

Особенности проведения операционного аудита

© 2009 А.А. Ситнов

кандидат экономических наук, доцент

Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации

В статье впервые обобщены и систематизированы основные этапы операционного аудита и особенности их проведения. В результате исследования автор обозначил свою точку зрения на возможности организации и проведения указанного направления аудита, раскрыл его некоторую схожесть с финансовым аудитом, а также выделил отличительные черты.

Ключевые слова: операционный аудит, управленческие рекомендации, логическая последовательность процедур, специалисты-эксперты, аудирующий (аудируемый) субъект.

Любой процесс управления представляет собой определенную и непрерывную во времени последовательность действий, объединенных в соответствующие этапы согласно качественному содержанию и однородности тех операций, которые необходимы для их осуществления.

Принятию управленческих решений обычно предшествует исследование сложившейся ситуации и выбор вариантов этих решений, относящихся к той или иной проблеме. При этом под ситуацией понимается “сочетание условий и обстоятельств, в которых возникла проблема”¹. В идеальном случае желательно иметь все возможные варианты действий, которые могли бы устранить причины возникающих проблемных возмущений, и тем самым обеспечить хозяйствующий субъект возможностью достижения своих целевых установок. Выявление и описание проблемной ситуации дают исходную информационную базу для оценки времени, имеющегося для принятия того или иного решения, и величины ресурсов, необходимых для этого. Однако на практике система управления чаще всего не располагает достаточной релевантной информацией и тем более временем для того, чтобы определить и оценить каждое альтернативное решение. Система управления хозяйствующим субъектом в современных условиях развития российской экономики обычно не занимается проблемой оптимизации управленческих решений, а использует вариант решения, который позволяет лишь снять существующую проблему.

Если проблемная ситуация сложна и системе управления приходится опираться на множество всевозможных вариантов ее решения, если информационное обеспечение и его оценка субъективны, может случиться, что ни один из имеющихся вариантов не будет наилучшим выбором. В этом случае главная роль принадлежит профессиональному суждению и компетенции.

¹ Голубков Е.П. Технология принятия управленческих решений. М., 2005. С. 45.

Поэтому в современных условиях системе управления хозяйствующим субъектом необходим эффективный инструмент, позволяющий оперативно реагировать на непрерывные разносторонние возмущения, возникающие как во внутренней, так и во внешней среде этого субъекта, а также предвидеть их будущие проявления. Таким инструментарием может быть высокоинтеллектуальная профессиональная деятельность, обладающая широким аспектом именно тех знаний и навыков, которые требуются современной системе управления любым хозяйствующим субъектом. По мнению большинства современных теоретиков и практиков в области аудиторской деятельности², указанным инструментом может быть современный аудит, обладающий не только постоянно развивающимся профессионализмом, но и определенным набором своих, присущих именно ему, инструментов, позволяющих проверить и оценить ту или иную сложившуюся проблемную ситуацию, предсказать будущее и выработать соответствующие управленческие рекомендации. Однако аудит в таком случае должен быть не только констатирующим и подтверждающим уже свершившиеся факторы, но и разносторонне исследующим, консультирующим, ориентированным на будущие вероятные события, которые могут произойти с аудируемым субъектом в результате его непрерывной деятельности, принимаемых управленческих решений и всевозможных взаимодействий с внешним окружением.

В данной связи указанное направление аудиторской деятельности следует определять как операционный аудит, направленный на проверку бизнес-операций любой хозяйственной эконо-

² См., например, Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. М., 1995; Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. М., 1998; Арнс Э.А., Лоббек Дж. К. Аудит: Пер. с англ. / Гл. ред. проф. Я.В. Соколов. М., 1995; Бульга Р.П. Методологические проблемы учета, анализа и аудита интеллектуального капитала. М., 2005.

мической системы с целью оценки их эффективности и выработки управленческих рекомендаций.

В теории и практике аудита, как в зарубежных странах, так и в России, общепринято, что его проведение осуществляется в три основных этапа: планирование, непосредственно аудиторская проверка и формирование отчетных документов о полученных результатах аудирования. Указанные этапы, по нашему мнению, в полной мере можно отнести и к операционному аудиту, но при этом их содержание имеет свои специфические черты, присущие только этому направлению аудита и обусловленные главным образом разнообразием предметных областей, подвергаемых аудиторскому исследованию, и его особенностями.

В то же время в общем понимании процесс операционного аудита представляет собой логическую последовательность процедур, выполняемых аудирующим субъектом с привлечением наиболее компетентных в исследуемой предметной области экспертов (в том числе сотрудников аудируемого субъекта), с целью выявления и оценки тех или иных проблемных ситуаций, возникающих в ходе функционирования хозяйственной системы и, как следствие, выработки управленческих рекомендаций по их преодолению.

Таким образом, операционный аудит, как и финансовый, должен последовательно пройти все три указанных выше основных этапа, а именно:

- планирование;
- операционное аудирование по существу проблемы;
- подготовка отчетных документов и управленческих рекомендаций.

Вместе с тем, по нашему мнению, операционный аудит не должен завершиться традиционной отчетной формой о результатах проведенного аудирования. В силу того, что основными задачами этого направления аудита являются выявление и оценка вероятных резервов повышения эффективности функционирования аудируемой хозяйственной системы, а также выработка соответствующих управленческих рекомендаций по их оптимизации и мобилизации, то, как следствие, аудитор должен обеспечить необратимость процесса внедрения этих рекомендаций. Поэтому период времени, необходимый для реализации указанных управленческих рекомендаций, следует рассматривать в качестве особого этапа операционного аудита, который можно обозначить как этап внедрения результатов аудирования.

Однако, по нашему мнению, и на этом этапе операционный аудит не может считаться за-

вершенным. Аудирующему субъекту необходимо получить достаточную и надлежащую информацию о результативности проведенного аудиторского исследования, в частности, последствий внедрения и использования аудированным субъектом управленческих рекомендаций, выработанных по результатам операционного аудита. Этот этап можно обозначить как этап определения эффекта, полученного от использования результатов операционного аудита.

Таким образом, следует признать, что операционный аудит не завершается на стадии аудиторского отчета (заключения). Его полный цикл необходимо рассматривать от традиционного этапа планирования до получения результатов от внедрения управленческих рекомендаций. Кроме того, важно отметить, что особенности операционного аудита определяют весьма специфические подходы к каждому из указанных выше этапов.

Традиционно «планирование аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур»³. При этом аудирующий субъект прежде всего должен определить самые важные области аудирования, что позволит ему выявить наиболее значимые проблемы, стоящие перед хозяйствующим субъектом, а сам процесс аудита будет осуществлен с оптимальными затратами, качественно и своевременно.

В то же время организация операционного аудита требует проведения значительно больших по объему аудиторских процедур аналитического и оценочного характера, затрат времени и ресурсов по сравнению с традиционным финансовым аудитом. Это, в свою очередь, обусловлено тем, что многообразие предметных областей, а также объектов аудирования, их предварительное исследование, а также формирование аудиторских доказательств требуют подготовки весьма обширной информационной базы. Кроме того, метод и научный аппарат операционного аудита предполагает применение весьма разнообразного аналитического и оценочного инструментария, который, в свою очередь, требует особой тщательности подготовки и времени практического осуществления.

Все это позволяет с уверенностью утверждать, что операционный аудит имеет более сложную методологию проведения по сравнению с финансовым аудитом. При этом весьма важной составляющей операционного аудита является индивидуальность и нетипичность каждого ауди-

³ Аудиторские стандарты (в ред. от 25 авг. 2006 г. № 523). М., 2007. С. 35.

руемого субъекта, его целевых потребностей, а также существующая необходимость непосредственного и тесного взаимодействия аудирующего субъекта с сотрудниками аудируемого на всех этапах аудиторского цикла.

В зарубежных странах при осуществлении любого направления операционного аудита (управленческого, производственного, аудита эффективности и пр.) предполагается проведение открытых дискуссий с наиболее компетентными сотрудниками аудируемого субъекта, что позволяет им реализовать свои точки зрения, аргументы и предложения по исследуемым проблемам⁴. Указанный подход позволяет использовать наиболее оптимальные приемы аудиторского исследования и минимизирует риск односторонних субъективных оценок со стороны аудирующего субъекта.

Кроме того, важно отметить, что от характера взаимоотношений аудирующего субъекта с аудируемым зависят сами условия, в которых реализуется операционный аудит любой тематической направленности. Залогом получения качественных, оптимальных и объективных результатов операционного аудирования, как правило, является атмосфера непосредственного сотрудничества сторон аудиторского процесса, их взаимного уважения и понимания.

Именно такой подход к операционному аудированию позволяет наиболее конструктивно реализовать на практике все управленческие рекомендации, полученные по результатам проведенного аудита.

В целях формирования и реализации указанных отношений аудирующий субъект должен на всех этапах аудиторского цикла поддерживать атмосферу творческого взаимоотношения. Так, например, представляется необходимым еще на этапе планирования аудиторского исследования выявить и согласовать с руководством и наиболее компетентными сотрудниками аудируемого субъекта целевые установки и соответствующие им факты, имеющие наибольшее значение для исследуемой предметной области. Кроме того, необходимо оценить и согласовать существующие и потенциальные критерии оценки эффективности функционирования хозяйственных систем, которые целесообразно использовать в рамках конкретного аудирования, конкретной предметной области и объекта исследования.

Указанный подход позволит аудирующему субъекту избежать возможных субъективных про-

тиворечий между ним и аудируемым субъектом, что, в свою очередь, приведет к позитивному отношению к результатам аудирования и управленческим рекомендациям со стороны всех сотрудников хозяйствующего субъекта. Поэтому еще перед началом аудита аудирующему субъекту необходимо:

- проинформировать заинтересованных сотрудников аудируемого субъекта о целях и сроках операционного исследования;
- представить аудируемому субъекту состав аудиторской группы;
- согласовать все полномочия по доступу к любой, в том числе и конфиденциальной, информации аудируемого субъекта;
- согласовать обязанности и ответственность конкретных ведущих сотрудников аудируемого субъекта;
- обсудить методологические подходы к процессу аудирования;
- ответить на все вероятные вопросы со стороны сотрудников аудируемого субъекта относительно существенных аспектов предстоящего аудиторского исследования.

Как уже отмечалось ранее, операционный аудит является более сложным направлением аудита, чем традиционно применяемый финансовый. Но, как и финансовый, операционный аудит не может быть проведен надлежащим образом без привлечения сторонних специалистов - экспертов различного профиля, которые обладают соответствующей компетентностью и профессионализмом в исследуемых предметных областях аудируемого субъекта. При этом внешние специалисты-эксперты могут привлекаться посредством включения их в состав аудирующей группы для выполнения отдельных заданий, подготовки экспертных заключений, аналитических записок, актов или оценок.

Одной из наиболее распространенных форм привлечения специалистов - экспертов различных областей знаний - к проведению операционного аудиторского исследования является формирование специальной консультационной группы из сотрудников аудирующего субъекта, наиболее компетентных в данной предметной области представителей аудируемого субъекта, а также независимых внешних экспертов. Указанную группу необходимо формировать еще на этапе планирования, с тем чтобы она функционировала на всем протяжении операционного аудиторского цикла.

Сформированная таким образом группа специалистов-экспертов не только проводит соответствующие требованиям аудирования экспертные исследования, но и оказывает помощь не-

⁴ Иванова Е.И., Мельник М.В., Шлейников В.И. Аудит эффективности в рыночной экономике: Учеб. пособие / Под ред. С.И. Гайдаржи. М., 2007; Уринцов А.И. Инструментальные средства адаптации экономических систем. М., 2003.

посредственно аудирующей группе по наиболее значимым аспектам аудирования, а также непредвиденным особо сложным проблемным ситуациям, возникающим в ходе исследовательских работ. Кроме того, указанная группа на основе информации, получаемой от аудирующей группы, дает советы в части формирования стратегической направленности аудирования, декомпозиции целей и задач, выбора методов и процедур, критериев оценки эффективности деятельности аудируемого экономического субъекта, а также обоснования формулируемых выводов и соответствующих им управленческих рекомендаций. При этом сама группа специалистов-экспертов не должна директивно вмешиваться в ход проведения аудирования, а вся ответственность за выводы и рекомендации, сделанные указанной группой, ложится непосредственно на аудируемый субъект.

Поэтому, привлекая к операционному аудиту специалистов-экспертов, аудирующий субъект должен определить основные цели, задачи, объем и условия выполнения их работы, изложив их в виде письменной инструкции.

В то же время, при любых обстоятельствах использования специалистов-экспертов аудирующему субъекту необходимо помнить, что существует риск необъективности сделанных ими выводов и рекомендаций.

Планируя операционный аудит конкретного хозяйствующего субъекта, следует учитывать, что аудиторскому исследованию необходимо подвергать практически все сферы деятельности дан-

ного субъекта. Однако практика показывает, что сроки и объемы предстоящего аудирования не позволяют в полной мере охватить весь хозяйствующий экономический субъект. Поэтому для повышения эффективности аудиторского цикла прежде всего следует отбирать наиболее значимые сферы и проблемы, стоящие перед указанным субъектом, постоянно дополняя и расширяя круг исследований в процессе аудирования.

Такой подход позволяет оптимизировать имеющиеся у аудирующего субъекта ресурсы на проведение детального операционного аудирования наиболее важных для аудируемого субъекта участков его деятельности.

Как показывает опыт многих зарубежных стран (Великобритании, Канады, США и др.), выбор конкретных направлений операционного аудита для включения их в план текущего аудиторского исследования осуществляется на основе стратегического плана, разработанного аудирующим субъектом на долгосрочную перспективу взаимодействий с аудируемым экономическим субъектом, а также по результатам предварительной аудиторской работы, подготовки и экспресс-диагностики значительного объема информации о существующих проблемах, стоящих перед последним⁵. Указанная информационная база должна включать в себя данные о нормативно-правовом поле, влияющем на аудируемый экономический субъект, его организационной структуре, целях, задачах, функциях управления, бизнес-процессах, ресурсах и планируемых результатах деятельности этого субъекта.

Поступила в редакцию 04.06.2009 г.

⁵ Уринцов А.И. Указ. соч.