

Внешний аудит и внутренний контроль: организация оптимального взаимодействия

© 2010 С.А. Бурдуковский

Поволжский государственный университет телекоммуникаций и информатики

E-mail: burdukovsky@ortpc-samara.ru

В статье описывается взаимосвязь систем внутреннего и внешнего контроля деятельности организации, механизмы обеспечения оптимального взаимодействия указанных систем контроля, необходимого для принятия эффективных управленческих решений.

Ключевые слова: контроллинг, аудит, система внутреннего контроля, система внешнего контроля, оптимальное взаимодействие, аудитор, метод.

Оптимизация затрат предприятиями в рамках антикризисных мер привела среди прочих мер к сокращению внутренних аудиторов. Поэтому построение оптимального взаимодействия систем контроллинга и внутреннего контроля с внешним аудитом руководство многих компаний рассматривает как действенный инструмент управления.

Задача менеджеров - управлять бизнесом и достигать поставленных целей наиболее эффективным способом. Успешность выполнения этой задачи в значительной степени зависит от того, обладает ли менеджер информацией, необходимой для принятия правильных управленческих решений, и существует ли эффективная система контроля выполнения принятых решений.

Определяющую роль в подготовке достоверной, необходимой и достаточной для принятия управленческих решений информации выполняет контроллинг. И не имеет значения, является ли эта функция в организации формализованной и выделенной в самостоятельное направление деятельности.

По определению Э. Майера, данному в работе "Контроллинг как система мышления и управления", контроллинг представляет собой, в широком смысле, систему обеспечения выживаемости предприятия в двух аспектах: в краткосрочном - оптимизация прибыли и в долгосрочном - сохранение и поддержание гармоничных отношений и взаимосвязей данного предприятия с окружающими его сферами: природной, социальной и хозяйственной.

Выполнение принятых решений входит в сферу интересов системы внутреннего контроля (СВК). Ее основные цели практически в любой организации понимаются сегодня как:

- снижение финансовых потерь при осуществлении деятельности;
- своевременная адаптация к изменениям во внутренней и внешней среде;

• сохранение и эффективное использование разнообразных ресурсов и потенциалов организации.

Существует также и система внешнего контроля - аудит. Исходя из определения Э. Майера, деятельность аудита напрямую связана с контроллингом аудируемой организации. Так, международные стандарты аудиторской деятельности (МСАД), в частности ISA 315, ISA 330, увязывают оценку аудиторских рисков и аудиторские процедуры по оцененным рискам с анализом надежности СВК аудируемых лиц с точки зрения возможного искажения финансовой отчетности.

В соответствии с МСАД анализ системы внутреннего контроля должен проводиться постоянно. Более того, с 2006 г. в МСАД вносятся изменения, предусматривающие ответственность руководства аудируемого лица за разработку, внедрение и поддержание системы внутреннего контроля, которая обеспечила бы представление достоверной финансовой отчетности.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности "Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом" гласит: основу внутреннего контроля экономического субъекта составляет контрольная среда, система бухгалтерского учета и средства контроля.

Следовательно, используемые руководством компании процедуры и методы управления, в том числе системы внутреннего контроля, очень важно донести до внешнего аудитора. С одной стороны, адекватное понимание этих процедур внешним аудитором поможет ему при планировании характера, временных рамок и объема аудиторских процедур. С другой стороны, высокопрофессиональный добросовестный аудитор, выполняя свою работу на протяжении многих лет, неизбежно становится знатоком лучших практик, процессов и техник в области систем внут-

ренного аудита, т.е. тех инструментов и особенностей их применения, которые дали отличные результаты в СВК какой-то иной организации и которые могут быть применены в аудируемой компании.

Внешний аудитор может быть экспертом в области повышения эффективности СВК, снижения затрат на ее внедрение.

Система внутреннего контроля

В перечне терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности, система внутреннего контроля определена как совокупность организационной структуры, методов и процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности. При этом она включает организованные внутри данного экономического субъекта и его силами надзор и проверку:

- соблюдения требований законодательства;
- точности и полноты документации бухгалтерского учета;
- своевременности подготовки достоверной бухгалтерской отчетности;
- предотвращения ошибок и искажений;
- исполнения приказов и распоряжений;
- обеспечения сохранности и имущества организации.

Для выполнения аудиторских процедур аудитор необходимо обладать знаниями о контрольной среде, которая предполагает выполнение функций управления и руководства. Очень важно знать также мнение, степень осведомленности и действия представителей собственника и руководителей компании относительно системы внутреннего контроля, их понимание значения такой системы для ведения бизнеса.

Контрольная среда

Контрольная среда является основой для эффективной системы внутреннего контроля, обеспечивающей поддержание дисциплины и порядка по всем направлениям деятельности организации.

При оценке контрольной среды аудитор рассматривает, каким образом внедрены в деятельность аудируемого лица следующие элементы:

- доведение до сведения сотрудников принципа честности, других этических ценностей и их поддержание;
- профессионализм;
- участие представителей собственника;
- философия и стиль работы руководства;
- организационная структура;

- распределение ответственности и полномочий;
- кадровая политика и практика.

Обязательное документирование особенностей системы бухгалтерского учета

Изучение и оценка особенностей системы бухгалтерского учета, изучение и оценка системы внутреннего контроля должны в обязательном порядке документироваться аудиторами в ходе аудиторской проверки. При проведении и документировании этой работы аудиторы могут использовать следующие методы:

- специально разработанные тестовые процедуры;
- перечни типовых вопросов для выяснения мнения руководящего персонала и работников бухгалтерии;
- специальные проверочные листы по схеме “да/нет”, “соблюдается/ не соблюдается”, “регулярно/нерегулярно/отсутствует”;
- блок-схемы реальных бизнес-процессов (как их понял аудитор) и графики фактического документооборота клиента.

Оценка результатов СВК

В абсолютном выражении результат действия системы внутреннего контроля представляет собой сумму экономии потерь, возникшую в связи с функционированием СВК:

$$R = L_0 - L_1,$$

где R - результат функционирования СВК;

L_0 - потери (убытки) в условиях отсутствия СВК;

L_1 - потери (убытки) при действующей СВК.

Для создания СВК требуются определенные затраты. Без учета инвестиций в создание СВК экономия предприятия от ее внедрения представляет собой разницу между результатом функционирования СВК и стоимостью ее поддержания:

$$E = R - C,$$

где E - экономия потерь (эффективность);

C - стоимость СВК.

Применение СВК принесет выгоду только в том случае, если результат ее функционирования будет превышать стоимость ее содержания: $E > 0$ или $R > C$.

Средства контроля

Наиболее часто встречаются следующие неизбежные ограничения системы внутреннего контроля:

- естественное требование руководством экономического субъекта того, чтобы затраты на осуществление контрольных мероприятий были

меньше тех экономических выгод, которые дает применение таких мероприятий;

- тот факт, что большинство средств контроля имеет своей целью выявление нежелательных хозяйственных операций, а не тех, которые являются необычными;

- свойство человека делать ошибки по небрежности, из-за рассеянности, неверных суждений или недопонимания инструктивных материалов;

- умышленное нарушение системы контроля в результате сговора сотрудников экономического субъекта как с другими сотрудниками, так и с третьими лицами;

- нарушение системы контроля вследствие злоупотреблений со стороны представителей руководства, ответственных за функционирование данных аспектов контроля;

- распространенная практика существенного изменения условий ведения хозяйственной деятельности или правил учета, в результате чего принятые контрольные процедуры могут перестать выполнять свои функции.

Систему бухгалтерского учета компании аудитор признает эффективной, если в ходе фиксации хозяйственных операций выполняются следующие требования:

- операции в учете правильно отражают временной период их осуществления;

- операции в учете зафиксированы в правильных суммах;

- операции правильно и в соответствии с действующими нормативными положениями и учетной политикой отражены на счетах бухгалтерского учета;

- зафиксированы детали операций, имеющие существенное значение для учета и отчетности;

- ограничена возможность появления злоупотреблений.

Для построения оптимальных взаимоотношений с внешними аудиторами важно, чтобы работа, выполняемая службой контроллинга на предприятии, не дублировала функции внешних аудиторов.

Не рекомендуется пользоваться услугами одного и того же аудитора (аудиторской организации) для проведения как внутренних аудиторских проверок, так и внешних, поскольку подобное совмещение может привести к конфликту интересов, тем более что в законодательстве некоторых стран подобное совмещение запрещено, например в США законом Сарбейнса - Оксли.

Повысит оптимальность построения взаимоотношений контроллинга, системы внутреннего контроля и внешнего аудита и координация усилий при проведении контрольных мероприятий. Она состоит в числе прочих в проведении встреч для обсуждения вопросов, представляющих взаимный интерес, обмена аудиторскими заключениями и письмами по управленческим вопросам и для выработки общего понимания методики контроля и терминологии.

Примерами средств внутреннего контроля, проверяемых на наличие аудиторами, могут быть:

- разрешительные подписи руководителя и (или) главного бухгалтера на документах;

- подпись главного (старшего) бухгалтера на проверенном им журнале-ордере;

- подготовка счетов-фактур (накладных) в нескольких экземплярах под копирку;

- сплошная нумерация создаваемых документов;

- регистрация документов в специальных журналах;

- подшивка копий документов в специальные папки;

- надлежаще организованный документооборот;

- встречные взаимопроверки бухгалтерских записей;

- сверки счетов;

- инвентаризация;

- внутренняя ревизия;

- периодический анализ состояния активов и расчетов.

1. *Рассказова-Николаева С.* Внешний аудит и внутренний контроль: организация оптимального взаимодействия // Экономика и жизнь. 2010. 19 мая.

Поступила в редакцию 28.10.2010 г.