

1	2
Игнорирование при составлении бухгалтерской отчетности некоторых зарегистрированных в бухгалтерском учете документально обоснованных данных. В частности, наличие права собственности на приобретенные и зарегистрированные в учете активы не всегда являются достаточным основанием для отражения этих активов в балансе в качестве актива	Отражение некоторых элементов в бухгалтерской отчетности без входящих первичных документов с единственной целью – повышение ее достоверности. Например, отложенные налоги отражаются согласно внутреннему расчету с целью повышения достоверности отчетности. При этом кредиторской задолженности перед бюджетом по указанным налогам не возникает и она никуда не уплачивается
Разделение персонала учетно-аналитических служб на учетный персонал и персонал по составлению бухгалтерской отчетности	Расширение функций персонала учетных служб, включение в их обязанности составление различных форм бухгалтерской отчетности и при необходимости ее консолидацию и трансформацию в другие стандарты с целью представления на биржевые листинги и др.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Закон Республики Беларусь от 18.10.1994 г. № 3321-XII «О бухгалтерском учете и отчетности» (в ред. Закона Респ. Беларусь от 26.12.2007 № 302-З) // Консультант Плюс: Респ. Беларусь. Технология 3000 (Электронный ресурс) / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2009;
2. Типовой план счетов бухгалтерского учета и Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Мин-ва финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 г. № 89 (в ред. постановления Мин-ва финансов Респ. Беларусь 26.03.2009 № 33);
3. Инструкция о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности. Постановление Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 14.02.2008 № 19 (в ред. постановления Мин-ва финансов Респ. Беларусь от 11.12.2008 № 187);
4. О государственной программе перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 04.05.1998 г. № 694 (с уч. доп. от 09.07.2003 г. № 922.);
5. О создании межведомственного Совета по координации перехода на международные стандарты финансовой отчетности. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 22.12.2003 № 1674;
6. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании. Учебно-практическое пособие / Под ред. д. э. н., профессора Л. И. Кравченко. – Минск: ФУАинформ, 2008;
7. Бухгалтерский учет: Учебник / Под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Проспект, 2004.
8. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: ЮНИТИ, 1996.

**ПОВЫШЕНИЕ КАЧЕСТВА ВНУТРЕННЕГО АУДИТА**

*Д. В. Папковская к.э.н., БГЭУ  
М. И. Гоян к.э.н., БГЭУ*

Качество производимой продукции, предоставляемых услуг является одними из основных показателей эффективной работы организаций и ее направленности на удержание существующих клиентов и расширение клиентской базы. В современных условиях хозяйствования соответствие стандартам качества продукции, услуг и клиентским ожиданиям приобретает для предприятия особенное значение как важное конкурентное преимущество, обеспечение которого неизбежно связано с необходимостью осуществления затрат на повышение качества продукции по осуществлению внутреннего контроля за его соблюдением и за соответствием внешним и внутренним регулирующим стандартам системы менеджмента качества. Данные затраты являются многокомпонентными и отражаются не на одной, а на нескольких статьях затрат.

Для уточнения сущности и целевой направленности внутреннего контроля, следует обратиться к положению международного стандарта аудиторской деятельности 610 «Использование работы внутренних аудиторов» (ISA 610 Using the work of internal auditors, далее по тексту ISA 610). Данный стандарт выделяет ряд основных процедур (activities), проводимых в рамках внутреннего аудита. В приведенной ниже таблице 1 структурирована взаимосвязь этих процедур, сфер деятельности и влияния на качество продукции.

Одной из главных целевых установок внутреннего аудита является обеспечение совершенствования бизнес-процессов организации и улучшение качества продукции (услуг) при одновременном снижении либо оптимизации затрат, что обусловлено повышением качественного уровня внутреннего аудита в организации. Поэтому необходимо обосновать и систематизировать организационные процедуры внутреннего аудита для достижения этой цели. В настоящее время многие предприятия (объединения, органы управления) Республики Беларусь создают службы, призванные обеспечить высокий уровень его проведения.

Таблица 1

## Взаимосвязь процедур, проводимых в рамках внутреннего аудита

Процедуры	Сфера деятельности	Влияние на качество продукции
Мониторинг системы внутреннего контроля, включающий проверку функционирования контроля, его соответствия организационной специфике деятельности организации и разработку рекомендаций по их совершенствованию	Аудит операционной деятельности (Operational Audit)	Прямое
	ИТ-Аудит (Information Technology Audit)	Прямое
	Финансовый аудит (Financial Audit)	Нет
Исследование информации, сформированной в системе бухгалтерского (финансового) и оперативного учета	Аудит операционной деятельности (Operational Audit)	Опосредованное
	ИТ-Аудит (Information Technology Audit)	Опосредованное
	Финансовый аудит (Financial Audit)	Опосредованное
Критический анализ показателей экономии, результативности и эффективности осуществления предприятием операционной деятельности	Аудит операционной деятельности (Operational Audit)	Опосредованное
	Финансовый аудит (Financial Audit)	Нет
Проверка и анализ соответствия (compliance) законодательству, регулирующих стандартам и внутренним инструкциям и положениям, разработанным внутри организации	Аудит соответствия (Compliance Audit)	Прямое
Управление рисками и разработка и совершенствование системы внутреннего контроля на основе выявленных рисков	Финансовый аудит (Financial Audit)	Нет
	Аудит операционной деятельности (Operational Audit)	Опосредованное
	ИТ-Аудит (Information Technology Audit)	Опосредованное
Содействие процессам управления (governance) предприятием путем предоставления отчетно-аналитической информации с оценкой выполнения планов и достижения поставленных целей, системы внутренних контролей (control environment), рисков и т.д.	Консультационные аудиторские услуги (Consulting Services)	Опосредованное

Для повышения качества организации и проведения внутреннего аудита необходимо выполнение определенных процедур. Процедуры по повышению качества внутреннего аудита можно разделить на две группы: процедуры, регулирующие уровень качества организации и порядка проведения внутреннего аудита, и процедуры, регулирующие уровень качества результатов внутреннего аудита.

К процедурам, регулирующим уровень качества организации и проведения внутреннего аудита, можно отнести:

- оценку организационной структуры службы внутреннего аудита;
- укомплектованность службы внутреннего аудита высококвалифицированными специалистами;
- личностные качественные характеристики специалистов внутреннего аудита;
- обеспечение службы внутреннего аудита регламентирующими документами (корпоративные стандарты);
- обеспечение службы внутреннего аудита методическими указаниями по его проведению;
- выполнение проверки и регулирование затрат времени на проведение контрольных мероприятий;
- правильное понимание и применение внутренними аудиторами международных профессиональных стандартов аудита;
- координацию деятельности подразделений и соответствующих служб дочерних обществ (при их наличии) и службы внутреннего аудита;
- использование материалов внешних проверок;
- создание единой базы информации для проведения внутренних проверок в случаях невозможного оперативного доступа к учетным материалам филиалов и подразделений организации в связи с территориальной обособленностью.

Организационная структура службы внутреннего аудита должна быть оптимальной. Речь идет о достаточности штатного персонала службы внутреннего аудита. Необходимо четко определить, сколько человек будет обслуживать это структурное подразделение, определить круг их должностных обязанностей. Оптимизация штата службы внутреннего аудита зависит, главным образом, от величины предприятия и объема проверок.

Процедура проведения комплектации службы внутреннего аудита высококвалифицированными специалистами осложняется тем, что в настоящее время отсутствуют специализированные центры либо ассоциации, которые обеспечили бы потребность организаций в таком трудовом ресурсе. Внутренний аудитор должен не только владеть учетными методиками, но и знать процедуры контроля а также быть способным к прогнозированию негативных ситуаций, возникновения ошибок (объективных), нарушений (ввиду влияния человеческого фактора) и знать как их предотвратить.

Качество проведения внутреннего аудита во многом определяется личностными характеристиками специалистов аудита. Поэтому, при комплектации специалистами службы внутреннего аудита, необходимо проводить специальное психологическое тестирование либо создавать модельные ситуации, по результатам которых можно будет выявить наличие у кандидатов таких качеств как ответственность, честность, умение общения с руководством и подчиненным персоналом, объективность, пунктуальность и другие.

Обеспечение службы внутреннего аудита регламентирующими документами (корпоративными стандартами) является основой ее функционирования. Таким документом является Положение о службе внутреннего аудита, которое утверждается руководством организации. К корпоративным документам также можно отнести такие как:

- Положение об обеспечении соответствия установленным стандартам качества производимой продукции, предоставляемых услуг и ее сертификации;
- Положение об организации и функционировании системы внутреннего контроля на предприятии;
- Положение о корпоративных стандартах управления организацией (Corporate Governance Code).

Для качественного функционирования службы внутреннего аудита необходимы методические рекомендации по планированию и проведению внутреннего аудита и анализу результатов внутреннего аудита для уполномоченных лиц (руководителям подразделений, руководству и др.), где определяются сроки организации и проведения проверок, структура внутренних отчетов, а также взаимосвязка их показателей, график изъятия документов для проверки, закрепление определенных участков учетной работы за конкретными исполнителями.

Сложность в определении сроков проверок проявляется в больших организациях, не имеющих единой территориальной принадлежности. В таких ситуациях специалистам службы внутреннего аудита невозможно выполнить ряд контрольных процедур в один временной период, ограниченный, например, днем, особенно, если организация имеет филиалы за рубежом. Поэтому необходимо учитывать, возникающие дополнительные затраты по их осуществлению.

Проведение аудита обусловлено затратами времени на проведение контрольных мероприятий, минимизация которых определяется наличием хотя бы одного специалиста службы в каждом из филиалов организации. Работа такого аудитора обеспечивается постоянной взаимосвязью со службой внутреннего аудита (интернет, телефонная связь), для передачи необходимых документов и отчетов.

Правильное понимание и применение внутренними аудиторами международных профессиональных стандартов аудита является одним из важнейших условий повышения качества организации внутреннего аудита на отечественных предприятиях. Наличие действующих национальных стандартов аудита имеет большое значение для работы внутреннего аудитора, однако данные стандарты не являются исчерпывающими. Вместе с тем такие международные стандарты как:

- ISA 210 «Условия аудита»,
- ISA 220 «Контроль качества для аудита прошлой финансовой отчетности»,
- ISA 240 «Ответственность аудита за выявление обмана в финансовой отчетности»,
- ISA 250 «Анализ нормативных документов и положений»,
- ISA 260 «Связь аудиторских процедур с целями руководства»,
- ISA 300 «Планирование аудита»,
- ISA 315 «Понимание целостности и окружающей обстановки, а также возникновение рисков в материальных документах»,
- ISA 330 «Аудиторские процедуры по отношению к возникновению рисков»,
- ISA 505 «Внешнее утверждение»,
- ISA 580 «Управление презентацией данных»,
- ISA 610 «Использование результатов работы других аудиторов»

свидетельствуют о том, что в зарубежных странах вопросам организации и качеству проведения внутреннего аудита уделено большее внимание. Именно поэтому целесообразным является изучение международных стандартов аудита, а также их грамотное применение в аудиторской практике отечественных субъектов хозяйствования.



В случаях, если субъект хозяйствования имеет подразделения, то важным условием повышения качества проведения внутреннего аудита будет являться координация деятельности подразделений и соответствующих служб дочерних обществ (при их наличии) и службы внутреннего аудита. Это условие, главным образом, связано с территориальной принадлежностью подразделений и сроками документооборота. Создание единой базы информации для проведения внутренних проверок в случаях невозможного оперативного доступа к учетным материалам филиалов и подразделений организации в связи с территориальной обособленностью будет являться оптимальным решением таких проблем.

Использование материалов внешних проверок, к которым можно отнести и проведение внешнего аудита (если возникают сомнения по поводу работы службы внутреннего аудита либо в соответствии с его обязательным проведением), обязательно для внутреннего аудита. Особое внимание внутренними аудиторами уделяется к результирующим частям актов и заключений, если в них указаны какие-либо негативные моменты. По существу, такие материалы являются абсолютно независимым источником информации о состоянии любой сферы деятельности субъекта хозяйствования.

В качестве процедур, регулирующих уровень качества полученных результатов внутреннего аудита, следует определить:

- своевременное утверждение руководителем службы внутреннего аудита результатов деятельности исполнителей;
- порядок предоставления отчетов по результатам проведенного аудита (адресность, сроки представления, утверждения, проверки);
- недопустимость дублирования информации внутренних отчетов (структуризация показателей отчетов);
- использование результатов работы других внутренних аудиторов;
- планирование мероприятий совершенствования проведения аудита по результатам изучения результатов его проведения;
- использование рекомендаций по совершенствованию организации аудита по результатам контрольных процедур.

Своевременное утверждение руководителем службы внутреннего аудита результатов деятельности исполнителей является необходимым условием оперативности предоставления отчетов. От этого зависит оперативность принимаемых управленческих решений, позволяющих предотвратить или избежать негативных ситуаций в учетной практике либо вовремя их скорректировать. Это условие тесно связано с порядком предоставления отчетов по результатам проведенного аудита, что обеспечивает качественное выполнение аудиторами своих обязанностей.

Несмотря на то, что в документации внутреннего аудита максимально должно отсутствовать дублирование информации, в условиях автоматизации учетного процесса, данное условие не принципиально. Особенно это относится к накопительным регистрам. В регистрах первичного контроля дублирование должно быть исключено.

Для оценки затрат, связанных с функционированием службы внутреннего аудита и непосредственным проведением внутренних аудиторских проверок, необходимо организовать данную службу в качестве центра прибыли (Profit Center) в противовозположность широко распространенной тенденции классифицировать службу внутреннего аудита исключительно как центр затрат (Cost center). Данный подход при условии надлежащего бюджетирования и составления плана внутренних аудиторских проверок на период позволит:

- объективно оценивать и анализировать эффективность деятельности службы внутреннего аудита. При этом в основу оценки положена не только минимизация расходов на содержание данной службы, но и сгенерированная ею выручка внутри компании;
- повысить мотивацию труда ее сотрудников и результативность их работы, так как в условиях функционирования службы внутреннего аудита как центра прибыли наряду с возможностью проведения проверок и мониторинга во всех сферах внутреннего аудита для других подразделений организации, службе может быть предоставлено право оказывать на платной основе консультационные услуги сторонним организациям. При этом регламентируется порядок аудита собственных подразделений организации в клиентском портфеле и установление лимита (в человеко-часах) использования сотрудников службы внутреннего аудита при оказании услуг сторонним организациям.

Основными статьями затрат службы внутреннего аудита как центра их формирования будут являться следующие:

- заработная плата с отчислениями на социальные нужды;
- управленческие расходы организации;
- расходы на обучение и сертификацию сотрудников службы внутреннего аудита;
- расходы, связанные с осуществлением услуг по проведению внутреннего аудита (командировочные, транспортные расходы, расходы на связь, на привлечение сторонних исполнителей и т.д.)

Структура выручки от предоставления услуг службой внутреннего аудита может быть отражена в следующей таблице 2:

## Структура выручки от предоставления услуг службой внутреннего аудита

Клиент	Вид выручки	Методика расчета выручки
Собственное подразделение организации	Фиксированная сумма в год (абонемент), включающая в себя заранее определенное число человеко-часов по предоставлению аудиторских услуг	При составлении бюджета рабочего времени сотрудников службы внутреннего аудита определяется минимальное количество часов предоставления аудиторских услуг тому или иному подразделению (так называемый «абонемент»). Умножение среднечасовой ставки заработной платы с отчислениями (статья 1) на абонированное количество человеко-часов дает представляет собой первый стоимостной компонент абонемента. Бюджетная сумма управленческих расходов организации, приходящихся на службу внутреннего аудита, а также сумма расходов по обучению и сертификации ее сотрудников распределяется пропорционально человеко-часам, входящим в абонемент на внутренние аудиторские услуги для каждого подразделения. Данные две суммы представляют соответственно второй и третий стоимостной компоненты абонемента.
Собственное подразделение организации	Переменная сумма выручки по утвержденным трансфертным ценам организации от предоставления аудиторских услуг сфер объема, включенного в абонемент.	Проведение внутренней аудиторской проверки либо предоставление консультационных услуг подразделению организации оформляется «Актом приемки», в котором фиксируется количество затраченных службой внутреннего аудита человеко-часов и определяется, превышает ли данное количество объем, включенный в абонемент. На превышающее количество оформляется внутренний документ, в котором сумма выручки от оказания услуг соответствующему подразделению определяется как количество человеко-часов, умноженное на трансфертную расценку (расценки, если со стороны службы внутреннего аудита услуги оказывались специалистами с различными уровнями оплаты труда). В документ на оплату по согласованию сторон могут быть также включены и накладные расходы.
Третьи (сторонние) лица	Переменная сумма выручки по согласованным с внешним клиентом расценкам (за человеко-часы и за возмещение накладных расходов).	Проведение внутренней аудиторской проверки либо предоставление консультационных услуг сторонним лицам оформляется «Актом приемки» и фактура установленной формы. Сумма выручки от оказания услуг соответствующему подразделению определяется исходя из согласованных с клиентом расценок и понесенных службой внутреннего аудита накладных расходов, которые относятся непосредственно к данному проекту.

Таким образом, повышение эффективности и качества работы службы внутреннего аудита на предприятии предполагает целый комплекс мероприятий, связанных с регламентированием работы данной службы и ее позиционированием в организационной структуре предприятия, с обучением и сертификацией ее сотрудников, с оценкой прибыльности и результативности функционирования службы в целом. Важным условием эффективной работы внутреннего аудита и обеспечения объективности заключения по результатам проверок и консультирования, а в определенных условиях (при оказании услуг сторонним организациям) также и участия в формировании прибыли, является сочетание высокой мотивации к труду и независимости в работе (от руководителей проверяемых подразделений) сотрудников службы внутреннего аудита. Они должны быть напрямую подотчетны руководству организации либо аудиторскому комитету, при наличии последнего, которое рассматривает заключения, отчеты и рекомендации, предоставленные службой внутреннего аудита, а также производит оценку эффективности ее работы за отчетный период.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Папковская Д.В. Внутренний контроль и аудит: методические положения и рабочая документация: – Мн.: Информ-пресс, 2009. – 48 с
2. Жминько С.И. Внутренний аудит / С.И. Жминько, О.И. Швырева, М.Ф. Сафонова. – Ростов н/д: Феникс, 2008. – 320 с.
3. Code of Ethics and Auditing Standards [Electronic resource]. – 2009/ - Mode of access: <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1codethaudstande.pdf>. – Date of access: 09.02.2010