

УДК 657.631.6  
ББК 65.052.8

Г.В. Максимова  
Е.Е. Балыбердина

## АНАЛИЗ МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ОПЕРАЦИОННОГО АУДИТА

Изложены результаты проведенного анализа различных методических разработок в области оценки эффективности внутреннего контроля. На основе полученных результатов сделан вывод о том, что вопросы оценки операционной эффективности чрезвычайно сложны и требуют дальнейшего научного исследования. В этой связи создание методики, позволяющей оценивать эффективность контрольных процедур в бизнес-процессах крупных российских компаний, является осознанной необходимостью.

*Ключевые слова:* операционный аудит, методика, оценка, эффективность, контрольные процедуры.

G. V. Maksimova  
E. E. Balyberdina

## ANALYSIS OF METHODIC MAINTENANCE OF OPERATIONAL AUDIT

The article contains the results of the analysis of various methodic working-outs in the field of internal control efficiency estimation. Basing on these results the authors draw a conclusion that issues of operational efficiency estimation are extremely complicated and require further studying. In this context it is reasonably necessary to create a technique of estimating efficiency of control measures in business processes at large Russian companies.

*Keywords:* operational audit, technique, estimation, efficiency, control measures.

Одним из важнейших этапов развития системы внутреннего контроля (СВК) является оценка ее эффективности. В процессе своей профессиональной деятельности аудиторы должны различать эффективность функционирования самой системы внутреннего контроля и эффективность СВК бизнес-процессов. Другими словами, системную и операционную эффективность соответственно.

Общая теория эффективности в своих основных направлениях четко разделяет «эффективность функционирования» и «эффективность мероприятий». В некотором смысле схему эффективности функционирования системы можно считать более общей по сравнению со схемой эффективности мероприятия. При этом методический аппарат анализа и оценки эффективности в двух указанных случаях существенно различается. По-видимому, главной причиной этого обстоятельства является то, что эффект от суммы ряда мероприятий сильно отличается в общем случае от суммы эффектов [6].

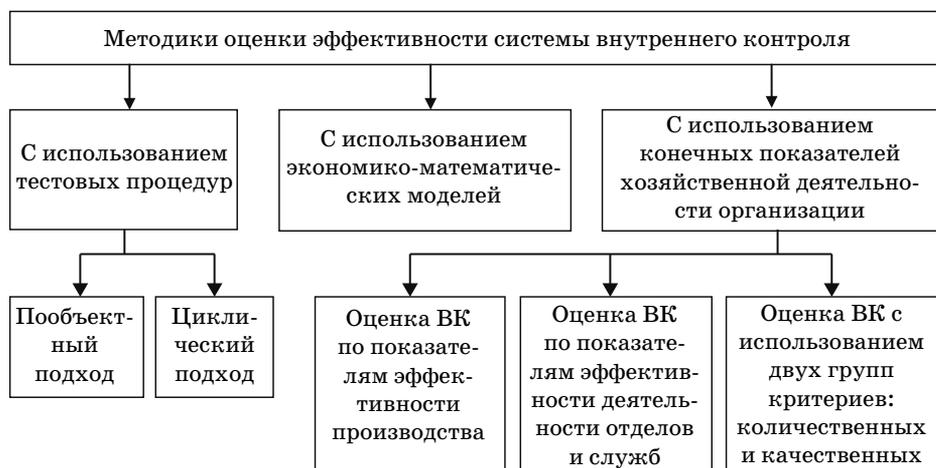
Применительно к СВК определение системной эффективности («эффективности функционирования») означает оценку контура системы внутреннего контроля с целью формирования мнения аудитора об адекватности конфигурации и правильности эксплуатации СВК, а определе-

ние операционной эффективности («эффективности мероприятий») — оценку эффективности контрольных процедур с целью формирования мнения об эффективности различных контрольных мероприятий, составляющих систему, и отдельных контрольных процедур. В данном случае цели аудита детализируются и определяются границами объектов (бизнес-процессами, операциями).

Особое значение в работе компании имеет способность контрольных процедур, описывающих основные бизнес-процессы, превентивно выявлять и оперативно устранять рисковые ситуации, приводящие к неверным управленческим решениям или сбоям в работе компании. То есть речь идет об операционной эффективности, оценка которой и является предметом внутреннего операционного аудита.

Вместе с тем важно подчеркнуть, что до настоящего времени не существует регламентированного руководства, своего рода универсального стандарта, который бы содержал конкретную методику, позволяющую оценить как отдельные аспекты СВК, так и систему в целом. А многие научные и методические разработки отечественных специалистов до сих пор остаются предметом научных дискуссий.

В настоящее время в России известно довольно большое количество работ, посвященных формированию концепции и методологии контроля, оценке эффективности СВК, внутреннему контролю в российских организациях, внутреннему аудиту и ревизии. Нами проведен анализ научных трудов и публикаций, посвященных проблемам эффективности системы контроля, таких отечественных и зарубежных ученых и специалистов, как Б.А. Аманжолова, В.И. Горло, Ю.А. Данилевский, М.Э. Лебедева, Г.В. Максимова, Е.Б. Морковкина, А.В. Наумова, В.В. Скобара, О.Е. Терехова, А.Д. Шеремет, В.П. Суйц, Э.А. Аренс, Д.К. Лоббек, Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейлли, М.Б. Хирш, Дж. Робертсон и др. На основе полученных результатов систематизированы подходы к исследованию СВК, принципиально отличающиеся друг от друга своей методической направленностью (рис.).



Ключевые подходы к оценке эффективности СВК

Согласно первому из них, применяются тестовые процедуры. Как правило, подобный подход используется внешними аудиторами при оценке надежности контрольной среды. На современном этапе его мож-

но считать наиболее разработанным. Для целей тестирования создаются анкеты, содержащие типовые вопросы. Все вопросы каждой анкеты делятся на разделы, позволяющие определить мнение менеджмента подразделения (организации) в отношении компонентов контрольной среды. Присваиваемый каждому вопросу анкеты вес является результатом экспертной оценки важности этого вопроса и может быть разным для различных операций. В основном для оценки эффективности контрольной среды используется три градации: высокая, средняя, низкая. Оценка определяется процентным соотношением положительных ответов к общему количеству вопросов. Если соотношение составляет выше 60%, оценка определяется как высокая, а менее 40 — как низкая. На основании произведенной оценки осуществляется оценка по каждому элементу контрольной среды, а также и среды в целом.

Анализ точек зрения разных авторов относительно исследования надежности контроля позволил отметить разброс мнений по данному вопросу. Таким образом, в рамках первого подхода можно выделить направления оценки, условно разделяемые на пообъектный подход и циклический.

Согласно пообъектному направлению, стержнем СВК выступает система бухгалтерского учета (СБУ). В основе данного направления лежит оценка надежности средств контроля относительно оборотов и сальдо отдельных счетов. Стронниками пообъектного направления считаются Р.А. Алборов, И.А. Белобжецкий, коллектив авторов под руководством Ю.А. Данилевского, О.В. Ковалева, Ю.П. Константинов, В.В. Скобара [1; 4; 7; 9; 13]. Данный подход является, по нашему мнению, несколько ограниченным, поскольку СБУ представляет собой лишь малую часть внутреннего контроля, и поэтому при использовании данного подхода не происходит полной оценки СВК. Внутренний контроль следует рассматривать шире, не ограничиваясь только его приложением в части достоверности бухгалтерской отчетности. Кроме того, бухгалтерский учет в интерпретации современных стандартов аудита не является самостоятельным компонентом СВК и включен в систему контроля в качестве компонента информационной системы.

Второе направление первого подхода называют циклическим, поскольку оно основано на оценке процедур контроля по циклам деятельности компании. Приверженцы циклического подхода, такие как Э.А. Аренс, Д.К. Лоббек, Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейлли, М.Б. Хирш, Дж. Робертсон, Л.В. Сотникова, А.Д. Шеремет, В.П. Суйц [3; 8; 12; 14; 16], полагают, что все хозяйственные операции, носящие массовый характер, можно условно разделить на циклы деятельности, на которые распространяются действия контрольных процедур, определенных руководством.

Методики использования тестовых процедур оценки эффективности СВК отличает простота в применении, при этом для данного подхода характерно преобладание методов экспертных оценок, что повышает уровень субъективизма оценок и выводов в данном процессе. Кроме того, рассматриваемый подход означает приоритет формального наличия тех или иных процедур над их результативностью. Таким образом, применение данного подхода позволяет получить лишь уверенность в том, что контрольные процедуры сформированы, а внутренний контроль в определенной степени осуществляется. В то же время вопросы экономической эффективности внутреннего контроля и степень зре-

лости процесса внутреннего контроля остаются не раскрытыми, а это достаточно существенный аспект.

Второй подход базируется на использовании экономико-математического аппарата, позволяющего определить эффективность проведенных контрольных процедур, соответствие затрат на их проведение их результатам. В научном сообществе и среди специалистов-практиков известны модели, предложенные следующими авторами: Б.А. Аманжоловой, А.В. Наумовой, В.И. Горло [2; 5]. Применение математических моделей позволяет не только оценивать эффективность отдельных контрольных процедур, но и давать информацию для оценки различных видов бизнес-рисков компании в целом.

Третий подход представляет собой определенного рода модификацию используемых методов оценки эффективности управленческих систем. Эффективность внутреннего контроля в целом и контрольных процедур в частности оценивается конечными количественными и качественными результатами хозяйственной деятельности организации. В рамках данного подхода также обозначим несколько направлений оценки эффективности СВК. Согласно первому, предлагается оценивать эффективность внутреннего контроля по критериям эффективности использования ресурсов и уровня налогообложения, применяя при этом аналитические процедуры. Так, существует методика экономического анализа во внутреннем аудите, предложенная М.Э. Лебедевой [10]. Согласно второму направлению, в качестве показателя эффективности используется дифференцированная оценка эффективности деятельности отделов и служб либо по конкретным результатам, либо по ориентировочным критериям (например, методика, предложенная О.Е. Тереховой [15]). Сущность третьего направления заключается в применении двух групп критериев: количественных (характеризующих степень соответствия достигаемых результатов установленным целям) и качественных (например, производительность в сфере управления и т.п.). Здесь можно выделить методику оценки качества СВК в коммерческих банках, предлагаемую Е.Б. Морковкиной [11]. Как нам представляется, данный подход независимо от его модификаций ограничен в использовании по ряду причин. Во-первых, условность подхода заключается в том, что на конечные результаты деятельности организации оказывает влияние множество разнонаправленно действующих факторов, и не всегда это связано с высокой эффективностью внутреннего контроля. Во-вторых, некорректно использовать критерии эффективности управляющей подсистемы для оценки состояния управляемой подсистемы.

Таким образом, можно сделать вывод, что аспекты разработки методики оценки эффективности СВК представляют собой достаточно сложную научную и практическую проблему. В то же время анализ существующих методических разработок в области оценки эффективности внутреннего контроля свидетельствует о необходимости усиления внимания к методическим проблемам операционного аудита и формированию соответствующих методик, позволяющих оценивать контрольные процедуры бизнес-процессов компании и делать выводы об их эффективности.

#### Список использованной литературы

1. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК / Р.А. Алборов. — М.: Дело и сервис, 2004. — 464 с.

2. Аманжолова Б.А. Экономико-математическое моделирование в оценке систем внутреннего контроля / Б.А. Аманжолова, А.В. Наумова // Аудит и финансовый анализ. — 2008. — № 1. — С. 151–157.
3. Аренс А. Аудит: пер. с англ. / А. Аренс, Дж. Лоббек; гл. ред. сер. Я.В. Соколов. — М.: Финансы и статистика, 1995. — 560 с.
4. Белобжецкий И.А. Бухгалтерский учет и контроль / И.А. Белобжецкий. — М.: Финансы и статистика, 1989. — 294 с.
5. Горло В.И. Использование математических моделей при оценке эффективности СВК / В.И. Горло // Экономический анализ: теория и практика. — 2007. — № 4. — С. 57–61.
6. Гутцайт Е.М. Эффективность в финансовом контроле: приложение общей теории / Е.М. Гутцайт // Аудиторские ведомости. — 2009. — № 2. — С. 3–11.
7. Данилевский Ю.А. Аудит / Ю.А. Данилевский, С.М. Шапигузov, Н.А. Ремизов, Е.В. Старовойтова. — М.: ФБК-ПРЕСС, 2002. — 544 с.
8. Дефлиз Ф.Л. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейлли, М.Б. Хирш; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. — М.: Аудит: ЮНИТИ, 1997. — 542 с.
9. Ковалева О.В. Аудит / О.В. Ковалева, Ю.П. Константинов. — М.: Приориздат, 2003. — 320 с.
10. Лебедева М.Э. Развитие методического обеспечения внутреннего аудита на предприятиях электросвязи: дис. ... канд. экон. наук / М.Э. Лебедева; Марийский гос. ун-т. — Йошкар-Ола, 2009. — 210 с.
11. Морковкина Е.Б. Рекомендации по разработке методики оценки качества системы внутреннего контроля в кредитной организации / Е.Б. Морковкина // Финансы и кредит. — 2007. — № 40. — С. 21–27.
12. Робертсон Дж. Аудит: пер. с англ. / Дж. Робертсон. — М.: Контакт, 1993. — 496 с.
13. Скобара В.В. Аудит: Методология и организация / В.В. Скобара. — М.: Дело и сервис, 1998. — 576 с.
14. Сотникова Л.В. Методология оценки системы внутреннего контроля в процессе внешнего аудита / Л.В. Сотникова. — М.: ВЗФЭИ, 2003. — 383 с.
15. Терехова О.Е. Внутренний аудит как инструмент мониторинга и оценки контрольной среды предприятия: дис. ... канд. экон. наук / О.Е. Терехова; Урал. акад. гос. службы. — Екатеринбург, 2007. — 208 с.
16. Шеремет А.Д. Аудит / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. — М.: ИНФРА-М, 2005. — 448 с.

## References

1. Alborov R.A. Audit v organizatsiyakh promyshlennosti, trgovli i APK / R.A. Alborov. — М.: Delo i servis, 2004. — 464 s.
2. Amanzholova B.A. Ekonomiko-matematicheskoe modelirovanie v otsenke sistem vnutrennego kontrolya / B.A. Amanzholova, A.V. Naumova // Audit i finansovyi analiz. — 2008. — № 1. — S. 151–157.
3. Arens A. Audit: per. s angl. / A. Arens, Dzh. Lobbek; gl. red. ser. Ya.V. Sokolov. — М.: Finansy i statistika, 1995. — 560 s.
4. Belobzhetskii I.A. Bukhgalterskii uchet i kontrol' / I.A. Belobzhetskii. — М.: Finansy i statistika, 1989. — 294 s.
5. Gorlo V.I. Ispol'zovanie matematicheskikh modelei pri otsenke effektivnosti SVK / V.I. Gorlo // Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika. — 2007. — № 4. — S. 57–61.
6. Guttsait E.M. Effektivnost' v finansovom kontrole: prilozhenie obshchei teorii / E.M. Guttsait // Auditorskie ведомости. — 2009. — № 2. — S. 3–11.
7. Danilevskii Yu.A. Audit / Yu.A. Danilevskii, S.M. Shapiguzov, N.A. Remizov, E.V. Starovoitova. — М.: FBK-PRESS, 2002. — 544 s.
8. Deflitz F.L. Audit Montgomeri / F.L. Deflitz, G.R. Dzhениk, V.M. O'Reilli, M.B. Khirsh; per. s angl. pod red. Ya.V. Sokolova. — М.: Audit: YuNITI, 1997. — 542 s.

9. Kovaleva O.V. Audit / O.V. Kovaleva, Yu.P. Konstantinov. — М.: Priorizdat, 2003. — 320 s.
10. Lebedeva M.E. Razvitie metodicheskogo obespecheniya vnutrennego audita na predpriyatiyakh elektrosyvyazi: dis. ... kand. ekon. nauk / M.E. Lebedeva; Mariiskii gos. un-t. — Ioshkar-Ola, 2009. — 210 s.
11. Morkovkina E.B. Rekomendatsii po razrabotke metodiki otsenki kachestva sistemy vnutrennego kontrolya v kreditnoi organizatsii / E.B. Morkovkina // Finansy i kredit. — 2007. — № 40. — S. 21–27.
12. Robertson Dzh. Audit: per. s angl. / Dzh. Robertson. — М.: Kontakt, 1993. — 496 s.
13. Skobara V.V. Audit: Metodologiya i organizatsiya / V.V. Skobara. — М.: Delo i servis, 1998. — 576 s.
14. Sotnikova L.V. Metodologiya otsenki sistemy vnutrennego kontrolya v protsesse vneshnego audita / L.V. Sotnikova. — М.: VZFEI, 2003. — 383 s.
15. Terekhova O.E. Vnutrennii audit kak instrument monitoringa i otsenki kontrol'noi sredy predpriyatiya: dis. ... kand. ekon. nauk / O.E. Terekhova; Ural. akad. gos. sluzhby. — Ekaterinburg, 2007. — 208 s.
16. Sheremet A.D. Audit / A.D. Sheremet, V.P. Suits. — М.: INFRA-M, 2005. — 448 s.

### Информация об авторах

*Максимова Галина Васильевна* — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита, Байкальский государственный университет экономики и права, г. Иркутск, e-mail: maximova@isea.ru.

*Бальбердина Елена Евгеньевна* — старший преподаватель, кафедра бухгалтерского учета и аудита, Читинский институт Байкальского государственного университета экономики и права, г. Чита, e-mail: eebalyb@mail.ru.

### Authors

*Maksimova Galina Vasiliyevna* — Doctor of Economics, Professor, Chairholder, Chair of Accounting and Audit, Baikal State University of Economics and Law, Irkutsk, e-mail: maximova@isea.ru.

*Balyberdina Elena Evgenievna* — Senior Instructor, Chair of Accounting and Audit, Chita Institute of Baikal State University of Economics and Law, Chita, e-mail: eebalyb@mail.ru.