

## МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АУДИТА В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

*О.А. АЛЕКСАНДРОВ,*

*кандидат экономических наук, старший преподаватель  
Финансовой академии при Правительстве РФ*

Реформирование отечественной экономики, интеграция экономических наук (менеджмента, бухгалтерского учета, аудита, экономического анализа и др.) обусловили необходимость принципиально нового подхода к методологии научных отраслей, возникших на острие стыка наук, ее совершенствованию с учетом накопленного опыта и экономических реалий.

К числу новых научных дисциплин относятся «управленческий аудит», созданный в результате интеграции управления и аудита. Сразу хочу отметить, что термин «управленческий аудит» является новым для отечественной теории и практики бухгалтерского учета и пока еще официально не закреплен в нормативной базе, регулирующей аудит. Анализ учебно-методической и научной литературы по аудиту свидетельствует о выделении из аудита таких направлений, как подтверждающий аудит (изучение и подтверждение совершенных хозяйственных операций), системно-ориентированный аудит (проведение экспертизы объектов проверки с учетом оценки состояния и эффективности системы внутрифирменного контроля) и ревизионный аудит, в процессе которого осуществляется концентрация усилий на проверке участков бухгалтерского учета, где высока вероятность ошибок. Такой классификации аудита придерживаются отечественные и зарубежные ученые-экономисты (Н.Т. Лабышев, Ю.П. Константинов, И.И. Елисеева, Ю.А. Данилевский, О.М. Островский, Дж. Робертсон, Э.А. Арена и др.). Вместе с тем ряд отечественных ученых (в их числе В.Д. Андреев, В.В. Бурцев, Т.П. Карпова, В.П. Суйд, Р. Энтони, Дж. Робертсон и др.) выделяют еще один вид аудита, который обозначается как операционный аудит или управленческий контроль. Термины «операционный аудит», «операционно-производственный

аудит», «внутрипроизводственный контроль» встречаются в трудах В.П. Суйца, В.Д. Андреева, О.В. Ковалевой и некоторых других ученых. Эти понятия заимствованы из зарубежной экономической литературы. Заметим, что зарубежные авторы (Л.Д. Паркер, Дж. Робертсон и др.) предпочитают обозначать совокупность процедур по проверке эффективности функционирования производственного процесса термином «управленческий контроль».

Стабиление и развитие управленческого аудита как в западноевропейских странах, так и в России обусловлено совершенствованием управленческого учета, разработкой новых технологий и методик управления экономическими субъектами. В настоящее время вопросы о необходимости и жизнеспособности управленческого аудита являются дискуссионными и открытыми. В пользу внедрения управленческого аудита в хозяйственную практику (в полном объеме, поскольку его элементы, в том числе бюджетный анализ, используются в некоторых организациях) отметим, что до недавнего времени велись оживленные дискуссии о сущности и необходимости внедрения управленческого учета, сторонников которого было немало противников, в том числе известных ученых и специалистов-практиков. Однако становление и развитие управленческого учета в России было определено не политической конъюнктурой и иными факторами, а изменением экономики, экономических условий функционирования организаций, расширением их деятельности, появлением новых форм собственности, технологий управления и иных факторов, заставивших предпринимателей и менеджеров по-другому взглянуть на организацию и методику ведения бизнеса, искать методы оценки вклада каждого работника в общие производственно-хозяйственный и финансовый результаты.

Сейчас управленческий учет является необходимым и эффективным инструментом принятия управленческих решений, охватывая почти практически все стороны деятельности предприятий и позволяющий проводить экономически обоснованную политику в области учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), ценообразования, сбыта и снабжения, инвестиций и т.д. Теоретико-эмпирическое значение этой науки состоит в ее включении в перечень дисциплин государственных стандартов по ряду экономических специальностей. Что касается управленческого аудита, то его автор статьи рассматривает как логическое продолжение управленческого учета, проверку его эффективности на основе выработанных теорией и практикой методов.

Рассмотрим концептуальные основы управленческого учета и попытаемся разработать его методологию, опираясь как на отечественные, так и на зарубежные разработки в области внутреннего аудита, менеджмента, управленческих технологий.

Анализ экономической литературы, посвященной менеджменту, управленческому учету, экономическому анализу, выявил недостаточную изученность методологии и методики управленческого аудита. Его часто рассматривают в отрыве от учетно-аналитической подсистемы или системы управления, т.е. как инструмент оценки управленческих элементов (снабжение, сбыт, инвестиционный процесс и т.д.). Исследования в области управленческого аудита носят несколько односторонний характер и не содержат проблемно-системного подхода. Немногочисленные научно-практические разработки (например, труды д.э.н., проф. В.В. Бурцева) отождествляют процессы ведения управленческого аудита с созданием и проверкой выполнения бизнес-плана. Кроме того, практически отсутствуют научные и учебно-методические разработки по проблемам внедрения управленческого аудита в аудиторскую практику в России, за исключением методики управленческого аудита персонала, достаточно подробно изложенной в ряде публикаций учебно-практического характера. Настоящее положение управленческого аудита в России усугубляется небольшими тиражами книг, выпускаемых по этой тематике, что ограничивает доступ широкого круга пользователей к современным научным и практическим разработкам. Нельзя не отметить отношения специалистов-практиков к проблемам разработки и внедрения высокоэффективной методики управленческого аудита. Анкетный опрос работников аудиторских служб и руко-

водителей ряда организаций свидетельствует об их заинтересованности в разработке методики проведения управленческого аудита и ее внедрении в хозяйственную практику. С внедрением такой методики они надеются решить характерные проблемы внутрифирменного аудита (отсутствие системного подхода, недостаточно эффективные методики аудита по некоторым объектам проверки, слабое методическое обеспечение отраслевыми методиками аудита, являющееся сегодня, пожалуй, наиболее острой проблемой). Конечно, решение этих проблем требует значительных временных и трудовых затрат, совместной работы ученых и практиков с привлечением представителей общественности, поскольку управленческий аудит представляет интерес на макро- и мезоуровнях.

Возвращаясь к рассматриваемой методологии управленческого аудита, подчеркнем, что ее следует изучать во взаимосвязи системы управления и ее подсистем – бухгалтерского учета (учетно-аналитическая подсистема), подсистем снабжения, сбыта и т.д. Особое место в структуре взаимосвязи управленческого учета с другими подсистемами занимает учетно-аналитическая подсистема. Связь системы управления и бухгалтерского учета исследована многими учеными-экономистами (С.К. Татур, А.А. Додонов, Н. Янков и др.). Спрогнозировав сущность управления на бухгалтерский учет, болгарский ученый Н. Янков привел оригинальные определения бухгалтерского учета: «Бухгалтерский учет можно характеризовать как управляемую, сложную, зеркальную, динамическую, кибернетическую систему со своим субъектом и объектом управления». Несмотря на жестко формализованный математический подход к сущности бухгалтерского учета, Н. Янков удачно обозначил грань его сущности. Таким образом, связь учета и управления очевидна, поэтому аудит как метод контроля и совершенствования учетно-аналитической подсистемы следует рассматривать с позиции управления (менеджмента). В данной статье методология аудита рассмотрена с позиции менеджмента, и представлена авторская точка зрения на проблему разработки комплексной, высокоэффективной методики аудита системы управления. В конечном счете своевременность и эффективность предложенной методологии управленческого аудита будет доказана хозяйственной практикой.

На основе системно-проблемного подхода автором статьи разработаны теоретические основы и предложены пути совершенствования методологии управленческого аудита.

В целях разграничения функций и задач управленческого аудита необходимо разработать его краткое и емкое определение. Среди ученых, занимающихся изучением методологии управленческого учета, нет однозначного мнения относительно сущности управленческого аудита.

В частности, Р. Эйтони определил управленческий контроль как процесс, с помощью которого менеджеры убеждаются в том, что ресурсы поступают и используются эффективно и результативно для достижения целей, поставленных перед организацией [1]. Он отделил управленческий контроль от стратегического и операционного контроля. Заметим, что американский ученый пишет об управленческом контроле, а не об управленческом аудите. На взгляд автора, здесь присутствуют две методологические ошибки. Во-первых, применение термина «контроль» сужает рамки и сферу действия управленческого учета, превращая его в функцию управления. Кроме того, данное определение разработано с позиции менеджмента и носит односторонний характер, определяемый отсутствием информационной связи с учетом.

Проанализируем несколько определений управленческого аудита, разработанных западноевропейскими учеными.

Ч.Т. Хорнстрен под управленческим аудитом понимает обзор, предназначенный для выяснения того, исполняются ли политики и процедуры, определенные высшим руководством [2]. Данное определение содержит грубую методологическую ошибку, поскольку управленческий аудит своден к контролю за деятельностью руководства.

Интерес представляет определение управленческого аудита, разработанное Дж. С. Робертсоном и Т. Дж. Лоуверсом. По их мнению, управленческий аудит называемый операционным аудитом, есть изучение деловых операций в целях разработки рекомендаций относительно более экономного и эффективного использования ресурсов, результативности в достижении целей бизнеса и соответствия политике компании [3]. В определении сильно «размыта» сущность управленческого аудита, обозначенная через призму экономического анализа.

Австралийский ученый Л. Д. Паркер отмечает, что в США управленческий аудит в основном применяется в государственном секторе и носит название «аудит результативности». Л.Д. Паркер определяет управленческий аудит как оценку менеджмента и функционирования организации, а также исполнение работы в контексте экономичности, эффективности и результативности деятель-

ности [4]. Подчеркнем особенность управленческого аудита в США, которая заключается в сфере его применения (государственный сектор). Однако ограничение сферы применения управленческого аудита представляется необоснованным, поскольку аудит может быть эффективным инструментом проверки финансово-хозяйственной деятельности в любой отрасли экономики как на макро- так и на микроуровне.

Также полагаю неправомерным идентификацию управленческого и операционного аудита. Операционный аудит, являясь внутрифирменным аудитом, выступает в роли элемента аудита учетно-аналитической подсистемы (в том числе аудита финансовой отчетности). Поэтому отождествление операционного аудита с управленческим аудитом существенно искажает сущность управленческого аудита.

Оригинальное определение управленческого аудита предложено отечественным ученым В.В. Бурцевым. В статье «Методология управленческого аудита» он определил управленческий аудит как системное исследование оценки всего комплекса экономических показателей деятельности организации, основанной на разложении информации в ее многообразных аспектах и определяющих ее факторах на элементы и их изучении во всем многообразии причинно-следственных связей и зависимостей [5].

Заслуживает внимания мнение В.Д. Андреева относительно управленческого аудита и его задач.

Автор рассматривает управленческий аудит как часть внутреннего аудита, который обслуживает потребности управления организацией, обеспечивает организацию объективной, достоверной и профессиональной информацией о системе ситуационных условий, в том числе для целей ее оптимизации. Он пишет: «Аудит управления оценивает соответствие процедур и методов внутреннего управления организацией ее целям и возможности их совершенствования. Управленческий аудит – это выявление недостатков (возможности развития) в используемых управленческих технологиях и определение отсутствующих элементов управленческих технологий с позиции их необходимости для максимального уровня долгосрочной эффективности организации» [6].

На мой взгляд, управленческий аудит можно определить как *подсистему хозяйственного механизма, обеспечивающую проверку и контроль процессов и результатов деятельности организации и ее подразделений.*

Сущность управленческого аудита раскрывается характером его элементов – планирования, снабжения, сбыта, формированием затрат, расходов и доходов, маркетинга и ценнообразования. Данный перечень элементов является примерным и может быть изменен в зависимости от отраслевой принадлежности исследуемого экономического субъекта, видов его деятельности, организационно-правовой структуры и иных факторов.

Планирование представляет процесс разработки планов финансово-хозяйственной деятельности организации. Существует множество подходов к определению планирования, но все они, по сути, сводятся к вариации приведенного определения.

Например, с точки зрения экономики предприятия планирование определено как метод хозяйственного управления и программирования, основанный на детальных расчетах [7]. Планирование также определено как процесс подготовки управленческого решения, основанного на обработке исходной информации [8].

Снабжение и сбыт в ближайшем коммерческих организациях образуют подсистему управления, т. е. снабженческо-сбытовую подсистему, которая выступает объектом изучения в рамках маркетинга, управленческого учета и анализа и управления в целом. Изучение и анализ снабжения и сбыта имеют приоритетное значение в процессе проведения управленческого аудита на всех уровнях управления экономическим субъектом.

Обобщая изложенные выше мнения, планирование можно характеризовать как инструмент управления экономического субъекта, используемый для разработки управленческих решений в области ценнообразования, снабжения, сбыта, учета и других элементов системы управления.

Организация и методика учета затрат, расходов и доходов представляют собой один из основных объектов исследования управленческого аудита. Анализ формирования и учета затрат, расходов и доходов в разрезе подразделений организации позволяет минимизировать себестоимость продукции (работ, услуг), оптимизировать снабженческо-сбытовую подсистему и ценнообразование, улучшить учетно-аналитическую работу.

Маркетинг, являясь элементом снабженческо-сбытовой подсистемы, призван формировать информацию о рынке в разрезе его сегментов и по отраслям производственно-хозяйственной и финансовой деятельности. Особую роль в процессе проведения управленческого аудита играет маркетинговый анализ, позволяющий оценить динамику

разлигия рыночной ситуации и ее влияние на сегменты бизнеса.

Наконец, подсистема ценнообразования пронизывает все сегменты организации, выступая в качестве информационной базы для подготовки управленческих решений на всех уровнях управления. Данные о ценах, их динамике и структуре необходимо использовать в процессе проведения управленческого аудита в контексте эффективности применяемых методов ценнообразования (затратного и ценностного методов). Правильность выбора метода ценнообразования в ходе управленческого аудита также окажет существенное влияние на результаты аудита и формирование финансовых результатов деятельности организации.

Критический анализ учебно-методической и научной литературы в области управленческого учета, экономического анализа, планирования, маркетинга, ценнообразования позволяет определить *цель и задачи управленческого аудита*.

*Цель управленческого аудита* состоит в системной проверке эффективности функционирования системы управления и ее элементов (сегментов) – снабжения, сбыта, ценнообразования, учетно-аналитической подсистемы.

Цель предопределяет *основные задачи управленческого аудита*:

- критический анализ организационно-правовой структуры предприятия;
- проблемная оценка системы управления;
- изучение снабженческо-сбытовой подсистемы, учетно-аналитической подсистемы и иных элементов системы управления;
- совершенствование управленческого учета и анализа, планирования и т.д.;
- разработка отчетных форм и иной документации управленческого аудита;
- разработка и внедрение методик управленческого аудита в хозяйственную практику;
- совершенствование системы управления на основе ее диагностики и дезамбиозации.

К числу прочих задач можно отнести оценку управленческого анализа и его совершенствование, изучение зарубежного опыта организации управленческого аудита, формирование автоматизированной системы управленческого аудита и т.д.

Естественно, что конкретный перечень задач определяется организационной структурой, отраслевыми особенностями, объемом деятельности и иных факторов.

Реализация задач управленческого аудита осуществляется посредством его *функций*.

В.В. Бурцев к функциям управленческого аудита относит превентивную (прогнозирование и планирование хозяйственной деятельности), оперативную (реализуется в процессе исполнения принятых решений), защитную (разработка механизмов защиты ресурсов организации), информативную (обеспечивает информационную прозрачность управленческих процедур), упорядочивающую и коммуникативную [5]. Безусловно, перечисленные функции можно включить в методологический аппарат управленческого учета. Вместе с тем необходимо, на наш взгляд, указать на иные функции, присущие управленческому аудиту. К их числу следует отнести контрольную (исполнительные контролы за деятельностью подразделений организации), стимулирующую («косвенная» функция, проявляющаяся через стимулирование деятельности сегментов бизнеса и работников организации) и регулирующую (посредством этой функции регулируются деятельность подразделений организации путем принятия рекомендаций, полученных в результате проведения управленческого аудита, и анализ его данных).

Рассматривая методологические проблемы управленческого аудита, следует отметить проблему выбора эффективных инструментов его проведения.

Полагаю, что следует выделить общенаучные и специальные способы (инструменты) управленческого аудита.

К общенаучным способам относятся индукция и дедукция, синтез и анализ, моделирование. Посредством данных инструментов осуществляется системный и логический анализ механизма управления, выявляются взаимосвязи и противоречия звеньев системы.

В процессе проведения управленческого аудита можно использовать инструментарий, применяемый в области общего аудита и ревизии. В частности, рекомендуется применять опрос, аудиторскую выборку, прослеживание, сканирование. Аудитор может разработать собственный научный инструментарий, ориентированный на решение специфических задач управленческого аудита. Альтернативными способами управленческого аудита являются моделирование, диагностика и декомпозиция системы управления. *Моделирование* представляет процесс построения модели организации с учетом ее особенностей и условий функционирования. Данный способ широко применяется в эконометрике, статистике, теории бухгалтерского учета. *Диагностика системы управления* — это процесс распознавания, выявления особенностей и законо-

мерностей развития сегментов и отклонений от заданных параметров. В сочетании с другими способами управленческого аудита диагностика может служить мощным инструментом исследования проблем и разработки путей их решений на основе системного анализа. Особую роль в исследовании проблем организации играет *декомпозиция*, представляющая процесс изучения сегментов системы в целях определения проблем и тенденций развития экономического субъекта.

Управленческий аудит должен органично вписываться в концепцию развития организации. Поэтому необходимо разработать эффективную структуру взаимосвязи управленческого аудита с управленческим и финансовым учетом, экономическим анализом и иными элементами, используемыми в организации. Основой такой взаимосвязи послужит системно-проблемный подход, позволяющий координировать деятельность подразделений и осуществлять совместную работу по управлению хозяйственным механизмом экономического субъекта.

Исследуя методологию управленческого аудита, некоторые ученые (В.В. Бурцев и др.) проецируют его на бизнес-планирование в организации. В частности, В.В. Бурцев определил круг задач управленческого аудита применительно к бизнес-планированию по сегментам (предприятие, товар, рынок сбыта, план маркетинга, план производства, организационный и юридический план). Вместе с тем следует расширить сферу применения управленческого аудита, распространяя его на учетно-аналитическую подсистему, управление кадрами (управленческий аудит персонала) и другие элементы организации. Такой подход связан с необходимостью поэтапного освоения методами управленческого аудита всех элементов организации, поскольку выпадение одного из элементов не позволит сформировать целостной картины финансового положения организации и затруднит принятие эффективных управленческих решений. В настоящее время по некоторым из перечисленных объектов управленческого аудита разработаны оригинальные методики, в том числе методика управленческого аудита персонала. Признавая новизну и эффективность этих методик, укажем на фрагментарный характер исследований. Это свидетельствует о становлении управленческого аудита, поиске оптимальных путей его развития.

Эффективное функционирование организации предопределяется оптимизацией ее структуры и деятельности сегментов, что в свою очередь тре-

бует совершенствования учетно-аналитической подсистемы, системы внутрифирменного контроля и т.д.

В этом контексте особое место занимает совершенствование управленческого аудита. Специфика управленческого аудита как сравнительно новой отрасли экономических знаний в России и его многогранность требуют применения нетрадиционных инструментов. К их числу следует отнести диагностику и декомпозицию системы.

Реализация цели и задач управленческого аудита, его совершенствование посредством применения диагностики позволяют осуществить системно-проблемный подход и логико-критический анализ подсистем управления (события, события, психообразования и т.д.). Выявление особенностей и тенденций развития каждой подсистемы обуславливает определение глобальных проблем развития организации в целом и построение ясной «финансовой картины» экономического субъекта. Диагностику можно использовать в контексте проверки эффективности функционирования участков учетно-аналитической подсистемы и системы внутрифирменного контроля.

Декомпозицию системы целесообразно использовать параллельно с ее диагностикой, что обеспечит комплексный подход к решению задач управленческого аудита.

Обобщая изложенное, можно охарактеризовать диагностику и декомпозицию системы управления в рамках управленческого аудита как мощные и эффективные инструменты исследования экономических и иных проблем организации.

Естественно, что аудиторы в практической деятельности могут применять множество других способов и методов исследования системы управления, в частности методы эконометрики, математической статистики и т.д. Однако эти методы в значительной степени трудоемки и сложны для восприятия специалистов, поверхностно знакомых с финансовой математикой и математическими дисциплинами. Поэтому разумным будет компромисс между общенаучными, специальными методами и методами математики и ее производных дисциплин.

Рассматривая проблемы методологии управленческого аудита, нельзя не отметить актуальности и необходимости применения информационных технологий, в том числе компьютерных программ.

Обзор рынка программ, предназначенных для автоматизации аудита, свидетельствует об отсут-

ствии программных пакетов, посвященных комплексной автоматизации системы аудита. Имеющиеся в настоящее время программы («Аудит. Эксперта» и др.) в большей степени используются для проведения «островокной» автоматизации аудита или финансового анализа.

В связи с этим многие крупные организации используют собственные программные разработки, сфера применения которых ограничена следующими факторами:

- сложностью построения программ из-за необходимости знания языков программирования, в том числе Visual Basic, Java и др.;
- спецификой программ, нацеленных под условия хозяйствования и отраслевые особенности организаций;
- отсутствием доступа к программам широких кругов пользователей из-за коммерческой тайны, распространяющейся на нематериальные активы.

Альтернативным вариантом решения этой проблемы является применение зарубежных программных продуктов, к которым относятся ERP (универсальные программы автоматизации бизнеса). Однако их высокая стоимость и ориентированность на использование в крупных корпорациях являются тормозящими факторами повсеместного распространения.

Автор рекомендует разработку собственных программ автоматизации управленческого аудита на основе языка Visual Basic for Applikations. Данный язык программирования является мощным средством построения программных пакетов и не требует глубоких знаний в области компьютерных информационных технологий, позволяет оперативно трансформировать программу сообразно новым экономическим условиям и требованиям пользователей учетной информации.

Нами рассмотрены основные проблемы методологии управленческого аудита, присущие современному этапу его развития в России, решение которых позволит осуществить разработку полноценной методологии и методики, взаимосвязанной с другими экономическими науками и методиками ведения бизнеса и адекватной требованиям пользователей к управленческой информации. Разработанные концептуальные основы управленческого аудита послужат информационной базой, фундаментом методики управленческого аудита, которая в настоящее время применяется во фрагментарном виде менеджерами в некоторых крупных организациях. По мнению автора, вопросы о внедрении

методики управленческого аудита должны решаться исходя из экономической эффективности ее использования и целесообразности применения в конкретных экономических условиях и отраслях экономики. Рекомендуется внедрение методики управленческого аудита в средние и крупные организации с большим удельным весом хозяйственных затрат, многопрофильным производством, наличием специалистов, квалификация которых позволяет организовывать эффективную систему управленческого аудита или эффективно использовать ее элементы, встраивая их в подсистемы управления (объем, слаженность, цепочкообразование и т.д.). К таким организациям следует отнести торговые организации, предприятия общественного питания, производственные предприятия, предприятия сферы сервиса (в зависимости от объемов и видов деятельности), крупные транспортные компании, транснациональные корпорации, финансово-промышленные группы и некоторые другие организации.

Обобщая изложенные выше тезисы и предложения, считаю, что дальнейшие исследования в области управленческого аудита должны базироваться на системно-проблемном подходе, широком применении таких методов, как диагностика, деккомпозиция, моделирование, а также на управленческих технологиях, опыте экономических субъектов как в Европе, так и в России.

Сочетание общенаучных и специальных методов, применение инструментария экономической статистики и финансовой математики, моделирования, логико-структурного анализа, использование передовых методик аудита, зарубежного и отечественного опыта, критическая оценка накопленного опыта внутрифирменного аудита и внутрипроизводственного контроля, на взгляд автора, являются залогом успешного решения крупной научно-практической проблемы — разработки методологии и методик управленческого аудита как минимум в двух аспектах: в разрезе сферы применения (макро-, мезо- и микроуровни) и отраслевой направленности.

#### Литература

1. Энтони Р. Планирование и контроль систем. — Бостон, Гарвард, 1965.
2. Хорнгрен Ч. Т. Управленческий учет. — Бостон, 1999.
3. Робертсонам Дж., Лоуверс Т. Аудит. — Бостон, 1999.
4. Паркер Л. Д. Аудит денежных потоков: концептуальные и методические основы. — Австралия, Кауфилд, 1986.
5. Бурцов В. В. Методология управленческого аудита // Аудиторские ведомости. 2003. № 10.
6. Андреев В. Д. Внутренний аудит. — М.: Финансы и статистика, 2004.
7. Маркьян Э. А. Управленческий анализ в отраслях. Ростов-на-Дону, Изд-во «Марг», 2004.