

Использование результатов работы службы внутреннего аудита при внешней аудиторской проверке предприятий энергетической отрасли

Моисеенко И.А., кандидат экономических наук, кафедра бухгалтерского учета, управления и маркетинга, Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Пятигорск, Российская Федерация

Шкуратова М.В., магистрант, Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Пятигорск, Российская Федерация

Аннотация. Функционирование СВА как составляющей внутреннего контроля для руководства компании играет не только консультационную, но и информационную роль. На сегодняшний день среди институтов внутреннего аудита компаний энергетической отрасли можно выделить ревизионные комиссии. Однако, по нашему мнению, осуществляемые в предприятиях рассматриваемой отрасли ревизии не позволяют достичь требуемого уровня готовности к выполнению внешнего аудита, задачей которого выступает установление достоверности бухгалтерской и финансовой отчетности компании. Эффективное функционирование СВА дает возможность внешним аудиторам проводить проверку менее детально, поскольку внешние аудиторы в определенной степени могут доверять тем выявленным фактам нарушений и ошибок, которые были установлены внутренними аудиторам.

Ключевые слова: система внутреннего аудита, аудитор, финансовая отчетность, ревизия.

Using the results of the work of internal audit in external audit companies in the energy industry

Moiseenko I.A., candidate of economic Sciences, Department of accounting, management and marketing, Russian economic University n. a. G.V. Plekhanov, Pyatigorsk, Russian Federation

Shkuratov M.V., graduate student, Russian economic University
n. a. G.V. Plekhanov, Pyatigorsk, Russian Federation

Annotation. The operation of SVA as a component of internal control for the management of the company plays not only advice, but information role. Today among of institutes of internal auditing of companies of the energy sector it is possible to allocate the audit Commission. However, in our view, carried out in the enterprises of this industry audits do not achieve the desired level of preparedness for the implementation of external audit, whose task is the establishment of reliability of accounting and financial reporting of the company. The effective functioning of the SVA enables external auditors to conduct inspections in less detail, as external auditors to a certain extent can trust the revealed facts of violations and errors that have been set by internal auditors.

Keywords: internal audit, auditor, financial reporting, audit.

На сегодняшний день в компаниях энергетической отрасли контрольные органы проверяют, преимущественно, финансовые операции. Тем не менее, учитывая тенденцию повышения объема и расширения областей производства, появляется много объектов контроля, исследование которых нуждается во все больших затратах времени и ресурсов.

Не вызывает сомнений, что оптимизация затрат на выполнение контрольных мероприятий достижима посредством устранения дублирования, и осуществления одной и той же работы в области финансового контроля разными субъектами или органами. К примеру, в национальных системах контроля в области финансов развитых государств, органы контроля с высоким статусом все больше учитывают результаты проверок нижестоящих органов контроля и внутренних аудиторов проверяемых предприятий, а уже потом самому контролю объектов. В частности, Счетная палата Европейского Сообщества применяет любые ценные сведения, которые были получены внутренними системами контроля проверяемых компаний. Если данные

сведения надежны, они дают возможность оперативного анализа систем управления. Ключевой же целью Национального контрольно-ревизионного управления Великобритании в ходе проверок на эффективность применения финансовых средств государства является установление, есть ли в учреждении система внутреннего контроля (СВК), которая обеспечивает эффективность, продуктивность и экономию, а также проверка, как такая система работает и насколько она обеспечивает администрацию учреждения необходимыми для вынесения управленческих решений данными¹.

Интересен в данном контексте также опыт специалистов из Канады. В частности, ведомство генерального ревизора включает ревизию СВК учреждений государственной формы собственности и частных корпораций в одну из наиболее значимых составляющих своей деятельности, считая, что, когда система функционирует успешно, необходимости в оценивании отдельных сделок и операций нет. Достаточно широкий опыт в оценке СВК имеют независимые финансовые аудиторы. С этой целью они используют, преимущественно, вероятностный и систематизированный подходы.

Систематизированный подход подразумевает совершение аудитором следующих действий:

- удостовериться в наличии СВК;
- охарактеризовать СВК по каждой области контроля;
- осуществить оценку надежности СВК, а именно способности предупреждать факты злоупотреблений и ошибок (для оценки и описания используются разные схемы, пояснения, анкеты, бланки-отчеты и др.);
- определить уровень доверия к СВК, что применяется при установлении объема, характера и длительности процедур по проверке на соответствие (то есть наиболее тщательной проверки контроля реальных операций для подтверждения их соответствия установленным требованиям) и по существу (то есть детального изучения конкретных фактов хозяйственной и

¹ Батова В.Н. Роль внутреннего аудита в обеспечении экономической безопасности предприятия / В.Н. Батова, Н.Ю. Юдаева // XXI век: итоги прошлого и проблемы настоящего плюс. – 2014. – № 2. – С. 142-148.

финансовой деятельности объекта, интерпретации и оценки таких факторов, а также их результатов, выполнение обязательств участников и т.д.).

Более новым является вероятностный подход к оцениванию СВК. В его основе лежит учет уровня риска, что в целом позволяет дополнить систематизированный подход². Органам, которые осуществляют государственный финансовый контроль (ГФК), как и внешним аудиторам, более целесообразно выполнять оценку в первую очередь СВК проверяемых компаний отрасли, заранее установив границы доверия к ней, то есть границы, в которых можно опираться на внутренний контроль. При проведении аудита стратегий ценообразования, при осуществлении финансового контроля, оценке способов перевозки готовой продукции, а также политики кредитования, государственным органам целесообразнее вначале сделать анализ и применить СВК, а не использовать свои ограниченные ресурсы для осуществления проверки «с нуля».

Функционирование СВА как составляющей внутреннего контроля для руководства компании играет не только консультационную, но и информационную роль. На сегодняшний день среди институтов внутреннего аудита компаний энергетической отрасли можно выделить ревизионные комиссии, действующие согласно с законодательством, Положением о ревизионной комиссии и Уставом компании.

В соответствии с Федеральным законом в ПАО «МРСК Северного Кавказа», а также в дочерних предприятиях данной компании, проведение аудита обязательно, то есть необходимо ежегодно проверять финансовую отчетность и бухгалтерский учет. Но, по нашему мнению, осуществляемые в предприятиях рассматриваемой отрасли ревизии не позволяют достичь требуемого уровня готовности к выполнению внешнего аудита, задачей которого выступает установление достоверности бухгалтерской и финансовой отчетности компании, а также соответствия ведения бухгалтерского учета

² Бурцев В.В. Общие аспекты организации внутреннего аудита на предприятии и основные требования к деятельности внутренних аудиторов // Аудитор. – 1998. – №11. – с.20.

законодательной базе нашего государства. Под достоверностью законодатель понимает степень точности данных финансовой отчетности, которая позволяет пользователям делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении организации и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

В настоящее время порядок взаимодействия внешних и внутренних аудиторов регулируется правилом аудиторской деятельности «Использование работы и изучение внутреннего аудита».

Осуществляя внешний аудит, аудиторы вправе применить работу СВА в качестве базы для модификации характера и объема аудиторских процедур. Содержание и объем конкретной работы внутренних аудиторов, используемой внешними, будет зависеть от степени аудиторского риска, существенности рассмотренного объекта проверки и предварительной оценки СВА.

Независимый аудитор осуществляет оценивание надежности СВА при вынесении решений, связанных с установлением объема, графика и характера выполнения работы и с планированием внешней проверки³.

Внешним аудиторам при выполнении проверки следует удостовериться, в наличии требуемых методик проведения аудиторской проверки и согласованности их содержания нормам, а также в том, что установленные документацией процедуры и мероприятия должным образом воплощаются в жизнь. Данная проверка, как правило, отнимает меньше человеческих, материальных ресурсов и времени, при этом наличие или отсутствие некоторых внутрифирменных регламентирующих документов и их выполнение – факт более очевидный и однозначный, чем верность трактовки того или иного вопроса, как бухгалтерского, так и производственного. Таким образом, такая проверка более объективна и надежна.

Эффективность внутреннего аудита выступает фактором доверия к СВК проверяемой организации и может существенно сократить объем и затраты на проверку. Как показывает изученный автором опыт проведения внешнего

³ Воронина Л.И. Аудит. Теория и практика / Л.И. Воронина. - М.: Омега-Л, 2014. - 576 с.

аудита, независимые аудиторы при рассмотрении вопроса о доверии внутреннему аудиту исходят из таких критериев, как:

- организационный статус и уровень относительной независимости внутреннего аудита;
- сфера и масштаб деятельности внутренних аудиторов;
- уровень их профессионализма;
- техническое обеспечение деятельности службы внутреннего аудита;
- непрерывность функционирования механизмов внутреннего аудита за рассматриваемых период;
- качество и результативность работы внутренних аудиторов, степень ее влияния на деятельность экономического субъекта⁴.

Внешние аудиторы обращают особое внимание на признаки, позволяющие поставить под сомнение объективность выводов внутренних аудиторов. Это, например:

- выполнение внутренними аудиторами бухгалтерских работ по ведению учета и подготовке бухгалтерской отчетности;
- нерегулярность, хаотичность процедур внутреннего аудита;
- недостаточность собранных внутренними аудиторами данных для формирования обоснованных выводов по результатам работ;
- игнорирование руководством предприятия рекомендаций внутренних аудиторов;
- отсутствие у внутренних аудиторов возможности свободного доступа к высшему руководству предприятия;
- наличие ограничений, препятствующих свободному общению внешних и внутренних аудиторов⁵.

Если внутренние аудиторы признаны компетентными, и достигнуто взаимопонимание между внутренними и внешними аудиторами, ставится

⁴ Игошина Ю.А. Система внутреннего контроля как элемент управленческого учета / Ю.А. Игошина // Вестник НГИЭИ. – 2014. – № 1. – С. 59-69.

⁵ Чикунова Е. Взаимодействие внешних и внутренних аудиторов: общие принципы и практические рекомендации // Аудитор. – 1998. – №6. – с.13.

вопрос о предоставлении помощи при осуществлении внешнего аудита. Порядок сотрудничества внешних и внутренних аудиторов предлагаем согласовывать с администрацией компании. Когда внешний аудитор решает использовать работу СВА, он должен выполнить детализированную оценку такой работы.

Проанализировав практический опыт осуществления внешнего аудита, можно определить перечень документов, которые запрашивают независимые аудиторы при проверке:

- положение о СВА, а также устав данной службы;
- приказ о формировании службы внутреннего аудита;
- штатное расписание СВА;
- методические рекомендации к осуществлению проверок, инструкции, внутренние стандарты, положения, указания;
- план-задание деятельности СВА на интересующий период времени;
- рабочие материалы проведения внутреннего аудита по результатам выполненных проверок (избирательно);
- выводы, итоговые отчеты, рекомендации СВА по исполненным заданиям (избирательно);
- распоряжения и приказы о принятых мерах по итогам замечаний и рекомендаций СВА.

После этого рассмотрению подлежит организационная структура проверяемой компании, определяется место и роль СВА. Затем производится оценка образования, квалификации и навыков работы внутренних аудиторов.

Критериями данной оценки выступают:

- политика найма сотрудников службы внутреннего аудита;
- профессиональное образование;
- стаж работы аудитора;
- знания о специфике функционирования экономического субъекта;

– наличие и организация системы самоподготовки и подготовки внутренних аудиторов;

– наличие доступа к справочным и информационным базам.

Чтобы провести оценку профессионального соответствия сотрудников СВА, независимым аудиторам требуются методические разработки, подготовленные отчеты и рабочие бумаги. Основываясь на выборочном тестировании, независимые аудиторы устанавливают, была ли запланирована работа СВА и соответствуют ли проведенные виды работ тем, что были в плане, есть ли у сотрудников службы методические разработки для осуществления аудиторских проверок и выполняют ли они на практике указанные методические рекомендации, есть ли у внутренних аудиторов рабочие бумаги, в которых фиксировалась проведенная работа и ее систематичность, производилось ли должное оформление отчетов внутренних аудиторов; обоснованы ли доказательства аудиторов по вынесенным замечаниям и выводам. Основываясь на этом, внешние аудиторы могут установить направления деятельности и функции работы СВА и определить функции, полезные для сокращения процедур и объемов аудиторской проверки⁶.

Внешние аудиторы определяют направления работы внутреннего аудита, практически реализованные в соответствующем периоде и те задачи, над которыми планирует работать СВА далее, проводят оценку значимости для администрации замечаний и выводов, представляемых внутренними аудиторами. Аудитор, обычно, обращает внимание на исполнение руководством экономического субъекта замечаний внутреннего аудита. Когда замечания и выводы внутренних аудиторов связаны с достоверностью бухгалтерских отчетов, вероятнее всего, проверяющие будут тестировать порядок исправлений в отчетных документах экономического субъекта.

⁶ Селезнева Е.С. Развитие внутреннего аудита в российских условиях ведения бизнеса / Е.С. Селезнева // Наука и общество. – 2014. – № 2. – С. 112.

То, как эффективность внутреннего аудита влияет на расчеты риска в системе внутреннего контроля, может выразиться в пересмотре оценивания аудиторского риска. По окончании анализа независимые аудиторы проводят систематизацию результатов и осуществляют оценивание деятельности внутреннего аудита при планировании⁷.

Когда внешний аудитор проводит все необходимые процедуры, он вникает в работу СВА предприятия, делает оценку организационной структуры внутреннего аудита, а также определяет способность внутренних аудиторов действовать независимо и объективно. Он устанавливает уровень образования, компетентности и опыта работы СВА, применяемые службой подходы к планированию, степень профессионализма сотрудников, документирование деятельности, обоснованность заключений и выводов, устанавливает функциональные границы работы СВА. В том случае, когда функции внутренних аудиторов находятся в соответствии с целями внешних аудиторов, когда внутренний аудит проводится с необходимой степенью независимости, внутренние аудиторы компетентно выполняют возложенные на них задачи, а их рекомендации и выводы принимаются руководством конструктивно, то целесообразно будет сократить аудиторские процедуры, выполняемые в процессе аудиторской проверки.

Тем не менее, нужно учитывать, что эффективность работы будет зависеть от:

- обоюдной координации задач аудиторской проверки;
- взаимобмена отчетами;
- регулярных рабочих встреч;
- единых нормативов к документированию выполненных работ;
- взаимопомощи в подготовке отчетов собственникам и руководству

предприятия.

⁷ Умарова Н.С. Требования современных структур управления коммерческой организацией к учету и внутреннему контролю / Н.С. Умарова // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2014. – № 12. – С. 133-138.

Использование помощи СВА должно осуществляться в соответствии с установленными ограничениями и требованиями. В первую очередь, помощь от внутренних аудиторов должна быть ограничена в тех сферах, где уже выявлен риск, устранить который внутренней системой контроля невозможно. Помимо этого, у внутренних аудиторов не должно быть связи с сегментом, который ими проверяется, и их не следует привлекать к проверке того сегмента, который не касается аудита.

Рабочие материалы, полученные при проверке внутренними аудиторами, должны быть приложены к аудиторским файлам с пометкой о выполненном анализе и вынесенными выводами. На основании результатов, изложенных в контрольном итоговом листе, внешние аудиторы осуществляют планирование процедур на следующие периоды, отмечают итоговую оценку деятельности внутренних аудиторов, а также динамику взаимодействия.

Эффективное функционирование СВА дает возможность внешним аудиторам проводить проверку менее детально, поскольку внешние аудиторы в определенной степени могут доверять тем выявленным фактам нарушений и ошибок, которые были установлены внутренними аудиторами. Доверие внешних аудиторов выступает для СВА профессиональным ориентиром, который определяет направления работы и содействует ее функционированию в пределах существующей в компании системы контроля, требуемого для сохранности активов, эффективности бизнеса и точности отчетных данных⁸.

Своевременность и качество осуществления подготовительных процедур к внешней аудиторской проверке, выполненных согласно с нашими рекомендациями, даст возможность организации получить подтверждение достоверности годовой отчетности с минимумом затрат и времени.

Предлагаем возложить ответственность за подготовку к внешней аудиторской проверке годовой отчетности на руководителя компании,

⁸ Коське М.С. Внутренний контроль как обязанность экономического субъекта и объект оценки аудитора / М.С. Коське, И.В. Воюцкая // Аудитор. – 2015. – № 1-2. – С. 40-47.

поскольку именно он, в первую очередь, заинтересован в осуществлении подготовительных мер.

Чтобы организовать и провести подготовительные меры рекомендуем формировать комиссию из числа основных специалистов. К задачам такой комиссии следует отнести составление плана работ, определение ключевых направлений подготовительной деятельности, ответственных исполнителей и сроков выполнения. Указанные мероприятия должны быть организованы с участием СВА, так как одной из ключевых целей внутреннего аудита выступает обеспечение готовности компании к обязательным внешним аудиторским проверкам бухгалтерской отчетности на достоверность.

Исходя из изложенного, основная ответственность за проведение и организацию мероприятий по подготовке к проверке лежит на этой службе. Главный аудитор занимается организацией запланированных мероприятий, координацией работы специалистов и должностных лиц, принимающих участие в мероприятиях по подготовке, принимает участие в инвентаризациях ОС и ТМЦ, проводит избирательные проверки, контролирует выполнение запланированных мероприятий, делает анализ результатов выполненных работ по подготовке и представляет предложения руководителю о готовности компании к аудиторской проверке.

Среди основных мероприятий по подготовке предприятий энергетической отрасли с обширной сетью филиалов к внешней аудиторской проверке можно выделить такие:

- проверка содержания и наличия организационно-правовой документации компании (включая методики и стандарты СВА) и их соответствия его фактической работе;
- инвентаризация наличия нормативных и законодательных актов, которые регулируют работу компании;
- проверка содержания и наличия внутренних регламентов, которые обеспечивают реализацию нормативных актов функционирования компании;

- проверка договорных отношений с материально-ответственными лицами и контрагентами;
- подтверждение соответствия бухгалтерской отчетности действующему законодательству;
- проверка организации работы по осуществлению внутреннего аудита в филиалах;
- подтверждение соответствия делопроизводства нормативным актам.

План должен быть утвержден руководителем организации и доведен до сведения ответственных лиц. Ответственные исполнители могут привлекать к исполнению запланированных мероприятий иных должностных лиц. В частности, для проверки соответствия бухгалтерской отчетности законодательству привлекают всех сотрудников бухгалтерии, которые связаны с учетной деятельностью (материально-ответственные лица, бухгалтеры, руководство технических служб).

Согласно с выполненными запланированными мероприятиями, ответственные лица формируют справку об установленных недостатках, мерах для их устранения и необходимых условиях их исполнения.

Среди методических основ постановки бухгалтерской отчетности и учета на территории Российской Федерации можно выделить следующие: Закон «О бухгалтерском учете в РФ», Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», Положением по бухгалтерскому учету и отчетности в РФ. Указанные законодательные акты обязательны для всех юридических лиц, вне зависимости от формы собственности и подчиненности. Согласно с этими Положениями, разработкой и изданием нормативных актов по бухгалтерскому учету занимается Министерство Финансов РФ, а также отраслевые министерства. Механизм их исполнения в каждой компании разрабатывается индивидуально, с учетом условий деятельности, технических возможностей, квалификации сотрудников, а затем отображается в учетной политике. Положение об учетной политике компании утверждает руководитель, а срок его действия без внесения изменений составляет один отчетный год.

Определение соответствия ведения бухгалтерской отчетности в организации нормативным актам выполняют по участкам учета, руководствуясь действующими планами счетов.

Учитывая, что во время подготовки к внешней аудиторской проверке, большая часть работы выпадает на систему бухгалтерского учета, главный аудитор осуществляет разработку методических материалов по проверке учета по всем счетам. В такой проверке участвуют все бухгалтеры компании и материально-ответственные лица. Рекомендуется проведение перекрестной проверки, поскольку она самая эффективная. Ответственность за организацию проверки возложена на главного бухгалтера и главного аудитора. В период подготовки заблаговременно по всем счетам в балансе проверяют соотношение остатков с данными учетных регистров и Главной книги. Учитывают оформление первичной документации, в особенности достоверность и полноту заполнения реквизитов.

Главным аудитором проверяется состояние внутреннего контроля, осуществляется обобщение материалов подготовительных мероприятий, выносятся предложения руководителю о целесообразности принятия требуемых мер для устранения установленных недостатков.

Следовательно, составленная нами программа подготовки организации к обязательной внешней аудиторской проверке дает возможность:

- оценить, насколько эффективна система управления, система бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- установить на основе сведений внутреннего аудита самые «слабые места» в отчетности филиалов и организации в целом и вовремя принять меры для их устранения;
- снизить затраты времени на осуществление аудиторской проверки а, значит, и материальные затраты;
- получить положительное заключение о достоверности бухгалтерской отчетности.

Библиографический список

1. Батова В.Н. Роль внутреннего аудита в обеспечении экономической безопасности предприятия / В.Н. Батова, Н.Ю. Юдаева // XXI век: итоги прошлого и проблемы настоящего плюс. – 2014. – № 2. – С. 142-148.
2. Бурцев В.В. Общие аспекты организации внутреннего аудита на предприятии и основные требования к деятельности внутренних аудиторов // Аудитор. – 1998. – №11. – с.20.
3. Воронина Л.И. Аудит. Теория и практика / Л.И. Воронина. – М.: Омега-Л, 2014. – 576 с.
4. Игошина Ю.А. Система внутреннего контроля как элемент управленческого учета / Ю.А. Игошина // Вестник НГИЭИ. – 2014. – № 1. – С. 59-69.
5. Коське М.С. Внутренний контроль как обязанность экономического субъекта и объект оценки аудитора / М.С. Коське, И.В. Воюцкая // Аудитор. – 2015. – № 1-2. – С. 40-47.
6. Селезнева Е.С. Развитие внутреннего аудита в российских условиях ведения бизнеса / Е.С. Селезнева // Наука и общество. – 2014. – № 2. – С. 112.
7. Умарова Н.С. Требования современных структур управления коммерческой организацией к учету и внутреннему контролю / Н.С. Умарова // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2014. – № 12. – С. 133 - 138.
8. Чикунова Е. Взаимодействие внешних и внутренних аудиторов: общие принципы и практические рекомендации // Аудитор. – 1998. – №6. – с.13.