

4.2. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКИМ СУБЪЕКТОМ

Бекботова Л.А., к.э.н., доцент, заведующий кафедрой Бухгалтерский учет, анализ и аудит;
Майсигова Л.А., к.э.н., доцент, кафедра Бухгалтерский учет, анализ и аудит

Ингушский государственный университет

В статье рассмотрены различные подходы к определению сущности внутреннего аудита. В результате осуществленного анализа подходов к определению внутреннего аудита в научной и учебной литературе авторами выявлено несколько проблемных вопросов относительно трактовки сущности внутреннего аудита.

Дана авторская трактовка данному понятию и авторская классификация основных видов внутреннего аудита и определены задачи, которые выполняются в процессе проведения тематических проверок. Выявлена роль внутреннего аудита в системе управления экономическим субъектом.

Определено место службы внутреннего аудита в системе управления предприятием. Даны рекомендации по организации службы внутреннего аудита на предприятии по основным этапам. Приведены показатели качества внутреннего аудита на предприятии. Разработаны методологические основы организации внутреннего аудита на предприятии.

В настоящее время, в условиях быстрых изменений внешней среды, с развитием рыночной экономики для предприятий различных форм собственности стоит вопрос в усовершенствовании деятельности предприятия. Актуальным решением этих вопросов является создание службы внутреннего аудита, которая дает возможность повысить эффективность управления предприятием.

Вопрос внутреннего аудита рассматривали зарубежные и отечественные экономисты: Р. Адамс, А. Аренс, Дж. Лоббек, Л.М. Калистратов, П.Г. Пономаренко, А.Д. Шеремет и др. Тем не менее, место внутреннего аудита в системе управления экономическим субъектом и влияние результатов внутреннего аудита на эффективность деятельности предприятия исследовано недостаточно и имеет вопрос дискуссионного

характера.

Современные рыночные отношения довольно четко регламентируют то, что организация, которая желает быть конкурентоспособной на рынке, должна постоянно совершенствоваться и расширять свою деятельность. Доказательством этого являются расширения деятельности предприятий путем создания филиалов, отделений, дочерних предприятий и т.д.

Тем не менее, чем больше таких структурных подразделений возникает у предприятия, тем тяжелее осуществлять за ними контроль. Поэтому на таких предприятиях важно осуществлять два типа контроля: внутренний (внутрихозяйственный) контроль и внутренний аудит. По мнению авторов, систему внутреннего контроля необходимо рассматривать с точки зрения ее действенности, т.е. способности действовать, быть активной; ее результативности, т.е. способности давать приемлемый результат, итог своего действия и эффективности, т.е. способности быть и действенной и результативной [8, с. 82].

Если внутренний контроль на своем предприятии организует сам руководитель, то осуществление внутреннего аудита диктует материнская компания.

Обычно на каждом предприятии индивидуально избирается набор задач внутреннего аудита, тем не менее основными являются:

- аудит финансовой отчетности дочернего предприятия;
- оценка финансового состояния дочернего предприятия;
- соблюдение рационального распоряжения имеющимися активами;
- мониторинг качества управления дочерним предприятием.

Кроме того, как утверждают С.И. Жминько, О.И. Швырева и М.Ф. Сафонова: «Внутренний аудит – сегодня это не просто модно, а суровая необходимость, поскольку деятельность компаний, которые интегрируют мировые экономические процессы, должна отвечать мировым стандартам и требованиям» [16, с. 3].

Это подтверждает тезис о том, что внутренний аудит вводится лишь на мощных предприятиях, поскольку лишь в них, по мнению авторов, имеется шанс быть конкурентоспособными на международном рынке.

Исследование проблемных вопросов внутреннего аудита нуждается, прежде всего, в изучении сущности понятия «внутренний аудит». Это даст возможность понимать особенности организации и проведение внутреннего аудита на предприятиях.

Осуществление анализа и определений внутреннего аудита и выяснение его сущности приведено в табл. 1.

Таблица 1

ОПРЕДЕЛЕНИЕ СУЩНОСТИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В УЧЕБНОЙ И НАУЧНОЙ ЛИТЕРАТУРЕ

Источник	Трактовка внутреннего аудита
	Учебная литература
Алборов Р.А.	Внутренний аудит – это фактически внутрихозяйственный контроль [3]
Андреев В.Д.	Система контроля, которая организована в субъекте хозяйствования в интересах его владельцев (или руководства) и которая регламентирована внутренними документами. Внутренний аудит представляет собой независимую компетентную оценку финансово-хозяйственной и управленческой деятельности, которая осуществляется в самой организации, которая основана на системном научно обоснованном процессе объективного сбора, анализа и оценки свидетельств об экономических мерах и событиях с целью установления степени соответствия их установленным критериям эффективности работы, прогноза будущего развития, разработки рекомендаций [4]
Бакаев А.С.	Внутренний аудит – принятая хозяйствующим субъектом в интересах его участников (основателей) и регламентированная система контроля за поддержанием установленного порядка ведения бухгалтерского учета и

Источник	Трактовка внутреннего аудита
	получение другой информации, выполнением принятых в организации программ и планов в соответствии с законодательством при осуществлении хозяйственных операций [7]
Богомолов О.М., Голощапов М.О.	Составная часть общего аудита, организованного в экономическом субъекте в пользу его владельцев и регламентированного его внутренними документами относительно соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского учета, охраны собственности и надежности функционирования системы внутреннего контроля [10]
Бычкова С.М.	Элемент системы внутреннего контроля, организованный руководством предприятия в целях анализа учетных и других контрольных данных [14]
Ивашкевич В.	Внутренний аудит – это в основном ревизия производственно-хозяйственной деятельности, которая осуществляется силами и средством самой организации, которая подлежит проверке или ее вышестоящими инстанциями [17]
Калистратов Л.М.	Внутренний аудит – организованная экономическим субъектом, действующая в интересах руководителей или владельцев, регламентированная внутренними документами система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью система внутреннего контроля [18]
Мельник В.М., Пантелеев А.С., Звездин А.Л.	Внутренний аудит – это организованная в экономическом субъекте в интересах органов его управления и регламентированная его внутренними документами деятельность по проверке и оценке работы этого субъекта с целью установления надежности и эффективности функционирования отдельных составляющих системы внутреннего контроля [21]
Робертсон Дж.	Внутренний аудит – независимая оценка внутри организации для проверки и определения эффективности ее деятельности [25]
Сычов М.Г., Ильина В.В.	Внутренний аудит – деятельность относительно оценки работы, которая осуществляется внутри субъекта одним из его подразделений и регламентируется внутренними документами [28]
Научная литература	
Аренс Е.А., Лоббек Дж. К.	Внутренний аудит – это внутрихозяйственный аудит, который обеспечивает администрацию ценной информацией для принятия решений, которые касаются эффективного функционирования их бизнеса [5]
Бурцев В.В.	Внутренний аудит – регламентированная внутренними документами организации деятельность за контролем управления и разнообразных аспектов функционирования организации, которая осуществляется представителями специального контрольного органа в рамках помощи органам управления организации [11]
Додж Р.	Внутренний аудит является составной частью внутреннего контроля; осуществляется по решению органов управления организации для целей контроля и анализа хозяйственной деятельности [15]
Проданова И.А.	Внутренний аудит представляет собой независимую деятельность в организации по проверке и оценке ее работы в интересах руководителей. Цель внутреннего аудита – помочь сотрудникам организации эффективно выполнять свои функции [24]

Осуществив анализ работ отечественных и зарубежных исследователей относительно определения сущности внутреннего аудита, можно сделать вывод, что трактовка внутреннего аудита является довольно разнообразной. По мнению авторов, все эти определения имеют право на существование, хотя они и не лишены недостатков. Группировка подходов исследователей к определению сущности внутреннего аудита приведено в табл. 2.

Таблица 2

ПОДХОДЫ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ СУЩНОСТИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Подход	Авторы
Внутрихозяйственный контроль	Р.А. Алборов
Деятельность	М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин, Н.Г. Сычов, В.В. Ильина, В.В. Бурцев
Независимая оценка	Дж. Робертсон, В.Д. Андреев
Проверка	Л.М. Калистратов
Система контроля	А.С. Бакаев
Элемент системы внутреннего контроля	С.М. Бычкова
Составляющая общего аудита	А.М. Богомолов

В результате осуществленного анализа подходов к определению внутреннего аудита в научной и учебной литературе авторами выявлено несколько проблемных вопросов относительно трактовки сущности внутреннего аудита:

- отождествление внутреннего аудита и внутреннего контроля;

- неоднозначность определения понятий;
- неполнота определения понятий.

Авторами выявлено, что первые два проблемных вопроса пересекаются между собой в части возможности использования некоторых указанных определений и для внутреннего контроля.

Большей частью исследователи определяют внутренний аудит как независимую деятельность по проверке внутри предприятия, тем не менее такой подход присущ и при определении внутреннего контроля, поскольку при внутреннем контроле также осуществляются проверки. Авторы считают, что данный подход имеет право на существование, тем не менее его следует обосновать, подкрепив определением субъекта и объекта внутреннего аудита.

Некоторые авторы отмечают, что внутренний аудит заключается в оценке финансово-хозяйственной и управленческой деятельности, тем не менее, не говорят о том, на основе чего должна осуществляться такая оценка.

Из предоставленных определений наиболее точными авторами считает определение Богомолова А.М. и Голощапова Н.А., в соответствии с которым «внутренний аудит – это составная часть общего аудита, организованного в экономическом субъекте в пользу его владельцев и регламентированного его внутренними документами относительно соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского учета, охраны собственности и надежности функционирования системы внутреннего контроля» [10].

По мнению авторов, ни одно из приведенных определений не может существовать отдельно одно от дру-

гого по отношению к трактовке сущности внутреннего аудита. Поэтому авторы склоняются к тому, что определение внутреннего аудита должно содержать все названные выше категории в логическом объединении.

Таким образом, под внутренним аудитом авторы понимают систему осуществления проверок независимым органом (службой внутреннего аудита), организованную на предприятии с целью обеспечения его эффективного функционирования путем оценки, анализа и контроля деятельности предприятия и управленческого персонала в частности и соблюдение установленного режима или политики ведения бухгалтерского учета в результате проверки достоверности составленной финансовой отчетности.

В своем определении авторы акцентируют внимание на том, что целью внутреннего аудита является не просто предоставление вывода относительно достоверности составленной отчетности, но и оценка (определение степени эффективности деятельности предприятия), анализ (определение факторов, которые отрицательно влияют на деятельность предприятия) и контроль (разработка обоснованных рекомендаций и контроль за их соблюдением управленческим персоналом) деятельности предприятия. Следует отметить, что в работе службы внутреннего аудита необходимым является анализ деятельности управленческого персонала для предоставления вывода владельцам предприятия относительно того, насколько решение управленческого персонала положительно влияет на деятельность предприятия.

В целом логично, что владельцы предприятия интересуют потенциал развития предприятия. Информация, которая характеризует данный показатель, содержится большей частью в данных бухгалтерского учета, поэтому целесообразным является осуществление именно контроля за достоверностью и законностью ведения бухгалтерского учета на предприятии, поскольку от правильного и своевременного отображения операций на счетах бухгалтерского учета зависит не только финансово-имущественное состояние предприятия, но и суммы штрафов, наложенных на предприятие в результате несвоевременного расчета по долгам перед контрагентами, государством и т.п.

Таким образом, можно сказать, что в настоящее время внутренний аудит является системой по оценке состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля на предприятии.

Рассматривая современную интерпретацию определений, которые позволяют раскрыть сущность внутреннего аудита, необходимо обратить внимание на определение, приведенное на сайте Института внутренних аудиторов: «Внутренний аудит является деятельностью по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на усовершенствование деятельности субъекта хозяйствования. Внутренний аудит помогает предприятию достичь поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления» [32].

Современная трактовка понятия внутреннего аудита, которое приведено на сайте Института внутренних

аудиторов, позволяет сделать вывод, что внутренний аудит занимает ключевое место в системе корпоративного управления. Это обусловлено тем, что внутренний аудит в современном понимании рассматривается, с одной стороны, как деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, а с другой – это систематизированная деятельность, связанная с оценкой и формированием проектов решений, направленных на повышение эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления.

На основании изложенного авторы считают, что каждая из рассмотренных точек зрения имеет свое рациональное обоснование и определяет сущность и место внутреннего аудита в системе управления предприятием.

В настоящее время актуальной проблемой теории и практики внутреннего аудита является определение основных видов внутреннего аудита и определение задач, которые выполняются в процессе проведения тематических проверок.

Макоев О. считает, что аудит условно можно подразделить на управленческий аудит, который осуществляется в интересах руководства, и аудит, который осуществляется в интересах владельцев [20, с. 15]. При этом нерешенным остается вопрос, кто же должен проводить управленческий аудит, который осуществляется в интересах руководства, и аудит, который осуществляется в интересах владельцев.

На основании проведенного исследования научной литературы [9, 19, 22, 26, 31] приведена авторская классификация видов внутреннего аудита.

Первое – внутренний аудит отчетности. Основными задачами внутреннего аудита отчетности выступают: подтверждение точности результатов и достоверности данных, которые отображены в бухгалтерской, финансовой, статистической и управленческой отчетности; всесторонний контроль и анализ процесса формирования информационных массивов, которые могут быть представлены учетными и аналитическими данными, полученными в результате работы автоматизированных систем управления; контроль за операциями и процессами, результаты которых в дальнейшем подлежат отображению в отчетности.

Второе – стратегический внутренний аудит. Стратегический внутренний аудит направлен на решение ряда задач, связанных с оценкой, контролем и мониторингом ключевых экономических показателей деятельности (ключевых показателей эффективности).

Третье – операционный внутренний аудит направлен на оценку операционной деятельности организации. Внутренний операционный аудит ориентирован на решение задач, связанных с определением эффективности и результативности той или иной системы предприятия, а также влиянием той или иной операционной подсистемы на конечный финансовый результат:

- разработка рекомендаций, направленных на повышение эффективности осуществляемых операций и результативности бизнесов-процессов;
- поиск резервов и разработка мероприятий, направленных на мобилизацию ресурсов (активов) предприятия;
- оценка выполнения плановых показателей разными структурными подразделениями предприятия.

Четвертое – кадровый внутренний аудит (внутренний аудит управления персоналом). Направление и особенности осуществления кадрового внутреннего аудита (внутренний аудит системы управления персоналом) зависят от специфики деятельности организации. Кадровый внутренний аудит (внутренний аудит управления персоналом) направлен на решение следующих задач:

- соблюдение краткосрочных и долгосрочных целей системы управления персоналом;
- анализ и оценка существующей системы управления персоналом в целом с точки зрения ее соответствия требованиям трудового законодательства и стратегическим целям предприятия;
- оценка состояния синтетического и аналитического учета операций по оплате работы;
- определение оптимальной системы управления оплатой труда в организации;
- составление календарных планов и контроль за сроками повышения квалификации.

Пятое – внутренний аудит инновации направлен на формирование адекватной к постоянным изменениям условий хозяйствования системы информационно-обеспечения всех уровней управления, которая позволяет своевременно адаптировать функционирование организации к изменениям во внутренней и внешней среде, которые происходят в процессе внедрения инноваций. Внутренний аудит инноваций должен быть направлен на решение ряда ключевых задач:

- оценка эффективности от внедрения в систему корпоративного управления новых информационных систем и технологий;
- оценка и соотношение затрат, связанных с внедрением инновационных проектов и их прибыльностью (окупаемостью);
- достижение эффективного функционирования, устойчивости и максимального развития предприятия в условиях внедрения инноваций;
- разработка инновационных подходов к повышению эффективности использования интеллектуальных, производственных, материальных и трудовых ресурсов компании.

Выделенный перечень типичных задач внутреннего аудита инноваций может быть значительно расширен и зависит от видов деятельности, которые осуществляет субъект хозяйствования.

Шестое – внутренний аудит на соответствие (комплаенс-аудит). Это мониторинг деятельности компании и оценка соблюдения требований законодательства, внутренних документов организации и адекватность систем и внутренних процедур, применяемых для обеспечения соответствия этим требованиям. Основные задачи внутреннего аудита на соответствие:

- прогнозирование наступления комплаенс-риска и последствий, которые могут возникнуть и повлиять на финансовый результат и бизнес в случае изменения нормативно-законодательной базы Российской Федерации;
- осуществление мониторинга международных и государственных нормативно-правовых актов, которые регламентируют деятельность предприятия;
- разработка внутрифирменных рекомендаций, направленных на гармонизацию внутрифирменных стандартов, правил, положений и внутренних процедур предприятия с нормативно-законодательными актами РФ;
- консультирование управленческого персонала предприятия по вопросам соблюдения: нормативно-законодательных актов, договорных условий и внутренних процедур;

- осуществление контроля за соблюдением легитимности осуществляемых операций и получение доходов;
- мониторинг соблюдения корпоративной культуры согласно утвержденным внутрифирменным кодексам, стандартам и правилам.

Седьмое – внутренний аудит корпоративного управления направлен на решение узкопрофильных и специфических задач, связанных с предоставлением гарантий относительно эффективности системы управления. Данные гарантии достигаются в процессе разработки и принятия рекомендаций, направленных на повышение эффективности функционирования существующих систем управления с помощью мониторинга систем управления и оценки их эффективности. Внутренний аудит корпоративного управления должен быть направлен на решение задач, связанных с гармонизацией и построением в организации эффективной системы риск-менеджмента. Выделение внутреннего корпоративного аудита, с одной стороны, направлено на решение задач, связанных с усилением контрольных функций и этики поведения, а с другой – позволяет минимизировать отрицательные явления (предотвратить кризисные ситуации), способные повлиять на имидж корпорации или на финансовый результат деятельности предприятия.

Рассмотренные виды внутреннего аудита и перечень задач могут видоизменяться и дополняться в зависимости от принятой миссии, стратегии и целей, которые должны быть достигнуты организацией, в которой создается служба внутреннего аудита.

Наличие нескольких подходов к определению сущности, видов и места внутреннего аудита можно обосновать тем, что внутренний аудит в зависимости от сложности существующих на предприятии систем управления, а также в зависимости от утвержденных целей, стратегии, приоритетах, организационной структуры, системы делегирования полномочий и ротации персонала является индивидуальным.

Следует отметить, что внутренний аудит в системе управления предприятием может быть идентифицирован по таким признакам:

- обеспечение оперативного контроля за финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта;
- предоставление оперативной информации с целью принятия или корректирования принятых управленческих решений;
- предоставление независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на обеспечение высокого эффекта от осуществления финансово-хозяйственной деятельности, а также усовершенствование систем контроля, учета и управления;
- деятельность, направленная на повышение эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления;
- мониторинг бизнесов-процессов.

Выделенные признаки позволяют сделать вывод, что внутренний аудит необходимо рассматривать как независимый элемент в системе управления предприятием и, в свою очередь, он занимает центральное независимое от основателей и руководства предприятия место как в системе внутреннего контроля, так и в системе корпоративного управления.

Внутренний аудит в современных условиях играет важную роль в достижении как стратегических так и оперативных целей, которые направлены на повы-

шение конкурентоспособности и эффективное управление предприятием.

Внутренний аудит представляет собой вид независимой деятельности, который проводится на отдельном предприятии с целью установления фактического состояния дел субъекта хозяйствования и поиска эффективных решений существующих проблем [29, с. 17]. Составляющими внутреннего аудита на предприятии являются его организационное и методическое обеспечение. Организационная составляющая находит свое отображение в структурном построении аудиторской службы на предприятии, установлении сроков и масштабов проведения проверок. Методика проведения аудита состоит из специальных приемов, способов и инструментов осуществления аудиторского контроля.

Методика внутреннего аудита описывается тремя основными приемами [12]:

- установление фактических количественных измерений объекта аудита, которые выявляются в форме проведения инвентаризации материальных ценностей;
- сравнение фактических данных с плановыми показателями, которые предусматривают предыдущее построение текущих, оперативных и стратегических планов и вмещают ряд показателей, при исследовании которых можно с высокой точностью судить о ходе того или иного явления;
- метод оценки особенно актуальным является при ускоренных темпах инфляции, реорганизации или ликвидации предприятия, установлении фактов краж и т.п.

Критерием качества внутреннего аудита на предприятии выступают такие показатели, как полнота аудиторских проверок, сумма затрат на их проведение и экономическая эффективность, которая предусматривает установление приемлемого для отдельного предприятия соответствия между затратами на удержание аудиторской службы и средствами, которые удалось сэкономить в ходе продуктивной деятельности внутренних аудиторов [13]. Приведенные показатели имеют способность значительно колебаться в зависимости от конкретных особенностей предприятия и внешних рыночных условий. Именно поэтому в зарубежных странах практикуют разнообразные системы самооценки эффективности работы внутренними службами аудита, в частности введена должность «менеджера обеспечения качества», который занимается лишь проверкой качества внутреннего аудита [3].

По мнению авторов, для существенного улучшения аудиторских услуг соответствующие работники должны проявлять максимальную инициативу и заинтересованность процессом через высказывание предложений относительно выбора объектов проверок, методов и сроков проведения аудита как планового, так и внепланового. Работники аудиторской службы на предприятии, за которыми закреплен определенный участок аналитической работы, лучше ориентируются в своей определенной части работы, чем руководство предприятия, поэтому основой качества внутрифирменных аудиторских услуг выступает утвержденное в правовом порядке право работников принимать участие в планировании аудиторской деятельности.

Одним из методов контроля качества внутреннего аудита является процесс взаимных сверок, когда

один работник дает и проверяет задачу, порученную другому работнику и наоборот. Такая процедура уменьшает процесс привыкания к одинаковой работе, и таким образом помогает проявить механические ошибки. Для экономии финансовых ресурсов некоторые предприятия поручают проведение внутреннего аудита финансовым отделам и отделу контроллинга, в составе которых иногда создаются специализированные подразделения для осуществления аудиторских проверок. Внутренние аудиторы в определенной степени являются подконтрольными руководству предприятия, поэтому их мнение является менее объективным по сравнению с выводами внешних аудиторов, но при этом внутренний аудит владеет высшей степенью доверия в соблюдении принципа конфиденциальности [2].

В первую очередь служба внутреннего аудита ориентирована на защиту интересов владельца предприятия, который определяет его конкретные задачи. Основными критериями построения внутренней аудиторской службы на предприятии выступает область хозяйственной деятельности, в том числе специализация и размеры предприятия. Полное разграничение обязанностей работников бухгалтерии и внутренних аудиторов в большей мере характерно для крупных предприятий. Преимущества и недостатки внедрения постоянно действующей аудиторской службы на предприятии приведены в табл. 3.

Таблица 3

ПРЕИМУЩЕСТВА И НЕДОСТАТКИ ВО ВНЕДРЕНИИ ПОСТОЯННО ДЕЙСТВУЮЩЕЙ АУДИТОРСКОЙ СЛУЖБЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

Преимущества	Недостатки
1. Внутренний аудит – это эффективная система контроля за хозяйственной деятельностью субъекта хозяйствования	1. Не в достаточной мере выполняется принцип независимости аудитора
2. Оказывает содействие улучшению качества внешних аудиторских проверок	2. Существует возможность построения ошибочного представления внешних аудиторов о финансовом состоянии предприятия на основе ознакомления с отчетами внутренних аудиторов
3. Внутренним аудиторам нужно приложить меньше времени и усилий для выявления имеющихся отклонений	3. Внешние аудиторы могут с легкостью указать на просчеты не только рядовых работников, но и руководителя предприятия. Совет внешних аудиторов базируется на многообразном наблюдении за деятельностью других предприятий отрасли
4. Внутренний аудит лучше обеспечивает потребность предприятия в предыдущем, текущем и следующем контроле, тогда как внешний аудит в основном базируется на проверке готовых отчетных данных	4. Одноразовые аудиторские услуги со стороны стоят дешевле, чем постоянный контроль со стороны внутренних аудиторских служб

Одним из условий осуществления контроля за выполнением намеченной программы является процесс

построения стратегических и текущих планов. Планирование выступает основным и начальным этапом управления предприятием, а качественно проведенная аудиторская проверка оказывает содействие улучшению фактических показателей работы и поиска новых ориентиров развития предприятия. Принятие решения о создании внутренней аудиторской службы на предприятии возлагается на владельца и высшее руководство компании.

Проведение внутреннего аудита помогает установить достоверность информации, отображенной в отчетности, проявить имеющиеся отклонения учетных данных от фактических, что оказывает содействие улучшению эффективности процессов анализа, прогнозирования и планирования, и таким образом, работы предприятия в целом. Тем не менее, главным назначением службы внутреннего аудита выступает контроль деятельности всех структурных подразделений предприятия.

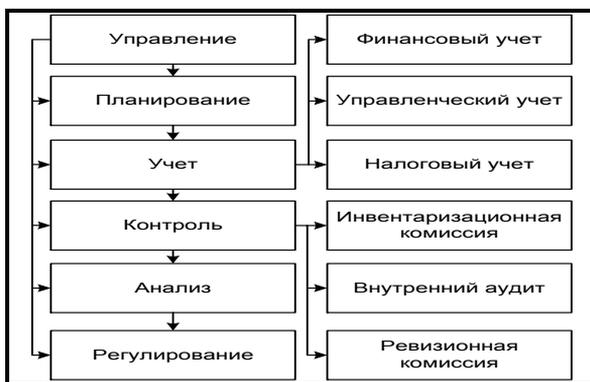


Рис. 1. Взаимосвязь основных составляющих системы управления на предприятии

На рис. 1 отображена взаимосвязь основных составляющих системы управления предприятием, в том числе и место службы внутреннего контроля.

Авторами предлагается следующий состав и структура службы внутреннего аудита на предприятии.

1. Руководитель службы (сертифицированный аудитор). Составляет график проверок всех подразделений, определяет состав группы для проверки, контролирует подготовку к проверке и документальное оформление результатов действий, осуществляет анализ финансово-хозяйственной деятельности, проводит консультации по отдельным вопросам, контролирует выполнение приказов и распоряжений руководителя предприятия по хозяйственным вопросам, составляет общий отчет о выполненной службой внутреннего аудита работе.
2. Специалист по расчетам. Проводит анализ финансовых потоков между подразделениями и главным предприятием, предоставляет консультации по финансовым вопросам, принимает участие в составлении общего плана и программы внутреннего аудита, в текущем контроле за финансовой деятельностью подразделений, составлением отчетов о результатах внутреннего аудита.
3. Специалист по документальным проверкам отчетности. Составляет план-график проверок подразделений, комплектуется выездную группу, организует и осуществляет текущий контроль работы с подразделениями, составляет общий план и программу внутреннего аудита, принимает участие в подготовке, непосредственно осуществляет и документально оформляет

результаты аудиторских действий, составляет отчет по результатам внутреннего аудита, организует и контролирует работу участников выездной группы внутренних аудиторов, проводит консультации, проверку выполнения приказов и распоряжений руководителя предприятия по финансово-хозяйственным вопросам.

Кроме этого, в службе внутреннего аудита целесообразно ввести должность аналитика. В обязанности такого специалиста входит прогноз результатов деятельности предприятия с учетом предпринимательского риска и факторов, как внешних, так и внутренних, которые могут повлиять на результаты деятельности предприятия, а также пути их оптимизации.

Результаты внутреннего аудита подаются руководству предприятия, которое в свою очередь при участии трудового коллектива, разрабатывает мероприятия по устранению и предотвращению повторения в будущем недостатков в хозяйственной деятельности предприятия, а также осуществляет организацию контроля за их выполнением. Таким образом, внутренний аудит помогает выявлению отрицательных явлений и слабых мест в хозяйственной деятельности предприятия, устанавливает причины их возникновения и помогает их устранить, а также предотвращает их повторение.

В общих чертах организацию службы внутреннего аудита можно рекомендовать проводить по следующим основным этапам:

- выявление и четкое определение ряда вопросов, для решения которых формируется служба внутреннего аудита, построения системы целей создания службы соответствующей политике предприятия;
- определение основных функций, которые необходимы для достижения поставленных целей;
- объединение однотипных функций в группы и формирование на их основе структурных единиц службы, которые специализируются на выполнении этих функций;
- разработка схем взаимоотношений, определение обязанностей, прав и ответственности для каждой структурной единицы, документальное отображение вышеприведенного в должностной инструкции и положениях о службе внутреннего аудита;
- объединение вышеуказанных структурных единиц в единое целое – служба внутреннего аудита;
- определение ее оргстатуса в соответствии с установленным набором целей, задач и функций структурных единиц, разработка и документальное закрепление Положения о службе внутреннего аудита;
- интеграция службы внутреннего аудита с другими единицами структуры управления предприятием;
- разработка внутрифирменных стандартов внутреннего аудита.

Что касается задач службы внутреннего аудита, предлагается к ним относить:

- предоставление рекомендаций по усовершенствованию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- проведение экспертизы финансовой и оперативной информации;
- обзор средства, которое использовалось для идентификации, измерения, классификации и информирования;
- подготовка обзора эффективности деятельности предприятия, в том числе не финансовых средств руководства;
- осуществление контроля за соблюдением законодательства и выполнением всеми подразделениями предприятия его внутренней политики относительно осуществления деятельности.

Функциональное назначение внутреннего аудита в значительной степени определяется его взаимосвязью

зью с контролем как составной части системы управления. Основными функциями системы внутреннего аудита на предприятии, по мнению авторов, выступают:

- контроль за правильностью составления финансовой, статистической, управленческой и налоговой отчетности;
- контроль деятельности структурных подразделений предприятия;
- надзор за работой систем управления и передачи информации;
- оперативный контроль основных видов деятельности предприятия.
- контроль за правильностью оформления, приема и отпуска материальных ценностей, оприходование, выдачи и перечисление денежных средств, создание и расходование собственного капитала;
- контроль за соблюдением правил финансовой деятельности, правильным созданием и распределением прибылей;
- анализ системы учета и внутреннего контроля;
- изучение бухгалтерской (финансовой) и операционной информации;
- изучение экономичности и эффективности управленческих решений на разных уровнях хозяйствования;
- анализ адекватности политики в сфере менеджмента;
- оценка качества информации;
- разработка проектов управленческих решений;
- проведение стратегического анализа;
- разработка финансовых прогнозов.

Кроме сугубо контролирующих функций, служба внутреннего аудита также может предоставлять помощь в решении проблемных вопросов структурным подразделениям предприятия, оказывать содействие улучшению качества внешних аудиторских услуг, на основе аудиторских выводов этой структуры часто строятся стратегические, текущие и оперативные планы организации [27].

Наиболее эффективным видом контроля и внутреннего аудита считается текущий контроль, в ходе которого уже известны определенные последствия начатых процессов, но в которые еще возможно внести поправки в утвержденные планы. Внешний аудит имеет ограниченные возможности относительно осуществления оперативных поправок и специализируется в основном на проверке отчетных данных. Время проведения плановых и внеплановых проверок должно определяться не только в связи с установлением специалистами высочайшей вероятности возникновения отклонений (в частности материально-ответственных лиц производственных подразделений предприятия целесообразно проверять при увеличении или уменьшении материальных ценностей в соответствующих подразделениях), в зависимости от фактического финансового состояния предприятия, но и при изменении внешних рыночных условий, в частности инфляционных процессах в стране.

Эффективность деятельности службы внутреннего аудита является важным фактором управления экономическим субъектом и зависит от его организационного статуса, компетентности, профессионализма, функциональных ограничений, уровня значимости. По мнению авторов, для эффективной деятельности внутреннего аудита необходимо создать четкую нормативно-законодательную базу, которая

будет оказывать содействие дальнейшему развитию аудита в РФ. Также необходимо обратить внимание на разработку внутрифирменных стандартов и правил, которые регламентировали бы деятельность служб внутреннего аудита для четкого определения прав и обязанностей работников службы, избежания путаницы в работе, определения сроков предоставления отчетной информации руководству по результатам проверок, формы предоставления документации и отчетов.

Правильно проведенная процедура аудита на предприятии предусматривает установление четких правил контроля качества внутреннего аудита и установление обязанностей работников данной сферы в должностных инструкциях. На организацию системы внутреннего контроля во многом оказывают свое влияние размеры и отраслевая принадлежность предприятия, причем построение аудиторской службы, ее функционально-организационная и иерархическая структура должны согласовываться с формами организации бухгалтерского, налогового и управленческого учета, принятых на предприятии, автоматизацией учетных процессов и квалификацией работников – аудиторов. Одним из способов повышения эффективности внутреннего аудита является взаимный контроль аудиторов и правильное построение системы оценки качества аудиторских услуг.

Литература

1. Адамс Р. Основы аудита [Текст] : пер. с англ. / Р. Адамс ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Аудит ; ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. Азарская М.А. Теория и методология обеспечения качества аудита [Текст] : автореф. дисс. ... д-ра экон. наук / М.А. Азарская. – М., 2009. – 452 с.
3. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли, АПК [Текст] / Р.А. Алборов. – М. : Дело и сервис, 1998. – 464 с.
4. Андреев В.Д. Практический аудит [справ. пособ.] / В.Д. Андреев. – М. : Экономика, 1994. – 366 с.
5. Арнс А. Аудит [Текст] / А. Арнс, Дж. Лоббек ; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
6. Аудит и контроллинг персонала организации [Текст] / под ред. проф. П.Э. Шлендера. – М. : Вузовский учебник, 2012. – 224 с.
7. Бакаев А.С. Бухгалтерские термины и определения [Текст] / А.С. Бакаев. – М. : Бухгалтерский учет, 2002. – 160 с.
8. Бекботова Л.А. Внутренний контроль в акционерных обществах [Текст] / Л.А. Бекботова // Экономический анализ: теория и практика. – 2003. – №11. – С. 80-86.
9. Бекботова Л.А. Организация внутреннего контроля в акционерных обществах [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук / Л.А. Бекботова. – М., 2003. – 27 с.
10. Богомолов А.М. Внутренний аудит. Организация и методика проведения [Текст] / А.М. Богомолов, Н.А. Голощапов. – М., 1999. – 192 с.
11. Бурцев В.В. Внутренний аудит компании: вопросы организации и управления [Текст] / В.В. Бурцев // Управление финансами предприятия. – 2003. – №4. – С. 35-49.
12. Булыга Р.П. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития [Текст] : монография / Р.П. Булыга, М.В. Мельник ; под ред. Р.П. Булыги. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 263 с.
13. Бычкова С.М. Аудит [Текст] / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Магистр, 2011. – 463 с.

14. Бычкова С.М. Аудит для руководителей и бухгалтеров [Текст] / С.М. Бычкова. – СПб. : Питер, 2003. – 384 с.
15. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита / Р. Додж. – М. : Финансы и статистика ; ЮНИТИ, 1992. – 224 с.
16. Жминько С.И. и др. Внутренний аудит [Текст] / С.И. Жминько, О.И. Швырева, М.Ф. Сафонова. – Ростов н/Д : Феникс, 2008. – 316 с.
17. Ивашкевич В.Б. Практический аудит [Текст] : учеб. пособие / В. Ивашкевич. – М. : Магистр, 2007. – 286 с.
18. Калистратов Л.М. Аудит [Текст] / Л.М. Калистратов. – М. : Дашков и К°, 2007. – 256 с.
19. Майсигова Л.А. Проблемы классификации видов контроля [Текст] / Л.А. Майсигова // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – №9. – С. 38-43.
20. Макоев О. Внутренний аудит: понятие и предназначение [Текст] / О. Макоев // Аудитор. – 1999. – №11. – С. 11-15.
21. Мельник В.М. и др. Ревизия и контроль [Текст] : учеб. пособие / В.М. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2004. – 520 с.
22. Никифорова Е.В. Отдельные методологические аспекты инновационного внутреннего аудита [Текст] / Е.В. Никифорова // Вектор науки ТГУ ; Сер. : Экономика и управление. – 2012. – №1. – С. 82-86.
23. Пономаренко П.Г. Бухгалтерский учет, анализ и аудит [Текст] / П.Г. Пономаренко. – Минск : Высшая школа, 2007. – 527 с.
24. Проданова И.А. Внутренний аудит, контроль и ревизия [Текст] / И.А. Проданова. – М. : Налог Инфо, Статус Кво 97, 2006. – 209 с.
25. Робертсон Дж. Аудит [Текст] : пер. с англ. / Дж. Робертсон. – М. : KRMG ; Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.
26. Северенкова Л.П. Внутренний аудит в рамках корпоративного управления [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук. – СПб., 2009. – 220 с.
27. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. – М. : Магистр, 2011. – 287 с.
28. Толковый словарь аудиторских, налоговых и бюджетных терминов [Текст] / под ред. Н.Г. Сычева, В.В. Ильина. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 272 с.
29. Шишкин В.Ю. Аудит и финансовый контроль [Текст] / В.Ю. Шишкин // Главбух. – 2008. – №3. – С. 17-24.
30. Шеремет А.Д. Аудит [Текст] / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 352 с.
31. Ячменникова Т.А. Внутренний аудит в системе управления предприятием [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук / Т.А. Ячменникова. – Саратов, 2006. – 206 с.
32. Институт внутренних аудиторов [Электронный ресурс] [сайт]. URL: http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/definition_of_internal_audit.

Ключевые слова

Внутренний аудит; контроль; аудиторская служба; управление; оценка.

Бекботова Лидия Ахмедовна

Майсигова Лейла Аюповна

РЕЦЕНЗИЯ

Нестабильность и кризисный характер внешней среды, а также необходимость освоения правил формирования и функционирования рынка, связанных с проводимыми в Российской Федерации и на местах экономическими реформами, подчеркивают актуальность выбранной темы исследования в настоящей статье.

Сложная и динамичная внешняя среда функционирования предприятий диктует острую необходимость разработки предупреждающих антикризисных стратегий для обеспечения их устойчивого развития. Все это обусловило необходимость появления новых аспектов бухгалтерского учета, анализа и контроля, призванных создать необходимое информационное обеспечение новых разнообразных форм пользователей информации. Новые требования к информационному обеспечению управления предъявляют повышенные требования к достоверности информации внутреннего контроля и внутреннего аудита. В настоящее время не получили последовательной разработки вопросы методического обеспечения применения аналитических процедур во внутреннем аудите и в аудиторской деятельности в целом.

В этой связи исследование вопросов методологии организации и проведения внутреннего аудита и контроля и стремление авторов внести определенный вклад в развитие методики комплексного анализа и контроля и их адаптации для целей и задач аудиторской проверки представляется весьма актуальным и своевременным. Это особенно важно, когда отечественная система учета и аудита переживают организационную перестройку по внедрению международных стандартов.

В этой связи научный и практический интерес представляют предложенный автором подход к процессу внутренней аудиторской проверки, основанный на активном применении аналитических процедур, внедрение которого в аудиторскую практику позволит обеспечить снижение трудоемкости проверок и повышение их качества и результативности.

Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и рекомендуется к опубликованию в открытой печати.

Алибеков Ш.И., д.э.н., профессор кафедры «Экономика и бухгалтерский учет» Кизлярского филиала Санкт-Петербургского государственного экономического университета.