

Товма Н.А.
**Развитие внутреннего аудита
в Республике Казахстан**

На современном этапе возрастают требования к повышению эффективности управления предприятием, которые обуславливают необходимость функциональной активизации и реформирования внутреннего контроля как составной части управления. При осуществлении предпринимательской деятельности в организациях действует сложный экономический механизм со многими самостоятельными и взаимодействующими системами. Такими системами являются учет и внутренний контроль. Эти системы в организациях объединяются не только с общей целевой направленностью как функции управления, но и стадиями реализации: подготовка экономической информации о хозяйствующем субъекте, ее анализ и оценка, исправление ошибок с участием служб внутреннего аудита. Развитие организаций, выступающих в роли собственников средств производства и продуктов труда, во многом зависит от сохранности этих средств и эффективности их использования. Особенности внутреннего аудита предприятий обусловлены их сложной организационной структурой, территориальной удаленностью филиалов, большим удельным весом основных средств в активах.

Ключевые слова: внутренний аудит, аудит и анализ, аналитические процедуры.

Tovma N.A.
**Development of internal audit in
the Republic of Kazakhstan**

At the present stage requirements to increase of effective management of the enterprise which cause need of functional activization and reforming of internal control as a component of management increase. At implementation of business activity in the organizations the difficult economic mechanism with many independent and interacting systems operates. Such systems are the account and internal control. These systems in the organizations unite not only with the general target orientation as functions of management, but also realization stages: preparation of economic information on an economic entity, its analysis and an assessment, correction of mistakes with participation of services of internal audit. Development of the organizations acting as owners of means of production and products of work in many respects depends on safety of these means and efficiency of their use. Features of internal audit of the enterprises are caused by their difficult organizational structure, territorial remoteness of branches, big specific weight of fixed assets in assets.

Key words: audit, audit and analysis, analitical prizedure.

Товма Н.А.
**Қазақстан Республикасында
ішкі аудиттың дамуы**

Ел экономикасының негізін кәсіпкерлік құрайтын болғандықтан, мемлекет және қоғам үшін маңызы бар әр кәсіпорынның өзінің алғашқы қызметы барысында дағдарысқа ұшырамауы аса маңызды болып табылады. Бұл жағдайда аудит басты рөл атқарады, себебі, кәсіпорынның қаржылық есептілігі толығымен, нақты және уақытылы тексерілсе, кәсіпорынның алдағы қаржылық саясатына оң әсерін тигізеді. Қазіргі нарықтық экономика жағдайында қаржылық-шаруашылық жүргізуші ұйымдар өз қызметінің нәтижесіне толық жауап беретін дербестікке, экономикалық және заңдылық тұрғыдан оқшауланды. Ұйымның өндірістік – қаржылық қызметінің тиімділігіне деген басқарудың барлық буындардың жауапкершілігі арта түсті. Кәсіпорынды банкроттық пен күйзелуден құтқаруға ешкім қол-дау көрсетпейтін болды.

Түйін сөздер: ішкі аудит, аудит, талдау, аналитикалық процедуры.

РАЗВИТИЕ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН

Реализация Стратегического плана развития Республики Казахстан до 2020 года, внедрение бюджетирования, ориентированного на результат, предстоящий переход государственных органов на Международные стандарты финансовой отчетности в общественном секторе с 2013 года, осуществление деятельности субъектов квазигосударственного сектора в соответствии с Законом Республики Казахстан «О государственном имуществе» требуют повышения эффективности деятельности, усиления финансовой и иной дисциплины.

В решении этих вопросов возрастает роль внутреннего аудита как неотъемлемой части управления. К сожалению, на сегодня внутренний аудит ориентирован в большей степени на «пост-аудит», поскольку он проводится в основном с целью выявления и устранения уже совершенных нарушений бюджетного и иного законодательства Республики Казахстан, а также внутренних нормативных документов организации.

Действующая система внутреннего аудита характеризуется отсутствием целостности и системности [1, с. 3]. Существующий внутренний аудит в отечественных организациях не обеспечивает повышения эффективности, результативности и экономичности. Он фактически не направлен на профилактику и предотвращение нарушений и недостатков.

В свою очередь передовой международной опыт указывает, что внутренний аудит необходимо ориентировать на «опережение» событий и фактов. Внутренний аудит должен быть всевидящим и всеобъемлющим, проникающим и пронизывающим бизнес-процессы организации как по вертикали, так и по горизонтали. В деятельности внутреннего аудита категорически нельзя допускать ограничения и конфликта интересов, которые могут привести к нарушениям принципов внутреннего аудита, отрицательному результату аудита. Внутренний аудитор полноценно выражает свое мнение только на основе строго проверенных и протестированных документов, фактов и событий. Его доказательная база должна быть безусловной, полной и неоспоримой.

Следующей ключевой проблемой внутреннего аудита является недостаточный уровень теоретической и практической профессиональной подготовки кадров всей системы

внутреннего аудита, что усугубляется слабым финансово-ресурсным обеспечением внутреннего аудита.

В результате возникает масса проблем, связанных с осуществлением некачественного внутреннего аудита, который проводится низкоквалифицированными работниками органа внутреннего аудита. Практика доказывает, что органам внутреннего аудита необходимо на постоянной основе повышать квалификацию внутренних аудиторов. При этом план повышения квалификации желательно утверждать ежегодно с учетом новшеств по широкому кругу вопросов, которые актуальны, полезны и значимы для конкретной организации, а также необходимы для успешного выполнения работниками внутреннего аудита своих обязанностей, в том числе по совершенствованию знания государственного и английского языков.

Программа обучения составляется ежегодно с учетом потребностей департамента внутреннего аудита. Программа обучения должна включать как теоретическую часть, так и практическое применение полученных знаний. В программе обучения и повышения квалификации работников внутреннего аудита желательно учитывать цели и приоритеты организации, виды направлений деятельности, предыдущее обучение, опыт и квалификацию работников внутреннего аудита. Кроме программы обучения, получения специальных знаний по внутреннему аудиту и повышения квалификации, работникам органов внутреннего аудита рекомендуется изучать специальную литературу, участвовать в конференциях и семинарах, направленных на развитие человеческого капитала.

Осуществление эффективного и действенного внутреннего аудита невозможно без стандартизации бизнес-процессов аудита. Что даст внутренним аудиторам принятие казахстанских стандартов внутреннего аудита? Во-первых, стандарты систематизируют процедуры аудита, во-вторых, стандарты установят единые требования к осуществлению и оформлению аудита, в-третьих, стандарты определяют критерии оценки к качеству аудита, порядку подготовки аудиторов и к оценке их квалификации [2, с. 4].

Институт внутренних аудиторов входит в структуру Международного института внутреннего аудита, который имеет значительный опыт в создании действенной системы внутреннего аудита, в том числе и в государственном секторе, а также обладает сильной методологией, соответствующей Международным стандартам

внутреннего аудита качественных характеристик и деятельности.

Институт внутренних аудиторов Казахстана является единственной в Казахстане общественной организацией, признанной на международном уровне. Он имеет доступ к методическим материалам Международного института внутренних аудиторов, его члены работают в службах внутреннего аудита организаций различных форм собственности.

Создание Института внутренних аудиторов в Казахстане весьма актуально в период развития системы внутреннего аудита в Республике Казахстан в соответствии с Международными стандартами внутреннего аудита.

В настоящее время в государственном секторе экономики начаты мероприятия по созданию правовых основ по внедрению внутреннего аудита. Поэтому потенциал Института внутренних аудиторов Казахстана, его партнерские связи с Международным институтом внутренних аудиторов и международными экспертами позволят определить направления развития внутреннего аудита в соответствии с международными стандартами.

Рационально будут использованы ресурсы при изучении передового международного и отечественного опыта в области внутреннего аудита, построении системы внутреннего аудита и контроля в соответствии с международными стандартами.

Результаты вышеуказанных мероприятий трансформируются в реальные предложения по созданию системы внутреннего аудита в государственном и негосударственном секторах экономики.

Являясь членом Института внутреннего аудита Казахстана, я глубоко убеждена, что в скором времени Институт внутреннего аудита Казахстана сможет стать единым методологическим центром по совершенствованию и развитию внутреннего аудита в Республике Казахстан [4, с. 3].

По определению Международного института внутренних аудиторов внутренний аудит представляет собой деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование деятельности организации. При этом внутренний аудит помогает организации достичь поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления.

Роль внутреннего аудита заключается в проведении проверки внутренней практики и процедур организации для обеспечения достижения целей и задач организации. Орган внутреннего аудита в лице службы, департамента, управления или иной формы является составной частью процесса управления организацией. При этом орган внутреннего аудита должен сохранить свою независимость, подчиненность и подотчетность непосредственно первому руководителю организации.

Внутренний аудит является частью системы внутреннего контроля руководства и предназначен преимущественно для выполнения работы по определению того, что другие компоненты внутреннего контроля функционируют соответствующим образом. Соответственно, работа внутреннего аудита направлена на усиление системы внутреннего контроля руководством.

Внутренний аудит должен быть независимым, то есть свободным от условий, которые могут создать угрозу способности внутреннего аудита беспристрастно выполнять свои обязанности, а также быть объективным. Объективность заключается в установке, которая позволяет аудиторам выполнять внутренний аудит беспристрастно, таким образом, чтобы аудиторское мнение было объективным и не подчинялось мнению других лиц [4, с. 4].

При осуществлении своей деятельности органы внутреннего аудита должны строго руководствоваться принципами внутреннего аудита. При этом основными принципами внутреннего аудита являются независимость, объективность, беспристрастность и компетентность.

Сравнивая цели, задачи, функции и права внутреннего аудита с целями, задачами и функциями внешнего аудита, мы убеждаемся в их существенном отличии. Обозначим существенные отличия внутреннего аудита от внешнего аудита:

- внутренний аудит осуществляется по всем направлениям деятельности организации, внешний аудит стандартно проводится по вопросу достоверности и объективности информации, изложенной в финансовых отчетах;

- внутренний аудит ориентирован на «опережение» с целью недопущения, предупреждения и упреждения финансовых и иных нарушений, а также недостатков, тогда как внешний аудит выражает аудиторское мнение, сформированное на основе аудиторских доказательств, составленных на основе документов, событий и фактов, имевших место в отчетном периоде;

- внутренний аудит осуществляет деятельность в соответствии с законодательством Республики Казахстан и внутренними документами организации, внешний – только в рамках законодательства Республики Казахстан и договоров с объектом аудита, заключенных в рамках гражданско-правовых сделок;

- внутренний аудит обладает функциями мониторинга и контроля по исполнению рекомендаций внешних и внутренних аудиторов, предписаний уполномоченных государственных органов, тогда как внешний аудит объекту аудита выдает только рекомендации в виде письма к руководству организации, в котором осуществлен внешний аудит.

В зависимости от масштаба, предмета, вопросов аудита внутренний аудит разделяется на:

- комплексный – аудит, проверка, анализ и оценка объектов аудита по направлениям деятельности за конкретный период;

- тематический – аудит, проверка, анализ и оценка деятельности объекта аудита по отдельным вопросам или отдельным операциям за конкретный период;

- встречный – проверка, осуществляемая в рамках основного аудита по конкретным вопросам с целью выяснения определенных обстоятельств и/или операций в организациях, являющихся получателями средств, активов и ресурсов, а также участниках процесса реализации целей и задач организации.

Внутренний аудит играет ключевую роль в системе корпоративного управления. Он является одним из связующих звеньев между базисом и надстройкой в организации. Результаты внутреннего аудита очень часто указывают на недочеты и просчеты надстройки. Поэтому надстройка в организации весьма высоко ценит орган внутреннего аудита и прислушивается к его мнению.

Руководитель органа внутреннего аудита при осуществлении деятельности должен обеспечить соблюдение органом внутреннего аудита принципов внутреннего аудита: независимости, объективности, достоверности, компетентности, прозрачности и т. д.

В целом бизнес-процессы органа внутреннего аудита при осуществлении аудита, анализа и оценки условно можно разбить на этапы внутреннего аудита. В частности:

- первый этап – определяются источники информации, осуществляется сбор, анализ информации и документов, касающихся непосредственно объекта аудита, проводится пред-

варительное изучение собранной информации и обобщение результатов для раскрытия вопросов, предмета и масштаб внутреннего аудита/анализа/оценки;

– второй этап – определяются конкретные цели и задачи, формируется план и программа внутреннего аудита/анализа/оценки;

– третий этап – осуществляются внутренние мероприятия аудиторские/аналитические/оценочные в соответствии с планом и программой, при необходимости вопросы, масштаб и предмет внутреннего аудита/анализа/оценки подвергаются расширению или сокращению исходя из промежуточных результатов;

– четвертый этап – формируются результаты внутренних аудиторских/аналитических/оценочных мероприятий на основе проведенных мероприятий, вырабатываются соответствующие рекомендации;

– пятый этап – итоги аудита/анализа/оценки с выводными аспектами и рекомендациями направляются высшему руководству организации на рассмотрение и принятие решений.

Современный этап экономического развития характеризуется непрерывно возрастающими требованиями к оптимизации управленческих процессов, с целью повышения их эффективности, растет необходимость разработки функциональных и высокоэффективных систем управления. Осуществление деятельности любой компании представляет собой сложный механизм взаимодействия многочисленных систем, который объединяет единая система управления. С целью оценки результатов и содействия повышению эффективности функционирования всех составных систем и непосредственно системы управления необходимо реализовать в компаниях контрольно-оценочную функцию.

Одним из инструментов внутрикорпоративного контроля в экономически развитых странах является функция внутреннего аудита. Параллельно с внедрением непосредственно риск-минимизирующих инструментов при ведении бизнеса мировое экономическое сообщество захлестнула проблематика формирования эффективной системы корпоративного управления в целом. Формированием подходов к построению действенных систем корпоративного управления на сегодняшний день озадачены большинство крупных компаний всех секторов экономики во всем мире. Особенно актуальным данный вопрос стал ввиду сложившейся в мире кризисной ситуации и необходимости незамедлительного реагирования на ее последствия.

Формирование научно-обоснованного подхода к построению модели корпоративного управления может быть применено для решения значимых практических задач, т.к. источником стабилизации в рамках каждой в отдельности компании и экономике в целом, в том числе является оптимизация бизнес-процессов, нацеленная на рост эффективности, изыскание дополнительных ресурсов ее повышения и источников возможной минимизации издержек.

Гармонизация процессов, внедрение эффективного инструментария в рамках данных систем, повышение уровня ответственности перед собственниками и неоязнь новаций представляются основными характеристиками достойного управления компанией в будущем. В данном процессе существенную роль играет функция внутреннего аудита. Встраиваясь в саму систему корпоративного управления, внутренний аудит диагностирует состояние ее основных органов жизнеобеспечения: системы риск-менеджмента и внутреннего контроля.

В западных компаниях вопрос о независимости внутреннего аудита решается по-разному.

В западных компаниях существует два основных подхода:

1. Внутренний аудит направлен на создание и поддержание надежной и эффективной системы внутреннего контроля в компании, а также выявление и уменьшение разного рода рисков для компании. В этом случае службу внутреннего аудита возглавляет, как правило, директор, который отчетывается перед Президентом или Правлением компании и Аудиторским комитетом. В некоторых случаях директор по внутреннему аудиту может занимать позицию вице-президента, а внутренний аудит – быть такой же корпоративной функцией, как, например, финансы или маркетинг. При таком подходе внутренний аудит организационно независим от функционирования руководства компании.

2. Внутренний аудит направлен на проверку финансовой отчетности бухгалтерских процедур и сохранности активов компании. При этом отдел внутреннего аудита является разделением финансового отдела, а менеджер по внутреннему аудиту подчинен финансовому директору компании или подразделения. Аудит формально зависим от высокопоставленного функционального руководителя компании, который несет ответственность за состояние внутреннего контроля.

В крупных компаниях возможен промежуточный вариант: менеджер по внутреннему аудиту подразделения может подчиняться как

директору по внутреннему аудиту, так и финансовому директору подразделения. Следует заметить, что общую ответственность за состояние внутреннего контроля в компании несет, как правило, финансовый директор.

Оба подхода имеют свои плюсы и минусы. Если внутренний аудит структурно независим, то руководство компании (и Аудиторский комитет) получает больше объективной информации о состоянии системы контроля в различных подразделениях и на различных функциональных уровнях, а также о существующих рисках, что обеспечивает должный уровень контроля за выполнением аудиторских рекомендаций. Но, чем выше иерархический уровень тех, для кого предназначен аудиторский отчет, тем менее открытыми и готовыми к взаимодействию могут быть сотрудники в ходе аудита, и об этом не стоит забывать.

Создавая отдел внутреннего аудита, руководство компании должно с самого начала определить степень его независимости. Во-первых, абсолютная независимость внутреннего аудита вряд ли достижима, поскольку внутренние аудиторы являются сотрудниками компании и их профессиональный и карьерный рост зависит от руководства компании. Во-вторых, уровень организационной независимости отдела внутреннего аудита оказывает непосредственное влияние на объективность внутренних аудиторов.

Независимость внутреннего аудитора – это возможность свободно и объективно выманивать возложенные на него обязанности и беспристрастно выражать свое мнение. Независимость достигается с помощью соответствующего организационного статуса отдела внутреннего аудита. При этом директор службы внутреннего аудита должен подчиняться непосредственно лицу, которое может обеспечить независимость действий аудиторов (включая доступ к любой информации) и принять адекватные меры по выполнению аудиторских рекомендаций. Под объективностью же понимается способность аудитора добросовестно и непредвзято выполнять свою работу и ясно выражать и отстаивать свое мнение, не подстраивая его под мнение вышестоящих руководителей.

Таким образом, понятия «независимость» и «объективность», являясь достаточно близкими по смыслу характеристиками внутреннего аудита, различаются, что первое определяется в организационном контексте, а второе – как профессиональное качество внутреннего аудитора. Оба понятия взаимосвязаны, поскольку степень

структурной независимости отдела внутреннего аудита оказывает существенное влияние на объективность внутренних аудиторов. Однако, важно и то, как внутренние аудиторы видят свою роль в компании и готовы ли они профессионально и компетентно выполнять свою работу.

Аудиторы должны обладать необходимыми знаниями и навыками, а также уметь отстаивать свою точку зрения, выявлять суть проблемы, быть настойчивыми и уверенными в собственных силах. При недостатке таких качеств аудиторы будут ориентироваться на мнение и заключения аудируемых и не смогут сохранить свою объективность.

Внутреннему аудитору следует быть осмотрительным при оказании любого рода консультационных услуг, помимо непосредственно связанных с внутренним аудитом. И в данном случае возникает вопрос об объективности внутреннего аудитора и возможном конфликте интересов. Не случайно в некоторых странах внутренним аудиторам компании запрещено законом заниматься какой-либо деятельностью (включая консультационную) в рамках компании, помимо внутреннего аудита. Внутреннему аудитору следует избегать непосредственного участия в разного рода комитетах и комиссиях, принимающих управленческие решения (как, например, выбор поставщика или покупка новой компьютерной системы). Внутренние аудиторы могут становиться членами комитетов и комиссий только тогда, когда это действительно необходимо и только в качестве консультантов. При этом они должны с самого начала определить, что их советы не являются обязательными для исполнения. Если этого не сделать, внутренний аудитор может оказаться в ситуации, когда он сам принимает решения, то есть становится руководителем, а не консультантом. Это, безусловно, противоречит роли внутреннего аудита в компании.

Для этого предлагается использовать метод рейтинговых оценок значимости рисков, суть которого сводится к тому, что выявленные в результате анализа моделей процессов внутреннего аудита риски оцениваются группой экспертов по критериям вероятности наступления рискового события и существенности возможного ущерба для предприятия согласно разработанной шкале оценки, после чего полученные значения агрегируются в показатель значимости рискового события.

Применение рекомендуемых методов и моделей рискоориентированного внутреннего ауди-

та способствует повышению эффективности его проведения на предприятии, снижая при этом затраты на внешний аудит и предоставляя менед-

жменту независимую оценку степени надежности и эффективности функционирования систем, процессов и операций внутри предприятия.

Литература

- 1 Закон Республики Казахстан «Об аудиторской деятельности» от 20 ноября 1998 года (с изменениями и дополнениями на 20 февраля 2009 года).
- 2 Сборник Международных Стандартов Аудита, Выражения уверенности и Этики. – Алматы, 2007. – 1260 с.
- 3 Абленов Д.О. Аудит: теория и практика: учебник. – Алматы: Экономика, 2005. – 420 с.
- 4 Шеремет А.Д. Аудит: учебник / А.Д. Шеремет. – 5-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 448 с. (Высшее образование).

References

- 1 Zacon Respubliki Kazakhstan «Ob auditorskou deatelnosty» ot 20 noabra 1998 goda (s izmenenuavu u dopolnenuamu ot 20 fevrala 2009 goda).
- 2 Sbornik Megdunarodnih Srandartov audita, Virajenua uverennostu u etuku. – Almaty, 2007. – 1260 s.
- 3 Ablenov Audit: teoriy u practica: uchebnic - Almaty: Economica, 2005. – 420 S.
- 4 Cheremet A.D. Audit: uchebnic A D Sheremet. – 5-e izd isp u dop. – M.: Infra – M, 2008. – 448 s. – (Vishee obrazovanie).

