-процессов. Иными словами, внутренний операционный аудит позволяет системе управления исследовать все те управленческие воздействия, которые она осуществляет в отношении управляемой подсистемы для достижения выработанных ей целевых установок как на текущий момент времени, так и в долгосрочной перспективе.

Однако на современном уровне развития российских хозяйствующих экономических субъектов отношение к внутреннему аудиту со стороны руководящего звена системы управления этих субъектов неоднозначное. Определяющим аспектом в этом случае является непонимание его роли в процессе управления тем или иным субъектом. Это, в свою очередь, приводит к тому, что внутренний аудит реализуется ими только лишь для того, чтобы выявлять те или иные недостатки, искажения, случаи фальсификации, ошибки и пр. Иными словами, внутренний аудит выполняет только лишь контрольную функцию и совершенно не использует свой богатый исследовательский арсенал, способный определить возможности и пути улучшения существующих у аудируемого экономического субъекта систем и бизнес-процессов, так необходимые современной системе управления любого хозяйствующего экономического субъекта.

Кроме того, как было отмечено ранее, внутренний аудит часто служит лишь дополнением внешнего финансового аудита, что в свою очередь также приводит к неэффективному использованию его потенциальных возможностей и необоснованным затратам на дублирование аудиторской работы.

Указанные подходы практически исключают те возможности, которыми обладает внутренний аудит, в слу-

чае реализации его операционного направления, то есть выполнения в рамках хозяйствующего экономического субъекта заданий по исследованию существующих у этого субъекта систем и бизнес-процессов, разрабатываемая при этом адекватные постоянно возникающим проблемным ситуациям управленческие рекомендации как на текущий момент времени, так и долгосрочную перспективу. Таким образом, внутренний операционный аудит, в отличие от внутреннего финансового и аудита соответствия, которые, как отмечалось ранее, чаще всего дублируют внешний независимый аудит, ориентированный на внешнего заинтересованного в его результатах пользователя, можно считать более предпочтительной и всеобъемлющей формой современного внутреннего контроля любого хозяйствующего экономического субъекта, организованного системой управления этим субъектом непосредственно в своих интересах.

### Литература

1. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.: ил.
2. Алборов Р.А., Хоружий Л.И., Концевая С.М. Основы аудита: Учеб. пособие. – М.: Дело и сервис, 2001. – 224 с.
3. Андреев В.Д. Внутренний аудит: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с.: ил.
4. Арнс Э.А., Лоббек Дж.К. Аудит: Пер. с англ. / Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с. (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
5. Богомолов А.М., Голощапов Н.А. Внутренний аудит. Организация и методика проведения. – М.: Экзамен, 1999. – 192 с.
6. Бровкина Н.Д. Контроль и ревизия: Учеб. пособие / Под ред. проф. М.В. Мельник. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 346 с. – (Высшее образование).
7. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. – М.: Экзамен, 2000. – 320 с.
8. Бычкова С.М. Аудиторская деятельность. Теория и практика. – СПб.: Лань, 2000. – 320 с. (Учебники для вузов. Специальная литература).
9. Джордж С., Ваймарскирх А. Всеобщее управление качеством: стратегии и технологии, применяемые сегодня в самых успешных компаниях. – СПб.: Виктория-плюс, 2002. – 256 с. (TQM).
10. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и международные стандарты аудита (2001). – М.: МЦРСБУ, 2002. – 801 с.
11. 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, Проспект, 2004. – 496 с.
12. Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. Ревизия и контроль: Учеб. пособие./ Под ред. проф. М.В. Мельник. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2003. – 520 с.
13. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента: Пер. с англ. – М.: Дело, 2002. – 704 с.
14. Никонова Т.В., Сухарев С.А. Управленческий аудит: персонал / Под ред. проф. Ю.Г. Одегова. – М.: Экзамен, 2002. – 224 с.
15. Родионова В.М., Шлейников В.И. Финансовый контроль: Учебник. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2002. – 320 с.
16. Скобара В.В. Аудит: методология и организация. – М.: Дело и сервис, 1998. – 576 с.
17. Сонин А.М. Внутренний аудит: Современный подход. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 64 с.: ил.
18. 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, 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, по существу, обобщены и систематизированы взгляды на операционный аудит как важнейшую форму внутреннего контроля для любого хозяйствующего экономического субъекта (независимо от формы его собственности). В результате проведенного исследования автор обозначил свою точку зрения на возможности организации и проведения указанного направления аудита, раскрыл его существенные преимущества для системы управления этим субъектом перед традиционно проводимым ей внутренним финансовым аудитом, а также аудитом соответствия.

В статье четко показано значение операционного аудита и его роль как важнейшей формы внутреннего контроля в повышении качества принимаемых управленческих решений и снижения 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.

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

Уринцов А.И., д.э.н., профессор кафедры УЗ и ПИМ Московского государственного университета экономики, статистики и информатики

## 7.3. OPERATIONAL AUDIT AS ESSENTIAL FORM OF INTERNAL CONTROL FOR BUSINESS UNITS

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

*Financial Academy at the Government  
the Russian Federation*

Suggested article provides with systemized and generalized views on operational audit as an essential form of internal control for any business units (irrespective of a form of ownership). Following performing analysis and investigations an author expressed its opinion on possibility to organize and realize this type of audit, described its essential advantages against traditional financial audit and due diligence for the whole control system of the business unit.

### Literature

1. R. Adams. Audit basis: Translated and edited by Y.V. Sokolova. – М.: Audit, UNITY, 1995. – 398 p.
2. R.A. Alborov, L.I. Horuzhiy S.M. Koncevaya. Audit basis: Study guide. – М.: Published by «Delo and Servis», 2001. – 224 p.
3. V.D. Andreev. Internal audit: Study guide. – М.: Finance and statistic, 2003. – 464 p.
4. A.A. Arns, J.K. Lobbek. Audit: Translated and edited by Y.V. Sokolov. – М.: Finance and statistic, 1995. – 560 p.
5. A.M. Bogomolov, N.A. Goloschapov. Internal audit. Organization and audit procedures. – М.: «Examen», 1999. – 192 p.
6. N.D. Brovkina. Control and revision: Study guide / Edited by a professor, M.V. Melnik. – М.: INFRA-M, 2007. – 346 p.
7. V.V. Burcev. Organization of internal system control of commercial company. – М.: «Examen», 2000. – 320 p.
8. S.M. Bychkova. Audit activity. Theory and practice. («Study guides for colleges. Special literature»). – Spb.: Published by «Lan» 2000. – 320 p.

9. S. Jorge, A. Vaymarskirh Universal quality control: strategy and technology used by the most successful companies. (TQM). – Spb.: Victoria-plus, 2002. – 256 p.
10. Ethic Code of professional accountants and International Accounting Standards (2001). – M.: MCRSBU, 2002. – 801 p.
11. Concise philosophy dictionary / A.P. Alexeev, G.G. Vasiliev etc.; Edited by A.P. Alexeeva. – 2-d publication, revised by M.: TK Velby, Published by “Prospect”, 2004. – 496 p.
12. M.V. Melnik, A.S. Pantelev. Zvezdin A.L. Revision and control: Study guide/ Edited by a professor, M.V. Melnik. – M.: ID FBK-PRESS, 2003. – 520 p.
13. M.KH. Meskon, M. Albert, F. Hedoury. Management principles: Translated by – M.: Delo, 2002. – 704 p.
14. T.V. Nikonova, S.A. Sukharev Audit management: personnel. / Edited by a professor U.G. Odegova. – M.: Examen, 2002. – 224 p.
15. V.M. Rodionova, V.I. Shleynikov. Financial control: Guide. – M.: ID FBK-PRESS, 2002. – 320 c.
16. V.V. Scobara. Audit: methodology and organization. – M.: Published by «Delo and Servis», 1998. – 576 p.
17. A.M. Sonin Internal audit: Modern approach. – M.: Finance and statistic, 2007. – 64 p.
18. L.E. Greiner R.O. Metzger Consulting to management. Englewood Cliffs, NJ, Prentice Hall, 1983. – p. 7.