

ОСНОВНЫЕ ЭТАПЫ ОПЕРАЦИОННОГО АУДИТА

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

В представленной статье рассмотрены задачи и содержание основных этапов операционного аудита, а также используемые на различных этапах данного вида аудита приемы и методы. Предложена схема операционного аудита, включающая три основных этапа, характерных для любого вида аудита, внутри которых выделены шаги, отражающие специфику операционного аудита.

Ключевые слова: операционный аудит, схема, этапы, методы.

The article is devoted to the objectives and contents of the basic stages of operational audit and to various stages of the given kind of audit methods. The author suggests the scheme of operational audit including three basic stages, which are characteristic of any kind of audit and contain the steps reflecting the specificity of operational audit.

Key words: operational audit, scheme, stages, methods.

Развитие бухгалтерского учета и аудита в мировой практике привело к трансформации аудита, постепенному расширению его функций. В настоящее время все более широкое распространение во всем мире получает операционный аудит, получивший признание как действенный инструмент идентификации и решения проблем, повышения эффективности деятельности и конкурентоспособности организаций.

Современные условия развития российской экономики характеризуются ростом требований к качеству управления компаниями под влиянием мировых тенденций глобализации, интеграции, усложнением организационной структуры предприятий. В контексте этих тенденций развитие операционного аудита приобретает особенно важную роль.

Значительный вклад в развитие теоретических и практических проблем аудита внесли известные отечественные ученые: Р. А. Алборов, В. Д. Андреев, В. В. Бурцев, С. М. Бычкова, 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 многие другие. Тем не менее в отечественной литера-

туре по аудиту многие вопросы операционного аудита освещены недостаточно. Большинство исследований посвящено традиционному подтверждающему аудиту, в последние годы особое внимание получили вопросы развития операционного аудита в государственном секторе. Необходимость широкого распространения операционного аудита в отечественной практике аудита требует комплексного изучения и развития его методологии, разработки методического обеспечения операционного аудита с учетом специфики деятельности организаций различных отраслей экономики.

Операционный аудит может являться направлением деятельности отдела внутреннего аудита или может выполняться внешними аудиторами. В любом случае основные принципы его проведения последовательны. Главной целью операционного аудита является идентификация таких областей, участков, где в результате введения или модификации управленческого и оперативного контроля, директив политики или связанных с ними корректирующих действий могут быть достигнуты сокращение затрат, операционные усовершенствования или повышение доходности.

Было выделено всего два основных этапа операционного аудита: на первом этапе осуществляется предварительный обзор, который состоит из ограниченного тестирования всей функциональной области в целях изоляции критических, проблемных областей. Второй представляет собой глубокий операционный аудит в отобранных функциональных областях [7, р. 33].

По аналогии с концепцией финансового аудита определено четыре шага, которые могут быть выполнены практически для любого вида аудита [8, р. 41]:

- предварительное исследование, необходимое для получения общего представления;
- изучение учредительных и иных документов в целях определения установленных целей, сфер деятельности и применимых ограничений;
- исследование частей экономической системы, в том числе оценка политики и процедур, эффективности управления и проблемных областей;
- подготовка и представление заключения по результатам аудита.

Стандартный операционный аудит включает обычно следующие шесть этапов [5, р. 164]:

1. Идентификация критериев управления.
2. Подготовка к операционному аудиту:
 - а) изучение внешней среды;
 - б) корректировка критериев эффективности с учетом специфики организации;
 - в) подтверждение возможности проведения аудита.
3. Проведение операционного обзора:
 - а) выбор техники обзора: анкетный опрос или меморандум;
 - б) оценка результатов операционного обзора.
4. Проведение глубокого операционного аудита.
5. Подготовка отчета по результатам операционного аудита:
 - а) подготовка отчета по результатам операционного обзора;

б) подготовка отчета о результатах глубокого операционного аудита.

6. Продолжение операционного аудита:

- а) продолжение в последующие периоды;

б) продолжение в определенных проблемных областях.

Отечественными авторами также предлагаются различные походы в отношении этапов операционного аудита. Так, Л. В. Шишов выделяет следующие основные этапы [4]:

- выделение объектов аудита;
- определение цели аудита, его задач и нормативной базы, применяемой при аудите;
- выделение критериев эффективности состояния или функционирования объекта контроля;
- планирование аудита;
- выбор методик аудита и проведение аудита;
- выявление «узких мест», резервов повышения эффективности деятельности экономического субъекта;
- формирование выводов в итоговом документе по проведению аудита.

Нами предлагается схема стандартного операционного аудита, включающая три основных этапа, характерных для любого вида аудита, внутри которых выделены шаги, отражающие специфику операционного аудита:

1. Предварительный этап:
 - 1.1. Подготовка к проведению аудита.
 - 1.2. Планирование аудиторской проверки.
2. Проведение операционного аудита:
 - 2.1. Проведение предварительного обзора.
 - 2.2. Проведение глубокого операционного аудита в отдельных областях.
3. Заключительный этап:
 - 3.1. Подготовка отчета о результатах операционного аудита.
 - 3.2. Обсуждение результатов проверки с клиентом и подведение итогов.

Как и любая другая аудиторская проверка, операционный аудит начинается с

подготовки к проведению аудита. На данном этапе определяются цели и объем аудита, осуществляется формирование команды аудиторов и общее ознакомление с аудируемой организацией, выбираются критерии оценки эффективности деятельности аудируемого лица.

На стадии подготовки аудиторы должны изучить специфику организации, внутренние и внешние факторы ее деятельности, встретиться с персоналом организации и произвести оценку возможности проведения аудита. Необходимо установить начальный контакт с персоналом организации, чтобы получить возможность оценить его заинтересованность в проведении проверки. Важный аспект операционного аудита – установление конструктивных отношений с ключевым персоналом аудируемой организации. Сотрудниками организации может проявляться скрытое противодействие работе аудиторов в силу ряда причин: во-первых, работа аудиторов может расцениваться ими как угроза сокращения штата в целях повышения эффективности деятельности; во-вторых, операционный аудитор может рассматриваться в качестве наемного агента собственника (руководства) предприятия, проводящего обследование в целях обнаружения ошибок и промахов ключевого персонала. Кроме этого, особенность человеческой психики заключается в противодействии любым изменениям без наличия на то серьезных обуславливающих факторов. В то же время отсутствие заинтересованности ключевого персонала в сотрудничестве с операционными аудиторами значительно снижает ценность его результатов. Для предотвращения негативного или скептического отношения работников к проверяющим возможно разъяснение целей и задач аудита, его конструктивного характера и наличия минимальной угрозы индивидуальной безопасности. Для мотивации заинтересованности служащих в выявлении резервов совершенствования в определенных областях аудитор может дополнительно сделать акцент

на том, что основная задача аудита – устранение недостатков, имеющих место в текущей деятельности организации, что в конечном итоге способствует длительной занятости ее работников в связи с повышением финансовой устойчивости и конкурентоспособности предприятия.

На предварительном этапе должны быть установлены критерии оценки эффективности управления. Основная предпосылка осуществления операционного аудита – допущение существования общих знаменателей хорошего управления, которые применимы ко всем типам организаций. Цель выбора критериев управления состоит в том, чтобы обеспечить сравнительный анализ данных организации либо с аналогичными данными других организаций, либо с данными прошлых периодов. Идентификация общих критериев управления позволяет использовать сравнение даже между такими организациями, где различия в технике бухгалтерского учета делают простое сопоставление показателей нецелесообразным, например сравнение организаций торговли и некоммерческих организаций.

Внешний операционный аудит осуществляется на основе двустороннего соглашения о сотрудничестве между аудиторско-консалтинговой организацией и клиентом, поэтому до начала осуществления проверки должна быть четко сформулирована роль каждой стороны. На предварительном этапе должны быть оговорены условия аудита. Возможно, менеджмент аудируемой организации будет ожидать от операционного аудита больших результатов, однако существует принцип рациональности, а также определенные ограничения, присущие и финансовому аудиту, и операционному. Поэтому в целях избежания последующих недоразумений необходимо точно определить цели и масштаб аудита, его характер, а также объем обязательств аудитора перед аудируемым лицом в договорных документах.

Так же как и при проведении аудита финансовой отчетности, аудитору необходимо планировать свою работу с целью

эффективного и своевременного проведения аудита. Планирование аудита включает в себя установление общей стратегии аудита и разработки плана аудита. Аудитор должен разработать общую стратегию аудита, которая устанавливает объем, время, направление аудита и является руководством при разработке более детального плана аудита. План аудита более детализирован по сравнению с общей стратегией аудита и включает описание характера, сроков и объема аудиторских процедур, выполняемых членами аудиторской группы. Важным вопросом на данном этапе является определение состава аудиторской группы. Операционный аудит является более сложным видом проверки по сравнению с финансовым аудитом, от опыта и квалификации аудиторов во многом зависит качество и успех аудита. При необходимости могут привлекаться внешние эксперты в отдельных областях.

Составление плана аудита начинается с идентификации ключевых элементов. Для этого может быть использован горизонтальный метод, связанный с различными областями, или вертикальный метод, основанный на функциональном подходе. Типичный горизонтальный подход устанавливает ключевые элементы, касающиеся целей управления, например: качество управления, квалификация персонала, обоснованность планов, политики и процедур. Типичный вертикальный подход использует ключевые элементы, касающиеся функций управления, например: планирование, производство, сбыт, исследования и инжиниринг.

Основной этап операционного аудита включает следующие важные шаги: предварительный всесторонний обзор, который должен охватить все важные аспекты аудируемого лица, и глубокий аудит в отдельных отобранных на стадии предварительного обзора областях.

В соответствии с планом, составленным на предварительном этапе, аудитор должен провести предварительный операционный аудит в главных областях управления в це-

лях выявления недостатков и проблем. Перечень областей может варьироваться в зависимости от масштабов и специфики деятельности организации. Зарубежные авторы предлагают различные варианты такого перечня. По нашему мнению, для типичной производственной организации средних размеров могут быть выделены следующие области: финансы; 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 имеет организационная структура и научные исследования.

На этапе предварительного обзора операционный аудитор должен достигнуть двух целей. Во-первых, на основании собранных данных необходимо выявить проблемные области и, во-вторых, оценить эффективность деятельности организации в целом. Для получения необходимой информации могут использоваться такие методы, как исследование документов, выборочное наблюдение, производственный осмотр, инвентаризация, интервью, опрос, а также другие методы, которые могут быть полезны для обеспечения независимой информации и достаточных аудиторских доказательств.

Важная информация может быть получена уже в ходе интервью с управляющим персоналом компании, опроса персонала или клиентов организации. Аудиторские доказательства могут быть также получены из различных документов, как финансового, так и нефинансового характера. Другой способ сбора информации – выборочный контроль работ, позволяющий оценить использование рабочего времени, оборудования. В сфере услуг для сбора доказательств аудитор может получить необходимую информацию, выступая в роли потребителя. Для понимания движения материальных ценностей, информации и людей широко применяется графический метод, с помощью которого отображаются проте-

кающие на предприятии процессы. Для анализа полученных данных и подтверждения имеющихся гипотез широко используются методы других дисциплин – финансового анализа, маркетинга, стратегического менеджмента, статистики – горизонтальный и вертикальный анализ, анализ коэффициентов, факторный анализ, SWOT-анализ, модель пяти сил, цепная оценочная модель, корреляционный и регрессионный анализ и др. Детальное исследование всех составных частей исследуемой экономической системы в конечном итоге позволяет выявить исходные факторы, оказывающие отрицательное влияние на конечные показатели и являющиеся источниками проблем.

Общая оценка эффективности деятельности организации осуществляется на основе критериев, установленных на предварительном этапе. Критерии выбираются применительно к конкретной организации с учетом ее размеров и специфики деятельности. Зарубежными и отечественными авторами предлагаются различные показатели для оценки эффективности дел.

John Burton предлагает следующие критерии «меры успеха» [6, р. 43]:

1. Рентабельность продаж в сравнении со среднеотраслевыми значениями коэффициента.

2. Рентабельность долгосрочного капитала в сравнении со среднеотраслевыми значениями коэффициента.

3. Вариация коэффициентов рентабельности в сравнении с аналогичными среднеотраслевыми значениями.

По мнению К. Уолша, для измерения эффективности деятельности компании наиболее важными являются коэффициенты «доходность совокупных активов» и «доходность собственного капитала» [3, с. 64].

А. П. Иванов, проведя анализ современных подходов к оценке эффективности управления, выделил основные показатели, используемые в международной практике: прибыль на акцию, прибыль на акционерный капитал, отношение прибыли к активам компании, рентабельность инвестици-

онных проектов, экономическая добавленная стоимость [1, с. 78].

Аудитором может быть использован перечень критериев эффективности, также могут применяться комплексные методики оценки эффективности дел.

Следующая стадия аудита – глубокий операционный аудит – является достаточно сложной, на данном этапе может потребоваться привлечение внешних экспертов и консультантов. Основные проблемные области, обнаруженные в ходе предварительного обзора, должны быть исследованы всесторонне, более подробно. Результаты, полученные на предыдущей стадии, являются предварительными, и глубокий операционный аудит должен подтвердить, зарегистрировать или дополнить их. В некоторых случаях информация, полученная на данном этапе, может опровергнуть ранее сделанные аудитором выводы.

На данном этапе аудитор должен решить следующие задачи:

- получить достаточные и уместные доказательства наличия определенных недостатков и проблем;

- выявить факторы, повлиявшие на их возникновение, и оценить влияние каждого фактора;

- разработать определенные корректирующие действия и рекомендации по устранению выявленных слабостей.

На этапе глубокого операционного аудита используются сложные методы, требующие от аудиторов определенной подготовки и навыков, а также соответствующего программного обеспечения. Выбор конкретных методов зависит от отраслевой принадлежности и специфики деятельности организации. Для производственных систем может использоваться функционально-стоимостной анализ, MSPC-анализ (Multivariate Statistical Process Control, или «многомерный статистический контроль процессов»). Также используются методы ABC-анализа, программно-логическое моделирование, статистические методы (корреляционный и регрессионный анализ, те-

ория массового обслуживания и прогнозирования). Стоимость использования данных методов достаточно высока, поэтому для рациональной организации работы аудитор должен быть способен разграничить фундаментальные проблемы и незначительные слабости.

Одним из современных методов математической статистики, в последнее время в мировой практике получающим все более широкое применение для наблюдения за производственными процессами, улучшения их функционирования, повышения качества продукции и разработки новых технологий и продуктов, является MSPC-анализ (Multivariate Statistical Process Control, или «многомерный статистический контроль процессов»).

Как отмечают исследователи, в последнее десятилетие MSPC широко используется в мире в разнообразных областях промышленности для различных непрерывных процессов, как, например, контроль качества производства меди и анализ состава примесей, контроль качества бензина. Кроме того, MSPC применяется и в случаях, когда процесс состоит из отдельных стадий и для получения качественной продукции необходимо контролировать кинетику процессов внутри одной или нескольких стадий, например: контроль производства пекарских дрожжей, контроль процесса полимеризации при производстве полиэтилена низкой плотности [2].

Несмотря на достаточную сложность и относительно высокую стоимость методов, используемых на этапе глубокого операционного аудита, их применение в западной практике показало меньшее число ложных предупреждающих сигналов по сравнению с более традиционными методами, их высокую результативность и эффективность. По нашему мнению, именно такие методы, как функционально-стоимостной анализ, программно-логическое моделирование, MSPC-анализ, требуют тщательного исследования и внедрения в практику российского аудита и консалтинга как инструмен-

ты повышения эффективности производственных и операционных систем.

По результатам анализа необходимо разработать альтернативные решения выявленных проблем. Каждое решение моделируется, критически оценивается и усовершенствуется. Операционным аудитором может быть выявлено несколько потенциальных областей для усовершенствования. В случае если ресурсы ограничены, необходимо отобрать область, в которой незначительные и приемлемые по стоимости усовершенствования могут привести к существенным положительным результатам. Для этой цели Р. Рейдер предлагает рассчитывать индекс леввериджа, который рассчитывается как отношение стоимостной оценки эффективности запланированного изменения к ожидаемым затратам на изменение [9, р. 143]. Область, получившая самый высокий индекс леввериджа, является наиболее выгодной для внедрения мероприятий по усовершенствованию.

На заключительном этапе операционного аудита осуществляется подготовка отчета о результатах операционного аудита, результаты проверки обсуждаются с руководством аудируемого лица, при необходимости в отчет вносятся корректировки. Отчет по результатам операционного аудита является более подробным и менее формализованным по сравнению с отчетом по результатам финансового аудита. Аудитор может включить любую важную информацию, имеющую отношение к целям аудита. Кроме значимых недостатков, обнаруженных в ходе аудита, могут быть указаны и выявленные положительные моменты в деятельности организации. В отчете должны быть отражены результаты предварительного обзора и глубокого операционного аудита, соответствующие целям проверки, а также рекомендации по корректирующим действиям и улучшению работы. Структура и содержание отчета зависит от таких факторов, как сроки проверки, компетентность руководства, результаты проверки, группы пользователей отчета.

Таким образом, исследование методологии операционного аудита свидетельствует, что данный вид аудита является по сравнению с финансовым аудитом более сложным. В операционном аудите наряду с традиционными методами аудита нашли широкое применение методы статистики, математического моделирования, финансового и управленческого анализа, стратегического менеджмента, маркетинга и других дисциплин. Для ши-

рокого распространения операционного аудита в Российской Федерации необходимо решение комплекса организационных и методических мероприятий, в том числе дальнейшее исследование методологии операционного аудита, совершенствование нормативно-правовой базы в области аудита, переподготовка кадров, качественная разработка программного обеспечения для организаций различных отраслей экономики.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. *Иванов А. П.* Стоимостные критерии оценки эффективности управления // *Финансы*. 2008. № 2.
2. *Померанцев А. Л., Родионова О. Е.* Многомерный статистический контроль процессов // *Методы менеджмента качества*. 2002. № 6. С.15–21.
3. *Уолли К.* Ключевые показатели менеджмента: как анализировать, сравнивать и контролировать данные, определяющие стоимость компании / Пер.с англ. М.: Дело, 2000.
4. *Шишов Л. В.* Развитие методики управленческого аудита в газоснабжающих организациях: Автореферат дис. ... канд. экон. наук. Ростов-на-Дону., 2006. 27 с.
5. *Buckley J. W.* Operational audits by public accountants // *ABACUS*, 1966. December.
6. *Burton J. C.* Management auditing // *The Journal of Accountancy*. 1968. May. Vol. 125 Issue 5.
7. *Dodwell J. W.* Operational auditing – a part of the basic audit // *The Journal of Accountancy*. 1966. June.
8. *Morse Jr., Ellsworth H.* Performance and operational auditing // *Journal of Accountancy*. 1971. June. Vol. 131 Issue 6.
9. *Reid R. A., Koljonen E. L.* Operations Management Audit: Service Customer Assessment Technique for Managerially-Initiated Improvements // *Journal of Professional Services Marketing*. 2000. Vol. 21 Issue 2.