И. К. Муруева

ОПЕРАЦИОННЫЙ АУДИТ И ЕГО ВИДЫ

Работа представлена кафедрой бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов. Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор А. Д. Ларионов

Статья посвящена вопросу классификации операционного аудита по различным признакам. При классификации была предпринята попытка всестороннего рассмотрения операционного аудита как явления широкого и многофункционального с тем, чтобы создать предпосылки для дальнейшего исследования методологии и отдельных направлений операционного аудита.

Ключевые слова: операционный аудит, классификация, эффективность, оценка.

The article is devoted to classification of operational audit by different factors. When classifying, an attempt of comprehensive consideration of audit as a wide and multifunctional phenomenon was made in order to create grounds for further research of methodology and separate directions of operational audit.

Key words: operational audit, classification, efficiency, appraisal.

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ определяет аудит как предпринимательскую деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей[1]. Такой подход в целом соответствует мировой практике, в то же время в теории западных стран в понятие «аудит» включаются и другие его виды. В последнее время все большее значение приобретает операционный аудит, который Э. А. Арене и Дж. К. Лоббек определяют как проверку любой части процедур и методов функционирования хозяйственной системы в целях оценки производительности и эффективности[2]. В Российской Федерации значимость операционного аудита как инструмента повышения эффективности предпринимательской деятельности, по нашему мнению, обусловлена следующими основными факторами:

• рост требований к качеству управления современными компаниями в условиях мировых тенденций глобализации экономики, интеграции;

• усложнение организационной структуры предприятий, появление новых, ранее не существовавших форм собственности и организационно-правовых форм деятель-

ности организаций в связи с развитием рыночных отношений;

• функционирование предприятий в непривычных *для* них конкурентных условиях;

• необходимость ускорения темпов экономического развития Российской Федерации, наиболее полного включения интенсивных факторов экономического роста.

Операционный аудит является всесторонней и конструктивной оценкой деятельности организации, ее подразделения или отдельных компонентов. Целью операционного аудита является экспертиза организации с точки зрения поиска путей повышения эффективности и результативности деятельности. В отличие от финансового аудита, имеющего ретроспективную направленность, операционный аудит носит перспективный характер, он может обнаружить сигналы опасности, предвещающие серьезную неприятность в будущем, и предложить ранние профилактические или корректирующие действия. Операционный аудит позволяет не только оценить результативность, эффективность деятельности организации, но и провести анализ показателей деятельности в сравнении с аналогичными данными основных конкурентов. Информационной базой для его проведения является не только финансовая отчетность и финансовая информация, но и информация нефинансового характера, данные аналитического учета, что позволяет составить более целостную и объективную картину, а также на более достоверной основе подтверждать соблюдение принципа непрерывности деятельности организации.

Операционный аудит проводится как внутренними, так и внешними аудиторами, а также органами государственного финансового контроля. Он может использоваться на всех уровнях управления - и на уровне президента крупной компании, имеющей множество подразделений в различных географических сегментах, и на уровне менеджера подразделения. Данный вид аудита является эффективным инструментом идентификации и решения проблем, повышения эффективности деятельности самых различных организаций при условии проведения с должной тщательностью, высокого уровня квалификации операционных аудиторов.

Необходимость развития и широкого распространения операционного аудита в российской практике аудита предполагает решение в качестве одной из первоочередных задач изучение и развитие его методологии, разработку методического обеспечения операционного аудита для всестороннего исследования финансово-хозяйственной деятельности организаций различных сфер деятельности, а также программ обучения и повышения квалификации кадров. Значительный вклад в развитие методологических аспектов современного аудита внесли российские ученые А. П. Бархатов, О. В. Голосов, Е. М. Гутцайт, М. В. Мельник, В. И. Подольский, Э. А. Сиротенко, Я. В. Соколов, В. П. Суйц, А. А. Терехов, А. Д. Шеремет и др., тем не менее в отечественной литературе по аудиту отдельные методологические аспекты остаются недостаточно разработанными. Одним из вопросов, заслуживающих внимания, является развитие научно обоснованной классификации операционного аудита.

В. Д. Андреев, А. Ал. Ветров и другие вслед за американскими учеными Аренсом и Лоббеком выделяют три основных категории операционного аудита: функциональный, организационный, специальный[3].

Функциональный аудит касается одной или нескольких функций хозяйственной системы (подсистемы). Например, при его помощи можно проверить функцию денежных расчетов какого-либо подразделения или компании в целом.

Основное внимание при организационном операционном аудите направлено на выявление того, насколько эффективно и продуктивно взаимодействуют функции. Для этого вида аудита особенно важен план организации и метод координации деятельности.

Что касается специального операционного аудита, то его назначение определяется потребностями администрации, но он может быть инициирован и самим аудитором.

0. В. Ковалева и Ю. П. Константинов выделяют в качестве отдельных направлений операционного аудита аудит целевых программ, аудит кризисного предприятия, аудит инвестиционных проектов и экологический аудит[4]. По нашему мнению, данная классификация в связи с отсутствием единого классификационного признака является не совсем корректной. Если аудит целевых программ, аудит инвестиционных проектов могут быть выделены в отдельные направления функционального операционного аудита, то аудит кризисного предприятия и экологический аудит было бы целесообразно отнести к разновидности специального операционного аудита. Кроме того, представляется неверным рассмотрение различных объектов операционного аудита в качестве основания для классификации, так как операционный аудит может быть очень разнообразным и при таком подходе количество его видов фактически не ограничено.

Более полной является классификация, предложенная Н. Д. Бровкиной, в соответствии с которой оценку эффективности (которая, как отмечает автор, более известна как управленческий консалтинг, или операционный аудит) разделяют по следующим основаниям:

1. В зависимости от субъекта, соблюдение интересов которого положено в основу оценки эффективности, автор выделяет оценку эффективности деятельности для руководства аудируемого лица и оценку эффективности деятельности для собственников аудируемого лица и иных внешних пользователей.

2. В зависимости от организации оценки эффективности деятельности аудируемого лица - оценку эффективности деятельности внешними аудиторами и оценку эффективности деятельности внутренними аудиторами. В свою очередь, оценку эффективности деятельности внешними аудиторами, по-мнению Н. Д. Бровкиной, можно разделить на оценку эффективности, проводимую государственными контрольными органами, и оценку эффективности, проводимую аудиторами в рамках осуществления предпринимательской деятельности. Автор разделяет оценку эффективности, проводимую внутренними аудиторами, в кредитных организациях и в иных организациях.

3. В зависимости от объекта, эффективность которого оценивается, выделяется оценка эффективности систем внутреннего контроля, оценка эффективности организации учетной системы, оценка эффективности использования имущества, оценка эффективности распределения прибыли и оценка эффективности других объектов[5].

Анализ данной классификации выявляет следующие недостатки. Во-первых, автор выделяет операционный аудит, проводимый внешними и внутренними аудиторами. И далее подразделяет аудит, проводимый внешними аудиторами, на аудит государственных контрольных органов и проводимый аудиторами в рамках осуществления предпринимательской деятельности. По нашему мнению, в данном случае имеет место смешение различных классификационных признаков - формы организации и субъекта аудита. Операционный аудит, проводимый государственными контрольными органами, не обязательно является внешним. В странах с развитой рыночной экономикой государственный аудит включает и финансовый, и операционный аудит, причем роль аудита эффективности в последние годы возросла. В условиях пристального внимания и возрастающих требований к совершенствованию деятельности в государственном секторе управляющие вынуждены «защищаться» более совершенными процедурами внутреннего аудита, которые обеспечивают некоторые гарантии при проведении внешнего аудита. Внутренний аудит получает особое внима-

ние как важный компонент государственного управления и инструмент повышения результативности в государственном секторе. Большинство органов государственной власти имеют службы внутреннего аудита. Несомненно, значимое место в такой современной системе внутреннего аудита занимает операционный аудит.

Во-вторых, представляется недостаточно обоснованным выделение внутреннего операционного аудита в кредитных организациях и внутреннего операционного аудита во всех иных организациях. Операционный аудит может применяться практически в любой сфере деятельности, и для полноты классификации по данному признаку представляется целесообразным перечислить страховые организации, инвестиционные институты, внебюджетные фонды и т. д. На наш взгляд, тот факт, что в российской практике данный вид аудита пока не получил широкого применения в некоторых отраслях экономики, не должен служить ограничительным фактором при формировании теоретических подходов.

Кроме того, также представляется весьма спорным выделение в качестве объектов аудита системы внутреннего контроля, организации учетной системы, использование имущества, распределение прибыли, так как перечень объектов операционного аудита зависит от конкретных задач и фактически не ограничен - ими могут быть организационная структура, управление персоналом и финансовыми ресурсами, системы планирования, маркетинга, различные виды оборудования и операций, информационные системы и т. д.

В последние годы в отечественной экономической литературе обсуждаются вопросы применения аудита эффективности в государственном секторе. Исследователями предложен ряд классификаций, хотя здесь также отсутствуют единые подходы.

В. В. Филипповой предложена классификация аудита эффективности в государственном секторе по следующим ключевым элементам[6]:

1. По целям: оценка результативности управленческой деятельности; оценка степени достижения результата; выявление и систематизация недостатков и нарушений; оценка рисков, влияющих на достижение результатов; формирование рекомендаций по повышению результативности.

2. По объектам: правительство; иные органы исполнительной власти; внебюджетные фонды; организации, использующие государственные средства и объекты природных ресурсов; организации, имеющие налоговые и иные льготы.

3. По уровню: федеральный и региональный.

4. По аспектам контроля: оценка обоснованности целей; анализ соответствия задач целям; оценка качества услуг; оценка затратоемкости; анализ оптимальности структуры затрат; и др.

5. По форме реализации результатов: предписания; представления, аналитические отчеты, информационные письма и справки.

В данной классификации вызывает сомнение возможность классификации операционного аудита по предложенным целям и аспектам контроля. На практике аудит эффективности может иметь как узкую направленность, так и включать большое число целей и аспектов контроля. Из перечисленных В. В. Филипповой для классификации целей оценка степени достижения результата; выявление и систематизация недостатков и нарушений, формирование рекомендаций по повышению результативности взаимосвязаны и, как правило, являются составными элементами любой проверки эффективности.

Кроме этого, выделены федеральный и региональный уровни, хотя бюджетная система РФ включает также бюджеты муниципальных образований. Если же обратиться к зарубежному опыту, операционный аудит успешно применяется как федераль-

ными органами власти, так и муниципалитетами.

Таким образом, проведенное исследование показало недостаточную разработанность классификации операционного аудита. Нами предлагается классификация операционного аудита по следующим признакам (табл. 1):

Таблица 1

Классификация операционного аудита

Классификационный признак	**Виды** операционного аудита
По отношению к пользователям информации	1. Внутренние (собственники, администрация и управленческий персонал) 2. Внешние (инвесторы и др.)
По сфере применения	1. Частный сектор 2. Государственный сектор
По видам (типам) аудиторов	1. Внутрихозяйственные аудиторы 2. Независимые аудиторы 3. Государственные аудиторы
По степени охвата	1. Комплексный 2. Тематический
По режиму проведения	1. Текущий 2. Периодический 3. Единовременный
По объектам аудита	1. Функциональный 2. Организационный 3. Аудит программ 4. Специальный
По функциональному назначению	1. Консультационный 2. Оценивающий 3. Вспомогательный

1. По отношению к пользователям информации операционный аудит подразделяется на внешний и внутренний. Операционный аудит, осуществляемый в интересах внутренних пользователей, может проводиться как внутренней службой аудита, так и независимыми аудиторами. Кроме этого, в результатах операционного аудита заинтересованы внешние пользователи - инвесторы и другие группы,которым необходима информация об эффективности деятельности аудируемого лица, эффективности совершенных операций и использования ресурсов для того, чтобы на этой основе формировать мнение об устойчивости его финансового состояния и перспективах развития. В данном случае приемы операционного аудита могут рассматриваться в качестве дополнения традиционного финансового аудита.

2. По сфере применения необходимо выделить операционный аудит, проводимый в частном и государственном секторах. В развитых странах аудит эффективности в государственном секторе получил широкое распространение и характеризуется определенной спецификой. Частный сектор представлен многочисленными коммерческими организациями разных отраслей. К частному сектору относятся кредитные, страховые организации. В связи с тем что сфера применения операционного аудита практически не ограничена, данный перечень можно продолжить.

3. По типам (видам) аудиторов: операционный аудит может проводиться внутрихозяйственными, независимыми и государственными аудиторами.

4. По степени охвата можно выделить:

а) комплексный аудит, или полный аудит, когда проводится проверка деятельности организации, органа государственного управления или отдельного подразделения в целом;

б) тематический, связанный с оценкой эффективности и результативности отдель-

ных функций, систем деятельности (например, функций снабжения, бухгалтерского учета).

5. По режиму проведения: текущий операционный аудит, периодический и единовременный. Текущий аудит проводится на постоянной основе, примером его является функционирование службы внутреннего аудита. Проведение периодического операционного аудита осуществляется время от времени, с различной частотой, например, один раз в год. Проведение проверок эффективности деятельности государственных органов будет являться примером периодического операционного аудита. Единовременный операционный аудит проводится в срочном порядке в зависимости от необходимости, например обращение администрацией организации в аудиторскую фирму за консультационной помощью по отдельному специфическому вопросу.

6. В зависимости от объектов аудита предлагается выделить функциональный аудит, организационный аудит, аудит программ и специальный аудит. В дополнение к рассмотренным Аренсом и Лоббеком основным видам операционного аудита предлагается выделить аудит программ, который имеет особое значение в государственном секторе и характеризуется определенной спецификой. Также аудит программ может проводиться в крупных корпорациях, где осуществляется несколько различных внутренних программ. Объектом такого аудита обычно является один специфический проект.

Кроме этого, представляется необходимым рассмотреть основные направления функционального операционного аудита. Данный вид аудита фокусируется на определенных функциональных областях. Комплексный операционный аудит охватывает все основные области, в случае проведения тематического аудита проверка может проводиться в отношении одной или нескольких функций.

Перечень областей может варьироваться в зависимости от масштабов и специфики деятельности организации. Зарубежные авторы предлагают различные варианты такого перечня. Джон Бертон предлагает выделить пять главных областей: внутренний контроль; планирование и информационные системы; управление активами; система маркетинга; система производства[7]. По мнению исследователя, в пределах каждой из этих областей можно идентифицировать различные процедуры, которые являются наиболее существенными в повышении качества управления.

Уильям Гринвуд предложил выделить следующие области: организационная структура; маркетинг; договоры и контракты; инжиниринг; производство; закупки; контроль качества; финансы и бухгалтерский учет[8].

Американский институт управления выделил десять областей для проведения операционного аудита, многие аудиторы использовали данную классификацию. Она включает следующие области[9]:

1. Социально-экономическая функция.
2. Организационная структура.
3. Доходность и прибыльность.
4. Обслуживание акционеров.
5. НИОКР.
6. Оценка руководителей подразделений.
7. Финансовая политика.
8. Эффективность производства.
9. Система сбыта.
10. Оценка высшего исполнительного руководства.

По нашему мнению, для типичной производственной организации средних размеров могут быть выделены следующие функциональные области: финансы и бухгалтерский учет; маркетинг, производство, закупки, управленческий персонал. **В** зависимости от структуры организации, ее размеров и специфики деятельности данный перечень может быть видоизменен. Для крупных компаний большое значение имеют

организационная структура и научные исследования.

7. По функциональному назначению предлагается выделить консультационный, оценивающий и вспомогательный операционный аудит. Хотя на практике, как правило, оценка деятельности сочетается с консультациями, рекомендациями по ее улучшению, в зависимости от потребностей пользователей одна из функций является доминирующей. При государственном аудите пользователей в основном интересует оценка эффективности деятельности органов государственной власти, бюджетных учреждений. Этот же вид аудита, осуществляемый внутренними аудиторами, более ориентирован на выявление резервов и разработку рекомендаций по улучшению деятельности. Кроме этого, приемы и методы операционного аудита могут использоваться как вспомогательное средство при решении других задач, например для оценки возможности реализации принципа непрерывности деятельности предприятия при проведении финансового аудита.

Предложенная классификация не является исчерпывающей, она может быть дополнена и детализирована. При классификации была предпринята попытка рассмотрения операционного аудита как широкого и многофункционального явления, требующего детального методологического исследования в целях его практического применения как современного инструмента повышения эффективности деятельности организаций различных отраслей экономики.

ПРИМЕЧАНИЯ

[1] Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ от 7 августа 2001 г. (с дополнениями и изменениями).

[1] *Арене А., Лоббек Дж.* Аудит / Пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 1995. С П .

[3] *Ветров А. Ал.* Операционный аудит-анализ. М.: Перспектива, 1996. С. 14.

[4] *Ковалева О. В., Константинов Ю. П.* Аудит: Учеб. пособие / Под ред. О. В. Ковалевой. М.: Приор-издат, 2003. С. 15.

[5] *Бровкина Н. Д.* Оценка эффективности и аудит: соотношение и взаимосвязь // Аудит и финансовый анализ. 2004. № 2. С. 201.

[6] *Филиппова В. В.* Аудит эффективности в системе государственного финансового контроля: Дис. на соис. учен, степени канд. экон. наук. М., 2005. С. 53.

[7] *Burton J. C.* Management auditing//The Journal of Accountancy. 1968. May. Vol. 125. Issue 5. P. 42.

[8] *Greenwood W. T.* Consultants Learning Curve: Developmental Stages in an Organizational Analysis // Academy of Management Proceedings, 1976. P. 179.

" *Martindell J.* The Management Audit // Academy of Management Proceedings. 1962. P. 164.