

0- 792214

На правах рукописи



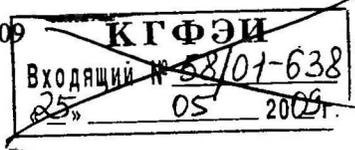
**МУРУЕВА ИРИНА КАРЛОВНА**

**Методология и организация операционного аудита  
(на примере предприятий целлюлозно-бумажной промышленности)**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Санкт-Петербург-2009



Работа выполнена в Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов»

**Научный руководитель** - доктор экономических наук, профессор  
Ларионов Александр Дмитриевич

**Официальные оппоненты:** доктор экономических наук, профессор  
Завгородняя Анна Васильевна

кандидат экономических наук, профессор  
Бургонова Галина Николаевна

**Ведущая организация** - Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Санкт-Петербургская государственная лесотехническая академия им. С.М. Кирова»

Защита состоится « 15 » июня 2009 года в 16<sup>30</sup> часов на заседании диссертационного совета Д 212.237.06 в Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов» по адресу: 191023, Санкт-Петербург, ул. Садовая, д.21, ауд. 7.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов».

Автореферат разослан «12» мая 2009 г



Ученый секретарь  
диссертационного совета

Капралова Е.Б.

## I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Современные условия развития российской экономики характеризуются ростом требований к качеству менеджмента под влиянием мировых тенденций глобализации, интеграции, сложности и неопределенности среды бизнеса. В последние годы российские предприятия все сильнее сталкиваются с конкуренцией со стороны иностранных компаний, прежде всего из-за недостаточной производительности и низкого качества процессов, обеспечивающих конкурентоспособность товаров и услуг. В условиях мирового финансового кризиса предприятия особенно остро нуждаются в квалифицированной методической помощи.

В настоящее время во всем мире все больше внимания уделяется операционному аудиту, появление которого обусловлено расширением функций бухгалтерского учета и аудита. Операционный аудит направлен на оценку эффективности и результативности деятельности организаций разных форм собственности. Данный вид аудита получил признание как действенный инструмент идентификации и решения проблем, связанных с необходимостью повышения эффективности деятельности и конкурентоспособности коммерческих организаций. Применение методов операционного аудита в области государственного финансового контроля повышает ответственность в финансово-бюджетной сфере и позволяет более эффективно использовать государственные средства. Дополнение традиционного финансового аудита методами операционного аудита позволяет составить более целостную и объективную картину о финансово-экономическом состоянии организаций и значительно повысить качество аудита.

На данном этапе развития российского аудита операционный аудит не получил широкого распространения. Аудит в нашей стране носит преимущественно подтверждающий характер, преобладающее внимание уделяется налоговым аспектам аудита. В условиях необходимости обеспечения устойчивого роста и эффективного развития российской экономики исследование методологии операционного аудита приобретает особенно важную роль. В целях широкого распространения операционного аудита, разработки методик его проведения с учетом специфики деятельности организаций различных отраслей экономики требуется комплексное исследование и развитие его методологии.

Актуальность этих вопросов, их недостаточная разработанность и большая практическая значимость в современных условиях обусловили

выбор темы настоящего исследования и определили постановку его цели и задач.

**Степень разработанности научной проблемы.** Значительный вклад в развитие концепции и методологии операционного аудита внесли зарубежные специалисты, среди которых Э.А.Аренс, Дж. Мартиндел, Р. Монтгомери, Р. Рейд, Дж. Робертсон и др. Исследованию операционного аудита много внимания уделяется отечественными учеными и практиками: В.Д. Андреевым, В.В. Бурцевым, С.М. Бычковой, А.А. Ветровым, Е.М. Гутцайтом, Н.Т. Лабынцевым, М.В. Мельник, С.Н. Рябухиным, А.Н. Сауниным, А.А. Ситновым, Я.В. Соколовым и др.

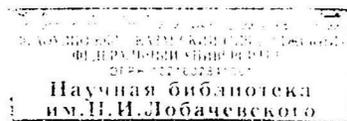
При этом следует констатировать, что многие теоретико-методологические вопросы операционного аудита пока ещё не получили достаточной разработки. Рассмотрение операционного аудита обычно ограничивается рамками системы внутреннего контроля или целями повышения эффективности управления в государственном секторе. В целом сложившаяся теоретическая разработанность вопросов развития и совершенствования операционного аудита отстает от потребностей осуществления предпринимательской деятельности в условиях развивающихся рыночных отношений.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационной работы является теоретическое обоснование необходимости и выявление возможностей широкого использования операционного аудита как современного инструмента повышения эффективности деятельности организаций разных форм собственности.

Реализация поставленной в работе цели обусловила постановку и решение следующих **основных задач**:

- уточнение сущности и содержания операционного аудита;
- исследование различных направлений операционного аудита и разработка их научно обоснованной классификации;
- исследование методического аппарата операционного аудита, разработка технологии его проведения;
- определение особенностей нормативного регулирования операционного аудита;
- выявление основных предпосылок и возможностей развития операционного аудита;
- разработка методики операционного аудита использования материальных ресурсов на предприятиях целлюлозно-бумажной промышленности;
- определение влияния экологического фактора при проведении операционного аудита и выработка подходов в данной области.

**Объектом исследования** избраны государственные унитарные



предприятия Республики Бурятия, предприятия целлюлозно-бумажной промышленности Республики Бурятия и Северо-Западного федерального округа.

**Предметом исследования** диссертационной работы является совокупность организационных, методологических и практических вопросов, связанных с проведением операционного аудита на предприятиях разных форм собственности.

**Теоретическая и методологическая основа исследования.** Теоретической основой исследования послужили законодательные и нормативные акты РФ, регулирующие аудиторско-консалтинговую деятельность и осуществление государственного финансового контроля, международные стандарты аудита, работы отечественных и зарубежных ученых в области бухгалтерского учета, аудита, экономического анализа, менеджмента, государственного финансового контроля.

Для решения поставленных задач использовались такие методы научного познания, как анализ и синтез, дедукция и индукция, системный подход, наблюдение, сравнение, методы группировки, исторического и логического анализа теоретического и практического материала, обобщения результатов исследования и другие.

**Информационная база исследования.** Информационной базой диссертационной работы явились законодательные и нормативные документы Российской Федерации, материалы периодической печати, официальных Интернет-сайтов международных организаций и профессиональных сообществ аудиторов, консультантов и органов государственного финансового контроля, фактические данные предприятий.

**Научная новизна диссертационной работы** заключается в теоретическом обосновании и разработке научных и практических рекомендаций по развитию операционного аудита в целях повышения эффективности деятельности организаций разных форм собственности.

В процессе исследования получены следующие наиболее существенные научные результаты:

– уточнены задачи, область применения операционного аудита, а также его контрольные, информационные и управленческие функции;

– разработана научно обоснованная классификация операционного аудита, обеспечивающая системный подход при дальнейшем развитии его методологии;

– предложена схема осуществления операционного аудита, разработана технология его проведения и уточнены методы, используемые на различных этапах аудита;

– обоснованы особенности нормативного регулирования

операционного аудита и выработаны рекомендации по его совершенствованию;

– даны рекомендации по развитию операционного аудита с учетом российской специфики и зарубежного опыта;

– разработана методика проведения операционного аудита использования сырья и материалов на примере предприятий целлюлозно-бумажной промышленности;

– рекомендован порядок оценки и учета экологического фактора при проведении операционного аудита.

#### **Теоретическая и практическая значимость исследования.**

Разработанные в диссертации рекомендации дают возможность развития и совершенствования операционного аудита в соответствии с современными тенденциями расширения функций аудиторской деятельности. Практическая значимость результатов диссертационного исследования заключается в разработке теоретико-методологического обеспечения операционного аудита, ориентированного на применение в процессе осуществления аудиторской деятельности и государственного финансового контроля. Использование содержащихся в диссертации методических рекомендаций по проведению операционного аудита и реализация разработанных предложений по его развитию будут способствовать повышению эффективности деятельности предприятий и качества управления, в том числе на основе гармонизации экономических и экологических требований на предприятиях целлюлозно-бумажной промышленности.

Материалы диссертации могут быть полезны при проведении дальнейших научных исследований в данном направлении, а также при совершенствовании нормативной базы в области аудита.

Основные теоретические положения и практические рекомендации диссертационной работы внедрены в практику деятельности ОАО «Бумажная фабрика «Коммунар», а также Комитета финансово-бюджетного надзора Министерства финансов Республики Бурятия.

**Апробация результатов исследования.** Основные положения и результаты диссертационного исследования получили апробацию в экспериментальных расчетах автора, выполненных на фактических материалах предприятий, нашли отражение в опубликованных работах диссертанта, а также обсуждались и получили одобрение на научной сессии профессорско-преподавательского состава научных сотрудников и аспирантов Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов (Санкт-Петербург, 2007 г.); VII международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы экономики и новые технологии преподавания (Смирновские чтения)» (Санкт-

Петербург, 2008 г.); международной научно-практической конференции «Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций» (г. Воронеж, 2008 г.).

**Публикации.** Основные положения диссертационного исследования представлены в восьми опубликованных работах общим объемом 2,7 п.л.

**Структура диссертации.** Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка использованной литературы и приложений.

Во введении обосновывается актуальность темы диссертации, характеризуется степень ее разработанности, определяются цель, задачи, предмет и объект исследования, раскрываются научная новизна и практическая значимость работы.

В первой главе «Теоретические аспекты операционного аудита как перспективного направления аудиторской деятельности» обоснованы необходимость и основные направления развития операционного аудита в РФ, уточнены сущность, функции, область применения и виды операционного аудита.

Во второй главе «Организационно-методические особенности операционного аудита» исследована специфика операционного аудита, проводимого в интересах внутренних и внешних пользователей, уточнено содержание основных этапов операционного аудита, предложены меры по совершенствованию его нормативного регулирования, определены особенности операционного аудита в государственном секторе и возможности его применения в практике органов государственного финансового контроля.

В третьей главе «Методическое обеспечение операционного аудита на предприятиях целлюлозно-бумажной промышленности» даны рекомендации по применению методов операционного аудита на предприятиях целлюлозно-бумажной промышленности, разработана и апробирована основанная на системно-аналитическом подходе методика операционного аудита использования сырья и материалов, обоснованы предложения по проведению операционного аудита с учетом экологического фактора.

В заключении диссертации обобщены основные результаты, сформулированы теоретические выводы и практические рекомендации, полученные в процессе научного исследования.

## II. ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

### 1. Сущность операционного аудита, его функции и виды

В условиях глобальной конкуренции и роста требований к качеству управления в мировой практике широкое распространение получил операционный аудит. На данном этапе развития аудита в отечественной литературе многие теоретические аспекты операционного аудита недостаточно разработаны. Среди ученых существуют различные трактовки категории «операционный аудит», отсутствует единство в понимании его задач, методов и других аспектов. Критическое изучение содержащихся в литературе трактовок операционного аудита показало, что его предметная область и возможности нередко значительно ограничиваются, а синонимичные понятия операционного и управленческого аудита рассматриваются как разные виды аудита. Управленческий и операционный аудит изначально развивались как самостоятельные направления, в настоящее время в основном в зарубежной экономической литературе эти два термина считают синонимичными. В работе предлагается ввести в российский оборот предложенный Р. Монтгомери сто лет тому назад и за эти годы получивший широкое признание во всем мире термин – «операционный аудит».

В диссертации исследована роль операционного аудита в современных условиях, его специфика, при этом данный вид аудита рассматривается как широкое, многофункциональное явление. Операционный аудит, осуществляемый в интересах внутренних пользователей, позволяет диагностировать проблемы на ранней стадии и может рассматриваться как инструмент повышения эффективности деятельности и конкурентоспособности компании. Кроме того, в результатах операционного аудита заинтересованы внешние пользователи – инвесторы, кредиторы и другие группы пользователей, которых перестает удовлетворять простая оценка достоверности отчетности во всех существенных аспектах. На основе исследования сущности и содержания операционного аудита уточнены его функции и задачи, которые могут варьироваться в зависимости от целей, объемов проверки и специфики деятельности аудируемого лица.

В работе выделены основные факторы, повышающие значимость операционного аудита в российской экономике как инструмента совершенствования деятельности организаций и повышения качества управления, предложены и обоснованы следующие направления развития данного вида аудита:

– проведение операционного аудита в коммерческих организациях в целях оценки производительности, эффективности деятельности и разработки рекомендаций по совершенствованию деятельности;

– применение приемов и методов операционного аудита при проведении традиционного аудита финансовой отчетности;

– использование операционного аудита как инструмента совершенствования государственного финансового контроля.

Исследование разных направлений и видов операционного аудита выявило, что в отечественной литературе вопросы классификации операционного аудита по различным признакам освещены недостаточно, в то время как правильная классификация имеет важное значение для формирования нормативно-правовой базы, разработки методологических основ и организации его проведения. В этих целях предложена классификация операционного аудита (табл. 1).

Таблица 1

## Классификация операционного аудита

№ п/п	Классификационный признак	Виды операционного аудита
1.	По сфере применения	1. В частном секторе 2. В государственном секторе
2.	По исполнителям аудита	1. Внутрихозяйственные аудиторы 2. Независимые аудиторы 3. Государственные аудиторы
3.	По пользователям информации	1. Администрация, управленческий персонал и другие внутренние пользователи 2. Инвесторы, кредиторы и другие внешние пользователи
4.	По степени охвата	1. Комплексный (полный) 2. Тематический
5.	По режиму проведения	1. Текущий 2. Периодический 3. Единовременный
6.	В зависимости от целей и объектов аудита	1. Функциональный 2. Организационный 3. Специальный 4. Аудит программ
7.	По функциональному назначению	1. Консультационный 2. Оценивающий 3. Вспомогательный 4. Комбинированный

Предложенная классификация не является исчерпывающей, она может быть дополнена, детализирована и использована для дальнейшего исследования операционного аудита, его методологии и отдельных направлений.

## **2. Основные этапы и методы операционного аудита**

Методология операционного аудита предполагает всестороннее и системное исследование деятельности организации или отдельных компонентов в целях идентификации таких участков, где в результате введения корректирующих действий могут быть достигнуты сокращение затрат, операционные усовершенствования или повышение доходности.

Среди зарубежных и отечественных исследователей существуют различные подходы к выделению основных этапов операционного аудита. Операционный аудит применим к самым разным объектам, в связи с чем его цели, задачи и способы осуществления могут модифицироваться.

В диссертации предложена схема последовательности проведения операционного аудита, включающая три основных этапа, характерных для любого вида аудита. Основным этапом операционного аудита предложено в соответствии со спецификой операционного аудита разделить на две части – проведение предварительного обзора и проведение глубокого операционного аудита в отдельных областях. В диссертации определены задачи, содержание основных этапов операционного аудита, используемые приемы и методы аудита.

На предварительном этапе определяются цели и объем аудита, осуществляется формирование аудиторской группы и общее ознакомление с аудируемой организацией. Важный аспект операционного аудита – установление конструктивных отношений с ключевым персоналом аудируемой организации. Также на данном этапе должны быть установлены критерии оценки эффективности, которые разрабатываются с учетом специфики деятельности организации.

Особое внимание уделено основному этапу – проведению операционного аудита. На стадии предварительного обзора аудитор должен достигнуть двух целей. Во-первых, необходимо на основании собранных данных выявить проблемные области и, во-вторых, оценить эффективность деятельности организации в целом. В работе рассмотрены различные подходы зарубежных авторов к проведению вертикального операционного аудита, в том числе предложенная Американским институтом управления классификация. Для типичной производственной организации средних размеров предлагается выделить следующие области: планирование, маркетинг, производство, финансы, информационная система, управленческий персонал. В зависимости от структуры организации, её размеров и специфики деятельности предлагаемый перечень может быть видоизменен.

На этапе глубокого операционного аудита должны быть всесторонне исследованы основные проблемные области, обнаруженные в ходе предварительного обзора. Аудитор должен решить следующие задачи: получить достаточные и уместные доказательства наличия определенных

недостатков и проблем; выявить факторы, повлиявшие на их возникновение, и оценить влияние каждого фактора; разработать определенные корректирующие действия и рекомендации по устранению выявленных слабостей.

На заключительном этапе осуществляется подготовка отчета о результатах операционного аудита, результаты проверки обсуждаются с руководством аудируемого лица. В работе рассмотрены особенности отчета по результатам операционного аудита, его структура и содержание.

В операционном аудите используется широкий спектр приемов и методов. Важное значение имеют аналитические методы, которые применяются практически на всех этапах аудита. Методы операционного аудита предложено сгруппировать следующим образом (табл. 2).

Таблица 2

## Методы операционного аудита

Методы сбора данных	Методы предварительного обзора и выявления проблемы	Методы углубленного анализа и разработки решений
Опрос Интервью Исследование документов Инвентаризация Производственный осмотр Выборочные наблюдения	Опрос Интервью Сравнение Финансовый анализ Стратегический анализ Дедукция Графический метод Экспертиза	Управленческий анализ Системный анализ Стратегический анализ Программно-логическое моделирование Статистические методы Математическая статистика Экспертиза

В диссертации исследованы возможности применения инструментов и методов операционного аудита на предприятиях целлюлозно-бумажной промышленности. На этапе углубленного анализа с учетом специфики целлюлозно-бумажного производства могут применяться методы функционально-стоимостного анализа, операционно-стоимостного анализа (Activity Based Costing), инструменты многомерного статистического контроля процессов (MSPC, Multivariate Statistical Process Control). Значительный интерес представляет использование методов MSPC на предприятиях целлюлозно-бумажной промышленности. С помощью методов MSPC могут быть построены модели, отражающие зависимость качества продукции (целлюлозы, бумаги) от параметров исходного сырья и параметров технологических процессов, что позволит эффективно управлять производственными процессами, обеспечивать снижение затрат и повышение качества выпускаемой продукции.

Методы операционного аудита требуют дальнейшего исследования и широкого распространения в практике российского аудита и консалтинга в целях обеспечения повышения эффективности

производственных и операционных систем.

### **3. Особенности нормативного регулирования операционного аудита**

Операционный аудит может рассматриваться и как расширение традиционного финансового аудита, и как самостоятельный вид аудиторско-консалтинговых услуг. Финансовый аудит, операционный аудит и консалтинговые услуги тесно переплетаются. Это связано с тем, что клиент заинтересован в решении всего комплекса проблем, с которыми ему приходится сталкиваться в процессе финансово-хозяйственной деятельности.

В диссертации обоснована необходимость совершенствования нормативно-правовой базы в области аудита, консалтинга и государственного финансового контроля в целях развития операционного аудита, обеспечения действенных механизмов контроля качества и защиты интересов клиентов. Федеральный Закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ определяет аудит как независимую проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. В рамках действующего законодательства операционный аудит относится к прочим услугам, связанным с аудиторской деятельностью, в перечень которых включено управленческое консультирование.

В соответствии с общемировой практикой аудиторская деятельность является более регламентированной и стандартизированной по сравнению с консалтинговой. На данном этапе развития аудита в РФ осуществляется переход к новой системе регулирования аудиторской деятельности. Законодательством предусмотрена отмена лицензирования данного вида деятельности с одновременным введением обязательного членства аудиторов и аудиторских организаций в одной из саморегулируемых организаций аудиторов, наделенных соответствующими полномочиями по контролю за качеством предоставляемых аудиторских услуг. Консалтинговая деятельность в России менее регламентирована по сравнению с аудиторской. В развитых странах защита интересов клиентов и определенный уровень качества консалтинговых услуг обеспечивается соответствующими профессиональными объединениями, разрабатывающими стандарты услуг, кодексы профессиональной этики. Исследователи отмечают наличие ряда серьезных проблем в развитии российского консалтинга, связанных с несовершенством правовой базы, отсутствием действенных механизмов контроля качества, объективной оценки результатов консалтинговой деятельности. Также в настоящее

время в РФ отсутствуют единые стандарты аудита, применимые в государственном секторе.

В работе рассмотрены особенности нормативного регулирования операционного аудита, осуществляемого в организациях разных форм собственности. Операционный аудит может проводиться в соответствии с международными стандартами, национальными и внутрифирменными стандартами. Данный вид аудита является более сложным видом проверки по сравнению с финансовым аудитом, от операционных аудиторов требуется не только высокий уровень квалификации, но и владение специфическими методами, специальными знаниями и навыками. В силу расширенного характера операционного аудита, использующего широкий спектр финансовой и нефинансовой информации, в том числе аналитические данные, необходимо неукоснительное соблюдение аудиторами конфиденциальности и других этических принципов.

В целях широкого распространения операционного аудита как инструмента оказания помощи российским организациям по адаптации в условиях конкуренции, растущих требований к качеству управления, в диссертации предлагаются меры по совершенствованию нормативно-правовой базы в области аудита:

1. Внесение изменений в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ в части уточнения понятий «аудит», «аудиторские услуги» и более четкого отражения правовой основы оказания услуг по проведению операционного аудита. В соответствии с современными тенденциями расширения функций аудиторской деятельности в международной практике операционный аудит приобретает все большее значение и может рассматриваться не только как один из видов прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг, но и как самостоятельный вид аудиторских услуг.

2. Разработка национальных стандартов операционного аудита в целях обеспечения соответствующего уровня качества услуг.

3. Расширение программ повышения квалификации аудиторов в целях обеспечения соответствующей подготовки в области операционного аудита и введение квалификационного аттестата аудиторов в области операционного аудита.

4. Определение уполномоченного государственного органа, ответственного за нормативно-правовое регулирование и надзор в данной области, а также методическое обеспечение операционного аудита совместно с саморегулируемыми профессиональными объединениями аудиторов. Необходимость участия государства в регулировании процессов, связанных с развитием операционного аудита, обусловлена спецификой российского рынка аудиторско-консалтинговых услуг.

#### **4. Направления развития операционного аудита в государственном секторе в РФ**

Операционный аудит является эффективным инструментом управления в любой сфере деятельности, в том числе и в государственном секторе. В последние годы в практике работы органов государственного финансового контроля развитых стран наблюдается рост значимости операционного аудита. В диссертации рассмотрены предпосылки широкого распространения и причины растущего интереса к методам операционного аудита, а также практический опыт в данной области государственных контрольных органов США, Канады, Великобритании, ФРГ, Финляндии. Зарубежный опыт свидетельствует об успешном использовании операционного аудита в самых различных областях.

Счётной Палатой РФ в последнее время проводится работа по изучению зарубежного опыта, разработке теории и практическому внедрению операционного аудита. Развитие операционного аудита в государственном секторе Российской Федерации обусловлено рядом факторов, среди которых можно выделить следующие:

- необходимость повышения эффективности государственного финансового контроля в целях обеспечения динамичного социально-экономического развития Российской Федерации, устойчивого роста и экономической безопасности государства;
- осуществление финансируемых из бюджета крупных государственных целевых программ;
- объективная потребность пересмотра и дополнения методов государственного финансового контроля в новых экономических условиях;
- реформирование бюджетной системы, направленное на повышение результативности бюджетных расходов и оптимизацию управления бюджетными средствами на всех уровнях бюджетной системы;
- высокий уровень коррумпированности государственного сектора.

Операционный аудит имеет схожие цели и методологию при осуществлении проверок на предприятиях разных форм собственности. В то же время специфика деятельности бюджетных учреждений, государственных предприятий и органов исполнительной власти заключается в значимости социального эффекта. При проведении операционного аудита в государственном секторе оценка эффективности является более сложной задачей, так как необходимо оценивать не только экономический, но и социальный эффект. Операционный аудит предпринимательской деятельности, проводимый аудиторскими фирмами, чаще выполняет консультационную функцию, результаты проверок предоставляются собственникам, управленческому персоналу. В

государственном секторе операционный аудит обычно осуществляется в целях оценки работы организации, результаты проверок предоставляют необходимую информацию законодательным и вышестоящим органам.

По результатам исследования выделены риски и трудности, сдерживающие широкое распространение данного вида аудита:

- дефицит квалифицированных кадров;
- сложность оценки социального эффекта деятельности бюджетных учреждений, государственных предприятий и органов исполнительной власти;
- отсутствие необходимой законодательной базы, единых стандартов аудита, применимых в государственном секторе, недостаточная разработка методологического обеспечения, адаптированного к российской специфике.

На данном этапе развития операционного аудита предлагается использование его методов для оценки эффективности деятельности особо значимых объектов государственного сектора. Одним из перспективных направлений развития операционного аудита в государственном секторе является применение его методов для оценки эффективности деятельности государственных унитарных предприятий. На современном этапе реформирования бюджетной системы назрела объективная необходимость оценки эффективности деятельности данной группы экономических субъектов с учетом специфики, обусловленной решением ряда социально-экономических задач. В диссертации разработаны методические рекомендации по проведению операционного аудита государственных унитарных предприятий.

На начальном этапе требуется взвешенный подход к принятию решений по результатам проведенных проверок, так как в условиях непроработанности методики операционного аудита, отсутствия единых установленных стандартов аудита, критериев эффективности деятельности повышается вероятность субъективных оценок. Несмотря на важность операционного аудита, необходимы также меры по широкому распространению финансового аудита в государственном секторе.

Поэтапное практическое применение методов операционного аудита параллельно с мерами по созданию законодательного, кадрового, методологического, программного и прочего обеспечения, позволит создать предпосылки для дальнейшего развития методов операционного аудита в РФ.

## **5. Методика операционного аудита использования сырья и материалов на предприятиях целлюлозно-бумажной промышленности**

Для широкого распространения операционного аудита является

актуальной разработкой методик аудита по различным направлениям с учетом видов деятельности экономических субъектов и отраслевых особенностей. Обследование предприятий целлюлозно-бумажной промышленности ОАО «Селенгинский целлюлозно-картонный комбинат» и ОАО «Бумажная фабрика «Коммунар» показало, что значительный потенциал повышения эффективности деятельности находится в блоке материальных затрат. В диссертации предложена методика операционного аудита использования сырья и материалов, основанная на рассмотрении предприятия как системы управления движением материалов.

Схематично методика операционного аудита использования сырья и материалов представлена на рис.1. Аудиторские процедуры по конкретным направлениям проверки рассматриваются применительно к основным элементам системы управления материалами, что позволяет выявить недостатки в данной системе и разработать необходимые корректирующие мероприятия. В работе уточнены аудиторские процедуры и источники информации для основных направлений аудита, разработаны формы контрольных листов.

По результатам исследования деятельности ОАО «Селенгинский целлюлозно-картонный комбинат», ОАО «Бумажная фабрика «Коммунар» обобщены и систематизированы наиболее распространенные потери сырья и материалов.

Значительные резервы повышения эффективности использования сырья и материалов связаны с осуществлением следующих мероприятий:

- обеспечение стабильных поставок материалов установленного качества, в том числе древесного сырья и волокнистых материалов;
- усиление контроля за сохранностью сырья и материалов, а также незавершенного производства и готовой продукции при транспортировке, на складах и в цехах;
- обеспечение системного контроля за производственными процессами в целях сокращения процента отбракованной продукции;
- совершенствование основных технологических процессов в целях сокращения удельных норм расхода сырья и материалов, повышения качества продукции, а также снижения экологических затрат;
- повышение качества целлюлозы на основе оптимизации параметров исходного сырья и режимов технологических процессов варки и промывки целлюлозы;
- совершенствование учета отходов и разработка мероприятий по их использованию.



Рис. 1. Методика операционного аудита использования сырья и материалов

Для обследованных предприятий обоснована необходимость совершенствования управления материальными ресурсами на основе разработки концепции по экономному использованию материалов и комплексного подхода к оптимизации материальных потоков с применением современных автоматизированных систем.

Осуществление операционного аудита использования сырья и материалов на основе предложенной методики позволит не только оценить эффективность управления материалами, выявить и сократить потери, разработать рекомендации по эффективному использованию ресурсов, но и стимулировать изменение существующей системы управления материалами на основе достижения высокой степени прозрачности материальных потоков.

## 6. Экологические аспекты операционного аудита

На данном этапе экологизации производства задачи достижения экономических и экологических целей предприятий лесопромышленного комплекса тесно взаимосвязаны, что по нашему мнению, обуславливает необходимость разработки методик операционного аудита, учитывающих влияние экологического фактора. В диссертации предлагаются основные направления для проведения эколого-экономического аудита на предприятиях целлюлозно-бумажной промышленности (рис. 2).



Рис.2. Основные направления эколого-экономического аудита на предприятиях целлюлозно-бумажной промышленности

В условиях роста давления рынка и общества, требований законодательства к осуществлению деятельности, нарушающей экологическое равновесие, разработка экологически ориентированной стратегии деятельности, реализация эффективных инвестиционных проектов в области охраны окружающей среды, замена вредных материалов экологически безопасными, сокращение сбросов в водоемы,

выбросов в атмосферу и отходов будут являться важными конкурентными преимуществами в долгосрочной перспективе. Эколого-экономический аудит, проводимый на предприятиях отрасли, позволит выявить специфические проблемы (в области охраны окружающей среды и других сферах) и выработать меры по их преодолению.

В диссертации разработаны рекомендации по оценке экологического фактора при проведении операционного аудита по отдельным направлениям. Предлагается акцентировать внимание операционных аудиторов и руководства хозяйствующих субъектов на адекватной оценке инвестиционных проектов, включении в рассмотрение всех существенных доходов и расходов. Наиболее трудны при прогнозировании и оценке менее материальные выгоды от осуществления инвестиций в предотвращение загрязнения, такие как увеличение дохода от повышения качества изделия, улучшения имиджа компании или продукта, снижения риска несчастных случаев и травматизма рабочих, улучшения отношений с контрагентами, органами власти, общественными организациями и т.д. Учет этих выгод может увеличить оцениваемую прибыльность и стать решающим фактором при выборе проекта.

Проведенное диссертационное исследование и разработанные предложения по развитию и совершенствованию операционного аудита позволят создать предпосылки для использования нового, перспективного вида аудита в целях повышения эффективности деятельности отдельных организаций и устойчивого экономического развития Российской Федерации в целом.

### III. ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ

1. Муруева И.К. Проблемы и пути развития аудита эффективности // Сборник научных трудов. Серия: Экономические науки. – Улан-Удэ: Изд-во ВСГТУ, 2007. – Вып. 14. – 0,25 п.л.

2. Муруева И.К. Операционный аудит: сущность и содержание // Научная сессия профессорско-преподавательского состава, научных сотрудников и аспирантов по итогам НИР 2006 года. Март-апрель 2007 года. Факультет статистики, учета и экономического анализа: Сборник докладов. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2007. – 0, 25 п.л.

3. Муруева И.К. Роль операционного аудита в управлении компанией // Актуальные проблемы экономики и новые технологии преподавания (Смирновские чтения): Материалы VII международной научно-практической конференции, 13-14 марта 2008 г. Т.1. – СПб.: Изд-во МБИ, 2008. – 0,1 п.л.

4. Муруева И.К. **Операционный аудит в системе внешнего аудита // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций: Материалы междунар. науч.-практ. конф.: в 3 ч./ Отв. ред. Д.А. Ендовицкий, Н.Г. Сапожникова. – Воронеж: Изд-во ВГУ, 2008. – Ч. 3. – 0,2 п.л.**

5. **Муруева И.К. Исследование операционного аудита в государственном секторе Российской Федерации // Экономика и управление. – 2008. - №2 (34). – С. 196- 199. – 0,5 п.л.**

6. Муруева И.К. **Операционный аудит в системе государственного аудита развитых стран // Совершенствование организационно-экономических форм хозяйствования в сфере услуг: Сборник научных трудов. СПб.: Изд-во СПбГЭИ, 2008. – 0,4 п.л.**

7. Муруева И.К. **Операционный аудит и его виды // Известия Российского государственного педагогического университета им. А. И. Герцена. Аспирантские тетради. – 2008. – №32 (70). – С. 121 – 127. – 0,5 п.л.**

8. Муруева И.К. **Основные этапы операционного аудита // Известия Российского государственного педагогического университета им. А. И. Герцена. Аспирантские тетради. – 2008.- № 34 (74). Ч. 1. – С. 349 – 355. – 0,5 п.л.**







