

**УДК 657**

**Нейкова Румяна Николаева, проф., доктор по экономике, руководитель кафедры «Управление и маркетинг» (Технический университет – г. Габрово, Болгария)**

## **ЭВОЛЮЦИЯ АУДИТА В УПРАВЛЕНИИ ОРГАНИЗАЦИИ В УСЛОВИЯХ ЕВРОИНТЕГРАЦИИ**

**Цель настоящего исследования раскрыть в теоретическом плане философию аудита в управлении (прежде всего внутреннего), как новое направление в аудиторской деятельности в условиях евроинтеграции; разработать базисную концепцию аудита в управлении во время евроинтеграции, а также и технологию аудиторского процесса.**

**The purpose of this study is to reveal the theoretical philosophy of audit management (in all internal) as a new trend in audit activity in terms of integration; to develop a basic concept of management audit and to provide technology audit process.**

**Введение:** Евроинтеграция – это процесс глобальной интеграции стран и промышленных предприятий с определенными принципами Европейского Союза. Это происходит по двум основным направлениям: для экономического развития отраслей и предприятий и для общества в целом. Считается, что эффективное развитие экономической интеграции имеет решающее значение для промышленных предприятий, в том числе внутреннего управления аудита.

Указанная цель дефинирована в ответ на потребность в постоянном повышении качества управления, посредством наблюдения и отчета соответствий между предварительно установленными параметрами в соответствии с европейскими нормами, принципами и показателями и реально достигнутыми таковыми в процессе управления организацией. Эта потребность нарастает в условиях усиливающейся глобализации и диверсификации мировой экономики и последующего осложнения связей и зависимостей между элементами системы управления и ее вписанием в динамику окружающей национальной и европейской бизнес-среды. Познание философии аудита надо воспринимать и как условие постоянного прослеживания и наблюдения управленческих процессов в данной организации; своевременное открытие наступающих при них отклонений и несоответствий, с учетом снижения риска, что приводит к повышению ее конкурентоспособности на европейском уровне.

Охват данного исследования ограничивается в рамках отечественных и зарубежных литературных источников, которые раскрывают достижения и

положительные практики в области теории и практики аудита, с одной стороны, и трудности и нерешенные проблемы, с другой стороны. Крайние выводы и заключения могут быть использованы менеджерами, организующими аудит в своих организациях, которые сэкономят расходы на управление и приобретут умения при пользовании внутренних аудиторов в качестве советников.

**Содержание:** Основной тезис в настоящем исследовании состоит в том, что аудит в управлении – это процесс, посредством которого менеджеры и/или собственники получают информацию о состоянии организации, в т.ч. и об оценке степени соответствия между предварительно заданными параметрами ее функционирования и их реальными стоимостями на определенные периоды, что дает возможность выработать рациональные управленческие решения, обеспечивающие ее конкурентноспособность.

Достижение этой цели предполагает:

во-первых – обзор подобранных теоретико-экономических источников для раскрытия сущности и специфики, в т.ч. характеристики, определения и концепции наших и зарубежных авторов об аудите и дефинировании аудита в управлении<sup>1</sup>;

во-вторых – раскрытие сущности аудиторского процесса и разработывание технологии аудита в управлении, в т.ч. формулирование фаз процесса в их

---

<sup>1</sup>Понятие “аудит” не является новым – его использовали еще в середине XIX века для обозначения видов деятельности, связанных с наблюдением, просмотром и контролем за определенными процессами или функциями, и для предоставления точки зрения об их состоянии, в т.ч. и предписания на последующие действия. История аудиторства, как конкретная практика, и профессии “аудитора” – очень старая и исполнена самыми разнообразными ситуациями, которые вызывают как положительные, так и, в некоторых случаях, отрицательные ощущения. Согласно Кассельскому английскому словарю, “аудит” обозначает публичное заслушивание, официальную проверку финансовых счетов, официальную проверку и выраженную точку зрения по аккуратности финансов, а согласно Краткому Оксфордскому словарю – “аудит” представляет официальную проверку финансов, периодическое улаживание счетов между собственником и нанимателем. В англо-болгарском словаре термин “аудит” определяется как проверка, финансовая ревизия, улаживание счетов. В специализированном словаре Webster’s термин “аудит” связан с верификацией (процесс проверки и установления истины) счетов и бухгалтерских книг в хозяйственной деятельности, направленной к аудиту в бухгалтерской области и соблюдению дисциплины при бухгалтерском отчете, в т.ч. и на подготовку заключительного доклада. Существенным элементом этого определения является заключительный оценочный доклад проверки, который не упоминается в большей части определений и характеристик аудита.

соответствующих процедурах;

в-третьих – дефинирование принципов и раскрытие факторов, оказывающих влияние на качество аудита в управлении в условиях евроинтеграции.

Раскрытие сущности и характеристики внутреннего аудита в управлении корпорации предполагает анализ и селектирование определений и концепции аудита известных аудиторских институций и выдающихся личностей, имеющих серьезную методическую подготовку и богатый опыт в аудиторской деятельности, главным образом, в области финансово-бухгалтерской деятельности. Наличие положительных аудиторских практик в финансово-бухгалтерской и в некоторых других областях дает возможность их адаптации и использованию при выработке концепции аудита в управлении.

Очевидно, что в содержательном плане аудит утверждается прежде всего в бухгалтерской деятельности связывается с проверкой бухгалтерских книг и счетов; установлением отклонений и предоставлением предписаний об их устранении внешними органами и авторизованными для этой цели лицами. Впоследствии развивается и внутренний аудит в отношении бухгалтерских счетов, но, наряду с ними, его целью также является предоставление информации руководителям о состоянии организации и, эвентуально, о предусмотренных рисках, сопутствующих их работе, как и решения, которые они принимают. В данном случае, внутренний аудит связывается с информационным обеспечением менеджера и его экипа о важных событиях в организации, от которых зависит ее функционирование и просперирование.

Первоначальная настройка о расширении охвата деятельности внутренних аудитов, кроме бухгалтерского аудита, также и для предоставления услуг менеджмента создан Виктором Бринком в его книге “Современный внутренний аудит”. Анализ его исследований, как и опыт известных аудиторских мировых и европейских институций и аудиторских домов дают основание сделать вывод, что внутренний аудит в своем историческом развитии проходит через несколько периодов.

Первый период относится к самому низкому (самому примитивному) уровню внутреннего аудита – это самооценка, т.е. умение человека самому оценить до какой степени успешно выполнил поставленную задачу и возможно ли ее выполнить лучше, если придется ее повторить (этот уровень на первый взгляд выглядит примитивно, но он предполагает высоко квалифицированный управленческий персонал, члены которого в состоянии сделать самооценку и достаточно самокритичны к своей собственной работе, чтобы стремиться к усовершенствованию и развитию).

Второй период раскрывает более высокий уровень аудита – анализ и оценка исполнения совершается другим лицом, но в рамках корпорации. Этим лицом может быть и собственник, и его менеджер, которые заинтересованы в улучшении крайних результатов при управлении организацией.

Третий период уже связан с обособлением и утверждением фигуры внутреннего аудитора и с постепенным расширением его правомочий и охвата его деятельности, которая постепенно выходит из рамок финансово-бухгалтерского аудита.

На данном этапе, в соответствии с потребностями управления промышленного предприятия, при коренном изменении в условиях и среде его функционирования, созданы условия для окончательного обособления аудита на управленческих функциях, как самостоятельная деятельность, и создание соответствующих органов, которые будут исполнять ее компетентно и качественно в соответствующие сроки.

Следовательно, уже можно говорить о четвертом периоде в развитии аудиторской деятельности, который характеризуется развитием аудиторской деятельности в управлении промышленных предприятий. Для рациональной организации и контроля исполнения богатой и разрастающейся совокупности деятельностей, присущих обеим основным группам, необходима координация. Она предполагает согласование и совмещение аудиторских деятельностей на трех уровнях.

Посредством координации и использования подходящих механизмов разделения, с одной стороны, и для сочетания, с другой стороны, аудиторских деятельностей и процедур в предприятии, которые создают возможность эффективного использования информационной базы и для взаимодействия между органами аудиторского контроля, в т.ч. и для рационального сочетания аудиторских деятельностей, осуществляемых внутренними аудиторами, с теми, которые осуществляются внешними аудиторами.

Управленческий аудит воспринимается как внутренняя услуга независимых компетентных аудиторов-профессионалистов, которые защищают интересы собственников и предоставляют менеджерам информацию, которая им позволяет принимать рациональные решения об эффективном использовании ресурсов организации. Главное затруднение внутреннего аудитора связывается с одновременным выполнением работы в качестве консультанта менеджера и независимого профессионалиста – аудитора. Оно в некоторых случаях даже превращается в противоречие, потому что внутренние аудиторы назначаются и иерархически являются подвластными менеджеру и/или собственнику организации, что затрудняет их деятельность в качестве независимых лиц.

Принятие и утверждение внутренних аудиторских практик, как эффективный инструмент для улучшения менеджмента предприятия, раскрывает также возможности для расширения их применения в определенных и важных для менеджмента областях.

Так например, Файн и Хакс используют аудит при иллюстрации их методологии для разработки стратегии и стратегического развития производст-

венного процесса. Значительный вклад в формулирование стратегии управления производственными процессами посредством аудита имеют также Платс и Грегори. Их подход базируется на рабочем проекте и охватывает наблюдение и прослеживание процессов по идентификации производственных целей, измерение текущего производственного представления, определение эффекта существующих производственных практик и установление необходимых изменений. Мильтенберг тоже вносит свой вклад в развитие постановок аудита и управление производственными процессами. Его методология предлагает стройный и детализированный процесс для создания и наблюдения производственной стратегии.

Возможность наблюдения, контроля и выбора для каждого элемента стратегических решений должна помочь менеджерам, которые стремятся управлять организацией в определенных границах, с точно сформулированными целями для эффективности и результатности, и в большинстве случаев – в условиях дефицита ресурсов.

Множество исследований аудита в различных направлениях – от целостного управленческого процесса до отдельных задач и операций в управлении производством – показывают интерес исследователей и менеджеров к практике, имеющих одну общую цель – раскрыть элементы аудита и объединить свои усилия для достижения конкурентноспособности корпорации на глобальных рынках. В этом постоянном процессе поисков и обогащения управленческой практики новыми теоретическими постановками аудита и их апробации в практике, оформилось множество концепций, в которых авторы или целые институции с различных позиций и с различными целями представляют свои взгляды о содержании аудита и его конкретных элементах, связывая их с практикой.

Серьезные и научно обоснованные концептуальные взгляды возникли еще в 70-ых годах прошлого века. До того времени существует множество содержательных взглядов, определения и характеристики преимущественно для аудита в бухгалтерской деятельности. Концептуальные взгляды стали особо актуальными после формирования Европейского Союза. Тогда потребность в аудите постепенно распространяется прочно и на другие функции и процессы в управлении предприятием. Их размножение и дальнейшее развитие продолжается и до настоящего времени в ответ на постоянно нарастающие и углубляющиеся потребности управления в постоянном притоке актуальной информации о состоянии предприятия и о соответствии между предварительно заданными европейскими параметрами определенных показателей и реально достигнутыми результатами. Удовлетворение этих потребностей привело к большому разнообразию концептуальных взглядов об аудите, которые трудно можно структурировать в единую классификацию, чтобы систематизировать и упорядочить их характеристики. В данном случае, однако, столько важным не является разработка классификации, сколько

составление перечня важных и определяющих характеристик отдельных концепций.

Необходимо подчеркнуть, что частичные управленческие элементы аудита присутствуют почти во всех концепциях, но целостная концепция аудита в управлении все еще не сформулирована. За счет этого однако разработано и проверено в аудиторской практике множество концепций, касающихся разных важных сторон управления предприятием и могут быть использованы при дефинировании аудита в этой области.

Ознакомление с концепциями в историческом плане необходимо, чтобы понять сущность и философию аудита и его эволюцию сообразно активных изменений в мировом и европейском хозяйстве, начавшихся в 70-ых годах прошлого века и продолжающих до наших дней. Знания о прошлом развитии концепций аудита и изменениях бизнес-среды дают возможность также для раскрытия закономерностей и новых тенденций аудита, в т.ч. и аудита в управлении.

Внимательный анализ указанных концепций дает возможность систематизировать и упорядочить их характеристики, чтобы стало возможным раскрыть и показать общие черты и различия между ними. На основании информации, которой располагаем, можно сделать вывод, что во всех концепциях встречаются характеристики о соответствиях и степени соответствия; системность; верификация; независимость и документальность (заключительный аудиторский доклад). Очевидно, что есть принципиальные характеристики аудита, независимо в какой области он осуществляется. Естественно, что существуют и различия, которые отражают специфику аудиторского объекта, время проведения аудита, характер бизнес-среды, в которой функционирует соответствующий объект, и др. Сделанное исследование на основании точки зрения и понимания об аудите дает возможность оформить один существенный вывод, продиктованный позициями – аудит представляет специфическую открытую систему, построенную и утвержденную практикой. В этой системе могут быть обособлены самостоятельные совокупности действий, которые раскрывают последовательную конкретизацию правил, принципов и содержания аудита в соответствии с потребностями управления. На основании сделанных до настоящего времени анализов и рассуждений относительно содержательных концепций аудита, имея в виду специфику управления и систематический подход при его исследовании, можно формулировать концепцию аудита в управлении, согласно которой он представляет систематизированный и документированный независимый верификационный процесс сбора и оценки аудиторских доказательств, с целью определить следующее: управленческие процессы, функции и деятельности соответствуют ли предварительно дефинированным критериям и показателям аудита, степени соответствия и предписаниям об их улучшении. Аудит – это комплексная, не-

зависимая и документированная система для обследования и верификации доказательств для соответствия фактического состояния данного объекта или процесса с предварительно дефинированными требованиями и критериями, оформленными и представленными в заключительном докладе с результатами (констатациями и предложениями). Рассматривая ее через призму управления, эта система конкретизируется в отношении управленческих целей (общих и специфических), подсистем, функций и деятельности, посредством которых осуществляется управленческое воздействие в организациях со стороны менеджера и его экипа. Приведение этой системы в действие связано с проведением конкретных работ, упорядоченных в определенный логический порядок в рамках определенного времени со стороны компетентных и подготовленных для этой цели органов, экипав или отдельных лиц.

Процесс аудита в управлении объединяет закономерно следующие процедуры по уточнению целей и стартирования аудита – через нее определяются исходные позиции аудита в управлении; для планирование деятельности по аудитированию связана с анализом соответствия или степенью соответствия между дефинированной уже целью аудита и целой постановкой аудиторского процесса с целями и интересами предприятия; анализ объектов для аудитирования и выполнение планированных деятельностей – это планирование аудита, в т.ч. разработка плана для проведения аудиторских деятельностей; определение рабочих документов, которые будут использоваться; уточнение методики, которая будет приложена; определение степени риска и планирование необходимых ресурсов для проведения аудиторской деятельности. Установление степени соответствия; комплексный анализ достоверности информации – достоверности доказательств и выводов, правильное использование методики; полнота аудиторского доклада и пр.; подготовка и изготовление заключительный доклад и программу на последующие действия.

Через процесс аудита в управлении систематизируются и раскрываются основные принципные связи и зависимости между стандартными процедурами аудитирования. Их практическое осуществление протекает по точно регламентированной технологии, которая строго индивидуальна в соответствии с каждым объектом аудиторской деятельности. Эта технология объединяет в логической последовательности совокупность операций, посредством которых осуществляется наблюдение, сбор информации, анализ и верификация, подготовка и заключительного доклада.

**Заключение.** Основная характеристика аудита в управлении – его уникальность, перманентность и большое разнообразие аудиторских действий, которые подчинены как логике управленческого процесса, так и требованиям, целям и принципам аудита. Крайние выводы и заключения могут быть использованы менеджерами, которые организуют аудит в своих организациях, сэкономят расходы на управление и приобретут умения при использовании внутренних аудиторов в качестве советников.

*Национальный университет водного хозяйства та  
природокористувания*

Аудит в управлении – это новая деятельность, которая характерна своей неповторимостью и уникальностью, требующая четких правил и целей, подходящей организации и компетентных профессионалистов, которые в состоянии обследовать и представить состояние управленческих процессов в корпорации и помочь менеджерам при принятии эффективных решений.

1. Англо-българския речник. – Т. I. – С.: БАН, 1973.
2. Beckmerhagen, I.A., Berg, H.P., Karapetrovich, S.V. and Willborn, W.O. On the effectiveness of quality management system audit //The TQM Magazine. – Volume 16, Number 1. – 2004. – P. 15.
3. Cassell's English Dictionary Completely Revised and Enlarged by Arthur L. Heyward and John J. Sparkes. – Лондон, 1962.
4. Динев, М., Контрол в социалното управление. Тракия – М., С., 1999. – С. 157-161.
5. Fadzil, F., Haron, H., Jantan. Internal auditing practices and internal control system // Mamanageral Auditing Journal. – Vol. 20, No 8. – 2005. – P. 845-846.
6. Karapetrovich, St., Willborn, W. Generic audit of management systems& fundamental // Mamanageral Auditing Journal. – 15/6. – 2000. – P. 279-294.
7. Menda, R. The role of a manufacturing audit in crafting the production system // International Journal of Operations&Production Management. –No 9. – 2004.
8. Stanislav Karapetrovic. Gendering audit of managements systems: fundamentals. Department of Industrial Engineering, Daltech/Dalhousie University, Walter Willborn, Faculty of Management, University of Manitoba, Winnipeg, Manitoba, Canada // Managerial Auditing Journal.– 15/6. – 2000.
9. The Concise Oxford Dictionary of Current English Edited by H.W. Fowler and F.G.Fowler, Fofth Edition. – Oxford: Clarendon Press,1964. / Синтезиран оxfordски речник на съвременния английски, издаден от H.W.Fowler and F.G.Fowler. – Пето издание на Oxford at the Clarendon Press, 1964.
10. Webster's and Collegiate Dictionary.– Thomas Allen and Son Ltd., Toronto, Ontario, 1973.
11. <http://minfin.bg/bg/page 48>.
12. <http://iso-mf.min.bg:404/docLust.aspx>

Рецензент: д.т.н., професор Кожушко Л.Ф. (НУВГП)