

## 4. ОБЩИЙ АУДИТ

### 4.1. РАЗВИТИЕ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИХ ПОДХОДОВ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ СТРАТЕГИЧЕСКОГО АУДИТА ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ

Алексеева И.В., к.э.н., доцент  
кафедры бухгалтерского учета

*Ростовский государственный  
экономический университет (РИНХ)*

В статье разработано применение процессного, пообъектного, процессно-объектного, циклического подходов при проведении стратегического аудита хозяйствующих субъектов. Выбор одного из подходов при проведении стратегического аудита зависит от вида деятельности, технологии производства, организационной структуры и других факторов.

#### ВВЕДЕНИЕ

В современных условиях для преодоления глобального кризиса нужны новые решения. Нужен новый аудит, нужны такие аудиторы и аудиторские заключения, которые помогали бы формировать доверие к аудированному субъекту, выгодно отличали бы его от предприятия, не проходившего аудиторскую проверку. Современному обществу нужны новые технологии аудита, позволяющие получать не только актуальную, но и стратегическую финансовую информацию о предприятии. Заинтересованным пользователям для принятия решений недостаточно данных бухгалтерской финансовой отчетности, а так же необходима дополнительная информация: о стратегии развития, прогнозная отчетность и др. Чтобы повысить доверие к дополнительной стратегической информации о деятельности коммерческой организации в будущем, аудиторы также могут осуществить аудит такой информации и подтвердить ее достоверность. Современному обществу необходимы аудиторы, способные давать заключение о финансовой устойчивости предприятия на долгосрочную перспективу и при этом пользующиеся высоким общественным доверием.

В процессе проведения аудиторской проверки аудитором могут быть использованы различные подходы: пообъектный подход к проведению аудита либо циклический подход [6]. Богатой И.Н. и Хахоновой Н.Н. выделен третий подход к планированию и проведению аудиторской проверки, названный процессно-объектным.

Для осуществления планирования стратегического аудита, с нашей точки зрения, могут быть использованы следующие подходы.

1. Процессный подход (например, осуществляется стратегический аудит стратегической отчетности).
2. Пообъектный подход (когда осуществляется аудит по составляющим стратегического аудита: стратегический аудит собственности, затрат, прибыли, денежных потоков).
3. Процессно-объектный (когда осуществляется аудит по составляющим стратегического аудита (например, при проведении стратегического аудита затрат, в рамках этого объекта могут быть выделены процессы аудита различных видов затрат, методы их учета, отражение на счетах бухгалтерского учета и т.д.)).
4. Циклический подход (заключается в проведении процесса стратегического аудита от планирования до определения эффективности разработанных рекомендаций).

Рассмотрим использование каждого из выделенных подходов в процессе проведения стратегического аудита коммерческой организации.

#### ПРОЦЕССНЫЙ ПОДХОД

На современном этапе развития аудита одной из тенденций является применение процессного подхода к планированию стратегического аудита коммерческой организации. Основу практического воплощения процессного подхода составляет формализация процессов предприятия и декомпозиция процессов до операций [4].

Процессный подход – взгляд на коммерческую организацию как связанное множество бизнес-процессов. Аудит процессного управления означает стратегический аудит перехода на управление деятельностью в отличие от управления структурами, характерного для функционального управления. При построении системы бизнес-процессов необходимо руководствоваться следующим принципом, который сформулировал известный аналитик Г. Остерлоха: «...подчинение структуры процессам, а процессов стратегии» означает, что сначала надо выстроить стратегию, т.е. сформировать видение будущего компании и определить его стратегические цели, затем выстроить бизнес-процессы таким образом, чтобы каждый из них был ориентирован на достижение конкретной цели, и лишь после этого формировать оргструктуру предприятия, которая бы обеспечивала эффективное исполнение бизнес-процессов» [5, с. 48].

Практически аналогичного мнения придерживается профессор и председатель МВА Копенгагенской школы бизнеса П.В. Дженстер и общепризнанный международный специалист по вопросам стратегического менеджмента Д. Хасси, который считает, что «строительными блоками стратегии служат не продукты и рынки, а бизнес-процессы компании» [3, с. 145].

При проведении стратегического аудита аудитор должен проверить информацию в разрезе бизнес-процессов<sup>1</sup>, так как деятельность любой организации распределяется по определенным бизнес-процессам. Поэтому более подробно следует остановиться на определении бизнес-процесса, так как при неопределенности используемой терминологии неверное понимание приводит к искажению самого бизнес-процесса.

Традиционно бизнес-процесс определяется как логически выстроенная последовательность действий по решению конкретизированных задач. Иначе говоря, это единство непрерывных процессов исполнения целевых функций, возникающих в ходе осуществления деятельности, включая операционную, инвестиционную и финансовую. Это позволяет разрабатывать оптимальные способы формирования управленческих данных и принятия управленческих решений, определяет уровни компетенции и разделяет уровни управления на предприятии. Кроме того, в ходе описания бизнес-процессов зачастую выявляются скрытые связи и взаимоотношения, использование которых в конечном итоге может приводить к существенному повышению эффективности функционирования всего процесса.

Постоянное изменение внешних условий, рост конкуренции и глобализация бизнеса заставляют компании в целях самосохранения совершенствовать качественные и количественные характеристики бизнес-процессов, а

<sup>1</sup> Термин «бизнес-процесс» был введен в управленческий обиход достаточно давно авторами нашумевшей книги «Реинжиниринг корпорации: Манифест революции в бизнесе».

так же степень их соответствия текущего состояния дел. От того как организация развивает и совершенствует свои бизнес-процессы, зависит не только успешная деятельность ее в настоящем, но и выживание в будущем. Бизнес-процессы, присутствуя во всем, делятся по типам функций на более мелкие бизнес-процессы.

Аудитору для проведения стратегического аудита системы бизнес-процессов необходимо рассмотреть их обобщенную классификацию, на базе которой и осуществляется формирование новых бизнес-процессов. Бизнес-процессы имеют множество классификаций, которые используются для того, чтобы заострить внимание руководителей и аудиторов на тех или иных группах бизнес-процессов.

При проведении стратегического аудита бизнес-процесса аудитор должен осуществлять на основе глубокого понимания внутренней структуры, его возможной взаимосвязи с иными бизнес-процессами, его значимость, оптимизацию конкретной коммерческой организации. Аудитор в процессе проведения стратегического аудита может столкнуться с проблемой создания бизнес-процессов. Основные этапы их формирования:

- сформулировать (определить) точки входа в бизнес-процессы и выхода из них;
- установить необходимые ресурсы и целесообразность их расходования;
- определить направленность бизнес-процессов.

Аудитор при описании бизнес-процессов должен использовать стандартизированный (унифицированный) инструментарий, который бы однозначно читался всеми пользователями. Это – одно из важнейших условий создания бизнес-процессов.

Неправильно организованный бизнес-процесс не даст результата, соответствующего поставленной цели. Стратегический аудит бизнес-процессов позволит «... избежать классической проблемы – представление компании как совокупности не связанных между собой

«водонепроницаемых» отсеков. Кроме того, в этом случае удается избежать распространенного заблуждения, что оптимизация работы каждого из подразделений автоматически приводит к оптимальному функционированию компании в целом» [3, с. 255].

Таким образом, для поддержания результативности, актуальности и оптимальности бизнес-процессов в постоянно изменяющихся условиях требуется периодически проводить стратегический аудит на основе процессного подхода. При этом оптимизация предполагает эффективность соотношения время – издержки – качество.

Качество бизнес-процесса проявляется в логически выстроенной последовательности действий, обеспечивающих связь между направлениями бизнес-процесса и ориентированных на достижение определенных результатов.

Оптимизация бизнес-процессов – улучшение процесса в целях повышения его эффективности. Эффективность бизнес-процесса проявляется в минимизации времени и издержек при заданном качестве (результативности процесса).

Аудитор при осуществлении оптимизации бизнес-процессов сталкивается с основными способами оптимизации бизнес-процессов: реинжинирингом или перепроектированием.

Сравнительный анализ способов оптимизации бизнес-процессов приведен в табл. 1, в которой приведены различия между реинжинирингом и усовершенствованием бизнес-процессов, которые определил известный специалист в этой области Т. Давенпорт.

Деятельность любой коммерческой организации, независимо от ее размеров и срока жизни на рынке, это комплекс взаимосвязанных бизнес-процессов, специфических для данного предприятия. Полное и грамотное описание и понимание всех деловых процессов позволяет эффективно управлять организацией, улучшать цепочку всех операций и взаимодействий, достигать лучшего результата.

Таблица 1

### ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНЫХ СПОСОБОВ ОПТИМИЗАЦИИ БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ

Способы оптимизации бизнес-процессов	Сущность	Инициаторы оптимизации бизнес-процессов	Необходимость оптимизации бизнес-процессов	Технологии оптимизации бизнес-процессов <sup>2</sup>
Реинжиниринг (или революционное совершенствование)	существенные изменения процесса: переход на новую технологию, изменения в организационной структуре, новая стратегия, построения принципиально новых бизнес-процессов. Особую актуальность реинжиниринг приобретает в условиях глобализации экономики	Инициаторами реинжиниринга выступают учредители, высший менеджмент	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Появился или скоро появится новый продукт, который заменяет выпускаемый компанией;</li> <li>• на национальный рынок выходят западные банки, предоставляющие кредиты за час;</li> <li>• значительно выросла заработная плата (или энергоносители), и компания теряет конкурентоспособность (это при работе на экспорт);</li> <li>• на рынок выходят крупные компании с наработанными технологиями производства, продаж, логистики и т.п.;</li> <li>• конкуренты провели или проводят реинжиниринг</li> </ul>	Временная; стоимостная; логическая
Перепроектирование (или эволюционное совершенствование)	Совершенствование существующих бизнес-процессов путем их улучшения и корректировки. Например, устранение неэффективных операций, изменение порядка выполнения процедур, введение дополнительных точек контроля и т.п. Потребность в нем чаще всего связана с устранением неточностей, разработкой более эффективных способов реализации поставленных целей	-	Совершенствование бизнес-процессов нужно в других ситуациях. Когда поводов для особого беспокойства нет, но есть небольшие недостатки в деятельности компании: товар приходит с опозданием, только десятая часть переговоров заканчивается продажей и т.п.	Логическая; временная; стоимостная

<sup>2</sup> Эти технологии применяются консультантами ГК «ИНТАЛЕВ» в проектной деятельности.

Чтобы коммерческая организация работала надежно и слаженно, необходимо выработать четкую последовательность каждого процесса в производственной и управленческой цепочке и ответственно контролировать выполнение всех этапов в этой цепочке. Достижение позитивного эффекта сразу по всем направлениям невозможно в сжатые сроки. Изменения в деловых процессах коммерческой организации – долгосрочная программа, и чем последовательнее соблюдается и корректируется стратегия, тем выше результат и ближе успех. Ценность оптимизации бизнес-процессов станет наглядной и ощутимой в комплексе с разработкой стратегии, бюджетированием, управленческим учетом и другими инструментами.

Восприятие бизнес-процессов коммерческой организации как объекта управления во многом связано с тем, по каким принципиальным положениям можно идентифицировать те или иные процессы деятельности бизнес-системы. К основным принципам формирования бизнес-процессов можно отнести:

- принцип наличия входа (входов) и выхода (выходов) бизнес-процесса;
- принцип наличия поставщика бизнес-процесса;
- принцип наличия клиента бизнес-процесса;
- принцип наличия границ бизнес-процесса;
- принцип взаимодействия и взаимосвязи бизнес-процессов;
- принцип измеримости и управляемости бизнес-процесса.

Разработка или корректировка бизнес-процессов должна осуществляться в увязке со стратегией развития коммерческой организации. Аудитор при проведении стратегического аудита, используя процессный подход, должен оценить бизнес-процессы с точки зрения количественных (производительность<sup>3</sup>, длительность (или продолжительность<sup>4</sup>) и стоимость<sup>5</sup>) и качественных показателей.

Показатели деятельности, относящиеся ко времени производства продукта, описывают уровень конкурентного преимущества производителя и являются основными внутренними показателями деятельности коммерческой организации. Аудитор должен оценить затраты времени, которые важны для организации по ряду причин:

- затраты времени на производство непосредственно влияют на эффективность и прибыльность организации. Размер этих затрат зависит только от времени, а не от количества произведенной продукции. Поэтому, если сократить время производства единицы продукции, то за определенный период можно произвести больше продукции;
- для любых видов деятельности прибыль является функцией реакции на потребности рынка. Поэтому, время можно рассматривать либо в разрезе отражения гибкости производства, либо в разрезе поддержания оптимального размера запасов;
- время, затраченное на производство, определяет скорость оборота активов. Чем быстрее оборот капитала, тем меньше средств нужно держать в оборотном капитале. Это показатель определяет прибыльность деятельности коммерческой организации.

<sup>3</sup> Производительность – это отношение количества единиц на выходе к количеству единиц на входе процесса.

<sup>4</sup> Длительность – время, необходимое для выполнения процесса, или промежуток времени между началом процесса и его завершением. Длительность отражает показатели времени, служащими важнейшими индикаторами своевременности и четкости выполнения операций процесса.

<sup>5</sup> Стоимость процесса – совокупность всех затрат, необходимых для однократного выполнения бизнес-процесса.

Качественные и количественные показатели бизнес-процессов, находясь во взаимосвязи и взаимно дополняя, друг друга, формируют систему показателей процессов деятельности организации.

Изменяемость тесно связана с управляемостью. Аудитор при проведении стратегического аудита может измерить параметры (определить показатели) бизнес-процессов, далее появляется возможность сопоставлять достигнутый уровень функционирования с желаемым, анализировать реакцию процесса на управляющее воздействие, а также осуществлять корректировку. Управляемость достигается за счет упрощения бизнес-процесса, ликвидации дублирующих и лишних действий на основе его оптимизации [8].

Процессный подход находит свое воплощение в необходимости использования следующих направлений оценивания при проведении стратегического аудита:

- содержание процессов стратегического анализа и планирования;
- содержание стратегии, как непосредственного результата стратегического управления;
- содержание процессов реализации и оценки эффективности стратегии;
- результатов реализации стратегии, как опосредованных результатов стратегического аудита.

Основными направлениями стратегического аудита при использовании процессного подхода являются:

- понимание деятельности аудируемого лица;
- планирование аудиторской деятельности;
- стратегический аудит внешней среды;
- стратегический аудит бизнес-стратегии развития организации;
- стратегический аудит разрывов;
- разработка рекомендаций по устранению разрывов.

Таким образом, особенностью стратегического аудита на основе процессного подхода является специфика в технологии его проведения. Основными объектами стратегического аудита будут выделенные в коммерческой организации бизнес-процессы. Именно стратегический аудит на основе процессного подхода сможет дать рекомендации по оптимизации бизнес-процессов с учетом выбранной, а может быть и скорректированной стратегии коммерческой организации.

## ПООБЪЕКТНЫЙ ПОДХОД

Побъектный подход предполагает выделение сегментов стратегического аудита совпадающих с объектами бухгалтерского учета. При этом хозяйственные операции тестируются с точки зрения обособленного получения доказательств в отношении отдельных счетов бухгалтерского учета. Парушина Н.В. и Суворова С.П. следующим образом оценивают данный подход: «Такой вариант организации аудиторской проверки нельзя признать рациональным, так как одни и те же финансово-хозяйственные операции (и соответственно одни и те же документы) являющиеся содержанием деятельности экономического субъекта и обеспечивающие образование взаимосвязей, могут проверяться различными членами группы аудиторов неоднократно с точки зрения разных сегментов аудита. Следовательно, при данном подходе к проверке дублируются действия сотрудников аудиторской группы, что приводит к неоправданному дополнительному затратам труда и времени» [6, с. 122]. Суть побъектного подхода заключается в том, что выделяемые сегменты аудита совпадают с объектами бухгалтерского учета. При побъектном под-

ходе бухгалтерская документация распределяется (сегментируется) между участниками проверки в соответствии с Планом счетов: каждый сегмент состоит из одного или нескольких счетов бухгалтерского учета, а все хозяйственные операции тестируются аудитором с

точки зрения обособленного получения доказательств в отношении отдельных счетов бухгалтерского учета. Например, аудит операций по учету основных средств (счет 01 «Основные средства»), товарно-материальных ценностей (счет 10 «Материалы») и т.д. (табл. 2, 3).

Таблица 2

### ХАРАКТЕРИСТИКА СТРАТЕГИЧЕСКОГО АУДИТА НА ОСНОВЕ ПРОЦЕССНОГО ПОДХОДА

Определение	Цель	Объект аудита	Причины проведения стратегического аудита на основе процессного подхода	Результаты проведения стратегического аудита на основе процессного подхода
Стратегический аудит – оценка степени адекватности выделенных бизнес-процессов и стратегии коммерческой организации	Разработка рекомендаций по оптимизации бизнес-процессов	Бизнес-процессы; операции	Отсутствие контроля на входе в процесс и выходе из него, отсутствие контроля его результатов. Низкая исполнительская дисциплина сотрудников. Отсутствие разграничения полномочий, дублирование функций. Некачественный учет операций. Необоснованно длинная цепочка рассмотрения документов, их согласования. Неквалифицированные сотрудники или недостаточность кадров	Изменяется стратегия организации, в том числе пересматриваются приоритетные направления деятельности. Проводится реструктуризация, включая реструктуризацию территориальной и операционной структур. Сменяются руководящие или учредители. Создается прозрачная и управляемая система

Таблица 3

### ХАРАКТЕРИСТИКА ОБЪЕКТОВ СТРАТЕГИЧЕСКОГО АУДИТА КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Объекты стратегического аудита	Характеристика объектов	Необходимость аудирования	Результаты
Стратегия развития коммерческой организации (финансовая, маркетинговая, производственная, инвестиционная и т.д.)	Сформированная комплексная стратегия развития коммерческой организации	Изменение внешних (экономические, изменилась политика конкурентов и т.д.) или внутренних (анализ ассортимента выпускаемой продукции и т.д.) факторов функционирования организации	Корректировка или изменение реализуемой стратегии коммерческой организации
Стратегический учет собственности	Аудит различных изменений собственности коммерческой организации	Изменение внешних (экономические и т.д.) или внутренних (изменение структуры имущества, реорганизационные процедуры и т.д.) факторов функционирования организации	Корректировка или изменение ликвидационной или рыночной стоимости реализуемого или приобретенного имущества, выявление случаев завышения стоимости приобретенных организаций, осуществление экспертных оценок имущества
Стратегический учет затрат	Аудит всей совокупности понесенных затрат и методов их учета	Изменение внешних (экономических, конкурентных т.д.) или внутренних (ассортимента выпускаемой продукции, изменение технологии производства и т.д.) факторов функционирования организации. Поиск внутренних резервов снижения себестоимости выпускаемой продукции, товаров, работ, услуг	Снижение себестоимости выпускаемой продукции Корректировка методов учета затрат для принятия решений
Стратегический учет прибыли	Аудит полученной стратегической прибыли	Повышения размера прибыли и показателей с этим связанных	Поиск резервов повышения прибыли организации за счет различных источников
Стратегический учет денежных потоков	Аудит источников формирования и расходования денежных потоков	Формирование финансовых потоков	Оптимизация финансовых потоков коммерческой организации
Стратегическая отчетность коммерческой организации	Аудит полученной стратегической отчетности, которая состоит: из отчета о стоимости компании, отчет о бизнес-перспективах, отчет о рисках, стратегический баланс, отчет о финансовых результатах корпорации, отчет о денежных потоках	Подтверждение достоверности стратегической отчетности коммерческой организации	Корректировка показателей стратегической отчетности
Стратегические решения	Аудит системы управления и процесса принятия стратегических решений	Подтверждение наиболее выгодных стратегических решений	Корректировка стратегических решений и расчет эффективности внесенных изменений

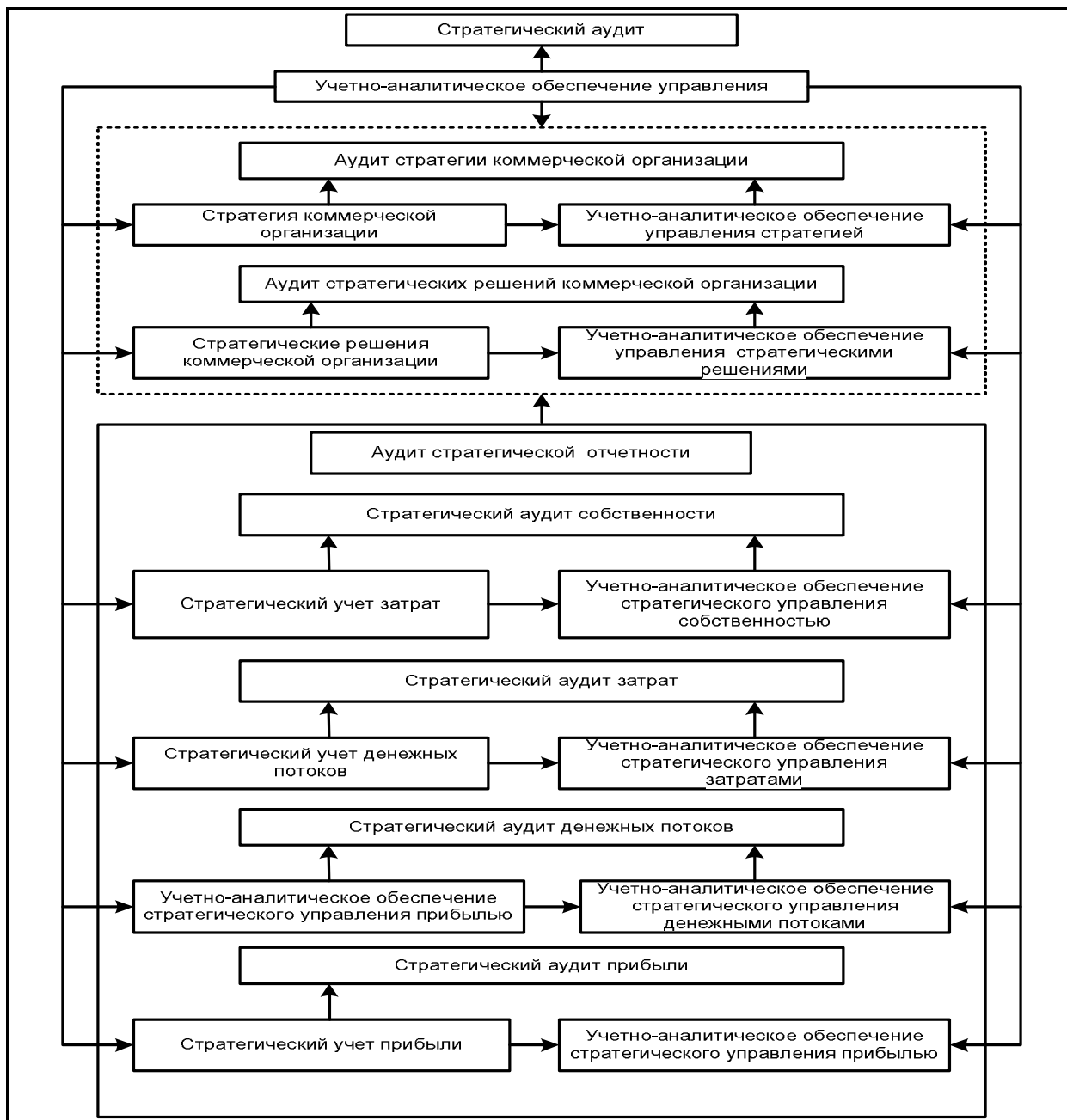


Рис. 1. Стратегический аудит, базирующийся на пообъектном подходе

При данном подходе аудиторская проверка каждой хозяйственной операции проводится путем сбора доказательств, подтверждающих соответствие установленным критериям отдельных счетов бухгалтерского учета без выявления взаимосвязи между ними. В рамках данного подхода широко применяются возвратные выборки, что не позволяет в полной мере реализовать такой принцип планирования как оптимальность, поскольку он ведет к увеличению времени на проверку и при этом не способствует повышению ее качества, а также снижению аудиторского риска.

Источники информации, используемые при проведении стратегического аудита, определяются структурой учетно-аналитической системы коммерческой организации. Каждая организации в процессе своего развития придерживается какой-либо стратегии, даже если

она и не описана в соответствующих документах (бизнес-плане, стратегической учетной политике, пояснительной записке к стратегической отчетности и т.д.). Если стратегия развития организации не зафиксирована в документах это означает, что предприятия придерживается интуитивных стратегий<sup>6</sup>.

Согласно исследованию деятельности менеджеров высшего звена, 80% опрошенных руководителей заявили, что обнаружили у себя наличие какой-то конкретной серьезной проблемы лишь благодаря «неформальному обмену информацией и интуиции».

<sup>6</sup> Интуитивные стратегии – это стратегии, которые сформированы только на основе ощущения того, что она правильная. Значительную зависимость руководителей высшего уровня от интуиции подтвердил в своих исследованиях профессор Г. Минцберг.

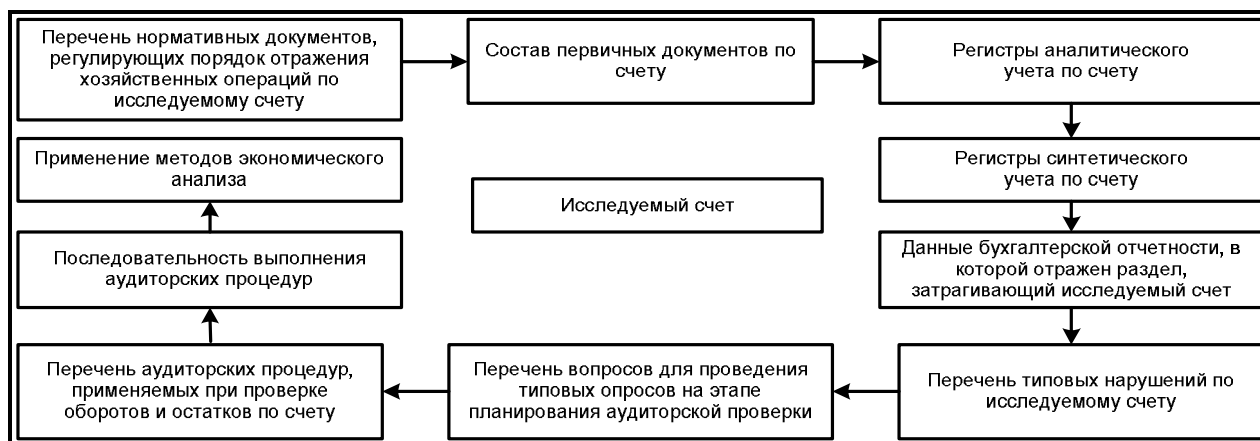


Рис. 2. Основные элементы методики проверки при пообъектном подходе к аудиту [2]

В сложной организационной ситуации возможны тысячи вариантов выбора. Предприятие с достаточным количеством денег может, к примеру, выпускать любую продукцию. Однако выпускать и продавать с прибылью ему удастся лишь некоторые ее виды. Более того, в ряде случаев руководитель вначале даже не знает возможных вариантов выбора. Так, менеджер, полагающийся исключительно на интуицию, сталкивается с непреодолимой случайностью. С точки зрения статистики шансы на правильный выбор без какого-либо приложения логики невысоки. Поэтому стратегия коммерческой организации должна быть четко сформулирована и закреплена во внутренних документах.

Выделение объектов стратегического аудита позволило разработать модель стратегического аудита, базирующуюся на пообъектном подходе, которая представлена на рис. 1.

Методика стратегического аудита на основе пообъектного подхода для всех счетов бухгалтерского учета должна разрабатываться по единой схеме, включающей элементы, представленные на рис. 2.

Таким образом, несомненное достоинство пообъектного подхода состоит в его простоте и понятности для исполнителей – членов рабочей группы. При использовании пообъектного подхода также достаточно легко сформировать программу проверки, нет опасности игнорировать те объекты учета, которые непосредственно не отражаются в отчетности. Еще одно преимущество пообъектного подхода заключается в том, что практически все сложные вопросы бухгалтерского и налогового законодательства определены применительно к объектам бухгалтерского учета (достаточно обратиться к главе 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций», положениям по бухгалтерскому учету и иным нормативно-правовым актам). Кроме того, структура бухгалтерских подразделений крупных экономических субъектов обычно строится именно в разрезе объектов учета («Отдел (группа) учета основных средств», «Отдел (группа) калькулирования себестоимости» и т.п.), поэтому упрощается распределение поручений и назначение заданий. Руководитель проверки так же легко воспринимает ее картину в целом, как и ассистенты аудитора. Благодаря описанным достоинствам пообъектный подход получил широкое распространение.

Критики пообъектного подхода замечают, что его последовательная реализация приводит к дублированию

аудиторских процедур и заданий и к многократному обращению различных членов аудиторской группы к одним и тем же источникам информации. Это действительно так, если не учитывать процесс формирования программы аудиторской проверки и взаимодействие в рабочей группе. Руководитель проверки, исходя из здравого смысла, не будет поручать разным сотрудникам проведение одной и той же процедуры и позаботится о том, чтобы необходимые сведения были переданы в качестве входной информации на следующие этапы проверки. Однако внутренние информационные потоки аудита при этом могут достигать чрезмерных объемов, что снижает эффективность работы. Ассистентам аудитора приходится заполнять слишком много промежуточных рабочих документов, направлять большое количество запросов и обрабатывать поступившие служебные записки либо устные сообщения.

## ПРОЦЕССНО-ПООБЪЕКТНЫЙ ПОДХОД

Процессно-пообъектный подход содержит в себя как элементы процессного подхода, так и элементы пообъектного подхода. Данный подход вытекает из концепции процессно-ориентированного управления и базируется на применении процессного подхода. На каждом аудируемом предприятии протекают разнообразные бизнес-процессы. Которые укрупнено можно сгруппировать в четыре группы:

- процесс приобретения и создания внеоборотных активов и материально-производственных запасов;
- процесс производства и реализации;
- процесс формирования и движения финансовых потоков;
- процесс формирования финансовых результатов и их использования.

Информация о протекающих бизнес-процессах фиксируется в учетной системе организации, и в дальнейшем находит обобщенное отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Внутри протекающих бизнес-процессов можно выделить процессные объекты, так, например, при стратегическом аудите учета формирования и движения финансовых потоков коммерческой организации такими процессными объектами будут являться денежные средства в кассе, на расчетных, валютных, специальных счетах, финансовые вложения, расчетные операции.

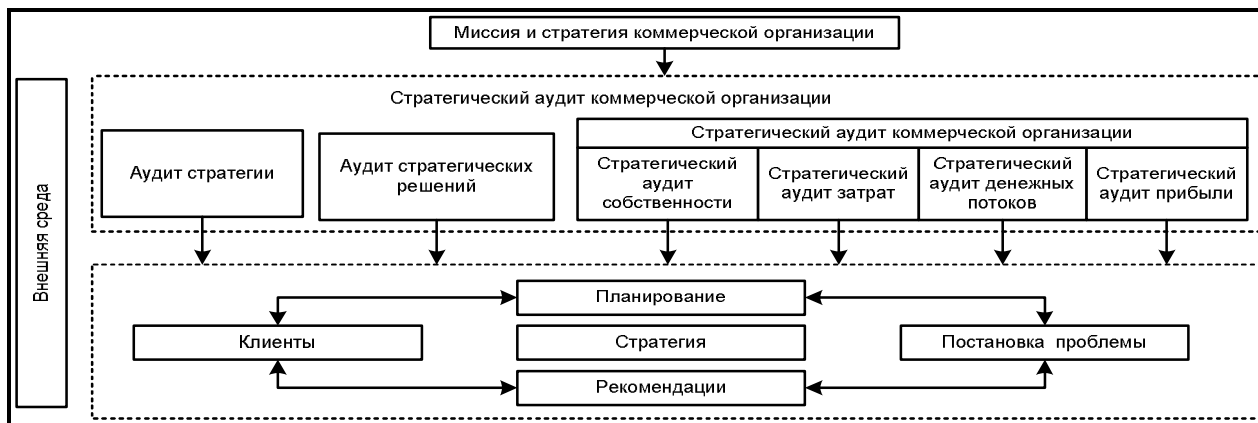


Рис. 3. Обобщенная процессно-пообъектная модель стратегического аудита

Таким образом, налицо совмещение элементов процессного и пообъектного подхода. Преимуществом данного подхода является существенное уменьшение дублирования действий сотрудников аудиторской группы и снижение затрат труда и времени.

Совмещение выделенных ранее объектов и процессов стратегического аудита позволило разработать укрупненную процессно-объектную модель стратегического аудита, которая представлена на рис. 3.

Разработанная модель представляет собой набор процессов стратегического аудита, связанных потоками информационных данных, где указывается минимальный набор объектов стратегического аудита, необходимый для сбалансированного долгосрочного развития предприятия (см. рис. 3). Подобная модель стратегического аудита наряду с принципами стратегического аудита раскрывает сущность и содержание стратегического аудита, без понимания которых дать оценку качеству стратегического аудита и выработать направления его совершенствования не представляется возможным.

В рамках данного подхода широко применяются возвратные выборки, что не позволяет в полной мере реализовать такой принцип планирования как оптимальность, поскольку он ведет к увеличению времени на проверку и при этом не способствует повышению ее качества, а также снижению аудиторского риска.

Таким образом, процесс проведения стратегического аудита должен состоять из следующих бизнес-процессов:

- постановка проблемы;
- планирование процедуры аудита;
- определение круга клиентов;
- реализуемая стратегия коммерческой организации;
- подготовка отчетных документов и выработка стратегических рекомендаций.

Основная задача стратегического аудита – выявление и оценка различных стратегических разрывов и вероятных резервов повышения эффективности функционирования аудируемого субъекта, а также выработка соответствующих стратегических рекомендаций по их оптимизации и мобилизации, то аудитор должен обеспечить фактическую реализуемость и необратимость процесса внедрения этих рекомендаций. Поэтому период времени, необходимый для реализации указанных стратегических рекомендаций, следует рассматривать в качестве особого бизнес-процесса стра-

тегического аудита, который можно обозначить как процесс внедрения результатов аудирования.

Однако, по нашему мнению, и на этом процесс проведения стратегического аудита не может считаться завершенным. Аудирующему субъекту необходимо получить достаточную и надлежащую информацию о результативности проведенного аудиторского исследования, в частности, последствий внедрения и использования аудируемым хозяйствующим субъектом стратегических рекомендаций, выработанных по результатам стратегического аудита различных объектов. Этот бизнес-процесс можно обозначить как процесс определения эффекта, полученного от использования результатов стратегического аудита.

### ЦИКЛИЧЕСКИЙ ПОДХОД

Для оптимизации аудиторской проверки применяется циклический подход, в основе которого лежит выделение в качестве сегментов аудита взаимосвязи между объектами учета, образующихся при осуществлении хозяйственных операций (циклов хозяйственных операций) [6].

Циклический подход (аудит по циклам финансово-хозяйственной деятельности, циклам хозяйственных операций) формировался для устранения недостатков описанных выше подходов, а именно – дублирования аудиторских процедур и повторного обращения к одним и тем же источникам информации. Данный подход действительно позволяет значительно сократить объемы внутреннего обмена информацией и с большей эффективностью выявлять искажения, так как ориентирован не на остатки, а на обороты по счетам. Искажения финансовой отчетности обычно появляются при совершении каких-либо хозяйственных операций (из-за их неверного отражения или неотражения в учете), поэтому аудитору целесообразно уделять больше внимания именно оборотам по счетам. При циклическом подходе упрощается и отслеживание влияния отдельных ошибок на отчетность в целом: завышения или занижения оборотов, последовательно переносимых со счета на счет, можно просто суммировать.

К недостаткам подхода стоит отнести некоторую запутанность и затрудненное восприятие аудиторами, сформировавшимися в условиях повсеместного применения (в учете, законодательстве, аудите) пообъектного подхода, практическую сложность выделения циклов второго и третьего уровней (подциклов).

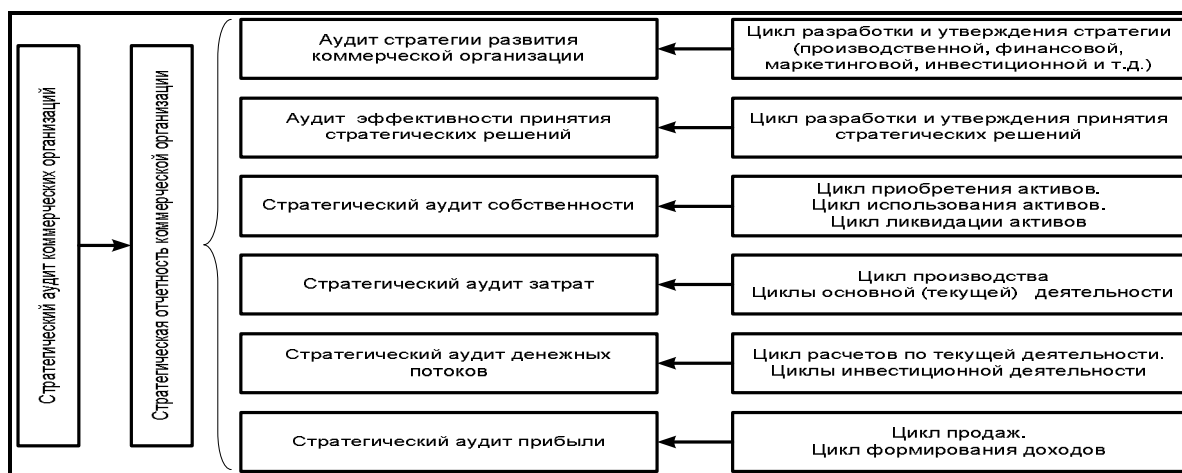
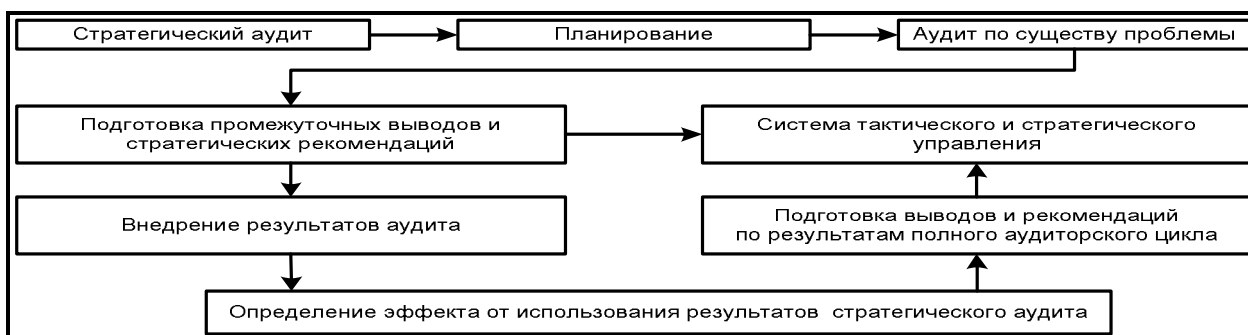


Рис. 4. Взаимосвязь элементов стратегического аудита с циклами коммерческой организации

Рис. 5. Укрупненный алгоритм проведения стратегического аудита<sup>7</sup>

Однако это не является серьезным препятствием для внедрения подхода в аудиторскую практику.

Зарубежные и отечественные авторы выделяют различные наборы основных циклов – от трех (циклы покупки, получения дохода и производства) до почти десятка. Общепринятый набор включает:

- цикл приобретения (закупки);
- цикл производства (переработки, оказания услуг);
- цикл продаж и формирования финансовых результатов (получения дохода);
- цикл расчетов (цикл оплаты);
- цикл использования прибыли и формирования капитала;
- цикл инвестирования.

Ряд циклов этой группировки (формирование финансовых результатов, использование прибыли и формирование капитала) не соответствует реальным хозяйственным операциям, в то время как ряд важных операций (например, получение и возврат кредитов и займов) прямо не включен ни в один из циклов. Некоторые циклы (цикл инвестирования) на самом деле представляют собой сложную последовательность хозяйственных операций, по структуре аналогичную последовательности циклов основной деятельности. С точки зрения проведения стратегического аудита можно предложить следующие циклы (рис. 4).

Представленная структура циклов хозяйственных операций отвечает системному характеру и основным взаимосвязям финансового учета и бизнес-процессов.

Она позволяет оптимальным образом провести первичное структурирование этапов стратегического аудита, облегчает последующее деление на циклы второго, третьего и так далее уровней, а также соотнесение с объектами бухгалтерского учета.

Таким образом, следует признать, что стратегический аудит не завершается процессом аудиторского отчета. Его полный цикл (рис. 5) необходимо рассматривать как период времени от начала постановки проблемы и планирования до получения результатов от внедрения стратегических рекомендаций.

Представленная на рис. 5 модель стратегического аудита основывается на циклическом подходе.

Таким образом, анализируя приведенные выше подходы к структурированию проверки осуществления стратегического аудита, можно прийти к выводу об ограниченной пригодности многих из них для планирования аудиторской проверки. Например, пообъектный и циклический подходы могут применяться примерно с равным успехом при условии проведения дополнительной работы по исключению дублирующихся процедур и взаимной увязке этапов, результаты одних из которых могли бы быть полезными при проведении других.

В общем случае при условии сокращения и упорядочения процедур оптимизированная программа стратегического аудита будет одинакова, независимо от исходного подхода к структурированию проверки. Однако затраты времени на подготовку программы будут раз-

<sup>7</sup> На основе разработки [7].



личны в зависимости от избранного подхода. Выбор циклического подхода приводит к наименьшим затратам времени, однако есть ситуации, когда пообъектный подход может оказаться предпочтительнее. Например, наличие четкой пообъектной структуры бухгалтерской службы проверяемой организации, существенные сложности в ведении учета или при соблюдении законодательных, в том числе налоговых, требований в отношении отдельных хозяйственных операций, когда разделение соответствующих оборотов между членами рабочей группы при циклическом подходе может привести к невыявлению нарушений без должной координации. Однако модификации циклического подхода позволяют свести к минимуму риски разбиения объектов и добиться эффективного структурирования проверки даже в таких ситуациях.

**Литература**

1. Березюк М.В. Развитие методов оценки качества стратегического управления (на примере предприятий стекольной промышленности) [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук / М.В. Березюк. – Саратов, 2008.
2. Варламова Е.Н. Сегментирование бухгалтерской информации: подходы при аудите организаций оптовой торговли / Е.Н. Варламова // Аудиторские ведомости. – 2010. – №2.
3. Дженсен П., Хасси Д. Анализ сильных и слабых сторон компании: определение стратегических возможностей [Текст] / Пер Дженсен, Дэвид Хасси ; пер. с англ. – М. : Вильямс, 2003. – 368 с.
4. Идельменов С.В. и др. Операционный менеджмент [Текст] / С.В. Идельменов, А.С. Идельменов, С.В. Лобов. – М. : ИНФРА-М, 2005.
5. Парасоцкая Н.Н. Бизнес-процессы как способ повышения эффективности принимаемых управленческих решений [Текст] / Н.Н. Парасоцкая // Все для бухгалтера. – 2010. – №6.
6. Парушина Н.В. Аудит [Текст] : учеб. / Н.В. Парушина, С.П. Суворова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Форум, 2009. – 228 с.
7. Ситнов А.А. Теория, организация и методика операционного аудита хозяйствующих субъектов [Текст] : автореф. на соиск. ... д-ра экон. наук / А.А. Ситнов. – М : Бухгалтерский учет, статистика, 2009.
8. Элитариум [Электронный ресурс] : дистанционное бизнес-образование. – Режим доступа: <http://www.elitarium.ru>.

**Ключевые слова**

Стратегический аудит; теории аудита; аудит эффективности стратегии; концепция; пообъектный, процессный, процессно-объектный, циклический подходы; факторы; стратегический аудит разрывов; бизнес-процессы; реинжиниринг; оптимизация.

*Алексеева Ирина Владимировна*

**РЕЦЕНЗИЯ**

В настоящее время внешним пользователям для принятия экономических решений необходима достоверная информация. Достоверной и полной считается бухгалтерская (финансовая) отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету и отчетности. Современному обществу необходимы аудиторы, способные давать заключение о финансовой устойчивости предприятия на долгосрочную перспективу и при этом пользующиеся высоким общественным доверием. Очень часто для привлечения инвесторов коммерческие организации представляют перспективы развития компании в виде стратегических отчетов. Для подтверждения достоверности таких отчетов необходимо проведение стратегического аудита, методика проверки которого еще не разработана.

По мнению автора, при проведении стратегического аудита хозяйствующего субъекта возможно применение следующих подходов:

- процессный подход (например, осуществляется стратегический аудит стратегической отчетности);
- пообъектный подход (когда осуществляется аудит по составляющим стратегического аудита: стратегический аудит собственности, затрат, прибыли, денежных потоков);
- процессно-объектный (когда осуществляется аудит по составляющим стратегического аудита (например, при проведении стратегического

аудита затрат, в рамках этого объекта могут быть выделены процессы аудита различных видов затрат, методы их учета, отражение на счетах бухгалтерского учета и т.д.);

- циклический подход (заключается в проведении процесса стратегического аудита от планирования до определения эффективности разработанных рекомендаций).

Автором подробно расписано применение каждого из подходов в рамках стратегического аудита.

На современном этапе развития аудита одной из тенденций является применение процессного подхода к планированию стратегического аудита коммерческой организации. Основу практического воплощения процессного подхода составляет взгляд на коммерческую организацию как связанное множество бизнес-процессов. В статье приводится собственное видение бизнес-процесса, выделены основные принципы и этапы формирования бизнес-процессов коммерческой организации.

Приведен сравнительный анализ способов оптимизации бизнес-процессов: реинжиниринг и перепроектирование.

В статье выделены основные направления стратегического аудита при использовании процессного подхода:

- понимание деятельности аудируемого лица;
- планирование аудиторской деятельности;
- стратегический аудит внешней среды;
- стратегический аудит бизнес-стратегии развития организации;
- стратегический аудит разрывов,
- разработка рекомендаций по устранению разрывов.

Пообъектный подход предполагает выделение сегментов стратегического аудита совпадающих с объектами бухгалтерского учета. Автором разработана модель стратегического аудита, базирующаяся на пообъектном подходе, выделены основные элементы методики проверки.

Процессно-пообъектный подход содержит в себя как элементы процессного подхода, так и элементы пообъектного подхода. Данный подход вытекает из концепции процессно-ориентированного управления и базируется на применении процессного подхода. На каждом аудируемом предприятии протекают разнообразные бизнес-процессы. Которые укрупнено можно сгруппировать в четыре группы:

- процесс приобретения и создания внеоборотных активов и материально-производственных запасов;
- процесс производства и реализации;
- процесс формирования и движения финансовых потоков;
- процесс формирования финансовых результатов и их использования.

Автором разработана обобщенная процессно-пообъектная модель стратегического аудита.

Для оптимизации аудиторской проверки применяется циклический подход, в основе которого лежит выделение в качестве сегментов аудита взаимосвязи между объектами учета, образующихся при осуществлении хозяйственных операций (циклов хозяйственных операций). Циклический подход формировался для устранения недостатков других подходов, а именно – дублирования аудиторских процедур и повторного обращения к одним и тем же источникам информации. В статье автором разработана взаимосвязь элементов стратегического аудита с циклами коммерческой организации.

В рамках каждого подхода автором выделены достоинства и недостатки, так как если проанализировать описанные подходы к структурированию проверки осуществления стратегического аудита, можно прийти к выводу об ограниченной пригодности многих из них для планирования аудиторской проверки.

Вместе с тем на сегодняшний день практически отсутствуют работы, обобщающие разработки российских и западных ученых в области формирования программ планирования стратегического аудита коммерческой организации. Данная работа восполняет определенный пробел в теории и практике российского аудита, так как в ней исследованы возможности применения процессного, пообъектного, процессно-пообъектного и циклического подходов при осуществлении стратегического аудита.

Это исследование позволяет заложить основы для дальнейшей разработки процедуры проведения стратегического аудита.

Актуальность статьи не вызывает сомнений, так как описывает и помогает решить ряд проблем хозяйствующих субъектов в условиях кризиса.

На мой взгляд, работа выполнена на высоком теоретическом уровне, имеет прикладную значимость, написана собственным стилем, изложена авторская точка зрения на применение описанных подходов в процессе планирования программы стратегического аудита коммерческих организаций.

Считаю, что статья Алексеевой И.В. отвечает требованиям, предъявляемым к печатным научным публикациям, и может быть опубликована в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Лабынцев Н.Т., д.э.н., профессор, декан учетно-экономического факультета, зав. кафедрой бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ)*

**4.1. MAIN APPROACHES USED IN STRATEGIC AUDIT OF BUSINESS ENTITIES**

I.V. Alekseeva, Ph.D. in Economics, Associate Professor of Accounting Department, RSEU

Application of process, item-by-item, process-object and cyclic approaches when carrying out strategic audit of

business entities is developed in the article. The choice of one of the approaches used in strategic audit depends on business activity, production technique, organization structure and other factors.

### Literature

1. M.V. Berezyuk. Development of methods for strategic management quality (at the example of glass industry enterprises)// Abstract of thesis for candidate's degree of economic sciences, Saratov, 2008, p. 17.
2. Varlamova E.N. Segmenting of accounting information: approaches when auditing wholesale trade organizations // «Auditor's journal», 2010, №2.
3. Jenser Per, Hassy David. Analysis of strong and weak points of a company: determination of strategic capabilities./Translated from English – M.: «Williams», 2003. – 368 p., p. 23.
4. Jenser Per, Hassy David. Analysis of strong and weak points of a company: determination of strategic capabilities./Translated from English – M.: «Williams», 2003. – 368 p., p. 255.
5. S.V. Idelmenov, A.S. Idelmenov, S.V. Lobov. Operational management. M.: INFRA-M, 2005, p. 12.
6. Parasotskaya N.N. Business-processes as a way to improve efficiency of management decisions // «Everything for the accountant», 2010, №6.
7. N.V. Parushina, S.P. Suvorova. Audit: textbook.-2nd edition, revised and supplemented. – M.: PH «FORUM», 2009.-288 p.
8. A.A. Sitnov. Theory, procedure and methods of operational audit of business entities // abstract of thesis for the degree of Doctor of Science, Economics, speciality: 08.00.12 – Accounting, statistics, Moscow – 2009.

### Keywords

Strategic audit, audit theories, audit of strategy efficiency, conception, item-by-item, process, process-object, cyclic approaches, factors, strategic gaps audit, business process, reengineering, optimization.