

ИЗУЧЕНИЕ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

*Работа представлена кафедрой аудита и экономического анализа
Санкт-Петербургского торгово-экономического института.
Научный руководитель – кандидат экономических наук, доцент Е. И. Ширкина*

В статье рассматриваются понятие внутреннего аудита, формирование системы служб внутреннего аудита (СВА) на российских предприятиях, раскрываются причины их создания, дается общая характеристика структуры СВА. Подробно анализируются положения федерального стандарта аудиторской деятельности №29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита».

The author of the article considers the notion of internal audit and forming of the internal audit services system in Russian enterprises, reveals the reasons for their creation and gives general characteristics of the structure of these services. Provisions of the Federal standard of audit activity N 29 «Consideration of internal audit's work» are analysed in detail.

Развитие российских предприятий, приход иностранных инвесторов и зарубежных производителей на российский рынок, усиление конкуренции, стремление работать с

максимальной экономической отдачей и другие факторы заставляют многие компании реформировать свою внутреннюю организационную структуру, а также спо-

способствуют повышению роли корпоративного управления в компании, одним из инструментов которого является внутренний контроль. Как эффективно управлять организацией? Стремясь ответить на этот вопрос, руководители многих предприятий начинают задумываться о службах внутреннего аудита.

Внутренний аудит компаний

Сегодня службы внутреннего аудита существуют во многих средних и крупных компаниях, характеризующихся усложненной структурой и разнообразием видов деятельности. Растущий интерес к внутреннему аудиту обусловлен рядом факторов.

1. Внутренний аудит является одним из немногих доступных и в то же время недооцененных ресурсов, правильное использование которого может повысить эффективность компании.

2. Череда громких корпоративных скандалов, прокатившихся по США и Западной Европе, показала, что институт внешнего аудита может давать серьезные сбои. Вследствие чего терпят банкротства даже крупнейшие компании.

3. Внутренний аудит становится привлекательным для собственников компаний, которые отходят от непосредственного ведения дел, передавая бразды правления профессиональным менеджерам.

4. Внутренний аудит – это неотъемлемая часть отлаженного корпоративного управления, а также положительный сигнал для потенциальных инвесторов и кредиторов.

5. Многоуровневый аппарат управления создает проблемы обмена информацией, координации решений, увеличивает вероятность принятия различными звеньями управления решений, противоречащих друг другу. Внутренние аудиторы помогают идентифицировать и усилить слабые места в системах управления.

6. К факторам побуждающим компании к организации внутреннего аудита, в российских условиях добавляется еще желание

собственников и менеджмента упорядочить бизнес-процессы фирмы. Ведь в ряде случаев это может привести к весьма существенной экономии средств.

7. Внедрение Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в кредитных организациях.

8. Планы выхода в краткосрочной и среднесрочной перспективе на международные рынки капитала диктуют компаниям необходимость создания служб внутреннего аудита. В частности, правила крупнейших фондовых бирж предусматривают наличие в компании внутреннего аудита как обязательное условие внесения ценных бумаг компании в котировальные списки биржи.

В работах В. Петрова следует отметить, что до недавнего времени среди собственников и менеджеров российских предприятий не существовало четкого понимания роли и места служб внутреннего аудита в структуре бизнеса Г. Традиционно на российских предприятиях функционировали контрольно-ревизионные службы, которые обычно занимались двумя видами проверок.

Первый из них – внеплановая проверка, которая нередко проводилась по заказу руководства. Ее результаты были нужны для того, чтобы получить неоспоримые документальные подтверждения случаев нарушения тем или иным сотрудником установленных предписаний или порядков.

Второй вид проверок – это плановые, которые осуществлялись с целью контроля за выполнением внутреннего регламента в виде внутренних инструкций, распоряжений, приказов и т. п.

В последние годы во многих компаниях при реформировании своей внутренней организационной структуры и методов управления бизнесом осуществление внутреннего контроля происходит по двум направлениям:

1. Создание специальных служб или отделов внутреннего аудита в компании, либо ввод в штат хозяйствующего субъекта аудиторов.

Создание такого отдела:

- Позволит совету директоров фирмы или ее исполнительному органу управления наладить эффективный контроль за автономными подразделениями организации;
- Выявить резервы производства и наиболее перспективные направления развития посредством целевых контрольных проверок и анализа, проводимых внутренними аудиторами;
- Эффективно консультировать сотрудников финансово-экономических, бухгалтерских и иных служб в головной организации, ее филиалах и дочерних компаниях.

Любая деятельность внутри организации происходит в рамках двух систем. Одна – это операционная (организационная) система, построенная для достижения заданных целей. Другая – это система контроля, пронизывающая операционную (организационную) систему. Она состоит, в общем виде, из политики, процедур, правил, инструкций, бюджетов, системы учета и отчетности. Эта система направлена, в конечном итоге, на создание необходимых предпосылок и повышение вероятности того, что компания в целом и менеджеры компании в частности достигнут поставленных целей.

Конкретные направления деятельности отдела внутреннего аудита в организации зависят от целей создания отдела, размеров, организационной структуры, масштабов и видов деятельности организации, количества и региональной неоднородности месторасположения ее обособленных подразделений или дочерних компаний и т. д.

2. Создание общего центра обслуживания в холдинге или корпорации.

В рамках холдинга или корпорации часто объединены компании из разных отраслей. Нередко у них различная учетная политика, информационные системы и уровень компетентности персонала. Для собственников и инвесторов важно, чтобы каждая входящая в холдинг компания сосредотачивалась на своем виде деятельности. Таким образом, в составе холдинга

создают специализированные предприятия или подразделения, которые впоследствии становятся вспомогательными для остальных предприятий, входящих в холдинг. То есть, в рамках холдинга выделяют отдельный вид деятельности – общий центр обслуживания, для которого выделенный вспомогательный вид деятельности становится основным. Как показывает практика, в том числе и мировая, чаще всего, таким образом, выделяют функции по ведению бухгалтерского и налогового учета, а так же функции по осуществлению внутреннего контроля (аудита). Отдать их выполнение внешней организации рискованно, так как учетная информация может быть весьма ценной. Передав учетные и контрольные функции внутренней сервисной компании или общему центру обслуживания, каждое предприятие холдинга может сосредоточиться на более эффективном решении собственных бизнес-задач.

Организация, роль и функции внутреннего аудита определяются самим юридическим лицом (его руководителем, собственником) и зависят от выполняемых видов деятельности, объемов показателей финансово-хозяйственной деятельности, принятой системой управления и др.

Большинство стандартов внешнего аудита используются на отечественных предприятиях в качестве главного регулятора деятельности внутреннего аудита, так как законодательно отсутствуют стандарты, нормы и руководства по внутреннему аудиту. С помощью самостоятельно разработанных предприятием стандартов внутреннего аудита осуществляется регулирование его деятельности (права, обязанности и ответственность) и взаимоотношений с другими службами и специалистами во время проведения аудиторской проверки конкретного участка учета или подразделения. Стандарты внутреннего аудита являются конкретным руководством при проведении аудита и составлении программы проверок. Кроме того, они служат аудито-

ру подтверждением правильности выполнения процедур в случае возникновения спорных ситуаций в процессе аудита или после него.

На сегодняшний день существуют проблемы в развитии внутреннего аудита, так в Законе об аудиторской деятельности отсутствуют нормы, которые бы четко определяли необходимость становления и развития внутреннего аудита в отечественных компаниях и организациях. Стандарты профессиональной деятельности внутреннего аудита разрабатываются локально, то есть на каждом отдельном предприятии при наличии службы внутреннего аудита. Доверие же высокому качеству оказываемых профессиональных услуг возникает и поддерживается, когда в рамках данной профессии используются стандарты профессиональной деятельности. Стандарты внутреннего аудита позволили бы сформировать единые базовые установки, определяющие нормативные требования к качеству и надежности внутреннего аудита и обеспечивающие определенный уровень гарантии результатов деятельности внутренних аудиторов при их соблюдении.

Взаимодействие внешнего и внутреннего аудита

Если становление внешнего аудита в России, можно сказать, уже состоялось, то отечественный внутренний аудит и в профессиональном, и в законодательном, и в институциональном аспектах сегодня находится еще в состоянии развития. Следует отметить также отсутствие достаточного количества научно-практических разработок, посвященных внутреннему аудиту. В то же время активизируется взаимодействие внешнего и внутреннего аудита (стандарты внешнего аудита предусматривают использование работы внутренних аудиторов при проведении аудиторских проверок). В связи с этим возникает необходимость разработки системы критериев оценки последнего.

Изучение, оценка и использование работы внутреннего аудита в России проис-

ходит по двум направлениям: в общегосударственном масштабе и непосредственно на предприятиях.

Изменения на государственном уровне

Международный опыт показывает, что становление института внутреннего аудита проходит те же стадии, что и внешний аудит. Международные стандарты аудита (МСА) включают три документа, которые касаются темы использования аудитором работы, проведенной другими специалистами. Это МСА 600 «Использование работы другого аудитора», МСА 610 «Учет работы внутреннего аудита» и МСА 620 «Использование работы эксперта». На основе всех этих документов были разработаны российские правила (стандарты) аудиторской деятельности.

Так, Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 27.04.1999, Протокол № 3, было одобрено Правило (стандарт) «Изучение и использование работы внутреннего аудита». Это правило действовало до утверждения Правительством РФ 25.08.2006, Постановление № 523, федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита», которое устанавливает правила использования работы внутренних аудиторов. Данный стандарт является руководством для внешних аудиторов в части рассмотрения деятельности по внутреннему аудиту и ее влияния на работу внешнего аудитора.

Следует отметить, что стороннего эксперта обычно нанимает аудиторская компания. Именно она ставит ему задачу и может рассчитывать на то, что эксперт сделает то, что от него требуется. Сторонний аудитор, хотя и независим от основной аудиторской организации, работает по тем же стандартам и правилам. Что касается внутреннего аудита, то по ряду причин аудиторская организация не может принять результаты таких проверок сразу и безоговорочно: необходимы внимательное изуче-

ние и анализ работы службы внутреннего аудита данного экономического субъекта.

По сути, смысл Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» (далее ФПСАД № 29) сводится к тому, что в начале проверки аудиторы должны узнать, существует ли у аудируемого лица служба внутреннего аудита, если да, то рассмотреть вопрос о пользе, которую можно было бы получить, взаимодействуя с данной службой в ходе собственного аудита.

ФПСАД № 29 состоит из шести следующих разделов:

- Введение (общие положения);
- Объем и цели внутреннего аудита;
- Взаимоотношения между внутренним аудитом и внешним аудитором;
- Понимание и предварительная оценка внутреннего аудита;
- Сроки взаимодействия и координации;
- Оценка эффективности внутреннего аудита.

Проанализируем основные положения данного стандарта аудиторской деятельности.

Стандарт устанавливает единые требования для внешних аудиторов при рассмотрении работы СВА. Это необходимо для того, чтобы спланировать аудиторскую проверку и определить степень и время проведения необходимых процедур. В конечном счете, изучение работы СВА дает возможность оценить риск искажения в финансовой отчетности.

Во введении стандарта дается определение понятия – внутренний аудит. Термин «внутренний аудит» означает контрольную (оценочную) деятельность, осуществляемую внутри аудируемого лица его подразделением – службой внутреннего аудита (п. 3 ФПСАД № 29).

Далее рассмотрим более подробно основные разделы вышеуказанного стандарта.

Объем и цели внутреннего аудита

Порядок осуществления внутреннего аудита в конкретном аудируемом лице оп-

ределяется его руководством или собственниками. При этом им целесообразно исходить из таких факторов, как:

- Содержание и специфика деятельности предприятия;
- Объемы показателей его финансово-экономической деятельности;
- Сложившаяся система управления им;
- Состояние его внутреннего контроля.

К функциям внутреннего аудита относятся следующие элементы (п. 5 ФПСАД № 29):

а) Мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля (проверка и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, рекомендации по улучшению этих систем);

б) Исследование финансовой и управленческой отчетности (проверка бухгалтерской и оперативной информации, сведений и способов их получения и обработки; анализ точности и надежности учетных записей);

в) Контроль экономности, эффективности и результативности (включает также проверку наличия, состояния и обеспечения сохранности имущества; расследование случаев подозрения в злоупотреблениях);

г) Проверка соблюдения законодательных и нормативных актов, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства (разработка предложений по устранению недостатков и рекомендаций по повышению эффективности управления);

д) Проверка деятельности различных звеньев управления;

е) Оценка эффективности механизма внутреннего контроля, изучение и оценка контрольных процедур в филиалах, структурных подразделениях предприятия;

ж) Работа над специальными проектами и контроль за отдельными элементами структуры внутреннего контроля;

з) Оценка используемого предприятием программного обеспечения.

Взаимоотношения между внутренним аудитом и внешним аудитором

Практика аудита свидетельствует о тесном взаимодействии аудиторских служб предприятия и внешнего аудита. Взаимодействие с аудиторскими службами позволяет аудиторам, осуществляющим внешний аудит, лучше понимать деятельность предприятия, минимизировать количество повторных тестирований в ходе своей работы (п. 8 ФПСАД № 29).

Наличие службы внутреннего аудита повышает доверие со стороны внешних аудиторов к отчетности клиента, так как ими уже заранее предполагается наличие высокоэффективной системы бухгалтерского учета и контроля, способной препятствовать возникновению нарушений.

Хотя по содержанию деятельность внешнего и внутреннего аудита схожа, поскольку в ходе проведения и внутреннего, и внешнего аудита происходит проверка финансово-хозяйственной деятельности юридического лица, по характеру отношения, возникающие при осуществлении внутреннего аудита, существенно отличаются от отношений, связанных с проведением внешнего аудита.

В п. 9 ФПСАД № 29 отмечено, что аудиторская служба аудируемого лица является внутривнутрихозяйственным субъектом юридического лица. Правовое положение службы внутреннего аудита определяется локальными актами, принимаемыми самим юридическим лицом. Таким образом, отношения при внутреннем аудите – это вертикальные отношения, возникающие между подразделением юридического лица и юридическим лицом в целом и не обладающие достаточной степенью независимости.

Отношения, связанные с проведением внешнего аудита, являются отношениями горизонтальными и строятся на основе гражданско-правового договора, заключаемого аудиторской организацией с аудируемым лицом. Такие отношения являются независимыми, особенно в организацион-

ном и имущественном плане. Более того, отношения при внутреннем аудите нельзя отнести к предпринимательской деятельности, каковыми являются отношения по поводу внешнего аудита, осуществляемого на коммерческой основе.

Понимание и предварительная оценка внутреннего аудита

Прежде чем начать активно сотрудничать с внутренними аудиторами либо изучать и использовать результаты их работы, согласно п. 14 ФПСАД № 29 аудиторская организация должна сформировать свое мнение о деятельности данного подразделения по следующим основным критериям:

а) Организационный статус и подчиненность службы внутреннего аудита (СВА):

- положение СВА в системе управления компании (по решению какого органа была создана служба), интеграция отдела внутреннего аудита с другими звеньями структуры управления предприятием,

- возможность и способность сотрудников СВА соблюдать объективность и независимость,

- наличие или отсутствие обязанностей, прав и ответственности, документальное закрепление всего этого в должностных инструкциях и положениях о СВА, на основании какого внутреннего документа функционирует служба,

- отчитывается ли руководитель СВА непосредственно перед высшим руководством организации,

- имеет ли СВА возможность самостоятельно планировать объем и виды аудиторских процедур, а также подготавливать отчеты по результатам проверок,

б) Объем функций, то есть определение целей и задач внутреннего аудита в системе управления на всех степенях иерархии:

- распределение функций по отделам, исполняющим внутренний аудит в соответствии со степенью централизации и децентрализации управления хозяйствующим субъектом,

- ограничения, накладываемые руководством и/или собственниками компании на внутренний аудит,

- формирование средств внутреннего контроля, разработка регламентирующих документов (планов, бюджетов, инструкций и т. д.),

- разработка внутрифирменных стандартов внутреннего аудита.

в) Профессиональная компетентность, а именно качество работы сотрудников, осуществляющих внутренний аудит, определяется:

- степенью понимания ими деятельности предприятия, стоящих задач и отраслевых проблем,

- наличием опыта работы по соответствующим направлениям деятельности организации,

- опытом работы в области внутреннего аудита и наличием профессиональной квалификации,

- знанием вопросов бухгалтерского учета и аудита, осуществляемых в соответствии с требованиями российского законодательства,

- расчетом необходимого времени на выполнение контрольных работ и соответствующей численности исполнителей.

г) Профессиональная добросовестность и осмотрительность должна включать в себя следующие параметры:

- наличие и адекватность подготовки документации по внутренней политике и процедурам,

- анализ риска и выявление мошенничества в ходе аудиторских проверок,

- состояние рабочей документации, доходчивость и логическое построение информации,

- документирование аудиторских доказательств.

Предварительная оценка работы СВА позволяет внешним аудиторам определить, насколько они могут опираться в своей деятельности на результаты работы СВА, а также определяет возможность использо-

вать эти результаты и модифицировать характер, сроки и объем аудиторских процедур.

Сроки взаимодействия и координации

Сотрудничество между внешними и внутренними аудиторами осуществляется на различных этапах работы.

ФПСАД № 29 предусматривает ряд следующих действий, направленных на повышение эффективности совместной работы внутренних и внешних аудиторов (п. 15, 16):

- Взаимная координация планов аудиторской проверки;

- Обмен отчетами;

- Регулярные рабочие встречи;

- Свободный и открытый доступ к рабочей документации;

- Совместное представление отчетов руководству или собственникам аудируемого лица;

- Общий порядок документирования аудита.

Взаимная координация планов внутренних и внешних аудиторов включает:

- Рассмотрение и обсуждение плана работы службы внутреннего аудита за интересующий период;

- Определение порядка рабочих встреч;

- Предварительные договоренности о сроках совместных мероприятий и об особенностях совместной работы.

Внутренние и внешние аудиторы особенно заинтересованы в результатах работы друг друга:

- при использовании подготовленных блок-схем и описании систем бухгалтерского учета,

- когда проводится оценка установленных систем контроля с помощью анкет,

- осуществляя проверку контрольных процедур в системе бухгалтерского учета,

- в случаях проведения детального тестирования отдельных статей бухгалтерской и финансовой отчетности,

- при расширении сети филиалов и подразделений предприятия, повышении сложности проводимых хозяйственных и финансовых операций.

Для того, чтобы подтвердить профессиональную компетентность внутренних аудиторов, внешний аудитор должен проверить, надлежащим ли образом планируется аудит, подлежит ли надзору и оформляется ли документально. В связи с этим необходимо рассмотреть планы проверок, рабочие программы и рабочие документы.

Аудиторская организация должна иметь доступ к тем отчетам и материалам внутреннего аудита, которые могут представлять интерес для работы внешних аудиторов. При этом аудиторская организация может информировать руководителя службы внутреннего аудита об обнаруженных в ходе аудита резервах и возможностях повышения эффективности и надежности работы внутреннего аудита в будущем.

Как отмечает С. Н. Орлов, в процессе взаимодействия внешних и внутренних аудиторов работники СВА смогут приобрести полезные знания и соответствующие навыки.

Для достижения наиболее эффективного взаимодействия с внутренними аудиторами со стороны руководства экономического субъекта назначаются ответственные лица за данное взаимодействие.

Оценка эффективности внутреннего аудита

Если внешний аудитор принимает решение об использовании работы внутренних аудиторов, то необходимо провести детализированную оценку этой работы.

Оценка и тестирование работы внутреннего аудитора (п. 18 ФПСАД № 29) включает рассмотрение адекватности объема работы и соответствующих программ в неразрывной связи с оценкой системы внутреннего аудита. При этом рассматриваются такие вопросы, как:

- Сопоставление уровня компетентности и профессионализма (образования, знания, умения, навыков и личные качества) сотрудников СВА со сложностью поставленных аудиторских задач, процедурам и регламентам компании. Вдумчивый,

осторожный подход к проверке объектов контроля.

- Обеспечение высокого качества системы учета и сохранности материальных и нематериальных ценностей компании.

- Количество завершенных аудитов по сравнению с утвержденным руководством компании планом.

- Определение необходимого времени на выполнение контрольных работ и соответствующей численности исполнителей.

- Срок реализации работ СВА и подготовка отчетности, учет времени (почасовой план) аудиторской проверки.

- Тестирование конкретной работы аудитора, исследование уже проверенных при внутреннем аудите статей.

- Объективность выводов внутренних аудиторов, адекватность их рабочих документов полученным в ходе аудита результатам, достаточность аудиторских доказательств, наличие претензий по работе сотрудников СВА.

- Наличие рекомендаций по решению имеющихся и будущих проблем, предупреждение выявленных нарушений и искажений в области постановки учета, отчетности, документооборота и учетной политики.

- Процент выполненных рекомендаций СВА. Количество повторных аудиторских рекомендаций.

- Наличие специфических средств труда СВА: аудиторских стандартов, планов, рабочих программ, норм и руководств.

- Соблюдение внутренними аудиторами своих должностных обязанностей, кодекса этики и стандартов внутреннего аудита.

- Доступ сотрудников СВА к передовым технологиям и методикам проведения внутреннего аудита. Эффективное использование средств коммуникации и обладание достаточными знаниями в области компьютерной техники.

- Наличие программ повышения качества работы СВА.

- Расширение сферы услуг внутреннего аудита в системе управления организацией.

Выводы о работе службы внутреннего аудита внешний аудитор должен документировать. При этом предварительная оценка эффективности работы службы внутреннего аудита может быть пересмотрена.

Достоверность финансовой отчетности хозяйствующего субъекта в значительной мере зависит от эффективной работы службы внутреннего аудита, поскольку она в полной мере знает особенности операций, осуществляемых предприятием, владеет информацией о рисках. Эффективность проводимых внутренних аудитов можно определять оценкой результатов от выработанных совместно с работниками предприятия и реализованных предложений по улучшению деятельности системы в целом и отдельных процессов, в частности.

Следует отметить, что возникновение одного из наиболее перспективных направлений коммерческих организаций – созда-

ние СВА, привело к необходимости формирования и утверждения Правительством РФ единых требований для внешних аудиторов при рассмотрении работы СВА. Рассмотренный в статье стандарт является весьма полезным с точки зрения оценки эффективности работы СВА.

На первом этапе становления внутреннего аудита ввиду отсутствия стандартов, норм и руководств по внутреннему аудированию в качестве главного регулятора деятельности внутреннего аудита на данный момент используются федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности.

Базируясь на разработанные методики международных и национальных аудиторских стандартов, с учетом практического опыта предприятия и аккредитованные профессиональные аудиторские объединения продолжают работу по развитию и формированию теоретической и методологической базы для работы служб внутреннего аудита.

ПРИМЕЧАНИЯ

¹ *Петров В., Алексеева А.* Внутренний аудит в российских компаниях // «Финансовый директор». №4(22), 2004. С. 86–92.

² *Орлов С. Н.* Сочетание внешнего аудита с системой внутреннего аудита компании // «Аудиторские ведомости». №7, 2006.