

МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
имени М.В.ЛОМОНОСОВА
Экономический факультет

На правах рукописи

Суйц Павел Викторович

**ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДЫ
ОПЕРАЦИОННОГО АУДИТА**

08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика»

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Москва 2009

Диссертационная работа выполнена на кафедре учета, анализа и аудита экономического факультета Московского государственного университета имени М.В.Ломоносова

- Научный руководитель:** доктор экономических наук, профессор, зав. кафедрой учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ им. М.В.Ломоносова
Шеремет Анатолий Данилович
- Официальные оппоненты:** доктор экономических наук, профессор, директор центра-кафедры эккаунтинга и аудита Высшей школы международного бизнеса Академии народного хозяйства при Правительстве Российской Федерации
Кондраков Николай Петрович
- кандидат экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Академии труда и социальных отношений
Хамидуллина Зулейха Чулпановна
- Ведущая организация:** **Российская академия предпринимательства**

Защита состоится «10» сентября 2009 г. в 15¹⁵ на заседании Диссертационного совета Д.501.001.18 при Московском государственном университете им. М.В.Ломоносова по адресу: 119992, г. Москва, ГСП-1, Ленинские горы, МГУ им. М.В.Ломоносова, учебный корпус экономического факультета, ауд.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке гуманитарных факультетов МГУ им. М.В.Ломоносова.

Автореферат разослан « » августа 2009 г.

Ученый секретарь
Диссертационного совета Д.501.001.18
при МГУ им. М.В.Ломоносова, доктор
экономических наук, профессор

В.П.Суйц

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В современных условиях совершенствование управления компаниями непосредственно связано с операционным менеджментом, который обеспечивает управление компаний по процессам создания потребительских стоимостей для каждой группы клиентов компании. Операционный менеджмент является деятельностью по разработке, использованию и совершенствованию бизнес-процессов, операций и управлению ими.

Последние исследования компании «Эрнст энд Янг» показали, что даже в условиях мирового кризиса более 53% из 337 крупнейших компаний мира планируют направление инвестиций в ближайшие 12-18 месяцев на оптимизацию модели бизнеса и бизнес-процессов¹.

Однако, российские компании максимально консервативны. Они предпочитают не менять бизнес-модели, бизнес-процессы, сосредоточившись на задаче обеспечения стабильного денежного потока. Но после выхода из кризиса это может привести к дальнейшей потере конкурентоспособности и потере рынка².

В современных условиях наиболее широкое распространение в странах с развитой рыночной экономикой получил процессный подход в управлении, заключающийся в том, что любая деятельность в компании формализуется и нормализуется (нормируется) конкретным, ориентированным на клиента и результат бизнес-процессом, представляющим собой определенную логическую, техническую и технологическую организационную последовательность и взаимодействие персонала по выполнению конкретных операций по созданию продукта или предоставление услуги.

Традиционный функциональный подход к управлению уступает место процессному подходу с ориентацией на конкретного клиента и конкретный результат. Это не упраздняет выполнение отдельных функций в управлении, но жестко подчиняет функции управления регламентам выполнения бизнес-процессов, ориентированным на результат для клиента.

Задача непрерывного совершенствования бизнес-процессов и операций требует выполнения функций контроля и оценки состояния бизнес-процессов и выполнения операций экономично, рационально и результативно. Именно эти задачи решаются в операционном аудите.

Операционный аудит – относительно новое явление в российской практике. Такие услуги оказывают в России аудиторские компании «большой четверки». Некоторые российские аудиторские фирмы также указывают в перечне своих услуг операционный аудит, однако пока еще он выполняется, зачастую, простым проведением анализа хозяйственной деятельности и по своей сути не вполне является операционным аудитом.

¹ Новые возможности в сложных условиях. Антикризисные меры. Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В., 2009. [http://www.ey.com/Global/assets.nsf/Russia/Opportunities_in_adversity_RU/\\$file/Opportunities_in_adversity_RU.pdf](http://www.ey.com/Global/assets.nsf/Russia/Opportunities_in_adversity_RU/$file/Opportunities_in_adversity_RU.pdf).

² См. Малыгин М. Изменения к лучшему. Ведомости №33, от 25 февраля 2009 г.

Даже в странах с развитой рыночной экономикой не сложился общепринятый подход к понятию операционного аудита, хотя операционный аудит применяется на практике и регламентируется для государственных предприятий, например, в США и Канаде и других странах.

Операционный аудит является современным методом и актуальным инструментом повышения эффективности управления, кардинальной перестройки производственных, организационных процессов, протекающих в компании. Операционный аудит является инструментом правильного, рационального, экономичного выстраивания современных бизнес-процессов и выполнения операций, как их элементов.

Можно сказать, что операционный аудит обслуживает, в первую очередь, потребности операционного менеджмента, хотя информация о нем необходима и собственникам, акционерам.

Операционный аудит в Российской Федерации является одним из новых и перспективных направлений оказания прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

Данная работа является одной из первых в Российской Федерации работ, рассматривающих операционный аудит в соответствии с международной практикой, его регламентацией в ряде развитых стран и пока еще ограниченного его применения в крупных российских компаниях.

Особенностью данной диссертационной работы является не только рассмотрение чисто теоретических, методологических вопросов операционного аудита, но и его адаптации к современной практике работы крупнейших российских компаний с их отраслевой спецификой, особенностями функционирования в среде рыночных отношений.

Недостаточная разработанность вопросов теории, методологии, методики операционного аудита, его организации и методов проведения предопределили выбор темы данного исследования, цель, задачи и основные направления работы.

Все вышесказанное делает рассмотрение вопросов операционного аудита и его внедрение в практику внутреннего и внешнего аудита в Российской Федерации весьма актуальным и значимым.

Степень изученности проблемы. Существенный вклад в исследование современной теории и практики аудита внесли российские специалисты В.А.Андреев, М.А.Азарская, Н.П. Барышников, С.М. Бычкова, Ю.А.Данилевский, В.Б.Ивашкевич, Г.С.Клычкова, А.В.Крикунов, Н.Т.Лабынцев, Л.Г.Макарова, М.В.Мельник, О.А.Миронова, В.Ф.Палий, В.И.Петрова, В.И.Подольский, А.Н.Романов, Я.В.Соколов, Л.В.Сотникова, Е.В.Старовойтова, А.А.Терехов, Ф.И.Харисова, В.А.Хмельницкий, С.М.Шапигузов, Л.З.Шнейдман.

Из зарубежных специалистов наиболее известны в Российской Федерации Р.Адамс, А.Аренс, Р.Додж, Дж.Лоббек, Дж.Робертсон и другие.

Несмотря на большое количество научных трудов в области аудита вопросы операционного аудита рассматриваются лишь эпизодически, на

уровне общих определений и кратких характеристик. В настоящее время стали появляться лишь первые разработки в этой области.

Внедрение современного операционного менеджмента, процессного управления в российских компаниях невозможно без организации внутреннего и внешнего операционного аудита.

Цель и задачи исследования. Основной целью работы явилась разработка основ методологии, а также методики проведения операционного аудита как нового явления в практике внутреннего и внешнего аудита в Российской Федерации.

В диссертационной работе поставлены следующие задачи:

- 1) Обобщить теорию и практику проведения операционного аудита в системе операционного менеджмента;
- 2) Выявить основные черты, сущность, и содержание операционного аудита;
- 3) Определить основные особенности и возможную регламентацию внутреннего и внешнего операционного аудита;
- 4) Разработать методологические основы проведения операционного аудита, включая вопросы планирования, оценки рисков, построения выборки, контроля качества, документирования, методов и процедур операционного аудита, формирования аудиторского отчета о проведении операционного аудита;
- 5) Разработать основы методики проведения операционного аудита бизнес-процессов и операций.

Область исследований. Диссертационная работа выполнена в рамках обозначенной в паспорте специальностей ВАК области исследований «Контроль и аудит финансово-хозяйственной деятельности» п. 2.1. «Методология и технология аудита», п. 2.4. «Методология разработки программ аудита и плана проверок».

Предмет исследования. Предметом исследования являются теоретико-методологические и методические проблемы организации операционного аудита в компаниях, на предприятиях.

Объект исследования. Объектом исследования является финансово-хозяйственная, управленческая и аудиторская деятельность крупных компаний нефтяной и телекоммуникационной отраслей.

Информационной базой исследования послужили действующие акты законодательного, нормативного и методического характера, данные управленческого учета и отчетности в компаниях, внутрифирменные стандарты проведения аудита в компаниях и аудиторских организациях, научные положения, содержащиеся в трудах отечественных и зарубежных специалистов в области аудита, данные интернет-сайтов.

Теоретическая и методологическая основы исследования. Теоретической и методологической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых и специалистов в области внутреннего и внешнего аудита, внутреннего контроля, операционного менеджмента,

управления рисками, управленческого консультирования. В ходе исследования автором использован широкий круг источников по рассматриваемым вопросам (публикации в периодических изданиях, материалы конференций и презентаций).

Методологической базой исследования послужили общенаучные принципы исследования, предполагающие изучение финансово-хозяйственных отношений и явлений в их развитии и взаимосвязи. Методология исследования включала диалектический метод познания и изучения, использование теории внутреннего и внешнего аудита, корпоративного управления, операционного менеджмента, методологии описания бизнес-процессов и анализа хозяйственной деятельности. Применялись общенаучные и специальные методы исследования: анализ, синтез, индукция и дедукция, логический, комплексный и системные подходы к оценке экономических явлений, тестирование и опрос как методы получения информации о бизнес-процессах и операциях в компаниях.

Научная новизна исследования. Данная диссертация представляет собой одну из первых отечественных комплексных работ, в которой системно рассматриваются вопросы организации, методов и методологии операционного аудита, а также даются методические подходы к проведению такого аудита по конкретным бизнес-процессам.

Научная новизна исследования заключается в следующих разработках и выводах автора:

- *Определена сущность и содержание операционного аудита как новой для российской практики услуги, связанной с аудиторской деятельностью;* в работе предложен авторский подход к определению сущности и содержания операционного аудита, его связи с операционным менеджментом в компаниях;
- *Предложена концепция операционного аудита применительно к условиям современной российской практики;* эта концепция включает нормативное регулирование внутреннего и внешнего операционного аудита, специфическую организацию его проведения, специальные методы и методику его проведения;
- *Разработаны методологические основы операционного аудита,* включающие вопросы планирования, специфики оценки рисков и уровня существенности, аудиторской выборки в операционном аудите, методов и процедур аудита бизнес-процессов и операций, доказательств, оценки бизнес-целей и бизнес-процессов, формирования аудиторского отчета по результатам операционного аудита, что позволяет использовать эти разработки как базу для внутренней регламентации проведения внешнего и внутреннего операционного аудита для саморегулируемых аудиторских организаций, аудиторских фирм и для департаментов внутреннего аудита российских компаний;
- *Предложены основы методики проведения операционного аудита операций и бизнес-процессов,* включая организацию, методы и

методику проведения операционного аудита контрольных процедур бизнес-процессов, методику проведения аудита бизнес-процесса планирования и управления бизнесом, методику аудита производственных, технологических бизнес-процессов с привлечением экспертов.

Теоретическая и практическая значимость работы. Результаты, полученные в ходе исследования, будут способствовать более широкому использованию операционного аудита в различных коммерческих организациях. Теоретические положения диссертации могут быть использованы саморегулируемыми организациями аудиторов, аудиторскими и консалтинговыми компаниями, подразделениями внутреннего аудита при разработке собственных внутренних стандартов проведения операционного аудита. Практическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что его концептуальные положения могут найти применение при решении вопросов совершенствования методов и методик проведения операционного аудита практикующими внешними внутренними аудиторами.

Результаты и выводы данной работы могут использоваться:

- Непосредственно в работе аудиторско-консультационных фирм при проведении внешнего операционного аудита и консультировании по операционному менеджменту и аудиту;
- В деятельности саморегулируемых аудиторских организаций для регламентирования операционного аудита;
- В практической деятельности компаний по совершенствованию внутреннего аудита бизнес-процессов, контрольных процедур системы внутреннего контроля;
- В работе подразделений внутреннего аудита различных компаний;
- В системе обучения, аттестации и повышения квалификации аудиторских и бухгалтерских кадров;
- При чтении учебных курсов в высших учебных заведениях, а также на курсах повышения квалификации аудиторов и бухгалтеров.

Апробация и внедрение результатов исследования. Исследование носит научно-практический характер, отдельные его составляющие были опубликованы автором, апробированы в выступлениях на международных научно-практических конференциях «Татуровские чтения» (2004 г.), «Ломоносовские чтения» (2008 и 2009 гг.) в МГУ им.М.В.Ломоносова, научно-практической конференции в г.Омске (2006 г.), а также внедрены в практику работы ЗАО «Делойт и Туш СНГ», аудиторской компании «ФБК», Международной общественной организации «Ассоциация бухгалтеров и аудиторов «Содружество»». Результаты исследования апробированы в процессе работы автора в сфере аудиторско-консультационной деятельности.

Публикация результатов исследований. По теме диссертационного исследования автором опубликовано 6 печатных работ общим объемом

2,05 п.л., в том числе две работы опубликованы в изданиях, рекомендованных ВАК России.

Структура диссертации. Структура работы обусловлена поставленной целью, задачами, логикой исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, иллюстрирована схемами, содержит таблицы. Логика и содержание излагаемого материала обусловлены целевым подходом и характером исследуемых проблем.

Во введении обоснована актуальность темы, указана цель диссертационного исследования, предмет и объект диссертационной работы, теория и методология исследования, а также раскрыта его научная новизна.

В первой главе *«Сущность и содержание операционного менеджмента и операционного аудита»* рассмотрена сущность операционного аудита, его цели, информационное обеспечение, основные направления проведения операционного аудита.

Во второй главе *«Методологические основы операционного аудита»* рассматриваются вопросы планирования, оценки рисков, информационного обеспечения, организации контроля качества аудита, оценки системы внутреннего контроля и доказательств при проведении операционного аудита.

В третьей главе *«Методические основы проведения операционного аудита»* представлена методика операционного аудита бизнес-процессов, методы проведения такой работы, определение эффективности бизнес-процесса на предприятии, этапы проведения операционного аудита бизнес-процессов.

В заключении диссертационной работы изложены выводы и обобщены научно-практические результаты исследования.

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

1. Сущность и содержание операционного менеджмента и операционного аудита.

Операционный менеджмент является неотъемлемой частью любой управленческой деятельности и заключается в эффективном и рациональном управлении любыми операциями, но, прежде всего, операциями, имеющими ключевое значение для клиентов и организации. Знание основ операционного менеджмента помогает менеджерам не только работать с большей эффективностью, но и лучше понимать принципы деятельности своей организации³.

Операционный менеджмент (Activity Based Management) – это управление бизнес-процессами в компании, первичным уровнем которых представляются отдельные операции.

³ См., например, Идельменов С.В., Идельменов А.С., Лобов С.В. Операционный менеджмент. М.: ИНФРА-М, 2005, с.12.

Операция – это вид действий (как правило, отдельного сотрудника), выполняемых с определенной целью для выпуска продукта (стадии) или оказания услуги. Операция является первичным элементом целого, элементом процесса, процедуры достижения результата.

Бизнес-процесс, процедура – упорядоченная совокупность операций, выполнение которых приводит к достижению определенной цели деятельности компании. Бизнес-процесс, с нашей точки зрения, также можно рассматривать как целенаправленную совокупность взаимосвязанных операций, которые по определенной технологии преобразуют ресурсы в продукт или его стадию, представляющие ценность для внешнего или внутреннего потребителя.

Операционный менеджмент, таким образом, заключается в управлении операциями и бизнес-процессами для обеспечения их рациональности и экономичности, это управление операциями (действиями) персонала для увеличения ценности, получаемой клиентом – покупателем, а также получения прибыли от создания ценности.

Операционный менеджмент возник как противовес традиционному функциональному менеджменту, а бизнес-процессы – как новая форма и способ организации бизнеса.

С нашей точки зрения, большое количество различных подходов к определению операционного аудита связано со смешением «родовых» и «видовых» признаков к определению понятия операционного аудита.

По нашему мнению, «родовым», базовым признаком операционного аудита является его объект: управленческие, технологические, финансовые, хозяйственные **операции** и последовательности взаимосвязанных операций – **бизнес-процессы**.

К числу остальных характеристик операционного аудита следует отнести множество других «видовых» характеристик, что, в определенной степени, смешивает его с другими видами аудита и видами деятельности: цель, исполнители, характер, методы, методология, методика проведения, связь с другими видами (услугами) аудита, причины выделения операционного аудита как специального.

С нашей точки зрения, цель операционного аудита – обнаружение недостатков в проведении операций и осуществлении бизнес-процессов для их устранения и совершенствования операций и бизнес-процессов.

По нашему мнению, исполнители операционного аудита – внутренние и внешние аудиторы. Для проведения операционного аудита, как внутреннего, так и внешнего, могут привлекаться эксперты и специалисты как в самой компании или ее подразделениях, так и со стороны.

С выходом российских компаний на международные рынки капитала ужесточились требования к внутреннему аудиту и системе внутреннего контроля. В настоящее время во многих крупных российских компаниях внутренние аудиторы уже осуществляют операционный аудит контрольных процедур бизнес-процессов как части системы внутреннего контроля.

Характер проведения операционного аудита, с нашей точки зрения, - обязательный и инициативный. Обязательный операционный аудит проводится в том случае, если он включен в годовой план проведения внутреннего аудита в компании (хотя при этом могут привлекаться и внешние аудиторы). Инициативный аудит связан с текущими потребностями компании или ее структурных подразделений. Он может быть как внутренним, так и внешним. Во многих компаниях на практике его считают консалтинговой услугой (даже если он внутренний), только по одной причине - внедрение его результатов не является обязательным (в отличие от обязательного аудита, где внедрение результатов контролируется более высоким уровнем управления), а служит лишь ориентиром при принятии управленческих решений.

Методы операционного аудита отличаются от методов общего аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, их перечень подробно рассматривается ниже.

Операционный аудит имеет и свою методологию проведения. Вопросам методологии посвящена вторая глава данной работы. Эти материалы могут быть использованы для регламентации проведения операционного аудита в саморегулируемых организациях аудиторов, для разработки внутреннего стандарта «Операционный аудит» саморегулируемой организации аудиторов, а также, на его основе, для разработки внутрифирменного стандарта «Операционный аудит» в аудиторских организациях.

Методика проведения операционного аудита также весьма специфична, поскольку предполагает наличие специальных отраслевых знаний и опыта работы, знаний в области технологии и организации производства, операционного менеджмента.

Связь операционного аудита с другими видами (услугами) аудита – наиболее проблемная область в определении его сущности. Операционный аудит связывают с управленческим аудитом, с аудитом эффективности, с консалтингом в аудите. Было бы странно, если бы эта связь отсутствовала, однако, с нашей точки зрения, существование данной связи не означает отсутствия у операционного аудита своей проблематики, предмета, объекта и методов проведения. Этот вопрос также рассматривается в данной работе.

Причина выделения операционного аудита как специального, с нашей точки зрения, как уже отмечалось выше, - переход на процессный метод в управлении, конкурентная необходимость более жесткого контроля затрат и, как следствие этого - внедрение метода ABC -учета затрат по видам деятельности (операциям).

С нашей точки зрения, **операционный аудит** – это проверка операций (процедур и бизнес-процессов) для подготовки рекомендаций по совершенствованию их выполнения для повышения экономичности и рациональности использования ресурсов компании и повышения результативности достижения ее целей. Операционный аудит включает

аудиторскую проверку: правильности отнесения затрат на операции и бизнес-процессы по созданию продукта и обслуживанию клиента; рациональности и экономичности выполнения операций; рациональности и экономичности последовательности и структуры операций в бизнес-процессе; возможности совершенствования выполнения операций и бизнес-процессов и снижения рисков.

По нашему мнению, к операционному аудиту следует относить не только проверку операций, но также и проверку процедур и бизнес-процессов. Как правило, в крупных компаниях существуют регламентированные внутренние организационные и технологические процедуры и бизнес-процессы, которые состоят из отдельных операций, логически связанных между собой. Поэтому в операционном аудите необходимо изучать и проверять не только отдельные операции, но и их последовательности.

При проведении операционного аудита, как уже отмечено, возникает необходимость оценивать операционную эффективность, экономичность, рациональность бизнес-процессов, например, для сравнения действующего и предлагаемого вариантов организации бизнес-процесса.

Для такой оценки можно использовать два основных подхода: на основе затрат времени на операции бизнес-процесса; на основе затрат по стоимости проведения отдельных операций бизнес-процесса..

2. Планирование и оценка рисков в операционном аудите

Целью планирования операционного аудита является разработка общего подхода к проведению проверки, включая проведение следующих мероприятий: предварительное изучение бизнес-процессов как объекта аудита и ключевых рисков, связанных с данными бизнес-процессами (определение предметной области); предварительная оценка разрабатываемых мер по снижению выявленных рисков; оценка трудозатрат (в терминах рабочего времени и квалификации), необходимых для выполнения задания по аудиту; предварительное распределение ответственности между аудиторами и утверждение сроков выполнения аудиторских процедур.

При проведении операционного аудита возникает два основных вида рисков: риски, связанные с объектом аудита – бизнес-риски, это риски неэффективности операций и бизнес-процедур. Риски, связанные с выполнением самого операционного аудита – это риски того, что существенные недостатки выполнения операций и недостатки в организации бизнес-процессов не будут выявлены.

К рискам операционного аудита относятся: нарушение сроков выполнения задания по аудиту; отсутствие должного понимания бизнес-процессов объекта аудита; специфические моменты - ущемление интересов групп и отдельных лиц; неправильная организация процесса планирования; изменения в деятельности объекта аудита в процессе выполнения задания по

аудиту; неправильный выбор области аудита; неспособность аудиторов выявить высокорискованные операции объекта аудита.

Целью оценки рисков является:

а) При анализе эффективности существующих бизнес-процессов: выявление основных рисков, присущих тем или иным процессам; тестирование контрольных процедур, направленных на минимизацию рисков; оценка *остаточного* риска; выработка рекомендаций по минимизации рисков.

б) При анализе соответствия выполнения операций и операционной деятельности утвержденным нормативным документам: выявление несоответствий и рисков (несут ли обнаруженные несоответствия риски); оценка рисков (являются ли данные риски существенными для операционной деятельности аудируемого объекта); разработка аудиторских рекомендаций по коррекции области/ процесса, в котором обнаружен риск (процедуры, необходимые для снижения данного риска до приемлемо низкого уровня).

Различные действующие элементы контроля позволяют смягчить неотъемлемые риски, присущие тем или иным бизнес-процессам – то есть повысить вероятность достижения целей.

Задача аудитора, по нашему мнению, – определить *остаточный риск* следующим образом:

Присущий риск – риск средств контроля = остаточный риск

Затем следует сравнить *остаточный риск* с оптимальным уровнем:

- уровень остаточного риска выше оптимального является неприемлемым;
- уровень остаточного риска ниже оптимального соответствует избыточному контролю, и необходимо снизить затраты на проведение избыточного контроля, обеспечив тем самым повышение экономичности выполнения операций и процедур.

Заключение об оптимальности уровня остаточного риска делается на основании аудиторского суждения. Основания, позволившие сделать заключение об оптимальности уровня остаточного риска, должны быть доведены до руководства аудируемого объекта

В работе предложена следующая *классификация рисков для целей операционного аудита*:

Высокий риск – недостаток в бизнес-процессе, имеющий настолько существенное значение для определенного направления деятельности, что он требует немедленного внимания со стороны руководства того направления деятельности, в котором имеется данный недостаток, а также принятие первоочередных мер по его устранению.

Средний риск – серьезный недостаток, требующий немедленного внимания со стороны владельца бизнес-процесса, в котором имеется данный недостаток, а также разработки согласованной программы по его скорейшему устранению.

Низкий риск – такой недостаток в бизнес-процессе, который не обязательно требует немедленного внимания, но для своевременного устранения которого необходима согласованная программа мероприятий, разработанная руководителем производственной единицы или иным руководителем соответствующего уровня.

3. Существенность и оценка системы внутреннего контроля в операционном аудите

Понятие существенности в операционном аудите, с нашей точки зрения, несколько отличается от этого понятия в общем аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В операционном аудите *под существенностью понимается*:

1. определение ключевых операций и бизнес-процессов, значительно влияющих на бизнес компании и результат деятельности;
2. определение ключевых операций и бизнес-процессов для значительного повышения их экономичности, рациональности и результативности.

При проведении операционного аудита аудитор оценивает то, что является существенным, по своему профессиональному суждению.

В отличие от финансового аудита – аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, в операционном аудите операций и бизнес-процессов существенность выбора объекта аудита следует обосновывать.

Аудиторы должны изучить систему внутреннего контроля, осуществляемого руководством проверяемой организации, которая имеет отношение к операционному аудиту. Кроме того, система внутреннего контроля организации может сама по себе являться объектом операционного аудита. В этом случае аудиторы проверяют, рассматривают операции и процедуры внутреннего контроля, оценивая рациональность и экономичность этих операций и процедур.

Выполнение операционного аудита основывается на проверке и оценке: бизнес-целей и бизнес-процессов объекта аудита; соответствующих бизнес-рисков и процедур контроля объекта аудита.

Выполнение аудиторского задания в операционном аудите начинается с детальной оценки/анализа бизнес-целей объекта аудита и бизнес-процессов, входящих в рамки аудиторской проверки. Аудиторская группа должна получить четкое, объективное и детальное представление о бизнес-целях и бизнес-процессах объекта аудита.

Рабочие бумаги аудитора предназначаются для нескольких целей. Они являются основой для аудиторских отчетов, помогают аудиторам в проведении и контроле аудита и позволяют другим лицам проверить качество аудита. Эта третья цель особенно важна, так как операционный аудит является предметом проверки другими аудиторами и контролирующими должностными лицами и специалистами организации.

Бизнес-процессы, подлежащие аудиторской проверке, а также соответствующие им риски и процедуры контроля должны быть надлежащим

образом задокументированы для того, чтобы аудиторы или персонал, контролирующий выполнение аудиторского задания, могли получить четкое и ясное представление о проверяемой области.

4. Методы операционного аудита

Методы проверки и исследования в операционном аудите включают: детальные процедуры, аналитические процедуры.

Выбор конкретных процедур зависит от цели их проведения, допустимости и адекватности информации, необходимости для их проведения, от объекта аудита, а также от профессионального суждения самого аудитора. Количество процедур должно быть необходимым и достаточным для достижения целей проверки

К числу специфических методов операционного аудита, применение которых возможно, с нашей точки зрения, при проведении операционного аудита относятся: обследование, изучение ситуации в компании; анализ методов организации работы; беседы со специалистами компании; организация совещаний с сотрудниками аудируемого лица; анализ заключений экспертов; рассмотрение результатов маркетинговых исследований; анализ инструкций, описаний действующих бизнес-процессов, документов и материалов; использование материалов внутренних и внешних аудиторов; разбор практических ситуаций со специалистами; моделирование ситуаций; рассмотрение имеющейся информации об эффективности, экономичности, рациональности или о неэффективности; документирование и тестирование всех важных процедур управления; определение ориентиров требуемых изменений; интервьюирование ответственных лиц; проверка и анализ первичных документов; проверка и оценка проведения операций, процедур и бизнес-процессов; проверка и оценка должностных и технологических инструкций; сбор и оценка рыночной информации из внешних источников; проверка и оценка систем контроля и безопасности; сопоставление данных; оценка прозрачности бизнес-процедур и соответствие установленным правилам; оценка надежности систем внутреннего контроля; выявление и оценка потерь и убытков; разработка рекомендаций по устранению недостатков в проведении операций, процедур бизнес-процессов и систем контроля.

В качестве основных методов рационализации бизнес-процессов в операционном аудите могут использоваться: упрощение бизнес-процессов за счет устранения ненужных операций благодаря совершенствованию технологии, организации процесса, автоматизации информационного обеспечения; увеличение гибкости бизнес-процесса за счет быстрого адаптирования, перестройки его, исходя из новых потребностей производства и управления; увеличения стабильности процессов за счет снижения отклонений от их хода; совмещение использования бизнес-процессов, увеличение масштабов выполнения, загрузки бизнес-процесса; снижение затрат на операции, не увеличивающие ценности для клиента, или устранение таких операций; снижение или полное устранение потерь от

операций; устранение «узких мест» при проведении операций; сокращение времени проведения бизнес-процесса; рассмотрение иных вариантов выполнения операций, включая аутсорсинг.

5. Аудиторский отчет о проведении операционного аудита

Аудиторский отчет о проведении операционного аудита – это документ, содержащий наиболее важную информацию о работе, проделанной аудиторами в ходе выполнения аудиторского задания по операционному аудиту: цель проверки и ее объем, результаты работы, замечания аудиторов, комментарии руководства объекта аудита, рекомендации по устранению выявленных недостатков, а также сроки, в течение которых должны быть приняты указанные меры.

Стандартный аудиторский отчет по результатам проведения операционного аудита, с нашей точки зрения, должен содержать следующие разделы:

1. Титульный лист. На титульном листе отображается следующая информация: статус аудиторского отчета (окончательная версия/проект), название аудита, дата документа, номер отчета, область проверки, фамилия, имя, отчество директора по аудиту, персональный состав аудиторской группы и список рассылки аудиторского отчета.

2. Оглавление. Наличие оглавления улучшает качество отчета с точки зрения пользователя.

3. Резюме. Резюме содержит краткое описание основной информации о бизнес-единице и/или бизнес-процессе с соответствующими деталями. Также в резюме указываются *объем и цели аудиторских работ* – в соответствии с планом операционного аудита перечисляются основные цели аудита.

Объем аудита определяет рамки конкретной аудиторской проверки, любые ограничения, накладываемые на деятельность аудиторов, и состав отчетности, предоставляемой заказчику услуг. Кроме того, определяются процессы, которые необходимо протестировать в ходе выполнения аудиторского задания. При определении объема и целей операционного аудита руководитель аудиторской группы рассматривает области, где потенциальная выгода от проведения аудита максимальна – обычно это области с наиболее высокими рисками – и перечисляет их.

Также в резюме должно входить заключение, содержащее мнение аудиторов об экономичности, рациональности и эффективности того бизнес-процесса, в отношении которого проводился аудит. Заключение должно быть кратким и информативным.

Предоставление консультационных услуг в области операционного аудита должно производиться только при обеспечении независимости суждения аудиторов, а также при отсутствии конфликта интересов. Это в равной мере относится как к внешним, так и внутренним аудиторам. Рекомендации, разработанные по результатам консультационной деятельности, должны быть представлены руководству для оценки и

принятия решения об их выполнении. Таким образом, консультационная деятельность носит рекомендательный характер и не является составной частью функции управления. Решение о выполнении рекомендаций целиком и полностью находится в компетенции руководства компании.

Предлагаемые в данной диссертационной работе методологические и методические основы операционного аудита могут являться базой для разработки регламентаций проведения операционного аудита.

1. Для саморегулируемых организаций аудиторов (СРО) - как внутренний стандарт саморегулируемой организации, для использования членами СРО при проведении внешнего операционного аудита.
2. Для аудиторских организаций – при разработке внутрифирменных стандартов внешнего операционного аудита.
3. Для крупных компаний – для внутренней регламентации деятельности подразделений внутреннего аудита при проведении операционного аудита.

6. Методические основы проведения операционного аудита.

С нашей точки зрения, организационная методика проведения операционного аудита контрольных операций и процедур бизнес-процессов включает следующие основные этапы:

1. Определение предметной области операционного аудита;
2. Планирование операционного аудита.
3. Порядок выполнения операционного аудита.
4. Завершение операционного аудита.

В свою очередь, определение предметной области операционного аудита включает следующие вопросы (схема 1):

- предварительная работа до начала аудиторской проверки;
- формирование технического задания на проведение операционного аудита;
- сбор исходной информации для проведения операционного аудита.



Схема 1. Определение предметной области операционного аудита

Планирование операционного аудита предполагает выполнение следующих этапов (схема 2):

- составление программы операционного аудита;
- определение функций и обязанностей членов аудиторской группы;
- определение коммуникационных связей по программе операционного аудита.

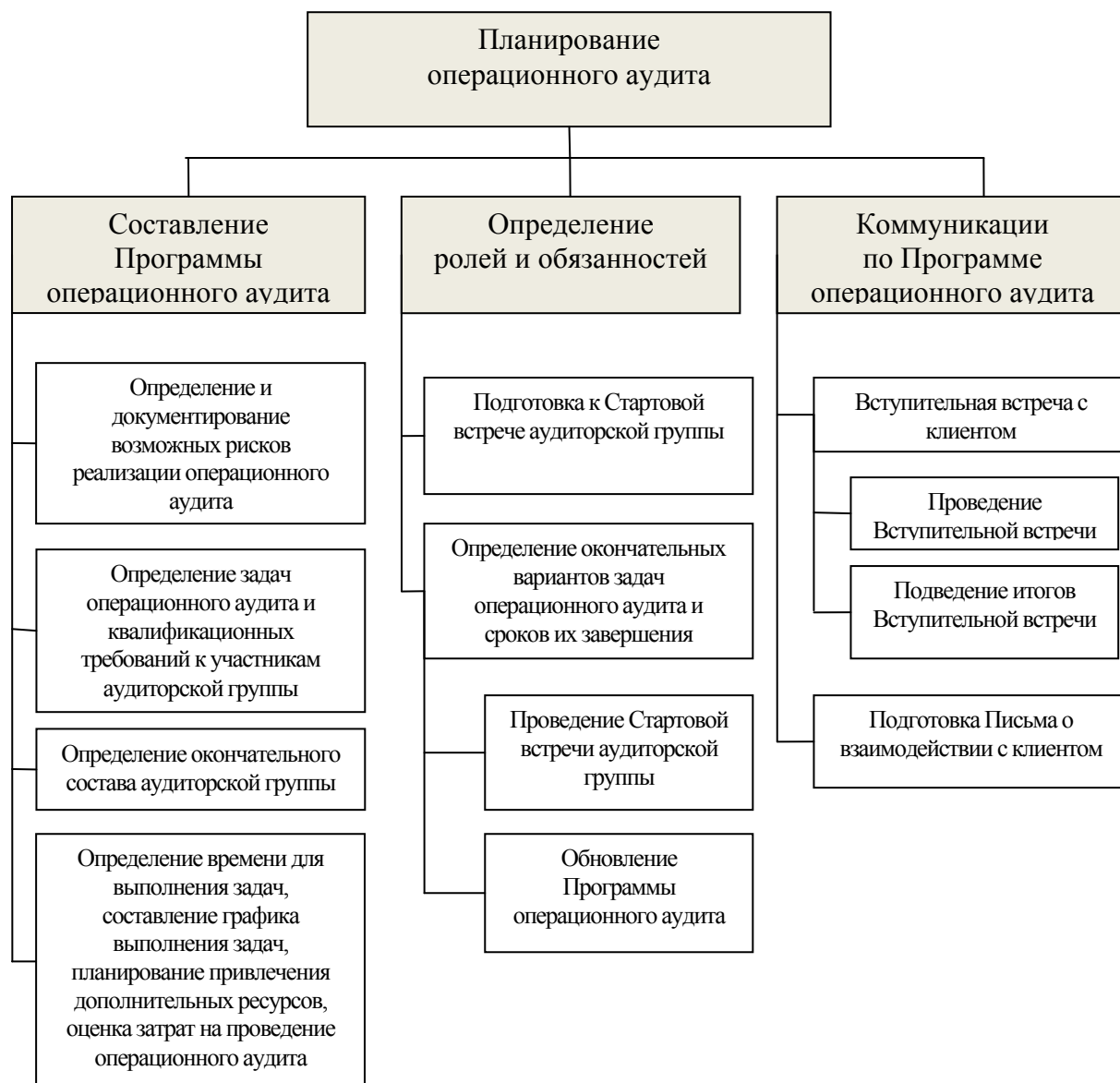


Схема 2. Организация работы по планированию операционного аудита.

Выполнение операционного аудита контрольных операций и процедур бизнес-процессов предполагает проработку двух основных вопросов:

- оценку дизайна контрольных процедур и операций бизнес-процесса (схема 3);
- тестирование контрольных процедур и операций бизнес-процесса (схема 4);



Схема 3. Организация и проведение операционного аудита по оценке дизайна контрольных процедур.



Схема 4. Порядок выполнения работ по тестированию контрольных процедур и операций при выполнении операционного аудита.

Завершение операционного аудита контрольных процедур и операций включает:

- подготовку оценки рациональности, экономичности и результативности контрольных процедур и операций бизнес-процесса;
- подготовку заключительной встречи с владельцем бизнес-процесса;
- формирование финального отчета по результатам проведения операционного аудита;
- заключительную оценку реализации задач операционного аудита;
- проверку рабочей документации аудиторской группы.

В результате выполнения аудиторского задания составляются следующие рабочие документы операционного аудита:

- Меморандум вступительной встречи;
- Программа аудита;

- Форма для документирования рисков и процедур контроля;
- Форма для тестирования рисков и процедур контроля;
- Форма для замечаний аудитором;
- План мероприятий по устранению замечаний аудитором;
- Меморандум заключительной встречи;
- Отзыв о проверке со стороны руководства объекта аудита.

В диссертационном исследовании детально рассмотрены все перечисленные вопросы, имеющие, с нашей точки зрения, определяющее значение для методики проведения операционного аудита операций и процедур любого бизнес-процесса.

В диссертационном исследовании отмечается, что операционный аудит может применяться для проверки любых операций и бизнес-процессов. В работе рассматривается для примера порядок проведения операционного аудита процесса «Планирование и управление бизнесом», в частности, раздел «Слияния и поглощения». Это особенно важно для крупных компаний, тем более, во время кризиса.

При проведении операционного аудита действующего процесса необходимо использовать несколько специальных тестов и оценивать на их основе риски достижения бизнес-цели и рациональность и экономичность дизайна подпроцессов.

К числу основных тестов операционного аудита бизнес-процессов следует отнести:

Тест 1 – убедиться в том, что задача поставлена правильно, ее реализация приводит к снижению рисков процесса.

Тест 2 – убедиться в том, что содержание операций по решению задачи подпроцесса по внутренним нормативным документам соответствует задаче подпроцесса и не нуждается в корректировке (тест дизайна подпроцесса).

Тест 3 – убедиться в том, что фактически осуществленные операции соответствуют требованиям внутренних нормативных документов .

По результатам проведения операционного аудита обнаруживаются операции или в целом подпроцессы, имеющие высокий риск достижения бизнес-цели. Именно эти подпроцессы и операции являются в дальнейшем объектом пристального внимания аудитором и экспертов.

Аудиторская проверка бизнес-процесса начинается с оценки действующей модели бизнес-процесса для выявления ее слабых мест и возможностей автоматизации процесса. В диссертационном исследовании рассмотрены конкретные примеры методики проведения операционного аудита.

Исходя из действующей модели исполнения заказа, аудитору, используя мнение экспертов, необходимо оценить рациональность, экономичность выполнения операций данного бизнес-процесса.

На основании результатов операционного аудита совместно с экспертами проводится реинжиниринг бизнес-процесса. К данной работе также могут быть привлечены эксперты соответствующих служб компании.

На этой основе предлагается новый вариант бизнес-процесса и может быть рассчитана его экономичность, результативность.

Основные выводы диссертационной работы представлены в заключении.

Основные положения диссертации опубликованы в следующих печатных работах автора:

Статьи в изданиях, рекомендованных ВАК:

1. Суйц П.В. Операционный аудит в управлении предприятием // Вестник университета. Государственный университет управления. № 8, 2007, 0,15 п.л.

2. Суйц П.В. Организация операционного аудита бизнес-процессов // Роль и место цивилизованного предпринимательства в экономике России. Сборник научных трудов. Выпуск XV. – М.: Российская Академия предпринимательства, 2008, 0,3 п.л..

Статьи в других изданиях:

3. Суйц П.В. Специальные виды аудита. // XXXII Международная научная конференция «Реформирование бухгалтерского учета, аудита и бухгалтерского образования в соответствии с международными стандартами. Татуровские чтения». Сборник статей. - М.: МАКС Пресс, 2004, 0,4 п.л.

4. Суйц П.В. Операционный аудит. // Региональные аспекты развития легкой промышленности России: перспективы, конкурентоспособность. Научно-практическая конференция: сборник статей. – Омск, Омский государственный институт сервиса, 2006, 0,2 п.л..

5. Суйц П.В. Планирование операционного аудита. – М.: МАКС Пресс, 2009, 0,5 п.л..

6. Суйц П.В. Операционный аудит – новый, специальный вид аудита. – М.: МАКС Пресс, 2009, 0,5 п.л..