

4.2. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИОННЫХ АСПЕКТОВ АУДИТА И РЕВИЗИИ

Городилов М.А., к.э.н., доцент кафедры
учета, аудита и экономического анализа

ГОУ ВПО «Пермский государственный университет»

Любая проверка (аудиторская или контрольно-ревизионная) представляет собой систему, функционирующую с использованием трудовых, интеллектуальных и материальных ценностей. Поэтому каждая проверка должна быть рационально организована, т.е. все элементы системы упорядочены, приведены в системную взаимосвязь. Как правильно организовать аудиторскую проверку и какие проблемы придется решить руководителю группы проверяющих? Ответы на эти вопросы вы найдете в настоящей работе. Статья имеет не только научный, но и практический интерес.

ВВЕДЕНИЕ

Организация как смысловое понятие предусматривает упорядоченное взаимодействие отдельных элементов, находящихся в функциональной зависимости и образующих систему.

Цель организации аудиторской и контрольно-ревизионной работы состоит в разработке системы мероприятий, обеспечивающих достижение её наибольшей эффективности при наименьших затратах умственного труда.

В условиях перехода к рыночным отношениям организационные формы и функции финансово-экономического контроля изменились. В процесс проведения проверок все чаще вовлекаются разные специалисты (ревизоры, аудиторы, экономисты, юристы, технологи, материаловеды и др.), применяются быстродействующие компьютерные информационные системы. На сегодняшний день уже трудно представить себе проведение проверки без обеспечения аудиторов ЭВМ, пакетами прикладных и сервисных программ, средствами автоматизированной обработки данных.

В настоящей статье представлено исследование отдельных организационных аспектов проведения проверок. Известно, что именно от правильной организации и зависит качество любого мероприятия, в том числе контрольного.

1. ОСНОВНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ КОНТРОЛЬНО-АУДИТОРСКОГО ПРОЦЕССА И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

Существует немало проблем организации контрольно-ревизионной деятельности, свидетельствующих о её недостаточной эффективности. О ряде узких мест контроля в научной литературе можно встретить лишь упоминание, большинство из них изучено недостаточно полно, по многим из них пока не найдено решения. Рассмотрим наиболее часто встречающиеся проблемы.

1.1. Недостаточная степень методического обеспечения

Из-за отсутствия опыта в проведении комплексных и тематических проверок, нехватки рабочих ресурсов, ограниченных сроков вопросам методического обеспечения уделяется незначительно времени. Вследствие этого на последующих этапах проверки рассредоточиваются трудовые ресурсы, внимание проверяющих заостряется на несущественных аспектах, в то время как значительные нарушения на контролируемом объекте не выявляются и не устраняются.

Из этого следует вывод о том, что опыт, полученный проверяющими в ходе предыдущих проверок, должен

накапливаться, систематизироваться, обобщаться и оформляться в виде документации – методических пособий, рекомендаций, программ (с точки зрения аудиторских организаций, указанные документы входят в систему внутрифирменных стандартов). Только это позволит избежать проблем чрезмерной специализации работников контролирующих подразделений и функциональной незаменимости отдельных специалистов (последнее особенно важно, так как наиболее опытные в отдельных вопросах сотрудники могут покинуть работу по ряду причин: заболеть, уйти в отпуск, уволиться и т.д., и контролирующее подразделение в целом может столкнуться с проблемой «безоружности» и неспособным своевременно и в полном объеме выполнить задачу по проведению конкретной тематической проверки, в крайнем случае даже возможен функциональный коллапс).

Указанный фактор зачастую недооценивается руководителями аудиторских организаций и контрольно-ревизионных служб. Между тем он приводит к возникновению рисков и снижению эффективности контрольно-ревизионной деятельности. Особенно актуальна данная проблема в тех подразделениях, где наблюдается большая текучесть кадров, и на обучение новых специалистов в области контроля и аудита (в основном, методом проб и ошибок) требуются большие затраты труда и времени.

Необходимо отметить также, что многие нарушения являются типичными, часто повторяющимися на разных объектах проверок. На наш взгляд, изучение самих нарушений, разработка методов их раскрытия на одном объекте является залогом правильного планирования и разработки действенной программы проверки на другом объекте.

«Ревизоры должны располагать информацией о состоянии дел на предприятиях конкретной отрасли или региона:

- какие чаще всего имеют место нарушения и злоупотребления;
- какими способами они совершаются;
- как скрываются в документах первичного и сводного учета;
- какими конкретными действиями их можно выявить...

Нужно обобщать данные о распространенных нарушениях и злоупотреблениях» [1].

Изучение данной проблемы показывает, что она во многом связана с экономическим фактором ограниченных трудовых ресурсов. Нехватка рабочего времени зачастую ощущается даже на основном этапе проверки и оформления ее результатов (в виде акта, отчета). Однако почему-то зачастую ошибочно полагается, в общем бюджете фонда труда методический этап при необходимости можно опустить, как наименее приоритетный, но практика показывает, что это не так.

Другая причина этого – широко распространенное и долго бытовавшее мнение о том, что решающей является роль интуиции и опыта контролера-ревизора в изучении различных сторон финансово-хозяйственной деятельности предприятия [2, с. 26].

Несмотря на то, что о данной проблеме упоминается во многих работах: Мацкевичуса Й.С., Лакиса В.Й. [1], [3], Хмельницкого В.А., Смоленчука С.М. [4], Соболева М.М. [5], Перестюка Б.В., Орлова А.И. [6], Пошюнаса П.К., Куклянского С.С., Зенякиной Т.А., Толятене И.К. [7] и др., практика показывает, что негативная ситуация в вопросе методического обеспечения так и осталась нерешенной с 1980-х гг. по настоящее время.

Исходя из вышеизложенного предлагается организовать работу по обобщению, систематизации выявленных недостатков, нарушений, разработку методических пособий, инструктивных и рекомендательных документов для проверяющих. Эти мероприятия следует проводить как на этапе планирования и организационно-методической подготовки к выполнению общего плана проверки, так и на завершающей стадии после составления итогового документа (акта, отчета, заключения) по ее результатам. Это позволит если не устранить, то, по крайней мере, существенно уменьшить негативное влияние рассматриваемой проблемы на степень эффективности контроля.

Подобные пособия по ряду тематик разработаны государственными налоговыми, таможенными, контрольно-счетными органами, а также органами Федерального казначейства. Однако в силу того, что законодательные, нормативные документы, особенно в области финансового, налогового права, изменяются часто, требуется организовать работу по пересмотру и доработке методических рекомендаций по проведению проверок, что также является немаловажным. Опыт работы Счетной палаты РФ указывает на целесообразность создания подразделения внутреннего аудита особого департамента, отдела, группы, занимающейся исключительно и целенаправленно вопросами методического обеспечения проведения проверок, ревизий.

Такого же мнения придерживаются, к примеру, Карев Г.М., Судачова В.А., которые предлагают «предоставить возможность одному из отделов Контрольно-ревизионного управления заниматься общими организационными, методологическими, контрольными вопросами» [8].

По замыслу авторов проекта, затраты на создание и содержание такой службы оправданы резко возросшей степенью эффективности текущих контрольных мероприятий. При этом необходимо отметить, что эффект, выраженный в денежном выражении, рассчитать достаточно сложно, как и для любой иной контрольной процедуры (действия). Речь может идти лишь об оценочных показателях, рассчитанных на основе экспертных суждений.

Таким образом, целесообразно организовать работу по совершенствованию организационно-методического обеспечения контроля (в форме деятельности специального подразделения, либо путем наделения указанной функцией отдельных специалистов-ревизоров, непосредственно занятых проведением проверок по отдельным вопросам).

1.2. Зачастую не производится или формально осуществляется анализ эффективности проведенных контрольных мероприятий

Практика работы контролирующих служб показывает необходимость организационных преобразований и проведения:

- регулярного сравнения запланированных целей и фактически достигнутых результатов, отраженных в отдельных разделах итогового документа (акта, отчета) по итогам проведения проверки. При этом возможно раскрытие случаев невыполнения проверяющими работниками запланированных ранее мероприятий, по итогам чего необходимо провести анализ причин этого (наиболее распространены на практике:
 - нехватка рабочего времени;

- неуккомплектованность контрольно-ревизионного аппарата;
- распыление усилий на несущественных аспектах;
- несвоевременное привлечение специалистов, экспертов;
- непредставление проверяемыми подразделениями запрашиваемой информации и т.д.)

разработать мероприятия по недопущению в будущем подобных случаев;

- оценки вклада каждого конкретного работника, участвующего в ревизионном процессе.

Руководители контролирующих служб ошибочно полагают, что если цель и задачи проверки решены, в итоговом документе описаны существенные нарушения, касающиеся объекта ревизии, то вся группа проверяющих, каждый специалист в ней в среднем сработали удовлетворительно. Между тем коллектив проверяющих, как и всякая малая социальная группа, представляет собой неоднородную (гетерогенную) совокупность людей, обладающих по отдельности разными характеристиками, в частности качеством и производительностью работы. Поэтому должны быть разработаны и применяться меры дисциплинарного воздействия к тем работникам, которые выполняли свои обязанности хуже других, и поощрения к тем из них, кто действительно заслужил этого.

Так, Рудый А.В. еще в начале 1980-х гг. предупреждал: «Важно установить персональную ответственность каждого члена ревизионной бригады (группы) за качество и своевременность проведения ревизий, бороться с фактами недобросовестного отношения к проверкам, предоставления по ним материалов низкого качества» [11].

Журко В.Ф. писал: «Низкая эффективность... контроля за работой... строек в значительной степени обуславливается и неправильным... порядком оценки результатов деятельности контрольно-ревизионного аппарата» [12].

Методологическим советом по контрольно-ревизионной работе при Контрольно-ревизионном управлении Министерства финансов СССР еще в 1985 г. отмечалось, что «в настоящее время отсутствует методика определения показателей, отражающих вклад контролеров-ревизоров аппарата в целом и каждого контролера-ревизора в отдельности в достижение положительного результата» [13]. О необходимости материального поощрения ревизоров в зависимости от конечных результатов работы упоминал также и начальник контрольно-ревизионного управления Минфина СССР Данилевский Ю.А. [14], Соловьев Г.А. [15]. Следует констатировать, что до настоящего времени такая методика так и не была разработана.

Нельзя не согласиться с приведенными выше высказываниями. Практика также показывает, что в случае отсутствия мотивов повышения качества работы степень эффективности контрольных мероприятий с неизбежностью уменьшается.

Дискуссионным является вопрос о необходимости материального поощрения контролирующих служб и их работников. Отдельными исследователями (см., к примеру, [9], [10] и др.) предлагается выплачивать премии проверяющим в виде утвержденного процента от суммы выявленных ими недостатков, приписок, превышения объемов работ и т.д.

В отдельных случаях подобные меры внедрены на практике. К примеру, в соответствии с распоряжением премьера Правительства г. Москвы (№1068-РП от 30

сентября 1997 г.) 3% от сумм выявленного завышения стоимости строительства направляется на расчетный счет ГУ Контрольно-ревизионного управления Комплекса перспективного развития города, задачей которого является проведение проверок правильности использования бюджетных и внебюджетных средств на предприятиях любых организационно-правовых форм, выполняющих работы по городскому заказу в Комплексе социальной сферы.

Не отрицая необходимость стимулирования (в т.ч. материального) контролирующих служб, работников внутри них, необходимо отметить, что система вознаграждения в виде фиксированного процента может привести не только к увеличению, но и уменьшению эффективности проведения проверок, поскольку внимание проверяющих будет сосредоточено не на поиске всех возможных типов нарушений, а лишь тех из них, которые приносят наибольший «доход». В этом случае возможен уход от рассмотрения серьезных потенциальных проблем и недостатков системы внутреннего контроля, которые оценить в денежном выражении порой бывает очень сложно.

Поэтому считаем необходимым решать вопрос о материальном поощрении проверяющих работников в каждом случае индивидуально, причем сумма вознаграждения, на наш взгляд, не должна находиться в прямой пропорциональной зависимости от суммы выявленных нарушений.

Критериями эффективности труда внутреннего аудитора, на наш взгляд, должны служить рекомендации и предложения, выработанные по результатам проверки, и практическое использование их в хозяйственной деятельности проверяемой организации.

Вместе с системой поощрений должен быть разработан комплекс мер по привлечению проверяющих работников к дисциплинарной ответственности за некачественное выполнение задач, поставленных перед ними.

В дополнение к вышеизложенному следует обратить внимание на исторический опыт по внедрению дифференцированной системы показателей премирования (материального стимулирования) работников контрольно-ревизионного отдела Свердловского областного производственно-технического управления связи, подробное описание которой содержится в работе Лапухина Н.В., Широкова В.Д. [16]. (Всего ими предложено 13 показателей, с помощью которых индивидуально для каждого контролирующего работника рассчитывается коэффициент трудового участия в зависимости от качества их работы.) Может показаться интересным, что в ходе практической реализации указанных мер наблюдалось значительное улучшение эффективности ревизий и качества работы самих ревизоров.

Научный интерес представляет «рациональная» модель трудовых отношений под названием «Искусственный управленческий интеллект», предложенная Бовыкиным В.И. на основе анализа зарубежного и отечественного опыта оплаты труда, внедренная на отдельных предприятиях Пермского края (ОАО «Пермский стекольный завод», ОАО «Пермтехснабнефть», АО «Камская долина и др.). Им правильно выделена одна из важнейших проблем менеджмента – проблема человеческого фактора или мотивации к труду. В своей работе он обосновал закономерность того, что «для реализации принципа личной заинтересованности необходим действенный механизм мотивации, который бы и обеспечивал – ежедневно и ежечасно – наличие у каждого без исключения работника личной заинтересованности в высоких результатах своего труда при выполнении каких бы то ни было производственных задач, а также в совершенствовании производственного процесса и в успехе организации в целом» [17, с. 106-107]. При этом, по его мнению, должна быть обеспечена однозначная связь между результатами труда и заработной платой. В основу оценки результатов труда конкретного работника (исполнителя) в организации им положена система аттестации, проводимая его непосредственным линейным руководителем.

Отмечая высокую научную значимость предложений, сформулированных Бовыкиным В.И., нельзя не остановиться и на существенных недостатках его теории.

Во-первых, предлагаемая «рациональная» модель насквозь пронизана прагматичным взглядом на систему взаимоотношений работников организации, в основу которой положен исключительно материальный интерес. Однако помимо него существуют также и нравственные ценности, о которых в работе вообще не упоминается. Моральная оценка положительных результатов труда работника со стороны его руководителя (в форме похвалы, благодарности) является очень сильным стимулом повышения производительности труда. И наоборот, заработная плата, насколько бы высокой она не была, не может заменить нормального психологического климата в коллективе, и при принятии решения о перемене места работы не будет служить для работника единственным ориентиром.

Во-вторых, на первый план выходит проблема оценки деловых качеств работника со стороны его линейного руководителя, что также не совсем верно. Считаем, что в ряде случаев субъективный фактор может привести к возникновению ситуаций, при которых заработная плата будет напрямую зависеть от того, каким образом сложились взаимоотношения руководителя и подчиненного, а не от производительности труда последнего (указанная проблема особенно остро стоит при оценке эффективности труда управленческих работников).

Вопрос материального стимулирования аудиторов и ревизоров заслуживает отдельного исследования. При разработке конкретной методики за основу возможно принять предложенную Бовыкиным В.И. «рациональную» модель трудовых отношений, доработав ее в указанных выше направлениях с учетом специфики труда проверяющих как особой категории специалистов.

В этой связи представляют интерес рекомендации, изложенные в работах Кундротаса В.Ю. [18], Палецко М.В. [19], по применению показателя «рентабельности» (который равен соотношению главных результатов ревизий – сумм вскрытых недостатков, возмещенного ущерба по их результатам и т.п. – и прямых затрат на их организацию и проведение). С целью обеспечения сопоставимости при проведении сравнительного анализа эффективности деятельности разных контролирующих служб, необходимо обеспечить разработку и утверждение указанных показателей на общероссийском (или хотя бы отраслевом) уровне.

Аудитор Счетной палаты РФ Опеньшев С.П. также предложил ряд критериев и показателей эффективности финансового контроля [20]. Так, он выделил следующие критерии эффективности контрольных мероприятий: результативность, действенность, экономичность.

Для расчета показателей эффективности контроля им предложена методика по определению совокупного эффекта от проведенных проверок, который, по его мнению, складывается из следующих составляющих:

- социальный эффект заключается в том, что по результатам контроля применяются меры к лицам, допустившим нарушение финансового законодательства, включая их увольнение и привлечение к уголовной ответственности. В результате финансового контроля, таким образом, улучшается социальная структура коллективов, руководящие должности занимают более квалифицированные, ответственные люди;
- организационный эффект состоит в том, что по итогам контрольных мероприятий предлагаются и реализуются меры по улучшению структуры власти, в результате повышается управляемость, сокращаются излишние звенья или создаются новые, необходимые для экономики, повышается оперативность управления;
- экономический эффект достигается в результате улучшения деятельности органов власти в части экономии средств, повышения рентабельности производства, снижения себестоимости продукции и т.д.

В целом предлагаемая методика отличается достаточно глубокой степенью теоретической проработанности исследуемого вопроса. В то же время из внимания автора выпала еще одна составляющая совокупного эффекта от проведенных проверок – психологический эффект, который оказывает не менее сильное воздействие на контрольную среду организации по сравнению с другими. Так, материально-ответственное лицо вряд ли совершит хищение вверенного ему имущества, если (по опыту уже проведенных проверок) будет знать, что его действия в любой момент времени могут быть проверены, а нарушения вскрыты, и поэтому величина риска обнаружения хищения очень велика. И наоборот, если проверки проводятся «ради проверок», а не с целью выявления нарушений, и, в основном, безрезультатно, то их воздействие на должностных лиц будет обратным: безнаказанность порождает рост правонарушений в экономической сфере, а психологический эффект при этом окажется отрицательным. Поэтому влияние контроля на психологический (эмоциональный, моральный) климат в проверяемой организации также необходимо учитывать при оценке эффективности деятельности контролируемых служб.

Таким образом, совокупный эффект от проведенных аудиторских проверок и ревизий будет равен сумме его составляющих:

$$Э_{сумм.} = Э_{соц.} + Э_{орг.} + Э_{экон.} + Э_{психол.}$$

где

$Э_{сумм.}$ – совокупный (суммарный) эффект проведенных контрольно-ревизионных мероприятий;

$Э_{соц.}$ – социальный эффект проверок (ревизий);

$Э_{орг.}$ – организационный эффект проверок (ревизий);

$Э_{экон.}$ – экономический эффект проверок (ревизий);

$Э_{психол.}$ – психологический эффект проверок (ревизий).

Эффективность контрольно-аудиторских мероприятий может быть выражена как в абсолютном (руб.), так и относительном (в % от суммы активов, выручки реализованной продукции, полной себестоимости продукции и т.д.) выражении.

Методике расчета отдельных составляющих суммарного эффекта проведенных контрольно-ревизионных мероприятий может быть посвящено отдельное исследование.

1.3. Существенной является проблема планирования контрольно-ревизионных мероприятий

Организация контрольно-ревизионной деятельности строится на принципе 100%-ного охвата подведомст-

венных объектов с определенной периодичностью (в литературе речь идет о разных временных рамках, но чаще остальных упоминается межревизионный период длительностью два года), а также комплексности и наиболее полного анализа всех видов деятельности и подразделений проверяемого предприятия. (В современном представлении под объектами ревизии понимаются «центры затрат» и «центры прибыли».) На проведение таких проверок требуется значительное время.

С другой стороны, проверяющие в своей работе сталкиваются с проблемой ограниченного времени на осуществление контрольно-ревизионных мероприятий. Таким образом, эффективность любой проверки напрямую зависит от правильного ее планирования. (Подробнее о данной проблеме и способах ее решения см. в § 2.)

1.4. Требуется пристального внимания проблема профессиональной подготовки, переподготовки и аттестации проверяющих

Это связано с комплексностью, сложностью выполнения большинства проверок, при которых охватываются различные вопросы финансово-хозяйственной деятельности и выявляются ошибки, которые носят системный характер. Исходя из этого проверяющие работники должны быть в наибольшей степени образованы, подготовлены и обладать организаторскими, творческими способностями, познаниями в области бухгалтерского учета, экономического анализа, гражданского, трудового, налогового и иных отраслей права, логики, экономико-математических методов, психологии (умения общения с людьми, основами конфликтологии), не говоря уже о методах собственно фактического и документального контроля. Для эффективного осуществления проверки квалификация проверяющего должна быть не ниже квалификационного уровня работника проверяемого функционального отдела.

Проблеме обучения и переподготовки ревизионных кадров посвящены публикации многих исследователей: Бурцева А.М. [21], Бульина Е.Е. [22], Данилевского Ю.А. [14], Крамаровского Л.М. [23], Максимовой Г.В. [24] и др.

Понятно, что после традиционного образования, полученного в вузе, специалист не может удовлетворять изложенным выше критериям. Многолетняя практика, система непрерывного образования (в т.ч. самообучения) и переподготовки являются первостепенными факторами успеха в деятельности по формированию компетентных проверяющих работников. (В частности, в соответствии с Федеральным Законом «Об аудиторской деятельности» для внешнего аудита предусмотрена обязательная система аттестации и прохождения ежегодного обучения.)

1.5. Существует проблема информационного и коммуникационного обучения, обмена опытом среди работников контролирующих служб

Данная проблема является следствием предыдущей, поскольку необходимым элементом любого обучения является изучение и внедрение передового опыта. Данную задачу призваны решать профессиональные объединения (в России для института внешнего аудита создание таких объединений и разработка ими внутренних стан-

дартов предусмотрены законом; для остальных контролирующих служб задача остается пока нерешенной).

Заславским И.Г. предложен еще один способ решения проблемы, заслуживающий, на наш взгляд, внимания, а именно: проведение совместных проверок различными контрольно-ревизионными органами [25].

Действительно, нигде так, как не в реальных условиях приобретает опыт в эффективном проведении проверок. В этом отношении «открытые уроки», широко применяемые с целью обмена опытом в среде педагогических работников, могут сыграть свою положительную роль и для внутренних аудиторов. Однако при внедрении данного предложения может возникнуть другая проблема, связанная с невозможностью разглашения работниками отдельных контролирующих служб материалов проведенных ими проверок ввиду строгой конфиденциальности последних.

В заключение остается лишь констатировать опыт практической организации деятельности контрольно-ревизионных органов ГДР, во многом обобщающий рекомендации, изложенные выше: «Большое значение придается подготовке к ревизиям:

- анализируются данные банка;
- статистические показатели;
- характеризующие работу предприятия и т.п.

Это предпосылка для глубокой проверки. При совершенствовании методики проведения ревизий все большее внимание уделяется узким местам с точки зрения возможности совершения хищений и разрабатываются методы распознавания признаков совершения преступлений. Методика ревизионных проверок постоянно обновляется, составляются и рассылаются ориентировки, в которых вносятся все новые примеры проверки вопросов сохранности... имущества... Эти же вопросы включаются в планы повышения квалификации ревизоров. Ревизоры при выявлении новых способов совершения преступлений против... собственности должны описать этот способ и метод его выявления. В ходе ревизий большое внимание уделяется вопросам превенции, в частности организации контроля на каждом предприятии. На местах существует хорошее взаимодействие между ревизионными органами... В большинстве округов созданы рабочие группы, куда входят представители органов финансового контроля... Два раза в год они встречаются и обсуждают главные вопросы, возникающие на практике, обмениваются информацией» [26, с. 56-57].

2. ПЛАНИРОВАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АУДИТОРСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ И КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННЫХ СЛУЖБ КАК УСЛОВИЕ ЭФФЕКТИВНОГО ПРОВЕДЕНИЯ ПРОВЕРОК

Всякая человеческая деятельность, в том числе и контрольно-ревизионная, предполагает целеполагание, которое реализуется в форме планирования.

Планирование представляет собой важнейший этап любой (ревизионной, аудиторской) проверки. От того, насколько тщательно проверяющие подготовились к проверке, с одной стороны, зависит степень эффективного и рационального использования фонда их рабочего времени и минимизация трудозатрат, а с другой – снижается риск необнаружения нарушений в финансово-хозяйственной деятельности и существенных

ошибок в финансовой отчетности. Для аудиторской фирмы это особенно важно, так как от этого зависит ее конкурентоспособность на рынке оказываемых аудиторских услуг.

Исходя из вышеизложенного, сформулируем ключевые принципы планирования проверок.

1. Обеспечение своевременности проведения проверки (аудиторской – в сроки, установленные договором; ревизионной – в соответствии с годовым планом работы).
2. Планирование и достижение наибольшей эффективности проверки, реализация ее общей цели и задач, акцентирование внимания на главных проблемах, что достигается, в частности, рациональной расстановкой специалистов, участвующих в проверке, с целью исключения дублирования выполняемых ими функций, с учетом уровня квалификации и компетентности каждого специалиста (аудитора, ассистента, эксперта) в определенных вопросах, и оформляется календарным графиком выполняемых работ в рамках задач, поставленных перед каждым участником группы проверяющих.
3. Знание финансово-хозяйственной деятельности проверяемой организации. От состояния контрольной среды проверяемой организации и применяемых в ней процедур (средств) контроля во многом зависит ход проверки (перечень применяемых методов и объем необходимых процедур). Эти и иные свойства должны быть обязательно учтены при составлении плана и программы проверки.

При проведении проверок выделяют следующие разновидности планов:

- перспективный (годовой, квартальный, реже – месячный);
- текущий (составляется на отдельную проверку).

Перспективное планирование собственно аудита и внутреннего аудита отличается. Так, если в аудиторской организации годовые планы разрабатываются на основе информации (базы данных) о действующих (или предполагаемых) договорах возмездного оказания аудиторских услуг, то проверки, проводимые подразделением внутреннего аудита, на анализируемом предприятии планируются исходя из направлений, предложенных, как правило, вышестоящим исполнительным руководством (или советом директоров, собранием акционеров) и обязательно с ним согласованных (утвержденных).

Текущие планы призваны детализировать задачи, поставленные перед проверяющими перспективным планом, и включают в себя конкретный перечень вопросов, подлежащих рассмотрению в ходе проведения проверки.

Нормативному регулированию этапа планирования аудита посвящен соответствующий международный стандарт аудита (МСА) №300 «Планирование» (Planning). В соответствии с ним под планированием понимается разработка общей стратегии и детального подхода применительно к ожидаемому характеру, срокам и масштабам аудиторской проверки. При этом планирование аудита осуществляется постоянно на всем его протяжении и включает следующие этапы:

- составление и корректировка стратегии аудита (в которой отражается цель, задачи и сроки проведения аудиторской проверки);
- составление и корректировка плана аудита (отражающей содержание, время проведения и объем конкретных аудиторских процедур).

Отечественный стандарт аудита №3 «Планирование аудита» [27], как и международный стандарт №300, также предусматривает два этапа планирования: составление общего плана аудита и программы проверки. Данные понятия равнозначны с определениями в МСА.

Инструкцией о порядке проведения ревизии и проверки контрольно-ревизионными органами Министерства финансов РФ [28] предусмотрена терминология, отличная от изложенной выше: вначале составляется программа или перечень основных вопросов ревизии, которая включает тему ревизии, проверяемый период, перечень основных объектов и вопросов, подлежащих ревизии, а затем на основе утвержденной программы разрабатывается рабочий план проведения проверки (табл. 1).

Таблица 1

СООТНОШЕНИЕ ПОНЯТИЙ, ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ПРИ ОПИСАНИИ СТАДИЙ ПЛАНИРОВАНИЯ В НОРМАТИВНЫХ АКТАХ

№ этапа планирования	МСА №300 «Планирование»	Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №3 «Планирование аудита»	Инструкция о порядке проведения ревизии и проверки контрольно-ревизионными органами Министерства финансов РФ
1	Стратегия аудита	Общий план аудита	Программа ревизии
2	План аудита	Программа аудита	Рабочий план проведения проверки

Интересно отметить, что и в инструкции также говорится о том, что планирование ревизии должно основываться на научном подходе: «Составлению программы ревизии и ее проведению должен предшествовать подготовительный период, в ходе которого участники ревизии обязаны изучить... материалы, характеризующие финансово-хозяйственную деятельность подлежащей ревизии организации» [28, п. 11].

Проблеме оптимального планирования контрольно-ревизионной деятельности посвящен ряд научных исследований.

К примеру, отечественным ученым, теоретиком и практиком в области ревизии и контроля В.Ю. Кундротасом была разработана концепция контрольно-ревизионной диагностики (КРД) как самостоятельного инструмента экономического контроля.

В своей работе [29], со ссылкой на взгляды таких видных ученых в области контроля, как Д.И. Аленчиков, А. Пеньков, он отмечал, что нет необходимости при каждой ревизии одинаково детально проверять все участки и виды деятельности предприятия (как это зачастую имеет место на практике). Наиболее глубокой проверке должны подвергаться неблагоприятные участки в работе данного предприятия, мешающие его нормальной деятельности. Задача подготовительной работы ревизора, по его мнению, должна состоять в выявлении в максимальной степени этих неблагоприятных участков и определении основного направления ревизии именно для данного конкретного предприятия. Еще до выезда на место ревизии ревизор должен «выяснить его слабые стороны и наиболее существенные недостатки».

Журко В.Ф. правильно отметил тот факт, что «в актах ревизий отсутствует анализ «слабых мест» в производственной и хозяйственной деятельности предприятий, объединений и строек, использование которых позволяет нечестным лицам осуществлять свои корыстные намерения; предложения по закрытию каналов, устранению причин и условий, порождающих бесхозяйственность, недостатки и хищения» [30].

Рассматриваемую концепцию применительно к инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме

капитальных вложений, изучала Стрельченко Н.Г. В своей научной работе [2] она отметила, что капитальные вложения представляют собой одну из важнейших функций управления воспроизводством основных средств, этот участок является методологически наиболее сложным на предприятиях, поэтому вызывает трудности и сама проверка инвестиционной деятельности. Именно поэтому первостепенную роль она отдала правильному, обдуманному планированию проверки, основанному на поиске узких мест.

Исследования, проведенные автором, также указывают на то, что планирование является исходным, а поэтому наиболее важным этапом проверок. Те из них, при проведении которых план был составлен формально или не был разработан вообще, не приводили к существенным результатам. И наоборот, если проведению проверок предшествовал подготовительный этап, в ходе которого проверяющие имели возможность тщательно изучить (насколько это возможно) объект дальнейшего исследования, и план был разработан с учетом выводов, полученных на основе анализа предварительной информации, результаты проверки были значительны.

Согласно В.Ю. Кундротасу, КРД определяется как «поиск состояний, сигнализирующих о наличии нерационального использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов в деятельности экономического объекта и, особенно, недостатч, хищений, приписок в межревизионном периоде, а также процедуры и средства локализации этих негативных явлений».

КРД должна решать следующие основные задачи:

- прогноз нерационального использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов в доревизионном периоде экономического контроля за деятельностью экономического объекта;
- качественная проверка узких мест во время проведения проверки.

Полученные в ходе применения КРД результаты должны дать возможность с большой степенью вероятности определить, какие узкие места в деятельности ревизуемой организации необходимо подвергать особенно тщательной (сплошной) проверке.

Отечественный исследователь правильно отметил тот факт, что зачастую при проведении проверки проверяющим не удается выделить самое существенное, они «тонут» в изобилии проверяемых фактов. В результате этого главные вопросы, серьезные причины недостатков в работе проверяемого предприятия остаются невскрытыми.

В.Ю. Кундротас в своей работе акцентировал внимание на существенной проблеме контроля, которую можно сформулировать как соотношение экстенсивного и интенсивного его направлений. Последнее характеризуется широким использованием приемов и методов экономического анализа, с помощью системы показателей которого зачастую удается раскрыть неблагоприятные стороны в финансово-хозяйственной деятельности организации, потенциально опасные для возникновения хищений, подлога и т.д. Экстенсивное направление контроля, в отличие от интенсивного, характеризуется главным образом увеличением объема процедур контроля: объема выборки или применением дополнительных методов.

Интересно заметить, что, согласно взглядам ученого, свою главную и решающую роль КРД должна играть именно на этапе планирования проверки.

С помощью методов КРД возможно решение и другой существенной проблемы контроля и аудита, сущность которой состоит в отмеченном выше противоречии:

- с одной стороны, необходимо всестороннее и полное обследование проверяемой организации, что связано с большой трудоемкостью и, как следствие, высокой стоимостью услуг по проведению проверки;
- с другой стороны, объем и сроки проведения проверки ограничены рядом факторов:
 - установленными годовым планом работы временными рамками;
 - ценой договора (исходя из которой определяются затраты на оплату труда работников аудиторской организации и, как следствие, трудоемкость выполняемых работ).

Кроме того, высокая цена договора служит фактором, негативно отражающимся на конкурентоспособности аудиторской организации.

Это еще раз доказывает, что планирование представляет собой определяющий этап любой (в т.ч. аудиторской) проверки.

Примерами негативных факторов, свидетельствующих о наличии рисков (узких мест) в хозяйственной деятельности организации, являются:

- недостатки организационной структуры организации (к примеру, отсутствие четкого разделения функций, т.е. наделение одних и тем же должностных лиц ответственностью за принятие управленческих решений, материальной ответственностью за обеспечение сохранности имущества и/или ответственностью за ведение бухгалтерского учета; несанкционирование хозяйственных операций; отсутствие необходимых специалистов и подразделений в субъектах малого бизнеса: юридической, планово-экономической, финансовой служб, внутреннего аудита и т.д. или наделение соответствующими обязанностями работников, не компетентных в данных вопросах);
- необеспечение сохранности имущества и информационной безопасности организации (активы предприятия не закреплены за материально ответственными лицами; места хранения материальных ценностей и денежных средств не оборудованы охранной и пожарной сигнализацией; беспрепятственный доступ к компьютерным базам данных; не разработана система работы сотрудников организации с конфиденциальной информацией);
- недостатки документационного обеспечения (не организован график документооборота внутри организации; не ведется регистрация и учет движения заключенных договоров и т.д.);
- недостатки экономической работы на предприятии (не составляются планы, бюджеты; не проводится анализ их исполнения, не определяются и не анализируются причины отклонений от плановых показателей; не разрабатываются нормативы расходования материальных, трудовых и финансовых средств);
- негативные результаты финансово-экономического анализа организации (уменьшение за проверяемый период показателя оборачиваемости дебиторской задолженности; не пропорциональный увеличению объема продаж рост прямых издержек производства; ухудшение финансового состояния и т.д.).

Исходя из этого после установления «узких» мест на основе проведенного предварительного анализа и выявленных рисков бизнеса целесообразным будет скорректировать организационные документы (общий план и программу) проверки, в которых большую часть общего фонда рабочего времени уделить именно тем участкам финансово-хозяйственной деятельности, в которых системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля ослаблены, соответственно, уменьшив объем контрольных процедур на сильных участках.

3. НЕОБХОДИМОСТЬ КООРДИНАЦИИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ГРУППЫ ПРОВЕРЯЮЩИХ

Группа проверяющих представляет собой временное объединение специалистов, экспертов, созданное для достижения общей цели и решения задач, поставленных перед проверкой.

Объединение проверяющих представляет собой малую социальную группу (обычно – до пяти человек), в которой можно выделить по функциональным признакам руководителя, главного специалиста, лидера. (В конкретных ситуациях два или все три признака могут быть присущи одному индивиду). Важная роль в координации работы членов группы проверяющих, безусловно, принадлежит руководителю.

Именно руководитель группы проверяющих осуществляет рациональную организацию проверки, распределяет вопросы (задачи) проверки между отдельными исполнителями, контролирует качественное и своевременное их выполнение. Поэтому традиционно ответственность за достижение цели проверки возлагается на руководителя проверки.

Группа проверяющих, как правило, включает в себя специалистов по разным направлениям, что обеспечивает наиболее квалифицированное и эффективное проведение проверки на отдельных участках (объектах) контроля. Поэтому выделим основные принципы такой формы организации:

- специализация – предполагает распределение объема работы между исполнителями контрольно-ревизионных процедур, при котором отдельные работники специализируются на осуществлении контроля отдельных участков (по технологическому принципу – в сферах основного производства, непромышленной сферы, капитального строительства и др.; или по учетно-объектному принципу – в областях учета кассовых и расчетных операций, учета и калькулирования затрат на производство, правильности исчисления налогов и т.д.). Специализация является действенным средством повышения эффективности контрольно-ревизионных мероприятий, поскольку позволяет отдельным работникам не «распылять» усилия на изучении и анализе всех сфер хозяйственной деятельности, а сосредоточить основное внимание на двух-трех из них;
- кооперирование – реализуется в контрольно-аудиторском процессе в форме объединения усилий отдельных специалистов, участвующих в проверке, и направлением их на всестороннее исследование проверяемого субъекта; документально оформляется в виде плана (программы) проверки. Из содержания предыдущего положения важно отметить, что кооперирование дополняет специализацию;
- параллельность при проведении проверки обеспечивает одновременное выполнение контрольных процедур для проверки разных по содержанию хозяйственных операций, осуществляемых проверяемым субъектом;
- прямоточность состоит в рациональной организации информационных потоков между участниками проверки, недопущении дублирования контрольных процедур разными исполнителями;
- ритмичность – обеспечивается равномерным выполнением процедур контроля, что является следствием правильной организации работы всех участников проверки. С этой целью рекомендуется составлять календарные графики выполнения проверки на отдельных участках и представления ее материалов руководителю группы проверяющих.

При проведении комплексной проверки финансово-хозяйственной деятельности организаций состав группы проверяющих формируется из специалистов по раз-

ным вопросам (бухгалтер-эксперт, экономист, инженер, эксперты и др.), обладающие разным типом мышления, характером, уровнем знаний, которые до проверки могли даже и не знать о существовании друг друга. В этой связи нередко возникают психологические проблемы, связанные с межличностными отношениями, и которые выражаются в замкнутости, повышенной раздражимости, нежелании работать вместе над одними и теми же вопросами и оперативно обмениваться информацией, либо стремлении выдвинуть себя на первый план и показать в лучшем свете по сравнению с другими участниками проверки и т.д. Отдельные работники испытывают дискомфорт и даже стресс от того, что находятся вдали от того, что их постоянно до этого окружало и к чему они уже привыкли: рабочее место, место проживания, члены семьи, коллеги, друзья и др. В отдельных случаях указанные события могут привести к серьезно-заболеваю – депрессии.

В связи с этим необходимо учитывать проблему психологической совместимости группы индивидов, которая предполагает такой уровень психологической настроенности, такое сочетание характеров и темпераментов, при котором обеспечивается наиболее эффективное осуществление их совместной деятельности. Можно выделить также уровни психологической совместимости: от терпимости до способности совместно плодотворного сотрудничества.

Не все проверяющие имеют навыки правильного (бесконфликтного) общения с коллегами, должностными лицами проверяемого предприятия, иными (третьими) лицами, получения от них необходимой информации (своевременно и в полном объеме), налаживания деловых связей и конструктивной системы взаимоотношений, отстаивания в необходимых случаях своей точки зрения по отдельным вопросам, убеждения противников (с целью изменения их взглядов или отношения к конкретным фактам или собственному поведению).

Все вышеизложенное приводит к существенному снижению эффективности деятельности проверяющих в выполнении задач, поставленных перед ними.

Отдельные аспекты психологических проблем, связанные с контрольно-ревизионной деятельностью, затронуты в работах Н.Г. Гаджиева (см., к примеру, [31]). Однако в целом можно сделать вывод о том, что в отечественной литературе указанные вопросы практически не изучены, в то время как практическая деятельность (как аудиторская, так и ревизионная) свидетельствует о первоочередном их значении и необходимости скорейшей разработки соответствующих мер.

Любая социальная группа, а в особенности – группа проверяющих, требует создания в ней атмосферы психологического комфорта и взаимопонимания. Деятельность группы проверяющих, рассматриваемой в качестве социальной системы, будет эффективной только в том случае, если личные возможности каждого работника будут соответствовать структуре и содержанию выполняемой им работы, индивидуальные возможности разных специалистов будут соединены воедино для достижения цели проверки, найдены совместные способы для этого.

Основная задача в поддержании нормального психологического климата внутри группы проверяющих, вне сомнений, принадлежит ее руководителю. Он не только должен обладать безусловным авторитетом в коллективе, иметь навыки руководителя, глубокие по-

знания в самых разнообразных научных областях, но и быть «социальным стабилизатором» отношений, должен обеспечить единую психологическую установку и не допускать возможности развития конфликтных ситуаций проверяющих между собой, а также с работниками объекта ревизии, а в случае их случайного возникновения – суметь своевременно и быстро «погасить» их.

На руководителя проверки возлагается также задача по обеспечению нормальных условий не только труда, но и проживания, питания, культурно-развлекательных, спортивных мероприятий и проч. Это укрепит моральное состояние коллектива, повысит уровень его сплоченности и в результате позволит добиться наилучших результатов проверки.

«Формирование соответствующего настроения у коллектива ревизоров – одна из ответственных задач, возлагаемых на руководителя группы», – отмечал Н.Г. Гаджиев [31].

4. ИНФОРМАЦИОННОЕ И КОМПЬЮТЕРНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ КОНТРОЛЬНЫХ МЕРОПРИЯТИЙ: НОВЫЕ ТЕХНОЛОГИИ И ТРЕБОВАНИЯ К ПРОВЕРЯЮЩИМ

Для обеспечения наибольшей эффективности работы аудитора или ревизора необходимо сочетать ее с передовой методологией финансово-экономического контроля, которая основывается на применении новейших технических средств, программного обеспечения и преобразовании на ЭВМ учетно-экономической информации для осуществления ее контроля.

В общем понимании компьютеризация и информатизация характеризует переход общества в новое качественное состояние – информационное общество. Последнее основывается на компьютеризированных средствах труда и информационных технологиях и требует качественно новой информационной среды – совокупности ЭВМ, систем компьютерных коммуникаций, программных комплексов, а также баз данных.

Именно поэтому актуальность применения современных компьютерных технологий во всех сферах хозяйственной деятельности, включая контрольно-аудиторскую, с течением времени не только не ослабевает, но и возрастает.

На сегодняшний день трудно представить аудиторскую проверку без использования компьютеров. Последние помогают аудиторам решать разнообразные задачи, в том числе:

- в области методического обеспечения: разработка сложных аналитических электронных таблиц, на их основе – создание диаграмм; возможна алгоритмизация контрольно-аудиторского процесса и создание специальных прикладных аудиторских программ (автоматизированных рабочих мест – АРМ аудитора); многократно ускоряется применение традиционных аудиторских процедур (арифметического пересчета, группировки, ранжирования и др.), носящих рутинный характер; более эффективно используются экономико-математические методы в аудите (сетевые модели, симплекс-метод, транспортная задача и др.);
- в области информационного и коммуникационного обеспечения:
 - ускорение процессов получения и обработки информации из баз данных клиента – АРМ бухгалтера, систем складского учета и др.;

- организация рационального документирования информации, полученной аудитором в ходе проверки (безбумажный вариант);
- обеспечение нормативно-правовыми актами (системы «КонсультантПлюс», «Гарант» и др.);
- возможность использования средств Интернет (для поиска необходимой справочной информации о ценах, поставщиках товароматериальных ценностей и др.) и электронной почты;
- прочие (стандартные) задачи:
 - использование возможностей редактирования текстов и электронных таблиц (при написании аудиторского заключения, рабочих документов аудитора);
 - создание презентаций, баз данных и др.

Следовательно, особенности методики аудита финансово-хозяйственной деятельности предприятий в условиях автоматизированных средств обработки информации (АСОИ) заключаются в повышении научного уровня их путем применения экономико-математических методов и экономического анализа с помощью программных средств вычислительной техники при выполнении контрольно-аудиторских процедур. В процессе аудита функции контроля совершенствуются в направлении экономических исследований финансово-хозяйственной деятельности предприятий с целью выявления и использования имеющихся резервов, а расчетно-аналитические и другие рутинные операции выполняются автоматизированным способом с помощью вычислительной техники [32, с. 356-357].

Использование клиентом компьютерных информационных систем накладывает отпечаток на организацию проведения проверки (в первую очередь на этапах планирования, определения допустимого уровня аудиторского риска) и выбор аудиторских процедур (в ходе непосредственного проведения проверки), т.е. аудит в условиях применения клиентом средств компьютерной обработки финансовой информации имеет свои особенности.

Аудитору следует определить уровень автоматизации и степень сложности применяемого компьютерного программного обеспечения для ведения бухгалтерского учета. В рамках изучения этого вопроса оценивается процент охвата бухгалтерского учета автоматизированной обработкой данных. Практика показывает, что на отечественных предприятиях встречаются три основных уровня автоматизации бухгалтерского учета:

- низший уровень: подавляющее большинство объектов бухгалтерского учета не охвачены компьютерной обработкой данных (несмотря на высокий уровень развития современных информационных технологий, на ряде отечественных предприятий такая ситуация по-прежнему имеет место);
- средний уровень: имеется разрозненное программное обеспечение для отдельных объектов учета (например, АРМ «Учет кассы и операций в банке», «Учет материалов», «Учет товаров», «Учет труда и заработной платы» и др.), при этом чаще всего отсутствует автоматизированная связь отдельных модулей с регистрами синтетического учета (итоговые saldo и обороты из разных программ в главную книгу заносятся вручную);
- высший уровень: единое (комплексное) программное обеспечение для всех объектов учета. В данной системе бухгалтер (или напрямую материально ответственное лицо) заносит бухгалтерские проводки, а группировка и обобщение финансовой информации (в виде финансовой отчетности) происходит автоматически, минуя регистры аналитического и синтетического учета (характерным признаком данной системы является наличие непосредственной автоматизированной связи «бухгалтерская запись – отчетность»).

Без сомнения, внедрение средств компьютерной обработки бухгалтерских данных имеет свои преимущества:

- компьютерная информационная система намного более информативна по содержанию и прозрачна для пользователей, что уменьшает риск системы внутреннего контроля. Такая система характеризуется широкой доступностью информации, которая обеспечивается наличием общей компьютерной сети и системой паролей. Компьютерные информационные системы позволяют группировать и классифицировать данные бухгалтерского учета по разным основаниям, таким образом в единой системе возможно совмещение форм финансового и управленческого учета;
- использование средств компьютерной обработки данных снижает до минимума степень риска неправильного арифметического подсчета, ошибочного разнесения проводки по регистрам бухгалтерского учета, в определенных ситуациях – изменения содержания хозяйственной операции и т.д.

В то же время применение компьютеров имеет и свои недостатки:

- актуализируется проблема информационной безопасности предприятия. Так, прозрачность информации и всеобщая доступность данных могут быть интересны не только для руководства, экономических и производственных служб предприятия, но и для конкурентов. Данная проблема решается обеспечением ограниченного доступа (санкционирования) к отдельным информационным ресурсам строго определенных должностных лиц при наличии производственной необходимости с помощью паролей;
- возрастают требования к необходимому уровню квалификации работников, с чем связаны дополнительные затраты на обучение;
- может возникнуть проблема автоматической (без ведома людей) генерации проводок (например, в банках – при начислении процентов по вкладам или за пользование кредитными ресурсами). Такие хозяйственные операции трудно поддаются контролю, и при проведении проверки аудитором на них следует обращать особое внимание;
- вероятность возникновения непредвиденных программных ошибок, сбоев, наличие угрозы порчи и уничтожения информации (при этом необходимо проанализировать то, с какой периодичностью производится архивирование баз данных, тестирование компьютеров на наличие вирусов, программных сбоев и т.д.);
- ограниченный доступ к определенным информационным ресурсам предприятия не только позволяет скрыть их от внимания конкурентов и других несанкционированных пользователей, но и создает угрозу злоупотреблений со стороны должностных лиц – работников данного предприятия, снижает степень внутреннего контроля. Из истории аудиторской деятельности за рубежом известны случаи, когда бухгалтеры небольших организаций убеждали своих руководителей перейти с ручной системы учета денежных средств в банке на автоматизированную систему, ограждали доступ к компьютерной программе любым лицам, бесконтрольно переводили денежные средства с расчетных счетов предприятия на свои личные счета, о чем никто даже и не догадывался (см., к примеру: Fishman Neil H. Signs of Fraud: A Case by Case Review // The CPA Journal. – 2000 – Dec.);
- компьютерные информационные системы могут привести также к другому «заболеванию», а именно: «размыть» четкое распределение обязанностей между работниками внутри организации. Так, далеко не во всех компьютерных программах есть возможность определить, кем была совершена хозяйственная операция, кем и когда соответствующая проводка была занесена в программу (или изменена, удалена из нее). Отсутствие «следов» и четкого разграничения функций, одновременная работа в одной информационной системе сразу нескольких пользователей могут привести к тому, что в случае возникновения ошибок найти и привлечь к ответственности виновного будет крайне сложно. Таким образом, снижается степень управляемости компьютерных информационных систем,

что негативно отражается на всей системе внутреннего контроля аудируемого предприятия. В ряде компьютерных проектов такая проблема решается путем однозначной идентификации (по персоналии и времени совершения) хозяйственных операций.

Для аудитора компьютерные информационные системы, как отмечалось ранее, позволяют ускорить процесс проведения аудита. На Западе разработаны специальные аудиторские программы, которые называются «Методы аудита с использованием компьютеров» (Computer-assisted audit techniques, СААТ)). В частности, такими проектами решаются следующие проблемы:

- организационные (расчет уровня существенности, аудиторского риска и необходимой величины аудиторской выборки; АРМ аудиторов по проверке отдельных объектов учета);
- методические (создание баз данных о выявленных нарушениях с указанием их характера, ссылок на нормативные документы, сумм нанесенного ущерба, методов их раскрытия) и аналитические (на основе указанных ранее баз данных возможно проведение анализа эффективности контрольно-аудиторской деятельности в целом по аудиторской организации или в разрезе отдельных аудиторов);
- возможность конвертации бухгалтерской системы клиента в программную среду аудиторской системы либо адаптации аудиторской системы к структуре информационной базы клиента. На пути решения данной проблемы в настоящее время имеется существенное препятствие: бухгалтерская информация в компьютерной информационной системе клиента классифицирована по строго определенным «своим» критериям. Для проведения аудита требуется та же информацию также классифицировать, но уже другим образом. Поэтому, несмотря на кажущуюся простоту, решение данной проблемы подчас может быть невозможным. Для выхода из создавшейся ситуации требуется разработка и внедрение на предприятиях единых (совмещенных) программных продуктов – и для бухгалтерского учета, и для аудита. В этом случае подсистема аудита будет логическим продолжением подсистемы бухгалтерского учета. Тогда проблему информационной несовместимости можно будет разрешить. В таком виде (теоретически) возможно проведение аудита без помощи людей (автоматизированным способом).

Как следует из приведенных выше рассуждений, методы компьютерной обработки данных оказывают сильное воздействие на все три компонента аудиторского риска (неотъемлемый риск, риск системы контроля и риск необнаружения).

Таким образом, новые компьютерные и информационные технологии обработки информации в контрольно-ревизионном процессе способствуют совершенствованию интеллектуального уровня контроля и научному обоснованию его выводов в результате существенных изменений в методике ревизии и аудита. В то же время возрастают требования к уровню квалификации и профессиональной подготовке проверяющих.

ВЫВОДЫ

Резюмируя вышеизложенное, следует отметить следующее.

1. О ряде узких мест контроля в научной литературе можно встретить лишь упоминание, большинство из них изучено недостаточно полно, по многим из них пока не найдено решения. Автор настоящей статьи попытался провести комплексный анализ проблем, возникающих в практической деятельности аудиторов и ревизоров, предложив следующее:
 - организовать работу по обобщению, систематизации выявленных недостатков, нарушений, разработке методических пособий, инструктивных и рекомендательных документов для проверяющих;

- обеспечить совершенствование и регулярное обновление организационно-методического и компьютерного обеспечения контроля (в форме деятельности специального подразделения «внутреннего аудита» в аудиторских организациях и контрольно-ревизионных службах);
 - проводить сравнительный анализ запланированных целей и фактически достигнутых результатов проверки;
 - разработать методику материального стимулирования проверяющих в зависимости от оценки вклада каждого участника проверки в достижение общего результата;
 - сформировать комплекс количественных и качественных показателей (критериев), отражающих степень эффективности деятельности группы проверяющих за отчетный период;
 - организовать проведение совместных проверок и др.
2. Исследование показало, что планирование представляет собой один из важнейших этапов проверки, которому следует уделять особое внимание. От того, насколько тщательно проверяющие подготовились к проверке, с одной стороны, зависит степень эффективного и рационального использования фонда их рабочего времени и минимизация трудозатрат, а с другой – снижается риск необнаружения нарушений в финансово-хозяйственной деятельности и существенных ошибок в финансовой отчетности.
 3. В результате исследования сформулирован вывод о том, что особая роль при проведении проверок должна отводиться координации деятельности группы проверяющих со стороны ее руководителя. В целях повышения эффективности внутреннего аудита он должен осуществлять рациональную организацию проверки, распределять вопросы (задачи) проверки между отдельными исполнителями, контролировать качественное и своевременное их выполнение, обеспечивать поддержание нормального психологического климата внутри группы.
 4. При формировании группы проверяющих считаем необходимым учитывать проблему психологической совместимости группы индивидов, которая предполагает такой уровень психологической настроенности, такое сочетание характеров и темпераментов, при котором обеспечивается наиболее эффективное осуществление их совместной деятельности. Многие психологические аспекты осуществления контрольно-аудиторских мероприятий требуют дальнейшего изучения.
 5. Новые компьютерные и информационные технологии обработки информации в контрольно-ревизионном процессе способствуют совершенствованию интеллектуального уровня контроля и научному обоснованию его выводов в результате существенных изменений в методике ревизии и аудита. В связи с этим возрастают требования к уровню квалификации и профессиональной подготовке проверяющих.

Литература

1. Мацкевичус Й.С., Лакис В.Й. О перестройке контрольно-ревизионной работы // Бухгалтерский учет. – 1988. – №6. – С. 9-11.
2. Стрельченко Н.Г. Контрольно-ревизионная диагностика и аудит капитальных вложений на сельскохозяйственных предприятиях (по материалам Контрольно-ревизионного управления Министерства сельского хозяйства Республики Беларусь); Автореф. дис. ... канд. экон. наук. М., 1995.
3. Мацкевичус Й.С., Лакис В.Й. Ревизия в системе экономического контроля. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 224 с.
4. Хмельницкий В.А., Смоленчук С.М. Контроль в строительстве // Бухгалтерский учет. – 1991. – №6. – С. 34-37.
5. Соболев М.М. Пути совершенствования обработки информации ведомственного контроля // Бухгалтерский учет. – 1984. – №2. – С. 14-15.
6. Какой быть контрольно-ревизионной службе (обзор писем) // Бухгалтерский учет. – 1988. – №2. – С. 27-29.
7. Пошюнас П.К., Куклянскис С.С., Зенякина Т.А., Толятене И.К. О подготовке методик ревизии по выявлению признаков хищений и установлению фактов недостач (излиш-

- ков) материальных ценностей // Выявление скрытых хищений: Сб. научн. трудов / Всесоюзный институт по изучению причин и разработке мер предупреждения преступности; Горьковская ВШ МВД СССР. Горький, 1981. 215 с.
8. Карев Г.М., Судакова В.А. Совершенствовать контрольно-ревизионную работу в легкой промышленности // Бухгалтерский учет. – 1987. – №3. – С. 20-23.
 9. Юлин А.И. Ведомственный контроль – на уровень задач перестройки // Бухгалтерский учет. – 1988. – №3. – С. 11-12.
 10. Страшевский А.Н. Финансовый контроль: взгляд специалиста // Бухгалтерский учет. – 1992. – №1. – С. 29-31.
 11. Рудый А.В. Повышать качество ведомственного контроля // Бухгалтерский учет. – 1984. – №1. – С. 23-24.
 12. Журко В.Ф. Совершенствовать контроль и проверку исполнения // Бухгалтерский учет. – 1985. – №11. – С. 23-26.
 13. Методологическому совету по контрольно-ревизионной работе – 10 лет // Бухгалтерский учет. – 1985. – №4. – С. 60-63.
 14. Данилевский Ю.А. Финансовый контроль и экономика // Бухгалтерский учет. – 1987. – №11. – С. 10-15.
 15. Соловьев Г.А. Направления перестройки контрольно-ревизионной работы // Бухгалтерский учет. – 1988. – №1. – С. 21-22.
 16. Лапухин Н.В., Широков В.Д. Оценка труда ревизоров // Бухгалтерский учет. – 1990. – №1. – С. 22-23.
 17. Бовыкин В.И. Новый менеджмент: (управление предприятиями на уровне высших стандартов: теория и практика эффективного управления). – М.: Экономика, 1997. – 368 с.
 18. Кундротас В.Ю. Об организации ведомственного контроля // Бухгалтерский учет. – 1988. – №2. – С. 26-27.
 19. Палецкий М.В. Эффективность ревизии // Бухгалтерский учет. – 1991. – №12. – С. 46-47.
 20. Оленышев С.П. Теоретические и методические основы оценки эффективности государственного финансового контроля // Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации. – 2001. – №1.
 21. Бурцев А.М. Об учебе ревизоров // Бухгалтерский учет. – 1990. – №8. – С. 13-14.
 22. Бульин Е.Е. Роль ведомственного контроля в борьбе за сохранность социалистической собственности // Бухгалтерский учет. – 1984. – №11. – С. 10-11.
 23. Крамаровский Л.М. Вопросы контроля и ревизии на страницах журнала // Бухгалтерский учет. – 1987. – №12. – С. 19-21.
 24. Максимова Г.В. Как готовить ревизоров // Бухгалтерский учет. – 1988. – №3. – С. 13.
 25. Заславский И.Г. О совершенствовании внутриведомственного контроля в машиностроении // Бухгалтерский учет. – 1988. – №3. – С. 14-15.
 26. Куранова Э.Д., Шрага И.Л. Актуальные проблемы латентных хищений // Выявление скрытых хищений: Сб. научн. трудов / Всесоюзный институт по изучению причин и разработке мер предупреждения преступности; Горьковская ВШ МВД СССР. Горький, 1981. 215 с.
 27. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности: постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. №696 // Собрание законодательства РФ. – 2002. – 30 сентября (с изменениями и дополнениями).
 28. Об утверждении Инструкции о порядке проведения ревизии и проверки контрольно-ревизионными органами Министерства финансов Российской Федерации: приказ Министерства финансов РФ от 14 апреля 2000 г. №42н // Финансовая газета. – 2000. – №23.
 29. Кундротас В.Ю. Контрольно-ревизионная диагностика в торговле: Автореф. дис. ... канд. экон. наук. – Л., 1990.
 30. Журко В.Ф. Совершенствовать контроль и проверку исполнения // Бухгалтерский учет. – 1985. – №11. – С. 23-26.
 31. Гаджиев Н.Г. Контроль: проблемы перестройки // Бухгалтерский учет. – 1990. – №4. – С. 19-21.
 32. Белуха Н.Т. Аудит: Учебник. Киев: Знання; КОО, 2000. (Высшее образование XXI века).

Городилов Михаил Анатольевич

РЕЦЕНЗИЯ

Планирование аудита представляет собой начальный этап аудиторской проверки. Этим обусловлена его важность: от правильной организации на начальной стадии проверки напрямую зависит будущий эффект от проведенных контрольно-аудиторских мероприятий. В связи с этим необходимо констатировать, что автором статьи выбрана очень актуальная, как с научной, так и с практической точки зрения тема, которая в систематизированном виде ранее не освещалась.

Проблема выбора наиболее оптимального портфеля ресурсов всегда очень остро проявлялась в ходе реализации задач, стоящих перед группой проверяющих. Причем это было характерно как для советской эпохи, так осталось и на сегодняшний день. Для аудиторских организаций и руководителей контрольно-ревизионных служб рекомендации, изложенные в работе, особенно важны, так как помогают первым получить конкурентные преимущества за счет правильной организации труда и, как следствие, сокращения издержек, связанных с выполнением контрольных мероприятий, а вторым – добиться наибольшей результативности проверок.

Работа выполнена на профессиональном уровне, с соблюдением всех требований к ее оформлению. Автором накоплен и проработан огромный массив информации (более 30 источников).

Импонирует то, что сложные вопросы, связанные, к примеру, с морально-психологическими аспектами контрольно-аудиторского процесса, представлены в доступной форме. Легкость и простота восприятия материала свидетельствуют о глубокой «внутренней» проработке проблемы.

Несмотря на отмеченные выше положительные моменты, работа не лишена и определенных недостатков. На наш взгляд, в работе недостаточно полно раскрыт вопрос планирования аудита в сравнительном аспекте международных и национальных нормативно-правовых актов. Основные выводы в работе получены из анализа опыта, приобретенного в советское время. Не отрицая важность полученных результатов, хотелось бы увидеть мнения также и зарубежных исследователей по данному вопросу. Однако отмеченный пункт не является принципиальным и не может рассматриваться в качестве препятствия для публикации представленной работы.

Структура, содержание и выводы работы позволяют констатировать, что исследование, проведенное Городиловым М.А., является актуальным, имеющим научную новизну и практическую значимость. В связи с этим подготовленная работа рекомендуется для опубликования в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Шешукова Т.Г., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой учета, аудита и экономического анализа Пермского государственного университета, академик МАН ВШ

4.2. LEGAL REGULATION OF AUDIT IN RUSSIA AND FOREIGN COUNTRIES: COMPARATIVE ANALYSIS

M.A. Gorodilov, Candidate of Science (Economic), the Senior Lecturer of Chair of the Registration, Audit and Economic Analysis

Perm State University, Russia

Any audit represents the system functioning with use labour, intellectual and material resources. Therefore each audit should be rationally organized, i.e. all elements of system are ordered, resulted in system interrelation. How correctly to organize audit, and what problems should be solved to the head of auditors? You will find answers to these questions from this article. The research has not only scientific, but also practical interest.

Literature

1. Y.S. Matskevichus, V.Y. Lakis. On reconstruction of control and auditing work // Accounting. – 1988. – № 6. – p. 9-11.
2. N.G. Strelchenko. Control and auditing diagnostics and auditing of capital investments in the agricultural enterprises (based on materials the Control and auditing department of the Ministry of agriculture of Republic Belarus): The dissertation author's abstract on competition of a scientific degree of Cand. Econ. Sci. M., 1995.

3. Y.S. Matskevichus, V.Y. Lakis. Revision in the system of economic control. – M.: Finances and statistics, 1988. – 224 p.
4. V.A. Hmelniyskiy, S.M. Smolenchuk. Control in the building industry // Accounting. – 1991. – № 6. – p. 34-37.
5. M.M. Sobolyev. Ways of improving processing the information of the departmental control // Accounting. – 1984. – № 2. – p. 14-15.
6. To what to be control and auditing service (survey of letters) // Accounting. – 1988. – № 2. – p. 27-29.
7. P.K. Poshynas, S.S. Kuklyanskis, T.A. Zenyakina, I.K. Tolyatene. On the preparation of the procedures of revision on the development of the signs of embezzlements and the establishment of the facts of the lack (surpluses) of material values // The development of the concealed embezzlements: Coll. scientific. Works / All-Union institute on the study of reasons and the development of the measures for warning criminality; Gorkiy Higher School MVD of the USSR. Gorkiy, 1981. 215 p.
8. G.M. Karev, V.A. Sudakova. To improve control and auditing work in the light industry // Accounting. – 1987. – № 3. – p. 20-23.
9. A.I. Yulin. Departmental control – to the level of the tasks of reconstruction // Accounting. – 1988. – № 3. – p. 11-12.
10. A.N. Strashevskiy. Financial control: the view of specialist // Accounting. – 1992. – № 1. – p. 29-31.
11. A.V. Rudyy. To increase the quality of the departmental control // Accounting. – 1984. – № 1. – p. 23-24.
12. V.F. Zhurko. To improve control and checking of performance // Accounting. – 1985. – № 11. – p. 23-26.
13. To methodological council for control and auditing work – 10 years // Accounting. – 1985. – № 4. – p. 60-63.
14. Yu.A. Danilevskiy. Financial control and the economy // Accounting. – 1987. – № 11. – p. 10-15.
15. G.A. Solovyev. Directions of reconstruction of control and auditing work // Accounting. – 1988. – № 1. – p. 21-22.
16. N.V. Lapukhin, V.D. Shirokov. Estimation of the labor of inspectors // Accounting. – 1990. – № 1. – p. 22-23.
17. V.I. Bovykin. New management: (management of enterprises at the level of the highest standards: theory and the practice of effective control). – M.: Economy, 1997. – 368 p.
18. V.Yu. Kundrotas. On the organization of departmental control // Accounting. – 1988. – № 2. – p. 26-27.
19. M.V. Paletskiy. Effectiveness of revision // Accounting. – 1991. – № 12. – p. 46-47.
20. S.P. Openyshev. Theoretical and systematic bases of the estimation of the effectiveness of state financial control // The bulletin of the Accounts Chamber of the Russian Federation. – 2001. – № 1.
21. A.M. Burtsev. On the studies of inspectors // Accounting. – 1990. – № 8. – p. 13-14.
22. E.E. Bulin. Role of departmental control in the fight for the safety of socialist property // Accounting. – 1984. – № 11. – p. 10-11.
23. L.M. Kramarovskiy. Issues of control and revision on the pages of periodical // Accounting. – 1987. – № 12. – p. 19-21.
24. G.V. Maximova. As to prepare inspectors // Accounting. – 1988. – № 3. – p. 13.
25. I.G. Zaslavskiy. On the improvement of intraorganizational control in machine building industry // Accounting. – 1988. – № 3. – p. 14-15.
26. E.D. Kuranova, I.L. Shraga. The vital problems of latent embezzlements // The development of the concealed embezzlements: Coll. scientific. Works / All-Union institute on the study of reasons and the development of the measures for warning criminality; Gorkiy Higher School MVD of the USSR. Gorkiy, 1981. 215 p.
27. On the assertion of the federal auditing rules (standards): the Decision of Government of the Russian Federation dated September 23, 2002. № 696 // the Meeting of Legislation of the Russian Federation. – 2002. – On September 30 (with the changes and the additions).
28. On the assertion of instruction about the procedure of revision and checking by the control and auditing departments of the Ministry of Finance of the Russian Federation: the order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated April 14, 2000. № 42n // Financial newspaper. – 2000. – № 23.
29. V.Yu. Kundrotas. Control and auditing diagnostics in the trade: The dissertation author's abstract on competition of a scientific degree of Cand. Econ. Sci.
30. V.F. Zhurko. To improve control and checking of performance // Accounting. – 1985. – № 11. – p. 23-26.
31. N.G. Gadzhiev. Control: the problems of reconstruction // Accounting. – 1990. – № 4. – p. 19-21.
32. N.T. Beluha. Audit: Textbook. Kiev: Znannya; KOO, 2000. (Higher education of the XXI-st century).