

Н. В. МАМУШКИНА

ВНУТРЕННИЙ АУДИТ КАК ЭФФЕКТИВНЫЙ МЕТОД УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ

***Ключевые слова:** внутренний аудит, внутренний контроль, сельскохозяйственные организации, система внутреннего контроля.*

***Аннотация.** В статье рассматриваются понятия внутреннего контроля и внутреннего аудита, цели и задачи, которые решаются службой внутреннего аудита, элементы, характеризующие систему внутреннего контроля.*

В условиях рыночной экономики в сельском хозяйстве широкий круг пользователей, как правило, использует для принятия различных экономических решений данные, содержащиеся в учетной и отчетной информации, и часто решения основываются на недостоверной, не полной и необъективной информации.

Основными внешними факторами являются нестабильная экономическая ситуация, новые организационные формы хозяйствования, увеличение масштабов производства, изменения в законодательстве, действия конкурентов и партнеров, другие факторы. Внутренними факторами в организации, оказывающими влияние на достоверность предоставляемой информации, являются недостатки в системе бухгалтерского учета и налогообложения, организация слабого внутреннего контроля или его отсутствие.

Одним из важных направлений повышения уровня эффективного управления сельскохозяйственным производством является повышение качества учетной информации. Очевидным становится тот факт, что достоверная бухгалтерская (финансовая) отчетность создает возможность сознательного выбора экономических решений, оберегает от случайных деловых связей и операций с повышенным риском. Тем самым широкое распространение получил контроль в форме аудита [12].

Эволюцию мирового аудита как формы независимого контроля можно представить следующими стадиями развития:

- системно-ориентированный аудит, направленный на всестороннее изучение и анализ системы внутреннего контроля как ключевого

компонента, влияющего на качество бухгалтерского учета и финансовой информации, содержащейся в отчетности;

- подтверждающий, ориентированный на изучение аудит первичных документов и учетных регистров, а также подтверждение финансовой отчетности во всех существенных аспектах;

- аудит, базирующийся на риске и направленный на рассмотрение бизнеса клиента через анализ факторов, способных оказывать существенное влияние на финансово-хозяйственную деятельность экономического субъекта [3].

Теоретические подходы к определению и построению системы внутреннего контроля представлены в зарубежной и российской литературе. Несмотря на это, по нашему мнению, современных и практических подходов к построению системы внутреннего контроля с учетом российской специфики недостаточно.

По мнению К. К. Арабяна, системно-ориентированный аудит, основанный на изучении и анализе системы внутреннего контроля (СВК) хозяйствующего субъекта, в России не нашел своего развития, при этом он утверждает, что опыт аудиторских проверок, выстроенный на оценке СВК, носит формальный характер и требует качественного пересмотра.

Сотникова Л. В. характеризует внутренний контроль как систему мер, организованных предприятием и осуществляемых на предприятии с целью наиболее эффективного выполнения всеми работниками своих обязанностей при совершении хозяйственных операций. Внутренний контроль определяет законность этих операций и их экономическую целесообразность [11].

Так, по мнению К. К. Арабяна, система внутреннего контроля, существующая в компаниях и представляющая собой совокупность организационных мер, методик и мероприятий, направленных на повышение эффективности финансово-хозяйственной деятельности, часто носит формальный характер и не соответствует специфике и характеру деятельности большинства проверяемых компаний. Это вызвано в т. ч. тем, что ответственность за организацию ненадлежащей системы внутреннего контроля не прописана в нормативных актах, регулирующих бухгалтерский учет и налогообложение, а также отсутствием должной мотивации и заинтересованности со стороны руководства компании [3].

Система внутреннего контроля действительно играет ключевую роль при организации методики проведения проверки.

В российских и зарубежных нормативных документах рассмотрены понятия и функции системы внутреннего контроля (табл. 1).

Таблица 1 – Понятия и функции системы внутреннего контроля (СВК)

Источник	Понятие и функции СВК
Французская национальная компания бухгалтеров-ревизоров	Определяет внутренний контроль как «комплекс мер безопасности, устанавливаемый руководством в целях обеспечения защиты имущества, правильности и достоверности бухгалтерских записей, согласованного и эффективного осуществления операций, соответствия принимаемых решений политике руководства» [13]
Международный стандарт аудита № 400 МСА «Оценка рисков и внутренний контроль»	Система внутреннего контроля (СВК) включает политику и процедуры, принятые руководством субъекта проверки, для содействия в реализации целей управления, предусматривающих упорядоченное и эффективное ведение бизнеса: строгое соблюдение политики руководства, обеспечение сохранности активов, предотвращение и обнаружение фактов мошенничества и ошибок аккуратность и полноту бухгалтерских записей, и своевременную подготовку достоверной финансовой отчетности [14]
МСА № 315	Внутренний контроль – это процесс, осуществляемый лицами, допущенными к управлению компанией, менеджментом и др., призванный обеспечить разумную уверенность в том, что решены следующие задачи: по достижению надежности финансовой отчетности, эффективности и их соответствию применимому законодательству и иным нормативным актам [6]
Аудиторский стандарт № 5 США	Процесс, осуществляемый исполнительным и финансовым руководством компании или лицами, выполняющими подобные функции, и Советом директоров, прочим руководством и сотрудниками для обеспечения достоверности подготовки финансовой отчетности для внешних целей в соответствии с ОПБУ США (US GAAP) [13]
Кодекс Корпоративного поведения, рекомендованный ФКЦБ РФ	Система контроля за финансово-хозяйственной деятельностью предприятия направлена на обеспечение доверия инвесторов к обществу и органам его управления. Основной целью такого контроля является защита капиталовложений акционеров и активов обществ [2]

Продолжение таблицы 1

Согласно модели COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)	Внутренний контроль – это процесс, осуществляемый высшим органом предприятия, определяющим политику (например, советом директоров), управленческим персоналом высшего уровня (менеджментом) и всеми другими сотрудниками и в полной мере обеспечивающий достижение и реализацию предприятием стоящих перед ним задач. Ценность модели COSO заключается, прежде всего, в том, что во главу угла ставится ответственность руководства предприятия за состояние внутреннего контроля [13]
ФПАД № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом»	Совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности [1]
Хонгрэн Ч. Т., Фостер Д. Ж.	internal control – это комплекс бухгалтерского и управленческого контроля, который помогает обеспечить соответствие решений, принятых в организации, с реализацией их на практике. В любой организации независимо от типа, размера или формы собственности менеджеры и бухгалтеры должны знать элементы своей бухгалтерской системы и контроля [12]

При рассмотрении данных определений можно выделить следующие ключевые слова: сущность внутреннего контроля – управление, объект аудита – хозяйственные операции бухгалтерской финансовой отчетности, характер исследования – непрерывность, конечная цель – достоверность отражения данных.

Обобщая определения зарубежных и российских исследователей, внутренний контроль можно определить как процесс, посредством которого независимое компетентное лицо накапливает и оценивает информацию о финансово-хозяйственной деятельности организации с целью:

- формирования и контроля достоверной информации о ее бухгалтерской (финансовой) отчетности для принятия решений пользователями этой отчетности;

- оценки и мониторинга эффективности деятельности экономического субъекта (или бизнес-процессов);

- определения соблюдения действующего законодательства;

Согласно стандарту (ISO/CD 15531-1) «бизнес-процесс – структурированный набор действий, охватывающий различные сущности предприятия и подчиненный определенной цели» [7].

Система внутреннего контроля согласно Международного стандарта аудита № 400 МСА «Оценка рисков и внутренний контроль» состоит из контрольной среды и процедур контроля.

Контрольная среда формируется следующими основными аспектами или факторами: функциями совета директоров; стилем руководства; организационной структурой субъекта проверки и схемой его управления; методами наделения полномочиями и ответственностью; системой контроля со стороны руководства [14].

Согласно положениям МСА № 315 внутренний контроль включает в себя следующие элементы: контрольную среду, процесс оценки риска клиента, информационную систему, включая связанные с ней бизнес-процессы, относящиеся к подготовке финансовой отчетности и передаче информации, контрольные действия, имеющие отношение к аудиту, и мониторинг контрольных действий.

Основные понятия внутреннего контроля в документе COSO включают в себя:

- достоверность финансовой отчетности,

- эффективность деятельности,

- соответствие законодательству и требования регулирующих органов.

В федеральном правиле аудиторской деятельности № 8 (ФПАД) элементы системы внутреннего контроля состоят из:

- контрольной среды,

- процесса оценки рисков аудируемым лицом,

- контрольных действий,

- информационной системы,

- мониторинга средств контроля (табл. 2).

Таблица 2 – Элементы и компоненты системы внутреннего контроля модели COSO и ФПАД № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом»

Компонент /элемент	COSO	ФПАД № 8
Контрольная среда / контрольная среда	<p>Общий настрой организации относительно внутреннего контроля, влияющий на понимание ее сотрудниками важности контроля. Контрольная среда является основой для всех других компонентов внутреннего контроля и определяет дисциплину и структуру. К факторам, влияющим на контрольную среду, относятся: порядочность, этические принципы и компетентность сотрудников компании; управленческая философия и стиль управления; то, как руководство распределяет полномочия и ответственность, организывает и развивает людей; а также внимание, которое уделяется вопросам контроля советом директоров, и его указания</p>	<p>Включает позицию, осведомленность и действия представителей собственника и руководства относительно системы внутреннего контроля аудируемого лица, а также понимание значения такой системы для деятельности аудируемого лица</p> <p>Контрольная среда аудируемого лица оказывает влияние на сознательность сотрудников в отношении контроля. Она является основой для эффективной системы внутреннего контроля, обеспечивающей поддержание дисциплины и порядка</p> <p>К факторам, влияющим на контрольную среду, относятся: честность и другие этические ценности, профессиональные знания и умения сотрудников, участие собственника и стиль его работы, включая компетентность, орга-</p>

Продолжение таблицы 2

		низационная структура, распределение (разграничение) функциональных обязанностей
Оценка рисков/ процесс оценки рисков аудлируемым лицом	<p>Каждая компания сталкивается с множеством рисков, исходящих как извне, так и изнутри организации, которые должны быть проанализированы. Предварительным условием оценки рисков является установление целей, увязанных на различных уровнях и согласованных между собой.</p> <p>Оценка рисков – это выявление и анализ соответствующих рисков, угрожающих достижению целей; она создает основу для того, чтобы определить, как управлять этими рисками. Поскольку экономические, отраслевые, законодательные и операционные условия постоянно меняются, у организации должны быть механизмы выявления и устранения рисков, связанных с управлением изменениями</p>	<p>Риски могут возникать или изменяться в силу различных обстоятельств.</p> <p>Оценка рисков представляет собой процесс выявления и, по возможности, устранения рисков хозяйственной деятельности, а также их возможных последствий. При выявлении возможных рисков руководство рассматривает степень их важности, вероятность их возникновения и способы управления ими</p>
Средства контроля / контрольные действия	Правила и процедуры, которые помогают обеспечить выполнение указаний руководства	Включают политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руко-

Продолжение таблицы 2

	<p>Они помогают удостовериться в том, что принятые необходимые действия для устранения рисков достижения целей организации. Контрольные процедуры осуществляются во всей организации, на всех уровнях и во всех функциональных подразделениях. Они включают в себя целый ряд разнообразных мероприятий, таких как утверждение, одобрение, подтверждение, сверка данных, анализ производственных результатов, сохранность имущества компании и разграничение обязанностей</p>	<p>водства выполняются Контрольные действия включают различные методы и процедуры</p>
<p>Информация и коммуникация / Информационная система, в т. ч. связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности</p>	<p>Относящаяся к делу информация должна идентифицироваться, собираться и сообщаться сотрудникам той фирмы и в те сроки, которые бы позволили сотрудникам выполнять свои должностные обязанности. Информационные системы составляют отчеты, содержащие операционную и финансовую информацию, а также информацию о соблюдении установленных требований,</p>	<p>Информационные системы, связанные с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности, должны инициироваться, регистрироваться в бухгалтерском учете, включаться в отчетность</p>

	<p>что дает возможность управлять бизнесом и контролировать его. Они предоставляют данные, имеющиеся как в самой организации, так и информацию о внешних событиях, мероприятиях и условиях, необходимых для информированного принятия решений и внешней отчетности. Эффективная коммуникация также должна происходить в организации самым широким образом: сверху вниз, между разными подразделениями на одном уровне и снизу вверх. Все сотрудники должны получить четкий сигнал от руководителя высшего звена о том, что обязанность по соблюдению внутреннего контроля должна всеми восприниматься всерьез. Сотрудники должны осознавать свою роль в системе внутреннего контроля, а также то, как деятельность каждого из них связана с работой окружающих. Помимо этого, должно существовать эффективное общение с внешними сторонами,</p>	
--	---	--

	такими как клиенты, поставщики, регулирующие органы и акционеры	
Мониторинг / мониторинг средств контроля	<p>Система внутреннего контроля должна быть под постоянным наблюдением. Этот процесс предполагает оценку качества работы системы за определенный промежуток времени. Мониторинг достигается путем непрерывного наблюдения, периодической оценки или их комбинации. Постоянный мониторинг осуществляется в ходе операционной деятельности. Он включает в себя деятельность по управлению и наблюдению, а также другие действия сотрудников, предпринимаемые ими в ходе исполнения должностных обязанностей. Содержание и частота проведения периодических оценок в основном зависят от уровня рисков и эффективности процедур постоянного мониторинга. Недостатки системы внутреннего контроля должны сообщаться вышестоящему руководству, а</p>	<p>Контроль в режиме непрерывной работы. Мониторинг средств контроля представляет собой процесс оценки эффективного функционирования системы внутреннего контроля во времени. Мониторинг может включать регулярные надзорные мероприятия, проводимые руководством, использование информации, полученной извне, самостоятельные оценки надежности средств контроля, проводимые персоналом организации</p>

	наиболее серьезные нарушения – доводиться до сведения высшего руководства и совета директоров	
--	---	--

Разновидностями внутреннего контроля являются стратегический и управленческий аудит. Первый необходим компаниям, которые проводят оценку эффективности своей деятельности в существующей стратегии. Управленческий аудит направлен на решение различных организационных проблем и задач в процессе хозяйственной деятельности организации или диагностики его деятельности.

Существуют различные точки зрения на понятие «внутренний аудит», одни экономисты-ученые считают, что это «специальное подразделение, возглавляемое лицом, состоящим в штате предприятия, созданное для проведения независимого анализа и оценки финансово-хозяйственной деятельности, а также действий его функциональных служб и ответственных лиц» [8].

Внутренний аудит – принятая хозяйствующим субъектом в интересах его участников и регламентированная внутренними документами система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и получения иной информации, выполнением принятых в организации программ и планов, соответствием их поставленным целям и эффективности, сохранностью активов, соблюдением законодательства при осуществлении операций. Внутренний аудит тесно связан со всей системой учета, а его функции в значительной степени совпадают с контрольными функциями бухгалтерского учета организации и функциями внешнего аудита по осуществлению контрольной деятельности [12].

Это определение, по сравнению с предыдущим, уточняет цель и логику внутреннего аудита, системность его характера.

По мнению В. Н. Тунеговой, в последнее время интерес к внутреннему аудиту возрастает, что обусловлено рядом причин. Но в то же время бытует мнение, что для российской практики организация внутреннего аудита является делом новым и в силу своей законодательной необязательности ненужным. Этому способствует ряд причин:

1) необразованность нынешнего менеджера, который понимает аудит исключительно как проверку бухгалтерской отчетности, непонимание назначения и роли учета и контроля как инструмента повышения эффективности деятельности организации;

2) отсутствие необходимых теоретических разработок в области методологии и организации внутреннего аудита применительно к российским условиям;

3) недостаток нормативных документов, регулирующих деятельность внутренних аудиторов [12].

Внутренний аудит является частью системы внутреннего контроля предприятия и занимает особое место в этой системе. Обусловлено это тем, что внутренний аудит изучает эффективность деятельности системы внутреннего контроля в процессе проверок во всех сферах финансово-хозяйственной деятельности предприятия, дает оценку и рекомендации по совершенствованию внутреннего контроля.

Несколько иное определение внутреннему аудиту дает В. В. Бурцев, согласно которому: «Внутренний контроль организации – это осуществление субъектами организации, наделенными соответствующими полномочиями (субъекты внутреннего контроля), либо в автоматическом режиме, заданном указанными субъектами и под их управлением, следующих действий:

а) определение фактического состояния или действия управляемого звена системы управления организацией (объекта контроля);

б) сравнение фактических данных с требуемыми, т. е. с базой для сравнения, принятой в организации, заданной извне, либо основанной на рациональности;

в) оценка отклонений, превышающих предельно допустимый уровень, и степени их влияния на аспекты функционирования организации;

г) выявление причин данных отклонений [4].

Внутренний аудит является одной из составных частей внутреннего контроля, одним из наиболее дорогостоящих средств внутреннего контроля. Внутренний аудит может принимать различные организационные формы: он может быть организован на крупных и средних предприятиях как самостоятельное структурное подразделение, подчиняющееся непосредственно руководителю организации, а может быть организован как самостоятельное структурное подразделение головной организации, осуществляющее контроль за дочерними и зависимыми организациями [11].

Основной задачей внутреннего аудита является предоставление объективных гарантий, возникающих в процессе проверок, вследствие чего необходимо предельно аккуратно относиться к увеличению доли консультационной работы, чтобы избежать негативного влияния на последующую эффективность внутреннего аудита [5].

Внутренний аудит выполняет оценочную функцию, он служит для выявления слабых мест в системах управления, внутреннего контроля и управления рисками, для формирования рекомендаций по повышению эффективности этих систем и процессов. Сущность деятельности внутреннего аудита заключается в предоставлении гарантий и консультаций заказчикам в области управления рисками, внутреннего контроля, управления организацией. Наличие или отсутствие внутреннего аудита в публичной компании рассматривается как важный фактор эффективности деятельности [9].

Целью внутреннего аудита является предоставление и оказание помощи в осуществлении эффективного управления деятельностью организации.

Объектами проверки внутреннего аудита являются хозяйственные операции, использование ресурсов, состояния учета, отчетности и хозяйственного контроля и проверяются на соответствие установленной учетной политике и общеметодологическим положениям.

Задачами службы внутреннего аудита являются:

- контроль за выполнением требований к оформлению первичных документов, регламентирующих финансово-хозяйственную деятельность организации;

- обеспечение полноты, своевременности и точности отражения хозяйственных операций в первичных документах, учетных регистрах и на счетах бухгалтерского учета;

- контроль за использованием производственных ресурсов;

- контроль за соблюдением должностных инструкций, приказов и распоряжений;

- контроль за соблюдением требований Федеральных законов и актов РФ, субъектов РФ и полномочных органов местного самоуправления;

- контроль за формированием затрат по местам их возникновения и центрам ответственности;

- выявление причин отклонений от нормативов затрат и их виновников;

- контроль за качеством продукции животноводства, анализ причин его снижения [10].

Необходимо отметить, что задачи, стоящие перед внутренними аудиторами в организации, устанавливаются самостоятельно.

Международный институт внутренних аудиторов определяет внутренний аудит как деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование деятельности организаций. Внутренний аудит помогает до-

стичь организации поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления. Внутренний аудит – это один из наиболее эффективных способов контроля за деятельностью звеньев структуры экономического субъекта [8].

В результате рассмотрения различных подходов к определению внутреннего аудита предложена авторская трактовка, учитывающая особенности внутреннего аудита затрат и себестоимости продукции животноводства (молока): внутренний аудит – это система контрольных мероприятий, включающая аналитические процедуры на этапах аудиторской проверки, с целью соблюдения нормативных актов и проверки данных в бухгалтерской отчетности по элементам и статьям затрат и анализа хозяйственных операций.

Исследовав различные источники и мнения авторов по вопросам внутреннего аудита, мы пришли к тому, что есть необходимость и актуальность внутреннего аудита затрат на производство и себестоимости продукции животноводства в АПК, что позволит:

- контролировать затраты, связанные с производством продукции животноводства (молока),

- осуществлять органами управления организации хозяйственную деятельность в соответствии с принятой учетной политикой и требованиями действующего законодательства,

- снижать экономические и предпринимательские риски,

- эффективно предотвращать, обнаруживать и исправлять возникающие искажения.

Следует согласиться с мнением отдельных авторов, что необходимость внутреннего аудита как важнейшего звена в процессе управления сельскохозяйственной организации обусловлена следующими причинами:

- разнообразием видов сельскохозяйственной деятельности и усложнением организационной структуры,

- постоянными изменениями в Российском законодательстве,

- удаленностью структурных подразделений от головной организации,

- стремлением руководителей к получению и принятию оперативных решений на основе анализа информации о деятельности всех подразделений,

- повышением степени доверия к организации со стороны потенциальных и реальных партнеров.

ЛИТЕРАТУРА

1. Арабян К. К. Особенности развития российского аудита // Аудитор, 2011. № 3. С. 23.
2. Бурцев В. В. Организация системы внутреннего контроля в коммерческой организации / В. В. Бурцев. – М.: Экзмен, 2000. 320 с.
3. Комиссарова Е. С. Перспективы внутреннего аудита к 2012 г. // Управленческий учет, 2011. № 1. С. 107.
4. Коробков К. Н. Программная система управления бизнес-процессами предприятия // Программные продукты и системы, 2008. № 1. С. 39–41.
5. Коробова А. Международные стандарты аудита 315 / Аудит и налогообложение, 2006. № 10. С. 36–40.
6. Макаренко Е. Н. / Информационные потоки, формирующие процедуру внутреннего аудита: формат МСФО / Управленческий учет, 2011. №1. С. 94.
7. Мельник М. В. Аудит: учебник / М. В. Мельник – М. Экономист, 2004. 282 с.
8. Подольский В. И. Аудит: учебник для вузов / Под редакцией В. И. Подольского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. 260 с.
9. Правило (стандарт аудита) № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», утвержденные Постановления Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696.
10. Распоряжение ФКЦБ «О рекомендации к применению Кодекса корпоративного поведения» от 4 апреля 2002 г. № 421-р.
11. Сотникова Л. В. Внутренний контроль и аудит. Учебник / ВЗФЭИ. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000, 239 с.
12. Тунегова В. Н. Роль внутреннего аудита в повышении эффективности деятельности организации / Вектор науки ТГУ, 2010. № 4 (14). С. 268.
13. Хонгрэн Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: пер. с англ. / Ч. Т. Хонгрэн, Дж Фостер, под. ред. Я. В. Соколова – М.: Финансы и статистика, 1995. 416 с.
14. Юшкова С. Д. Предмет особого внимания: система внутреннего контроля // Аудитор, 2011. № 6. С. 40.

INTER AUDIT AS THE EFFECTIVE METHOD OF ORGANIZATION MANAGEMENT

Keywords: agricultural organizations inter audit, inter control, the system of inter control.

Annotation. In the article the definitions of inter control and inter audit, are considered, goals and tasks which are decided by the service of inter audit, the elements characterizing the system of inter control, are considered.

МАМУШКИНА НАТАЛЬЯ ВАЛЕРЬЕВНА – преподаватель кафедры бухгалтерского учёта анализа и аудита, Нижегородский государственный инженерно-экономический институт, Россия, Княгинино, (Buhngiei@yandex.ru).

MAMUSHKINA NATALIA VALER`EVNA – the teacher of the chair of Bookkeeping, the analysis and audit, the Nizhniy Novgorod state engineering-economic institute, Russia, Knyaginino, (Buhngiei@ yandex.ru).
