

## 13. АУДИТ ОРГАНИЗАЦИИ ПРОИЗВОДСТВА И БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ

*Уважаемые читатели!*

Редакция представляет Вашему вниманию подборку статей, посвященных одному из развивающихся направлений анализа и аудита – аудиту организации производства и бизнес-процессов.

Авторы четко придерживаются позиции расширения границ аудиторской деятельности, которая проникает в контрольные процессы не только отчетности, но и самого процесса производства, давая оценку достоверности и полноте отчетности при одновременном выражении мнения о результативности и эффективности деятельности экономических субъектов, выявлении факторов их повышения при более полном удовлетворении требований основных стейкхолдеров.

В этих условиях необходимо разрабатывать методическое и информационное обеспечение аудита интеллектуального капитала, бизнес-процессов управления и технологических процессов (бизнес-процессов в производстве).

В статьях рассмотрены вопросы анализа и аудита бизнес-процессов на разных уровнях управления и в разных сегментах бизнеса.

Мы надеемся, что эти статьи положат начало дискуссии по правомерности расширения границ аудита и новым направлениям развития его методологии и методики.

*Мельник М.В., д.э.н., профессор  
Финансовая академия при Правительстве РФ*

### 13.1. АУДИТ БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ

Азарская М.А., д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета, налогов и экономической безопасности

*Поволжский государственный технологический университет, Йошкар-Ола*

В статье рассмотрены проблемные вопросы развития аудита эффективности, особенности методики аудита, основанной на процессном подходе. Раскрыто содержание и последовательность аудиторских процедур, определяющих стратегию аудита бизнес-процессов. Дана характеристика информации, используемой при аудите бизнес-процессов.

Вопросы перспективной ориентации аудиторских проверок являются объектом постоянных дискуссий в международном сообществе бухгалтеров и аудиторов, направлением развития и корректировки международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и международных стандартов аудита (МСА). Требование ориентации на будущее принципиально меняет общий подход (стратегию) учета и аудита. Аудитор в этом случае должен не только подтвердить соответствие показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности данным бухгалтерского учета и общепринятым принципам подготовки отчетности, но и оценить эффективность реализации общей стратегии экономического субъекта, производственный потенциал организации, уровень его использования, сформировать мнение об объективных потребностях в инвестициях и альтернативных источниках их привлечения.

Этот вывод обусловлен изменениями целей и методов аудита, места и роли аудита в современном обществе, задачами повышения качества аудита в ответ на ожидания и потребности пользователей

бухгалтерской (финансовой) отчетности. В связи с этим в работах экономистов проблемы современного аудита исследуются с позиций развития методологии аудита, его новых направлений, совершенствования инструментария и др. Анализ позиций исследователей и динамики рынка аудиторских услуг позволяет сделать вывод, что традиционный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности является не самой востребованной услугой. Интересы пользователей результатов аудита все больше смещаются в область оценки эффективности деятельности организации, а экономисты, исследуя историю и эволюцию современного аудита, стремятся обосновать существование и место аудита эффективности.

По нашему мнению, можно отметить взаимосвязь целей и задач этих двух видов аудиторских услуг. При выражении мнения о достоверности отчетности аудитором даются определенные оценки эффективности деятельности. Однако такие оценки, в частности, способность организации осуществлять деятельность в обозримом будущем в условиях неопределенности внешней среды и рисков хозяйственной деятельности, эффективность менеджмента в выборе и реализации стратегии деятельности и др., не позволяют сформировать мнение об эффективности деятельности организации.

Аудит эффективности деятельности в исследованиях экономистов можно рассматривать как инновационное направление деятельности аудиторов. В работах Р.П. Булыги и М.В. Мельник это представлено как системное исследование аудита бизнеса и характерных для него новых объектов: интеллектуального капитала, бизнес-процессов и стратегического показателя финансовых результатов деятельности – внутренней стоимости бизнеса [1, с. 73-80, 109-121]. Системное исследование проблем операционного аудита А.А. Ситного направлено на оценку эффективности бизнес-процессов любого хозяйствующего

субъекта и обоснование управленческих решений, в том числе для целей внутреннего аудита [2, с. 145-185].

Практическая реализация новых подходов к методологии современного аудита связана, как правило, с выбором стратегии аудиторской проверки. Стратегия проверки определяет общий подход и методологию аудита при выполнении конкретной аудиторской услуги. Стратегия аудиторской проверки охватывает вопросы планирования и организации ее проведения, определяет основные направления (области) проверки, цели и задачи в целом и для отдельных направлений (исполнителей). В статье анализируются вопросы, связанные с реализацией процессного подхода к аудиту, при котором в качестве объекта контроля выделены бизнес-процессы.

Выбирая процессный подход, необходимо учитывать тип управления, реализуемый руководством организации. Если менеджмент реализует в процессе управления деятельностью процессный подход, то использование соответствующей стратегии проверки диктуется задачами достижения понимания деятельности организации при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности. В случае, когда управление осуществляется по текущей деятельности, то возможно оказание аудиторских услуг, связанных с переходом на процессный подход в управлении (рис. 1).



**Рис. 1. Содержание и логическая последовательность процедур оценки рисков существенного искажения отчетности**

Реализация стратегии проверки на основе процессного подхода, с одной стороны, весьма предпочтительна, но с другой – связана с увеличением затрат на проверку. Преимущества выделения в качестве предметных областей проверки бизнес-процессов аудируемой организации состоит в том, что этот подход соответствует стратегическому

(предпринимательскому) типу управления организации и обеспечивает понимание деятельности и оценку рисков возможного искажения отчетности в соответствии с концепцией риск-ориентированного аудита. Увеличение затрат связано в первую очередь с привлечением к проверке специалистов, владеющих методами стратегического анализа и анализа рисков, основанных на процессном подходе. Содержание и логическую последовательность процедур оценки рисков, соответствующих этапам аудита, можно представить следующей схемой (рис. 2).

Выделенные этапы соответствуют риск-ориентированному подходу. Оценка рисков (этап 1) проводится на ранних этапах отчетного периода организации, в том числе на основе информации, полученной в ходе прошлых аудитов, и на этапе принятия решения об обслуживании нового клиента или продолжении сотрудничества с клиентом по конкретному аудиторскому заданию.

Оценка рисков существенного искажения может выражаться в количественных терминах, например в процентах, или в привычной для отечественной практики качественной оценке по шкале высокий – средний – низкий. В любом случае считается, что важнее провести надлежащую оценку рисков, чем выбрать из различных подходов тот, которым он при этом может пользоваться. Центральной задачей является выявление зон рисков существенного искажения информации, основанное на понимании деятельности организации.

Обязательно должны рассматриваться следующие аспекты деятельности организации:

- характер деятельности, включая выбор и применение учетной политики;
- цели и стратегические планы, связанные с ними риски хозяйственной деятельности, указывающие на возможное существенное искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- основные показатели деятельности и тенденции их изменения;
- система внутреннего контроля.

Выбор процедур получения доказательств и их соотношение в процессе аудирования являются важной методической задачей, обеспечивающей эффективность проверки. Как правило, используется сочетание аналитических процедур, тестов средств контроля и процедур проверки по существу (инспектирование, запрос и др.). При подготовке запросов в адрес руководства и сотрудников организации можно использовать сведения табл. 1.

**Таблица 1**

**РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ПОДГОТОВКЕ ЗАПРОСОВ В АДРЕС СОТРУДНИКОВ АУДИРУЕМОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

Группа сотрудников	Аспекты, в отношении которых формируется запрос
Руководство аудируемого лица и лица, отвечающие за составление отчетности	Общая стратегия деятельности, методы управления хозяйственными рисками; политика и процедуры контроля
Представители собственника	Понимание обстановки, в которой готовится финансовая (бухгалтерская) отчетность

Группа сотрудников	Аспекты, в отношении которых формируется запрос
Внутренние аудиторы	Организация и функционирование службы внутреннего контроля (СВК), понимание руководством аудируемого лица ее значение и принятие мер по устранению выявленных недостатков
Сотрудники, участвующие в инициировании, выполнении или отражении в бухгалтерском учете операций	Уместность выбора и применения определенных правил учета; сложные или необычные операции
Сотрудники юридической службы	Судебные дела и претензионные споры, в которых участвует аудируемое лицо, соблюдение аудируемым лицом нормативных правовых актов, знание фактов недобросовестных действий или обстоятельств, указывающих на возможность недобросовестных действий, гарантии, обязательства, соглашения (в частности о совместной деятельности) с контрагентами и содержание договорных условий
Персонал службы маркетинга или продаж	Изменения в стратегиях маркетинга; тенденции продаж или контрактных соглашений с покупателями и заказчиками

Определяя сотрудников, которым могут быть направлены запросы, а также количество таких запросов, аудитор учитывает, какого рода информация может быть получена, чтобы помочь выявить риски существенного искажения информации. Приведенный состав лиц может быть расширен в зависимости от особенностей деятельности организации. Аналитические процедуры могут помочь выявить необычные операции или события, а также показатели, коэффициенты и тенденции, которые могут свидетельствовать о возможных проблемах, имеющих значение для бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудита. При

выполнении аналитических процедур в качестве процедур оценки рисков дается приблизительная (прогнозная) оценка показателей, ожидаемых результатов деятельности и вероятных соотношений. Наблюдение и инспектирование могут стать как основой для направления запросов руководству и другим сотрудникам, так и источником информации о деятельности организации, среде, в которой она осуществляется. Такие аудиторские процедуры обычно включают:

- наблюдение за различными областями деятельности, бизнес-процессами и операциями;
- инспектирование документов (бизнес-планы и стратегии развития), учетных записей и регламентов системы внутреннего контроля;
- изучение отчетов, подготовленных руководством (квартальные отчеты руководства и промежуточная бухгалтерская отчетность), отчетов представителей собственника (например, протоколы заседаний совета директоров);
- посещение административных зданий и производственных помещений;
- прослеживание отражения хозяйственных операций в информационных системах, формирующих данные для бухгалтерской (финансовой) отчетности (сквозные проверки).

Последующие аудиторские процедуры (этап 2) разрабатываются для выполнения действий в ответ на конкретные оцененные риски. Соответственно можно существенно сократить или даже исключить проверку на основе детальных тестов, которые не привязаны к конкретным рискам. Понимание системы внутреннего контроля обеспечивает возможность определять недостатки в ней, а своевременная передача информации об этих недостатках руководству позволит принять надлежащие меры по их устранению.

Далее устанавливается обязательная процедура обсуждения в аудиторской группе подверженности финансовой отчетности аудируемого лица существенным искажениям (этап 3). В рамках этого обсуждения рассматривается риск возможного искажения финансовой отчетности в силу недобросовестных действий или ошибок и в силу иных рисков хозяйственной деятельности аудируемого лица.

Таблица 2

**СОДЕРЖАНИЕ ПРОЦЕДУР АНАЛИЗА ХАРАКТЕРА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ**

Вид деятельности	Анализируемые факторы	Применяемые аналитические процедуры
Текущая производственная деятельность	Характер деятельности аудируемого лица и основные источники его доходов; особенности товаров, работ, услуг и рынков их сбыта; практическое осуществление хозяйственных операций; совместная деятельность, виды кооперирования и другие формы деятельности; степень участия в электронной торговле, включая продажи через сеть Интернет и маркетинговую деятельность; географические и операционные сегменты; местонахождение производственных помещений, торговых площадей и офисов; основные покупатели и заказчики; особенности поставщиков товаров и услуг аудируемому лицу; характеристики персонала; научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР) и расходы на них; операции со связанными сторонами	Ретроспективный анализ тенденций развития; анализ структуры доходов и расходов по видам деятельности, продуктам (услугам) операционным и географическим сегментам; анализ динамики и структуры продаж и поставок по основным контрагентам; анализ динамики и структуры численности персонала; профессионально-квалификационный уровень основного персонала; анализ динамики и структуры НИОКР и их внедрения; анализ динамики, структуры и характера операций со связанными сторонами и их влияния на финансовые результаты деятельности

Вид деятельности	Анализируемые факторы	Применяемые аналитические процедуры
Инвестиционная деятельность	Приобретения или продажи новых отдельных объектов хозяйственной деятельности (запланированные или недавно состоявшиеся); приобретение ценных бумаг, предоставление займов; капиталовложения, включая приобретение основных средств, технологий и иных активов (запланированные или недавно состоявшиеся); инвестиции в совместную деятельность	Анализ динамики и структуры основных направлений инвестирования, источников финансирования инвестиций; анализ влияния инвестиционной деятельности на текущие результаты и перспективы развития организации
Финансовая деятельность	Структура аудируемого лица, основные дочерние и зависимые общества, филиалы и представительства; структура задолженности, обеспечение обязательств, выданные гарантии; аренда недвижимости или оборудования для использования в хозяйственной деятельности; собственники – резиденты и нерезиденты; деловая репутация и опыт; связанные стороны; использование производных финансовых инструментов	Характер финансовых связей в структуре аудируемого лица, их динамика и тенденции; динамика и структура задолженности, в том числе по основным контрагентам, анализ необеспеченной и безнадежной задолженности, анализ оборачиваемости задолженности и длительности циклов обращения; характеристика собственника и анализ их участия в доходах организации; характер операций с производными финансовыми инструментами

Таблица 3

**НАПРАВЛЕНИЯ ТЕСТИРОВАНИЯ БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ**

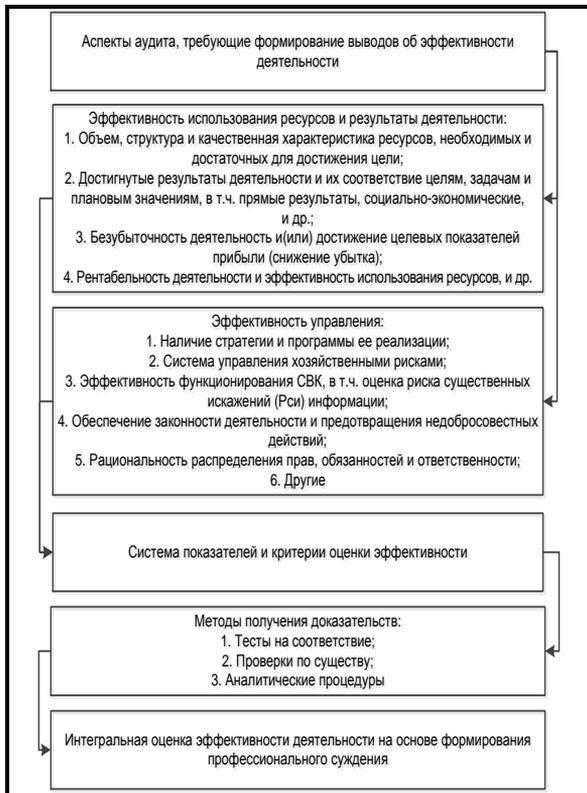
Элемент процесса	Направление тестирования
Владелец процесса	Определены ли полномочия владельца процесса? Соответствуют ли полномочия ответственности? Согласованы ли полномочия и ответственность владельца данного процесса с другими владельцами? Существуют ли зоны безответственности в системе управления? Располагает ли владелец процесса необходимыми ресурсами?
Технология процесса	Разработана ли документация технологии процесса?
Показатели процесса, в т.ч.	—
Продукт	Какие показатели продукта используются? Отвечают ли показатели задачам управления качества продукта? Обеспечивается ли контроль (измерение) качества продукта в процессе?
Эффективность процесса	Выделены ли показатели эффективности процесса? Соответствуют ли они требованиям потребителей процесса? Достигнуты ли установленные плановые (целевые) показатели?
Удовлетворенности потребителей	Установлены ли показатели удовлетворенности потребителей в плане? Достигнуты ли плановые показатели? Имеются ли сведения о неудовлетворенности потребителей? Анализируются ли причины внешних рекламаций?
Управление процессом	Используются ли нормы, нормативы и другие регулятивы при планировании? Соответствуют ли они задачам удовлетворения потребителей и управления качеством?
—	Разработаны ли планы производства (плановые показатели деятельности)? Обеспечивается ли процесс управления необходимой информацией? Разработаны ли планы действий по управлению ресурсами? Выявляются ли отклонения от плана и причины их возникновения?
—	Разрабатываются ли планы корректирующих действий по устранению причин отклонений? Организован ли контроль устранения причин отклонений? Составляется ли отчет о ходе и выполнении плана? Соответствует ли содержание, оперативность и форма отчета задачам управления и принятию решений?
Ресурсы процесса	Определена ли потребность в ресурсах процесса? Установлены ли требования (характеристики) ресурсов? Обеспечивается ли процесс необходимыми ресурсами в полном объеме и своевременно? Отвечают ли характеристики ресурсов установленным требованиям? Установлены ли показатели эффективности использования ресурсов? Достигнуты ли плановые значения показателей?

При анализе и характеристике деятельности процедуры должны проводиться в целях выявления основных тенденций развития, существенных изменений деятельности и соответствия этих тенденций общеэкономическим и отраслевым. Кроме того, могут быть выявлены необычные факты или соотно-

шения в изменении показателей, характеризующих имущественное и финансовое положение и результаты деятельности (табл. 2).

Реализация стратегии проверки на основе процессного подхода требует разработки соответствующего методического обеспечения: описание бизнес-

процессов, их классификация, требования и критерии выделения. Эти вопросы достаточно освещены в литературе [4. С.59-84]. Требования, которые необходимо учитывать при выделении процессов, в большой степени зависят от самой организации, ее размера, способа управления. Установить однозначные критерии для выделения процессов очень трудно. Выполнив описание процессов организации, можно дать оценку эффективности ее функционирования на основе предложенного документа (табл. 3).  
Предложенный тест определяет общие методические подходы к тестированию процессов, универсален и может адаптироваться к специфике процесса при разработке плана и программы конкретной проверки.



**Рис. 2. Методические особенности оценки эффективности деятельности организации в аудите**

Рассматривая бизнес-процессы в качестве предметной области проверки, необходимо дать оценку видов деятельности, которые определяют сущность процесса, технологию преобразования входного продукта в выход (продукт), являющийся результатом выполнения процесса и потребляемый внешним по отношению к процессу клиентом. Это предполагает включение в методику аудита не только процедур подтверждения отчетных данных, а также процедур, направленных на оценку эффективности деятельности, системы управления и реализацию поставленных целей, в том числе и стратегических. Оценка эффективности деятельности представляет сложную задачу, которая описана на рис. 2.

Подходы, основанные на выделении бизнес-процессов, позволяют:

- представить модель деятельности экономического субъекта как динамическую систему;
- дать оценку эффективности функционирования в целом и по отдельным процессам;
- выделить риски, присущие процессам.

Процессный подход к организации аудита требует, чтобы в системе управления организацией формировалась информация о ходе процесса, его поставщиках, потребителях и других элементах, которая используется владельцем процесса и руководством. Информационное обеспечение управления бизнес-процессом представлено на рис. 3.



**Рис. 3. Информационное обеспечение управления бизнес-процессом**

На схеме выделены вертикальные и горизонтальные информационные потоки. Вертикальные информационные потоки обеспечивают взаимодействие руководства организации и владельца процесса. Любой процесс (основной и вспомогательный) можно рассматривать как часть организации. Для работы руководство организации (управление) должно поставить перед владельцем цели и утвердить плановые показатели результативности и эффективности процесса, закрепить ресурсы, определить права и полномочия, позволяющие ему принимать управленческие решения самостоятельно. Планы процесса формируются исходя из цели организации и стратегии ее развития. Соответственно руководству организации должна поступать регулярная информация о ходе процесса – отчетность по процессу, на основе которой оценивается эффективность достижения целей.

Горизонтальные информационные потоки используются владельцем процесса для принятия управленческих решений в соответствии с представленными полномочиями. Они связаны с материальными потоками и представлены информацией о входах и выходах процесса, его ресурсах. В том случае, когда вход и выход процесса, а также его ресурсы включают информацию, также можно выделить материальные носители этой информации – документы, регистры (бумажные или электронные). Безусловно, персонал как элемент бизнес-процесса может быть отнесен к мате-

риальным потокам условно. Управленческие решения владельца процесса принимаются на основании информации о процессе и его результатах, и также относятся к горизонтальным потокам.

Разработанная логическая модель информационно-обеспечения управления бизнес-процессом является, по нашему мнению, универсальной и может быть использована для основных, вспомогательных процессов и процессов управления. Бухгалтерский финансовый учет как часть информационной системы генерирует информацию о количестве и стоимости потребленных сырья, материалов, услуг (входы процесса), произведенной продукции и оказанных услугах (выходы процесса), затратах, формирующих стоимость продуктов, и др. Однако для целей управления этого недостаточно, необходимо выделить бизнес-процесс (и / или его элементы) как объекты аналитического учета. По нашему мнению, эта задача может быть решена средствами управленческого учета [1, с. 161-183]. Более подробно вопросы информационного обеспечения рассмотрены в [2, с. 242-249].

Таким образом, можно отметить, что существует ряд вопросов методики аудита бизнес-процессов, требующих дальнейшего решения. В первую очередь это выбор и методическое обеспечение стратегии аудита на основе процессного подхода для различных видов аудиторских услуг. Вопросы классификации аудиторских услуг определяют и форму выражения мнения аудитора в отчете, представляемом внешним и внутренним пользователям. Поскольку при аудите бизнес-процессов важным является не столько подтверждение достоверности информации, сколько оценка эффективности процесса эффективности деятельности организации, необходимо определить методические подходы к подобной оценке и критерии эффективности.

Информационное обеспечение аудита бизнес-процессов формируется не только в системе бухгалтерского финансового учета, но и управленческого учета. Следовательно, актуальным является вопрос о возможности представления выводов об эффективности деятельности бизнес-процессов и организации в целом внешним пользователям.

## Литература

1. Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение [Текст] / И.В. Аверчев. – М. : Вершина, 2008. – 512 с. : ил., табл. + [1] CD.
2. Азарская М.А. Учетно-аналитическое обеспечение управления бизнес-процессами в системе внутреннего аудита [Текст] / М.А. Азарская, Е.В. Веркеева // Вопросы экономики и права. – 2011. – №12. – С. 242-249.
3. Булыга Р.П. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития [Текст] : монография / Р.П. Булыга, М.В. Мельник ; под ред. Р.П. Булыги. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 263 с.
4. Елиферов В.Г. Бизнес-процессы: регламентация и управление [Текст] : учеб. / Елиферов В.Г., Репин В.В. – М. : ИНФРА-М, 2004. – 319 с. (Учебник для программы MBA).
5. Ситнов А.А. Методология операционного аудита [Текст] : монография. – М. : Финакадемия, 2008. – 132 с.

## Ключевые слова

Аудит эффективности; стратегия аудита; бизнес-процесс; информационное обеспечение аудита бизнес-процессов.

*Азарская Майя Анатольевна*

## РЕЦЕНЗИЯ

В статье Азарской М.А. поставлены вопросы расширения задач аудита. Автор справедливо подчеркивает, что аудируемое лицо заинтересовано не только в подтверждении достоверности отчетности, но одновременно должен понять основные причины изменений, которые произошли за проверяемый период. В этой связи необходимо оценить, насколько точно учетная политика организации ориентирована на достижение стратегических целей организации, учитывает ее текущие задачи, запросы стейкхолдеров, особенности производства. Для реализации этих задач меняется подход к определению стратегии аудиторских проверок, пониманию рисков при большей их дифференциации по этапам аудиторской проверки. В этой связи Азарская М.А. при обосновании процедур проверки большое внимание уделяет непосредственному наблюдению, запросам и тестированию сотрудников, а также более широкому использованию аналитических процедур, в частности, факторному анализу.

Весьма интересно увязаны проблемы развития аудита эффективности и бизнес-процессов организации. Автор связывает эти вопросы с развитием бюджетирования в организации. В этом случае объектом контроля становится непосредственно бизнес-процессы в системе экономического управления. При этом оценивается целесообразность собственно технологии выполнения работ, полнота информационного потока, его релевантность, методы обработки информации и результативность, определяемая качеством принимаемых управленческих решений.

В целом статья весьма интересна тем, что ставит вопрос об аудите процессов в системе управления.

*Пласкова Н.С., д.э.н., профессор Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова*