

Гульнара Д. Аманова
**ВНУТРЕННИЙ АУДИТ И КОНТРОЛЬ:
ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ**

В статье рассмотрена основная цель системы внутреннего контроля, реализация которой обеспечивает наблюдение и проверку функционирования объектов внутреннего контроля на предмет соответствия их деятельности законам, стандартам, планам, нормам, правилам, приказам, принимаемым управленческим решениям. Выявлены основные преимущества и недостатки в различных ситуациях. Особое внимание уделено разработке новых концепций систем внутреннего контроля, ориентированных на рыночную систему мирового уровня и учитывающих казахстанскую специфику.

Ключевые слова: аудит, контроль, стандарты, качество, проверка.

Лит. 14.

Гульнара Д. Аманова
**ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ТА КОНТРОЛЬ:
ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ**

У статті розглянуто основну мету системи внутрішнього контролю, реалізація якої забезпечує спостереження і перевірку функціонування об'єктів внутрішнього контролю на предмет відповідності їх діяльності законам, стандартам, планам, нормам, правилам, наказам, прийнятим управлінським рішенням. Виявлено основні переваги та недоліки у різних ситуаціях. Особливу увагу приділено розробці нових концепцій систем внутрішнього контролю, які орієнтовані на ринкову систему світового рівня і враховують казахстанську специфіку.

Ключові слова: аудит, контроль, стандарти, якість, перевірка.

Gulnara D. Amanova¹
**INTERNAL AUDIT AND CONTROL:
PROSPECTS FOR DEVELOPMENT**

The article considers the key objective of the internal control system the realization of which provides the supervision and check of functioning of internal control objects for their compliance to laws, standards, plans, norms, rules, orders and the approved administrative decisions. Key advantages and drawbacks under various situations are considered. Special attention is paid to the development of new concepts of internal control systems which are oriented on the market system of the global level also considering Kazakhstani specifics.

Keywords: audit; control; standards; quality; check.

Постановка проблемы. В условиях развивающейся рыночной экономики действуют системы государственного, управленческого (внутренний аудит) и независимого (внешний аудит) контроля. Все они тесно взаимосвязаны и их роль возрастает в связи со значительным объемом и разнообразием услуг, оказываемых внутренним аудитом. Кроме финансовых отчетов, внутренние аудиторы проверяют системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля и их соответствие учетной политике, законодательству, дают оценку экономичности и эффективности финансово-хозяйственной деятельности, проверяют уровень достижения программных целей, предусмотренных развитием организации.

¹ Candidate of Economic Sciences, Department of Accounting and Auditing, Eurasian National University of L.N. Gumilev, Astana, Republic of Kazakhstan.

В Республике Казахстан внешняя аудиторская деятельность и профессия внешнего аудитора в их современном виде появились сравнительно недавно, с принятием Закона РК «Об аудиторской деятельности» [2]. В связи с развитием рыночных отношений внешний аудит получает все большее распространение.

Уровень развития внешнего аудита в Казахстане и с учетом перехода его на международные стандарты аудита гораздо выше уровня развития аудита внутри предприятий. Необходимость внутреннего аудиторского контроля в акционерных обществах подтверждается Законом РК «Об акционерных обществах» [1].

Анализ последних исследований и публикаций. Вопросам теории и практики внешнего аудита посвящены труды таких отечественных и зарубежных ученых в области аудита, как: Д.О. Абленов [3], З.Н. Ажибаева [4], К.Ш. Дюсембаев [7], М.С. Ержанов [8], С.Ж. Жакипбеков [9], В.И. Осадчая [10], Дж. Робертсон [11], Ф.С. Сейдахметова [12], А.Д. Шеремет [14] и другие.

Целью исследования является исследование общих направлений и разработка рекомендаций по ведению внутреннего контроля.

Основные результаты исследования. Внутренний аудит и контроль может выполняться на системной основе в экономических субъектах, различающихся по своему назначению, размеру, сложности и структуре. Этот вид деятельности осуществляется как сотрудниками самого предприятия, так и внешними исполнителями, например, аудиторскими или консалтинговыми организациями в виде аутсорсинга и косорсинга [11].

Основная цель системы внутреннего контроля (СВК) – обеспечение наблюдения и проверки функционирования объектов внутреннего контроля на предмет соответствия их деятельности законам, стандартам, планам, нормам, правилам, приказам, управленческим решениям. Устанавливая отклонения от требований этих документов и выявляя причины их возникновения, СВК способствует своевременной разработке собственниками или органами управления субъектом, а также реализации мероприятий, нацеленных на оптимальное функционирование.

Внутренний контроль, имеющий различные формы, должен охватывать все уровни системы управления предприятием, начиная от совета директоров и топ-менеджмента и заканчивая структурными подразделениями и конкретными специалистами.

Повышенное внимание собственников экономических субъектов к формированию СВК объясняется ростом в настоящее время конкуренции за рынки сбыта производимой продукции (работ, услуг), успешно противостоять которой предприятие может, лишь имея достаточно совершенную систему управления, неотъемлемой частью которой является внутренний аудит и контроль.

Создание СВК позволяет экономическому субъекту:

1. На выгодных условиях привлекать инвестиции путем повышения качества бухгалтерской (финансовой) отчетности.
2. Качественно управлять использованием материальных и трудовых ресурсов предприятия, проводить рациональную ценовую политику.

3. Со стороны собственников – осуществлять контроль за деятельностью топ-менеджмента относительно соответствия его действий целям бизнеса экономического субъекта, а топ менеджменту – иметь системную, относительно независимую информацию о работе филиалов и структурных подразделений экономического субъекта [10].

Если говорить о совершенствовании системы управления, то СВК путем выявления резервов повышения эффективности использования материальных и трудовых ресурсов и выработки рекомендаций по их реализации стимулирует разработку и внедрение мероприятий по снижению себестоимости выпускаемой продукции (работ, услуг), т.е. повышает финансовую устойчивость экономического субъекта и его конкурентоспособность.

Усиление внутренних контрольных функций позволяет собственникам экономического субъекта своевременно принимать меры по дальнейшему развитию бизнеса в направлении достижения намеченных программных целей, а топ-менеджменту своевременно выявлять зоны повышенного предпринимательского риска и квалифицированно управлять им [6].

Реальные перспективы динамичного развития СВК подтверждены исследованиями, которые провели международные аудиторские и консалтинговые компании «Прайсвотерхауз Куперс» и «Эрнст энд Янг». Установлено, что уже в настоящее время 75% собственников готовы инвестировать средства в формирование СВК, поскольку они убедились в ее эффективности для успешного ведения бизнеса.

Возникновение новых экономических отношений, изменение функций отраслевых министерств и ведомств, появление предприятий различных организационно-правовых форм и множества собственников требуют проработки вопросов организационного построения органов внутреннего аудита, определения сферы их действия и механизма осуществления контроля.

Эта форма внутреннего контроля предусматривает разработку специалистами экономического субъекта, в том числе путем аутсорсинга, комплекса нормативных документов, регламентирующих порядок взаимодействия его структурных единиц и руководителей в части проведения внутреннего контроля, оформления его результатов, подготовки рекомендаций по устранению выявленных недостатков, а также осуществление последующего контроля за их устранением.

В этом случае система внутреннего аудита (СВА) выполняет следующие организационные функции:

- выбор объектов проверки и их предварительное изучение;
- разработка общих планов и программ проведения проверки;
- формирование команды проверяющих из внутренних аудиторов и внутренних контролеров;
- согласование направлений и целей проверки с заказчиком;
- подготовка заключительных материалов по результатам проверки;
- составление плана последующего контроля за устранением выявленных недостатков и проверка хода его выполнения, информирование об этом заказчика.

Контрольно-ревизионная служба (КРС) предназначена, в основном, для последующего внутреннего контроля сохранности товарно-материальных ценностей, выполнения решений и распоряжений руководства экономического субъекта, а также расследования мошенничеств. КРС, как правило, не занимается предварительным и текущим внутренним контролем.

КРС формируется у экономических субъектов с акционерной формой собственности. Ее функции определены законодательно. Результативность деятельности Республики Казахстан в рамках СВК будет во многом определяться ее системным взаимодействием с СВА, например, в области контроля за выполнением решений собраний акционеров.

Взаимодействие между СВА и КРС является важным фактором роста результативности работы СВК, поскольку высокий профессиональный уровень внутренних аудиторов объединяется со значительными полномочиями РК, являющейся органом внутреннего контроля собственников. Только КРС имеет право представлять на годовое отчетное собрание акционеров заключение о результатах проверки финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. В этом документе должны содержаться: подтверждение достоверности данных, содержащихся в отчетах и других финансовых документах общества (кооператива); информация о фактах нарушений законодательных актов Республики Казахстан и порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности [13].

Еще один способ организации СВК – это аутсорсинг или косорсинг. Под аутсорсингом понимается полная передача функций внутреннего контроля в рамках экономического субъекта специализированной компании или внешнему консультанту.

Косорсинг заключается в том, чтобы создать СВА в рамках экономического субъекта, но в некоторых случаях привлекать экспертов специализированной компании или внешнего консультанта.

Потенциальные преимущества использования аутсорсинга и косорсинга заключаются в следующем:

- возможность использовать услуги экспертов в различных областях, гибкость в вопросах их привлечения;
- доступ к передовым технологиям и методикам проведения проверок и оказания консультационных услуг.

Основным недостатком аутсорсинга и косорсинга является то, что стороннему по отношению к экономического субъекту человеку очень трудно почувствовать его изнутри. Специалисты экономического субъекта всегда будут относиться к нему, как к чужаку.

Выбор конкретных форм СВК, как правило, осуществляется с учетом особенностей бизнеса экономического субъекта комплексной рабочей группой в ходе реализации проекта по формированию СВК. В эту рабочую группу входят заинтересованные стейкхолдеры, а также внешние консультанты, имеющие значительный опыт по консультированию при создании СВК.

Значительную помощь в создании и повышении эффективности работы СВК экономических субъектов, в развитии профессии внутреннего аудитора и контролера могли бы играть некоммерческие партнерства, объединяющие в

своих рядах специалистов, занимающихся внутренним аудитом или другими формами внутреннего контроля. Организацией такого объединения занимается в настоящее время Институт профессиональных финансовых менеджеров, профессия которых предполагает самые тесные контакты с внутренними аудиторами и контролерами в процессе управления финансовыми потоками.

Кроме того, необходимость организационного совершенствования внутреннего контроля вызывается стремлением администрации экономического субъекта получить достаточно объективную и независимую оценку действий менеджеров всех уровней управления; повышением степени доверия к организации со стороны деловых партнеров; снижением предпринимательского риска. В новых условиях хозяйствования внутренний аудит должен активно проникать в функции менеджмента, организационную деятельность предприятий, где от аудита ждут не только информации о качестве управленческой деятельности, но и предложений по ее усовершенствованию, стабилизации финансового состояния предприятия.

Вместе с тем, в быстро меняющихся условиях становления правового государства и перехода к рыночной экономике формирование внутреннего аудита не может быть кратковременным процессом с заранее заданными параметрами. Необходимо создание, по примеру США, института внутренних аудиторов, который функционирует там около 60 лет и эффективно занимается развитием и совершенствованием профессии внутреннего аудитора.

В практической работе служба внутреннего аудита руководствуется законами РК, указами Президента РК, постановлениями Правительства РК, инструкциями, приказами министерств и ведомств, учредительными и другими документами, распоряжениями предприятия, положениями о структурном подразделении, должностными инструкциями, контрактами, заключенными между аудитором и представителем предприятия.

Структурное подразделение внутреннего аудита осуществляет контроль за финансово-хозяйственной деятельностью предприятия в целом и его управлением. Работа аудитора строится на основе принципов компетентности, конфиденциальности, независимости, объективности.

«В любой ситуации, – пишет Ф.С. Сейдахметова, – необходимо разработать Положение о внутреннем аудите и отразить в нем права и обязанности службы внутреннего аудита, с одной стороны, и руководства предприятия – с другой. При этом конкретные цели внутреннего аудита должны варьироваться в зависимости от требований руководства хозяйствующего субъекта» [12].

Среди обязательств внутренних аудиторов должны быть также следующие: проявлять уважение к личности работника; поддерживать деловую репутацию и имидж предприятия; не использовать полученную информацию для целей личной выгоды либо в интересах третьих лиц; не вступать ни прямо, ни косвенно в коммерческие отношения с третьими лицами, если это может привести к ущемлению коммерческих интересов предприятия; строго соблюдать законы РК; вести себя корректно, достойно, не допуская отклонений от норм делового общения.

Внутренний аудит в переходный к рынку период должен играть роль специализированной службы, не являясь одним из структурных подразделений

учетно-финансовой службы, но будучи частью внутрихозяйственного контроля. При этом служба внутреннего аудита может находиться:

- в крупных фирмах с разветвленной структурой, имеющих филиалы и дочерние компании;
- при коммерческих структурах (обществах с ограниченной или дополнительной ответственностью, акционерных обществах, ассоциациях и союзах).

Для определения качества операций отдела не реже одного раза в 3 года могут проводиться внешние проверки, осуществляемые квалифицированными специалистами (консультантами, внешними аудиторами), независимыми от организации. В представляемом отчете, как правило, выражается мнение о соответствии работы отдела стандартам профессиональной практики проведения внутреннего аудита и при необходимости предложения по совершенствованию деятельности. При наличии важных замечаний начальник отдела внутреннего аудита должен подготовить письменный план мероприятий и обеспечить его выполнение. Внешние проверки предоставляют независимую гарантию качества работы отдела руководителям высшего звена.

Выводы. Таким образом, службе внутреннего аудита подконтрольна вся деятельность организации — от производственного участка и цеха до предприятия в целом. СВА должна знать как общее законодательство, регулирующее хозяйственную деятельность, так и внутренние документы предприятия, составляющие его экономическую нормативную базу, содержание данных технологий производства.

1. Об акционерных обществах: Закон Республики Казахстан от 13.05.2003 №415-III с изменениями и дополнениями // www.zakon.kz.
2. Об аудиторской деятельности: Закон Республики Казахстан от 20.11.1998 №304-1 с изменениями и дополнениями // www.zakon.kz.
3. *Абленов Д.О.* Аудит: теория и практика: Учебник. — Алматы: Экономика, 2005. — 340 с.
4. *Ажибаева З.Н.* Аудит: Учебник. — Алматы, 2004. — 528 с.
5. *Данилевский Ю.А., Овсянников Л.Н.* Насущные проблемы финансового контроля // Бухгалтерский учет.— 2006.— №2. — С. 62—64.
6. *Дубровина Т.А., Сухов В.А., Шеремет А.Д.* Аудиторская деятельность в страховании: Учеб. пособие / Под ред. А.Д. Шеремета. — М.: ИНФРА-М, 1997. — 384 с.
7. *Дюсембаев К.Ш.* Теория и эволюция аудита: Монография. — Алматы: Экономика, 2012. — 722 с.
8. *Ержанов М.С.* Аудит-1: Учебник. — Алматы: Бастау, 2005. — 382 с.
9. *Жакипбеков С.Ж.* Методология и организация внутреннего аудита: Дис... д.э.н.: 08.00.12. — Шымкент, 2005. — 300 с.
10. *Осадчая В.И.* Аудит: Учеб.-практ. пособие. — Караганды, 2003. — 200 с.
11. *Робертсон Д.Ж.* Аудит / Пер. с англ. — М.: Контакт, 1993. — 496 с.
12. *Сейдахметова Ф.С.* Учет, аудит и анализ в информационных системах маркетинга (теория и методология): Учеб. пособие. — Алматы, 1997. — 239 с.
13. Цели и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности: Стандарт // Международные стандарты аудита в Казахстане. — Алматы: Раритет, 2006. — Т. 1. — 260 с.
14. *Шеремет А.Д., Суиц В.П.* Аудит. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2006. — 448 с.

Стаття надійшла до редакції 7.12.2012.