
УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ

THE ACCOUNT, AUDIT AND THE CONTROL

УДК 336.717.6
ББК 65.052.80
Х27

Н.Н. Хахонова

Доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета. Тел: (928) 179 17 03, e-mail: umc@rsue.ru.

И.Н. Емельянова

Старший преподаватель филиала ростовского государственного экономического университета в г. Георгиевске Ставропольского края. Тел: (87951) 674 55, e-mail: ein75@mail.ru.

Роль стратегического аудита в системе аудита коммерческих организаций (Рецензирована)

Аннотация. Статья посвящена роли стратегического аудита в системе аудита коммерческих организаций. В ней определены функции и основные задачи для его проведения; рассмотрено основное место стратегического аудита в составе согласованных процедур; дается основное понятие стратегического аудита и его составляющих; приводятся методы получения информации о деятельности клиента с использованием системы сбалансированных показателей.

Ключевые слова: аудит, стратегическое планирование, согласованные процедуры, стратегический аудит, управленческий аудит, система сбалансированных показателей.

N.N. Khakhonova

Doctor of Economics, Professor of Accounting Department of the Rostov State Economic University. Ph.: (928) 179 17 03, e-mail: umc@rsue.ru.

I.N. Emelyanova

Senior Lecturer of the Branch of Rostov State Economic University in Georgievsk of Stavropol Territory, Applicant for Candidate degree of Accounting Department of the Rostov State Economic University. Ph.: (87951) 674 55, e-mail: ein75@mail.ru.

A role of strategic audit in a system of audit of commercial organizations

Abstract. The paper defines the role of strategic audit in the system of audit of commercial organizations. The authors discuss functions and basic tasks for its conduction, the basic place of strategic audit in structure of coordinated procedures and the basic concept of strategic audit and its constituents. Methods of obtaining information on client activity with the use of the system of balanced indices are discussed in the paper.

Keywords: audit, strategic planning, coordinated procedures, strategic audit, administrative audit, system of balanced indices.

Аудиторский контроль широко применяется в мировой практике. В его основе лежит заинтересованность государства, администрации предприятий и их владельцев в достоверности учета и отчетности.

В СССР в условиях плановой, централизованно управляемой экономики потребность в независимом финансовом контроле не возникала. Его вполне заменяла система ведомственного и вневедомственного контроля, сосредоточенная на поиске упущений и злоупотреблений в финансово-хозяйственной деятельности предприятий, нахождения ошибок и наказания виновных лиц.

Предпосылкой создания аудиторской службы в России является изменение структуры управления народным хозяйством, ликвидация отраслевых министерств и связанной с ними системы ведомственного контроля. Наиболее существенной предпосылкой развития аудита стал процесс разгосударствления экономики и переход на рыночные отношения.

Первоначально аудит представлял собой проверку и подтверждение достоверности бухгалтерских документов и отчетности. Аудиторы в основном рассматривали первичные документы, регистры бухгалтерского учета, а также составленную на их основе бухгалтерскую отчетность. Информация, полученная в результате этого типа аудита, не содержала в себе всего комплекса аналитических показателей и в этом смысле являлась строго ориентированной.

Далее аудит становится системно-ориентированным, в ходе которого аудиторы стали более внимательно изучать взаимоотношения между людьми, составляющими и использующими документы и записи. В целях предупреждения ошибок они стали делать основной упор на повышение системы управления каждого клиента.

Следующим этапом развития аудита становится его ориентация на возможный риск при проведении аудиторских проверок или при консультировании.

В настоящее время в соответствии с Федеральным законом № 307 от 30 декабря 2008 «Об аудиторской дея-

тельности» аудиторская деятельность определяется как деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами. Аудит — это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. Под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность, предусмотренная Федеральным законом от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», а также аналогичная по составу отчетность, предусмотренная иными федеральными законами. Таким образом, целью классического аудита является выражение мнения о достоверности финансовой отчетности аудируемых лиц.

Сохраняющаяся в Российской Федерации достаточно высокая инфляция, развитие кризисных явлений способствуют тому, что реальная картина, характеризующая положение и деятельность организаций, не вполне соответствует информации, содержащейся в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Исходя из специфических требований представителей собственника в ФЗ № 307 от 30 «Об аудиторской деятельности» предусмотрен ряд сопутствующих аудиту услуг [1]. К сопутствующим аудиту услугам, оказание которых регулируется федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, относятся:

— обзорные проверки. Целью обзорной проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности является предоставление аудитору возможности определить на основе процедур, которые предоставляют не все доказательства, требующиеся для аудита, не привлекло ли внимание аудитора что-либо, что заставило бы его предположить, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не была составлена во всех существенных отношениях в соответствии с установленными требованиями к ее составлению. Обзорная проверка включает в себя в основном запросы и аналитические процедуры, направленные

ные на общую проверку надежности предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, за которые отвечает сторона, составляющая отчетность, и предназначенные для использования предполагаемыми пользователями.

— согласованные процедуры. Цель выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации заключается в проведении аудитором процедур аудиторского характера, которые были согласованы между аудитором, лицом, заключившим договор оказания сопутствующих аудиту услуг, и третьим лицом, а также в предоставлении отчета о фактах, отмеченных при выполнении согласованных процедур в отношении финансовой информации.

— компиляция финансовой информации. Целью компиляции финансовой информации для аудитора является использование экспертных знаний в области бухгалтерского учета, а не экспертных знаний в области аудита, для сбора, классификации и обобщения

финансовой информации. Обычно это предполагает приведение подробных сведений в удобную для понимания и управления форму без проверки предпосылок составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, лежащих в основе этой информации.

Однако грамотные управленческие решения не могут приниматься на основе только последних отчетных данных (классический аудит, обзорная проверка, компиляция). В связи с этим формируется новый взгляд на аудит, который рассматривает не только прошлую деятельность организации, но нацелен на будущее, на оценку возможных последствий происходящих в организации событий. Для этого необходима своевременная, достоверная и полная информация, которая формируется при проведении стратегического аудита.

Мы считаем, что проведение стратегического аудита возможно в разрезе согласованных процедур, структура которых представлена на рисунке 1.

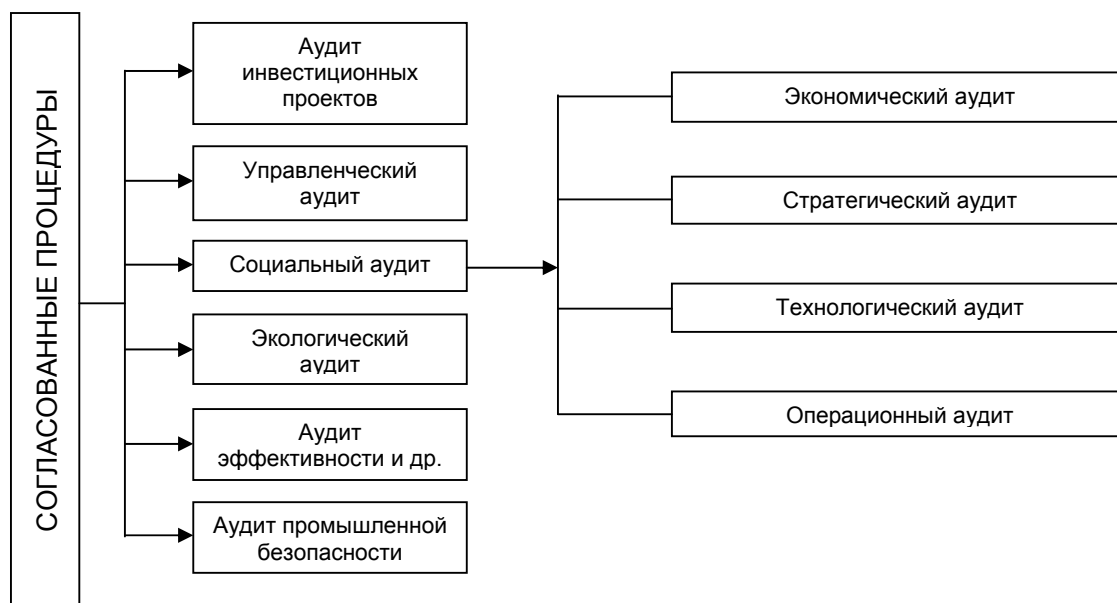


Рисунок 1. Структура согласованных аудиту процедур

Представленная схема показывает, что стратегический аудит находится в системе управленческого аудита, но в то же время является его самостоятельным видом.

По своей сути управленческий аудит предприятий является экономи-

ческой диагностикой существующей на обследуемом предприятии системы стратегического и тактического управления его производственной, коммерческой и социальной деятельностью с последующей разработкой комплекса всесторонних мероприятий, направлен-

ных на устранение выявленных в этой системе недостатков.

В работах российских и зарубежных авторов, направленных на рассмотрение стратегического управления, в основном делается акцент на стратегическое планирование. Вопросам реализации стратегии и стратегическому аудиту уделено недостаточное внимание [2].

Потребность в услугах аудитора как независимого эксперта достоверности финансовых прогнозов организации в условиях конкурентной рыночной экономики объясняется следующими обстоятельствами:

— возможностью необъективной информации со стороны администра-

ции в случаях конфликта с пользователями этой информации: собственниками, инвесторами, кредиторами;

— зависимостью последствий принятых решений от качества информации;

— частым отсутствием у пользователей информации и доступа для оценки ее качества.

Ф. Котлер определяет стратегический аудит как один из основных инструментов для сбора важной (с точки зрения достижения успеха, лидерства) информации, включающей сведения, используемые при разработке конкретных целей и стратегии бизнеса.

Структура стратегического аудита представлена на рис.1.

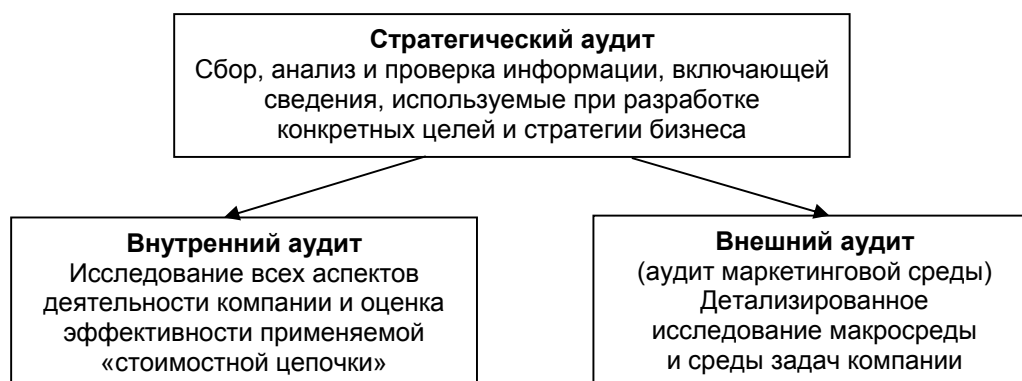


Рисунок 2. Составляющие стратегического аудита

Стратегический аудит осуществляется на базе организационной, технической, экономической, финансовой и другой документации и выполняет ряд функций:

— уменьшение предпринимательского риска пользователей финансовых прогнозов;

— своевременное выявление негативных явлений в прогнозах финансово-хозяйственной деятельности проверяемой организации;

— подтверждение правильности определения исходных данных включенных в прогнозную отчетность;

— определение завершенности прогнозной отчетности;

— установление оценки статей отчетности, которая заключается в арифметической проверке отдельных итогов, включенных в прогнозную отчетность, и подтверждение соблюдения мето-

логических принципов формирования показателей отчетности;

— выработка рекомендаций (подготовка материалов) для принятия решений по результатам стратегического аудита, руководству предоставляется подробный отчет и разработанные рекомендации «Как надо».

Согласно функциональному подходу, стратегический аудит можно определить как управленческую функцию, которая дает возможность оценить степень достижения стратегических целей, в случае необходимости выявить возможные причины отклонений и выработать рекомендации руководству для принятия решений.

В одной из своих работ С.А. Попов говорит о задачах стратегического контроля. Исходя из этого понимания, на наш взгляд, к задачам стратегического аудита можно отнести следующие [3]:

1) становление и развитие информационной базы стратегического управления;

2) мониторинг стратегических показателей по внешней среде;

3) мониторинг стратегических показателей по внутренней среде;

4) координация этапов стратегического управленческого процесса как системы;

5) разработка прогнозных сценариев.

При этом включение в число задач стратегического аудита прогнозных сценариев необходимо в связи тем, что данная разработка направлена на анализ будущего состояния организационной среды компании.

Укрупненно можно выделить следующие этапы стратегического аудита отчетности.

На первом этапе необходимо определить и проанализировать ключевые бизнес-процессы, оказывающие определяющее влияние на достижение целей организации.

На втором этапе по каждому бизнес-процессу выявляются реальные и вероятные риски, формируется взвешенное суждение о том, в какой степени данные риски или угрозы для бизнеса смогут повлиять на достижение целей компании, если они материализуются.

На третьем этапе принимается решение о характере реагирования на риски и при необходимости под каждый риск назначается ответственный, затем разрабатывается соответствующая процедура внутреннего контроля, направленная на его минимизацию.

При проведении стратегического аудита для получения финансовой и нефинансовой информации о деятельности клиента может быть использована система сбалансированных показателей (ССП). Данная система представляет собой сочетание объективных, легко поддающихся количественному учету результатов и субъективных в некоторой степени произвольных параметров будущего роста [4].

Сбалансированная система показателей дополняет систему финансовых параметров уже свершившегося прошлого системой оценок перспектив и

выступает новой схемой, которая включает в отчетность показатели стратегического развития компании.

ССП позволяет аудиторам избежать разрыва в информации между стратегическими целями бизнеса и оперативным управлением и обеспечивает полное понимание того, как отдельные подразделения, службы и даже работники влияют на достижение поставленных перед компанией целей.

В рамках СПП аудитор рассматривает стратегическое развитие предприятия в разрезе следующих четырех направлений:

1) финансовый аспект;

2) взаимоотношения с потребителями;

3) внутренние процессы организации;

4) инновации и развитие персонала.

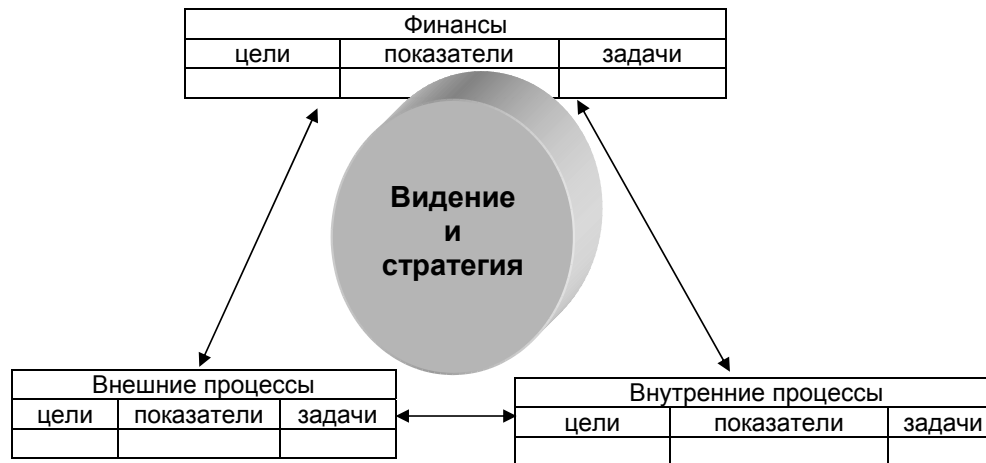
Эти четыре проекции СПП взаимосвязаны и дают аудитору возможность выстроить план действий по проведению стратегического аудита.

Сбалансированный комплекс показателей является краткой и в то же время достаточно полной картиной достижений и итогов продвижения к целям, т.е. общей характеристикой происходящего в организации. Итоговые показатели организации смешиваются с текущими, так как без информации об уровне данных показателей нельзя понять, как именно получены итоговые показатели.

Российскими консультантами предлагается схема СПП, изображенная на рисунке 3.

Основной задачей системы сбалансированных показателей является трансформация миссии компании в конкретные задачи и показатели. Эти показатели представляют собой баланс между внешними отчетными данными для акционеров и клиентов и внутренними характеристиками наиболее важных бизнес-процессов.

Преимущество использования СПП при проведении стратегического аудита состоит в том, что аудиторы, использующие эту систему, в результате получают «систему координат» действий в



**Рисунок 3. Система сбалансированных показателей:
контур управления**

соответствии со стратегией на любых уровнях управления.

Анализируя первое направление, аудитор должен обратить внимание на то, как оценивают предприятие акционеры и насколько интересно инвесторам вкладывать деньги в данное предприятие.

При работе над вторым направлением аудитору необходимо оценить взаимоотношения с потребителями продукции аудируемого предприятия, то есть то, чем предприятие может заинтересовать клиентов, чтобы привлечь их и добиться требуемых финансовых результатов.

Третье направление требует от аудитора оценки внутренних процессов, где необходимо ответить на вопрос: какие

бизнес-процессы играют наиболее важную роль при реализации предприятием своего конкурентного преимущества.

При анализе четвертого направления аудитору необходимо ответить на вопросы, за счет каких знаний, умений, опыта, технологий и прочих нематериальных активов предприятие сможет реализовать конкурентные преимущества.

Система ССП является удобным инструментом для проведения стратегического аудита, так как с её помощью формируется информация, необходимая для контроля стратегии ключевых показателей, которые невозможно отыскать в бухгалтерском учете или другой информационной системе предприятия.

Примечания:

1. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008. №307-ФЗ: [в ред. 11.07.2011] // СПС КонсультантПлюс. М., 2011.
2. Ляско В.И. Стратегическое планирование развития предприятия: учеб. пособие для вузов. М.: Экзамен, 2005. 288 с.
3. Попов С.А. Стратегическое управление: 17-модульная программа для менеджеров «Управление развитием организации». Модуль 4. М.: ИНФРА-М, 1999. 344 с.
4. Акмаева Р.И. Стратегическое планирование и стратегический менеджмент: учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 2007. С. 143.

References:

1. On audit activity: Federal law of 30.12.2008. No.307-FZ: [in version of 11.07.2011] // SPS ConsultantPlus. M., 2011.
2. Lyasko V.I., Strategic planning of development of the enterprise: educational manual for higher institutions. M.: "Examen Publishing House, 2005. 288 p.
3. Popov S.A. Strategic management: a 17-module program for managers "Management of organization development". Module 4. M.: INFRA-M, 1999. 344 p.
4. Akmaeva R.I. Strategic planning and strategic management: educational manual. M.: Finance and Statistics, 2007. P. 143.