Вестник Челябинского государственного университета. 2009. № 1 (139).
Экономика. Вып. 17. С. 141–144.

Е. Б. Герасимова

ФОРМИРОВАНИЕ И РАЗВИТИЕ ПРОЦЕДУР ОПЕРАЦИОННОГО АУДИТА СИСТЕМ МЕНЕДЖМЕНТА КАЧЕСТВА ПРЕДПРИЯТИЙ И ОРГАНИЗАЦИЙ

Рассмотрены вопросы и механизмы, способствующие совершенствованию инструментария учета, контроля и оценки эффективности, направленных на практическую реализацию экономических методов аудита в системе менеджмента качества предприятий и организаций.

Ключевые слова: *аудирование, аудит, качество, моделирование, выборочная проверка, оценочные критерии.*

Процедуры аудиторской проверки реализуются с помощью определенных методов и приемов, представляющих собой конкретные действия аудитора по исследованию представленных руководством предприятия документации системы менеджмента качества (СМК) и другой информации для получения аудиторских выводов. Процедуры аудиторских проверок целесообразно подразделить на организационные, нормативно-правовые, расчетные, счетно-вычислительные, логические, моделирования, сопоставления. Организационные процедуры необходимы на начальном этапе проведения проверки. Их цель — определение объектов, методических приемов и процедур проверки в соответствии с существующей системой операционного учета на предприятии, выбор рабочего места аудитора, средств общения с руководством хозяйствующего субъекта.

Сущность процедуры моделирования заключается в построении организационных и информационных моделей аудита, которые позволяют оптимизировать его проведение по времени и качеству с применением вычислительной техники. Моделирование дает возможность изучить нормативно-справочную, финансовую и другую информацию, относящуюся к объекту аудита, что составляет его информационную базу.

Нормативно-правовые процедуры представляют собой совокупность действий, связанных с исследованием функционирования объекта аудита в соответствии со стандартами качества. Система расчетов является важным аспектом расчетных процедур, применяемых при исследовании достоверности количественных и стоимостных показателей операций по обеспечению качества. При этом рассчитываются частные и обобщающие показатели качества, характеризующие соответствующие процессы СМК.

Счетно-вычислительные процедуры применяются при исследовании количественной характеристики аудируемого объекта. Эти процедуры выполняются в сочетании с расчетно-аналитическими и документальными методическими приемами. Логические процедуры основаны на применении логики в аудиторских проверках. Они применяются вместе с расчетными, аналитическими и другими процедурами и приемами. Сущность процедуры сопоставления выявляется при необходимости определения отклонений объектов аудита от нормативно-правовой модели или аналога этого объекта. Эта процедура широко применяется при разных методических приемах и часто используется аудиторами при составлении причинно-следственных и других диаграмм.

Анализ публикаций, имеющих отношение к рассматриваемому вопросу, позволяет к числу основных методов, которые могут найти применение при операционном аудите СМК, отнести также физическую проверку, подтверждение, документацию, наблюдение, опрос, проверку механической точности, аналитические тесты.

Следует подчеркнуть, что все методы проведения аудиторской проверки связаны между собой с точки зрения их взаимозависимости, взаимодополнения и последовательности их выполнения. Все эти методы, приемы и процедуры служат средством получения аудиторских доказательств и по результатам собранных свидетельств аудитор обладает полной, достоверной и надежной информацией о выполнении требований стандартов качества, достаточной для выдачи обоснованного заключения руководству предприятия.

Улучшению качества аудиторской проверки способствует совершенствование методических основ ее подготовки и проведения. В связи с этим большое значение следует придать ознакомлению с особенностями функционирования СМК, составлению программы аудита, изучению специальной литературы и нормативных документов, касающихся вопросов операционного аудита затрат на качество. На стадии планирования аудиторской проверки необходимо заботиться о качестве аудиторских работ. Учитывая значимость результатов аудита, следует признать необходимость выработки и применения определенных критериев оценки качества аудита.

Полнота и исход проверки во многом зависят от того, насколько обоснованно и верно намечены вопросы, подлежащие проверке. Программа аудита является не простым списком подлежащих исследованию вопросов, а эти вопросы должны быть так взаимосвязаны, чтобы в результате проверки всех намеченных операций был получен достоверный и полный материал о деятельности СМК. В то же время в программе проведения аудита, по нашему мнению, нецелесообразно освещать методику аудита, так как аудиторы, являясь специалистами в области контроля, обязаны знать ее сами.

Одним из условий проведения аудиторских проверок является правильный выбор системы показателей, характеризующих результативность СМК через затратный компонент. На настоящий момент в стандартах предприятий содержатся оценочные критерии результативности соответствующих процессов, а сами показатели отсутствуют, а если и имеются, то они не увязаны с целями и задачами СМК. Поэтому мы считаем необходимым для повышения эффективности проведения операционного аудита создание системы количественных и качественных показателей, обеспечивающих баланс стратегического и оперативного управления в СМК. Комплексный подход к формированию данной системы обеспечит возможность аудитору оценивать результативность каждого процесса и СМК в целом. При выборе данной системы принципиальное значение имеют цели, стоящие перед аудиторской проверкой, поэтому для каждого хозяйствующего субъекта должна разрабатываться своя система частных и обобщающих показателей аудирования. При этом аудитору следует выбрать такие показатели, которые соответствуют целям аудиторской проверки.

При проведении аудиторской проверки, в силу временны́х и стоимостных ограничений, не всегда представляется возможным проверить всю документацию СМК. В связи с этим приходится ограничиваться выборочной проверкой или так называемой аудиторской выборкой. Выборочная проверка и ее условия определяются самими аудиторами; по ее результатам делаются выводы о состоянии дел в целом.

Основное внимание, на наш взгляд, при этом следует уделить тем процессам, которые требуют рационализации, чтобы подтвердить ее необходимость. Следует отметить, что ряд операций все же подлежит сплошной проверке. К таким операциям прежде всего следует отнести операции, не отвечающие требованиям стандартов качества. Как известно, на практике они приводят к возникновению внутренних и внешних потерь. Это операции процессов закупки, жизненного цикла продукции, менеджмента персонала. Уровень допустимой ошибки определяется на стадии планирования аудита в соответствии с выбранным аудитором уровнем существенности.

Аудит, как нам кажется, более, чем другие виды контроля, основан на выборке, на применении статистической или нестатистической ее методологии. Вместе с тем современный отечественный аудит не имеет адекватных статистических и методологических разработок. Практика аудиторской деятельности всё больше нуждается в статистических методах. Наибольшую актуальность при этом представляют вопросы исследования сущности выборок в аудите затрат на качество, необходимости и методологии выборочного наблюдения, основных концептуальных подходов к ее организации и проведению. При этом целесообразно охарактеризовать те нестатистические подходы к проверке экономического субъекта, которые можно считать приемлемыми для целей аудита.

Исследуя основные приемы работы со статистической выборкой, следует помнить, что и статистические приемы могут базироваться на совершенно различной статистической методологии. При этом точность результатов выборки зависит от схемы отбора элементов

(единиц). Аудитор может строго различать и применять на практике возвратную или безвозвратную выборку. Следовательно, можно применить одну из двух возможных схем отбора элементов, причем практически независимо от того, какой именно вид выборочного наблюдения будет применяться. Возвратная выборка чаще используется при случайном отборе элементов, а безвозвратная — при механическом, с определенным шагом выборки.

В настоящее время теория российского аудита в основном базируется на методологии бухгалтерского учета. Вместе с тем числовая бухгалтерская картина не дает всей необходимой информации о затратах на качество. Последние, как известно, в бухгалтерском учете не показываются отдельно, а включаются в состав общих затрат на производство. Однако любой экономический показатель имеет определенную закономерность своего формирования и свой вероятностный числовой диапазон. Философия аудитора-аналитика такова, каковы теоретические значения показателя при его закономерном развитии. Поэтому необходимо изучить и оценить закономерности поведения показателя, определить форму связи, вычислить его теоретическое числовое значение и сравнить с фактическим. Такая оценка допустимых значений может быть начальным или заключительным этапом аудита. В первом случае она определяет направление поиска (а оно находится в русле наибольших отклонений), во втором — служит средством дополнительной проверки выводов аудитора о степени достоверности документации СМК в части затрат по процессам. В связи с этим методология аудита должна быть основана на единстве операционного учета и анализа. Бухгалтерский учет подвергает отчетность методической и законодательной проверке, а экономический анализ — проверке логической. В российских условиях налогообложения и предпринимательства единство обеих наук приобретает статус необходимости.

В специальной литературе по аудиту, бухгалтерскому учету и статистике предложены различные научно обоснованные методы осуществления аудиторской выборки. При аудиторской проверке затрат на качество, на наш взгляд, следует использовать те же методы осуществления выборки, что и при аудите затрат на производство. Один из них предложен Т. Н. Мальковой. Его суть заключается в том, что «эмпирические данные затрат и объема продукции предварительно выравниваются с учетом сезонности (ряд Фурье, первая гармоника). Затем по каждому из сезонов по выровненным данным составляются уравнения криволинейной связи. По уравнениям связи вычисляются теоретические значения себестоимости». При этом объем выпуска продукции выражен в натуральном измерителе, а себестоимость — в стоимостном, что может привести к определенным трудностям при сравнении этих показателей. Мы не исключаем, что между ними достаточно тесная связь. Более того, она усилится при выражении объема выпуска продукции в денежном измерении, что позволит преодолеть трудности сопоставления этих показателей и достаточно полно и правильно осуществить аудиторскую выборку. Мы предлагаем использовать данную методику в практике аудита с учетом замены единицы измерения аргумента. Показатели объема производства и себестоимости продукции целесообразно в любом случае проверять на сезонность, которая обозначает цикличность производства. Она может быть следствием определенного ритма в использовании мощности предприятия, развития рыночной конъюнктуры и т. д. В результате выравнивания объема и себестоимости выявляются сезоны их роста и убывания. Максимальное и минимальное значения объема принимаются за окончание сезонов. Себестоимость растет при росте объема производства, но ее рост описывается кривой разной степени. Она, например, может быть параболой второй степени (вершиной вверх и вершиной вниз). В экономической интерпретации используется не весь ход параболы, а лишь секторы роста затрат при росте объема, так как иное нетипично. Подстановкой в получаемые уравнения связи фактических значений объема можно получить теоретические значения себестоимости при фактических объемах производства. Сопоставлением фактической себестоимости продукции с теоретической, рассчитанной на фактический объем производства, определяется индекс роста себестоимости. При этом искажение показателей себестоимости будет наблюдаться в периоды с высокими значениями индекса роста себестоимости.

Осуществление расчетов показателей теоретической себестоимости и статистического выравнивания является трудоемкой операцией и требует огромного количества времени. Это может привести к затягиванию процесса аудита. Поэтому в целях автоматизации осуществления аудиторской выборки целесообразно использовать возможности современных средств вычислительной техники, что позволяет оперативно производить статистическое выравнивание показателей функции и аргумента, рассчитывать коэффициенты (a, b, c) при уравнении связи $y = ax^2 + bx + c$. При этом источниками информации являются обороты по счетам «Затраты на качество», «Готовая продукция» и «Расходы на продажу». Следует отметить, что в качестве аргумента можно использовать и объем продаж (выручку).

В то же время методика Т. Н. Мальковой, по мнению Ш. И. Алибекова, обладает определенными недостатками, так как показывает наиболее точные расчеты по одному виду выпускаемой продукции, тогда как при многоассортиментном выпуске продукции требует дополнительных доработок с использованием элементов многомерной статистики. Мы согласны с этим мнением, и нам представляется целесообразным использование методики Т. Н. Мальковой в тех случаях, когда ассортимент выпускаемой продукции невелик.

Полнота результатов аудиторской проверки во многом зависит от того, насколько обоснована и правильно проведена аудиторская выборка. Поэтому мы считаем, что аудитором, в зависимости от цели проверки, для каждого хозяйствующего субъекта должна разрабатываться своя система частных и обобщающих показателей аудирования и осуществления аудиторской выборки с учетом опыта работы аудитора и особенностей функционирования предприятия.

Список литературы

1. Белоглазова, Г. Н. Аудит банков / Г. Н. Белоглазова. М. : Финансы и статистика, 2002.

2. Соколов, Б. Н. Аудит и контроль в коммерческой организации / Б. Н. Соколов. М. : Финансы и статистика, 2006.

3. Равдоникас, М. Прогноз погоды аудиторского рынка / М. Равдоникас // Аудит-пресс. 2005. Сент.

4. Равдоникас, М. Сам себе аудитор / М. Равдоникас // Аудит-пресс. 2006. Февр.