

УДК 657.6

ЗАДАЧИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА ОРГАНИЗАЦИЙ**Н.Л. Данилова**

Российский университет кооперации
Чебоксарский кооперативный институт (филиал)
E-mail: yadannad@yandex.ru

Рассмотрены особенности целей и задач внутреннего аудита, выделены его виды. Обоснованы различия между внутренним аудитом, проводимым в интересах менеджеров организации, и внутренним аудитом, проводимым в интересах собственников. Определены задачи внутреннего управленческого аудита, его особенности.

Ключевые слова: аудит внутренний и внешний, управленческий аудит.

TASKS OF INTERNAL AUDIT OF COMPANIES**N.L. Danilova**

Russian University of Cooperation
Cheboksary Cooperative Institute (Branch)
E-mail: yadannad@yandex.ru

Specifics of goals and tasks of internal audit are considered; its types are defined. Differences between internal audit in the interest of managers of company and internal audit in the interest of owners are justified. Tasks of internal managerial audit and its specifics are defined.

Key words: internal and external audit, managerial audit.

В условиях рыночной экономики существенно изменилась система контроля за деятельностью предприятий различных организационно-правовых форм. На современном этапе определился и оформился внешний аудит. Законодательно обозначены права, обязанности внешних auditors, их взаимоотношения с проверяемыми предприятиями. Регулирование деятельности внешних auditors производится государством с помощью Закона «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ [4] и Правил (стандартов) аудиторской деятельности [2].

Организация внутреннего контроля на предприятиях государством не контролируется и не регулируется. Однако в связи с вводом в действие нового закона «О бухгалтерском учете» руководители предприятий, прежде всего, подлежащих обязательному внешнему аудиту, будут вынуждены не просто обратить внимание на внутренний аудит, но и продумать способы его организации. Это связано с тем, что согласно закону «О бухгалтерском учете» все экономические субъекты обязаны осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. Экономические субъекты, подлежащие обязательному аудиту, кроме этого должны осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности [5].

Внутренний контроль фактов хозяйственной жизни на минимальном необходимом уровне осуществляется в процессе ведения бухгалтерского

учета. Внутренний контроль ведения самого бухгалтерского учета и составления отчетности должны осуществлять отдельный сотрудник или отдельное структурное подразделение, независимые от бухгалтерии.

Конечно, выполнить требования законодательства формально не составляет труда. Например, назначить аттестованного аудитора на должность внутреннего аудитора, или из состава работников бухгалтерии и финансовой службы сформировать отдельное подразделение для целей осуществления внутреннего контроля. Но в любом случае возникает проблема взаимодействия этих работников с проверяемыми службами, их прав и ответственности, а прежде всего, функциональных обязанностей.

Исходя из того, что каждое предприятие имеет свои особенности в организационной структуре, видах деятельности, налогообложении и т.п., затруднительно стандартизировать работу внутреннего аудита. Различий в его проведении в разных экономических субъектах может оказаться больше, чем общих черт. Дело в том, что задачи внутреннего аудита весьма разнообразны и зависят не только от структуры и видов деятельности экономических субъектов, но и от их стратегии. А от поставленных перед внутренним аудитом задач зависят как его функции, так и эффективность затрат на его осуществление.

Внутренний контроль можно определить как процесс, осуществляемый с целью получения информации об эффективности деятельности, рациональности использования ресурсов, законности совершенных операций и достоверности финансовой отчетности. При этом если выделить из него управленческий контроль, то можно определить его как процесс контроля за реализацией направлений стратегии развития хозяйствующего субъекта.

Согласно определению международного института внутренних аудиторов (The Institute of Internal Auditors), «внутренний аудит является деятельностью по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование деятельности организации. Внутренний аудит помогает организации достичь поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления» [1].

Надо отметить, что данные определения внутреннего контроля и внутреннего аудита, на мой взгляд, не позволяют провести четкого различия между их задачами. Внутренний контроль – более общее понятие, он реализуется через деятельность конкретных служб предприятия, которые в международной практике принято называть внутренним аудитом.

Исходя из определений, можно сформулировать следующие основные цели системы внутреннего контроля:

- сохранение, законное и эффективное использование ресурсов организации;
- своевременную адаптацию организации к изменениям во внутренней и внешней среде;
- обеспечение эффективного функционирования и устойчивости организации в условиях конкуренции.

В соответствии с этими целями задачи системы внутреннего контроля заключаются в обеспечении следующих основных показателей эффективности управления организацией:

1) полнота и точность первичных документов, качество первичной информации для успешного руководства и принятия эффективных управленческих решений;

2) правильность регистрации и обработки финансово-хозяйственных операций организации (арифметическая точность, разноска по счетам, правовое соответствие, временная определенность, представление и раскрытие данных в отчетности);

3) выполнение работниками организации установленных администрацией требований, правил и процедур (положений о подразделениях, должностных инструкций, правил поведения, планов документооборота, положения об оплате труда, приказа об учетной политике, иных приказов и распоряжений);

4) соблюдение федеральных законов и подзаконных актов;

5) реализация организацией принятой хозяйственной и финансовой стратегии;

6) финансовая устойчивость организации;

7) сохранность ресурсов организации, рациональное и экономное их использование.

Основной из современных форм внутреннего контроля коммерческих организаций является внутренний аудит. В соответствии с Правилем (стандартом) аудиторской деятельности «Рассмотрение работы внутреннего аудита» «внутренний аудит – контрольная деятельность, осуществляемая внутри аудируемого лица его подразделением – службой внутреннего аудита. Функции службы внутреннего аудита включают мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля» [3].

Мониторинг адекватности системы внутреннего контроля – это осуществление проверок звеньев управления (контроля), представление обоснованных предложений по устранению выявленных недостатков и рекомендаций по повышению эффективности управления. Мониторинг эффективности деятельности – это осуществление экспертных оценок различных сторон функционирования организации и представление обоснованных предложений по их совершенствованию.

Таким образом, внутренний аудит рассматривается как один из способов контроля за эффективностью деятельности звеньев структуры экономического субъекта, т.е. является неотъемлемым и важным элементом управленческого контроля. Внутренний аудит дает информацию о деятельности низших управленческих структур и подтверждает достоверность отчетов материально-ответственных лиц, менеджеров. Он необходим, прежде всего, для предотвращения потери ресурсов. Деятельность внутренних аудиторов для органов управления организацией имеет не только информационное, но и консультационное значение. Особенность внутреннего аудита в том, что он направлен на своевременное обнаружение недостатков в работе уже в момент совершения и документального оформления хозяйственных операций, что в свою очередь, позволяет принимать необходимые меры по их предупреждению.

Осуществление внутреннего аудита может быть возложено на специальные службы или отдельных аудиторов, состоящих в штате экономического субъекта, ревизионные комиссии (ревизоров), привлекаемые для целей внутреннего аудита сторонние организации. В любом случае это будет подразделение предприятия, подчиняющееся его руководству, и обеспечить полную независимость проверок невозможно. Независимость мнения внутреннего аудитора – это независимость от проверяемых служб, а не от администрации предприятия. Поэтому согласно стандартам аудиторской деятельности наличие службы внутреннего аудита ни в коем случае не исключает внешний аудит достоверности отчетности.

Можно заметить, что цели и задачи внутреннего аудита намного шире, чем внешнего. Кроме задач, направленных на обеспечение достоверности учета и отчетности, выделяются задачи, способствующие эффективности работы предприятия в целом, укреплению его финансового состояния и конкурентоспособности.

В то же время внешний аудит согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности», а также правилам (стандартам) аудиторской деятельности № 24, 30, 31, 33 [2] делится на собственно проверку достоверности финансовой отчетности и сопутствующие аудиту услуги. Сопутствующие услуги могут включать бухгалтерское, налоговое, юридическое, управленческое (организационное), инвестиционное, экономическое и финансовое консультирование, а также помощь в вопросах обучения персонала, автоматизации учета и управления, оценки имущества, научно-исследовательской работы в области учета и аудита.

Таким образом, можно сделать вывод, что, по существу, часть задач внутреннего аудита соответствует задаче внешнего аудита по выражению мнения о достоверности финансовой отчетности, а другая часть задач соответствует сопутствующим аудиту услугам.

Так как деятельность внутренних аудиторов напрямую аудиторскими стандартами не регулируется, целесообразно определиться с основами организации на предприятии такой службы.

В первую очередь, деятельность внутренних аудиторов, по аналогии с внешними, целесообразно разделить на деятельность:

- по обеспечению полноты, своевременности и оперативности учетной информации (первые четыре из выделенных в начале статьи задач);
- по оценке и реализации резервов повышения эффективности функционирования организации (последние три из выделенных в начале статьи задач).

Или, другими словами, внутренний аудит по объектам контроля можно подразделить на следующие виды:

- аудит хозяйственной деятельности, который представляет собой систематический анализ хозяйственной деятельности организаций для оценки эффективности управления, выявления возможностей улучшения хозяйственной деятельности, внесения рекомендаций по улучшению деятельности или дальнейшим действиям;
- аудит на соответствие требованиям – это проверка соответствия хозяйственной и финансовой деятельности законодательным и нормативным актам;

– аудит финансовой отчетности – это оценка достоверности учетных и отчетных данных организации;

– специальный аудит, который представляет собой проверку соблюдения организацией определенных процедур, таких как составление налоговой отчетности, использование специальных фондов и т.д.

Во-вторых, аудиторская деятельность исторически оформилась в связи с противоречиями, возникающими между собственниками и руководством хозяйствующего субъекта. Поэтому можно считать, что внешний аудит проводится, прежде всего, в интересах собственников. В таком случае, можно ли сделать вывод, что внутренний аудит собственникам не интересен? Думаю, что этот вывод был бы ошибочен. Собственник всегда контролирует расходы организации, так как он заинтересован в увеличении прибыли. Организация внутреннего аудита всегда вызывает дополнительные расходы, причем немалые. Отдача от дополнительных инвестиций в эту структуру управления должна быть заметна не только руководителям, но и собственникам предприятия.

Следовательно, внутренний аудит можно подразделить на аудит, осуществляемый в интересах руководства, и аудит, осуществляемый в интересах собственников. При этом оба эти вида аудита преследуют одну и ту же цель – информационное обеспечение управления деятельностью организации. Однако их функции могут осуществляться не одним и тем же подразделением. В крупных компаниях, особенно открытых акционерных обществах, их целесообразно выполнять параллельно. Внутренний аудит в интересах руководства предприятия возлагается на внутреннего аудитора (штатного работника организации), а внутренний аудит в интересах собственников выполняется в установленных законодательством случаях ревизионной комиссией.

В связи с тем, что в период становления аудита в большинстве случаев именно ревизионные службы преобразовывались в службы внутреннего аудита, на мой взгляд, возникло некоторое непонимание сущности, назначения и, соответственно, реальной пользы от организации внутреннего аудита на предприятии. Ведь если речь идет только о контроле, то в конечном итоге целесообразно просто наладить работу бухгалтерии, в том числе обеспечить повышение квалификации ее кадров.

В современных условиях организации заинтересованы в решении всего комплекса проблем в сфере хозяйственной и финансовой деятельности. Среди таких проблем можно выделить финансовые, бухгалтерские, юридические, кадровые, маркетинговые, организационные. В литературе стал чаще появляться термин «управленческий аудит». Таким образом, на мой взгляд, попытались отделить аналитическую функцию внутреннего аудита от его контрольной функции. По существу, к управленческому аудиту можно отнести все виды консультационных (консалтинговых) услуг, оказываемых с целью повышения эффективности использования ресурсов предприятия и достижения намеченных целей. И, разумеется, эти услуги могут оказываться внешними аудиторами по отдельному договору.

Однако содержание управленческого аудита шире, чем перечень консультативных услуг. Он включает контроль, оценку и анализ всех внутренних ресурсов организации в процессе реализации ее стратегии.

Управленческий аудит исследует три группы результатов:

- 1) результаты коммерческой деятельности (оборот, издержки, рентабельность, использование инвестиций и т.п.);
- 2) результаты функциональной деятельности (количество и качество продукции, эффективность использования производственных мощностей и других ресурсов);
- 3) результаты содействия достижению результатов первых двух групп (внешний и внутренний имидж организации, характер взаимоотношений с партнерами, мотивированность персонала и т.п.).

В процессе управления результатами выделяют три этапа:

- 1) определение направлений деятельности и коммерческих идей. Здесь формулируются цели и стратегии. Основной задачей является обеспечение воплощения планов в конкретные желаемые результаты;
- 2) ситуационное управление. Оно направлено на обеспечение постоянного экономического роста организации. Здесь оценивается эффективность управления всеми видами ее ресурсов;
- 3) контроль и анализ результатов. Он проводится с целью выявления достижений закономерных и случайных, успехов устойчивых и неустойчивых. По итогам контрольно-аналитических процедур определяется комплекс мероприятий для дальнейшего совершенствования деятельности.

Благодаря комплексному подходу в исследовании проблем, управленческий аудит способствует превращению контроля в систему, в рамках которой осуществляется поисковый анализ и многостороннее обсуждение результатов, проблем и перспектив.

Внешний управленческий аудит, т.е. сопутствующие консультационные услуги, регулируется соответствующими правилами (стандартами) аудиторской деятельности [2]. Его положительной стороной является непредвзятый взгляд аудитора на проблемы и его высокий профессионализм. Аудитор в любом случае должен оставаться независимым, т.е. не участвовать в принятии управленческих решений. Любые консультации не должны перерастать в услуги по управлению организацией.

Внутренний управленческий аудит имеет несомненное преимущество в том, что рекомендации разрабатываются специалистами, знающими во всех деталях проблемы своего предприятия и все его внутренние взаимосвязи.

Таким образом, ошибочным является видение внутреннего аудита исключительно в бухгалтерском аспекте. При организации внутреннего контроля на предприятиях в соответствии с новым законом «О бухгалтерском учете» руководителю необходимо определиться, какие вопросы он желает таким образом решить. Если речь идет только о внутреннем контроле фактов хозяйственной жизни, то достаточно хорошо поставленного бухгалтерского учета. Если необходимо контролировать бухгалтерский учет и отчетность в соответствии с тем, что организация подлежит обязательному аудиту, то понадобится должность аудитора или структурное подразделение, которые будут заниматься преимущественно формальным контролем за соблюдением норм законодательства при ведении бухгалтерского и налогового учета и отчетности. Это будет аудит в интересах собственников.

Если руководитель хочет реализовать все возможности внутреннего аудита, то ему необходимо продумать стратегию своей деятельности и ставить перед новой службой задачи внутреннего управленческого аудита, и уже в соответствии с этими задачами подбирать специалистов, формировать систему взаимодействия подразделений и устанавливать критерии оценки результатов аудиторской работы. Это позволит ощутить реальный эффект от деятельности нового подразделения, деятельность которого в первую очередь будет отвечать интересам руководителей предприятия.

Для успешного применения внутреннего управленческого аудита важно понимание внутреннего аудита как контрольно-аналитической концепции, способной к интеграции в управленческий процесс. Управленческий аудит дает возможность организациям своевременно получать грамотно обработанную информацию о сильных и слабых сторонах своей деятельности и адаптироваться к реальным потребностям рынка. В основе организации и проведения управленческого аудита, как правило, лежит структурированный подход к сбору и анализу информации.

Структура внутреннего управленческого аудита может включать четыре раздела: производственный аудит, финансовый аудит, аудит персонала, маркетинговый аудит.

Среди документов, которые могут изучаться, контролироваться внутренним управленческим аудитом помимо финансовой отчетности можно выделить бюджет продаж, финансовый бюджет, программу ввода в действие новых производственных мощностей, данные анализа смет и затрат, сведения о влиянии факторов внешней среды на производственно-хозяйственную деятельность предприятия, материалы сопоставления аналитических данных и выявления ошибок в отчетности.

Внутренний аудит любого вида проводится регулярно в течение года, что существенно повышает эффективность деятельности структурных подразделений организации.

Таким образом, целесообразно выделить две формы внутреннего аудита и обособить их задачи: внутренний управленческий аудит (в интересах, прежде всего, менеджеров организации) и внутренний аудит учета и отчетности (в интересах, прежде всего, собственников). При этом не надо забывать о существенных различиях между внутренним аудитом (любой формы) и ревизией, несмотря на сходства в методах. Так, внутренний аудит проводится с целью оказания помощи руководству организации в осуществлении эффективного управления системой внутреннего контроля. Основной целью ревизии является проверка соблюдения требований законодательства и интересов собственников организации. Кроме того, по результатам внутреннего аудита предоставляются рекомендации по устранению недостатков и совершенствованию различных сторон управления организацией, тогда как по результатам ревизии определяются ущерб и виновные лица. Таким образом, повышению эффективности деятельности организаций в рыночных условиях способствует организация внутреннего и, прежде всего, управленческого аудита.

Литература

1. Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита (МОПП)/ URL: http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/definition_of_internal_audit/
2. Постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» (в ред. Постановлений правительства РФ от 04.07.2003 № 405, от 07.10.2004 № 532, от 16.04.2005 № 228, от 25.08.2006 № 523, от 22.07.2008 № 557, от 19.11.2008 № 863, от 02.08.2010 № 586, от 27.01.2011 № 30, от 22.12.2011 № 1095). URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=124340;dst=0;ts=9669A74658E3C567FBF348503FE40F28;rnd=0.41364752198569477>
3. Правило (стандарт) № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» (введено Постановлением Правительства РФ от 25.08.2006 №523). URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=124340;dst=0;ts=A01B38CB1BE434FFB3C78565FE024448;rnd=0.7963769803754985>.
4. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. 21.11.2011) «Об аудиторской деятельности». URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=132281;dst=0;ts=A01B38CB1BE434FFB3C78565FE024448;rnd=0.560641614953056>.
5. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»/ URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=122855;dst=0;rnd=0.4076142234262079;ts=CDCA93DF4AC52EB8D224BBDDB3EB3BAB>

Bibliography

1. Mezhdunarodnye osnovy professional'noj praktiki vnutrennego audita (MOPP)/ URL: http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/definition_of_internal_audit/
2. Postanovlenie Pravitel'stva RF ot 23 sentjabrja 2002 g. № 696 «Ob utverzhdenii federal'nyh pravil (standartov) auditorskoj dejatel'nosti» (v red. Postanovlenij pravitel'stva RF ot 04.07.2003 № 405, ot 07.10.2004 № 532, ot 16.04.2005 № 228, ot 25.08.2006 № 523, ot 22.07.2008 № 557, ot 19.11.2008 № 863, ot 02.08.2010 № 586, ot 27.01.2011 № 30, ot 22.12.2011 № 1095). URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=124340;dst=0;ts=9669A74658E3C567FBF348503FE40F28;rnd=0.41364752198569477>
3. Pravilo (standart) № 29 «Rassmotrenie raboty vnutrennego audita» (vvedeno Postanovleniem Pravitel'stva RF ot 25.08.2006 №523). URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=124340;dst=0;ts=A01B38CB1BE434FFB3C78565FE024448;rnd=0.7963769803754985>.
4. Federal'nyj zakon ot 30.12.2008 № 307-FZ (red. 21.11.2011) «Ob auditorskoj dejatel'nosti». URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=132281;dst=0;ts=A01B38CB1BE434FFB3C78565FE024448;rnd=0.560641614953056>.
5. Federal'nyj zakon ot 06.12.2011 № 402-FZ «O buhgalterskom uchete»/ URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=122855;dst=0;rnd=0.4076142234262079;ts=CDCA93DF4AC52EB8D224BBDDB3EB3BAB>