БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

УДК 657.6

Волошина Елена Ивановна,
кандидат экономических наук,
доцент кафедры учета, анализа и аудита,
Крымский федеральный университет имени В.И. Вернадского,
г. Симферополь.

Voloshina Elena Ivanovna,
Ph.D. in Economics,
Associate Professor of the Department of the Account, Analysis and Audit,
V.I. Vernadsky Crimean Federal University,
Simferopol.

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ АУДИТ КАК ИНСТРУМЕНТ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

MANAGEMENT AUDIT AS A TOOL OF IMPROVING THE EFFICIENCY OF THE ACTIVITIES OF THE ORGANIZATION

Оценка эффективности деятельности организации, обеспечение прозрачности управленческих процессов, выявление недостатков хозяйственной деятельности и их причин имеют особое значение для принятия адекватных управленческих решений в условиях нестабильности рынка. Для этих целей в отечественной и зарубежной практике актуальным становится внедрение системы управленческого аудита.

Эффективность деятельности организации строится на основе оценки экономического, организационного и социального аспектов. В статье рассматривается актуальность управленческого аудита, определяется важность его применения организациями для эффективной оценки своей деятельности, дальнейшего существования и развития.

В статье дается обоснование необходимости использования управленческого аудита в системе управления хозяйственной деятельностью организации как инструмента повышения эффективности ее деятельности. Представлены основные этапы проведения управленческого аудита эффективности организации, раскрыта их сущность и значимость. Разработана методика проведения управленческого аудита с целью совершенствования системы управления и повышения эффективности.

Ключевые слова: управленческий аудит, управление, эффективность.

Estimate of efficiency of the organization's activities, guarantee of transparency of management processes, identification of the causes of shortcomings is a great big deal to making adequate managerial decisions in a market economy. There are very actual the deployment of a management audit system in the domestic and foreign practice.

The effectiveness of the organization depends on the economic, organizational and social aspects. The article considers the relevance of the management audit, determines the importance of its application for the proper evaluation of entrepreneurial activity, the continued existence and development of the organization.

The substantiation of necessity of use of management audit in a control system of economic activity of the enterprise as the tool of increase of efficiency of its economic activity is given. The main stages of the management audit of the efficiency of the enterprise are presented, their essence and significance are revealed. A methodology for conducting management audit was developed to improve the management system and increase efficiency.

Keywords: management audit, management, effectiveness.

ВВЕДЕНИЕ

Для повышения эффективности управления организацией, обеспечения прозрачности управленческих процессов и оптимизации затрат в отечественной практике актуальным становится грамотное использование процессов контроля, анализа и оценки возникших ситуаций, оптимизации, синтеза и принятия управленческих решений, прогнозирования и оптимального планирования. Это обуславливает выделение в системе управленческого процесса в организации такого понятия, как управленческий аудит, возникшего на стыке нескольких научных дисциплин: аудита, управления, анализа, менеджмента.

Становлению и развитию управленческого аудита посвящены труды отечественных и зарубежных специалистов: В.В. Бурцева [1], Е.А. Ельцовой [2], И.В. Кальницкой, О.В. Максимочкиной [3], Л.Д. Ревуцкого [4], Дж. Робертсона [8], А.А. Стариковой [5], О.А. Юсуповой [6], Ч. Хорнгрена [7] и многих других. В своих работах отмечают факт существования управленческого аудита как самостоятельного вида аудиторских услуг, проведение которого носит инициативный характер, но в то же время является обязательным условием исследования организационно-экономической системы организации. Несмот-

ря на то, что вопросами управленческого аудита занимается достаточно широкий круг ученых, сама методика его проведения не раскрыта в полной мере.

ПОСТАНОВКА ЗАДАЧИ

Цель исследования — обоснование необходимости использования управленческого аудита в системе управления хозяйственной деятельностью организации как инструмента повышения эффективности ее деятельности; разработка методики проведения управленческого аудита для совершенствования системы управления и повышения эффективности.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Управление текущей, оперативной и стратегической деятельностью в организации основано на знаниях и опыте руководителей, а также на использовании различной экономической, социальной, политической, управленческой информации для принятия решений. Сейчас эффективное управление напрямую зависит не только от объема поступающей информации, способа ее обработки и направлений использования, но и, в первую очередь, от ее качества. Экономическая информация становится главным стратегическим ресурсом в конкурентной борьбе. Обеспечить руководство организации качественной информацией для принятия управленческих решений призван именно управленческий аудит.

Единого мнения ученых и практиков относительно понятия «управленческий аудит» в настоящее время нет. Существует два подхода к его определению: первый оценивает исключительно работу менеджеров (Ч. Хорнгрен, И.А. Рабенко), второй — более широкий — включает оценку менеджмента и эффективности функционирования компании (Дж. Робертсон и Т. Лоуренс, Л.Д. Ревуцкий, О.А. Юсупова).

Наиболее полно сущность управленческого аудита раскрывает О.А. Юсупова: «Управленческий аудит — это независимое исследование и оценка ключевых аспектов управленческой и производственной деятельности объекта аудита с целью установления и разработки рекомендаций по повышению ее эффективности (устранению неэффективности)» [6, с. 189].

Предметная область управленческого аудита охватывает различные направления проверки, каждое из них определяет соответствующую цель, задачи и объект проверки.

Цель управленческого аудита — последовательная проверка эффективности функционирования системы управления деятельностью организации и ее элементов (сегментов) — снабжения, сбыта, ценообразования, учетно-аналитической подсистемы с целью повышения эффективности их деятельности.

Управленческий аудит организации охватывает не только анализ систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля предприятия, но и включает изучение организационно-управленческой структуры, методов организации производства, финансовой, инвестиционной, кадровой и маркетинговой политики предприятия, оценку внешних условий его деятельности, разработку рекомендаций по совершенствованию различных аспектов функционирования организации.

Значение управленческого аудита организации вытекает из его роли и функций, которые он выполняет в системе управления организацией. В.В. Бурцев выделял следующие функции управленческого аудита: превентивная (прогнозирование и планирование хозяйственной деятельности), оперативная (реализуется в процессе исполнения принятых решений), защитная (разработка механизмов защиты ресурсов организации), информативная (обеспечивает информационную прозрачность управленческих процедур), упорядочивающую и коммуникативную (обеспечивает оптимальность процесса управления на всех его стадиях) и активизирующую (применение психологических методов стимулирования деятельности работников организации) [1, с. 43].

Управленческий аудит не ограничивается выполнением таких задач, как оценка финансово-экономического и социального состояния аудируемых организаций, ожидаемых темпов их экономического развития, аттестации менеджеров. Как правило, в части управленческого аудита внешние аудиторы оказывают консультационные услуги, выбирают и рекомендуют наиболее эффективные средства нормализации экономического и социального состояния бизнеса. По результатам управленческого аудита может быть осуществлена корректировка бизнес-плана дальнейшей деятельности аудируемой организации и определяется обоснованность принимаемых внутрипроизводственных и внепроизводственных управленческих решений.

В настоящее время в Российской Федерации управленческий аудит проводится, когда в деятельности организации возникают негативные тенденции: падение продаж, ухудшение общих финансовых показателей, проблемы ведения бухгалтерского учета и формирования налоговой отчетности. За рубежом причиной аудита управленческой системы может стать желание компании выявить свои слабые места, поиск новых решений в бизнесе, желание минимизировать затраты или оптимизировать свою структуру.

Предлагаемая методика проведения управленческого аудита состоит из ряда последовательных этапов, формирующих механизм оценки эффективности деятельности организации. Результатом оценки являются рекомендации, позволяющие признать аудируемый объект (структурное подразделение или процесс) или его часть эффективным.

Последовательность проведения управленческого аудита представлена на рисунке 1.

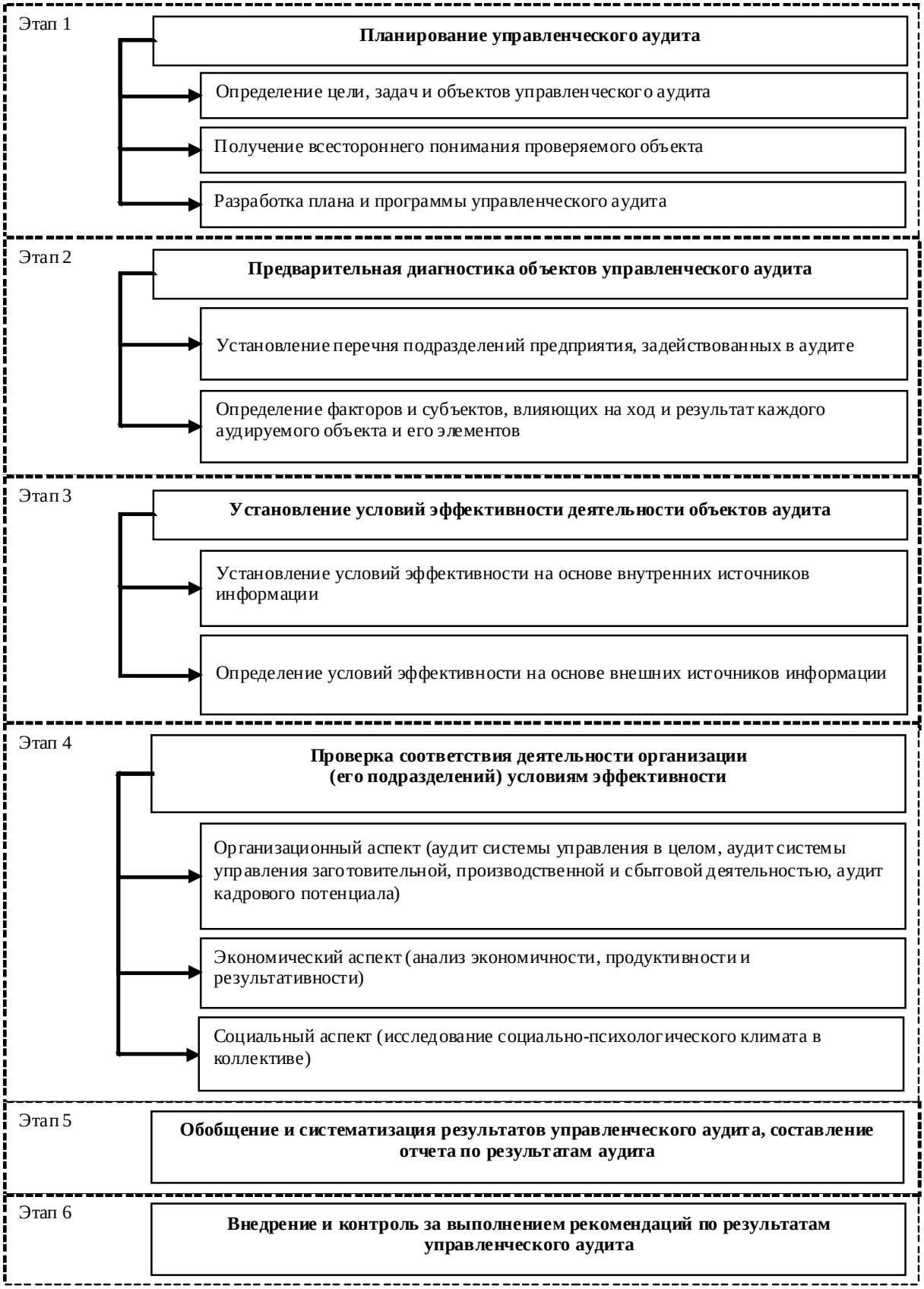

Рис. 1. Этапы проведения управленческого аудита эффективности организации (Составлено автором)

Аудит организационного аспекта деятельности организации позволяет дать оценку согласованности движения информации о материальных, трудовых и финансовых потоках, скоординировать функции подразделений, распределение должностных обязанностей и ответственности между их сотрудниками, проанализировать качество их выполнения на местах.

Проверка системы управления заготовительной, производственной и сбытовой деятельностью организации предполагает комплексный анализ существующей структуры управления закупками сырья, производством и сбытом готовой продукции, защитой окружающей среды. При этом важно выявить факты дублирования функций друг друга различными структурными подразделениями системы менеджмента, оценить возможность совмещения ряда управленческих обязанностей конкретными менеджерам. Это позволит сократить управленческий аппарат организации, снизить затраты на его содержание, повысив при этом наиболее результативно работающим менеджерам заработную плату.

Исследование управленческими аудиторами кадрового потенциала организации включает оценку способностей и возможностей кадров обеспечить эффективное функционирование предприятия, т. е. способностей сотрудников в определенных организационно-управленческих, финансово-экономических, социально-значимых и технических условиях выполнять стоящие перед ними задачи. В случае несоответствия кадрового состава организации поставленным целям и задачам может наблюдаться снижение эффективности, продуктивности и результативности работы сотрудников организации, уменьшение стоимости организации, его инвестиционной привлекательности, а также рост затрат, связанных с реструктуризацией организации в будущем, осуществлением антикризисного управления или инновационного проектирования для этой организации.

В границах управленческого аудита кадрового потенциала аудиторы могут провести хронометраж и анализ сверхнормативных потерь рабочего времени основных производственных работников организации, что позволит разработать необходимый план мероприятий, который будет направлен на максимальное снижение необоснованных и внеплановых простоев производства.

Управленческие аудиторы могут осуществлять статистический анализ уровня профессионализма основных производственных работников организации, при этом используются показатели выполнения индивидуально установленных производственных норм выработки. В итоге все основные производственные работники организации делятся на три категории: недовыполняющие, выполняющие в полном объеме и перевыполняющие утвержденные индивидуальные нормы выработки. По данным проведенного анализа разрабатываются предложения по сокращению сотрудников, которые не выполняют установленные нормы выработки; кроме того, аудиторы дают соответствующие рекомендации, позволяющие корректировать величину существующих норм выработки.

Экономический аспект деятельности организации характеризует обоснованность определения потребности в запасах, методов расчета себестоимости готовой продукции, выбора поставщиков и покупателей, форм и сроков расчетов с ними, определения каналов сбыта продукции, отражения операций в системе бухгалтерского учета, соблюдение требований к оформлению учетной документации, достоверность результатов анализа выполнения финансового, производственного и т. п. плана.

Экономический аспект управленческого аудита эффективности на английском языке можно обозначить как три Е: экономичность (economy), продуктивность (efficiency) и результативность (effectiveness).

Экономичность состоит в снижении затрат на приобретаемые и используемые ресурсы с учетом требуемого количества и качества. Она определяется как уменьшение стоимости ресурсов, которые используются для деятельности, при сохранении соответствующего качества. Операция является экономичной, если позволяет приобрести ресурсы или предоставить услуги в соответствующем количестве и качестве по наименьшей стоимости.

Аудит экономичности деятельности организации как составляющей эффективности подразумевает выявление:

- уровня экономичности и рациональности приобретения, сохранения и использования ресурсов (например, персонала, имущества, площади и т. п.) аудируемой организацией;
- причин, приведших к нерациональной и неэкономичной деятельности;
- согласованности деятельности проверяемой организации с законодательными и нормативными документами по вопросам экономичности и рациональности.

Продуктивность обеспечивается взаимосвязью между производством товаров, работ, услуг, получением финансовых и других результатов и использованными для этого ресурсами. Она решает вопросы оптимизации использования ресурсов для достижения максимальных результатов деятельности.

Аудит продуктивности предусматривает, что аудиторы должны установить факторы, оказывающие существенное влияние на продуктивное использование ресурсов организации, процессов производства товаров, работ и услуг.

Цель аудита продуктивности как элемента эффективности включает оценку:

- уровня продуктивности, который достигнут аудируемой организацией, программой или деятельностью в отношении соблюдения разумных стандартов;

• адекватности и надежности систем или процедур, предназначенных для ее измерения доведения до сведения менеджеров высшего и среднего звена;

• возможностей исследовать и внедрять меры, повышающие продуктивность;

• процессов управления, информационных, аналитических и прочих прикладных систем, применяемых методов организации производства (обслуживания) в отношении их способности достигать высокой продуктивности.

Результативность раскрывает уровень достижения цели деятельности или программы развития, а также прогнозируемое и реальное воздействие на эту деятельность. Деятельность является результативной, если она обеспечивает максимальное достижение результата.

Результативность с позиции управленческого аудита эффективности означает создание требуемой продукции соответствующего качества, с использованием эффективных процессов и исходных ресурсов соответствующего качества и цены.

При аудите результативности прежде всего проверяется:

• полнота выполнения аудируемым определенных видов работ в соответствии с требованиями, предъявляемыми к ним;

• достижение аудируемым целей путем эффективного применения соответствующих способов для достижения оптимальных результатов.

Нерезультативность системы может заключаться в ее неспособности достигнуть оптимальной экономичности, в непродуктивности процессов, которые приводят к возникновению большого количества продукции несоответствующего качества или потреблению большого объема ресурсов.

Методика расчета большинства экономических показателей подразумевает сопоставление фактических и плановых значений с целью выявления факторов, приведших к возникновению отклонений. При этом перечень и содержание показателей достаточно универсально для всех подразделений организации, однако каждая организация может разработать собственные механизмы стратегического менеджмента и регламент их применения в практической деятельности, используя Систему сбалансированных показателей (Balanced Scorecard — BSC) и (или) другие методики.

Система сбалансированных показателей (ССП) — совокупность параметров, обеспечивающих всеобъемлющую характеристику деятельности организации в условиях современной рыночной экономики.

Система сбалансированных показателей является основой стратегии и видения развития организации, она направлена на соответствие стратегии, всех целей, функций и действий отдельных подразделений организации и отдельных сотрудников. Взаимосвязь целей подразделения со стратегией деятельности организации позволяет дать полную оценку вклада каждого сотрудника в достижение общих целей организации.

Система сбалансированных показателей включает все стратегически важные способы формирования конкурентных преимуществ организации и выделяет специфические особенности политики менеджмента, заложенные в стратегических (долгосрочных и краткосрочных) целях и задачах организации.

В системе сбалансированных показателей стратегическое развитие организации рассматривается в следующих аспектах (направлениях) деятельности организации:

• финансовые показатели (блок «Финансы / Экономика») — интерес акционеров и инвесторов во вложение денежных средств в организацию;

• взаимоотношения с клиентами (блок «Рынок / Клиенты») — определяет, чем организация может привлечь клиентов, чтобы получить требуемые финансовые результаты;

• внутренние процессы (блок «Бизнес-процессы») — устанавливают, какие процессы деятельности организации играют наибольшее значение при реализации ими своего конкурентного преимущества;

• инновации и развитие персонала (блок «Инфраструктура / Персонал») — отражают, за счет каких знаний, умений, опыта, технологий, нематериальных и трудовых ресурсов организация может реализовать свое конкурентное преимущество.

Указанные направления деятельности называются «бизнес-перспективами». При этом каждый последующий аспект позволяет определить, как, за счет чего реализуется развитие предыдущего в будущем. Эти аспекты в BSC (Balanced Scorecard) взаимосвязаны, они представляют собой причинно-следственную цепочку политик развития организации — от конечных финансовых целей до ресурсов, необходимых для их достижения.

Система сбалансированных показателей (ССП) предоставляет менеджменту высшего звена идеальный инструмент управления, который преобразовывает политику и стратегию развития организации в совокупность взаимосвязанных показателей ее деятельности. С помощью ССП проводится факторный анализ текущего и будущего влияния на конкурентные преимущества организации. На основе ССП можно построить модель взаимосвязанных ключевых показателей результативности, которые индивидуально разрабатываются для различных уровней управления и связаны между собой.

Итак, система сбалансированных показателей позволяет выявить взаимозависимость причинно-следственных связей и критериев оценки эффективности деятельности организации, факторов их достижения.

Социальный аспект управленческого аудита эффективности затрагивает социальные процессы, личностные отношения и взаимосвязи, которые возникают в трудовом коллективе, включает квалификационные характеристики сотрудников организации. Аудитор должен убедиться, что сотрудники:

• понимают принцип начисления и выплаты заработной платы, стимулирующих и прочих дополнительных выплат и льгот, методику оценки результативности их работы;

• систематически проходят аттестацию, повышение квалификации и обучение, инструктаж по технике безопасности;

• обеспечиваются необходимой профессиональной литературой;

• удовлетворены работой руководящего менеджмента; организацией рабочих мест, их санитарным состоянием и т. д.

Результатом исследования социальных аспектов может стать максимально объективная аттестация участников управленческого коллектива (управленческой команды) по конечным итогам работы аудируемой организации в целом и по зонам ответственности каждого ее элемента. Аудитор может аргументированно рекомендовать отстранить работников, несоответствующих современным требованиям к уровню квалификации и профессионализма, пассивных, неинициативных сотрудников, заменив их на предварительно подготовленных и отобранных в резерв для служебного роста людей, которые обладают высоким интеллектуальным и творческим потенциалом. Оспорить такое решение руководства, основанное на результатах выполненного управленческого аудита организации, практически невозможно. В ходе управленческого аудита изучаются не только данные бухгалтерского учета, отражающие осуществленные факты хозяйственной деятельности, но также принятые управленческие решения, их результаты и контроль качества выполнения процедур по результатам аудита.

Аудитор самостоятельно определяет форму представления результатов управленческого аудита исходя из содержания задания и ожидаемых результатов. Результаты управленческого аудита могут отражаться в виде аудиторского заключения или отчета. При этом они могут быть открытыми (публичными) полностью или частично. Отдельные данные, полученные в процессе управленческого аудита, могут быть закрытыми (конфиденциальными) как представляющие коммерческую тайну проверенной организации.

Отчет по результатам управленческого аудита эффективности деятельности организации должен отображать общее состояние финансово-экономической, организационной и социальной деятельности предприятия, определять «узкие места» и причины их возникновения, рекомендации, направленные на повышение эффективности.

По итогам управленческого аудита могут быть пересмотрены:

• методика расчета потребности в запасах, планируемый объем производства и сбыта продукции, ценовая и финансовая политика предприятия, методика анализа эффективности бизнес-процессов, мероприятия по минимизации рисков — экономический аспект;

• должностные обязанности работников, учетная политика, организационно-штатная структура — организационный аспект;

• сроки выплаты заработной платы работникам, дополнительные выплаты и льготы, методика оценки результативности их работы в целях предупреждения и/или устранения конфликтных ситуаций в коллективе — социальный аспект.

Рекомендации по результатам управленческого аудита должны соответствовать требованиям:

• четкая аргументация и направленность на принятие конкретных мер;

• исключение возможности опротестования результатов аудита или неоднозначной трактовки;

• адресность (направленность) рекомендаций лицам, ответственным за принятие управленческих решений.

Использование аудиторских рекомендаций в практической деятельности аудируемых организаций будет способствовать повышению эффективности их деятельности. А после внедрения предлагаемых изменений в организации необходимо провести анализ изменений с целью выявления их влияния на эффективность деятельности.

ВЫВОДЫ

На основании вышесказанного можно сделать следующие выводы.

1. Управленческий аудит — необходимый и эффективный инструмент принятия управленческих решений на стратегическом, тактическом и оперативном уровнях, который охватывает практически все стороны деятельности организации и позволяет проводить экономически обоснованную политику в области учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, ценообразования, сбыта и снабжения, инвестиций и т. д.

2. Управленческий аудит усиливает контроль за достижением желаемого уровня экономичности, эффективности и результативности деятельности компании и формирует предпосылки для создания конкурентных преимуществ.

3. Отечественные руководители и собственники компаний при помощи управленческого аудита разрешают проблемные ситуации, а зарубежные — стремятся предотвратить их появление, повышая прибыльность и эффективность деятельности.

4. Систематическая реализация методики проведения управленческого аудита эффективности деятельности организации, соблюдение этических и методологических принципов аудита, учет отраслевых особенностей аудируемых организаций позволит дать комплексную оценку эффективности организации (по трем аспектам: экономическому, организационному и социальному) и на ее основе обосновать предоставленные рекомендации.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бурцев В.В. Методология управленческого аудита / В.В. Бурцев // Аудиторские ведомости. — 2003. — № 10. — С. 42–47.
2. Ельцова Е.А. Аудит эффективности / Е.А. Ельцова [Электронный ресурс]. — Режим доступа: sisupr.mrsu.ru/2009-1/pdf/26_Elchova.pdf (дата обращения 09.10.2017).
3. Кальницкая И.В. Концепция управленческого аудита / И.В. Кальницкая, О.В. Максимочкина [Электронный ресурс]. — Режим доступа: publikacia.net/archive/uploads/pages/2014_4_1/57.pdf (дата обращения 09.10.2017).
4. Ревуцкий Л.Д. Управленский аудит предприятий; основные задачи, сущность процедур и перспективы развития / Л.Д. Ревуцкий // Аудиторские ведомости. — 2007. — № 5. — С. 73–79.
5. Старикова А.А. Управленческий аудит предприятий / А.А. Старикова [Электронный ресурс]. — Режим доступа: orelgiet.ru/docs/almanah/34.pdf (дата обращения 09.10.2017).
6. Юсупова О.А. Проведение тендеров: вопросы управленческого аудита [Текст] / О.А. Юсупова // Вестник Омского университета. Серия «Экономика». — 2010. — № 3. — С. 189–195.
7. Horngren C.T. Introduction to Management Accounting / C.T. Horngren, G.L. Sundem, W.O. Stratton. — 11th ed. — Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall, Inc., 1999. — p. 7.
8. Robertson J.C. Auditing / J.C. Robertson, T.J. Louwers. — 9th ed. — Boston, Ma.: Irwim/McGraw-Hill, 1999. — 8 c.

SPISOK LITERATURY

1. Burtsev V.V. Metodologiya upravlencheskogo audita / V.V. Burtsev // Auditorskiye vedomosti. — 2003. — № 10. — S. 42–47.
2. Yel’tsova Ye.A. Audit effektivnosti / Ye.A. Yel’tsova [Elektronnyy resurs]. — Rezhim dostupa: sisupr.mrsu.ru/2009-1/pdf/26_Elchova.pdf (data obrashcheniya 09.10.2017).
3. Kal’nitskaya I.V. Kontseptsiya upravlencheskogo audita / I.V. Kal’nitskaya, O.V. Maksimochkina [Elektronnyy resurs]. — Rezhim dostupa: publikacia.net/archive/uploads/pages/2014_4_1/57.pdf (data obrashcheniya 09.10.2017).
4. Revutskiy L.D. Upravlenskiy audit predpriyatiy; osnovnyye zadachi, sushchnost’ protsedur i perspektivy razvitiya / L.D. Revutskiy // Auditorskiye vedomosti. — 2007. — № 5. — S. 73–79.
5. Starikova A.A. Upravlencheskiy audit predpriyatiy / A.A. Starikova [Elektronnyy resurs]. — Rezhim dostupa: orelgiet.ru/docs/almanah/34.pdf (data obrashcheniya 09.10.2017).
6. Yusupova O.A. Provedeniye tenderov: voprosy upravlencheskogo audita [Tekst] / O.A. Yusupova // Vestnik Omskogo universiteta. Seriya «Ekonomika». — 2010. — № 3. — S. 189–195.
7. Horngren C.T. Introduction to Management Accounting / C.T. Horngren, G.L. Sundem, W.O. Stratton. — 11th ed. — Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall, Inc., 1999. — p. 7.
8. Robertson J.C. Auditing / J.C. Robertson, T.J. Louwers. — 9th ed. — Boston, Ma.: Irwim / McGraw-Hill, 1999. — 8 s.

Статья поступила в редакцию 26 октября 2017 года

Статья одобрена к печати 23 января 2018 года