Муслим УГУРЧИЕВ

Взаимодействие внешнего аудита и внутреннего контроля

В современных условиях посткризисного развития экономики, когда в целях оптимизации расходов многие участники рынка сократили существенную часть обслуживающего основную деятельность персонала (бухгалтеров, внутренних контролеров, менеджеров и т. д.), у предприятий возникает проблема сохранения уровня контроля на должной высоте. Особенно это касается контроля собственников над действиями наемных управленцев.

Основным фактором в подготовке достоверной, своевременной и достаточной для принятия управленческих решений информации является контроллинг. Это чрезвычайно обширное понятие, которое нередко отождествляется с понятием управленческого учета. В рамках данной статьи контроллинг рассматривается как система, обеспечивающая управленческий персонал компании информацией, необходимой для принятия решения, в основе которой лежит контрольная функция, реализованная на предприятии во взаимодействии внутренних и внешних контролеров.

Внешний и внутренний виды контроля имеют общую цель

Внешний и внутренний виды контроля имеют общую цель, заключающуюся в правильном и своевременном отражении хозяйственных операций в бухгалтерском учете и отчетности, законности хозяйственных операций и их целесообразности для предприятия. Но при этом они имеют отличия. Одно из существенных заключается в том, что внутренний контроль направлен на оценку эффективности деятельности и служит менеджменту компании, а внешний – на подтверждение достоверности финансовой отчетности и связанных с этим рабочих процессов и служит интересам внешних пользователей аудиторской информации.

Служба внутреннего контроля является структурным подразделением предприятия. Ее деятельность при всей схожести подходов имеет концептуальное отличие: независимо от степени самостоятельности и объективности она не достигнет той степени независимости, которая требуется от внешнего аудитора. Последний несет исключительную ответственность за выраженное мнение, которая при использовании результатов работы службы внутреннего аудита не уменьшается. Все итоговые суждения в отношении аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности выносятся внешним аудитором.

Выполнение принятых решений входят в сферу интересов системы внутреннего контроля, основными целями которой практически в любой организации являются:

– снижение финансовых потерь при осуществлении деятельности;

– своевременная адаптация к изменениям во внутренней и внешней среде;

– сохранение и эффективное использование разнообразных ресурсов и потенциалов организации [Рассказова-Николаева, 2010. С. 15].

Муслим Угурчиев, главный специалист Управления отчетности по МСФО ОАО «Стройтрансгаз» (125284, Москва, ул. Беговая д. 3, стр.1). E-mail: m.ugurchiev@gmail.com

Аннотация: В последнее время все больше делается акцент на важности достоверной отчетности и прозрачности ведения экономической деятельности участников рынка, перед которыми стоит четкая задача по повышению надежности и достоверности отчетной информации, предоставляемой пользователям. Необходим более детальный анализ сложившейся практики контроля и взаимодействия внутренних и внешних аудиторов компании. Если внешний аудитор пользуется результатами конкретных заданий, выполненных внутренними аудиторами, он должен включить в аудиторскую документацию выводы в отношении оценки адекватности работы внутренних аудиторов и описание аудиторских процедур, выполненных им в отношении этой работы.

Ключевые слова: аудит, контроль, система внутреннего контроля, акционеры.

THE COOPERATION BETWEEN THE EXTERNAL AUDIT AND INTERNAL CONTROL

Muslim Ugurchiev, Chief Specialist of the International Financial Reporting Standards Department, Private Joint-Stock Company «Stroytransgaz» (ul. Begovaia 3, building 1, Moscow, Russian Federation, 125284). E-mail: m.ugurchiev@gmail.com

Summary: In recent years, bankruptcy of large companies, caused to some extent by fraud committed by the top management of these companies, has led to crisis. In view of this, more and more emphasis is being placed on the importance of submitting accurate reporting and on transparency of economic activities. Improving the reliability and accuracy of accounting information intended for users is the objective set for the market participants. Accordingly, detailed analysis of the current control practices and the cooperation between internal and external auditors of the company are vital. If the external auditor uses specific data of the internal auditors, the external auditor shall include in the audit documentation the conclusions reached regarding the evaluation of the adequacy of the work of the internal auditors, and the audit procedures performed by the external auditor on that work.

Keywords: audit, control, internal control system, shareholder.

С 1 января 2013 г., в соответствии с Федеральным законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», все экономические субъекты должны проводить внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни, а те, которые подлежат обязательному аудиту, – и внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности. Но при этом Министерство финансов Российской Федерации до сих пор не разработало рекомендации для хозяйствующих субъектов по вопросам организации и осуществлению ими внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.

В соответствии с Федеральным стандартом аудиторской деятельности ФСАД 29, цели внутреннего аудита отличаются от целей внешнего аудитора, который назначается для представления независимого заключения по финансовой отчетности. Роль службы внутреннего аудита определяется руководством предприятия в зависимости от модели управления. Основная цель внешнего аудита – получить уверенность в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений. Но большинство средств достижения целей внешних и внутренних аудиторов аналогичны, и отдельные направления деятельности службы внутреннего аудита могут оказаться полезными при определении характера, временных рамок и объема процедур внешнего аудита.

Международные стандарты аудита относят организацию эффективной службы внутреннего контроля к одному из факторов, способных уменьшить риск недобросовестных действий со стороны руководства. Высокий уровень системы внутреннего контроля может снизить затраты компаний на внешний аудит, однако заменить его не может. При этом возникают проблемы, связанные с оценкой уровня внутреннего контроля предприятия, так как нет законодательно установленного перечня областей и рисков, которые он должен покрывать, и не установлены требования к уровню профессионализма работников данных служб. Это обстоятельство приводит к тому, что практически каждая служба внутреннего контроля является индивидуальным продуктом и, по мнению внешних аудиторов, часто предотвращает далеко не весь объем рисков.

Международные стандарты аудиторской деятельности (МСА), в частности, МСА 260, 315, 610, 600 связывают оценку аудиторских рисков и аудиторские процедуры по оцененным рискам с анализом надежности системы внутреннего контроля аудируемых лиц с точки зрения возможного искажения финансовой отчетности. Внешний аудитор в рамках аудиторской проверки проводит анализ надежности системы внутреннего контроля.

В МСА 315 и МСА 610 определены требования и указания по проведению аудита организаций, имеющих службы внутреннего аудита. В рамках данных стандартов при проверке риска недобросовестных действий внешний аудитор может направить запросы о деятельности внутренних аудиторов:

– о процедурах, выполненных внутренними аудиторами, если таковые выполнялись в течение года для выявления фактов недобросовестных действий;

Система внутреннего контроля должна давать рекомендации по совершенствованию корпоративного управления

– о том, насколько удовлетворительно реагировало руководство на выводы, сделанные в результате выполнения таких процедур.

Согласно Международным стандартам внутреннего аудита (МСВА) 2100, внутренний аудит должен проводить оценку и способствовать совершенствованию корпоративного управления, управления рисками и контроля, используя систематизированный и последовательный подход. Система внутреннего контроля предприятия рассматривается МСВА как ключевая структура в защите интересов инвесторов, которая призвана обеспечить исполнение советом директоров своих надзорных обязанностей посредством наблюдения и контроля.

Система внутреннего контроля предприятия рассматривается МСВА как ключевая структура в защите интересов инвесторов

Также уделено внимание уровню профессионализма внутренних аудиторов. Согласно Международному стандарту внутреннего аудита 1210, внутренние аудиторы обязаны обладать знаниями и навыками, необходимыми для выполнения своих персональных обязанностей. Цели создания данной службы могут быть различными и зависят от масштабов, структуры организации и требований руководства. При этом МСВА и МСА определяют следующие функции системы внутреннего контроля:

– мониторинг системы контроля;

– изучение финансовой и операционной информации;

– обзор операционной деятельности;

– обзор соблюдения законодательства;

– управление рисками;

– корпоративное управление*.

Указание на необходимость взаимодействия в совместной работе внешних и внутренних контролеров содержатся и в других международных стандартах аудита. Особое внимание необходимо уделить МСА 240, в соответствии с которым: «в тех случаях, когда в организации имеется служба внутреннего аудита, аудитор должен направить запросы внутренним аудиторам, чтобы определить, известно ли им о фактически

* *Вареня В.А.* Особенности взаимодействия внешних аудиторов с внутренними аудиторами. 2011. 3 июля. URL: http://auditconsult.biz/viewtopic.php?f=7&t=779

совершенных недобросовестных действиях, подозрениях или обвинениях в совершении недобросовестных действий, а также чтобы запросить мнение внутренних аудиторов о риске недобросовестных действий» [Малыхин, 2010].

Согласно Международному стандарту внутреннего аудита 2110, система внутреннего контроля должна давать оценку и соответствующие рекомендации по совершенствованию процессов корпоративного управления при помощи координации деятельности и обмена информацией между внешними и внутренними аудиторами и руководством организации.

В соответствии с Концептуальными основами внутреннего контроля COSO, внутренний контроль можно определить как «формируемый руководством компании процесс, осуществляемый всем управленческим персоналом компании, подразделениями и работниками совместно со службой внутреннего контроля для обеспечения разумной уверенности в достижении целей компании, связанных с операционной деятельностью, подготовкой финансовой отчетности и обеспечением выполнения требований законодательства» [Когденко, 2013. С. 252].

Внутренний контроль должен быть не только процессом, присущим системе управления, необходимо законодательно закрепить требования к службам системы внутреннего контроля предприятий и рамки, которые будут устанавливать необходимый минимум требований к покрываемым рискам и к профессиональной подготовке работников служб этой системы, что особенно касается публичных компаний. За базу в данных нормативных актах необходимо взять МСВА и МСА. В рамках внедрения Международных стандартов финансовой отчетности это будет логичный шаг в процессе сближения с требованиями международных инвесторов и других пользователей финансовой информации.

Названные изменения в перспективе позволят внешним аудиторам более детально оценивать объем необходимых процедур и уровень взаимодействия со службами системы внутреннего контроля предприятия уже на уровне планирования аудита, что приведет к улучшению качества с параллельным снижением стоимости проверки.

Согласно опубликованному в 2012 г. глобальному опросу компании «Эрнст энд Янг», «повышение в условиях современного глобального рынка важности вопросов управления рисками, осуществления контроля и соблюдения нормативно-правовых требований вынуждает 80% организаций задумываться об улучшении своих служб внутреннего аудита»**. В опросе участвовали 695 руководителей служб аудита и глав компаний. Все они уверены, что «существующая в их организации служба внутреннего аудита играет важную роль в решении общих задач, связанных с управлением рисками».

При составлении плана аудита акцент должен делаться на решение следующих основных задач: оценку рисков на уровне службы внутреннего аудита, соблюдение требований регулирующих органов и оценку рисков на уровне компании. Кроме того, мы наблюдаем возрастание роли службы внутреннего аудита в решении вопросов, связанных с крупными проектами капиталовложений (49%), внедрением ИТ-систем (42%), слияниями и поглощениями (37%) и существенными договорами (32%). Кроме того, одним из ключевых для служб внутреннего аудита остается вопрос технологий (сегодня на его решение отводится 18% объема плана аудита).

Взаимодействие с внутренними службами контроля приведет к тому, что внешние аудиторы смогут детальнее понять особенности деятельности и хозяйственных операций компании, особенно крупных холдинговых структур, а также минимизировать аудиторский риск и количество повторных аудиторских процедур в ходе внешнего аудита.

Литература

Когденко В.Г. Развитие концепции внутреннего контроля // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2013. №14. С. 2–12.

Малыхин Д.В. Взаимодействие внутреннего и внешнего аудитов (обзор нормативных актов и рекомендаций надзорных органов) // Бухгалтерия и банки. 2010. №1.

Рассказова-Николаева С.А. Внешний аудит и внутренний контроль: организация оптимального взаимодействия // Экономика и жизнь. 2010. №19. С. 15.

References

Kogdenko V.G. Razvitie kontseptsii vnutrennego kontrolia [The development of the internal control's conception]. *Finansovaia analitika: problemy i resheniia,* 2013, no 14, pp. 2–12.

Malykhin D.V. Vzaimodeistvie vnutrennego i vneshnego auditov (obzor normativnykh aktov i rekomendatsii nadzornykh organov) [Interaction of internal and external audits (review of regulations and recommendations of supervisory authorities)]. *Bukhgalteriia i banki,* 2010, no 1.

Rasskazova-Nikolaeva S.A. Vneshnii audit i vnutrennii kontrol': organizatsiia optimal'nogo vzaimodeistviia [External audit and internal control: organization of optimum cooperation]. *Ekonomika i zhizn'*, 2010, no 19, p. 15.

Дополнительная литература

Арзуманова Л.Л. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации. М.: Проспект, 2011. 144 с.

Азарская М.А. Анализ качества аудита и аудиторских услуг // Аудитор. №7. 2012. С. 24–31.

* Необходимость совершенствования службы внутреннего аудита признают 80% руководителей данного подразделения. 2012. URL: http://gaap.ru/news/129662/ [Источник: Эрнст энд Янг].