

## 4. ОБЩИЙ АУДИТ

### 4.1. СТРАТЕГИЧЕСКИЙ АУДИТ – НОВАЯ ТЕХНОЛОГИЯ ПОВЫШЕНИЯ КАЧЕСТВА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ

Борисенко В.П., к.э.н., доцент, профессор кафедры менеджмента

*Московский гуманитарный университет*

В данной работе впервые описана методология стратегического аудита. Обоснована актуальность и (возможные) теоретические и практические результаты. В статье представлен анализ и возможные причины банкротств предприятий. Приведены стандарты, методы, функции, виды аудита и методы организации аудита, нормативно-правовая база, типы аудиторов, аспекты, границы и схема проведения аудита, сфера применения результатов аудита. Кроме этого, в работе представлено основное отличие стратегического аудита от других видов аудита. Дальнейшая разработка и внедрение стратегического аудита позволит повысить конкурентоспособность и эффективность предприятий.

В практике деятельности предприятий мирового масштаба хорошо зарекомендовавшие себя технологии и методы управления бизнесом (такие как менеджмент качества, методы реинжиниринга бизнес-процессов, проектное управление) не позволяют точно и системно объяснить причины значительных убытков и банкротств предприятий.

Поэтому возникла необходимость поиска новых технологий повышения качества деятельности предприятий, используя стандартизацию стратегического менеджмента [4], которая может быть реализована с помощью стратегического аудита. Как пишет в своей работе Э.А. Смирнов [9], «общественное сознание не приемлет жесткой системы стандартизации в деятельности социальной системы. Таким образом, этот процесс будет идти весьма сложно».

Существующие научные исследования и практическое применение стратегического аудита (Счетная палата РФ, ведущие консалтинговые компании, ученые, занимающиеся вопросами стратегического управления, – Ансофф И., Гуденица О.В., Журавлев П.В., Котлер Ф., Одегов Ю.Г., Стрикленд А.Дж., Томпсон А.А., Уилен Томас Л., Хангер Дж. Дэвид, Шишов Л.В.) определяют стратегический аудит как процесс стратегического анализа, что не соответствует научному пониманию стратегического аудита как одного из видов аудита. Кроме этого, современная теория стратегического управления и школ стратегического менеджмента, матрицы, методы и схемы стратегического анализа не позволяют точно и системно объяснить причины значительных убытков и банкротств предприятий. Существующих научных знаний, алгоритмов и инструментов недостаточно для решения задач повышения качества деятельности предприятий, а практическое применение стратегического аудита на российских предприятиях (Общество с ограниченной ответственностью «Росгазстрой», Открытое акционерное общество «Костромская ГРЭС», Общество с ограниченной ответственностью «Профессионал») показало, что теория, методология стратегического аудита и стандарты не разработаны.

На протяжении последних лет наблюдается непрекращающаяся цепочка громких провалов, неудач и банкротств предприятий:

- банкротство Pan American Airlines (в связи с изменением законодательства, усилением конкуренции и финансовым кризисом произошел резкий отток покупателей);
- процедуры банкротств производителя фотоаппаратов Polaroid (экономия на инновациях и пропуск технологического прорыва привели к победе конкурентов и вытеснению с рынка);
- прекращение производства непрофильных товаров Harley-Davidson (неправильный выбор отрасли, отсутствие предварительного анализа информации и попытка получить краткосрочную прибыль не обеспечили соответствующие объемы реализации и вынудили свернуть производство);
- неудачный выпуск большого количества видов шампуней Procter&Gamble (попытка занять все узкие ниши существенно усложнила потребителям выбор продукции и сократила продажи товара);
- закрытие производства «утренней Pepsi» компанией PepsiCo (неудачное название, попытка занять чужую нишу, отсутствие предварительного анализа не позволило товару закрепиться на рынке);
- провал производства автомобиля для женщин Chrysler La Femme (отсутствие исследования потребностей целевой аудитории и, как следствие, автомобиль не смог найти своего целевого покупателя);
- провал выпуска компанией Nokia игрового коммуникатора N-Gage (технические ошибки и плохая дистрибуция игр привели к отсутствию реализации товара);
- запуск и остановка производства продукции видео форматов HD/DVD компаниями Toshiba и NEC (плохая работа с производителями, потребителями и сильная конкуренция не позволили стать общепринятым стандартом);
- выпуск и прекращение выпуска телефонов Kin One и Kin Two корпорацией Microsoft (отсутствие маркетингового и технического анализа и, как следствие, неинтуитивный интерфейс, плохая камера, отсутствие поддержки приложений не смогли обеспечить продажи).

Детальный анализ позволяет предположить, что причинами этого является неэффективное функционирование систем стратегического управления (рис. 1):

- ошибки в системе управления реализацией стратегии (Nokia, Microsoft, Toshiba и NEC);
- проблемы в системе управления подготовкой стратегических решений (Nokia, Polaroid, Harley-Davidson, Procter&Gamble, PepsiCo, Pan American Airlines);
- ошибки в системе управления стратегическим анализом (Harley-Davidson, PepsiCo, Chrysler, Pan American Airlines);
- проблемы с системой управления сбором стратегической информации (Harley-Davidson, PepsiCo, Chrysler, Pan American Airlines);
- проблемами с системой управления стратегическим прогнозированием (Polaroid).

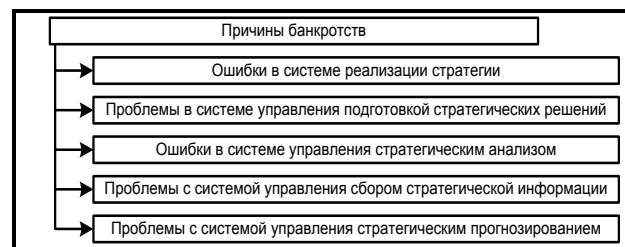


Рис. 1. Основные причины банкротств и громких провалов предприятий

Следовательно, выявление слабых мест в работе системы стратегического управления с помощью стратегического аудита позволит предвидеть будущие проблемы. Предполагаемым эффектом от теоретической разработки и внедрения стратегического аудита может стать существенное снижение риска убытков и банкротства предприятий из-за стратегических ошибок менеджмента предприятий.

Задача нашей статьи – познакомить с новым видом аудита, описав основные элементы методологии стратегического аудита:

- принципы;
- стандарты;
- методы;
- функции;
- виды аудита и методы организации аудита;
- нормативно-правовую базу;
- типы аудиторов;
- аспекты;
- границы и схему проведения аудита;
- сферу применения результатов аудита и основное отличие стратегического аудита от других его видов.

Стратегический аудит – комплекс экспертно-аналитических и контрольных мероприятий в виде мониторинга, ревизии, анализа и оценки деятельности организации, функций, процессов, методов, стандартов работы систем стратегического управления. Стратегический аудит проводится в интересах определенных групп стейкхолдеров квалифицированными специалистами с целью:

- анализа работы и сравнения с эталонами системы стратегического управления компанией;
- разработки рекомендаций и плана мероприятий по оптимизации работы системы стратегического управления организацией;
- оценки перспектив достижения целей предприятия.

Сущность стратегического аудита заключается в том, что аудит позволяет сделать процессы стратегического менеджмента наблюдаемыми, а значит, – контролируемыми и управляемыми. Объектом стратегического аудита является стратегическая деятельность предприятий и «все элементы стратегии» [6], включая стратегический учет и отчетность, результаты стратегического анализа, стандарты стратегической деятельности, «стратегические планы, программы, бюджеты» [2].

Принципы стратегического аудита можно классифицировать на общеправовые (политические, экономические, нравственные), межотраслевые и отраслевые принципы (объективности; независимости; профессиональной компетентности и поведения, осмтрительности и добросовестности; честности; конфиденциальности; ответственности). Межотраслевые и отраслевые принципы тесно связаны с общеправовыми принципами и уточняют, описывают и расширяют их содержание.

Аудитору при осуществлении своих функций следует действовать согласно установленным профессиональным стандартам в области аудита и этическим нормам деловой этики: честность, порядочность, независимость, объективность, конфиденциальность, компетентность, ответственность, профессионализм, забота о благополучии клиента.

Выделяют следующие виды стандартов стратегического аудита:

- основополагающие стандарты – основные понятия и их определения, объект стандартизации, цели, задачи, принципы стандартизации, виды стандартов, общие организацион-

но-управленческие требования, нормы и порядок (правила) к содержанию и оформлению различных видов документов;

- стандарты на работы (процессы) – требования к методам (способам, приемам, режимам, нормам) выполнения различного рода работ в технологических процессах;
- стандарты по оценке, анализу и контролю результатов аудита, которые основываются на используемых предприятием методах стратегического контроля, управленческого учета, выбранных ключевых показателях эффективности и определяют порядок применения данных методов и коэффициентов [5].

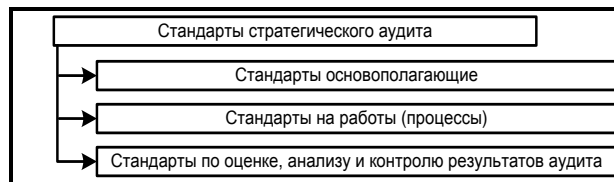


Рис. 2. Виды стандартов стратегического аудита

Например, стандарты на процессы стратегического аудита являются общими руководящими материалами для помощи аудиторам и определяют:

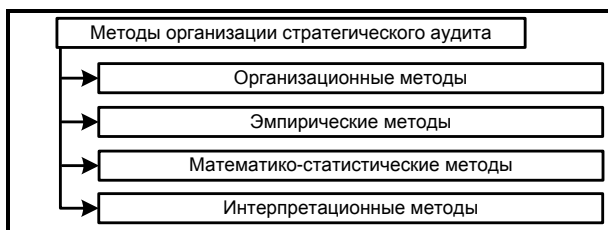
- в области методологии:
  - цели аудиторской проверки и основные принципы аудиторской проверки;
  - масштаб аудиторской проверки;
  - виды и сроки отчетов и заключений аудиторов;
  - требования к стратегии и качеству взаимодействия с заинтересованными сторонами;
  - набор типовых положений (должностные инструкции, положения о подразделениях и т.д.);
  - планирование и организация аудита;
- в области организации работы – требования к следующим особенностям процесса:
  - планирование и организация аудита;
  - ответственность за программу аудита, ресурсы и процедуры;
  - порядок согласования условий проведения аудита;
  - использование в ходе аудита внешних подтверждений;
  - учет заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица;
  - применение аналитических процедур;
  - анализ документов;
  - компетентность и оценка аудиторов;
- в области типов аудита – требования в отношении следующего:
  - обзорной проверки;
  - выборочных проверок и методов отбора элементов, подлежащих проверке;
  - первой проверке аудируемого лица;
- в области контроля: требования в отношении следующего:
  - контроля качества выполнения заданий по аудиту;
  - системы контроля качества услуг аудиторской организации;
  - количества и качества доказательств при проведении аудита и к процедурам, выполняемым с целью получения доказательств;
  - рассмотрение ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита;
- в области итогового документа: требования в отношении следующих факторов:
  - сообщения информации, полученной в ходе аудита;
  - использования результатов работы другого аудитора;
  - составления документации и отчета в процессе аудита;
  - действиям по результатам аудита;
  - процессу подтверждения отчета;
  - стандартных элементов отчета;

- ключевых элементов процесса верификации отчета.

Для стратегического аудита применимы некоторые нормы Гражданского и Трудового кодексов РФ, Федерального закона «Об аудиторской деятельности», приказа Федеральной службы государственной статистики (Росстат) «Об утверждении статистического инструментария для организации сплошного федерального статистического наблюдения за деятельностью субъектов малого и среднего предпринимательства в 2011 году по итогам 2010 г.» от 25 декабря 2010 г. №366; Закон г. Москвы «О консультативном опросе граждан в районе города Москвы» от 25 июня 1997 г. №21 (ред. от 21 февраля 2001 г.), законы, правовые акты РФ, Указы Президента РФ и акты Правительства РФ в области стандартизации.

Методы организации стратегического аудита зависят от этапа исследований и могут быть:

- организационными;
- эмпирическими;
- математико-статистическими;
- интерпретационными (рис. 3).



**Рис. 3. Методы организации стратегического аудита**

Организационные методы «действуют на протяжении всего исследования и их эффективность определяется по конечным результатам исследования» [1] и включают сравнительный, лонгитюдный и комплексный методы.

- Сравнительный метод – метод, предполагающий исследование сходств и различий между явлениями или их классами с целью установления классификаций и типологий ...явлений, а также проверки гипотез о случайных отношениях посредством исследования эмпирической связи и временной последовательности факторов [7].
- «Лонгитюдный метод – исследование посредством наблюдения ... в течение длительного периода времени» [8] с динамической фиксацией полученных результатов.
- Метод комплексного исследования – объединение сравнительного и лонгитюдного методов изучения объекта в единый комплекс логических процедур.

Эмпирические методы – методы научного исследования, основанные на данных, полученных сенсорным путем. Эмпирические методы могут быть классифицированы:

- письменные и устные опросы (анкетирование, тестирование, беседы);
- наблюдение;
- документальный анализ;
- моделирование.

Математико-статистические методы – количественные и качественные методы исследования и обработки полученных данных с использованием математических и статистических методов и приемов.

Интерпретационные методы – методы исследования, показывающие и объясняющие результаты исследования. Интерпретационные методы: онтогенезные (представление связей и развитие процессов, явлений во времени) и структурные (изображение

горизонтальных и вертикальных взаимоотношений между процессами и явлениями). Результаты исследования могут быть отображены и описаны с помощью матриц, таблиц и интеллектуальных карт.

Типы аудиторов:

- внутренние аудиторы – специальное структурное подразделение или штатные сотрудники предприятия, выполняющие функции контроля, оценки и анализа финансово-хозяйственной и стратегической деятельности организации;
- внешние аудиторы – консалтинговые и аудиторские организации, проводящие на договорной основе независимый аудит деятельности предприятия.

Сбалансированная, взаимосвязанная и многоуровневая структура стратегического аудита позволяет выполнять основные и вспомогательные функции. Основные функции (направленные на достижение первичных целей и задач стратегического аудита):

- познавательно-информационная функция (исследовательская) выражается в способности быть инструментом обнаружения, познания и осмысления информации и знаний о стратегическом управлении на предприятии, которые аккумулируются и накапливаются в различных формах;
- коммуникативная функция состоит в передаче информации о состоянии стратегического управления на предприятии с помощью аналитических таблиц, схем и матриц;
- учетная функция основывается на учете количественной информации зафиксированной и незафиксированной в документах;
- оценочная функция (подтверждающая) выполняет роль оценки событий, явлений и фактов, преобразуя отдельную информацию в комплексную, взвешенную систему знаний о стратегической системе управления;
- контрольная функция – осуществление контроля стратегической деятельности на предмет ее соответствия установленным стандартам, регламентам и указаниям собственников и руководителей предприятия;
- прогностическая функция – выражается в способности, на основании полученных данных, предвидеть и упреждать возможные будущие проблемы;
- регулятивная функция – выполнение направляющей, руководящей роли в форме системы требований, стандартов и норм к разным аспектам стратегической деятельности предприятия.

Обеспечивающие функции (направленные на выполнение вспомогательных функций):

- организационная функция – обеспечение на предприятии стратегической деятельности в соответствии с теорией и практикой стратегического управления;
- распорядительная функция состоит в методологической помощи для достижения эффективных и оптимальных целей соразмерно понесенным затратам;
- функция согласования выражается в взаимоувязывании и координации целей различных групп стейкхолдеров для обеспечения максимального стратегического успеха предприятия;
- функция активизации состоит в стимулировании и мотивации выполнения стандартов, норм и правил ведения стратегической деятельности;
- обучающая функция способствует просвещению, эффективному ведению стратегической деятельности;
- функция координации выражается в методологическом обеспечении согласования действий различных подразделений и групп стейкхолдеров для достижения стратегических целей предприятия;
- функция планирования состоит в методологической помощи при выработке планов оптимизации способов и методов достижения стратегических целей предприятия.

Задачи стратегического аудита основываются на целях, функциях и включают задачи стандартизации стратегического менеджмента и стратегического ауди-

та, стратегического контроля и управленческого учета, опросной модели.

Основные аспекты стратегического аудита:

- организационный аспект включает разработку понятийного аппарата, регламентацию и стандартизацию аудита, специализацию и разделение труда аудиторов;
- элементный аспект определяет состав элементов, участвующих в процессе стратегического аудита;
- структурный аспект включает взаимосвязь, взаимодействие и взаимозависимость входящих в аудит элементов;
- целевой аспект устанавливает потребность в определении, ранжировании, взаимосогласовании и взаимоуязке целей аудита с целями стейкхолдеров и между собой;
- функциональный аспект предполагает определение функций стратегического аудита, направленных на решение целей и задач;
- ресурсный аспект определяет временные, информационные и структурные ресурсы, требующиеся для проведения стратегического аудита;
- интеграционный аспект состоит в определении закономерностей, свойств и принципов функционирования и развития аудируемых систем управления и концептуальных основ исследования предприятий, позволяющих функционировать стратегическому аудиту как единому целому;
- коммуникационный аспект формализует внешние связи, влияющие на стратегическую деятельность аудируемого предприятия;
- исторический аспект позволяет анализировать этапы развития и функционирования предприятия, его текущее состояние и прогнозировать стратегическое положение и перспективы аудируемого предприятия;
- результативный аспект заключается в количественном и качественном анализе и оценке результатов стратегической деятельности и состояния стратегической системы.

Требования к аудиту устанавливаются стандартами аудиторской деятельности.

Границы применения стратегического аудита: данный вид аудита применим к любым организациям, осуществляющим самостоятельную финансово-хозяйственную деятельность, направленную на достижение поставленных стратегических целей, определенных собственниками или вышестоящей организацией; продуктом его применения являются точные, ясные и логичные теоретические и практические выводы в отношении аудируемого предприятия.



Рис. 4. Проведение аудита

Схема проведения аудита (рис. 4.):

- первичное совещание с менеджментом аудируемой организации;
- определение целей аудита; планирование аудита; проведение опроса и заполнение форм [4];
- математический анализ информации;
- оценка с помощью показателей состояния систем управления;
- интерпретация, объяснение, толкование;
- аналитическая работа;
- вторичный опрос;
- подготовка аудиторского заключения;
- заключительное совещание;
- проверка корректирующих действий.

Сфера применения результатов:

- изменения и дополнения в образовательных дисциплинах;
- модернизация консультационного процесса;
- совершенствование процесса управленческого аудита;
- дальнейшие научные разработки;
- повышение эффективности внутренних процессов.

Стратегический аудит, в отличие от других видов аудита (финансового, экологического, социального), направлен не только на отчетность, стандарты и процессы стратегической деятельности, но и на оценку качества системы стратегического управления, способствующей выживаемости предприятий в долгосрочной перспективе.

## Выводы

Создание, развитие и популяризация нового вида аудита представит методологию, стандарты, регламенты, алгоритмы, методы и инструменты, которые дадут возможность повысить конкурентоспособность и эффективность предприятий, оказать существенное влияние на достижение социально-экономических успехов и добиться следующих результатов:

- позволит углубить понимание сущности фактов, стратегических процессов и явлений;
- снизит риски стратегических ошибок, влияния внешних и внутренних факторов;
- поможет в подготовке четких норм, правил и инструкций, позволяющих унифицировать, упростить и систематизировать управленческий труд, связанный со стратегической деятельностью;
- изменит и повысит эффективность работы стратегической системы управления;
- поможет в принятии стратегических управленческих решений;
- позволит проверить предприятие на соответствие стандартам стратегического управления;
- сделает возможным системное определение проблемных участков в системе стратегического менеджмента;
- представит возможность выявить глубинные причины стратегических ошибок и потенциальные пути их предотвращения;
- станет основой для дальнейшего развития науки в целом и отдельных ее направлений:
  - теории стратегического и других видов аудита,
  - стратегического менеджмента,
  - исследования систем, управления изменениями.

Теория и методология стратегического аудита строится на достаточно достоверных, проверяемых данных и фактах, вытекает из имеющихся теоретических знаний, анализа практики и опыта деятельности. Риски использования методологии стратегического аудита минимальны и нивелируются дублирующими процессами. Алгоритмы, методы и стандарты являются тиражируемыми и простыми для повторения внутри системы и на других предприятиях. Получаемые рекомендации и выводы обладают большой научной и практической ценностью.

## Литература

1. Ананьев Б.Г. О проблемах современного человекознания [Текст] / Б.Г. Ананьев. – СПб. : Питер, 2001. – 272 с.
2. Ангелина И.А. Стратегический аудит в системе государственного финансового контроля [Электронный ресурс] / И.А. Ангелина // Теория и практика международного развития : междунар. науч. ж-л. URL : <http://www.teoriapractica.ru/-3-2013/economics/angelina.pdf>.
3. Борисенко В.П. Методология опросной модели стратегического аудита [Текст] / В.П. Борисенко // Стандарты и качество. – 2013. – №8. – С. 56-57.
4. Борисенко В.П. Методология стандартизации системы стратегического управления [Текст] / В.П. Борисенко // Стандарты и качество. – 2013. – №1. – С. 44-45.
5. Борисенко В.П. Методология стандартизации стратегического аудита [Текст] / В.П. Борисенко // Стандарты и качество. – 2011. – №12. – С. 44-45.
6. Галкина Е.В. Финансово-аналитические аспекты стратегического аудита [Электронный ресурс] / Е.В. Галкина // Publishing house education and science s.r.o. URL : [http://www.rusnauka.com/11\\_EISN\\_2010/Economics/62537.doc.htm](http://www.rusnauka.com/11_EISN_2010/Economics/62537.doc.htm)
7. Джери Д. Большой толковый социологический словарь [Текст] / Дэвид Джери, Джулия Джери. – М. : АСТ ; Вече, 1999.
8. Жмуров В.А. Большая энциклопедия по психиатрии [Текст] / В.А. Жмуров. – 2-е изд. – М.. 2012.
9. Смирнов Э.А. Организационный аудит государственных решений [Текст] / Э.А. Смирнов // Вестн. ун-та ГУУ. – 2013. – №8. – С. 54.

## Ключевые слова

Стратегический аудит; анализ; стандарты; стейкхолдеры; методы; аспекты; функции, принципы; задачи; эффективность.

*Борисенко Виталий Павлович*

## РЕЦЕНЗИЯ

В статье описывается методология и теория аудита стратегической деятельности (стратегического аудита). Действующие исследователи представляют аудит как разновидность стратегического анализа, при этом стратегический аудит является одним из видов аудита предприятий и должен методологически ему не противоречить.

Автор провел анализ причин цепочки громких провалов, неудач и банкротств предприятий и предположил, что причинами этого является неэффективное функционирование систем стратегического управления:

- ошибки в системе управления реализацией стратегии, проблемы в системе управления подготовкой стратегических решений;
- ошибки в системе управления стратегическим анализом;
- проблемы с системой управления сбором стратегической информации;
- проблемами с системой управления стратегическим прогнозированием.

Предупреждением данных проблем может быть разработка методологии и теории аудита стратегической деятельности (стратегического аудита).

Заслуживают внимания впервые детально рассмотренные основные элементы методологии аудита стратегической деятельности (стратегического аудита): принципы, стандарты, методы, функции, виды аудита и методы организации аудита, нормативно-правовая база, типы аудиторов, аспекты, границы и схема проведения аудита, сфера применения результатов аудита и основное отличие от других видов аудита.

Данное исследование может стать основой для дальнейшей разработки теории стратегического аудита и менеджмента. Получаемые рекомендации и выводы обладают большой научной и практической ценностью.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

*Смирнов Э.А., д.э.н., профессор, Государственный университет управления.*