

**МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И СРЕДНЕГО СПЕЦИАЛЬНОГО
ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН**

ТАШКЕНТСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ ИНСТИТУТ

ОТДЕЛ МАГИСТРАТУРЫ

На правах рукописи
УДК: 658.1

НАЗАРОВ ХАСАНБОЙ МУРОДЖОН УГЛИ

**«ОБОБЩЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ ОПЕРАЦИОННОГО
АУДИТА»**

Специальность: 5A230902-“Аудит (по отраслям и сферам)”

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание академической степени магистра

Научный руководитель _____ д.э.н., профессор А.Каримов

Ташкент – 2016

Диссертация выполнена на кафедре “Аудит” Ташкентского
финансового института

Научный руководитель: д.э.н., профессор Каримов А.

Заведующий кафедрой: к.э.н., доц. Кузиев И.

Начальник отдела магистратуры: к.э.н., доцент Ортиков У.

СОДЕРЖАНИЕ:

ВВЕДЕНИЕ	3
Глава I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОБОБЩЕНИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ ОПЕРАЦИОННОГО АУДИТА.	8
1.1. Сущность операционного аудита, его место и роль в системе экономического контроля.	8
1.2. Предмет и метод операционного аудита.	19
1.3. Виды операционного аудита.	26
Заключения по первой главе	36
Глава II. ТЕКУЩИЕ СОСТОЯНИЕ ОРГАНИЗАЦИЯ ОПЕРАЦИОННОГО АУДИТА.	37
2.1. Организация отдела операционного аудита.	37
2.2. Методика планирования операционного аудита.	49
2.3. Обобщения результатов операционного аудита.	57
Заключения по второй главе	78
Глава III. ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОБОБЩЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ ОПЕРАЦИОННОГО АУДИТА.	80
3.1. Развития операционного аудита.	80
3.2. Пути оптимизации обобщения результатов операционного аудита.	85
Заключения по третьей главе	93
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.	95
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ЛИТЕРАТУР.	104

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы. Сегодня аудит является одним из значимых, а также перспективных и эффективных видов контроля и инструментов управления. Изменение системы общественных отношений, гражданско-правовой среды и экономических условий внесло необходимые изменения в концепцию отечественного аудита. В стране была проделана большая работа по созданию системы независимого аудита, подготовке кадров аудиторов и лицензированию их деятельности, регламентации профессиональных обязанностей, прав и ответственности аудиторов в соответствии с принятыми законодательными актами.

В докладе Президента Республики Узбекистан И.А. Каримова на заседании правительства по итогам социально-экономического развития страны в 2014 года и важнейшим приоритетам на 2015 год подчеркивается, что: «Самого серьезного внимания заслуживает работа по привлечению инвестиций, направляемых на реализацию проектов по модернизации, техническому и технологическому обновлению отраслей, структурным преобразованиям в экономике страны. В этих целях в 2015 году было привлечено и освоено инвестиций за счет всех источников финансирования в эквиваленте 15,8 миллиарда долларов США, или с ростом против 2014 года на 9,5 процента. При этом более 3,3 миллиарда долларов, или свыше 21 процента всех инвестиций – это иностранные инвестиции, из которых 73 процента составляют прямые иностранные инвестиции».¹ Для осуществления точного и полного отражения в системе бухгалтерского учета операций товарно-производственных запасов необходимо руководствоваться законодательными актами РУз, постановлениями Президента и правительства, нормативными документами и т.д. В системе материальных запасов предприятия часто встречаются нарушения и отклонения от действующих нормативных положений.

¹Каримов И.А. Наша главная цель – углубить осуществляемые реформы и структурные преобразования в экономике, обеспечить ускоренное развитие частной собственности, предпринимательства и малого бизнеса. –Т.: Узбекистан, 2016. С. 63.

В последнее время понятие "аудит" постепенно расширяется и трансформируется, возникают новые типы аудита. Уже общепризнаны такие новые типы аудиторских проверок, как компьютерный аудит, аудит качества, аудит производительности. Особое место в этом ряду занимает операционный аудит, который является разновидностью аудита по объекту изучения. Вместе с тем, масштабное развитие аудиторской деятельности и внедрение аудита в практику экономики страны пока еще в достаточной мере не подкреплено соответствующими методическими разработками и практическими исследованиями.

На современном этапе аудит, в том числе операционный аудит, перестал быть чисто теоретической деятельностью и требует пристального внимания к вопросам формирования и развития практики. Существующие разработки в области аудита показывают, что база для развития операционного аудита уже существует. Тем не менее, крайне мало работ, содержащих концептуальный подход к рассмотрению операционного аудита как инструмента управления, со своей совокупностью практического опыта и элементами теории.

В настоящее время предприятия при определении стратегических и тактических целей сталкиваются с проблемами организации производства, формирования и использования прибыли, регулирования издержек, увеличения имущества и объема выручки от реализации, что приводит к неэффективному использованию ресурсов предприятия и способов их реализации.

В этой связи исследование методических и практических вопросов операционного аудита приобретает большое научное и практическое значение, что придает теме диссертации большую актуальность.

Цели и задачи научного исследования. Целью диссертационной работы является исследование процесса обобщения результатов операционного аудита как инструмента управления. Для достижения

указанной цели в процессе исследования были поставлены следующие задачи:

- исследовать сущность и значение операционного аудита в управлении, определить его место и роль в системе экономического контроля;
- определить предмет и систематизировать методы операционного аудита;
- проанализировать современную практику операционного аудита;
- выявить наиболее острые проблемы в данной области, механизм их решения и направления совершенствования;
- на основе анализа существующих международных и национальных методик проведения аудиторских проверок выявить отличительные особенности методик при проведении операционного аудита;
- определить направления использования результатов операционного аудита.

Объектом исследования является система теоретических и практических аспектов операционного аудита в практике субъектов экономической деятельности.

Предметом исследования являются теоретические и практические аспекты операционного аудита как инструмента управления деятельностью предприятия в современных условиях.

Научная новизна исследования. Научная новизна исследования объясняется ниже следующими:

- уточнено понятие "операционный аудит", раскрывающее сущность, предметную область и цели операционного аудита;
- на основе мирового и национального опыта выявлены причины неудовлетворительного развития операционного аудита;
- исследованы приемы и методы операционного аудита - аналитические процедуры в операционном аудите;

- на основе исследования методологических принципов разработаны практические рекомендации по проведению операционного аудита;

- разработаны рекомендации по использованию результатов операционного аудита в управлении, в общей системе аудиторского контроля;

- обоснована необходимость проведения операционного аудита, который позволяет выявить скрытые возможности эффективного развития предприятия.

Основные вопросы и гипотезы исследования. Ключевые вопросы и гипотезы исследования заключаются в следующем:

- организация операционного аудита является важным для обеспечения качества аудита;

- необходимость правильной организации операционного аудита раскрывает методологии темы исследования;

- целесообразно применить аналитических процедур в ходе операционного аудита.

Обзор научной литературы по теме исследования. Магистерская диссертация подготовлен на основы Законы Республики Узбекистан, Распоряжении и Указы Президента Республики Узбекистан И.Каримова, посвященные по реформированию экономики и рыночных отношений страны, Постановлении Кабинета Министров, нормативные документы бухгалтерского учета, отчетности и аудита, деятельность национальных стандартов аудиторской деятельности Министерство финансов, а также отражаются в анализе научных исследований зарубежных и национальных ученых экономистов посвященных вопросам развития операционного аудита.

Описание методов, используемых в исследовании. Составлен личный календарный план по исследуемым вопросам, в соответствии с этим были проведены следующие исследования:

- составлено и выбрано список методов и направлений для исследования;

- сформировано проблемы научного исследования;
- составлено список вопросов для исследования;
- обосновано актуальность и новизны исследования;
- проверено результатов исследования по критериям достоверности и объективности;
- были сформированы выводы и рекомендации.

Практическая и теоретическая значимость результаты исследования. Практическая значимость исследования заключается в разработке методологического и практического аппарата, ориентированного на широкое использование операционного аудита как инструмента управления деятельностью предприятия государственными органами, профессиональными организациями и хозяйствующими субъектами в целях повышения эффективности предпринимательской деятельности.

Структура работы. Работы состоит из трех глав, выводов и предложений и списка использованной литературы.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОБОБЩЕНИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ ОПЕРАЦИОННОГО АУДИТА

1.1. Сущность операционного аудита, его место и роль в системе экономического контроля

Период становления рыночной экономики в Узбекистане сопровождался возникновением различных форм собственности и интеграцией страны в мировое сообщество. Это потребовало по-новому взглянуть на проблемы управления и контроля. Отпала идеологическая трактовка многих понятий и представлений о единой форме собственности, возникли расхождения и противоречия между государственными и групповыми интересами, между управляющими и управляемыми. Информационный дефицит, появившийся в связи с возникновением альтернативных и равноценных форм собственности, не удовлетворял ни отечественных производителей, ни зарубежных партнеров. Встала необходимость создания новых контрольных органов - аудиторских служб. Аудит является новым понятием в экономической жизни нашей страны, его содержание и сферы применения еще окончательно не определены. Таким образом, аудит является одной из развивающихся форм контроля.

Контроль - это функция управления. Любой вид управления невозможен без контроля, без проверки выполнения принятых решений, установленных требований. Для развивающейся рыночной экономики это весьма убедительно доказали в своих монографиях и учебниках по финансовому анализу О.В. Ефимова, В.В. Ковалев² и многие другие авторы.

Неразвитая теоретическая и правовая база деятельности аудиторских организаций и аудиторов порождает различные подходы к определению места аудиторских организаций в системе контроля. Однако такому положению также способствует слабо развитая и неявная система самого контроля.

² Бурцев В.В. Управленческий аудит системы управления финансами организации // Аудиторские ведомости. - 2000 г. - № 8. - с.3 - 10.

Для современного состояния научной разработки проблем контроля характерен дифференцированный подход представителей различных отраслей знаний к анализу сущности контроля.

Понятие "контроль" в переводе с французского "controle" означает проверку чего-либо. Существует четыре основные точки зрения в определении сущности контроля.

1. Контроль является сферой деятельности органов государственного и хозяйственного управления, в частности как метод или форма управленческой деятельности. Но контроль не может быть привязан к методу или форме управленческой деятельности, так как он является самостоятельной функцией управления, хотя и сохраняет определенную зависимость.

2. В теории управления выделяют три стадии управленческой деятельности: проектирование и определение основной цели, организация исполнения, контроль исполнения, то есть контроль трактуется как особая стадия управленческого цикла.

3. С позиции кибернетики контроль представляет собой функцию обратной связи, посредством которой управляющая система получает необходимую информацию о действительном состоянии управляемого объекта и исполнении управленческих решений.

4. Сущность контроля состоит в регулярной проверке соблюдения хозяйственного законодательства, выявлении нарушений хозяйственной дисциплины. Такая позиция представляет правовую концепцию сущности контроля, так как она сводится к способу обеспечения законности, к проверке обеспечения правовых норм.

Становление контроля как экономической категории связано с непрерывным развитием общественного производства.

Контроль представляет собой процесс, позволяющий вовремя обнаружить, что реальная ситуация отклоняется от прогнозной или как процесс отслеживания деятельности для обеспечения гарантии того, что она

ведется как запланировано, и устранения любых отклонений. Однако контроль представляет собой достаточно сложную деятельность, осуществляемую на многих уровнях управления не только отдельно взятого хозяйствующего субъекта, но и в управлении экономикой. Важность систем контроля увеличивается по мере роста сложности контролируемых процессов.

В литературе существует большое число различных классификаций контроля, но ни одна из них не считается общепринятой, это обусловлено постоянными изменениями правового поля, общей нестабильностью государственного и частного сектора.

Экономический контроль - это очень емкая категория. Исходя из этого факта, перед экономическим контролем стоит большой комплекс важнейших социально-экономических задач: укрепление законности и правопорядка, государственной и финансовой дисциплины; обеспечение сохранности принадлежащих государству, муниципальному образованию, предприятию имущества, денежных средств и т.д.; достижение целевого, экономного и рационального использования всех средств, находящихся в распоряжении субъектов экономической деятельности; выявление и использование резервов роста и повышения эффективности производства; выявление путей совершенствования работы всех субъектов хозяйствования.

Операционный аудит (operational audit) используется для проверки процедур и методов функционирования предприятия для оценки производительности и эффективности. Его можно эффективно использовать для проверки выполнения бизнес - планов, смет, различных целевых программ, работы персонала и др.

Трактовка понятия "операционный аудит" во всех литературных источниках основывается на фундаментальном определении, которое было дано в учебнике Аренса А., Лоббека Дж. "Аудит"³. В соответствии с этим

³ Аренс Э.А., Лоббек.К. Аудит: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2001 г. - 560 с.

определением: "операционный аудит - это проверка любой части процедур и методов функционирования хозяйственной системы в целях оценки производительности и эффективности". Производительность характеризует достижение поставленных целей, а эффективность - ресурсы, используемые для достижения этих целей.

Операционный аудит не ограничивается бухгалтерской информацией. Он может включать оценку организационной структуры, методов производства и др. Операционный аудит сложнее, чем процедура оценки операций на их соответствие известным инструкциям и стандартам бухгалтерского учета. Он более похож на консалтинг администрации. Также можно усмотреть связь операционного аудита и контроллинга, поскольку контроллинг чаще всего также определяют как систему управления процессом достижения конечных результатов деятельности фирмы.

В литературе часто вместо термина "операционный аудит" (в значении "исследование хозяйственной системы с точки зрения ее эффективности и производительности") используют термины "управленческий аудит" или "аудит эффективности". В этом случае операционный аудит трактуется более широко, в него включается оценка внутрихозяйственного контроля, тестирование его эффективности (тесты контрольных моментов).

Таким образом, получается, что тестирование эффективности методов внутрихозяйственного контроля силами внутрихозяйственных аудиторов представляет собой элемент операционного аудита, если перед аудитором поставлена цель помочь хозяйственной системе выйти на более высокий уровень эффективности и производительности, то необходимо применять более широкое толкование операционного аудита.

Необходимо отличать операционный аудит от аудита финансовой отчетности. Существуют три основных различия: назначение аудита, представление заключений и включение в аудит нефинансовых областей.

Назначение аудита. Главное различие между аудитом финансовой отчетности и операционным аудитом - назначение проверок. Цель аудита

финансовой отчетности определить правильность отражения в учете и отчетности хозяйственных операций. При операционном аудите главная цель - эффективность и производительность. В то же время аудит финансовой отчетности ориентирован на прошлое, а операционный аудит на перспективы развития хозяйственной деятельности.

Представление заключений. При аудите финансовой отчетности заключение аудитора поступает ко многим пользователям; пользователями же операционных аудиторских заключений в первую очередь являются сотрудники администрации проверяемого субъекта.

Включение нефинансовых областей. Операционный аудит касается многих аспектов эффективности и производительности в той или иной хозяйственной системе, поэтому он применяется в весьма широком диапазоне. Аудит финансовой отчетности ограничен проблемами, непосредственно влияющими на объективность представления финансовой отчетности.

Отличия между аудитом финансовой отчетности и операционным аудитом можно представить в обобщенном виде (табл.1).

Таблица 1

Различия между аудитом финансовой отчетности и операционным аудитом⁴

Аудит финансовой отчетности	Операционный аудит
1. Ориентация на прошлое	1. Ориентация на будущее
2. Основывается на себестоимости	2. Основывается на возможных затратах
3. Контроль прибыли	3. Увеличение прибыли и решение других задач, стоящих перед предприятием
4. Предупредительный характер	4. Созидательный характер
5. Цель - соответствующие процедуры и методы контроля	5. Цель - достижение поставленных целей и эффективное использование ресурсов
6. Основным источником информации служат финансовые данные	6. Используется как финансовые, так и операционные данные
7. Заключение аудитора поступает ко многим пользователям	7. Заключение аудитора предназначается в первую очередь администрации

⁴ Составлено автором.

С точки зрения производительности и эффективности внутрихозяйственного контроля различают три основные категории операционного аудита: функциональный, организационный и специальный.

Функциональный операционный аудит. Аудит одной или нескольких функций хозяйственной системы или подсистемы. Например, при его помощи можно проверить функцию денежных расчетов по подразделению либо по предприятию в целом. Недостаток функционального аудита заключается в невозможности оценки межфункциональных связей, хотя все функции хозяйственной системы взаимосвязаны.

Организационный операционный аудит. При операционном аудите хозяйственной системы обычно исследуют определенную ее подсистему либо структурное подразделение. Основное внимание при организационном аудите направлено на выявление того, насколько эффективно и продуктивно взаимодействуют функции.

Специальный операционный аудит. Специальное назначение операционного аудита определяется потребностями администрации. Такой аудит может быть инициирован и самим аудитором.

С точки зрения О.В. Ковалевой, операционный аудит включает аудит кризисного предприятия, инвестиционных проектов, экологический и другие виды⁵.

Применительно практике операционный аудит проводится внешними или внутренними аудиторами.

Внутренние аудиторы. Если на предприятии есть собственная служба внутреннего аудита, то она естественно занимается не только операционным аудитом, а также проводит аудит финансовой отчетности и аудит на соответствие. Работа по всем видам аудита осуществляется одновременно. Преимуществом операционного аудита, проводимым внутренними аудиторами заключается в том, что аудиторы обладают углубленными знаниями о предприятии и его бизнесе, все свое время посвящают аудиту

⁵ Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит: Учебное пособие. - М.: Издательство ПРИОР, 2002 г. - 320 с.

одного (своего) предприятия, что весьма важно для эффективного операционного аудита.

В 1978 г. Институт внутривоздейственных аудиторов США (Institute of Internal Auditors, ИА) - организация, работающая в области внутривоздейственного аудита (подобно тому, что делает АИСРА для аудиторских фирм), издал Стандарты практического внутривоздейственного аудита с целью обеспечить аудиторов руководящими материалами. Важная часть этих стандартов - раздел, касающийся надлежащего объема работы внутривоздейственных аудиторов, в котором этот объем представлен в следующем виде:

- внутривоздейственные аудиторы должны делать обзор достоверности и целостности финансовой и операционной информации и средств, используемых для идентификации, измерения, классификации и выдачи такой информации;

- внутривоздейственные аудиторы должны выполнять обзорную проверку системы внутривоздейственного контроля, принятой для того, чтобы обеспечить соответствие с политикой, планами, процедурами, законами и постановлениями, каковые могли бы оказывать существенное воздействие на хозяйственные операции и на отчетность, а также должны определять, обеспечивает ли компания такое соответствие;

- внутривоздейственные аудиторы должны выполнять обзорную проверку средств обеспечения активов и, если это требуется, проверять существование таких активов;

- внутривоздейственные аудиторы должны оценивать экономию и продуктивность, с которой используются ресурсы;

- внутривоздейственные аудиторы должны выполнять обзорные проверки операций или программ, чтобы удостовериться в соответствии их результатов поставленным задачам и в том, что операции и программы реализуются так, как они запланированы.

Внешние аудиторы. Внешний аудитор, обладающий глубокими знаниями о бизнесе клиента и опытом работы с аналогичными компаниями, скорее снабдит клиента соответствующими рекомендациями по операционной деятельности, нежели лицо, не имеющее таких знаний и опыта. Клиент обычно заключает договор с аудиторской фирмой или независимым аудитором на выполнение операционного аудита одной, нескольких или всех областей деятельности предприятия. Обычно такой договор заключается в том случае, когда на предприятии нет внутренних аудиторов, или ее специалисты не обладают по внутреннему аудите не обладают необходимым опытом. Таким образом, проводить операционный аудит силами внутренних аудиторов предпочтительнее.

Еще одной группой специалистов, предусмотренной международными стандартами и мировым опытом, уполномоченной проводить операционный аудит, являются правительственные аудиторы.

Так в США группа правительственных аудиторов, образует Главную учетную службу США (United States General Accounting Office - GAO). Кроме того, многие штаты имеют также службы правительственных аудиторов. Эти аудиторы проводят аудит финансовой отчетности и операционный аудит.

Объектом операционного аудита правительственных аудиторов являются государственные предприятия и объекты.

Главным критерием эффективности операционного аудита является независимость как внутренних, так и внешних аудиторов.

Большинство экономистов считают, что в природе не существует абсолютной независимости. Общепринято в отношении любых проверок считать, что:

- почти всегда могут возникать факторы, снижающие независимость проверяющих;
- результативность проверки прямо пропорциональна степени компетентности и обратно пропорциональна степени независимости проверяющих;

- стремление к достижению независимости у практикующих аудиторов должно служить основой для надежного преодоления ими возникающих отрицательных факторов.

Таким образом, с одной стороны, для сохранения профессионального статуса необходимо соблюдение принципа независимости, с другой, абсолютная независимость невозможна.

Проблема обеспечения независимости аудитора одна из наиболее важных, дискуссионных и многоаспектных. Сложность заключается и в том, что многие вопросы, возникающие в области аудита, не рассматриваются с учетом национальной специфики, а решаются путем переноса западных методик, и получается ситуация, что и проблема не решена окончательно, и решение ее приостановлено.

В настоящий момент ситуация на рынке аудита выглядит следующим образом: затянувшийся период реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами, отсутствие на практике широко используемого за рубежом независимого контроля коммерческой деятельности хозяйствующих субъектов явились причинами замедления интеграции Узбекистан в мировое экономическое сообщество и в определенной степени потери доверия со стороны потенциальных инвесторов к отчетности организаций.

Другая причина - это негативные явления в организации отечественного аудита, когда многие аудиторы и аудиторские фирмы делают проверки не по существу, и поэтому доверием у потенциальных инвесторов, заинтересованных в объективной оценке финансового состояния субъекта инвестирования, пользуются заключения, прежде всего, зарубежных аудиторов и аудиторских фирм, что отражается на отношении к отечественным аудиторам и аудиторским фирмам как к аудиторам второго сорта.

Наибольших успехов в области декларирования и исполнения принципа независимости работы аудиторов добились в США, где на этом

принципе базируется вывод о достоверности проаудируемой ими отчетности, что является достаточным основанием для принятия решений потенциальными инвесторами. Однако, другой стороной вопроса в данном случае является особенность рынка американских аудиторских услуг, где 90% оборота приходится на так называемые компании "большой четверки", в данном случае речь может идти о монополизации рынка аудиторских услуг, что мало отвечает сущности аудита.

Таким образом, несмотря на то, что ценный опыт работы в аудите приходит преимущественно с Запада, необходимо учитывать специфику национальной экономики. В Узбекистане еще не сложилась такая система, при которой влияние аудита было бы столь сильным в своих экономических последствиях, наоборот, для большинства предприятий аудит остается во всех смыслах понятием внешним, имеющим скорее формальный, чем реальный характер, то есть в первую очередь ориентированный на выполнение норм законодательства, а уже во вторую очередь работающий на благо компании.

Таким образом, если переносить зарубежный опыт работы в аудите, необходимо учитывать специфику национальной экономики, а именно:

- путем принятия соответствующих законом повышать привлекательность национальных аудиторских компаний, чтобы пользоваться услугами этих компаний стало престижно;

- путем создания реальных условий для повышения квалификации аудиторов, а также развитие научных школ и методик.

Несомненно, вопрос сохранения аудиторами независимости при выражении своего мнения носит методологический характер и должен рассматриваться в контексте концепции аудита в целом, то есть при его решении должны одновременно затрагиваться как минимум следующие проблемы: объективность, повышения уровня качества аудита, связь концепции аудита с совершенствованием аудиторского законодательства,

совершенствование всей подзаконной нормативной документации, на этом законодательстве базирующегося.

Между тем, соблюдение принципа независимости легче продекларировать, чем реализовать на практике. Прописанные нормы очень легко обойти, а факт нарушения статьи 12 сложно доказать. За все время действия закона ни одна лицензия не была аннулирована в связи с нарушением положения о независимости аудитора. При этом сложность заключается в том, что тяжело ограничить вмешательство клиента, а также ослабить его мотивацию оказывать давление на аудитора. Поэтому поводу Е.Н. Гуцайт отмечает: "принцип "кто платит, тот заказывает музыку" действует во все времена и при всех условиях и вряд ли обходит стороной аудит"⁶. Проблемы независимости аудиторов также нашли отражение в трудах Е.М. Гуцайта, И.А. Сухова, А.С. Сонины, В.П. Суйца, А.А. Терехова и др. Гарантией независимости внешних аудиторов является именно то, что они не подчиняются и не входят ни в какое ведомство, а находятся в гражданско-правовых (договорных) отношениях с клиентами. Что касается внутренних аудиторов, то предприятию необходимо принять положение о службе внутреннего контроля, где будут предусмотрен порядок ее работы. В частности, независимость от других подразделений (например, главного бухгалтера), аудиторы должны подчиняться высшему руководству предприятия, аудиторы не должны совмещать должности на предприятии, должны иметь специфические права и др.

Операционный аудит отличается от других видов аудита, так как не имеет ограничений в источниках аудиторской проверки.

Конечно, весь цикл вопросов о месте и роли операционного аудита в системе экономического контроля и о его взаимодействии с другими видами контроля и аудита должен стать предметом развернутых специальных исследований. При постановке этого вопроса, перед нами ставилась цель

⁶ Гуцайт Е.М. Аудит: концепция, проблемы, эффективность, стандарты. - М., "Элит 2000", "ЮНИТИ-ДАНА", 2002. - 400 с.

выявить основные характеристики операционного контроля, которые делают его полноправным элементом экономического контроля.

1.2. Предмет и метод операционного аудита

Как уже говорилось, целью операционного аудита является представление рекомендаций по эффективному использованию ресурсов предприятия и способов их реализации. Операционный аудит основан на разработке специальных критериев независимого анализа, которые требуют руководство предприятия.

Предметом изучения операционного аудита являются отдельные стороны хозяйственной деятельности, в том числе и нефинансовые. В частности, в рамках операционного аудита могут быть проведены:

- аудит налоговых расчетов (оптимизация налоговых расчетов);
- аудит капитальных вложений (рекомендации по управлению и организации капитальных вложений);
- аудит должной добросовестности (проверка заемщиков при кредитовании банком и т.д.);
- аудит использования имущества (рекомендации по эффективности и целесообразности использования);
- аудит связанных сторон (рекомендации по контролю и ценообразованию финансовых операций связанных сторон);
- аудит изменения тарифов (проверка экономической обоснованности изменений).

Операционный аудит позволяет получить эффективные результаты на основе комплексного подхода по проверке отдельных хозяйственных операций или групп таких операций, совершаемых или планируемых к совершению руководством организации.

Методологию операционного аудита, отражающую его содержание как формы диагностического исследования, составляет совокупность методов исследовательской работы в экономической, организационной, оперативно-

технической, социальной и психологических сферах. Потребности операционного аудита могут определить использование методов смежных научных дисциплин. Однако, являясь нацеленным на предоставление объективной информации, операционный аудит должен использовать научные методы познания.

Операционный аудит строится на методологии ситуационного подхода к управлению. Специфика конкретного направления и метода операционного анализа в основном определяется природой и характером предмета аудита. Система ситуационных условий выполнения операционного аудита, определяющая требуемые характеристики его эффективности, диктует использование методов, подходящих конкретной ситуации. Каждый отдельный инструмент аудита дает определенный обзор состояния системы ситуационных условий и деятельности предприятия в области управления, но квалифицированное применение их необходимой совокупности позволяет полностью прояснить ситуацию. В ходе операционного аудита чаще применяют несколько методов в зависимости от объекта оценки. Разнообразие конкретных методов аудиторской работы, отражающих своими характеристиками ситуацию ее проведения, не лишает операционный аудит общей методологической основы, определяющей единство аудиторского подхода.

Более эффективный подход аудиторской диагностической работы - это движение "от общего к частному": от общих целей и показателей общей эффективности организации к причинам трудностей; затем к более подробному изучению отдельных областей деятельности. Движение от общего к частному помогает ограничить аудиторское исследование вопросами первостепенной важности.

Подход от "частного к общему" при операционном аудите, когда изучается каждая отдельная проблема каждой организационной функции и в заключении делается синтез полученной информации, опасен потерей направления исследования и влечет множество ненужной работы.

Использование подхода "от общего к частному" предполагает первоочередное внимание к системности характеристик ситуации, ее основным взаимоотношениям, результаты, исследования которых задают направления аудита частным причинам общих сложностей.

Этапы процесса совершенствования управления предприятием:

1. Оценка текущего состояния эффективности управления в форме достижения результатов эффективности краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективах (статика); и форме эффективности конкретной деятельности работы по управлению (динамика);

2. Определение требуемых характеристик деятельности по управлению в организации на ближайшую, среднесрочную и долгосрочную перспективу на основе формирования стандартов, нормативов эффективности системы управления, необходимых результатов эффективности, своими характеристиками соответствующих системе ситуационных условий;

3. Формирование плана необходимых действий для движения от текущего состояния эффективности к нормативному, посредством сравнения фактического состояния исследуемой функции с нормативным, стандартным, утвержденным состоянием. Формирование плана предполагает определение того, проведением каких мероприятий можно усилить практику управления предприятием. На основании этого разрабатывается детальная стратегия совершенствование управления, интегрирующая в себе различные направления возможной оптимизации в форме обеспечения максимальной долгосрочной эффективности реализации в целом;

4. Практическая реализация плана совершенствования управления предприятием. Деятельность по практической реализации рекомендаций по результатам аудита может быть названа аудиторской только условно, поскольку в большинстве случаев предполагает потерю независимости и размывание специализации (профессионализма) аудитора в области

диагностического исследования, а значит, не будет соответствовать требованиям аудиторских стандартов.

Процесс операционного аудита может быть представлен в виде замкнутой последовательности операций. Как и аудит финансовой отчетности операционный аудит проводится в четыре этапа:

1. Этап постановки проблемы, в ходе которого происходит знакомство с информацией о предприятии - финансовыми данными, сведениями об эффективности контроля и пр. Возможно осуществление предварительной диагностики. Проводится определение направлений аудиторского обследования, круга проблем и стоящих задач. Определяются значимые точки проверки, проблема формируется как позитивное утверждение, которое должно быть доказано или отвергнуто в ходе выполнения последующих этапов аудита. Проводится подготовка общей программы процедур операционного аудита, которая конкретизируется и уточняется в ходе выполнения последующих этапов аудита. Рабочая программа включает в себя:

- перечень лиц, с которыми нужно встретиться;
- перечень необходимой документации;
- подробный график проведения аудита;
- бюджет времени.

Делается выбор оптимального подхода к исследованию, например, использование метода сравнения, внешнего авторитетного суждения, статистики и т.п.

Главное различие операционного аудита и аудита финансовой отчетности на этом этапе - это чрезвычайное многообразие проверок в ходе первого вида аудита. Поэтому возникают затруднения, когда нужно принять решение о конкретных целях операционного аудита. Эти цели следует устанавливать на базе критериев, разработанных для конкретных обстоятельств.

Другим отличительным признаком является то, что при проведении операционного аудита силами внешних аудиторов возникает проблема в подборе персонала для операционного аудита. Этот процесс более трудоемок в операционном аудите нежели в аудите финансовой отчетности. Проблема не только в том, что проверяются различные области или сферы деятельности, но и в том, что постановка целей в рамках каждой из этих областей требует специальных технических навыков.

Этап сбора данных предполагает осуществление планирования и реализации процедур сбора данных. Этот этап "технический". Собирая информацию, аудиторы формируют основу для принятия решения (оценки). Делается конкретизация подхода к аудиту для определения методов операционного аудита, которые используются в ходе реализации процесса оценки и формулировки аудиторского заключения.

В фундаментальном учебнике по аудиту А. Аренса и Дж. Лоббека сбор данных для операционного аудита осуществляется следующими основными способами⁷:

- фактический контроль;
- подтверждение;
- документация;
- наблюдение;
- опрос;
- арифметическая точность;
- аналитические процедуры.

В практике операционного аудита широко используется метод документации, опрос и наблюдение. Особенно важное значение для выявления резервов и разработки рекомендаций по повышению эффективности предпринимательской деятельности имеют аналитические процедуры для операционного аудита подтверждение и арифметическая

⁷ Аренс Э.А., Лоббек.К. Аудит: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2001 г. - 560 с.

точность не так важны, как для аудита финансовой отчетности, поскольку во многих случаях точность не есть цель операционного аудита.

Классификация методических приемов проверки документов опирается на присущую ей последовательность контрольных действий и их логическую взаимосвязь. Исходя из этого критерия, в числе основных способов документального контроля следует выделить: формальную, арифметическую, периодическую и логическую проверку документов, встречную проверку, способ обратного счета, оценку законности и обоснованности хозяйственной операции.

В свою очередь методы документального контроля можно разделить на методы формальной проверки документов и методы проверки реальности отраженных в документах обстоятельств.

Методы реальной проверки документов включают:

- проверку соблюдения правил составления, оформления, полноты и правильности оформления документов;
- сопоставление учетных и отчетных показателей с установленными нормативами;
- проверку соответствия отраженных в документах операций установленным правилам;
- счетный контроль.

К методам проверки реальности отраженных в документах обстоятельств относятся:

- сопоставление данных документов, отражающих операции, с данными документов, которые явились основанием для этих операций;
- сканирование;
- встречная проверка;
- взаимная проверка;
- контрольное сличение и другие.

Документальную проверку может дополнять фактический контроль, так как полноценность и неопровержимая доказательность при необходимости устанавливается с помощью приемов фактического контроля.

В процессе опроса клиент дает письменную или устную информацию в ответ на вопросы аудитора. Хотя в результате опросов можно получить от клиента значительные объемы свидетельств, эту информацию обычно не считают окончательной, поскольку она поступает не из независимого источника и может быть искажена в пользу клиента. Поэтому такую информацию необходимо подкрепить другими свидетельствами.

Под наблюдением подразумевается использование органов чувств для оценки определенных действий. Наблюдения редко бывают достаточными сами по себе. Необходимо подтверждать первоначальные впечатления другого рода свидетельствами. Тем не менее, наблюдение - полезный вид доказательств.

Аналитическая проверка является основным инструментом операционного аудита и представляет собой использование различных методов и приемов анализа хозяйственной деятельности, математики, статистики для выявления проблем и противоречий. В некоторых случаях (длительное сотрудничество аудиторов с данным клиентом, доверие к руководству проверяемого предприятия и т.д.) аудит может быть на практике ограничен только аналитическими процедурами.

Ранее говорилось о необходимости получить знания об отрасли и бизнесе клиента, если операционный аудит проводится внешними аудиторами. Аналитические процедуры - один из распространенных способов приобретения таких знаний.

Аналитические процедуры универсальны и применимы для достижения всех составляющих цели аудита, в том числе при проверке соблюдения нормативных актов в процессе совершения хозяйственных операций, оценке целесообразности и эффективности последних. Аналитические процедуры включают изучение соотношений элементов финансовой информации,

представленной собственником и полученной из других источников. При выполнении аналитических процедур могут использоваться разнообразные методы: от простых сравнений до сложных анализов с использованием возможностей математики и статистики.

Оценка и анализ информации. Как и в случае аудита финансовой отчетности, операционные аудиторы определяют, имеется ли достаточно сведений для принятия обоснованного решения, касающегося рассматриваемой проблемы.

Формирование выводов и рекомендаций в форме аудиторского заключения. Подготавливается описание (характеристика) состояния эффективности системы управления в разрезе ее элементов, направлений деятельности по управлению на предприятии; осуществляется формирование путей совершенствования управления. Выполняется ознакомление с результатами операционного аудита, проводится обратная связь и формируется описание направлений дальнейшего аудита. Два основных различия между операционным аудитом и аудитом финансовой отчетности влияют на заключения по операционному аудиту. Во-первых, так как операционный аудит часто инициируется администрацией предприятия, то и заключение по такому аудиту направляется ей же. Во-вторых, многообразие операционных проверок при операционном аудите требует построения каждого заключения таким образом, чтобы оно включало в себя сообщение о сфере аудита, обнаруженных фактах и рекомендациях.

1.3. Виды операционного аудита

Зарубежные специалисты используют различные термины для обозначения отдельных направлений внутреннего аудита. В основном получило распространение деление внутреннего аудита на три вида, обозначенных следующими терминами: операционный аудит (управленческий аудит), аудит на соответствие требованиям, аудит финансовой отчетности. Указанная классификация укрупнена и,

следовательно, упрощена. По нашему мнению, следует разработать более детальную классификацию видов внутреннего аудита. Разнообразные контрольные функции внутренних аудиторов многочисленны и глубоко интегрированы, поэтому классифицировать внутренний аудит предлагается в разрезе определенных признаков. Классификация внутреннего аудита по трем признакам контрольной функции представлена рисунком 1.

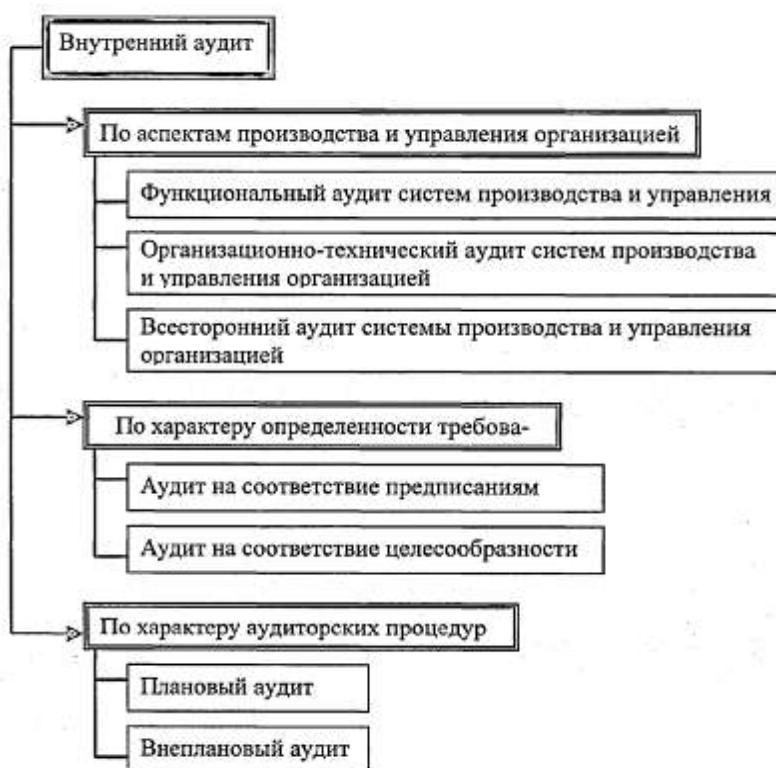


Рисунок 1. Классификация внутреннего аудита⁸.

Функциональный аудит систем производства и управления проводится для оценки качества исполнения функций производства и управления каким-либо подразделением организации.

К организационно-техническому аудиту можно отнести: контроль целесообразности организационной структуры; контроль целесообразности приемов управления; контроль реализационных систем производства и т.д.

К всестороннему аудиту системы производства и управления организацией относится более глубокий контроль организации, который выражается в совокупности аудита систем производства и управления, и

⁸ Составлено автором.

контроля элементов и процессов, связывающих организацию с внешней средой.

Здесь определяются все сильные и слабые стороны деятельности организации, оцениваются перспективы ее развития.

Аудит на соответствие целесообразности выражает процедуры аудиторского контроля деятельности, разумности, обоснованности, полезности ее продуктов.

Плановый аудит выражает процедуры контроля, осуществляемого по последовательным программам, разработанным в соответствии с генеральными планами деятельности отделов внутреннего аудита.

Внеплановый аудит выражает процедуры контроля, осуществляемого по внеплановым специальным заданиям администрации, а также при возникновении в ходе планового аудита отдельных Вопросов.

В процессе внутреннего аудита осуществляется предварительный, текущий и последующий контроль за совершением финансово-хозяйственных операций.

Предварительный контроль осуществляется перед совершением хозяйственных операций, на стадии подготовки производственного процесса, заключению контрактов на поставку сырья. Предварительный контроль предупреждает не целесообразные расходы, выплаты, потери.

Текущий контроль должен осуществляться ежедневно за совершением хозяйственных операций, поэтому он позволяет принять меры к устранению упущений в финансово-хозяйственной деятельности организаций. Текущий контроль может быть осуществлен посредством инвентаризации имущества и обязательств.

Последующий контроль осуществляется после совершения хозяйственных операций. Он позволяет путем всестороннего анализа финансово-хозяйственной деятельности разработать план мероприятий по улучшению финансового состояния организации, оценить влияние социальных и прочих факторов.

В стандартах "Основные принципы проведения аудита", являющимися частью международных стандартов (IAG) определены принципы, которыми должен руководствоваться внешний аудитор при проведении аудиторских проверок. Для внутренних аудиторов также подходят некоторые из этих принципов. Так, внутренний аудитор при проведении проверки руководствуется принципами: добросовестность, объективность и независимость, конфиденциальность, использование результатов работы других внутренних аудиторов, документирование, проверка сделанных выводов и составления заключения.

Приведенные ниже принципы являются базой внутреннего аудита, руководящим правилом деятельности внутренних аудиторов, основой целесообразности и эффективности функционирования отдела внутреннего аудита.

Принцип независимости внутренних аудиторов. Независимость внутреннего аудитора определяется статусом отдела внутреннего аудита. Внутренний аудитор должен быть независимым от тех лиц, чью работу он проверяет. Независимость характеризуется численностью определенных прав и обязанностей, а также подотчетностью непосредственно высшему руководителю организации.

Принцип обособленности внутреннего аудитора. Внутренний аудитор не должен обладать правом требования исполнения своих рекомендаций, а также не должен быть ответственным за организацию их внедрения и результаты. Кроме того, он не должен принимать участие и нести ответственность за корректировку обнаруженных им отклонений. В противном случае не будет объективен последующий контроль этих же объектов. Иными словами, подготовить рекомендации и довести их до администрации - право аудитора, но принимать решения по пунктам рекомендаций - прерогатива администрации.

Принцип конфиденциальности программ внутреннего аудита. Контрольная деятельность внутренних аудиторов осуществляется по

специальным программам конфиденциального характера во избежание подтасовок фактов со стороны лиц, деятельность которых подвергается аудиторскому контролю.

Принцип регламентации. деятельность внутренних аудиторов должна осуществляться только на базе детального регламента, чтобы исключить необъективность и опасность узкого ведения проблем на каждом из соподчиненных уровнях объектов, вовлеченных в систему аудирования.

Подводя итог, следует сказать - операционный аудит является важнейшим звеном управленческой структуры организации. При принятии управленческих решений роль операционного аудита заключается в уменьшении информационного риска, помощи руководителю организации и ее подразделениям, и поэтому служба аудита должна занять подобающее место в структуре управления.

Существенной проблемой внедрения аудита на предприятиях является то обстоятельство, что как таковой аудит долгое время отсутствовал в отечественной практике. Из-за этого формирование аудита в Узбекистане как внешнего, так и внутреннего сопряжено в заимствовании зарубежного опыта, которое требует значительных усилий по адаптации к отечественным экономическим реалиям. Зарубежные специалисты используют различные термины для обозначения отдельных направлений внутреннего аудита. В основном получило распространение деление внутреннего аудита на три вида, обозначенных следующими терминами: операционный аудит (управленческий аудит), аудит на соответствие требованиям, аудит финансовой отчетности.

По мнению ряда отечественных и зарубежных теоретиков операционный аудит это проверка части процедур и методов функционирования хозяйственной системы в целях оценки производительности и эффективности. Операционный аудит помимо проверки бухгалтерской информации может включать оценку организационной структуры подразделения или предприятия в целом,

методов производства. Он носит более сложный характер, чем процедура оценки операций на их соответствие инструкциям, стандартам бухгалтерского учета и другим нормативным актам и похож на консалтинг администрации.

По нашему мнению операционный аудит представляет собой независимую и систематическую оценку управленческой деятельности на разных уровнях с целью повышения производительности и эффективности функционирования предприятия.

Управленческий, финансовый анализ и контроллинг целесообразно проводить после того, как закончит свою работу операционный аудит. Особенно это касается управленческого анализа, поскольку цель операционного аудита соприкасается с задачами повышения производительности и эффективности функционирования хозяйственных механизмов. В пользу такого сочетания свидетельствует рисунок 2.

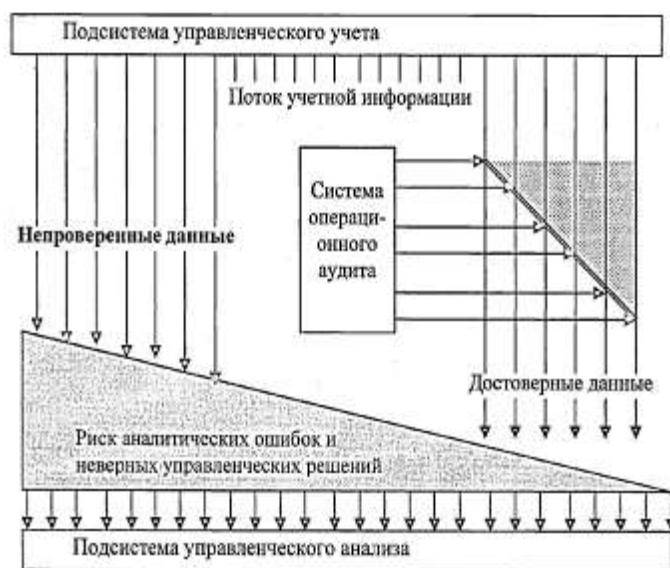


Рисунок 2. Место операционного аудита в системе повышения эффективности производства⁹.

Как видно из рисунка 2 операционный аудит, в конечном счете, в состоянии играть значительную роль в системе подготовки управленческих решений, способствуя значительному снижению управленческого риска,

⁹ Составлено автором.

существующего из-за искажений отчетной информации. Поэтому операционный аудит в качестве потребителя своего продукта предполагает в первую очередь администрацию предприятия.

К настоящему периоду потребность администрации состоит в оценке производительности и предоставлении рекомендации по управлению предприятия в целом. Это еще одна цель операционного аудита.

Необходимость именно во внутреннем операционном аудите обусловлена, на наш взгляд, несколькими причинами:

- усложнением организационной структуры акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью;
- разнообразием ассортимента выпускаемой продукции;
- сложностью и разнообразием основных и вспомогательных технологических процессов;
- удаленностью структурных подразделений от головного предприятия;
- стремлением организации получить достаточно объективную и независимую оценку действий сотрудников всех уровней управления;
- активным внедрением в хозяйственную деятельность промышленных предприятий систем управленческого учета;
- необходимостью повышения степени доверия к предприятию со стороны деловых партнеров.

По нашему мнению, дальнейшая эволюция учетно-аналитической системы приведет к интеграции операционного аудита и управленческого учета в единую неразрывную систему, ведь только такой подход создает возможности надежного и эффективного управления. В современной ситуации задача теоретиков - подготовить теоретическую и методическую базу для внедрения на промышленных предприятиях систематического операционного аудита.

Как известно, целью аудита является формирование мнения об общей деятельности организации. Аудит предполагает обширную работу по проверке достоверности и оценке эффективности бухгалтерского и

внутреннего учета, системы внутреннего контроля, проверки правильности исчисления и уплаты налогов, соблюдения применимого законодательства при осуществлении хозяйственной деятельности аудируемого предприятия. для внутреннего операционного аудита должна быть характерна профессиональная и независимая оценка отдельных сторон деятельности организации, включающая детальные рекомендации по их улучшению. В рамках аудиторских проверок проводятся консультации по вопросам бухгалтерского учета, налогообложения и применения законодательства. При этом внутренний аудит может проводить как специализированная аудиторская организация, так и индивидуальные предприниматели, привлеченные предприятием специально для этой цели и, наконец, собственное структурное подразделение предприятия, в целях соблюдения независимости аудита подконтрольное только заказчику заключения.

При проверках качества документирования аудита необходимо обязательно учитывать следующее: наличие в рабочих отчетах оценки нарушений с точки зрения их существенности по каждому разделу, а также вывод по разделу, обобщение результатов.

Информация, которая должна присутствовать при описании каждого раздела:

- общая сумма раздела;
- уровень существенности;
- аудиторские доказательства нарушений (примеры);
- квалификация нарушений;
- суммовое выражение каждого вида нарушений;
- общая сумма нарушений;
- влияние на отчетность с точки зрения изменения суммового выражения сальдо счета;
- вывод о достоверности.

Информация по нарушениям, ссылка на Пд и выводы о достоверности затем входят в письменную информацию по результатам аудита.

Мнение аудитора должно быть подтверждено соответствующими аудиторским доказательствами, которыми являются:

- отчет аудитора (эксперта) по итогам проведенной проверки, утвержденный руководителем проверки или его заместителем;
- копии первичных документов, учетных регистров, отчетности и иных документов проверяемой организации, полученных аудитором (экспертом) в ходе проверки;
- комплект рабочих форм аудитора (эксперта), составленных в соответствии с требованиями внутрифирменных стандартов;
- запросы аудитора (эксперта) на предоставление документов или иной информации и ответы на них;
- черновые записи аудитора (эксперта), сделанные им в процессе проведения аудиторской проверки;
- справки, расчеты, сводные таблицы составленные аудитором (экспертом) в процессе проведения аудиторской проверки.

Высокое качество внутреннего операционного аудита обеспечивается:

- нацеленностью на достижение конечного результата в процессе решения проблем организации;
- учетом специфики бизнеса и понимания его проблем;
- подробным планированием работ по проекту;
- наличием отработанных аудиторских стандартов, тестов и процедур;
- постоянным контролем над процессом аудита, включая определение и контроль промежуточных результатов;
- высокой квалификацией персонала и контролем со стороны руководства за качеством его работы и графиком проведения аудита.

В ходе проверок по упомянутым выше направлениям операционного аудита выделим следующие оперативные критерии аудиторских оценок:

- соответствие законам, нормативам, стандартам и требованиям технологии;
- целесообразность операций;

- достоверность отчетов;
- важность операций;
- своевременность операций;

Внутренний операционный аудит проводится в одном из следующих режимов, обусловленных его конкретными задачами:

- разовый аудит на любую отчетную или промежуточную дату;
- непрерывный аудит с текущим консультированием;
- аудит отдельных объектов учета.

В зависимости от конкретных задач внутреннего операционного аудита возникает необходимость проведения проверок по направлениям и разделам показанным на рисунке 3.

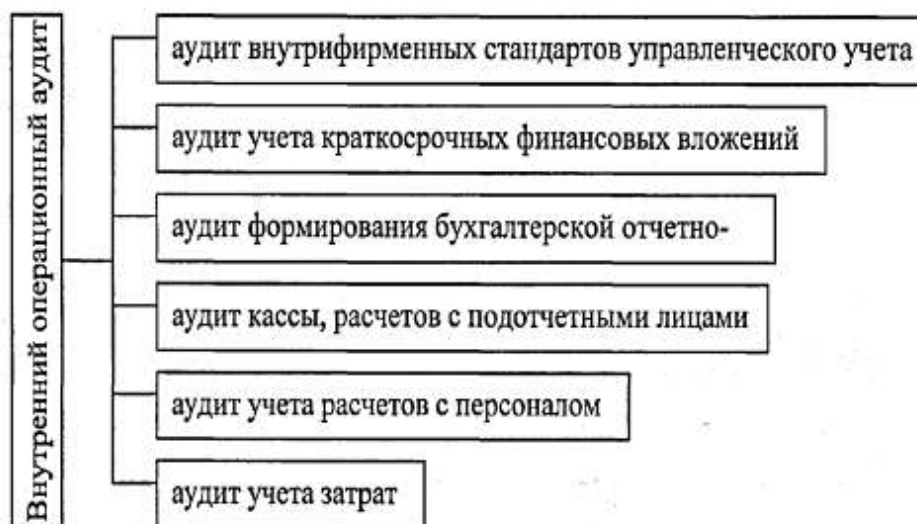


Рисунок 3. Разделы и направления внутреннего операционного аудита¹⁰.

Внутренний операционный аудит по указанным на рисунке 3 направлениям и разделам может проводиться как в сочетании направлений, комплексно, так и отдельно по каждому направлению или разделу.

¹⁰ Составлено автором.

Заключения по первой главе

Эффективность операционного аудита как вида деятельности требует эффективности управления его осуществлением, реализации потенциала стратегического и оперативного управления аудиторской деятельностью, выполнения управленческих функций. Эффективный аудит проводится по плану. Планирование аудита предполагает определение его ситуационных условий и выработку плана соответствующих этим условиям необходимых действий. Планирование аудита означает определение требуемых результатов, необходимых усилий и методов их осуществления, обеспечивающих чувствительность к происходящим изменениям и гибкость реакции на них.

Операционный аудит в своей эффективности зависит от профессионализма специалистов, его проводящих. Недостаточность развития операционного аудита как направления аудиторской деятельности не позволяет обеспечить его контролирующей качество услуги работой аудиторских объединений или лицензированием деятельности по операционному аудиту. Однако идеальное стремление специалистов предоставлять наиболее эффективную услугу, называемую операционным аудитом, обеспечит ее требуемыми качественными характеристиками.

В большинстве случаев потребности в операционном аудите обусловлены осуществлением оптимизации или формирования управленческих технологий, направленных на рост эффективности организации. Это определяет применение аудиторских процедур операционного аудита в рамках процесса совершенствования управления предприятием.

ГЛАВА 2. ТЕКУЩИЕ СОСТОЯНИЕ ОРГАНИЗАЦИЯ ОПЕРАЦИОННОГО АУДИТА

2.1. Организация отдела операционного аудита

Требования к организации аудита на предприятии, предъявляемые стандартами аудита, носят общий характер, в них отсутствуют требования к полномочиям и ответственности службы аудита, не сформулированы требования к отчетности аудиторов. Вместе с тем, накопленный опыт развития аудита свидетельствует, что на малых предприятиях, имеющих простую организационную форму, содержать отдел аудита не целесообразно, поскольку затраты на содержание могут превысить экономический эффект от его деятельности.

Руководитель, его заместители, выполняя функции линейных руководителей, одновременно выполняют отдельные функции операционного аудита. Если выделяется специалист, выполняющий функции операционного аудита, то он обычно работает в финансовом отделе и линейно подчинен коммерческому директору.

Для обеспечения сохранности имущества среднего предприятия может работать ревизор, ревизионный отдел или операционный аудитор с минимальным набором функций. Задачи операционного аудита, связанные с экономическим анализом, прогнозированием, могут выполнять функциональные отделы предприятия. Консультационные услуги можно получать от специализированных организаций на договорной основе, например, консалтинговых. Внешние аудиторы могут привлекаться для проверки эффективности систем бухгалтерского учета и операционного контроля предприятия.

На крупных предприятиях отделы операционного аудита практически всегда являются самостоятельными подразделениями. Под крупными экономическими субъектами в данном случае мы понимаем предприятия, имеющие разветвленную управленческую и организационную структуру с наличием филиалов, представительств, дочерних или зависимых обществ.

Приняв решение о создании отдела операционного аудита, руководитель и (или) собственник должен ответить на следующие вопросы:

- какую линию ответственности будет иметь отдел: линейную или штабную;

- должны ли быть наряду с центральным отделом операционного аудита децентрализованные подразделения.

Операционный аудит может быть организован в виде простой организационной структуры с четкими линиями подчиненности и отчетностью перед вышестоящими руководителями, четким определением роли и ответственности каждого отдела, уровнем контроля деятельности сотрудников и периодической оценкой результатов их работы.

При построении структуры управления отделом операционного аудита в качестве базовых возможны следующие варианты.

1-вариант. Операционный аудитор по направлению, например, операционный аудитор в подразделении продаж, дисциплинарно подчинен линейному руководителю соответствующего направления, а функционально - руководителю отдела операционного аудита. Преимуществом является четкое определение сферы ответственности каждого операционного аудитора, основным недостатком - зависимость от руководителя направления.

2-вариант. Операционный аудитор находится в другой зависимости: дисциплинарно он подчиняется руководителю отдела операционного аудита, а функционально - руководителю направления соответствующего уровня. Преимуществом является снижение давления со стороны руководителей направлений, повышение оперативности информации. Однако неизбежно возникают проблемы между линейным руководителем направления и операционным аудитором, работу которого оценивает руководитель отдела операционного аудита.

3-вариант - штабная структура управления отделом операционного аудита. Операционные аудиторы находятся при руководстве

соответствующего уровня управления и выполняют функции и решают задачи по его поручению.

Нами разработаны рекомендации по внедрению системы операционного аудита, включающие реализацию ряда этапов.

1-этап. Процесс внедрения операционного аудита, начинающийся с принятия решения, основными причинами которого обычно являются:

- ухудшение основных показателей эффективности деятельности предприятия: прибыли, рентабельности, ликвидности;
- не удовлетворяющие современным требованиям методы управления;
- недостаточность информационной базы для принятия эффективных управленческих решений;
- наличие на предприятии "трения" между отдельными подразделениями относительно выполняемых функций и отсутствие согласованных целей;
- изменение существующих целевых установок деятельности предприятия.

Анализ зарубежной и отечественной практики показывает, что не следует принимать решение о внедрении операционного аудита в условиях резкого ухудшения основных показателей деятельности предприятия. Благоприятным моментом является появление слабых внутренних и внешних сигналов о возможных рисках для перспективной работы предприятия.

Немаловажным фактором является наличие у предприятия достаточных финансовых и людских ресурсов. Следует учитывать также психологический климат в коллективе в момент принятия решения. Если предприятие находится в критическом состоянии, то непросто объяснить необходимость затрат на повышение эффективности управления с помощью операционного аудита.

2-этап. Формирование правовой базы. Разрабатывается и адаптируется к конкретным особенностям предприятия Положение об отделе

операционного аудита, должностные инструкции операционных аудиторов, вносятся корректировки в должностные инструкции сотрудников предприятия, разрабатывается Программа операционного аудита деятельности предприятия, План-график проведения операционного аудита на год, решаются другие организационные вопросы.

Цели, полномочия и ответственность отдела операционного аудита оформляются в Положении об отделе операционного аудита, которое утверждается руководством предприятия и одобряется советом директоров. Этот документ определяет организационный статус и независимость отдела, что обеспечивает объективность суждений операционных аудиторов. Так, в Положении должно быть четко сказано, что отдел является неотделимой частью предприятия и операционные аудиторы должны действовать в соответствии с правилами и распорядком предприятия. Обязанности сотрудников отдела и уровень их квалификации фиксируются в должностных инструкциях.

Внедрение операционного аудита существенно меняет содержание работы руководителей структурных подразделений и специалистов и вызывает необходимость внесения изменений в их должностные инструкции по оформлению хозяйственных операций, составлению первичных документов, аналитических регистров и других операций.

3-этап. "Вживание" операционного аудита в систему управления предприятием протекает 2-3 года. Продолжительность этой фазы во многом зависит от степени понимания важности и желания со стороны руководства предприятия иметь "прозрачный" менеджмент. По нашему мнению, признаки "вживания" отдела операционного аудита следующие:

- убедительная для руководства предприятия интерпретация результатов деятельности подразделений;
- появление у операционных аудиторов реальной независимости;
- доверие руководства предприятия к отчетам операционных аудиторов, готовность к сотрудничеству.

4-этап. Занятие прочных позиций, характеризующееся следующими признаками:

- заметный рост удовлетворения руководства результатами деятельности операционных аудиторов,
- рост взаимного доверия,
- высокий иерархический уровень отдела операционного аудита в организационной структуре предприятия,
- расширение спектра решаемых задач.

Внедрение операционного аудита может быть осуществлено "малыми шагами", что означает небольшие изменения в структуре управления с медленными продвижениями к поставленной цели. Преимущество такого подхода заключается в отсутствии большого сопротивления проводимых изменений внутри предприятия, основной недостаток - в опасности затягивании процесса реорганизации, что может привести к полному прекращению внедрения.

Другой подход означает интенсивное изменение системы управления и быстрое внедрение операционного аудита, однако появляется опасность сильного противодействия внутри предприятия.

Более предпочтителен подход, основанный на принципах "планируемой эволюции", поскольку дает возможность использовать преимущества рассмотренных выше подходов. Вначале на высшем уровне управления предприятием формируется и принимается концепция операционного аудита, на основании которой разрабатывается проект внедрения. Проект разбивается на ступени, включающие этапы и мероприятия по достижению целей проекта, фиксируются сроки реализации отдельных его этапов.

Результаты, полученные после внедрения операционного аудита на первом этапе, обсуждаются и в случае необходимости вносятся коррективы в содержание, сроки и бюджеты последующих этапов.

Руководитель отдела операционного аудита должен подчиняться непосредственно руководителю предприятия или другому должностному лицу, наделенному полномочиями, достаточными для обеспечения независимости действий операционных аудиторов и для принятия мер по выявленным недостаткам. Руководитель отдела операционного аудита назначается и освобождается от занимаемой должности в общеустановленном порядке. Сложная структура отдела операционного аудита возможна, конечно, только на предприятиях со значительным штатом операционных аудиторов. В средних и малых предприятиях отдел состоит из руководителя отдела операционного аудита и подчиненных ему специалистов. Связь с советом директоров должна быть двусторонней: с одной стороны, аудит подчиняется высшему руководству, с другой - руководитель отдела участвует в заседаниях исполнительного органа предприятия при обсуждении вопросов, касающихся сферы деятельности отдела. При этом операционный аудитор не должен иметь права голоса, однако он может высказывать свои замечания и рекомендации, которые вносятся в протоколы заседаний.

Структура отдела операционного аудита во многом зависит от специфики предприятия, его величины и конкретных целей его администрации и включает в себя совокупность подразделений, укомплектованных персоналом соответствующей квалификации и полномочий.

Для изложения организационных аспектов управления предприятием по созданию подразделений операционного аудита может использоваться понятие "служба" - это организационно-штатная единица, включающая в себя работника, группу, бюро, отдел, управление или другой элемент организационной структуры управления (структурное подразделение) и специализирующаяся на выполнении комплекса однородных функций.

В составе отдела операционного аудита должны быть не только специалисты по проверке финансово-хозяйственной деятельности

предприятия, но и специалисты по налогообложению, правовым вопросам, финансовому анализу и т.д. Специалисты отдела должны иметь образование, соответствующее характеру их деятельности. Желательно, чтобы руководитель отдела имел квалификационный аттестат аудитора, поскольку он должен владеть специфическими приемами аудита.

Руководитель отдела - квалифицированный специалист, обладающий знаниями и практическими навыками в области аудита, бухгалтерского учета, налогообложения, экономики, финансового менеджмента, общей юриспруденции, маркетинга, менеджмента персонала, компьютерной техники и технологии.

Функциями руководителя отдела могут быть:

- составление плана-графика проверок;
- определение состава группы для проверки филиала и документальное оформление результатов аудиторских процедур; проведение анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия;
- консультации по отдельным вопросам; составление отчета о проделанной отделом операционного аудита работе;
- разработка методического материала по повышению профессионального уровня работников бухгалтерии и управления.

Штат отдела зависит от особенностей производственно-хозяйственной и финансовой деятельности предприятия, объема, сложности и условий выполняемых работ.

Специалисты отдела операционного аудита не должны вмешиваться в оперативную, распорядительную и производственную деятельность должностных лиц предприятия. Руководитель предприятия обязал создать условия для работы отдела: обеспечить помещением, выделить специалистов и др.

Численность и оплата труда работников отдела операционного аудита предусматриваются в штатном расписании. Работники отдела операционного аудита выполняют обязанности согласно должностным инструкциям.

Также они должны соблюдать этические принципы аудиторской деятельности и осуществлять проверки в соответствии с требованиями стандартов аудита.

Для решения задач отдел операционного аудита наделяется правами и обязанностями.

Ответственность операционных аудиторов определяют следующие основные моменты:

1. Обоснованность и своевременность представления заключений о состоянии бухгалтерского учета и отчетности, соответствии учредительных документов, внутренних нормативов действующему законодательству и правовому статусу предприятия, а также заключений об эффективности производственно-хозяйственной и финансовой деятельности.

2. Обоснованность представленных предложений по совершенствованию организации системы операционного контроля, бухгалтерского учета, ответственности должностных лиц, программ развития видов деятельности, проектов оптимизации производственных затрат, налогооблагаемых баз, распределения прибыли и другим вопросам.

3. Правильность консультаций, оказанных учредителям, руководителям подразделений, специалистам и работникам аппарата управления по вопросам организации производства, системы управления, ведения бухгалтерского учета, методам анализа хозяйственно-финансовой деятельности, правовым и другим вопросам.

Нами продуманы формы взаимосвязи отдела операционного аудита с другими подразделениями предприятия (рис. 4).

Руководство организации. Операционные аудиторы получают для исполнения приказы, распоряжения, указания, планы. Выдают результаты проверки, анализа, оценки деятельности, рекомендации, заключения.

Бухгалтерия. Операционные аудиторы получают первичные документы, учетные регистры, формы отчетности и др. Представляют

материалы проверок, инвентаризаций, анализа. Информировать об изменениях законодательства в области бухгалтерского учета и налогообложения.

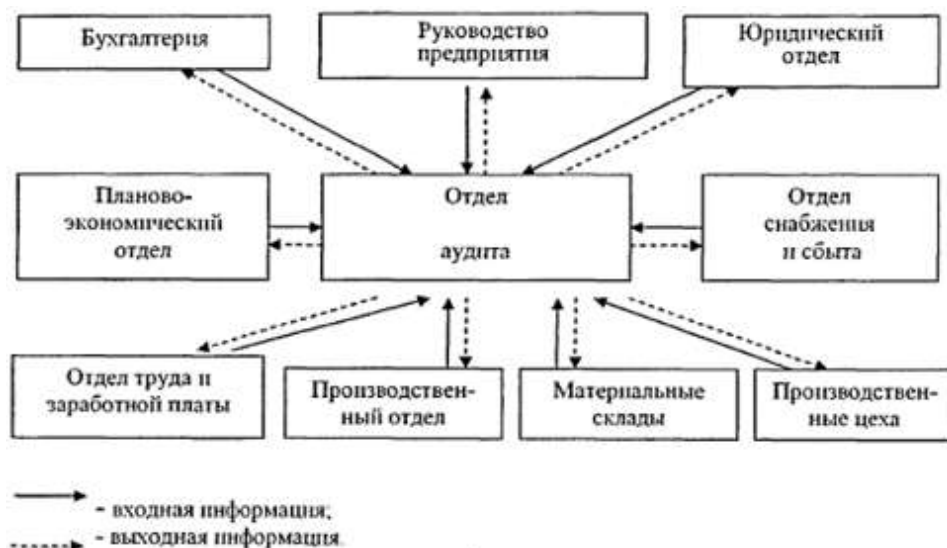


Рис.4. Взаимосвязь отдела операционного аудита¹¹.

Юридический отдел. Операционные аудиторы получают результаты судебного рассмотрения по делам, проекты приказов, договоров. Представляют материалы по фактам недостач и взысканий дебиторской задолженности.

Планово-экономический отдел. Операционные аудиторы проверяют наличие действующих норм и нормативов, отчеты о выполнении плановых заданий, штатного расписания и пр. Информировать о возможности экономии материальных и денежных средств, совершенствования плановой работы.

Отдел труда и заработной платы. Операционные аудиторы получают штатное расписание и изменения к нему, коллективный договор. Представляют предложения по совершенствованию оплаты труда, отчеты о проверке подразделений в части оплаты труда и использования рабочего времени.

Отдел снабжения и сбыта. Контролируют состояние материально-технического снабжения, эффективность заключенных договоров, отчеты о расходовании материалов на производство, отпуск на сторону, акты приемки

¹¹ Составлено автором.

и списания товарно-материальных ценностей, документы по претензиям и искам в связи с поставкой продукции. Представляют аналитические справки и предложения по совершенствованию работы отдела.

Материальные склады. Проверяют на складах карточки складского учета, оформление первичных документов, договоры о материальной ответственности, сохранность ценностей, исправность весоизмерительных приборов. Представляют предложения по совершенствованию работы.

Производственный отдел. Операционные аудиторы получают сводки выполнения плана выпуска продукции, данные об остатках незавершенного производства, нормах расхода материальных ресурсов. Представляют материалы проверок и анализа использования материальных ресурсов.

Производственные цеха. Операционные аудиторы проверяют отчеты, оформление накладных, соответствие фактического выхода продукции нормам, обоснованность применения норм. Изучают законность отнесения затрат на производство продукции, соблюдение технологического процесса, своевременность отражения операций в первичных документах. Информировать об изменениях норм, нормативов, расчетной себестоимости продукции.

Такое взаимодействие между экономическими, производственными, маркетинговыми и другими отделами предприятия обеспечивает оперативное получение информации, необходимой для корректировки экономических решений аппарата управления предприятия.

Исследование теории и практики организации операционного аудита указывает на необходимость системного подхода к управлению операционным аудитом. С нашей точки зрения наилучшим образом этим требованиям отвечает управленческая модель, предусматривающая такие вполне приемлемые для операционного аудита элементы, как планирование, организация, управление персоналом и руководство, координация и контроль.

Планирование предусматривает выбор средств для достижения целей аудита, определение необходимой квалификации операционных аудиторов и формирование отдела, составление планов, охватывающих все аспекты работы и распределение аудиторов по участкам работы.

Организация включает обеспечение всеми видами ресурсов и необходимой информацией, административное регламентирование работы отдела: разработка Положения об отделе операционного аудита, должностных инструкций, программ операционного аудита и др.

Управление персоналом подразумевает издание приказов, профессиональных стандартов операционного аудита, внедрение новых методик и технологий операционного аудита, определение и учет показателей работы отдела операционного аудита, контроль за эффективным использованием рабочего времени сотрудниками отдела.

Координация предполагает обеспечение взаимодействия с внешним аудитом, координацию контрольных действий с подразделениями предприятия и оказание им консультационных услуг, корректировку планов и программ операционного аудита с учетом фактических данных, полученных в процессе выполнения аудиторских процедур.

Контроль включает разработку методов и организацию контроля качества работы отдела операционного аудита, контроль и анализ результативности проверок, выявление резервов работы отдела.

Каждый из этих элементов отражает специфические вопросы управления процессом операционного аудита и одну из сторон его целенаправленной деятельности, служит основой для управления работой отдела операционного аудита. Названные элементы в комплексе помогут обеспечить эффективное управление системой операционного аудита.

Правильная организация труда операционных аудиторов также имеет значение. Критический анализ литературных источников и практики работы отделов операционного аудита позволили разработать и сформулировать

следующие направления современной организации труда операционных аудиторов независимо от отраслевой принадлежности предприятия:

- установление оптимальной структуры отдела, обеспечивающей необходимое сочетание централизованной и децентрализованной форм руководства и их координацию;
- внедрение нормирования труда и оптимизации численности операционных аудиторов в соответствии с трудоемкостью, функциональными обязанностями, объемом работ;
- унификация рабочих документов, составляемых по результатам проверок;
- методическое обеспечение операционного аудита;
- использование операционными аудиторами оптимальных методических приемов контроля;
- использование операционными аудиторами информационных технологий;
- разработка показателей эффективности и качества работы операционных аудиторов, позволяющих объективно оценить коллективную и индивидуальную деятельность операционных аудиторов;
- внедрение рациональных форм материального и морального поощрения операционных аудиторов.

Существующий опыт показывает, что оптимальной считается нагрузка в пределах 5-7 проверок на одного операционного аудитора в год.

Данные о затратах рабочего времени, полученные путем анкетирования операционных аудиторов и фотографии их рабочего дня, показывают, что они используются неэффективно. Так, при выездных проверках 9-11% времени тратится на передвижение, 5 % - на выполнение несвойственных работ и 12% - на работы технического характера.

Фактические затраты времени на проверку существенно отличались от плановых.

Для изучения затрат времени необходима методика их анализа. Целесообразно проводить анализ общего фонда рабочего времени и его составных частей, анализировать плановый и фактический фонд рабочего времени, изучать затраты рабочего времени по видам, операциям и этапам проверки, контролируемым объектам и отдельным аудиторам. Такой анализ позволит определить резервы рационального использования времени специалистов. Резервами, направленными на лучшее использование рабочего времени, можно считать составление продуманных программ проверок.

2.2. Методика планирования операционного аудита

Процесс планирования включает разработку задач, планов работ, проектов формирования штата и финансовых смет расходов, отчетов о результатах деятельности. Задачи отдела операционного аудита должны быть выполнимы в рамках производственно-финансовых планов и смет, а также измеримы, для чего необходимы критерии оценок и плановые сроки выполнения.

Планирование состоит в разработке общего плана, графиков и сроков проведения операционного аудита, а также аудиторской программы.

План операционного аудита разрабатывается руководителем отдела и утверждается руководителем предприятия. В плане описывается предполагаемый объем и порядок проведения операционного аудита. При этом согласно стандарту № 3 должны быть приняты во внимание:

- деятельность предприятия, в том числе общие экономические факторы и условия отрасли, влияющие на деятельность предприятия, финансовое состояние предприятия, общий уровень компетенции руководства;

- особенности системы бухгалтерского учета и операционного контроля, в том числе учетная политика предприятия и ее изменения, возможность того, что допущение непрерывности деятельности предприятия

может оказаться под вопросом, а также обстоятельства, требующие особого внимания, например, существование аффилированных лиц.

В общем плане рекомендуется предусмотреть:

- формирование аудиторской группы, включая специалистов подразделений,
- лиц, привлекаемых к проведению операционного аудита;
- распределение операционных аудиторов в соответствии с профессиональными качествами и должностными уровнями по конкретным участкам;
- документальное оформление проведенной работы и порядок её согласования с должностными лицами проверяемого объекта.

Перед проведением проверки операционный аудитор должен иметь информацию об организационной структуре проверяемого подразделения, системе снабжения и сбыта, ценовой политике; ознакомиться с регистрами, документами, протоколами, договорами; проверить наличие операционных инструкций и реальность их применения, разделение обязанностей, методы составления документации и записей, схемы документооборота, обеспечение сохранности активов, В результате готовится следующая документация:

- информация об организационной структуре подразделения;
- выдержки из юридической документации, например, положений, соглашений, протоколов собраний;
- анализ сделок и остатков по счетам;
- анализ показателей, характеризующих тенденции развития;
- заключения операционного аудитора, касающиеся наиболее важных аспектов хозяйственной деятельности;
- копии финансовой отчетности за предыдущие отчетные периоды, аудиторских заключений, справок, актов ревизионных проверок.

Затем операционный аудитор знакомится с имеющимися документами и выясняет следующее:

- структуру и взаимоотношения предприятия с дочерними и зависимыми предприятиями, между филиалами и головной организацией;
- особенности организации и уровень автоматизации бухгалтерского учета и состояния системы внутреннего контроля;
- особенности организации работы бухгалтерии, укомплектованность штата, распределение обязанностей между работниками бухгалтерии, наличие должностных инструкций, обеспечение законодательными и нормативными документами;
- применение унифицированных форм первичной учетной документации;
- своевременность представления документов в бухгалтерию;
- результаты предыдущих проверок, как выполнялись предложения по их результатам.

В результате делается общий вывод о состоянии системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля предприятия.

Необходимо отметить, что планирование работы операционного аудита должно проводиться в соответствии с общими принципами аудита и следующими частными принципами:

- комплексности планирования -". обеспечение взаимосвязанности и согласованности всех этапов планирования - от предварительного планирования до составления общего плана и программы аудита";
- непрерывности планирования - принцип равномерного распределения планируемой нагрузки между операционными аудиторами;
- оптимальности планирования, как возможность варьирования при составлении программы аудита.

Особенность этапов планирования при операционном аудите заключается в том, что общий план операционного аудита разрабатывается руководителем отдела операционного аудита в целях координации в централизованном порядке, что оптимизирует работу в особенности при проверке однотипных подразделений. В процессе операционного аудита

могут возникнуть основания для пересмотра общего плана. Изменения плана и их причины должны документироваться.

Выполнение конкретной работы по проверке осуществляется в соответствии с программой операционного аудита, которая разрабатывается ведущими специалистами отдела на основании плана операционного аудита, затем утверждается руководителем отдела операционного аудита.

Программа операционного аудита представляет собой детальный перечень аудиторских процедур для практической реализации плана операционного аудита, служит инструкцией для операционных аудиторов и средством контроля качества их работы.

Аудиторская программа - это перечень процедур, организованных по счетам для сбора информации о реальности существования активов, обязательств и хозяйственных операций, о полноте отражения в учете операций, о сумма; отраженных в отчета; о правильности оценки активов, обязательств, капитала, источников доходов и расходов.

Можно выделить следующие виды аудиторских программ операционного аудита:

1. Программы тестов контроля, содержащие процедуры для сбора информации о функционировании системы операционного контроля предприятия.

2. Программы проверки остатков на счетах, содержащие процедуры для сбора информации об остатках на счетах.

3. Комбинированные программы, использующие тесты контроля и процедуры сбора информации непосредственно об остатках на счетах.

Наиболее важные участки, имеющие существенное значение для финансово-хозяйственной деятельности предприятия, в программе необходимо отметить и обосновать их выбор.

При планировании операционного аудита необходимо решить, какие документы должны быть подготовлены для проверки, определить порядок

тестирования системы операционного контроля с целью установления объема выборки, порядка использования материалов постоянного досье.

По каждому участку, включенному в программу, определяется характер проверки - сплошной или выборочный. Сплошную проверку целесообразно осуществлять в отношении кассовых операций, расчетов по налогам и сборам, расчетов с учредителями. Выборочно проверяются операции по движению основных средств, товарно-материальных ценностей.

На наш взгляд наиболее приемлемую часть стандарта "Аудиторская выборка" для операционного аудита составляет общая методика проведения выборочных исследований. Аудиторская выборка представляет собой отобранные по определенным правилам элементы для формирования проверяемой совокупности в виде отдельных документов, записей и т.п.

Монографии, излагающие и поясняющие суть выборочных методов аудита, изданы в США еще в 60-х годах двадцатого столетия. Метод выборочной проверки основан на принципах теории вероятностей, согласно которым можно получить довольно точные данные о целом по его относительно малой части. Выборочная проверка - это вид несплошного наблюдения. Она может быть в двух видах: на соответствие и по существу.

Задача выборочной проверки на соответствие - установить, часто ли в проверяемом периоде нарушались нормы внутреннего контроля. Иначе такую проверку называют атрибутивной. Примером ее может быть сличение поступающих товарно-материальных ценностей по наименованию, количеству и качеству в натуре с данными сопроводительных документов.

Задача выборочной проверки по существу состоит в измерении нарушений операционного контроля в стоимостном выражении. Иначе такую проверку называют количественной. Примером ее может служить подтверждение остатков по счетам бухгалтерского учета.

Учитывая эффективность операционного контроля и опыт своей работы, операционные аудиторы могут скорректировать программу. Например, если операционные аудиторы постоянно участвуют в

инвентаризационных комиссиях и комиссиях на списание основных и оборотных средств, то затраты времени на проверку этого участка деятельности можно свести к минимуму.

Работа отдела операционного аудита организуется в соответствии с индивидуальными и календарными планами работ, которые утверждает руководитель отдела операционного аудита.

В календарных графиках работ рекомендуется указывать следующее:

какие виды деятельности подвергаются проверкам;

когда по ним будет проводиться проверка;

специалиста, ответственного за проверку.

Графики работ должны быть гибкими и учитывать возможность внеплановых проверок, изменения в деятельности предприятия в течение года.

При выборе объектов планирования необходимо использовать информацию, поступающую из различных источников. Такими источниками могут быть переговоры с руководителями разных уровней, информация внешних аудиторов и контролирующих органов, результаты анализа финансовой информации, обзоры предыдущих проверок операционного аудита.

Задачей руководителя отдела операционного аудита становится обеспечение необходимого уровня организации работы операционных аудиторов. С этой целью ему необходимо ежегодно подготавливать проект формирования штата, планировать бюджет отдела, периодически давать оценку деятельности операционных аудиторов. Проекты формирования штатов и сметы расходов могут составляться исходя из календарных графиков работ, а также необходимой для выполнения обязанностей квалификации специалистов.

Несмотря на значительное число публикаций по технике аудита, очевидна необходимость систематизации подходов к разработке методик выполнения и способов организации информационного фонда

операционного аудита. Результативности информационного обеспечения операционного аудита способствует его динамический характер в связи с развитием нормативно-правовой базы, определяющей порядок совершения, налогообложения и бухгалтерского учета финансово-хозяйственных операций.

Аудиторские процедуры, обеспечивающие проверку хозяйственных операций с объектами финансово-хозяйственной деятельности для достижения целей операционного аудита, предлагается классифицировать по таким признакам, как группы объектов, виды хозяйственных операций, цели аудита.

В разрезе групп объектов, как известно, выделяют основные средства (ОС), нематериальные активы (НМА), капитальные вложения (КВ), финансовые вложения (ФВ), материальные ценности (МЦ), товары (Т), готовую продукцию (ГН), работы и услуги (РУ), денежные средства (ЛС). Хозяйственные операции с объектами обусловлены их наличием и движением, формированием расходов, финансовых результатов, расчетами и прочими действиями.

Приведенные в таблице 2 условные обозначения могут использоваться в качестве идентификаторов аудиторских процедур. Первые два разряда идентификатора характеризуют группы объектов, а последний - вид хозяйственной операции с этими объектами. Например, аудит поступления нематериальных активов - 202, аудит наличия материальных ценностей - 501.

Группы аудиторских процедур целесообразно рассматривать в качестве элементов общего плана операционного аудита. Для разработки аудиторской программы их можно разукрупнить в разрезе целей аудита. Так, можно систематизировать аудиторские процедуры по проверке соответствия хозяйственных операций нормативным актам, их достоверности, экономической целесообразности. Идентификаторы таких процедур могут содержать четвертый разряд для отражения целей аудита. Например, проверка соблюдения нормативных актов, определяющих поступление

денежных средств - 9021, достоверность операций - 9022, экономическую целесообразность 9023.

Таблица 2

Идентификатор групп аудиторских процедур по объектам и видам операций¹²

Виды операций	Группы объектов, код								
	ОС 10	НМА 20	КВ 30	ФВ 40	МЦ 50	Т 60	ГП 70	РУ 80	ДС 90
1. Наличие	101	201	301	401	501	601	701	801	901
2. Поступление	102	202	302	402	502	602	702	802	902
3. Выбытие	103	203	303	403	503	603	703	803	903
4. Прочие операции	104	204	304	404	504	604	704	804	904
5. Расчеты	105	205	305	405	505	605	705	805	905
6. Формирование расходов	106	206	306	406	506	606	706	806	906
7. Формирование финансовых результатов	107	207	307	407	507	607	707	807	907

Аналогично обобщаются, например, аудиторские процедуры по проверке таких операций с основными средствами как продажа (1031 01), выбытие в порядке операционного перемещения (1031 02), ликвидация (1031 03), недостача (1031 04), безвозмездная передача (1031 05), вклад в уставный капитал (1031 06), передача предметов залога (1031 07), передача в аренду (1031 08).

Аудиторская проверка сопровождается обязательным документированием. В состав рабочей документации относятся:

- планы и программы операционного аудита;
- объяснения, заявления сотрудников по вопросам проверки;
- копии первичных документов, фотографии объектов, акты, протоколы;
- регистры бухгалтерского учета;
- результаты инвентаризаций, документы встречных проверок;
- бухгалтерская, налоговая, статистическая, оперативная отчетность;
- записи об изучении и оценке систем оперативного и складского учета;

¹² Составлено автором.

- производственно-финансовый анализ фактических показателей подразделения.

Перечень рабочей документации определяет операционный аудитор, проводящий проверку. Главное требование к этой документации - её убедительность при доказательстве выводов и предложений. Операционный аудит должен планироваться так, чтобы гарантировать его качество, экономичность, эффективность и своевременность. Поэтому операционный аудитор должен не только планировать свою деятельность, но и контролировать её для уверенности, что используются наиболее эффективные процедуры аудита.

Планирование также необходимо для выбора предполагаемых подходов к достижению целей аудита, выполнения и контроля работы, уверенности в том, что внимание привлечено к существенным аспектам. Следовательно, специфика и сложность деятельности предприятий требует определения четкой организации работы и распределения обязанностей.

Операционный аудитор в ходе работы может рекомендовать выработанный им проект приказа, который, на его взгляд, необходим с точки зрения законности, достоверности или полноты оформления операций. Например, операционный аудитор может разработать и предложить проект приказа о круге лиц, имеющих право от лица предприятия совершать представительские расходы.

2.3. Обобщения результатов операционного аудита

При определении эффективности системы операционного контроля учитываются не конкретные формы, методы и технологии контроля, не количество специалистов, занятых контролем и проведенных ими проверок или выявленных ошибок, а действия руководства предприятия, направленные на встраивание операционного контроля во все бизнес-процессы, своевременную оценку рисков и эффективности мер контроля, применяемых для смягчения их воздействия. Выявление недостатков или

нарушений может являться сигналом о возможной проблеме, связанной с отсутствием или неправильной работой контроля, и требует анализа причин и понимания бизнес-процесса.

При оценке системы операционного контроля внешние аудиторы руководствуются стандартом «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и операционного контроля в ходе аудита».

Этапом операционного аудита также является оценка системы операционного контроля, основная цель которой - уточнение вида, времени проведения и объема аудиторских процедур, поскольку структура или работа определенных элементов системы могут увеличивать или уменьшать вероятность наличия существенных ошибок или искажений в проверяемой финансовой отчетности. Порядок оценки представлен на рисунке 5.

Поскольку процедура оценки эффективности системы операционного контроля предприятия выполняется в первую очередь с целью обоснования величины аудиторской выборки, что предполагает определение вероятности необнаружения ошибки системой операционного контроля предприятия, основой для оценки является тестирование контрольной среды предприятия.

Процедура оценки контрольной среды предприятия начинается с изучения общей системы организации операционного контроля, которую положительно характеризуют следующие моменты:

- наличие отделов операционного аудита, юридической службы, финансовых аналитиков;
- наличие утвержденных схем документооборота, должностных инструкций, положений об отделах, бизнес-плана, смет расходов;
- наличие оформленных результатов инвентаризаций, операционных проверок, операционного аудита, актов проверок государственных органов, распорядительных документов по их результатам;
- получение консультаций от налоговых органов, юридических, консультационных и аудиторских организаций;
- проведение аттестаций специалистов, повышение их квалификации;

- наличие операционных методологических разработок;
- наличие адекватных систем компьютерной обработки данных, информационных систем и технического обеспечения.

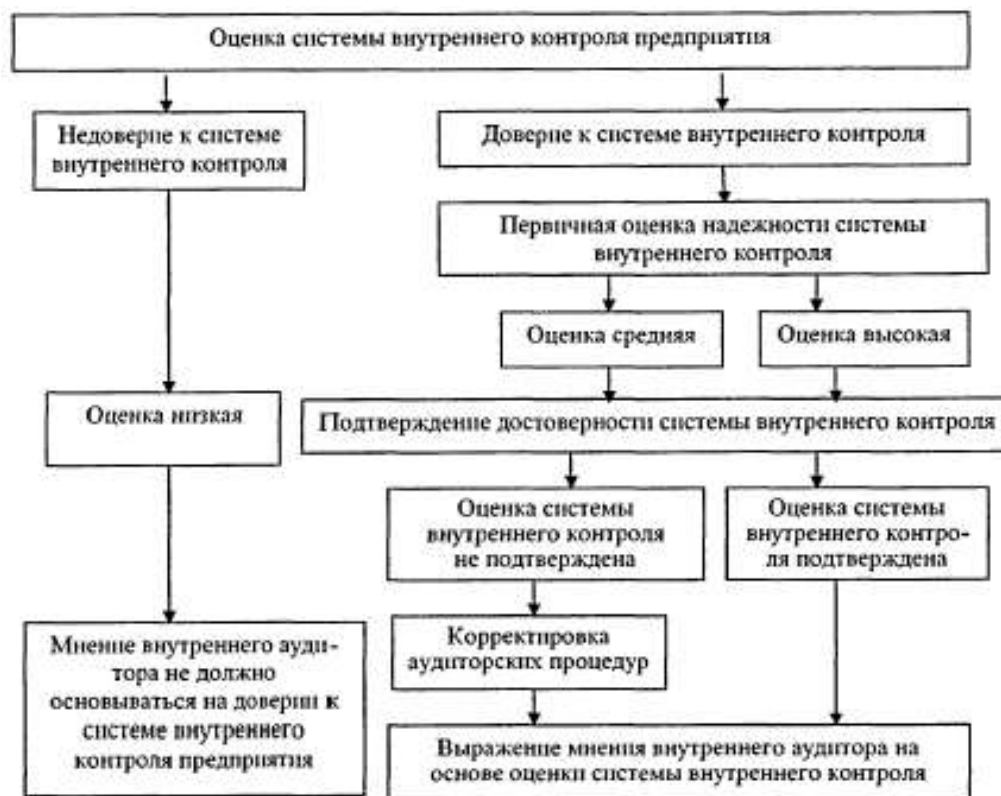


Рис.5. Действия операционного аудитора при оценке системы операционного контроля предприятия¹³.

Оценивается фактическое соблюдение перечисленных выше положений. Обращается внимание на совмещение контрольных и административных функций. Следует выяснить, имела ли место на предприятии смена управленческого персонала. Так, например, частая смена бухгалтеров на отдельном участке учета ведет к тому, что функции учета и контроля выполняются специалистами, не имеющими достаточного опыта.

Определяется, установлен ли на предприятии контроль за сохранностью активов.

Реальный доступ к активам, документам должен быть разрешен только уполномоченным на то лицам. Кроме того, происходит не только ознакомление с результатами инвентаризации, но и производится оценка её

¹³ Составлено автором.

достоверности. Для этого сроки проведения инвентаризации оцениваются с точки зрения их реальности; состав инвентаризационной комиссии проверяется с точки зрения уполномоченности её членов.

При оценке эффективности системы бухгалтерского учета устанавливается полнота и правильность регистрации хозяйственных операций в бухгалтерских регистрах.

Минимальными требованиями к системе бухгалтерского учета являются наличие соответствующего раздела в учетной политике, правильное ведение регистров синтетического и аналитического учета. Так, например, несоответствующее заполнение книги учета векселей говорит о несоблюдении требований нормативных актов и об отсутствии элементов контроля за их движением. Следовательно, при проверке регистров аналитического учета и первичных документов обращают внимание на реальность и оценку хозяйственных операций, полноту и своевременность их записи.

Кроме проверки учетных процедур необходимо выяснить, применяются ли на предприятии процедуры контроля, направленные на предотвращение, выявление и исправление искажений: сверка учетных данных между отделами, составление исполнителями отчетов, проведение инвентаризаций и др.

Проведение или отсутствие на предприятии соответствующих мероприятий характеризует систему операционного контроля.

Для оптимизации работы при проведении процедуры оценки эффективности системы операционного контроля, можно использовать опросный лист, разрабатываемый операционными аудиторам. Собранные результаты ответов по опросному листу, могут существенно повлиять на объем выборки, а утвердительная в целом форма опроса положительно характеризует состояние системы операционного контроля, и наоборот.

Чем больше количество положительных ответов будет получено, тем ниже вероятность необнаружения ошибки системой операционного

контроля, тем выше степень доверия и меньше аудиторская выборка. Если вопрос напрямую не характеризует систему операционного контроля, в примечаниях дается комментарий. Следует отметить, что направления тестирования системы операционного контроля необходимо выбирать таким образом, чтобы исключить дублирование работ по другим направлениям аудиторской проверки, т.е. информация, полученная при проверке системы, должна быть максимально использована в ходе последующего выполнения детальных процедур аудита.

На основании тестирования системы операционного контроля предприятия делается вывод о величине риска неэффективности контроля. Выбор основных направлений и методов аудита зависит от опыта, компетенции и профессиональной интуиции операционного аудитора. Тестом называют процедуру исследования документов, учетных регистров и хозяйственных операций на предмет соответствия законодательным актам и нормам операционного контроля. Аудиторские тесты - процедуры и методы исследования аудируемых объектов исходя из поставленных целей. Их можно разделить на независимые тесты и тесты на соответствие. В соответствии с международными стандартами аудита процедуры проверок в зависимости от процедуры их осуществления подразделяют на следующие группы:

- ротационные тесты, выбираемые операционным аудитором поочередно, на принципах ротации;
- глубинные тесты, включающие в себя определенную выборку операции, проверяемую на всех стадиях соответствующего учетного цикла;
- тесты слабых мест, разрабатываемые при обнаружении несостоятельности
- операционного контроля, используемые для выявления конкретных ошибок;
- направленные тесты, предназначенные для последовательного контроля за

- осуществляемыми операциями в зависимости от способа обобщения результатов операционного аудитора;

- сквозные тесты, являющиеся ограниченной формой глубинного теста, например, проверка прохождения нескольких операций через всю систему бухгалтерского учета. В том случае, когда выбранные операции являются типичными для операций, которые проходят сквозь всю систему бухгалтерского учета, проведенная процедура может рассматриваться как часть тестов средств контроля (рис.6).

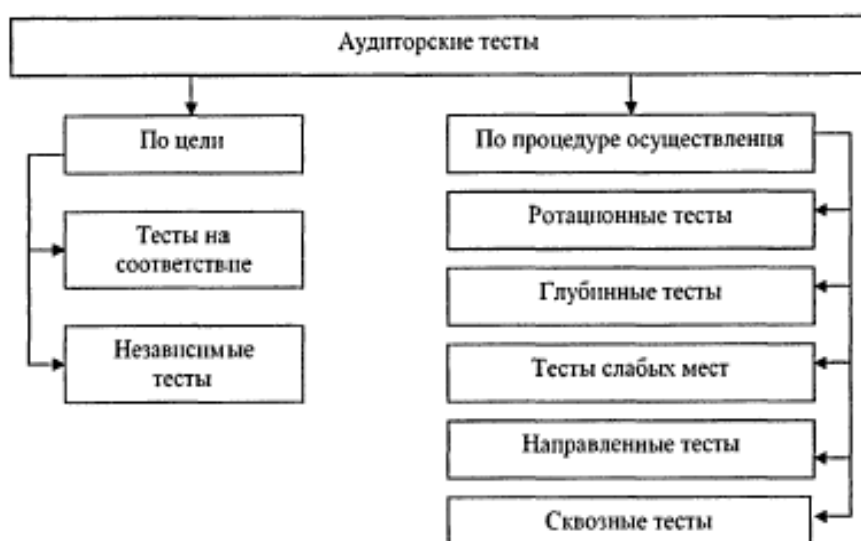


Рис.6 Классификация аудиторских тестов¹⁴.

Таким образом, под тестами следует понимать выборочное обследование.

Программа операционного аудита включает тестирование операций, аналитические процедуры и тестирование статей баланса.

Тесты операций разрабатываются для проверки количественных ошибок и нарушений. При их проведении устанавливается:

- санкционирована ли данная операция; всем ли требованиям отвечает первичный бухгалтерский документ, на основании которого выполнена проводка;

¹⁴ Составлено автором.

- правильно ли сделаны проводки;
- соответствуют ли данные аналитического учета синтетическому и информации, содержащейся в главной книге.

Тестирование статей баланса сосредоточено на данных главной книги.

Тесты

включают подтверждение счетов учета расчетов, материально - производственных запасов, денежных средств, проверку применения принципа начисления доходов по временному фактору.

Проведение независимых тестов операций и оборотов по счетам является одним из этапов операционного аудита. Операционный аудитор определяет рациональность использования теста контроля. Например, при аудите основных средств количество основных операций незначительно, существенная проверка каждой была проведена. В таких случаях тест не используется.

По данным тестирования состояния учета и контроля операционный аудитор может сделать вывод об эффективности контроля.

Тесты проверки эффективности системы операционного контроля финансово-хозяйственных операций целесообразно разрабатывать по следующим направлениям:

- осуществления контроля;
- обеспечения сохранности имущества;
- реальности операции;
- полноты операции;
- разрешения (санкционирования);
- периодизации;
- классификации операции и ее учета.

Практическая работа показывает, что применение тестов весьма эффективно позволяет определить слабые стороны учета и контроля. Отделом операционного аудита могут составляться тесты, используемые не

только для оценки учета и контроля, но и для самооценки бухгалтерами и другими специалистами своих действий.

Результаты анализа каждой аналитической процедуры операционный аудитор оформляет в виде справок проверки, докладных записок, писем, рапортов, которые могут использоваться при подготовке решения Совета директоров и проектов приказов.

Методика является инструментом работы отдела операционного аудита, руководитель которого использует её при подготовке проверки, составлении программы и распределения обязанностей между операционными аудиторами. Методика включает в себя следующие три раздела:

1. Планирование операционного аудита и другую подготовительную работу (о чем было сказано выше).

2. Основные направления проверки: аудит операций с наличными денежными средствами, операций на счетах в банках, операций расчетов с контрагентами и бюджетом, с персоналом по оплате труда, операций с основными средствами, нематериальными активами, учета производственных запасов, финансовых вложений, затрат, финансовых результатов, фондов, резервов, кредитов и займов.

3. Порядок составления отчета операционного аудита, его согласование и представление руководству предприятия.

Направленную на достижение целей операционного аудита методику необходимо проанализировать в разных аспектах, которым присущи: вертикальный, горизонтальный, трендовый анализ отдельных статей баланса, а также расчет и оценку коэффициентов ликвидности, финансовой устойчивости, рентабельности, финансовой независимости предприятия. Информационная база готовится на основе бухгалтерской и статистической отчетности, а также данных бухгалтерского учета. При разработке этой части методики используется аудиторский стандарт "Аналитические процедуры".

С учетом задач, поставленных перед операционным аудитором, общий финансовый анализ может дополняться аналитическими процедурами по циклам. Например, анализ денежных средств, основных средств, нематериальных активов, снабжения и управления материально-производственными запасами, производства. Кроме того, может рассчитываться система частных коэффициентов, учитывающих специфику конкретных циклов, например, коэффициенты обновления, выбытия основных средств, фондоотдачи, фондоёмкости.

По нашему мнению, в составе методического обеспечения операционного аудита целесообразна разработка следующих методик:

- по соответствию фактической деятельности предприятия положениям учредительных документов;
- по процессу операционного аудита и получению аудиторских доказательств;
- по оформлению отчетных документов по проведенным проверкам, консультациям, выданным рекомендациям и по реализации результатов операционного аудита.

Методики определяют организационную и техническую стороны операционного аудита. Их целесообразно разрабатывать на основе нормативно - правовых актов исходя из условий деятельности каждого предприятия, его организационной структуры, специализации, с учетом квалификации специалистов и наличия материально-технической базы. Методики операционного аудита утверждаются руководителем предприятия.

По нашему мнению, конкретному предприятию вовсе не следует разрабатывать всю совокупность методик, поскольку это связано с большими финансовыми и трудовыми затратами. В данном случае предприятию следует сделать выбор:

1. Приобрести готовые разработки у специализирующихся организаций. Однако, скорее всего, они потребуют адаптации, связанной с собственным видением процесса операционного аудита, спецификой

предпринимательской деятельности и организационной структуры предприятия.

2. Воспользоваться разработками, публикуемыми в периодической печати или информационных базах, и доработать их в соответствии с собственным видением.

3. Разработать собственными силами методики, которые представляются наиболее важными.

В целом методические документы призваны обеспечивать комплексный подход к технологии проведения операционного аудита. Могут разрабатываться приложения с пояснениями вопросов, изложенных в методиках:

- перечень вопросников и аудиторских процедур;
- таблицы, схемы, рабочие документы с цифровыми примерами по использованию методик и аудиторских процедур;
- систематизированный перечень нормативных документов.

В настоящее время операционным аудиторам нередко приходится проводить аудит в компьютеризированной среде, основу которой составляют компьютерные системы обработки информации - это системы обработки данных на базе ЭВМ в сочетании с программным и технологическим обеспечением, предназначенным для работы компьютера и компьютерных устройств.

Компьютерные системы оказывают воздействие на такие аспекты операционного аудита, как планирование, изучение системы операционного контроля, сбор фактических данных о системе контроля, хозяйственных операциях, остатках на счетах. Вместе с тем общие принципы, методология и цели операционного аудита сохраняются, а особенности проверки обуславливаются лишь способами обработки и хранения данных бухгалтерского учета. Например, для проверки хозяйственных операций используются первичные документы на машиночитаемом носителе, а

постоянные нормативно-справочные показатели могут быть проверены по данным, хранящимся в памяти компьютера.

Операционный аудитор должен изучить и оформить в виде рабочего документа следующие существенные вопросы организации обработки данных в условиях компьютерной обработки данных:

- организационную форму обработки данных (наличие специального подразделения или передача функций по договору сторонней организации);
- разделы учета, функционирующие в среде компьютерной обработки данных;
- принцип обработки учетных данных (локально или сетевой вариант);
- обеспечение хранения данных;
- порядок передачи данных (клавиатура, дискета, др.).

Особое внимание уделяется идентификации возможных ошибок в компьютерной системе.

Например, ошибки могут появиться при подготовке исходных данных, преобразовании исходных данных в машиночитаемую форму, идентификации входных файлов для использования в обработке, передаче информации от одной программы в другую. Поэтому обращается внимание на ограничение доступа к компьютеру, файлам данных, программам и документации по системе; устанавливается, какие меры принимаются на предприятии в отношении определения должностных обязанностей, разделения функций, а также физических и электронных средств защиты.

Анализ результатов проведенной операционным аудитором работы позволяет ему принимать активное участие в подготовке решений совета директоров. На наш взгляд, было бы целесообразно по подготовленным проектам решений получить их оценку операционным аудитором.

После выполнения аудиторских тестов контроля операционный аудитор дает заключительную оценку эффективности контроля.

Обобщая результаты своей работы, операционный аудитор должен оформить рабочие документы. В рабочих документах, составленных в виде

таблиц с пояснениями, справок указываются применяемые в ходе проверок аудиторские процедуры и формулируются выводы об объекте, могут быть на магнитных носителях или написанными от руки.

Рабочие документы можно подразделить на следующие группы:

. Документы, ведущиеся непрерывно. Они накапливаются в течение нескольких лет, позволяют отслеживать повторяющиеся ошибки и нарушения. Например, Классификация возможных способов фальсификации бухгалтерской информации о кассовых операциях и способы их предупреждения.

. Аудиторские административные документы, составляемые на стадии планирования операционного аудита: Программа операционного аудита финансово-хозяйственной деятельности предприятия; План-график операционного аудита финансово-хозяйственной деятельности предприятия на год; тесты организации системы операционного контроля; рабочие документы о корректировках записей на счетах бухгалтерского учета и отчетности; результаты анализа.

3. Документы аудиторской информации. К ним относятся документы по основным вопросам проверки, записи о выполненных процедурах, собранная информация и решения, принятые в ходе проверки.

Рабочие документы должны отвечать следующим требованиям:

- четкого, ясного, аккуратного оформления;
- полноты оформления, чтобы информацию в нем можно было рассматривать отдельно от других документов;
- должна быть ссылка на нормативный акт или другой рабочий документ;
- должны отражаться данные о планировании проверки, суть проведенной контрольной процедуры и выводы, сведения о предпринятых действиях;
- должны быть пронумерованы, иметь название, содержать фамилии операционных аудиторов, выполнявших процедуры, и дату их выполнения.

Операционный аудит не требует составления официального аудиторского заключения, но требуется составление отчетного документа, который может иметь разные документальные формы: аудиторская справка, докладная записка - при выполнении тематической проверки; аудиторское заключение, отчет - при комплексной проверке. Форма документа определяется приказом о назначении проверки.

Операционный аудитор должен достичь уверенности в том, что обстоятельства и события, которые подлежат отражению в бухгалтерском учете и отчетности должным образом им определены, оценены и проверены.

Содержание отчетного документа может меняться в зависимости от организации и типа проверки, однако в нем необходимо изложить цель, период проверки, объем, характер и масштаб, результаты операционного аудита. Отчетный документ может включать основную информацию и резюме, в котором излагаются пояснения, относящиеся к объектам аудита, факты нарушений, рекомендации из предыдущих отчетных документов.

Особое внимание уделяется изложению фактов, то есть событий и явлений, отражающих действительное состояние финансово-хозяйственной деятельности предприятия, совершенные операции, изменяющие состав ее активов, пассивов и финансовых результатов.

В отчетном документе факты излагаются так, чтобы получить по каждому документально подтвержденные ответы на следующие вопросы:

- что нарушено (закон, инструкция, постановление, приказ);
- кто нарушил (должностное или материально ответственное лицо);
- когда нарушено (дата совершения нарушения);
- как нарушено (способ нарушения);
- как выявлено нарушение (использованные приемы контроля);
- чем вызвано нарушение (условия, способствующие нарушению);
- каковы последствия (размер причиненного ущерба);

- какие приняты меры по устранению нарушений (виновные отстранены от должности, возместили ущерб, привлечены к ответственности, др.).

Если при проверке выявлены серьезные нарушения нормативно-правовых актов, недостачи денежных средств или материальных ценностей, нарушения налогового законодательства, требующие внесения изменений в бухгалтерскую отчетность предприятия и возмещения потерь (имеется основание для отстранения от работы виновных должностных лиц и взыскания с них причиненного ущерба), материалы проверок передаются в юридический отдел предприятия. Последний дает правовую оценку записям в материалах проверки и готовит иски для передачи в суд с целью возмещения материального ущерба.

Размер причиненного ущерба определяется по рыночным ценам. Возмещение материального ущерба осуществляется также по всем уплаченным штрафам, неустойкам, иным санкциям. При этом администрация должна возложить имущественную ответственность в соответствии с законодательством на виновных лиц.

Может возникнуть необходимость мер по сохранности отдельных документов, для чего их изымают как в процессе проверки, так и по ее окончании. В первую очередь, изымаются документы, имеющие следы подчисток, исправления цифр и текста, содержащие подложные сведения. На этих документах нельзя делать пометки. Вместо изъятых документов отставляют их копии с указанием на обороте кем и когда они изъяты.

Отчетный документ может носить промежуточный и итоговый характер. Промежуточная информация предоставляется лицу, назначившему проверку, при поэтапном проведении операционного аудита, а также выявлении фактов, требующих принятия руководством предприятия неотложных мер, с последующим включением в общий документ о проверке. Промежуточная информация может оформляться в форме информационного

письма, подписанного операционными аудиторами и должностными лицами подразделения, или передаваться в устной форме.

Выявленные в ходе проверки недостатки, входящие в компетенцию руководителя подразделения, можно устранить по ходу проверки, о чем делается запись в отчетном документе.

Итоговый отчетный документ подготавливается с целью доведения до руководства предприятия сведений о недостатках в учетных записях, в бухгалтерском учете и системе операционного контроля, а также внесения конструктивных предложений по совершенствованию системы бухгалтерского учета и операционного контроля предприятия.

Структурными элементами отчета (заключения) могут быть: титульный лист, содержание, содержательная часть и приложения.

Содержательная часть включает вводную часть, общую информацию, результаты операционного аудита, выводы и рекомендации.

Текст отчетного документа в виде информационного письма может строиться по той же схеме, но без выделения структурных частей.

Вводная часть отчета содержит: название документа в целом, дату и место составления, основание проведения проверки (приказ руководителя предприятия, протокол решения учредителей), фамилии, имена и отчества лиц, принимавших участие в проверке, и должностных лиц, ответственных за деятельность подразделения, период проверки, какие вопросы подвергнуты документальной и фактической проверке.

Раздел "Результаты операционного аудита" целесообразно подразделить на рубрики, в которых отражаются результаты проверки отдельных участков бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности согласно программе операционного аудита. В каждом разделе информацию целесообразно представлять по принципу значимости. При оформлении результатов операционного аудита необходимо провести обзор рабочих документов, выявить характер расхождений (системные или случайные,

умышленные или случайные). При отсутствии Нарушений делается запись". по данной статье (показателю, разделу) существенных ошибок не выявлено".

В разделе "Выводы и предложения" проводится оценка выявленных отклонений в целом по всем разделам.

Отчетный документ подписывается операционными аудиторами, участвовавшими в проверке, руководителем структурного подразделения и бухгалтером, обслуживающим подразделение. К нему прилагаются промежуточные аудиторские справки специалистов, принимавших участие в проверке.

Если руководитель подразделения или другое должностное лицо подразделения имеет возражения или замечания по материалам проведенной проверки, он подписывает документ о проверке и одновременно прилагает к нему свои письменные возражения или замечания. К заключительному документу о проверке прилагаются также объяснения других должностных лиц проверяемого подразделения, непосредственно осуществляющих хозяйственные операции, по мнению операционного аудитора, выполненных с нарушением действующих нормативно-правовых актов.

Написанный и подписанный отчетный документ издается после того, как проверка завершена. Прежде чем издать заключительный отчет, операционный аудитор обсуждает выводы и рекомендации с руководством соответствующего подразделения. Руководитель отдела операционного аудита рассматривает его и утверждает.

Отчетный документ рекомендуется оформлять в трех экземплярах, один из которых передается главному бухгалтеру и руководителю проверяемого подразделения для выявления возможных разногласий, второй - руководителю предприятия третий - используется для написания годового отчета операционного аудита, после чего он передается в архив. Руководители других подразделений предприятия могут получать резюме документа.

В аудиторской справке (докладной записке) отражаются: состав группы операционного аудита, реквизиты проверяемого подразделения, перечень должностных лиц, ответственных за ведение бухгалтерского учета, период аудита, сведения о методике проверки, сведения о выявленных недостатках и рекомендации.

При последующих проверках дается анализ и оценка выполнения или исправления замечаний по фактам предыдущих проверок.

При оформлении отчетного документа операционному аудитору необходимо соблюдать объективность. Каждый отраженный в нем факт должен быть проверен. На наш взгляд, при составлении отчетного документа должны соблюдаться следующие принципы:

- объективности - выводы и рекомендации должны основываться на фактах, которые описываются беспристрастно, если в отчетном документе была допущено непреднамеренное искажение фактов или пропуск данных, то должны быть внесены исправления, а поправки доведены до сведения заинтересованных лиц;

- понятности - данные должны излагаться просто и логично, характеризоваться высокой информативностью

- краткости - данные должны быть уместными;

- конструктивности - отчетный документ своим содержанием и рекомендациями должен оказывать помощь объекту аудита;

- своевременности - отчетный документ должен оформляться без неоправданных задержек и обеспечивать принятие своевременных мер.

В отчетном документе рекомендуется отражать не только недостатки, но и достижения предприятия или его подразделения, что необходимо для объективного отражения существующих условий.

Повышению эффективности проверок способствует обсуждение их итогов с учредителями, руководителями и ответственными работниками предприятия. При необходимости вопросы сохранности собственности обсуждаются с персоналом подразделения, вносятся их предложения по

организационно-техническим мероприятиям и утверждаются планы по устранению выявленных недостатков и меры по повышению эффективности работы подразделения. Отчетные аудиторские документы, проект решения по проверке (приказ), приложение, другие документы по проверке и перечень принятых мер представляются на рассмотрение должностному лицу, назначившему аудиторскую проверку.

Налаженный контроль за выполнением принятых решений по результатам аудиторских проверок обеспечивает эффективность мероприятий по устранению выявленных проверкой недостатков. Контроль за исполнением Приказа осуществляется путем рассмотрения докладов руководителя проверенного подразделения о выполнении указаний руководителя предприятия, анализа данных отчетности и документальной проверке работы подразделения на месте. Для учета и контроля за исполнением решений может вестись книга учета проверок и принятых по ним мер, включающая графы: наименование подразделения, на котором проведена проверка; организационный метод проверки; дата отчетного документа о проверке; дата и номер приказа по результатам проверки; сроки представления информации о выполнении решения по отчету о проверке; дата фактического представления отчета о выполнении приказа; сумма ущерба, в том числе взысканного с виновных лиц; сумма дополнительно начисленных платежей в бюджет.

Работу можно считать выполненной, если вопросы, поставленные в отчетах операционных аудиторов, рассмотрены руководителем предприятия и издано официальное распоряжение о принятии (непринятии) рекомендаций.

Годовой отчет операционного аудита по структуре может повторять отчетный документ, составляется в двух экземплярах, подписывается руководителем отдела операционного аудита, при этом все экземпляры являются первыми. Один передается руководителю предприятия.

Качество операционного аудита можно оценивать наличием рекомендаций по решению имеющихся и будущих проблем, а в качестве показателя ее качества - полноту операционного аудита, издержки по его проведению и эффективность. Экономическая эффективность достигается за счет предупреждения нарушений.

Важным вопросом является объективная оценка эффективности труда специалистов отдела операционного аудита. Однако существуют трудности в связи с различными критериями подхода к эффективности труда операционных аудиторов на практике и в экономической литературе. Сложившаяся на практике оценка деятельности операционных аудиторов по количеству выполненных ими проверок, сумме выявленных нарушений, соблюдению сроков проведения проверок малоэффективна. На наш взгляд, исходным моментом для выявления результатов деятельности отдела должен служить уровень достижения задач, поставленных перед отделом. Для этого целесообразно использовать систему показателей, отражающих полноту, своевременность и оперативность выполнения работы и сравнимость результатов.

Можно предложить систему показателей, характеризующих работу операционного аудита по трем направлениям:

1. Уровень управления отделом операционного аудита - показатели количественного и качественного состава работников (укомплектованность, образование, стаж работы), степень загрузки операционных аудиторов.

2. Оценка результатов и эффективности работы отдела операционного аудита - показатели объема работ (количество проверок), их результатов (сумма выявленных недостатков), показатели эффективности работ (взыскание материального ущерба, сокращение штрафных санкций и пр.).

3. Аналитические показатели, связанные с выявлением резервов роста эффективности работы отдела операционного аудита, улучшением использования рабочего времени, совершенствованием профессиональной подготовки, приемов контроля, информационно-правового обеспечения и пр.

При выборе коэффициентов следует учитывать, что в комплексе они должны количественно и качественно характеризовать эффективность труда операционных аудиторов. Не исключается также применение средних показателей: средние затраты времени на одну проверку, среднее число проверок на одного операционного аудитора в год.

Рекомендуется также проводить экспертную оценку качества индивидуального труда операционного аудитора, учитывая полноту охвата инвентаризацией ценностей и расчетов; использование приемов экономического анализа для изучения информации; степень достоверности и доказательности фактов, изложенных в отчете; конкретность вносимых предложений; применение рациональных приемов и методов контроля.

Для оценки качества выполненной работы периодически могут проводиться плановые операционные проверки, то есть самооценки работы отдела операционного аудита, проводимые его руководителем. Качество работы отдела может контролироваться также внешними аудиторами, в отчете которых выражается мнение о соответствии работы отдела операционного аудита стандартам и предложения по совершенствованию его деятельности. Руководитель отдела операционного аудита должен подготовить письменный план мероприятий и обеспечить его выполнение.

Качество работы отдела операционного аудита зависит от обоснованности поставленных целей, от правильного соизмерения целей и средств их достижения. Не точно выдвинутые цели не дадут производственного эффекта.

Под эффективностью в широком смысле слова следует понимать совокупную результативность работы, действия, системы мероприятий, являющихся следствием определенных материальных усилий. Экономическая эффективность характеризуется сравнением производственных результатов с ресурсами, применяемыми для достижения этих результатов.

Обоснование экономической эффективности аудита является частью общей проблемы определения экономической эффективности производства. Расчет экономической эффективности операционного аудита, может производиться на основе общих методологических принципов, т.е. соотношения затрат на его осуществление с полученными результатами.

Следовательно, общей критерий эффективности операционного аудита - это результат работы отдела, обеспечивающий достижение целей при наименьших затратах. для оценки эффективности системы операционного аудита необходимо определить экономичность системы как отношение расходов на содержание и работу отдела операционного аудита (заработная плата, амортизация, командировочные расходы и др.) к количеству среднегодовых работников, занятых в системе операционного аудита в целом.

Чем меньше экономичность, тем экономичнее система управления операционным аудитом. В динамике при сопоставлении ее за несколько отчетных периодов может быть определен индекс экономичности в долях единицы, как отношение показателя за данный отчетный период к предыдущему, взятому за базу сравнения.

Кроме названных показателей для оценки эффективности работы отдела и в целом системы операционного аудита можно использовать систему относительных показателей:

1. Рентабельность работы отдела операционного аудита.
2. Коэффициент использования выявленных операционных резервов. Данный коэффициент показывает степень мобилизации выявленных внутрихозяйственных резервов в деятельность предприятия. Он позволяет также установить, насколько обоснованны были выводы, сделанные операционным аудитором, и оправданны определенные им операционные резервы.
3. Коэффициент выявленных недостатков, потерь от порчи и хищений по вине работников предприятия. Данный коэффициент можно рассчитывать по

отдельным отчетным периодам, процессам кругооборота средств, видам деятельности. Он показывает сколько сумов выявленных недостатков, хищений, потерь приходится на 1 сум затрат на содержание отдела операционного аудита.

4. Коэффициент возможных потерь из-за ошибок по налогообложению. Данный коэффициент показывает эффективность работы отдела операционного аудита по обнаружению ошибок по налогообложению, их своевременному исправлению и недопущению финансовых санкций, т.е. экономию в расчете на каждый сум затрат на содержание отдела операционного аудита.

В каждом случае, определяя эффективность мер, направленных на совершенствование организации отдела операционного аудита и управления его деятельностью, целесообразно выбирать отдельные из перечисленных показателей в качестве критериев оценок, а другие принять за ограничители, характеризующие условия достижения результатов.

Показатели эффективности и качества труда операционных аудиторов могут являться основой для их премирования.

Заключения по второй главе

При обобщении результатов раскрывается управленческая функция операционного аудита, так как анализ результатов приводит к созданию операционной отчетности, используемой на предприятии, способствует принятию оптимальных управленческих решений. Одна из задач отдела - содействовать руководству в поиске наиболее результативных путей использования производственных и человеческих ресурсов и выявлении дополнительных резервов предприятия для повышения производительности и прибыльности производства. Для этого операционные аудиторы должны предоставлять отчеты по результатам своей работы, содержащие информацию об объекте, его анализ, оценку и рекомендации по устранению выявленных недостатков.

Докладные или служебные записки также являются следствием общения и анализа результатов аудита. Операционный аудитор в докладной записке излагает поправки к действующим инструкциям и должностным обязанностям, степень их действительного применения.

ГЛАВА 3. ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОБОБЩЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ ОПЕРАЦИОННОГО АУДИТА

3.1. Развития операционного аудита

Цель настоящей главы - проследить, как изменялись задачи и функции аудиторской деятельности по мере ее становления и развития от "аудита чисел" к "стратегическому аудиту", а также показать, как с развитием аудита расширялась предметная область его применения.

Аудит получил развитие с давних времен. Составление отчетов, как считают историки, относится примерно к 4000 году до н.э., когда древние цивилизации Ближнего Востока начали создавать высокоорганизованные государства и налаживать хозяйственную деятельность. Правительства занимались учетом доходов и расходов, сбором налогов. Для уменьшения ошибок и обмана со стороны некомпетентных и нечестных чиновников было необходимо установление контроля, включая аудит. Полагают, что фактически еще в Древнем Египте (около 2600 г. до н.э.) существовали чиновники, которые совмещали функции учета, управления и контроля. В Афинах в V веке до н.э. народное собрание контролировало доходы и расходы государства, а его финансовая система включала правительственных аудиторов, которые проверяли документы всех должностных лиц по истечении их полномочий. В частном секторе хозяева имущества сами проводили аудит.

В Древнем Риме (в 1-2 веке до н.э.) существовали квесторы - чиновники, которые занимались бухгалтерским и управленческим учетом, аудитом. Их основная функция - обеспечение поступления доходов из провинций (они больше занимались государственным аудитом). Иногда эти квесторы выполняли не казенные функции, а функции защиты собственника.

После падения Римской империи аудит получил широкое распространение в Италии. Купцы Флоренции и Венеции использовали труд аудиторов для проверки платежеспособности капитанов торговых судов. В это время аудит имел строго целевое направление - предотвращение ошибок.

Во Флоренции, Византии существовали аудиторы. В одной книге по истории торговли я читала, что во Флоренции капитан корабля для переговоров с торговцами приглашал аудитора, который должен был слушать предложения торговцев и дать оценку, насколько это выгодно.

Родина современного аудита - Англия, где еще в IX в. был дан толчок к "счету и мере". В те времена из общего понятия "бухгалтер" выделяется смежное понятие "аудитор". На него были возложены функции контролера, проверяющего счета. Приемы аудита в то время состояли преимущественно в детальной проверке каждой операции.

В 1844 г. в Англии выходит серия законов о компаниях, согласно которым правления акционерных обществ обязаны приглашать не реже одного раза в год специального человека для проверки бухгалтерских счетов и отчета перед акционерами. Во Франции закон об обязательном аудите был принят в 1867 г., в США - после Великой депрессии, в 1937 г.

На дальнейшее развитие аудита оказывало влияние множество факторов политического, социального, религиозного, экономического, юридического и профессионального характера.

Мировой экономический кризис 1929-1933 гг. усилил потребность в услугах бухгалтеров-аудиторов. В это время резко ожесточаются требования к качеству аудиторской проверки и ее обязательности. После окончания кризиса практически все страны начинают вводить обязательные требования к объему информации, содержащейся в годовых отчетах, и обязательности публикации этих отчетов и заключений аудиторов. Аудит становится мощным оружием против мошенничества. Так, в 1932 г. обязательным условием для участия в торгах на Нью-Йоркской фондовой бирже стала проверка аудиторами финансовых документов компаний.

В это же время независимые аудиторы стали больше внимания уделять вопросам внутреннего контроля, полагая, что при эффективной системе внутреннего контроля вероятность ошибок незначительна, и финансовые

данные достаточно полны и точны. Аудиторские фирмы начали заниматься больше консультационной деятельностью, чем непосредственно проверками.

Первые внутренние аудиторы появились на железных дорогах Германии еще во второй половине 19-го века, получили название путешествующих аудиторов. Их задача заключалась в проверке полноты оприходования кассирами денежных средств, полученных за продажу билетов.

Однако действительное развитие внутреннего аудита, смысл которого заключался в нефинансовой оценке операций компании и систематическом поиске путей повышения эффективности управления, получил только в начале 20-го века, причем развитие внутреннего аудита шло сразу по двум направлениям: управленческий аудит и аудит операций, которые впоследствии объединились и применяются при широкой трактовке операционного аудита.

Книга Роуса "Управленческий аудит", изданная в Лондоне в 1932г., стала первой публикацией по вопросам управленческого аудита. Она содержала примерный вопросник для проведения аудита организаций. В 1940 Metropolitan Life Insurance Company опубликовала похожую книгу "План для управленческого аудита". В 1948 появилась еще одна работа Говарда Бенедикта - "Критерий менеджмента". Выше названные работы были первыми попытками в разработке управленческого аудита, однако они не вызвали особого интереса среди профессиональных менеджеров. В 1950 Джексон Мартиндел, президент Американского института менеджмента, опубликовал книгу "Научная оценка менеджмента". Это был сборник кейсов о предприятиях, которые прославились сильными управленческими кадрами. А Вильям Леонард стал первым, кто объединил работы по двум направлениям (менеджмент и аудит) и написал книгу "Управленческий аудит". В своей работе он сделал упор на разработку программ проведения аудита и использования рабочей документации аудитора. Начиная с 1972

года не только США, но и Канада стала использовать и развивать управленческий аудит. В Великобритании он появился в 1977 г.

Аудит операций развивался более интенсивно, чем управленческий аудит. В 1941 году в США произошло сразу два важных события: публикация книги Виктора Бринка "Внутренний аудит" (первая книга по аудиту операций) и образование международного Института внутренних аудиторов, состоящего из 24 человек. Через год существования количество членов Института увеличилось до 104 человек, через 5 лет - до 1018, а в 1957 г. составило 3700.

В январе 1942 года Институтом была выпущена книга "Внутренний аудит: Новая управленческая технология". С 1944 г. стал выпускаться журнал "Внутренний аудитор". В сентябре 1947 г. Институт выпустил статью "Ответственность внутреннего аудитора". В марте 1948г. вышла публикация Артура Кэнта "Аудит операций", в которой аудит операций рассматривался как противопоставление аудиту "чисел", выполняемому бухгалтерами. В июне 1954 г. появился термин "операционный аудит", который был придуман при "мозговом штурме" Кэнтом и Минтсом.

Параллельно с внутренним аудитом развивался административный или государственный аудит, основной целью которого стало достижение честного, эффективного управления и полной ответственности на всех уровнях государственной власти. В июле 1945 г. был образован Департамент аудита при Правительстве США, а также были разработаны "Стандарты для аудита государственных структур, программ, действий и функций".

В 1961 году Роберт Маутц в своей книге "Философия аудита" сделал попытку систематизировать имеющиеся наработки по всем направлениям аудита.

В конце 60-х - начале 1970-х годов Институтом внутренних аудиторов были разработаны кодекс этики, программа сертификации аудиторов и первые 30 стандартов. Первый экзамен на право зваться сертифицированным внутренним аудитором был проведен в США в 1974г.

Во Франции аналогичные аудиторам функции выполняют комиссары по счетам. Впервые понятие "комиссар по счетам" появилось в 1863 г., но сама профессия была институирована лишь в эпоху Великой индустриальной революции Законом от 27 июля 1867г.

В 1935 г. полномочия комиссаров по счетам были расширены. На них была возложена обязанность докладывать Прокурору Республики обо всех выявленных случаях правонарушений.

После второй мировой войны в связи с необходимостью оживления финансового рынка и восстановления экономики была проведена реформа Комиссариата по счетам, нашедшая отражение в принятом 24 июля 1966 г. Законе о коммерческих обществах.

В самостоятельную независимую организацию Комиссариат по счетам был выделен Декретом от 12 августа 1969 г., по которому была создана Национальная Компания Комиссаров по счетам под патронажем Министерства юстиции.

В 1996 году во Франции аудиторской деятельностью занимались около 12,8 тыс. комиссаров по счетам и 2136 аудиторских фирм.

Система государственного финансового контроля появилась два столетия назад и была призвана осуществлять ведомственный финансовый контроль за законностью расходования государственных средств, полнотой и своевременностью исполнения обязательств, в том числе по налогам и другим обязательным платежам, правильностью ведения учета и составления отчетности. Формирование рыночной экономики предъявило новые требования к системе финансового контроля и ознаменовало переход от ведомственных проверок, цель которых сводилась к выявлению допущенных ошибок, к независимым вневедомственным проверкам финансового состояния экономических субъектов с целью повышения эффективности их управления.

Потребность в услугах аудиторских фирм возникла в связи со следующими обстоятельствами:

- возможность необъективной информации со стороны администрации в случаях конфликта между ею и пользователями этой информации (собственниками, инвесторами, кредиторами);
- зависимость последствий принятых решений от качества информации;
- необходимость специальных знаний для проверки информации;
- частичное отсутствие у пользователей информации доступа для оценки ее качества.

3.2. Пути оптимизации обобщения результатов операционного аудита

Современное состояние операционного аудита отражают стандарты аудиторской деятельности.

Стандарты, т.е. нормы и правила, регулируют не только аудиторскую деятельность, но - в той или иной мере многие другие виды человеческой деятельности. Они обычно являются кодифицированным воплощением прогрессивных технологий, приемов и методов работы, независимо от того, изложены они в письменной форме или как-то иначе - в форме традиций, принятых в некоторой среде правил поведения и т.п. В разных сферах человеческой деятельности они называются по-разному: положения по бухгалтерскому учету, уставы различных родов войск, правила технического обслуживания (для уже произведенного оборудования), этикет и т.д. Обычно стандарты используются в тех областях, где есть массовые (т.е. охватывающие большое число людей) и повторяющиеся элементы человеческой деятельности.

Аудит, несомненно, относится к высокоинтеллектуальным видам деятельности и, поэтому его стандарты носят преимущественно рамочный характер. Знания их совершенно недостаточно для того, чтобы специалист стал аудитором и был готов к самостоятельному проведению аудиторских проверок - требуются, кроме того, комментарии к ним, внутренние стандарты аудиторских организаций, методические материалы по проведению

проверок, а главное - большой опыт работы под руководством квалифицированных аудиторов. Обычно они по указанным выше причинам не регламентируют содержание деятельности аудитора.

Используемые в мире стандарты делятся на "мягкие" и "жесткие". Первые применяются в области предоставления информационных услуг и оформления документов; вторые относятся к продукции, технологическим процессам и материалам. Устанавливаемые последними границы (например, предельные значения вредных выбросов в окружающую среду) обычно жестко контролируются. В настоящее время опережающими темпами развивается именно "мягкие" стандарты; аудиторские стандарты относятся, разумеется, к этим типам.

Конечно, среди обоих типов стандартов в связи с глобализацией хозяйственных связей намечается тенденция к гармонизации национальных стандартов, их приближению либо друг к другу либо к какому-то международному документу. Однако в "мягких" стандартах она сильнее. Например, в США отрасли, связанные с информационными технологиями, работают, в основном, в рамках международных стандартов, тогда как "жесткие" стандарты отраслей традиционного характера американское правительство и корпорации стремятся продвинуть в остальной мир. Поэтому в обозримом будущем господству в аудите Международных Стандартов Аудита (МСА), разработанных и модернизируемых Международной федерацией бухгалтеров, по-видимому, ничего не угрожает.

Из вышеизложенного следует, что основное назначение аудиторских стандартов заключается в закреплении прогрессивных технологий и методов работы. Но обычно - это показывает опыт, пожалуй, всех сфер человеческой деятельности - сильному инструменту стараются придать и другие функции (кроме основной). Поэтому аудиторские стандарты нацеливают и на регулирование отношений между различными участниками рынка аудиторских услуг, обслуживание судебных процессов, облегчение организации контроля аудиторской деятельности и т.д.

Проведенные в предыдущих разделах исследования позволяют приступить к рассмотрению актуальных проблем отечественного аудита и изучению возможности их решения на основе изложенной концепции аудита и анализа концептуальных вопросов аудиторской проверки. Основное значение концепции аудита и состоит, на наш взгляд, в том, чтобы быть базой для непротиворечивого, последовательного, экономичного и ускоренного решения разнообразных аудиторских проблем. В этом плане нелишне заметить, что основное назначение концепции бухгалтерского учета в нашей стране ее авторы видят несколько иначе - и, по нашему мнению, чересчур узко, - а именно, быть базой для законодательных и иных нормативных актов по бухгалтерскому учету и т.п.; создание и совершенствование таких актов является всего лишь одной - пусть и входящей в число наиважнейших - проблемой аудита (как, впрочем и бухгалтерского учета).

По-видимому, у каждой аудиторской проблемы можно выделить ядро, относящееся к концепции аудита, и остальные более или менее конкретные ее аспекты. Граница между концептуальным ядром проблемы и остальной ее частью в значительной мере субъективна, зыбка и неопределенна, подобно тому как в начале второй главы отмечалась субъективность и неопределенность границы между концептуальными и прочими вопросами аудиторской проверки. (Как и там, это связано с повышенной вероятностью ошибок двух родов: захлестнуть изложение конкретными вопросами при обсуждении концептуальных и наоборот, "втащить" концептуальные моменты, когда требуется конкретное решение.) Более того, попытки в обоих случаях уточнить эту границу, по-видимому, нередко будут представлять собой неблагодарный труд и отдавать некоторой схоластикой.

Как показывает опыт различных сфер человеческой деятельности, и, в частности, последние годы жизни нашей страны (например, развитие армии и оборонной промышленности в условиях отсутствия военной доктрины) наличие концепции не является необходимым условием решения конкретных

проблем, возникших в рамках таких сфер. К тому же нередко в неявном, зачаточном и довольно сыром виде она имеется даже при отсутствии ее письменного изложения: все-таки лица, принимающие решения, обычно являются опытными и компетентными в своей области людьми со сложившейся системой взглядов (а иногда и с командой советников). Но наличие письменно изложенной концепции, прошедшей к тому же через горнило публичного обсуждения, способствует тому, что решения разнообразных конкретных проблем пронизываются общим подходом, становятся более цельными и менее противоречивыми, подвергаются в меньшей степени сиюминутным обстоятельствам, лучше противостоят влиянию различных "перетягивающих одеяло на себя" групповых интересов (которое в экономических областях особенно сильно и может делать решения чрезвычайно эклектичными), а также осуществляются быстрее, дешевле и убедительнее как для специалистов, так и для широкой общественности.

Научные проблемы национального аудита родились вместе с ним или даже немного раньше. Но в предыдущем десятилетии им уделялось явно недостаточное внимание. Основные усилия специалистов были направлены на задачи, казавшиеся - справедливо или не совсем - куда более злободневными: создание аудиторских фирм, государственных органов регулирования аудита, различного рода нормативных актов, организации практического проведения аудиторских проверок, системы подготовки кадров и т.д. Таким образом, некоторый дефицит интереса к проблемам аудиторской науки был в какой-то степени оправдан.

Однако по мере становления отечественного аудита и выхода в стационарный режим постоянного совершенствования такое положение все больше тормозит его развитие. Чем дальше, тем больше необходимо осознание, подробный анализ и решение разнообразных аудиторских проблем. К счастью, в последнее время возрастает не только необходимость, но и возможность этого: наконец-то принят закон об аудиторской деятельности, разработаны в значительной мере стандарты аудиторской

деятельности, появились кадры теоретиков и практиков в области аудита, отечественным специалистам стал ближе и понятнее западный опыт и т.п. до решения аудиторские проблемы требуется классифицировать, выделить, проанализировать. Решать их желательно на базе концепции аудита, в явном виде изложенной; полезно с самого начала проиллюстрировать решение нескольких проблем на основе концепции.

Полезно, на наш взгляд, выделить три группы аудиторских проблем:

- методологические проблемы аудита;
- технологические проблемы аудита;
- прочие.

Как это часто бывает в различных задачах классификации, предложенное деление весьма условно, поскольку некоторые проблемы находятся на стыке. Например, если аудит бухгалтерской отчетности операций с ценными бумагами явно относится ко второй группе, то аудит нематериальных активов, определение уровня существенности или оценка аудиторских рисков могут быть без большой натяжки отнесены как к первой, так и ко второй группам. Другое замечание связано с необходимым расширением объекта классификации. Задачи классификации обречены на учет - по крайней мере, частичный - и сопутствующих аудиту услуг, поскольку в проблеме, допустим, создания аудиторской статистики принципиально неправильно ограничиваться статистикой только аудита и опускать статистику сопутствующих услуг: это лишило бы экспериментальной базы решение ряда злободневных вопросов, например, сравнения рентабельности аудита и сопутствующих аудиту услуг. Поэтому предлагаемая классификация проблем относится ко всей аудиторской деятельности, хотя, конечно, в первую очередь она направлена на проблемы собственно аудита.

Третье замечание. Технологические проблемы аудиторской деятельности касаются тех трудностей, которые испытывают аудиторы непосредственно при аудиторской проверке и оказании сопутствующих

услуг экономическим субъектам. И если решение методологических проблем аудита логично основывать на его концепции, изложенной в первой главе, то решение технологических проблем целесообразно базировать на концептуальных вопросах аудиторской проверки, рассмотренных во втором разделе. Прочие проблемы аудиторской деятельности в соответствии с традициями классификации включают в себя такие объекты, которые не вписываются в основные группы. В нашем случае это создание аудиторского словаря (такая разработка и необходима и вполне возможна в настоящее время), перевод на русский язык новых ежегодных версий международных стандартов аудита и т.п. Прочие проблемы аудиторской деятельности в силу своей малочисленности и относительной несущественности не являются предметом нашего исследования оно по необходимости ограничивается методологическими и - в меньшей мере - технологическими проблемами.

Таким образом, в качестве основания для изложенной классификации аудиторских проблем выступает место их возникновения. Если это проблемы аудиторской отрасли, то они относятся к группе методологических. Сюда же попадают и проблемы аудита как науки. Если это проблемы, касающиеся непосредственно аудиторской проверки, то они входят в группу технологических. А если они относятся, так сказать, к инфраструктуре аудита (и как отрасли и как науки и как аудиторской проверки), то это уже будет третья группа в нашей классификации.

В таблице 2 представлены основные, на наш взгляд, методологические и технологические проблемы аудита. Разумеется, этот список носит весьма субъективный характер: другие авторы добавили бы новые проблемы, убрали бы некоторые из приведенных (вообще или из круга основных), объединили бы несколько проблем в одну или, наоборот, разукрупнили бы некоторые из них, переформулировали бы ряд проблем и т.п. Но необходимость в "инвентаризации" и методологических и технологических проблем аудита, по нашему мнению, назрела, вследствие чего данная таблица предлагается как начальное приближение.

Проблемы операционного аудита¹⁵

Название проблемы	Подпроблемы
Место аудита (и сопутствующих ему услуг) в системе функционирования предприятия.	
Аудит и ревизия.	- сходство и различие; - методическое взаимообогащение; - аудит, ревизия и ГУПы.
Возможности расширения сферы действия аудита операций по анализу отчетности, поддержке принятия решений и т.д.	
Анализ пользователей аудита и их информационных потребностей.	- состав пользователей аудита; - анализ их потребностей по объему бухгалтерской отчетности; - анализ их потребностей в плане ее качества
Аудит как инструмент измерения (и повышения) достоверности бухгалтерской отчетности, его цели.	- аудит как инструмент измерения достоверности бухгалтерской отчетности; - аудит как инструмент повышения ее достоверности; - цели аудита.
Аудит как инфраструктурная отрасль рыночной экономики.	- аудит как чистая и как административная отрасль; - аудит как одна из инфраструктурных отраслей; - перенос их закономерностей на аудит.
Оценка эффективности внедрения аудита и отдельных мероприятий в его рамках.	- общий анализ вопросов эффективности в аудите; - принятие решений в условиях невозможности измерения основных компонентов эффективности; - разработка методов их количественного измерения в аудите; - то же применительно к разнообразным сопутствующим услугам.
Конкуренция на рынке аудиторских услуг	- характер конкуренции в аудите; - вопросы обновления производителей на рынке; - исследование факторов, влияющих на конкуренцию.
Ценообразование в аудите	- методы ценообразования в аудите; - схемы оплаты и их анализ; - регулирование цен в аудите; - факторы, влияющие на цены; - ценовые конфликты в аудите; - динамика цен и ее анализ.
Анализ модели аудита и специфики аудита конкретной страны.	- анализ модели аудита и межстрановых различий в ней; - анализ моделей регулирования аудита; изучение зарубежного опыта; - анализ специфики нашего аудита.
Экономика аудита как отрасли	- разработка системы показателей экономики аудита; - исследование связи между ними.
Аудиторская статистика.	- разработка системы сплошного обследования предприятия; - разработка системы выборочных статистических обследований в аудите.
Интересы различных сторон в аудите и их согласование.	- анализ интересов; - их согласование.
Анализ механизмов, видов, каналов и инструментов регулирования в аудите.	
Государственное и общественное регулирование аудиторской деятельности в современных условиях конкретной страны.	- соотношение государственного и общественного регулирования; - конкретная реализация соответствующих систем; - целесообразность (и пути) выделения среди общественных объединений доминирующего.
Совершенствование методологии разработки, использования и обновления аудиторских стандартов.	- совершенствование методологии разработки НСАД; - сопоставление их с зарубежными стандартами; создание методологии их обновления; - разработка методологии использования всех видов аудиторских стандартов.
Регулирование качества услуг в аудите.	- анализ целесообразности и масштабов регулирования качества аудиторских услуг; - разработка системы мер по такому регулированию.

¹⁵ Составлено автором.

Этический механизм регулирования в аудите и его реализация.	- исследование места этического механизма; - анализ способов его сочетания с другими механизмами.
Взаимодействие аудита и бухгалтерского учета.	- анализ черт сходства и различия; - бухгалтерские и аудиторские стандарты; - общественные объединения и профессия.
Использование методов теории вероятностей и других наук в аудите.	- аудит и теория вероятностей; - перенос в аудит конкретных результатов теории вероятностей; - взаимодействие аудита с другими науками.
Совершенствование аудиторского законодательства.	- концепция аудита и совершенствование законодательства; - подготовка конкретных предложений по совершенствованию аудиторского законодательства.
Анализ особенностей конкретной страны с позиций аудита.	
Усиление роли экономического механизма регулирования в аудите.	- исследование инструментов экономического регулирования в аудите; - применение его при решении конкретных аудиторских проблем; - перспективы применения экономического механизма в аудите.
Обеспечение независимости аудитора.	
Контроль аудиторской работы.	- совершенствование внутрифирменного контроля; - создание системы внешнего контроля.
Роль нерезидентов на национальном рынке аудиторских услуг.	
Политика по отношению к малым предприятиям	- анализ возможных вариантов этой политики; исследование влияния различных мероприятий на конкурентные позиции малых предприятиях.
Общий анализ и прогноз развития аудита страны. Анализ основных аудиторских понятий (существенность, риски и т.д.).	- анализ текущего развития отечественного аудита; стратегическое прогнозирование.
Аудиторские риски и их оценивание.	
Работа с уровнем выборочного метода в аудите.	- нахождение объема выборки; ее конструирование и работа с ней; - распространение результатов выборки.
Подготовка и переподготовка кадров в аудите.	
Заключение договоров с клиентом.	- поиск клиента и переговоры с ним; - ценовые вопросы; - договор и ответственность сторон.
Изучение клиента.	- понимание его деятельности; - изучение системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля; - использование работы внутреннего аудита; - изучение клиента при оказании ему сопутствующих услуг.
Планирование аудита.	- составление плана и рабочей программы аудита; - их коррекция в ходе проверки; - планирование в сопутствующих услугах.
Сбор аудиторских доказательств.	- методы получения доказательств; - профессиональное суждение аудитора и его практическое использование.
Аудит нематериальных активов.	
Аудит оценочных значений.	
Оценка капитализации	- проверка рыночной стоимости акций; - прогнозирование курса акций.
Взаимодействие с персоналом аудируемого лица.	- взаимодействие с различными органами и лицами предприятия; - действия аудитора в случае обнаружения искажений бухгалтерской отчетности.
Последующие события.	
Использование аудиторских стандартов во время проверки.	- использование НСАД;
Консультирование.	
Контроль качества аудита.	- внутрифирменный контроль качества аудита и сопутствующих услуг; - технологические аспекты внешнего контроля качества аудита.
Использование существенности.	

В первой графе таблицы приведены названия проблем, а во второй внутри многих проблем выделены подпроблемы. Перечень последних в каждом конкретном случае не претендует на полноту и, естественно, может не исчерпывать проблему (тем не менее польза такого выделения представляется очевидной).

Заключения по третьей главе

Важным этапом операционного аудита является оценка системы внутреннего контроля, основная цель которой - уточнение вида, времени проведения и объема аудиторских процедур, поскольку структура или работа определенных элементов системы могут увеличивать или уменьшать вероятность существенных ошибок.

Результаты аудиторских процедур операционного аудита отражаются рабочими документами, главное требование к которым - их убедительность при обосновании выводов и предложений.

Отчетный документ подготавливается с целью привлечения внимания к недостаткам в системе бухгалтерского учета и системе внутреннего контроля, а также внесения конструктивных предложений по их исправлению и недопущению в будущем.

Нами предлагается использовать следующие документальные формы отчетного документа по результатам внутреннего аудита:

- аудиторская справка, докладная записка (форма может определяться приказом о назначении проверки) - по результатам тематической проверки. В аудиторской справке (докладной записке) целесообразно отразить: состав группы внутреннего аудита, реквизиты проверяемого подразделения, перечень должностных лиц, ответственных за ведение бухгалтерского учета, период аудита, сведения о методике проверки и о выявленных недостатках и рекомендации;
- отчет - по результатам комплексной проверки.

Для учета и контроля за исполнением решений по результатам операционного аудита целесообразно вести книгу учета, включающую графы: наименование подразделения, в котором проведена проверка; организационный метод проверки; дата отчетного документа; дата и номер приказа по результатам проверки; сроки представления информации о выполнении решения по отчету о проверке; дата фактического представления отчета о выполнении приказа; сумма ущерба; сумма взысканного ущерба с виновных лиц; сумма дополнительно начисленных платежей в бюджет.

ЗАКЛЮЧЕНИЯ

В условиях рынка изменяются экономические и организационные условия функционирования предприятий, что приводит к возникновению объективных факторов, ведущих к усложнению задач управления. Условием эффективного управления предприятиями является обеспечение органов управления предприятия уместной информацией для принятия оптимальных экономических решений. Система операционного аудита может выполнить эту задачу.

Важным направлением развития аудита на современном этапе является разработка информационного и организационно-методического обеспечения внутреннего аудита, которое в настоящее время недостаточно изучено.

Большинство специалистов утверждают, что элементами системы внутреннего контроля предприятия являются: надлежащая система бухгалтерского учета, контрольная среда, отдельные средства контроля. На наш взгляд, с теоретической точки зрения это спорно. Система бухгалтерского учета является составной частью контрольной среды, а также информационной базой системы внутреннего контроля предприятия. По мнению автора, система контроля включает следующие элементы: контрольную среду, внутреннюю среду (регламентацию), отдельные виды контроля, контрольную деятельность, специальный контроль (внутренний аудит), мониторинг.

Проблема эффективно функционирующего внутреннего контроля остается с научных позиций и в плане практической реализации не в полной мере осмысленной. Однако даже хорошо организованная система внутреннего контроля нуждается в оценке эффективности. Этой цели служит операционный аудит.

Нами изучен термин "операционный аудит", определенный специалистами. Ряд авторов придерживаются мнения, что это контроль деятельности предприятия в интересах руководства предприятия. Другие отождествляют аудит с ревизией, основной целью которой является

обеспечение сохранности имущества предприятия. Третьи рассматривают операционный аудит как элемент управленческого контроля, основной целью которого называют оказание помощи сотрудникам в эффективном выполнении их обязанностей. Наличие различных трактовок говорит, что процесс его становления не завершен.

По нашему мнению, операционный аудит является элементом системы внутреннего контроля предприятия и представляет регламентированную деятельность по контролю звеньев управления и различных аспектов функционирования предприятия, осуществляемую представителями независимого контрольного органа в рамках помощи органам управления предприятия.

Поскольку необходимость создания ревизионных комиссий определена законодательством, мы считаем возможным разделение функций ревизионной комиссии отдела внутреннего аудита, во избежание дублирования. В частности, проверка участков с наибольшим риском ошибок и искажений должна проводиться отделом аудита. В результате исследования нами выделены два основных направления модели операционного аудита. Первое - это ревизия, направленная на проверку сохранности и эффективного использования активов предприятия. Второе - это аудит, имеющий целью обеспечить достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности предприятия, минимизировать налогообложение.

С нашей точки зрения, особенностью нынешнего этапа развития аудита является его нацеленность на обслуживание потребностей руководства предприятия в информации. Аудиторы, во-первых, обычно подчинены руководителю предприятия; во-вторых, работают по плану и указаниям руководителя предприятия; в-третьих, представляют полученную при проверке информацию руководителю предприятия. Однако целевая установка внутреннего аудита постепенно смещается от контрольно-подтверждающей к контрольно-регулирующей, что изменяет характер решаемых им задач, основной из которых становится обеспечение

достаточной и уместной контрольно-регулирующей информацией органов управления предприятия, позволяющей принимать эффективные экономические решения.

В процессе исследования нами установлено, что к институтам операционного аудита относятся внутренние аудиторы, ревизионные комиссии (ревизоры), привлекаемые для осуществления операционного аудита сторонние организации, внешние аудиторы. Однако функции операционного аудита должны осуществляться перманентно, а не эпизодически, необходимо знание специфики конкретного предприятия. Поэтому утверждение, что функции внутреннего аудита могут выполнять сторонние организации и внешние аудиторы, по мнению автора, является ошибочным.

Исследование показало, что требования к организации внутреннего аудита на предприятии, предъявляемые стандартами аудита, носят общий характер, в них отсутствуют требования к правам, обязанностям и ответственности аудиторов, не сформулированы требования к их отчетности. В этой связи значение приобретают стандарты операционного аудита, осуществляющие регулирование его деятельности и взаимоотношений с другими специалистами предприятия в процессе проверки конкретного участка учета или подразделения, являющиеся руководством при проведении и планировании проверок и подтверждением правильности выполнения процедур в спорных ситуациях.

Целесообразна разработка методик, раскрывающих подходы к проведению операционного аудита на предприятии и обеспечивающих комплексный подход к его организации и технологии. Разработка методик операционного аудита связано с большими финансовыми и трудовыми затратами, поэтому предприятию целесообразно сделать выбор: приобрести у организаций, реализующих собственные разработки и адаптировать их с учетом специфики предприятия; воспользоваться публикуемыми разработками и доработать их в соответствии с собственным видением;

разработать собственными силами методики, которые представляются наиболее важными.

Нами разработаны рекомендации по формированию системы информационного обеспечения операционного аудита. Источниками информационного обеспечения являются законодательно-нормативные акты, нормативно-справочная, плановая, учетная, отчетная и статистическая информация, а также специальные информационные системы (Гарант, Консультант Плюс, Ассистент аудитора и др.). В зависимости от исследуемой документации источники информации нами сгруппированы следующим образом:

- документы, регламентирующие деятельность предприятия;
- документы, отражающие результаты деятельности предприятия;
- материалы проверок контролирующих органов;
- документы планирования деятельности предприятия;
- документы оперативной и текущей деятельности предприятия;
- первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, результаты инвентаризации.

Источники получения информации рекомендуется объединять в группы данные, собранные аудитором на предприятии, собранные проверяемым предприятием, предоставленные третьими лицами. Если информация, полученная из разных источников противоречива, то необходимо использовать дополнительные аудиторские процедуры для выяснения ее реальности. Нами обоснованы требования к информации для целей операционного аудита: своевременности, полноты и регулярности, достоверности, ценности, подготовленности к применению, сопоставимости, конфиденциальности.

Нами разработаны рекомендации оценки достаточности информации. Качественным критерием такой оценки может быть результат сравнения необходимой информации для решения задач операционного аудита, с той, что имеется в наличии. На основе суммарной величины отклонений

проводится оценка степени полноты информационного обеспечения. Количественным критерием полноты информационного обеспечения может выступать коэффициент достаточности информации.

При решении задач информационного обеспечения внутреннего аудита важно использовать системный подход, под которым мы понимаем наличие совокупности взаимосвязанных элементов, обеспечивающих организацию информации для эффективной работы операционного аудита. Поэтому важно расширять доступ к внешним источникам информации, используя средства телекоммуникационных систем, а также объединять внутренние источники информации едиными системами организации и передачи данных, позволяющими оптимизировать информационные потоки, санкционировать к ним доступ. Автоматизированная информационная система обеспечивает возможность комплексного использования информационных источников для решения традиционных и нерегламентированных аналитических задач.

Практика показывает, что на малых и средних предприятиях для обеспечения сохранности имущества может работать ревизионный отдел, ревизор или внутренний аудитор с минимальным набором функций. На крупных предприятиях, для которых характерны укрупненная организационная структура, наличие филиалов, разнообразие видов деятельности, отдел аудита обычно - самостоятельное подразделение.

Внутренний аудит можно организовать в виде простой организационной структуры с четкими линиями подчиненности и отчетностью перед вышестоящими руководителями, роли каждого отдела. При построении структуры управления отделом операционного аудита в качестве базовых нами предложены следующие варианты.

1. Аудитор по направлению, дисциплинарно подчинен линейному руководителю соответствующего направления, а функционально - руководителю отдела внутреннего аудита. Преимуществом является четкое определение сферы ответственности каждого внутреннего аудитора, основным недостатком - зависимость от руководителя направления.

2. Аудитор находится в другой зависимости: дисциплинарно он подчиняется руководителю отдела внутреннего аудита, а функционально - руководителю направления соответствующего уровня. Преимуществом является снижение давления со стороны руководителей направлений, повышение оперативности информации. Однако могут возникнуть конфликты между линейным руководителем направления и аудитором, работу которого оценивает руководитель отдела аудита.

3. Штабная структура управления отделом аудита. Аудиторы находятся при руководстве соответствующего уровня управления и выполняют функции и решают задачи по его поручению. Подчинив отдел внутреннего аудита главному бухгалтеру или заместителю генерального директора по финансовым вопросам, нарушается принцип независимости аудита, что неизбежно влечет необъективность выводов в отношении проверки этих руководителей. Преимуществом подчинения отдела генеральному директору предприятия является обеспечение большей независимости отдела и возможности объективной проверки деятельности аппарата управления предприятия.

Нами разработана концепция внедрения системы операционного аудита, включающая следующие этапы: принятие решения, формирование внутренней правовой базы, фаза "вживания" внутреннего аудита в систему управления предприятием, фаза "занятие прочных позиций".

Внедрение операционного аудита может быть осуществлено "малыми шагами", путем интенсивного изменения системы управления либо путем "планируемой эволюции", что более предпочтительно. На высшем уровне управления предприятием формируется концепция операционного аудита, разрабатывается проект внедрения, который разбивается на этапы. Результаты внедрения обсуждаются, и при необходимости корректируется содержание последующих этапов.

Структура отдела зависит от специфики предприятия, сложности выполняемых работ. Нами продумана взаимосвязь отдела операционного

аудита с другими подразделениями предприятия. Взаимодействие между экономическими, производственными, маркетинговыми и другими отделами предприятия обеспечивает оперативное получение информации, необходимой для корректировки экономических решений аппарата управления предприятия.

Приемы и методы, применяемые операционными аудиторами, составляют методологию операционного аудита. Однако вопросы их классификации остаются открытыми. По нашему убеждению, внутренние аудиторы могут использовать накопленный опыт ревизионной практики и судебно-бухгалтерской экспертизы, модифицированный с учетом современных требований.

Проведенное исследование ревизионной практики и критический анализ литературных источников позволили нам прийти к выводу о наличии спорных суждений и отсутствии единой точки зрения по вопросам приемов контроля. При рассмотрении вопросов классификации приемов и методов контроля в специальной литературе обычно используется деление их на документальные и фактические. Предложенная классификация методических приемов документального контроля на приемы проверки отдельных документов, нескольких документов по однотипным и взаимосвязанным операциям и системных бухгалтерских записей позволяет более эффективно выявлять ошибки и искажения информации в документах. По нашему мнению, применение методических приемов контроля для проверки по существу документов и отраженных в них хозяйственных операций для выявления искажений и их последствий весьма целесообразно.

Не смотря на значительное число публикаций по технике аудита, очевидна важность систематизации подходов к разработке методик выполнения и способов организации информационного фонда операционного аудита.

Нами предлагается аудиторские процедуры проверки хозяйственных операций для достижения целей внутреннего аудита классифицировать по

таким признакам, как группы объектов, виды хозяйственных операций, цели аудита. Идентификаторы аудиторских процедур рекомендуется использовать для разработки программы и методик операционного аудита.

Аудитор оценивает надежность системы бухгалтерского учета и проверяет, полностью ли она выполняет свое назначение и в зависимости от результатов делает вывод о ее эффективности.

Научные исследования показывают, что на долю бухгалтерской информации приходится 70-80% общего объема экономической информации. Система бухгалтерского учета и отчетности являясь информационным потоком, отражающим состояние и движение имущества, капитала, обязательств предприятия, является информационной базой операционного аудита.

Проведенное исследование показывает, что в настоящее время не в полном объеме используются данные бухгалтерского учета при реализации функций внутреннего аудита, а степень ее использования для управленческих решений не превышает 10-12%. С другой стороны, в недостаточной мере опираются на операционный аудит при ведении учетной работы. Поэтому по нашему убеждению задачей операционного аудита в современных условиях является также обеспечение управленческого персонала контрольно - аналитической информацией, представляющей готовый информационный продукт для принятия экономических решений. Возникает объективная необходимость создания в системе операционного аудита подсистемы контрольно-аналитической информации, функциями которой могут быть сбор и анализ оперативной информации на основе внутренней отчетности по разным видам деятельности предприятия, а также интерпретация информации для выработки проектных решений.

По оценкам специалистов до 80% ошибок допускается на начальной стадии учетного процесса. Частные задачи аудиторов нередко состоят в выявлении недоброкачественных документов с целью их последующего анализа и определения последствий их использования. Для классификации

документов по качественным признакам можно использовать критерии: формальный, законности и действительности. Документы, не отвечающие хотя бы одному из них, являются недоброкачественными или фальсифицированными.

Качество операционного аудита оценивается наличием рекомендаций, а в качестве показателей качества можно использовать полноту внутреннего аудита, издержки по его проведению и эффективность. Экономическая эффективность характеризуется сравнением производственных результатов с ресурсами, применяемыми для достижения этих результатов.

На наш взгляд, исходным моментом для выявления результатов операционного аудита может служить уровень достижения поставленных целей и задач. Для этого следует использовать систему показателей, отражающих полноту, своевременность и оперативность выполнения работы, сравнимость результатов.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Нормативно-правовые акты и публикации методологического характера

- 1.1. Конституция Республики Узбекистан.-Т.: Узбекистан, 2009 г
- 1.2. Налоговый Кодекс Республики Узбекистан.-Т.: Адолат, 2008 г.
- 1.3. Налоговый кодекс Республики Узбекистан. [Собрание законодательства Республики Узбекистан, 2016 г., № 1, ст. 2, № 17, ст. 173].
- 1.4. Об аудиторской деятельности: Закон республики Узбекистан от 26.05.2000г. [Собрание законодательства Республики Узбекистан, 2015 г., № 33, ст. 439].
- 1.5. О бухгалтерском учете: Закон Республики Узбекистан. от 13 апреля 2016 года № ЗРУ-404. Газете «Народное слово» от 14 апреля 2016 года № 73 (6478)
- 1.6. О дальнейшем совершенствовании деятельности аудиторских организаций и повышении их ответственности за качество оказываемых услуг: Постановление Президента Республики Узбекистан №ПП-615 от 04.04.2007г.
- 1.7. О дополнительных мерах по повышению финансовой устойчивости аудиторских организаций: Постановление Президента Республики Узбекистан №ПП-907 от 02.07.2008г.
- 1.8. Положение об аудиторских организациях: Приложение №2 к Постановлению Президента Республики Узбекистан №615 от 04.04.2007г.
- 1.9. О совершенствовании аудиторской деятельности и повышении роли аудиторских проверок: Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан №365 от 22.09.2000г.
- 1.10. Положение о службе внутреннего аудита: Приложение №2 к Постановлению Кабинета Министров Республики Узбекистан №215 от 16.10.2006г.
- 1.11. Национальной стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан №4 «Товарно-материальные запасы» утвержденное Приказом

Министерства Финансов от 15.06.2006 г. №52, зарегистрированным Министерством Юстиции 17.07.2006 г. №1595.

1.12. Каримов И.А. Мировой финансово-экономический кризис, пути и меры по его преодолению в условиях Узбекистана. – Т.: Узбекистан, 2009 г. – 48 с.

1.13. Каримов И.А. Наша главная цель – решительно следовать по пути широкомасштабных реформ и модернизации страны. –Т.: Узбекистан, 2013. С. 52.

1.14. Каримов И.А. Создание в 2015 году широких возможностей для развития частной собственности и частного предпринимательства путем осуществления коренных структурных преобразований в экономике страны, последовательного продолжения процессов модернизации и диверсификации – наша приоритетная задача. –Т.: Узбекистан, 2015. С. 64.

1.15. Каримов И.А. Наша главная цель – углубить осуществляемые реформы и структурные преобразования в экономике, обеспечить ускоренное развитие частной собственности, предпринимательства и малого бизнеса. – Т.: Узбекистан, 2016. С. 88.

1.16. Аудит. Учебное пособие. Ассоциация преподавателей бизнес дисциплин Узбекистана, 2009г. – 184 с.

1.17. Аренс Э.А., Лоббек.К. Аудит: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2001 г. - 560 с.

1.18. Гуцайт Е.М. Аудит: концепция, проблемы, эффективность, стандарты. - М., "Элит 2000", "ЮНИТИ-ДАНА", 2002. - 400 с.19. Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит: Учебное пособие. - М.: Издательство ПРИОР, 2002 г. - 320 с.

1.19. Do'smuratov R.D. Audit asoslari. -Т.: O'zbekiston milliy entsiklopediyasi. 2003.-612 b.

1.20. Karimov A., Islomov F., Avloqulov A. Xalqaro audit. Darslik. –Т. Iqtisod-Moliya, 2015 y. 542 b.

1.21. Masharipov O, Ixomov SH. Amaliy audit. O`quv qo`llanma –T. Cho`lpon, 2014 y. 264 b.

1.22. Fayziyev Sh., Dustmuradov R. va b. Audit. Darslik. –T. Iqtisod-Moliya, 2015 y. 536 b.

1.23. Файзиев Ш, Машарипов О и. др. Учебное пособие. –Т.:Иктисод-Молия 2015г. 164 с.

1.24. Юдина А.В. Основы аудита: учебное пособие. – М.:Кнорус, 2011. – 352 с.

2. Монографии, научные статьи, патенты, научные сборники

2.1. Бурцев В.В. Управленческий аудит системы управления финансами организации // Аудиторские ведомости. - 2000 г. - № 8. - с.3 - 10.

2.2. Исаков О. Становление и развитие аудита в Узбекистане // «Биржа» - №14, 2009г. – с. 7

2.3. Каримов А.А. Корпоратив бошқарув тизимида бухгалтерия ҳисоби ва аудитни такомиллаштиришнинг асосий йўналишлари: Иқт.фан.док. дис. ...авторeref. – Тошкент: Ўз.Р.БМА. 2009. – 34 б.

2.4. Роженцова И.А. Аналитические процедуры на этап планирования аудита. //Бухгалтерский учет, 2009 № 6. – с. 72 – 74

3. Другие использованных литератур

3.1. Основные показатели социально-экономического развития Республики Узбекистан 2010-2015 гг.

3.2. www.stat.uz

3.3. www.uzreport.com

3.4. www.zdt-magazine.ru

3.5. www.gazetabirja.uz

3.6. www.gaap.ru