

ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ СУЩНОСТИ ОПЕРАЦИОННОГО АУДИТА ПРЕДПРИЯТИЙ И ОРГАНИЗАЦИЙ

Е.Б. Герасимова

*ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве РФ»,
г. Москва*

Рецензент О.В. Воронкова

Ключевые слова и фразы: аудит; качество; организация.

Аннотация: Рассмотрены положения по формированию процедур операционного аудита повышения эффективности развития предприятий и организаций в области обеспечения и улучшения качества продукции и услуг.

«Сущность» как понятие является сложной философской категорией. Для выяснения сущности аудита вообще и операционного в частности мы обратимся к истории этого понятия. Виднейший представитель немецкой классической философии Гегель под сущностью явлений понимал внутренний мир, глубинные связи, лежащие в основе бытия: «сущность происходит из бытия». Он писал: «Сущность выступает как видимость самой себя», «движение становления, и перехода, остающегося внутри самой себя» [1, с. 12; 2].

Операционный аудит, на наш взгляд, – это разновидность внутреннего аудита, поэтому наша задача сводится к раскрытию сущности и содержания внутреннего аудита. Основные подходы к раскрытию его сущности и содержания как одного из важных атрибутов современных экономических отношений и инструмента управления общественным производством состоят в следующем.

Большая часть авторов работ по аудиту считают, что внутренний аудит является частью внутреннего контроля, либо вообще отождествляют его с последним. Так, В.Д. Андреев относится к внутреннему аудиту как к «элементу системы внутреннего контроля» предприятия [3, с. 18]. Близка к этому и позиция профессора А.А. Терехова, который рассматривает внутренний аудит как «часть внутрихозяйственного контроля», а основное его предназначение видит в «удовлетворении потребностей администрации в рамках данной хозяйственной системы» [4, с. 122]. Профессор Л.В. Сотникова также считает, что «внутренний аудит является одной из

Герасимова Е.Б. – доктор экономических наук, доцент кафедры «Экономический анализ и аудит» Финансовой академии при Правительстве РФ, г. Москва.

составных частей внутреннего контроля» [5, с. 218]. Близкую к этой позицию занимает и английский ученый Р. Додж, который пишет, что «внутренний аудит является частью внутреннего контроля» и «осуществляется по решению органов управления компанией» [6, с. 10]. Другие авторы внутренний аудит рассматривают как инструмент контроля за деятельностью внутренних подразделений предприятий, организаций. В частности, В.П. Суйц, А.Н. Ахметбеков, Т.А. Дубровина пишут: «Внутренний аудит – один из способов контроля за эффективностью деятельности звеньев структуры экономического субъекта», «неотъемлемая часть управленческого контроля предприятия» [7, с. 25]. По мнению В.В. Бурцева, внутренний аудит есть «регламентированная внутренними документами организации деятельность по контролю звеньев управления и различных аспектов функционирования организации» [8, с. 31].

Третья группа специалистов в области аудита считают его неотъемлемой частью контроллинга, управленческого учета или же управленческого контроля. О.В. Ковалева и Ю.П. Константинов так и пишут в своей работе: «Внутренний аудит выступает неотъемлемой частью системы управленческого контроля на предприятии» [9, с. 8]. В.В. Бурцев в другой своей работе также говорит о том, что «в качестве форм внутреннего контроля организации нужно выделить внутренний аудит...» [10, с. 87]. А.Н. Романов и Б.Е. Одинцов в своей книге «Компьютеризация аудиторской деятельности» вообще отождествляют понятия и задачи внутреннего аудита и контроллинга [11, с. 10–15].

Как нам представляется, наиболее близко к истинному пониманию сущности внутреннего аудита в странах с развитой рыночной экономикой подошли специалисты Базельского комитета по банковскому надзору. В 2001 году этим комитетом были сформулированы основные принципы осуществления внутреннего аудита, в числе которых провозглашены: преемственность функционирования на постоянной основе; независимость от ежедневных процедур внутреннего контроля, нормативное обеспечение его функционирования с определением целей и сферы его деятельности, статуса; беспристрастность и невмешательство в выбор процедур контроля; профессиональная компетентность; использование специальных процедур оценки капитала и рисков.

В этом документе выделены направления проведения внутреннего аудита, одним из которых является операционный аудит. Последний представляет собой проверку с целью оценки организационной структуры по выполнению обязанностей сотрудников. Исходя из его определения, напрашивается вопрос: кому нужна такая оценка? Как нам представляется, прежде всего, собственникам экономического объекта для выработки эффективных управленческих решений по совершенствованию системы управления качеством. Важность такого аудита в современных условиях хозяйствования объясняется той ролью, которую играет персонал в решении задач и достижении целей в области политики качества. Неслучайно, человеческий фактор среди других факторов обеспечения качества в системе менеджмента качества (СМК) ставится на первое место. Этот момент закреплён и в основных положениях СМК в виде принципа: вовлечение работников в процесс управления качеством. Здесь уместно привести те-

зис, ставший «крылатым»: «Кадры решают все». Именно от того, как сотрудники предприятия выполняют свои обязанности, определенные должностными инструкциями и закрепленные соответствующими стандартами в управленческих матрицах, зависит, во многом, эффективность СМК. По мере возрастания роли человеческого фактора в управлении качеством адекватно будет усиливаться значимость, и повышаться весомость операционного аудита как разновидность внутреннего.

Анализируя различные точки зрения в отношении понятия, содержания и назначения внутреннего аудита, следует отметить, что нередко в отечественной литературе, да и на практике чаще всего, допускается путаница в понимании сущности и назначения внутреннего аудита и внутреннего контроля. То же самое прослеживается и в отношении операционного аудита и операционного контроля. Это совершенно не удивительно, поскольку они, выражаясь математическим языком, являются производными внутреннего аудита и внутреннего контроля. Последние, исходя из их названий, можно считать видами контроля.

Как виды контроля, они должны иметь одну и ту же сферу применения. Следовательно, формально понятия «операционный контроль» и «операционный аудит» являются синонимами. Именно так это воспринимается многими специалистами. Однако операционный аудит и операционный контроль имеют различную природу, разные сферы использования, неодинаковое назначение. Да и само слово «операционный» в вышеприведенных терминах, также имеет, по нашему мнению, разный смысл и значение по отношению к объекту контроля. Слово «операционный» в системе операционного контроля в СМК означает наличие внутри ее надлежащей системы операционного учета, соответствующей контрольной среды, средств контроля и контрольных мероприятий, реализуемых персоналом данной организации в рамках имеющейся технологии управления. В этом понимании – операционный контроль можно рассматривать как составную часть управленческого учета.

Операционный аудит, по форме также является внутренней процедурой, но уже не по отношению к управлению данного предприятия, а по отношению к собственнику с позиции реализации его интересов.

Более того, с позиций управленческого процесса на предприятии, в организации, операционный аудит, по сути, перестает быть для них внутренним. По отношению к субъектам управления он является внешним.

Поэтому, если более строго подойти к понятию «операционный аудит», то правильнее было бы говорить о «собственном аудите», то есть аудите собственников. Его аналогом в социалистической, плановой экономике был «народный контроль». К его функциям как раз и относились проверка соблюдения добросовестности ведения дел управленцами. Последнее можно рассматривать как выполнение персоналом своих обязанностей. Так как собственность в то время была общенародной, то и контроль именовался народным. Естественно, собственник в то время был не персонифицирован, а поэтому этот контроль был не всегда результативным.

Это свидетельствует об объективной необходимости использования операционного контроля в управлении общественным производством вне зависимости от того, какая форма собственности существует в общественном производстве.

Недопустимо, на наш взгляд, включать операционный аудит в операционный контроль и по чисто организационным причинам. Одной из основных функций операционного аудита в СМК, как известно, является оценка эффективности деятельности персонала по выполнению им операций в соответствующих процессах, в том числе и операций контрольного характера. При таком подходе операционный аудит не может объективно и независимо оценивать работу систем внутреннего контроля в целом. Это по своей сути недопустимо с организационной точки зрения.

При установлении сходств и различий по форме и содержанию между операционным контролем и операционным аудитом, как мы считаем, необходимо исходить из существующей классификации видов аудита и видов контроля.

Во-первых, следует учитывать то обстоятельство, что операционный аудит, являясь внутренним по отношению к собственнику предприятия и внешним по отношению к субъектам управления, – это один и тот же аудит, который представляет собой процесс проверки СМК, с целью оценки эффективности ее организационной структуры. Во-вторых, – он в рыночных условиях является одним из основных видов контроля. И, наконец, в-третьих, это то, что операционный аудит является видом контроля вообще, а не видом или частью внутреннего контроля.

Операционный контроль может входить в систему внутреннего контроля, или выступать самостоятельной системой. В первом случае, мы имеем дело с традиционным подходом к управлению качеством в системе управленческого учета. Суть его в том, что сбор, регистрация и обработка информации по операциям обеспечения качества ведется с применением подхода А. Фейгенбаума. Второй случай характерен для процессного управления качеством.

Целесообразно рассмотреть и сопоставить содержательную сторону операционного контроля и операционного аудита с позиций их толкования в стандартах аудиторской деятельности в виде внутреннего контроля и внутреннего аудита.

Система внутреннего контроля в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», утвержденным Постановлением Правительства РФ от 04.07.03 г. № 405, представляет собой совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности ресурсов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации. Как видно, в стандарте сформулированы определенные требования, которые должны предъявляться системой внутреннего контроля к вопросам организации работы экономического субъекта. Применительно к СМК, в частности, предполагается оправданное разделение ответственности и полномочий сотрудников в отношении:

- непосредственного доступа к ресурсам экономического субъекта;
- разрешения руководителей соответствующих уровней на осуществление операций с различными ресурсами;
- непосредственного осуществления персоналом СМК операций по обеспечению качества;
- порядка отражения операций в системе операционного учета.

Указанный стандарт исходит из того, что в ходе проверки аудиторскими должны быть достигнуты определенные цели, или решены конкретные задачи, а для этого необходимо выполнить ряд обязательных процедур, в частности определить:

- «работают» ли в СМК управленческие матрицы и схемы взаимодействия процессов;
- проводились ли внутренние проверки по вопросам функционирования СМК;
- осуществлялось ли сравнение фактических результатов деятельности персонала каждого процесса (или группы взаимодействующих процессов) с критериями результативности соответствующих процессов;
- осуществлялся ли контроль за прикладными программами и компьютерными информационными системами, обеспечивающими автоматизацию процессов СМК;
- существует ли ограничение доступа к ресурсам;
- осуществлялось ли сравнение и анализ фактических результатов с плановыми показателями.

При изучении контрольной среды аудитор должен проанализировать и оценить в экономическом субъекте:

- стиль управления данным аудируемым лицом;
- организационную структуру управления;
- распределение ответственности и полномочий в процессе ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности;
- порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности для внешних пользователей;
- порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей;
- обеспечение соответствия хозяйственной деятельности аудируемого лица требованиям законодательства.

Что касается содержания понятия «операционный аудит», то оно раскрывается через систему функций, которые он должен выполнять. Поскольку, как нами было отмечено выше, операционный аудит является разновидностью внутреннего, постольку будет правомерным спроецировать на него функции последнего. В правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Изучение и использование работы внутреннего аудита» говорится, что функции внутреннего аудита включают в себя [12]:

- проверку информации, экспертизу средств и способов, используемых для идентификации, оценки, классификации такой информации и составления на ее основе отчетности;
- проверки соблюдения стандартов и других нормативных актов, а также требований, инструкций, решений и указаний;

- проверки деятельности различных уровней управления;
- оценку эффективности механизма внутреннего контроля, изучение и оценку контрольных процедур в процессах СМК;
- проверку наличия, состояния и обеспечения сохранности ресурсов экономического субъекта;
- оценку используемого экономическим субъектом программного обеспечения;
- расследование случаев несоответствий в процессах СМК;
- разработку и представление предложений по устранению выявленных недостатков и рекомендаций по повышению эффективности управления.

Управленческий процесс (как и производственный) имеет определенную технологию. На производственных предприятиях контроль за соблюдением технологии всегда считался важной и неотъемлемой частью организации производства. Для этого на каждом предприятии имеется служба технического контроля, которая выполняет эти функции, осуществляя контроль за соблюдением всех технологических процессов, состоянием оборудования, используемым инструментом, приемкой продукции по качеству.

Система операционного контроля и система технологического контроля имеют по своей природе очень много общего, и поэтому есть все основания считать систему операционного контроля не чем иным, как системой технологического контроля менеджеров в процессе управления экономическим субъектом.

Список литературы

1. Гегель, Г.В.Ф. Наука логики. Т. 2 : Учение о сущности / Г.В.Ф. Гегель. – М. : Наука, 1971. – 248 с.
2. Соколов, Б.Н. Аудит и контроль в коммерческой организации / Б.Н. Соколов. – М. : РОФЭР, 2006. – 250 с.
3. Андреев, В.Д. Внутренний аудит : учеб. пособие для вузов / В.Д. Андреев. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 462 с.
4. Терехов, А.А. Аудит: перспективы развития / А.А. Терехов. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
5. Сотникова, Л.В. Внутренний контроль и аудит : учеб. / Л.В. Сотникова // ВЗФЭИ. – М. : ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 239 с.
6. Додж, Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита / Р. Додж. – М. : Финансы и статистика ; ЮНИТИ, 1992. – 217 с.
7. Суйц, В.П. Аудит: общий, банковский, страховой : учеб. / В.П. Суйц, А.Н. Ахметбеков, Т.А. Дубровина. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 556 с.
8. Бурцев, В.В. Организация внутреннего аудита / В.В. Бурцев // Аудит и налогообложение. – 2003. – № 8. – С. 31–34.
9. Ковалева, О.В. Аудит : учеб. пособие / О.В. Ковалева, Ю.П. Константинов. – М. : ПРИОР, 1999. – 267 с.
10. Бурцев, В.В. Система внутреннего финансового контроля коммерческой организации / В.В. Бурцев // Аудит и финансовый анализ. – 2004. – № 1. – С. 87.

11. Романов, А.Н. Компьютеризация аудиторской деятельности / А.Н. Романов, Б.Е. Одинцов. – М. : ЮНИТИ, ; Аудит, 1966. – 270 с.

12. Правила (стандарты) аудиторской деятельности. Одобрены Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ : офиц. издание / Сост. и комм. Ю.А. Данилевского. – М., 2002. – Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Изучение и использование работы внутреннего аудита» (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 27.04.99 г., протокол № 3).

13. Герасимова, Е.Б. Экономический анализ и аудит турбо-методологии решения проблем качества современных предприятий и организаций / Е.Б. Герасимова // Вопросы современной науки и практики. Университет им. В.И. Вернадского. – 2008. – Т. 1, № 2(12) – С. 137–145.

Economic Analysis of the Essence of Operational Audit of Companies and Organizations

E.B. Gerasimova

Finance Academy under RF Government, Moscow

Key words and phrases: organization; audit; quality.

Abstract: The paper deals with the provisions of operational audit procedures aimed the at improvement of companies and organizations efficiency related to the quality of products and services.

© Е.Б. Герасимова, 2008