ИССЛЕДОВАНИЕ

Товсултанова Л.Г. [1, 2]

[1] *Московский государственный университет экономики, статистики и информатики*

[2] *Грозненский государственный нефтяной технический университет им. академика М.Д. Миллионщикова*

Оптимизация механизма проведения внутреннего аудита управленческой отчетности

АННОТАЦИЯ:

Обоснована рациональность проведения внутреннего аудита в четыре этапа, и предложено оптимальное количество и соотношение мероприятий по осуществлению внутренней аудиторской проверки. Предложена и обоснована целесообразность классификации выявленных в ходе внутреннего аудита несоответствий/ошибок по степени критичности на критичные, спорные и незначительные. Доказана важность обособления этапа последующего контроля и анализа по результатам внутренней аудиторской проверки. А также обусловлена некорректность выделения в отдельный этап процедуры определения степени аудиторского риска.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: *внутренняя аудиторская проверка, этапы внутренней аудиторской проверки, постпроверочный контроль, степень критичности аудиторских замечаний*

JEL: *C61, L21, M42*

ДЛЯ ЦИТИРОВАНИЯ:

Товсултанова, Л.Г. (2015). Оптимизация механизма проведения внутреннего аудита управленческой отчетности. *Российское предпринимательство, 16*(20), 3451–3460. doi: 10.18334/rp.16.20.1998

Товсултанова Любовь Гиляниевна, аспирант по специальности «Бухгалтерский учет и статистика», Московский государственный университет экономики, статистики и информатики; старший преподаватель кафедры «Финансы, кредит и страхование», Грозненский государственный нефтяной технический университет им. академика М.Д. Миллионщикова (kbgjirf76@mail.ru)

ПОСТУПИЛО В РЕДАКЦИЮ: 14.09.2015 / ОПУБЛИКОВАНО: 30.10.2015

ОТКРЫТЫЙ ДОСТУП: http://dx.doi.org/10.18334/rp.16.20.1998

(c) Товсултанова, Л.Г. / Публикация: ООО Издательство "Креативная экономика"

Статья распространяется по лицензии Creative Commons CC BY-NC-ND (http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/)

ЯЗЫК ПУБЛИКАЦИИ: русский

Введение

Совершенствование системы внутреннего контроля и деятельность по организации и оптимизации систем и служб внутреннего аудита в целях управления приобретают все большую актуальность в последние десятилетия. Зарождение аудиторской деятельности началось еще в 90-е годы прошлого столетия, но до сих пор аудит является новой, еще не имеющей четкой исчерпывающей законодательной и методической базы деятельностью, особенно в сфере внутреннего аудита.

По этой причине теория и практика внутреннего аудита во многих ключевых вопросах либо не имеет достаточно подготовленной базы организации и проведения, либо «обрастает» излишними элементами, формами, этапами, способами классификации и т.п.

В этой связи необходимо сказать об этапах проведения внутреннего аудита. Единого мнения по количеству этапов внутреннего аудита нет.

Общепринято, что внутренний аудит следует проводить как минимум в три этапа и, хотя у разных авторов они могут иметь индивидуальные в лексическом смысле названия, обычно это следующие этапы: подготовка, проведение, завершение. Некоторые авторы увеличивают число этапов проведения внутреннего аудита до пяти и даже более.

В целях наиболее эффективного управления рационально считать методику и практику проведения внутреннего аудита четырехэтапной (подготовка, проведение, завершение, постпроверка), так как нелогично не проводить постпроверочный контроль по результатам внутренней аудиторской проверки или выделять его в отдельную систему. Кроме того, излишнее дробление этапов может привести к путанице в процессе реализации аудиторской проверки в связи с необходимостью применения большего количества документов и, как следствие, привлечения большего количества специалистов и исполнителей, что неизбежно приводит к дублированию.

Разработка и определение поэтапных действий по осуществлению внутренними структурами аудиторской проверки являются основой организационных мероприятий, предваряющих проведение внутреннего аудита. Особенно важно предварительно установить оптимальную последовательность и количество мероприятий

(процедур) при подготовке к проведению внутреннего аудита управленческой отчетности (*рис.*).

Итак, *во-первых*, аудиту должна предшествовать подготовка, включающая такие предпроверочные мероприятия, как:

1. Укомплектование состава рабочей комиссии по внутреннему аудиту, утвержденного приказом руководителя, в котором должен быть оговорен срок проведения проверки (включая первый и последний дни).

Особое значение на данном этапе имеет составление примерного плана-графика или программы проведения внутреннего аудита с разбивкой этапов по срокам, участкам и ответственным лицам. Данный план может подвергаться незначительной обоснованной корректировке в ходе проведения аудита. Целесообразно на этапе формирования плана учесть возможность такой необходимости и обеспечить его максимальную гибкость по параметрам. Например, возможность перемещения сроков по этапам и объектам, возможность замены ответственных лиц и делегирования полномочий в случае производственной необходимости (временная нетрудоспособность и др. причины) и т.п.

2. Подготовка и изучение нормативно-правовой и методической базы по внутреннему аудиту, по бухгалтерскому учету в целом и по управленческому учету и отчетности в частности.

Необходимо также ознакомить с данной базой и приказом о проведении аудита специалистов на местах, что поможет установить профессиональный контакт с ними и избежать недоразумения при возникновении спорных вопросов.

3. Запрос, сбор и предварительное обобщение частичной информации об объекте проверки. В данном случае информация по характеру использования может подразделяться на ознакомительную и аналитическую. Ознакомительная часть информации подлежит ознакомлению и изучению, чтобы иметь понятие о проверяемом объекте и предмете аудита. Аналитическую часть информации необходимо подвергнуть анализу путем предпроверочного тестирования имеющейся информации и применения при возможности и целесообразности элементарных математических приемов и методов сравнения. Такой анализ позволит иметь предварительное представление о текущем состоянии проверяемого объекта и предмете аудита.

Товсултанова, Л.Г. (2015). Оптимизация механизма проведения внутреннего аудита управленческой отчетности. *Российское предпринимательство, 16*(20), 3451–3460. doi: 10.18334/rp.16.20.1998

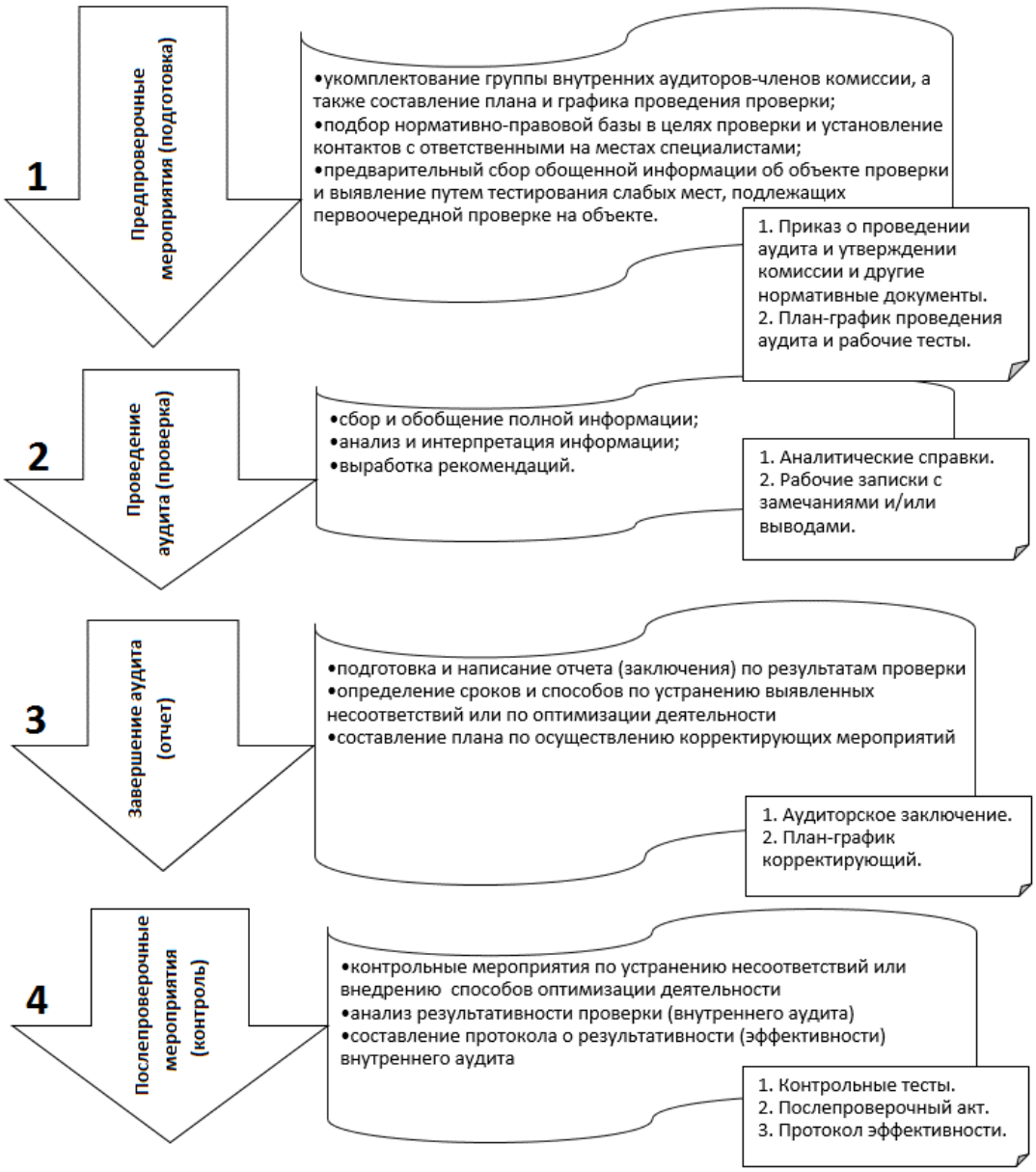


Рисунок. Этапы организации и проведения внутреннего аудита (завершенный цикл внутреннего аудита)

При проведении тестирования слабых мест, подлежащих первоочередной проверке на объекте, логичной является проверка внутренней отчетности, имеющей по экономическим показателям наименьшую эффективность и/или негативные (отрицательные) значения по результатам оценки специалистов проверяемого объекта. Следующими подлежат проверке показатели, имеющие максимальные и/или минимальные значения в сравнении со средними по объекту

проверки независимо от их влияния на экономический или финансовый результат.

На этом этапе необходимо ознакомиться с положением о проверяемой структуре (отделе), штатом и материально-ответственными лицами проверяемого отдела, а также их должностными обязанностями. Кроме того, обработка аналитической информации даст сведения об основных показателях проверяемого объекта и их соотношении.

Во-вторых, проведение аудита связано с реализацией мероприятий (процедур) непосредственной проверки объекта и предмета аудита, таких как:

1. *Сбор и обобщение полной основной и дополнительной учетной информации*. Содержащую информацию отчетность и первичные учетные документы необходимо группировать по центрам и местам ответственности, или по видам имущества и источникам его формирования, или по хозяйственным операциям и процессам и обязательно в хронологическом порядке. В этом случае возможно составление реестра изучаемой отчетности по признакам группировки информации и предварительных информационных справок с прямыми ссылками на источник информации. Дополнительно можно указать ответственных специалистов, предоставивших и получивших информацию.

2. *Обработка и анализ информации*. После грамотной группировки информации она подлежит адекватному анализу в необходимом объеме и интерпретации с использованием известных в учете и экономическом анализе приемов и методов. Даже если такой анализ осуществлялся специалистами проверяемого объекта, необходимо подвергнуть его дополнительной проверке. В ходе данных мероприятий составляются рабочие аналитические записки и справки, интерпретирующие анализируемую информацию и наглядно ее представляющие.

3. *Выработка рекомендаций и составление рабочих записок* с замечаниями и выводами по участкам проверяемого объекта с указанием ответственных лиц и сроков завершают этап непосредственной проверки.

В-третьих, заключительным этапом непосредственно проверки является завершение аудита и составление отчета по его результатам.

Подготовка и написание аудиторского заключения по внутреннему аудиту осуществляются на основании предварительно

составленных рабочих записок с выводами, замечаниями по выявленным несоответствиям (если таковые есть) и рекомендациями.

На этом этапе важно определение сроков и способов устранения выявленных несоответствий, если таковые имеются, и/или оптимизации деятельности.

Рекомендуется также представить ответственным по проверяемому объекту лицам план-график по осуществлению корректирующих мероприятий или мероприятий по оптимизации деятельности, в котором необходимо ориентировочно указать (по согласованию с руководителем проверяемого объекта) поэтапные сроки исполнения и исполнителей.

В-четвертых, для полного завершения цикла внутреннего аудита необходимо провести послепроверочные мероприятия.

Контрольные мероприятия по устранению несоответствий или внедрению способов оптимизации деятельности являются обязательными после завершения проверки и истечения сроков, установленных на корректирующие или оптимизирующие деятельность действия. Послепроверочный контроль позволит оценить своевременность и полноту исполнения мероприятий по устранению выявленных внутренними аудиторами недостатков и нарушений, для отражения которых целесообразно составить послепроверочный акт.

Контроль и анализ результативности внутреннего аудита осуществляется по истечении сроков по внедрению рекомендаций по результатам внутреннего аудита или устранению несоответствий, выявленных в ходе внутреннего аудита.

Для осуществления такого анализа необходимо разработать и использовать контрольные тесты и/или специальные показатели с целью обеспечения наглядности и объективности оценки степени эффективности имевшей место процедуры внутреннего аудита.

По результатам контроля и данным анализа результативности внутренней аудиторской проверки следует составить протокол или отчет об эффективности внутреннего аудита. Протокол должен содержать наглядную информацию в количественных и качественных показателях о затраченном времени и других материальных и финансовых ресурсах, а также о полученном эффекте.

По завершении цикла внутреннего аудита результаты аудиторской проверки и сам факт ее проведения необходимо зарегистрировать в книге учета аудиторских проверок.

Постпроверочный контроль имеет большое значение при планировании и организации следующей очередной аудиторской проверки. Он позволяет оптимизировать деятельность по осуществлению внутреннего аудита, минимизировать затраты на ее проведение и повысить эффективность путем формирования и применения более адаптированной техники и методики проведения внутреннего аудита. Поэтому так важно включение заключительного контроля в предварительное поэтапное планирование внутреннего аудита в момент его организации.

По несоответствиям, выявленным в ходе аудиторской проверки, если таковые имели место, необходимо обязательно в отчете аудитора сделать замечания, даже если они незначительны. Вообще в аудите замечания (ошибки) приято оценивать как существенные или несущественные. Юридическую подоплеку ошибок в плане их преднамеренности или непреднамеренности в данном случае не принимаем во внимание. Такое деление не вполне достаточно применительно к внутреннему аудиту системы управленческого учета и управленческой отчетности. Связано это с тем, что не все несоответствия и неточности могут иметь количественное выражение как, например, в финансовом учете. В управленческом учете многие отклонения могут носить качественный характер и не поддаваться точной количественной оценке как, например, возможное отсутствие какого-либо учетного регистра.

Кроме того, некоторые несущественные сами по себе ошибки при оценке бухгалтерского учета и отчетности могут в сумме и даже в отдельности носить отрицательный кумулятивный эффект для системы управления. Еще одним важным моментом, свидетельствующим о недостаточности только двоякой оценки ошибок (несоответствий) во внутреннем аудите, является то, что управленческий учет точно так же, как и внутренний аудит, осуществляется исключительно в интересах собственника. Следовательно, в большинстве случаев собственнику самому следует оценивать важность и значимость несущественных на первый взгляд с точки зрения аудита в целом ошибок и расхождений (несоответствий).

Таким образом, данные обстоятельства свидетельствуют о настоятельной необходимости подразделения замечаний по несоответствиям (ошибкам) в зависимости от степени критичности и необходимости корректирования и устранения несоответствий. По

названному признаку несоответствия и в соответствии с ними ошибки, равно как и замечания, целесообразно классифицировать как критичные, спорные и незначительные.

Критичные ошибки – ошибки, подлежащие бесспорному, безотлагательному исправлению, в случае их однозначного негативного эффекта с точки зрения управления бизнесом, даже если они несущественные.

Спорными считаются несущественные ошибки, исправление которых зависит от конкретной ситуации, возможно способствующей кумуляции негативных последствий в результате данных ошибок. Вопрос об устранении и/или коррекции подобных ошибок зависит от решающего мнения собственника и/или руководителя. Такая ситуация может сложиться по вопросу необходимости ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, даже если законодатель не требует его ведения.

Незначительными признаются ошибки, не влияющие ни на финансовый результат, ни на эффективность управленческих решений ни при каких обстоятельствах. К примеру, это может быть неправильно проставленная проводка на полях банковской выписки, которая в других бухгалтерских регистрах отражена правильно. Такие ошибки или несоответствия не требуют устранения, так как не искажают показателей бухгалтерской отчетности, но требование их недопущения в будущем объективно и обосновано.

Заключение

На каждом этапе проведения внутреннего аудита обязательно следует учитывать степень значимости выявленных отклонений (бухгалтерских финансовых или управленческих ошибок), а также степень аудиторского риска. Понятно, что, выявив и определив степень ошибок и размер аудиторского риска в определенный момент проверки, нельзя считать эти показатели постоянными величинами, так как на каждом этапе информация пополняется, и представление о ней меняется. Таким образом, нет необходимости выделения отдельных этапов для количественного и/или качественного определения степени ошибок и аудиторского риска, так как эти процедуры должны сопровождать всю аудиторскую проверку.

Внутренний аудит является важнейшим инструментом системы управления. Следует понимать, что грамотно организованная и

реализованная система внутреннего аудита способствует повышению эффективности управления. При этом важно не только выбрать рациональный способ формирования службы внутреннего аудита, но также и оптимальные методики осуществления проверок путем грамотного сочетания количества и последовательности этапов и набора применяемых процедур и используемых документов.

ИСТОЧНИКИ:

Грищенко, О.В., Ефименко, А. (2009). Роль и место внутреннего аудита в системе корпоративного управления. *Вестник Таганрогского института управления и экономики, 1*, 46-53.

Соколова, Е.С. (2010). *Качество информации: теория и практика оценки*. М.: МЭСИ.

Соколова, Е.С., Шамхалов, Ф.И. (2011). *Теоретические и практические подходы к стандартизации оценки качества учетной информации*. М.: МЭСИ.

Федотова, Е.С. (2005). *Внутренний аудит как инструмент эффективного управления предприятием* (Дис. … к.э.н.: 08.00.12). Саратов.

Арабян, К.К., Соколова, Е.С. (2011). *Аудит*. М.: Евразийский открытый институт.

ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.07.1999 N 43н.

Подольский, В.И., Савин, А.А., Сотникова, Л.В. и др. (2009a). *Аудит* (2-е изд., перераб. и доп.). М.: Экономистъ.

Подольский, В.И., Савин, А.А., Сотникова, Л.В. и др. (2009b). *Аудит* (3-е изд., перераб. и доп.). М.: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит.

Постановление Правительства Российской Федерации от 25.02.2011 года № 107 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации» (ред. от 26.08.2013).

Правило (стандарт) № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» // Постановление Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» (ред. от 22.12.2011).

Товсултанова, Л.Г. (2015). Оптимизация механизма проведения внутреннего аудита управленческой отчетности. *Российское предпринимательство, 16*(20), 3451–3460. doi: 10.18334/rp.16.20.1998

Lyubov G. Tovsultanova, Postgraduate majoring in Accounting and Statistics, Moscow State University of Economics, Statistics, and Informatics; Senior Lecturer of the Chair of Finance, Credit and Insurance, M. D. Millionshchikov Grozny State Oil Technical University

Optimization of internal audit of management accounting

ABSTRACT:
In this article, the rationality of conducting internal audit in four stages is proven, and the optimal number and ratio of internal audit activities are suggested. The author also suggests classifying errors/nonconformities, found in the course of internal audit, according to the degree of their criticality as critical, disputed, and minor, and justifies the appropriateness of such classification. The importance of segregation of the stage of further control and analysis based on the results of internal audit is substantiated. Distinguishing of the audit risk degree definition as a separate stage is proved to be wrong.
KEYWORDS: internal audit, stages of internal audit, post-audit control, degree of criticality of audit findings