# 4.2. СТРАТЕГИЧЕСКИЙ АУДИТ: ПРОШЛОЕ, НАСТОЯЩЕЕ, БУДУЩЕЕ

Богатая И.Н., д.э.н., профессор кафедры аудита;
Алексеева И.В., к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета

*Ростовский государственный экономический университет «РИНХ»*

Статья раскрывает возникновение и развитие стратегического аудита в Российской Федерации и за рубежом. Дано понятие стратегического аудита российских и зарубежных ученых. Представлено современное состояние стратегического аудита в РФ и за рубежом. Автором приведено собственное видение стратегического аудита, исходя из действующей нормативной базы. Систематизирован обзор разработок в области стратегического аудита. Приведены результаты проведенного анкетирования коммерческих организаций Ростовской области и Краснодарского края. Обозначены направления дальнейшего развития стратегического аудита в российской практике.

В настоящее время аудит в Российской Федерации существенно реформируется, что связано с изменением объективных условий развития субъектов хозяйствования, в связи с эти необходим новый взгляд на организацию бухгалтерско-финансовой функции управления. Содержание аудита наполняется все новыми аспектами. В связи с этим появляются новые виды аудита, которые необходимы для проведения диагностики различных областей деятельности коммерческой организации в разных диапазонах времени.

В настоящее время значительно расширились границы аудита как одного из видов практической деятельности и области научных знаний. Это связано прежде всего с тем, что аудит в узком его понимании как независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности не удовлетворяет потребности как собственников, так и руководства. Проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности воспринимается ими как «плата за вход» к сотрудничеству с аудиторской фирмой.

Собственники и руководство заинтересованы в аудите бизнеса, позволяющего повысить его эффективность. В этих условиях для аудиторских фирм актуальным становится переориентация с проведения аудиторских проверок, связанных с подтверждением бухгалтерской (финансовой) отчетности, на оказание сопутствующих аудиту услуг, прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью. О такой переориентации свидетельствуют и данные статистики, в соответствии с которыми в 1992 г. выручка, полученная от проведения обязательного и инициативного аудита, составляла 80% в общем объеме выручки, то в 2001 г. – только 20%.

Данные обстоятельства привели к расширению границ аудита. Это проявляется в распространении зоны ответственности аудита на всю бизнес-систему, появлении новых объектов аудита, таких как стратегия, информационная безопасность и т.д., изменении временных горизонтов аудита, проявляющемся в проверке прогнозной финансовой отчетности, переходе от последующей документальной проверки к оперативному мониторингу как основополагающему методу аудита, ассимиляции аудита с другими бизнес-процедурами и выход на этой основе аудитора за рамки только бухгалтерской профессии, активном использовании в аудите как практической и научной деятельности междисциплинарного подхода.

Важнейшей целью аудита наряду с подтверждением достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности становится оценка непрерывности деятельности коммерческой организации, что по формулировке и по методам решения является аналитической задачей и предполагает расширение использования аналитических процедур. В аудиторской деятельности появилось направление, связанное с аудитом стратегии. Разные ученые и практики именуют его:

- аудит стратегии;
- ситуационный аудит;
- стратегический аудит;
- маркетинговый аудит.

При этом основным объектом при оказании данной аудиторской услуги является стратегия. Реализуемая стратегия во многом определяет успешность любого бизнеса. Стратегия позволяет коммерческой организации адаптироваться к изменяющимся условиям внешней среды. Как отмечает Р.Ф. Брунер, «существует три вида бизнеса. Одни предвидят изменения, другие реагируют на них, а третьи игнорируют. Первые будут процветать. Вторые – бороться за выживание. Третьи не выживут. Предвидеть изменение – это ключ к выживанию. Но успех ждет тех, кто создает изменения» [5, с. 18-19].

События, происходящие во внешней среде, делают необходимым адекватную реакцию на него. Именно реакция коммерческих организаций на данные события определяет возникающие последствия. Выработка адекватной происходящим событиям реакции возможно на основе выработки стратегии. Б. Гейтс отмечает: «Наиболее сложной стороной менеджмента, особенно в том случае, когда дела идут хорошо, является умение распознать необходимость перемен и пока еще есть возможность, провести их в жизнь» [21].

Разработка и реализация стратегии способствует достижению непрерывности деятельности, поэтому современному обществу нужны новые технологии аудита, позволяющие получать не только актуальную, но и стратегическую финансовую информацию о деятельности коммерческой организации. Заинтересованные пользователи должны быть уверены не только в достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, им также необходима дополнительная информация о стратегии развития, стратегической отчетности и т.д. Чтобы повысить доверие к дополнительной стратегической информации о деятельности коммерческой организации в будущем, аудиторам целесообразно осуществить аудит такой информации и подтверждать ее достоверность и релевантность.

Стратегию можно оценить на основе стратегического аудита, который выступает, как один из видов аудиторских услуг и требует использования не классического подтверждающего аудита, а подтверждающе-аналитического. В свою очередь для стратегического аудита важна достоверность данных, формируемых в рамках учетно-аналитической системы в соответствии с требованиями нормативных актов и внутренних регламентов, но и оценка эффективности отдельных бизнес-процессов и стратегии, что требует перехода от аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности к аудиту бизнеса в целом.

Аудит стратегии может использоваться в аудиторских организациях:

- при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- при оказании сопутствующих аудиту услуг;
- при оказании прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

При проведении обязательного либо инициативного аудита в соответствии с п. 29 Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности (ФПСАД) №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности»: «Аудитору необходимо обладать знаниями о целях и стратегических планах аудируемого лица и связанных с ними рисках хозяйственной деятельности, которые могут привести к существенному искажению финансовой (бухгалтерской) отчетности»[1].

Аудит стратегии представляет собой стандартную услугу, в ходе которой оценивается качество стратегического управления. В ходе такого аудита оцениваются:

- внутреннее взаимодействие между акционерами, руководством и работниками, связанное с инициированием стратегического процесса, поиском консенсусного видения будущего и путей его достижения;
- содержание стратегии;
- реализация стратегии.

Стратегический аудит получил широкое распространение в государственном секторе. Так, стратегическим аудитом называют систематическую оценку текущего состояния стратегической ситуации экономики государства или фирмы. Аудированию могут быть подвергнуты:

- различные типы стратегий, цели и задачи, реализуемые в их рамках, политика, в том числе и финансовая;
- принятые, принимаемые либо планируемые к реализации стратегические решения.

Оценка стратегии позволяет в долгосрочной перспективе исследовать фундаментальные факторы и тенденции. Оценка стратегии позволяет исследовать фундаментальные факторы и тенденции, от которых в будущем будет зависеть успешность коммерческой организации. Оценка стратегии представляет аналитическую процедуру, в ходе которой производится сравнение плановых и фактических показателей, характеризующих реализацию избранной стратегии с учетом изменения внешних факторов макросреды и внутренних факторов микросреды.

Применение стратегического аудита актуально в рамках действующей в коммерческой организации системы внутреннего контроля. Внутренний аудит может выступать в качестве одного из важнейших инструментов стратегического контроля, обеспечивающего информацию для разработки стратегических планов, направленных на сходные данные для разработки плана действий по повышению эффективности функционирования коммерческой организации.

В связи с этим одним из новых и перспективных направлений аудита является стратегический аудит. Стратегический аудит – относительно новое явление в российской практике. Такие услуги оказывают в Российской Федерации аудиторские компании «большой четверки». Некоторые российские аудиторские фирмы также указывают в перечне своих услуг стратегический аудит, однако пока еще он ограничивается простым проведением стратегического анализа хозяйственной деятельности и по своей сути не вполне является стратегическим аудитом. Стратегический аудит является современным методом и актуальным инструментом повышения эффективности управления в долгосрочной перспективе, кардинальной перестройки производственных, организационных процессов, протекающих в коммерческой организации. Стратегический аудит является инструментом правильного, рационального, экономичного выстраивания внутренних и внешних бизнес-процессов и выполнения операций, как их элементов.

Важнейшим объектом стратегического аудита является стратегия, осуществляемая хозяйствующим субъектом. Рассмотрим трактовки понятия «стратегия». Все трактовки были сгруппированы в шесть групп. Группировка трактовок во многом предопределена развитием школ стратегического менеджмента. Так, в соответствии с мнением ученых предписывающих школ стратегия рассматривается как общий замысел, как паттерн (принцип поведения, устойчивая схема действий), описательные школы рассматривают стратегию как мечту, как процесс обучения, как политику, средство для достижения власти, как культуру и идеологию. В рамках конфигурационных школ при рассмотрении данного термина акцент делается на то, что каждая стратегия определяется временем, местом и ситуацией. Школы, возникшие в 1990-х гг., рассматривают стратегию как стратегическое намерение, основные деловые способности и выход за пределы. Следует упомянуть и о классических определениях, трактующих стратегию как науку о ведении войны, искусство ведения войны, искусство руководства общественной, политической борьбой, часть общенациональной политики, выходящей за временные рамки непосредственных военных действий.

В настоящее время трактовки данного термина рассматривают его как средство для достижения коммерческими организациями поставленных целей, средство для достижения конкурентных преимуществ, как любую жизнеспособную позицию вне зависимости от того, является она конкурентной или нет, как перспективу развития организации. Обобщая сущность выше приведенных трактовок понятия «стратегия» следует отметить, что стратегия включает в себя:

- долговременные цели, определяющие деятельность коммерческой организации (стратегические цели);
- технологии, на основе которых реализуется достижение стратегических целей;
- ресурсы, используемые при достижении стратегических целей и их распределение;
- систему управления, обеспечивающую достижение стратегических целей, в том числе людей как основную составляющую часть системы управления. Данные элементы стратегии должны быть подвергнуты исследованию в ходе проведения аудита стратегии.

В настоящее время вопросы стратегического аудита коммерческих организаций актуальны, так как аудиторские фирмы уже предлагают услуги по проведению стратегического аудита. Перечень таких аудиторских организаций и аудиторских услуг представлен в табл. 1.

Чтобы понять содержание стратегического аудита, его принципы, объекты, выработать методику его проведения необходимо рассмотреть историю его развития. За рубежом накоплен значительный опыт его применения, который весьма важен для РФ.

Возникновение теории стратегического аудита связано с анализом бизнес-провалов крупных корпораций в США, проведенным профессором Гарвардского университета Дж. Паундом еще в 1995 г., который показал: в большинстве случаев эти неудачи стали следствием

нескольких ошибочных стратегических решений, которые не были вовремя замечены и исправлены. Учение Паунда выдержало проверку временем: его рекомендации по ключевым компетенциям совета директоров (как коллективного органа по принятию стратегических решений) стали повседневной практикой подавляющего большинства крупных компаний.

**Таблица 1**

**АУДИТОРСКИЕ КОМПАНИИ, ПРЕДОСТАВЛЯЮЩИЕ УСЛУГИ ПО ПРОВЕДЕНИЮ СТРАТЕГИЧЕСКОГО АУДИТА И СОПРЯЖЕННЫЕ С НИМ**

| № | Название компании | Город |
|---|---|---|
| **Стратегическое планирование** | | |
| 1 | Диалог-Консалтинг | Москва |
| 2 | ЗАО «Мари-аудит» | Москва |
| 3 | ООО «Центр реформ предприятий» | Саратов |
| 4 | Консалтинговая компания АМБ Консалтинг | Москва, Санкт-Петербург, Казань |
| 5 | Аудиторско-консалтинговая компания «А.И.АУДИТ-СЕРВИС» | Москва |
| 6 | Группа компаний «Гориславцев и К.» | Москва |
| 7 | Группа компаний «АСК-Консалтинг» | Москва |
| 8 | Аудиторская фирма «Линкей» | Москва |
| 9 | ЗАО «АУДИТИНФОРМ» | Санкт-Петербург |
| 10 | ООО «Невский Инаудит» | Санкт-Петербург |
| 11 | Аудиторская компания ОЛГА АУДИТ | Киев |
| 12 | Аудиторская компания «АудитКонсалт» | Ростов-на-Дону |
| 13 | ЗАО «Аудит Эксперт» | Москва |
| 14 | ООО «Рост-Эксперт Аудит» | Ростов-на-Дону |
| 15 | Консалтинговая фирма «Стратего» | Казань |
| 16 | СибГарантАудит Плюс | Красноярск |
| 17 | Траст-аудит | Красноярск |
| 18 | Эккона UHY | Санкт-Петербург |
| 19 | Дженерал Консалтинг Эдженси | Москва |
| 20 | Аудиторская компания «ЗНС» | Москва |
| 21 | Аудиторскую компанию «Налоговое Бюро» | Москва |
| 22 | Аудиторская компания «Аудит-Оптим-К» | Кемерово |
| 23 | Компания «Аудит-АС» | г. Донецк |
| **Стратегический анализ** | | |
| 1 | Mossa Consulting | Санкт-Петербург |
| 2 | Аудиторско-консалтинговая компания «А.И.АУДИТ-СЕРВИС» | Москва |
| 3 | Компания ФБК | Москва |
| 4 | ООО «Аудит-Эксперт Бизнес» | Москва |
| 5 | Герма-Аудит | Москва |
| 6 | Компания «Топ Лайн» | Москва |
| 7 | ООО «Центр аудита и консалтинга «Путь к успеху»« | Санкт-Петербург |
| **Стратегический аудит (аудит стратегии)** | | |
| 1 | Экьюмен партнерс менеджмент консалтинг | Москва |
| 2 | Стратегический аудит и общая диагностика бизнеса «Спецпроект» | Москва |
| 3 | «Менеджмент Апгрейд» | Екатеринбург |
| 4 | Компания Эдвайз-Аудит | Москва |
| 5 | Аудиторско-консалтинговая компания «Технологии управления К.Р.У.Г.» | Калининград |
| 6 | ООО Аудиторский Правовой Центр «Русский Финансист» | Ростов-на-Дону |
| 7 | Аудиторско-консалтинговая группа ЮНИФИН | Москва |
| 8 | ООО «Консалтинг Петролеум Сервис» | Москва |
| **Разработка стратегии** | | |
| 1 | Группа компаний «РУСКОНСАЛТ» | Москва, Санкт-Петербург |
| 2 | Аудиторской компании «Аудит и финансы» | Екатеринбург |
| 3 | ООО «Аудит-Эксперт Бизнес» | Москва |
| 4 | Компания ЛИСТИК и ПАРТНЕРЫ™ | Москва, Челябинск, Екатеринбург, |
| 5 | Аудиторско-консалтинговой группы «Ваш СоветникЪ» | Краснодар |
| 6 | ООО Аудиторская компания «АУДИТ-ГАРАНТ» | Москва |
| 7 | ЗАО «Аудиторская фирма «Линкей» | Москва |
| 8 | ООО Аудиторский центр «Главбух» | Москва |
| 9 | Компания «Интерком-Аудит» | Москва |
| 10 | Аудиторская компания «СТ-АУДИТ» | Москва |
| 11 | Аудиторско-консалтинговая группа «АРНИ» | Москва |
| 12 | Аудиторско-консалтинговая группа «ФинЭкспертиза» | Москва |
| 13 | Аудиторская фирма «ЮгГарантияАудит (ЮГА)» | Ростов-на-Дону |
| 14 | Исследовательская компания «МайМаркет» | Уфа |
| 15 | ООО «Аудиторы и бизнес консультанты Палий и сыновья» | Химки |
| 16 | Консалтинговая группа «АЮДАР» | Москва |
| 17 | ООО «Аудит-Эксперт Бизнес» | Москва |
| 18 | Аудиторская компания «БизнесКонсалт» | Ростов-на-Дону |
| 19 | ЮГАГРОФОНД МОФ | Ростов-на-Дону |
| 20 | Аудиторско-консалтинговая группа «Гранд-Стандарт» | Якутск |
| 21 | Аудиторская фирма «Аудитстройиндустрия» | Смоленск |
| 22 | Консалтинговая группа «Вектор плюс» | г. Краснодар |
| 23 | Аудиторская компания МА Consulting | г. Краснодар |
| 24 | Консалтинговая группа Лекс | г. Тюмень |

Но профессор Дональдсон развил идею Паунда о необходимости «предотвратить существенные ошибки корпоративной стратегии» по-своему и предложил конкретный механизм – стратегический аудит. Метод стратегического аудита, предлагаемый Г. Дональдсоном, позволяет совету директоров анализировать стратегию компании, не вторгаясь в область полномочий менеджмента. Следует отметить, что если бы стратегический аудит последовательно применялся, то, быть может, некоторым компаниям удалось бы существенно смягчить для себя проявления и последствия финансового кризиса, особенно в тех случаях, когда корпоративные проблемы были вызваны явно близорукими решениями.

Классической работой по теории стратегического аудита стала статья Г. Дональдсона «Новый инструмент для совета директоров: стратегический аудит» Как считает Дональдсон, появлению стратегического аудита предшествовала волна корпоративных реструктуризаций 1980-х гг., которая привлекала внимание широкой общественности к процессам управления, так как акционеры в большей степени стали участвовать в принятии решений, интересоваться, насколько эффективно советы директоров управляют их собственностью.

Корректировка стратегии происходит обычно лишь после возникновения каких-либо проблем. По мнению Дональдсона, существуют три причины, которые заставляют совет директоров более серьезно заняться стратегией:

- при увольнении действующего исполнительного директора;
- в случае резкого падения прибыли или стоимости активов;
- при угрозе недружественного поглощения.

Инструментом для своевременного, регулярного, эффективного и безболезненного пересмотра существующей стратегии должен стать стратегический аудит.

Г. Дональдсон приводит следующее видение стратегического аудита: «…формальный механизм [периодического] пересмотра стратегии внутри существующей системы управления, направленный на то, чтобы совет ди-

ректоров мог, предвосхищая события, а не следуя за ними, исполнять свои обязанности [по оценке стратегии и] общему стратегическому руководству» [14, с. 66].

Г. Дональдсон отмечает, что стратегический аудит схож с процессом аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности должен проводиться достаточно регулярно для того чтобы повысить дисциплину как совета директоров, так и менеджмента. Стратегический аудит должен поставить точку в спорах о распределении полномочий между советом директоров и менеджментом и обеспечить между ними необходимый баланс сил путем совместной выработки критериев эффективности и их мониторинга. Для внешнего окружения коммерческой организации стратегический аудит станет признаком того, что и совет директоров, и менеджмент принимают на себя ответственность за активный и постоянный (непрерывный) контроль стратегии. Дональдсон утверждает, что предлагаемый им стратегический аудит повысит эффективность управления: «Процесс стратегического аудита, проводимый в условиях взаимного уважения, открывает возможности для искреннего, постоянного, внутреннего для компании диалога о стратегической миссии – диалога, базирующегося на объективных данных, не ограничиваемого какими-либо сроками и нежелательными вмешательствами неожиданных событий. Этот процесс увеличивает вероятность того, что общее понимание приведет к эволюционным изменениям стратегии в интересах всех заинтересованных сторон» [15, с. 69].

В 1997 г. профессор штата Индиана П. Гордон публикует статью «10 вопросов стратегического аудита». Вопросы, выделяемые П. Гордоном, касаются не только стратегии как таковой, но и конкретных проблем текущей деятельности – рентабельности различных видов продукции, состава активов компании, квалификации персонала и т.д.

Статьи Г. Дональдсона и П. Гордона предопределили дальнейшее развитие теории стратегического аудита, точки зрения которых приведены в табл. 2.

С нашей точки зрения, стратегический аудит не сводится исключительно к стратегическому анализу, а рассматривается намного шире. Выводы и рекомендации по результатам стратегического аудита должны опираться и на результаты стратегического анализа (который используется в процессе стратегического аудита как разновидность аналитических процедур).

**Таблица 2**

**ОСНОВНЫЕ ПАРАДИГМЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО АУДИТА [7]**

| Параметры парадигм | Автор | | |
|---|---|---|---|
| | **Г. Дональдсон** | **П. Гордон** | **И.В. Алексеева**[1] |
| Предмет стратегического аудита | Стратегия | Стратегическая позиция (положение) организации, среда ее функционирования и внешние факторы, которые влияют на стратегическую позицию | Стратегия в комплексе со стратегическим положением коммерческой организации |
| Результат | Эволюционное изменение стратегии | Сам процесс | Оценка реализации стратегии и разработка эффективной стратегии и последующих корректировок |
| Кто проводит | Совет директоров, баланс между исполнительными органами и представителями акционера | Менеджмент компании, т.е. все ограничивается исполнительными органами | Возможны разные организационные формы (внутренний аудит). Максимальный эффект – внешние аудиторы |
| Независимость | Да, обеспечивается привлечением внешних аудиторов | Не рассматривается | Желательна.<br>Обязательна при привлечении внешних аудиторов |
| Методика проведения | Описывает элементы | Стратегический анализ (SWOT, Портер) | Методика проведения стратегического аудита |
| Является частью | Корпоративное управление | Стратегическое управление | Тактическое и стратегическое управление |

**Таблица 3**

**ЭВОЛЮЦИЯ СТРАТЕГИЧЕСКОГО АУДИТА В МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ**

| Период | Годы | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | **1995** | **1997** | **2000** | **2003** | **2007** |
| Разработчик | Дж. Паунд, Г. Дональдсон | П. Гордон | Ч. Мэттьюс | «Руководство для директоров» | Т. Грюнди |
| Основная идея | Предотвратить существенные ошибки корпоративной стратегии | Оценивать стратегии не только для компании в целом, но и для каждого ее подразделения | Методика проведения «стратегического анализа затрат» | Совет директоров должен регулярно приводить формальный аудит стратегии, тем самым четко фиксируется предмет проверки и субъекты процесса | Предлагает проранжировать существующие стратегии на основании разработанных критериев |
| Основные проблемы | Не сформулировано определение стратегического аудита | Не определено, что считать результатом стратегического аудита | Кто будет задавать разработанные вопросы и каким будет результат аудита, не известно | Не приводится определение стратегического аудита | Кто будет задавать разработанные вопросы и каким будет результат аудита, не известно |
| Основные концепции и методы | Элементы стратегического аудита | Разработка основных вопросов (10), необходимых для проведения стратегического аудита | Разработка основных вопросов (5), необходимых для проведения стратегического аудита | Критерии эффективности стратегии | Разработка основных вопросов (180) |

[1] Добавлено автором.

В табл. 3 представлен процесс эволюции стратегического аудита в международной практике, в которой видно, что в данной интерпретации стратегический аудит очень близок к стратегическому анализу.

С нашей точки зрения, такая трактовка международных авторов слишком узка, так как стратегический анализ является лишь аналитическим инструментом, методом получения аудиторских доказательств в ходе проведения стратегического аудита.

Таким образом, становление и развитие стратегического аудита в РФ опираются на труды зарубежных авторов, так как стратегический аудит возник там значительно раньше, и за рубежом уже накоплен богатый теоретический и практический опыт, который свидетельствует о высокой эффективности механизма стратегического аудита коммерческих организацией в современных условиях.

Эволюция стратегического аудита в международной практике свидетельствует о явных преимуществах теории и практики стратегического аудита, так как выработан богатый дискурс. Практика несколько даже обгоняет теорию: отдельные элементы стратегического аудита в той или иной форме (иногда имплицитно) применяются почти всеми крупными коммерческими организациями.

Однако современные представления о стратегическом аудите коммерческих организаций в РФ и за рубежом несколько отличаются. С нашей точки зрения, стратегический аудит за рубежом ограничен рамками стратегического анализа, в то время как у нас в стране он рассматривается в качестве аналитического инструмента. Сегодня можно говорить о том, что отдельные элементы стратегического аудита в той или иной форме применяются почти всеми крупными коммерческими организациями.

С момента зарождения теории стратегического аудита специалисты по-разному понимали не только определение стратегического аудита, но и цели и методы процесса и порядок его проведения.

Исследования показывают, что существующие в современной научной литературе определения стратегического аудита различаются лишь по форме изложения его сущности и предмета. Вместе с тем, отсутствие единства в трактовках разных авторов, хотя и закономерно, но приводит к тому, что до настоящего времени как в зарубежной, так и российской экономической литературе не сформулирована его целостная и общепринятая концепция, определяющая особенности как содержания, так и предметной области этого направления аудиторской деятельности. В настоящее время отсутствует единая точка зрения на понятие «стратегический аудит» в современной теории и практике.

«Стратегический аудит» определен как комплекс аудиторских услуг, включающий в себя:

- согласованные процедуры по оценке степени адекватности стратегии;
- компиляцию финансовой информации в форме разработки стратегии;
- формирование стратегической отчетности и др., дополняемые на практике широким спектром прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью, а также аудит стратегической отчетности, проводимый в соответствии с ФСАД 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам».

Информационной базой для проведения стратегического аудита является стратегический учет. Методика проведения стратегического аудита зависит от структуры учетно-аналитической системы коммерческой организации, а также цели, которая ставится перед аудиторами. Графическая структурная модель взаимосвязи стратегического учета и стратегического аудита представлена на рис. 1.

При проведении аудита может быть выделено два уровня информации – тактический и стратегический. Тактический уровень может включать в себя аудит по следующим направлениям:

- аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- налоговый аудит;
- управленческий аудит.

Стратегический уровень включает в себя соответствующие тактическому уровню аналогичные области аудита с учетом стратегической направленности. В связи с этим в системе стратегического аудита можно выделить стратегический финансовый, стратегический налоговый, стратегический управленческий аудит.

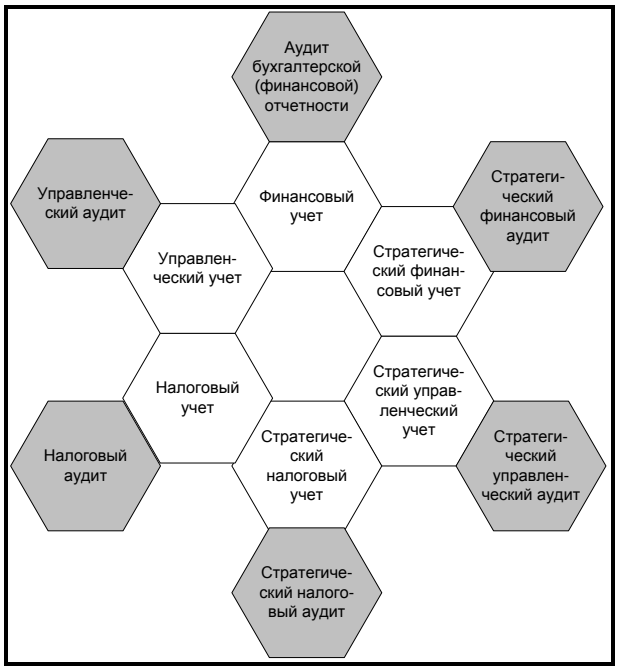


**Рис. 1. Графическая структурная модель взаимосвязи стратегического учета и стратегического аудита**

На сегодняшний день вопросы стратегического аудита находятся в разработке, обзор которых приведен в табл. 4.

Современное состояние стратегического аудита может быть охарактеризовано проведенным анкетированием 200 коммерческих организаций Ростовской области и Краснодарского края различных организационно-правовых форм собственности, отраслевой принадлежности. В выборку вошли крупнейшие коммерческие организации юга РФ:

- Открытое акционерное общество (ОАО) «Авиаприборный ремонтный завод»;
- ОАО «Азовский оптико-механический завод»;
- ОАО «АксайАвтодор»;
- ОАО «Донской табак»;
- ОАО «Мостожелезобетонконструкция»;
- ОАО «Роствертол»;
- ОАО «Цимлянские вина»;
- Закрытое акционерное общество (ЗАО) «ДонМаслопродукт»;

- ЗАО «Регата»;
- ЗАО «Тандер сеть магазинов Магнит»;
- ЗАО «Ростовская сотовая связь»;
- ЗАО «РМП №1 Южтехмонтаж» и другие.

**Таблица 4**

**ОБЗОР РАЗРАБОТОК В ОБЛАСТИ СТРАТЕГИЧЕСКОГО АУДИТА**

| № | Область разработок | Авторы |
|---|---|---|
| 1 | Стратегический аудит приоритетных национальных проектов и программ | А.А. Пискунов, М.А. Пискунова, Л.Н. Любезнов, Ю.В. Гусева, Н. С. Столяров |
| 2 | Стратегический аудит экономики и государства в целом | В.А. Кабашкин, В.А. Мышов |
| 3 | Методология и методика развития стратегического аудита | И.Н. Емельянова, Н.П. Рудненко |
| 4 | Стратегический аудит персонала коммерческой организации | Ю.Г. Одегов, П.В. Журавлев |
| 5 | Вопросы развития методики стратегического аудита в условиях реорганизации | О.В. Гуденица, И.Н. Богатая |
| 6 | Вопросы методики проведения стратегического аудита применительно к специфике газоснабжающих организаций | Л.В. Шишов |
| 7 | Стратегический аудит корпорации | И. Ансофф, А. А. Томпсон, А. Дж.Стрикленд, Ф. Котлер, Дж. Дэвид Хангрен, Л. Томас, Г. Дональдсон, Т. Грюнди, А. Тилз, В. Д. Маркова |

Далее нами исследована информация о формировании в коммерческих организациях − респондентах различных видов стратегий, структура которых приведена на рис. 2.

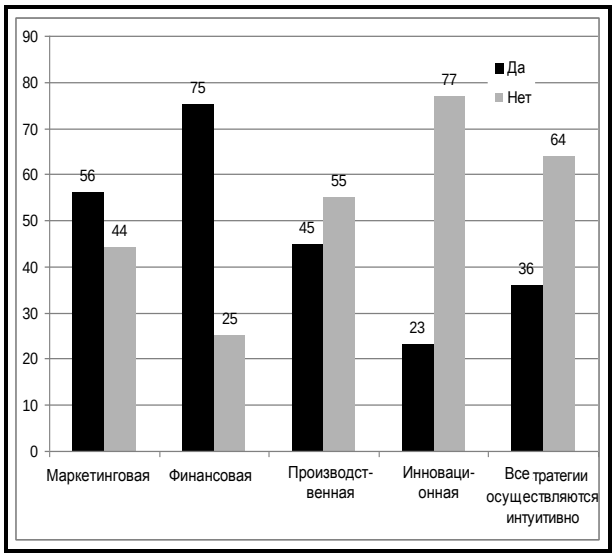


**Рис. 2. Данные о формировании в коммерческих организациях – респондентах различных видов стратегий в 2012 г.**

По данным относительно формирования в коммерческих организациях – респондентах различных видов стратегий следует сделать вывод, что большинство организаций формируют маркетинговую (56%) и финансовую (75%) стратегии. Производственная и инновационная стратегии разрабатываются в коммерческих организациях несколько реже:

- производственная – 45%;
- инновационная – всего 23%.

Следует отметить, что в организациях в большинстве своем стратегии разрабатываются и реализуются целенаправленно, а интуитивно осуществляется всего у 23% коммерческих организаций – респондентов. Это говорит о наличии информационной базы для проведения стратегического аудита.

После этого мы исследовали данные о сборе информации об основных потребителях и внешней среде, структура которой приведена на рис. 3.

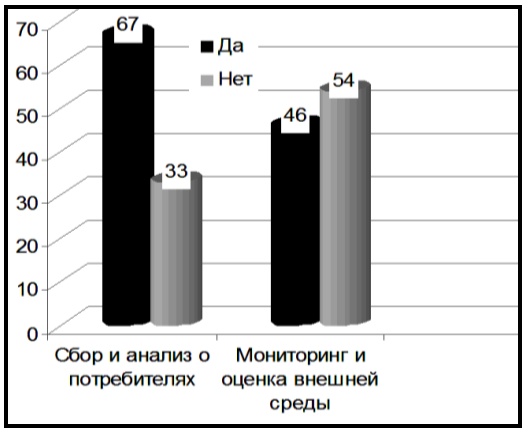


**Рис. 3. Данные о сборе информации об основных потребителях и внешней среде в 2012 г.**

Следует отметить, что большинство коммерческих организаций-респондентов (67%) производит сбор и анализ данных о потребителях, а мониторинг внешней среды осуществляют только 46%.

Данные о проведении анализа информации о конкурентах и опыте других коммерческих организаций у организаций-респондентов. 60% коммерческих организаций-респондентов проводит анализ информации о конкурентах и опыте других компаний, приведены на рис. 4. Сбор и анализ данных о потребителях, данные о проведении анализа информации о конкурентах и опыте других коммерческих организаций свидетельствуют о мониторинге внешней среды, что также необходимо для проведения стратегического аудита.

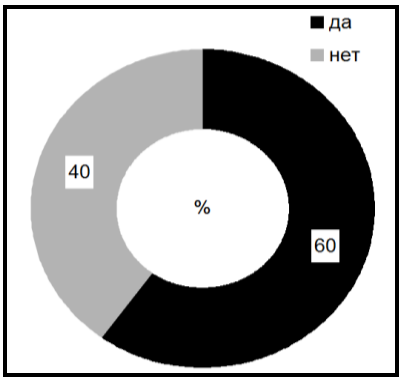


**Рис. 4. Данные о проведении анализа информации о конкурентах и опыте других компаний у организаций-респондентов в 2012 г.**

Далее мы изучаем, собирается ли информация о создании условий для совершенствования и развития коммерческой организации-респондента. У 74,5% организаций-респондентов полученные результаты не

соответствуют поставленным целям. Это говорит о неэффективно разработанной стратегии или проблемах с ее реализацией. По результатам проведенного анкетирования следует отметить, что 90% организаций-респондентов производят корректировку и уточнение планов и задач организации.

Результаты анкетирования показали, что 89% организаций-респондентов создают условия для совершенствования и развития коммерческой организации, которые приведены на рис. 5.

Данные о соответствии полученных результатов поставленным целям у коммерческих организаций-респондентов. По результатам проведенного анкетирования следует отметить, что 90% организаций-респондентов производят корректировку и уточнение планов и задач организации.

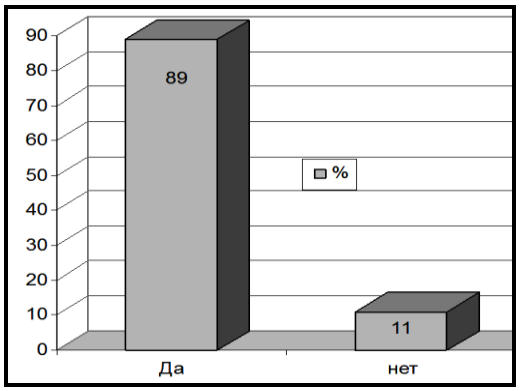


**Рис. 5. Данные о создании условий для совершенствования и развития коммерческой организации в 2012 г.**

Данные о проведении корректировки и уточнении планов и задач у организаций-респондентов. По результатам проведенного анкетирования следует отметить, что 90% организаций-респондентов производят корректировку и уточнение планов и задач организации. Результаты анкетирования организаций-респондентов на предмет необходимости аудита эффективности общей стратегии развития свидетельствуют о том, что основная масса компаний (53%) видит необходимость в аудите реализуемой стратегии, так как большинство коммерческих организаций-респондентов положительно отзываются об аудите эффективности общей стратегии развития коммерческой организации.

У 74,5% организаций-респондентов полученные результаты не соответствуют поставленным целям. Это говорит о неэффективно разработанной стратегии или проблемах с ее реализацией, что представлено на рис. 6.

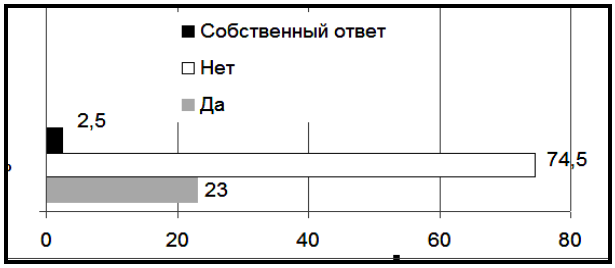


**Рис. 6. Данные о соответствии полученных результатов поставленным целям у коммерческих организаций-респондентов в 2012 г.**

Мнения о необходимости проведения аудита эффективности различных видов стратегий у коммерческих организаций-респондентов. Анкетирование выявило следующие результаты:

- основное внимание при аудите эффективности следует уделять, с точки зренияЯ коммерческих организаций-респондентов, финансовой стратегии, так как с этим согласны 53%;
- далее следует изучать маркетинговую стратегию на предмет аудита ее эффективности, что подтверждают 45% анкетируемых коммерческих организаций;
- затем по значимости отмечен аудит эффективности производственной стратегии, и с этим согласны 41%;
- только 19% видят необходимость в аудите эффективности инновационной стратегии. Это связано с тем, что далеко не везде этот вид стратегии разрабатывается.

Полученные результаты в рамках необходимости аудита эффективности общей стратегии и ее различных видов свидетельствуют об актуальности проводимого исследования.

По результатам проведенного анкетирования следует отметить, что 90% организаций-респондентов производят корректировку и уточнение планов и задач организации. Данные о необходимости в аудите эффективности общей стратегии развития коммерческих организаций – респондентов приведены на рис. 7.

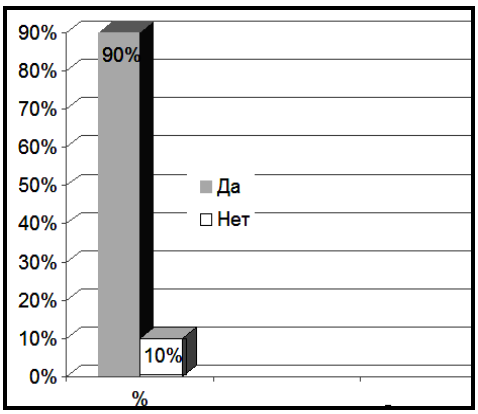


**Рис. 7. Данные о проведении корректировке и уточнении планов и задач у организаций-респондентов в 2012 г.**

Виды отчетности, составляемые в коммерческих организациях-респондентах. Проведенное анкетирование коммерческих организаций-респондентов показало, что:

- все организации составляют бухгалтерскую (финансовую) отчетность;
- около 93% составляют налоговую отчетность;
- 45% – управленческую отчетность;
- 16% организаций – стратегическую отчетность.

Это свидетельствует о том, что на некоторых организациях существует организованное учетно-аналитическое обеспечение стратегического аудита.

Виды отчетности, составляемые в коммерческих организациях-респондентах, исследованы нами в процессе проведения анкетирования. Данная информация приведена на рис. 8.

Проведенное исследование показало, что в настоящее время наблюдается положительные тенденции в использовании коммерческими организациями элементов стратегического управления, в связи с чем возникает необходимость в централизованной разработке общей стратегии развития коммерческой организации, а в

рамках нее маркетинговой, финансовой, производственной и других стратегий. Все это вызывает необходимость в организации и ведении стратегического учета и формировании стратегической отчетности, что является идеальной учетно-аналитической базой для проведения стратегического аудита. Наличие цели, тактических и стратегических задач, разработка различных видов стратегий, мониторинг информации о конкурентах, о потребителях, внешней среде, большинство организаций отметили, что создаются условия для развития и совершенствования – все это говорит о целесообразности проведения стратегического аудита.

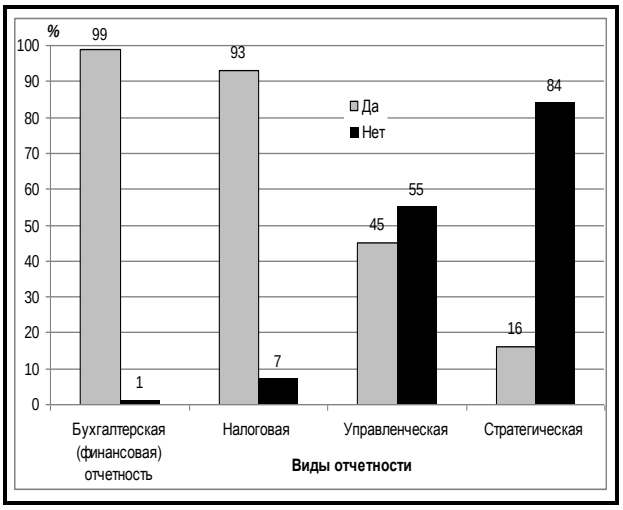


**Рис. 8. Виды отчетности, составляемые в коммерческих организациях-респондентах в 2012 г.**

По материалам анкетирования коммерческих организаций дана оценка современного состояния учета, отчетности и элементов стратегического управления, сделаны выводы, свидетельствующие о возможности и необходимость проведении стратегического аудита в коммерческих организациях, как инструмента способствующего его долгосрочному и эффективному существованию.

Перспективы развития стратегического аудита коммерческих организаций заключаются в развитии теории стратегического аудита, в связи с чем разработана научная концепция стратегического аудита коммерческой организации, включающая:

- теоретические основы;
- методологические положения;
- методические подходы;
- инструментарий стратегического аудита.

Концепция стратегического аудита коммерческих организаций, представленная на рис. 9, позволяющая сформировать алгоритм проведения стратегического аудита коммерческой организации как отдельных бизнес-процессов, так и в целом, способствующая качественному оказанию услуг и успешной реализации разработанной стратегии у коммерческих организаций.

Теоретические основы стратегического аудита базируются на исследовании и обобщении проблем терминологии и классификации стратегического аудита и путях их решения, определении роли и места стратегического аудита в системе аудиторской деятельности.

Проведение стратегического аудита предполагает идентификацию его объектов, так как от этого зависит стратегия аудиторской проверки. Иерархия объектов стратегического аудита коммерческой организации представлена на рис. 9.

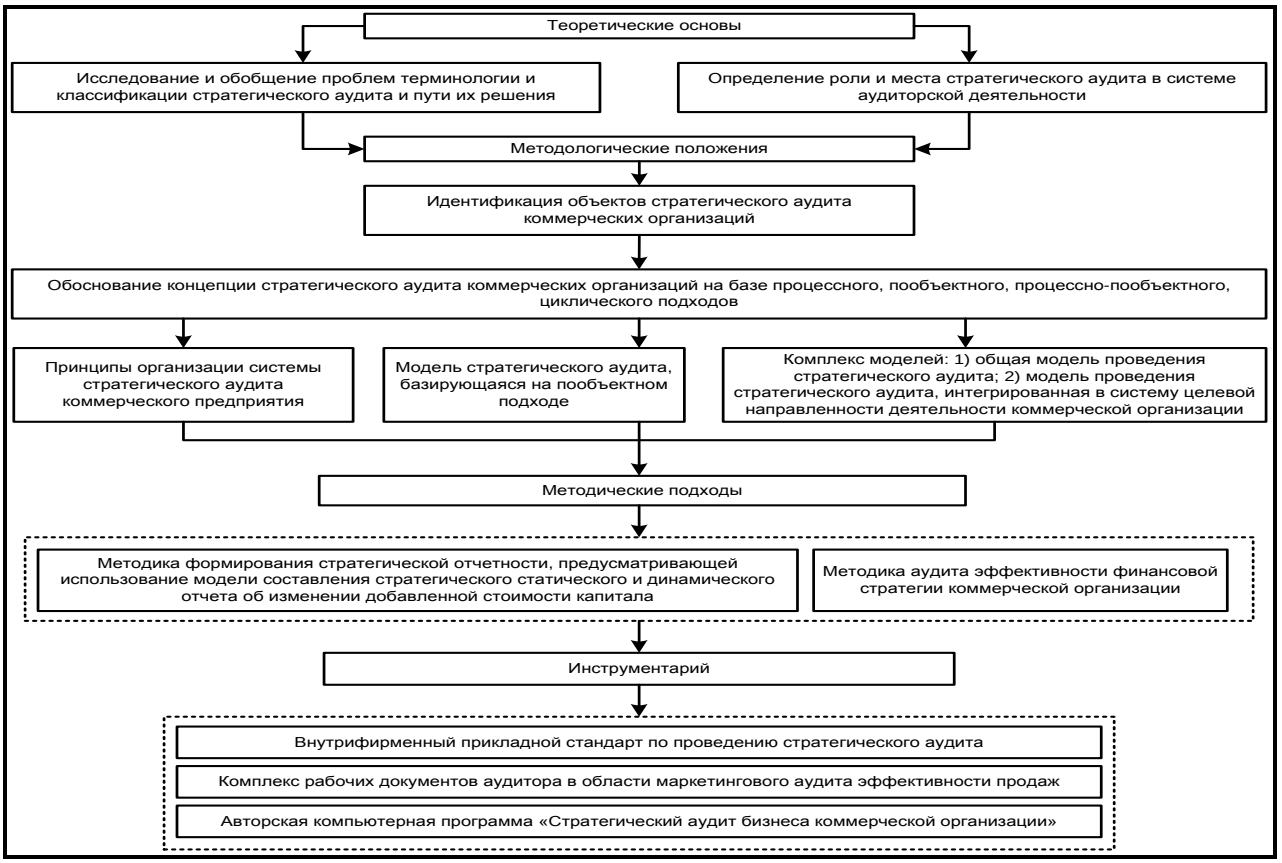


**Рис. 9. Концепция стратегического аудита коммерческих организаций**

Проведение стратегического аудита в рамках выделенных объектов позволит проводить аудит как сегментарно, т.е. отдельного объекта, так и всей совокупности объектов, что обеспечит максимальный эффект от проведения стратегического аудита коммерческой организации.

В процессе проведения аудиторской проверки в области стратегического аудита сформированы этапы ее проведения:

- подготовительная стадия стратегического аудита;
- определение объекта и предмета стратегического аудита;
- выбор способа проведения стратегического аудита;
- планирование проведение стратегического аудита;
- проведение стратегического аудита;
- завершение стратегического аудита.

Четкое выделение этапов стратегического аудита позволяет унифицировать методику его проведения и позволяет разработать модели проведения стратегического аудита. Существенность учетной информации о стратегии развития имеет важное значение. Любой стратегический план нуждается в аудите, поэтому в при проведении стратегического аудита аудиторская фирма должна разработать внутрифирменный стандарт по проведению стратегического аудита, структура которого включает следующее.

1. Общие положения стандарта.
2. Основные понятия и определения, используемые в правиле (стандарте).
3. Изучение внешней среды.
4. Методика оценки стратегии коммерческой организации.
5. Методика оценки стратегических разрывов.
6. Разработка рекомендаций по устранению разрывов.
7. Приложения к стандарту.

Отличительной особенностью разработанного стандарта является унификация аудиторских процедур в рамках процесса проведения стратегического аудита коммерческой организации, применение которого позволит аудиторским организациям выработать единый методологический подход к проведению стратегического аудита, будет способствовать соблюдению требований правил (стандартов), регламентирующих оказание сопутствующих аудиту услуг, обеспечению высокого качества аудиторской работы, рациональному проведению и уменьшению трудоемкости стратегического аудита коммерческой организации.

В современных условиях проблема сбыта стоит очень остро, поэтому вопросы, связанные с разработкой и реализацией эффективной маркетинговой стратегии, имеют одно из приоритетных значений. Результаты аудиторских процедур документируются, поэтому в работе сформирован комплекс рабочих документов аудитора и итоговых отчетов (отчет по компиляции, отчет по согласованным процедурам в отношении финансовой информации), отличительной особенностью которого является применение его при проведении стратегического маркетингового аудита эффективности продаж. В рамках стратегического аудита могут оказываться услуги по компиляции финансовой информации, предусматривающие составление стратегической отчетности. В настоящее время нет единой методики ее составления. В связи с этим разработана методика формирования стратегической отчетности, ориентированная на применение аудиторскими организациями базирующаяся на использовании стратегического статического отчета об изменении добавленной стоимости капитала, на основе расчета производных показателей на базе исходных данных, а также стратегического динамического отчета об изменении добавленной стоимости капитала, предусматривающего расчет производных показателей на основе исходных данных, осуществление расчета прогнозных показателей с учетом экспертных оценок. Использование стратегического статического и динамического отчетов об изменении добавленной стоимости капитала, реализованных в электронных таблицах «Microsoft Excel», позволяет формировать информацию о добавленной стоимости капитала на текущий момент времени и ее изменении за исследуемый период с учетом планируемых стратегий.

Применение стратегического аудита в бизнесе помогает следить за тем, чтобы основные факторы маржинальной эффективности коммерческих организаций все время оставались в фокусе внимания менеджмента, что позволяет надеяться на выход из кризиса через обновление.

## Литература


1. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет [Текст] / О.В. Алексеева, О.Е. Николаева. – М. : УРСС, 2003. – 346 с.
3. Богатая И.Н. Виды отчетности как составная часть учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом и основные направления их совершенствования [Текст] / И.Н. Богатая, Е.М. Евстафьева // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – №2.
4. Богатая И.Н. Стратегический учет собственности предприятия [Текст] / И.Н. Богатая. – Ростов н/Д : Феникс, 2001. – 320 с.
5. Брунер Р.Ф. и др. Краткий курс MBA / Р.Ф. Брунер, М.Р. Икер, Р.Э. Фримен, Р.Е. Спекман, Э.О. Тайсберг ; пер. с англ. − М. : Олимп-бизнес, 2000. − 384 с.
6. Грант Р.М. Современный стратегический анализ [Текст] / Р.М. Грант ; пер. с англ. ; под ред. В.Н. Фунтова. – 5-е изд. – СПб. : Питер, 2011. – 560 с.
7. Гусева Ю.В. Стратегический аудит: зарубежный опыт [Текст] / Ю.В. Гусева, Н.С. Столяров // Вестник АКСОР. – 2010. – №1. – С. 134-145.
8. Виссема Х. Стратегический менеджмент и предпринимательство: возможности для будущего процветания [Текст] / Х. Виссема ; пер. с англ. – М. : Финпресс, 2000.
9. Галкина Е.В. Финансово-аналитические аспекты стратегического аудита [Электронный ресурс] / Е.В. Галкина. URL: http://www.rusnauka.com/11_EISN_2010/Economics/62537.doc.htm
10. Голосов О.В. Аудит: концепция, проблемы, стандарты, контроль, эффективность, кризис [Текст] / О.В. Голосов, Е.М. Гутцайт. – М. : Бухгалтерский учет, 2005. – 512 с.
11. Гуденица О.В. Стратегический аудит в коммерческих организациях [Текст] / О.В. Гуденица, Л.В. Шишов. – Ростов н/Д : БУПК, 2008.
12. Дженсер П. Анализ сильных и слабых сторон компании: определение стратегических возможностей [Текст] / Пер Дженсер, Дэвид Хасси ; пер. с англ. – М. : Вильямс, 2003. – 368 с.
13. Ковени М. и др. Стратегический разрыв: Технологии воплощения корпоративной стратегии в жизнь [Текст] / М. Ковени, Д. Гэнстер, Б. Хартлен, Д. Кинг ; пер. с англ. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2004.
14. Корпоративное управление [Текст] / пер. с англ. – 2-е изд. – М. : Юнайтед Пресс, 2009.
15. Мельник М.В. Экономический анализ в аудите [Текст] : учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Финансы и кредит», «Налоги и налогообложение» / М.В. Мельник, В.Г. Когденко. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 533 с.

16. Day G.S. Marketing's contribution to the strategy debate. Journal of the Academy of marketing science. 1992. Vol. 20.
17. Donaldson G. A new tool for boards: the strategic audit // Harvard business review. 1995. Vol. 99.
18. Grundy T. Strategic audit // Financial management. 2007. Vol. 44.
19. Kaplan R.S., Norton D.P. The strategy-focused organization: how balanced scorecard companies thrive in the new business environment. Boston (Ma., USA): Harvard business school press, 2001.
20. 50 великих афоризмов для стратегического вдохновения [Электронный ресурс]. URL: http://ekaterinakuznetsova.ru/strategiya-biznesa/50-velikix-aforizmov-dlya-strategicheskogo-vdoxnoveniya.htmlhttp://www.iia-ru/ru.
21. http://ekaterinakuznetsova.ru/strategiya-biznesa/50-velikix-aforizmov-dlya-strategicheskogo-vdoxnoveniya.htmlhttp://www.iia-ru/ru

## Ключевые слова

Стратегический аудит; стратегия; прочие услуги; сопутствующие аудиту услуги; бухгалтерская финансовая отчетность; стратегическая отчетность; эволюция; парадигмы; анкетирование; результаты; концепция; аудиторские компании; стратегический анализ; стратегическое планирование; компиляция финансовой информации; обзорная проверка; согласованные процедуры; методологические положения; методические подходы и инструментарий стратегического аудита.

*Богатая Ирина Николаевна*

*Алексеева Ирина Владимировна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что в современных условиях становление аудита и в целом аудиторской деятельности направлено на реализацию и усиление контрольно-соответствующих функций аудита. Такое расширение границ аудиторской деятельности может быть достигнуто только в результате перехода от модели подтверждающего к модели системно-ориентированного аудита путем вовлечения в теорию и практику различных разновидностей сопутствующих аудиту услуг. Одним из перспективных направлений сопутствующих аудиту услуг является система стратегического аудита. В настоящее время вопросы стратегического аудита коммерческих организаций находятся на этапе разработки.

Отсутствие в настоящий момент целостной концепции стратегического аудита, отвечающей всем необходимым требованиям, в том числе реалистичности, внятности и прикладной значимости, выступает серьезным сдерживающим фактором широкого практического применения стратегического аудита в деятельности коммерческих организаций и аудиторских фирм. Не способствует развитию и практическому применению стратегического аудита различные точки зрения исследователей данной проблематики. В связи с этим вопросы становления и развития стратегического аудита коммерческих организаций, поднятые и разработанные в научной статье Богатой И.Н., Алексеевой И.В. весьма своевременны и актуальны.

Научная новизна. В статье приведен авторский подход к трактовке понятия стратегический аудит, основанный на изучении современных парадигм аудита зарубежных авторов.

Особое практическое значение имеют разработки авторов, которые базируются на проведенном анкетировании 200 коммерческих организаций Ростовской области и Краснодарского края различных организационно-правовых форм собственности, отраслевой принадлежности. Результаты анкетирования характеризуют современное состояние стратегического аудита в России.

Авторами дана оценка современного состояния учета, отчетности и элементов стратегического управления, сделаны выводы, свидетельствующие о возможности и необходимость проведении стратегического аудита в коммерческих организациях, как инструмента способствующего его долгосрочному и эффективному существованию.

Авторами разработана научная концепция стратегического аудита коммерческой организации, включающая: теоретические основы; методологические положения; методические подходы и инструментарий стратегического аудита. Концепция стратегического аудита коммерческих организаций позволяет сформировать алгоритм проведения стратегического аудита коммерческой организации как отдельных бизнес-процессов, так и в целом, способствующая качественному оказанию услуг и успешной реализации разработанной стратегии у коммерческих организаций.

Практическая значимость состоит в возможности применения разработок автора аудиторскими фирмами при оказании сопутствующих аудиту услуг, а также коммерческими организациями при организации системы внутреннего стратегического аудита.

Заключение. Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Евстафьеева Е.М., д.э.н., профессор, зам. зав. кафедрой бухгалтерского учета, «Ростовского государственного экономического университета (РИНХ)»*