

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ИНСТРУМЕНТАЛЬНЫХ ПОДХОДОВ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА В СИСТЕМЕ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ

*Сегодня в Республике Беларусь происходят существенные изменения, как на макроэкономическом, так и на микроэкономическом уровне. В условиях формирования рыночной системы изменяются характер и методы экономической деятельности организаций, что требует использования различных форм контроля, в том числе и внутреннего аудита как важнейшего элемента рыночных отношений. В настоящее время многие вопросы теории и практики внутреннего аудита недостаточно исследованы и остаются дискуссионными. При проведении внутреннего аудита нередко возникают вопросы, связанные с применением специальных познаний в области экономического анализа. В статье отражаются современные задачи, стоящие перед службами внутреннего аудита и необходимость в связи с этим совершенствования инструментальных подходов его проведения, освещаются возможности и целесообразность внедрения в деятельность аудиторских служб научного инструментария экономического анализа.*

Происходящие изменения в социально-экономической жизни белорусского общества все более актуализируют проблемы экономической науки, обусловленные корпоративной формой предпринимательской деятельности, управлением и организацией деятельности хозяйствующих субъектов различных отрас-

лей экономики с учетом специфики вида деятельности, конкурентной среды и рыночных условий функционирования, вопросами финансов, учета, контроля и экономического анализа в тесной взаимосвязи со стратегическими и тактическими задачами менеджмента, применением современного математического инструментария и методов моделирования различных процессов и явлений в экономических исследованиях. Серьезное значение приобретают исследования [1], находящиеся на стыке нескольких научных направлений, таких, как корпоративный учет и отчетность, экономический анализ и аудит и пр. В этой связи существенного пересмотра требуют теоретические и методологические аспекты аудита, что будет служить необходимой базой для дальнейшего осуществления прикладных организационных и методических разработок в области учета и контроля.

Роли и значению внутреннего аудита в последние годы уделяется особое внимание как со стороны пользователей внешнего, так и внутреннего уровня. В связи с этим следует обозначить широкий спектр задач, которые ставятся перед внутренним аудитом:

- установление достоверности бухгалтерской отчетности;
- сохранность собственности учредителей;
- выявление и мобилизация имеющихся резервов производства, сверхнормативных запасов, исключение расточительства и перерасхода, усиление режима экономии денежных средств и материальных ценностей;
- проверка соответствия системы организационных регламентов действующим нормативным актам и учредительным документам;
- обеспечение последовательной и эффективной деятельности организации;
- контроль за расчетно-платежной дисциплиной, своевременностью расчетов с бюджетом;
- экспертиза достоверности оперативного статистического и бухгалтерского учета;
- предупреждение и устранение факторов, отрицательно влияющих на эффективность работы организации;
- консультирование работников организации по вопросам, входящим в компетенцию внутреннего аудита;
- организация подготовки к проверкам общего аудита, налоговой инспекции и других органов государственной власти, активное участие в проверках и реализации материалов проверок;
- контроль за исполнением решений по устранению выявленных недостатков;
- организация служебных расследований по различным чрезвычайным происшествиям в организации [2].

Для решения поставленных задач необходимо совершенствовать инструментальные подходы проведения аудита в системе внутрихозяйственного контроля. В соответствии с требованиями времени следует выделить основные методы контроля (рис. 1), используемые аудиторами [3].

Приведенная на рис. 1 классификация современных методов контроля ставит во главу угла расчетно-аналитические приемы, среди которых следует выделить экономический анализ – важнейший инструмент, позволяющий аудитору исследовать функционирование субъекта хозяйствования. В отечественной и зарубежной литературе понятие “аудит” определяется как проверка, ревизия, комплексный экономический анализ. Поскольку ни одно управленческое решение не принимается без надлежащего аналитического обоснования, использование методов экономического анализа в аудиторской деятельности позволит повысить качество получаемой информации, направленное на эффективное

выявление специфических отклонений от плана (прогноза, предыдущего периода и т. д.). Особое внимание при организации внутреннего аудита [4] должно быть уделено использованию анализа для определения критических целей и методов проверки, оценки финансового состояния и выработки прогнозов развития.



Рис. 1. Современные методы контроля

В Республике Беларусь и странах дальнего зарубежья накоплен богатый опыт в разработке и структуризации анализа на уровне хозяйствующего субъекта. Внедрение рыночных отношений с неизбежностью предполагает определенную гармонизацию трактовок и содержательного наполнения учетно-аналитических и финансовых направлений в соответствии с международными стандартами. Теоретические аспекты использования анализа в работе аудиторов представлены в научных трудах Э.А. Аренс, Дж. К. Лоббек, Дж. Робертсона, В.В. Ковалева, В.Д. Андреева, С.Б. Барнгольц, М.В. Мельник, О.А. Александрова, Т.Ю. Новикова, А.А. Ветрова и других. Многоцелевой и многофункциональный характер приемов и методов экономического анализа как системы нашел свое отражение в трудах отечественных ученых Л.Л. Ермолович, Л.И. Кравченко, Д.А. Панкова, Г.В. Савицкой, В.И. Стражева и др. Несмотря на значительный вклад отечественных и зарубежных ученых в расширение сферы применения приемов экономического анализа, использование его в аудиторской деятельности не получило широкого распространения. На сегодняшний день широко используется лишь финансовый анализ, который относится к числу заключительной аналитической процедуры.

Анализ учебно-методической и научной литературы [4-7] свидетельствует о необходимости выделения из аудита таких направлений, как подтверждающий аудит, системно ориентированный аудит и рисковый аудит. Целью подтверждающего аудита является изучение и подтверждение совершенных хозяйственных операций. Системно ориентированный аудит заключается в проведении эк-

спертизы объектов проверки с учетом оценки состояния и эффективности системы внутрифирменного контроля. В процессе проведения рискованного аудита осуществляется концентрация усилий на проверке участков бухгалтерского учета, где высока вероятность ошибок. Реализация данных направлений возможна лишь при сочетании общенаучных и специальных методов, применения приемов экономической статистики и финансовой математики, моделирования, логико-структурного анализа, использования передовых методик аудита, зарубежного и отечественного опыта. Все это является залогом разработки методологии и методик проведения аудита как в разрезе сфер применения, так и по отраслевой направленности [1].

Проведению аудита должен предшествовать предварительный анализ финансово-хозяйственной деятельности, который позволит разработать программу аудита, выделить наиболее важные, с точки зрения оценки достоверности отчетности, группы операций. Кроме того, предварительный анализ финансового состояния и финансовых результатов обеспечит более полную проверку деятельности проверяемого объекта, экономию времени и расходов на проведение аудита. Выводы, сделанные на основе этого анализа, могут оказаться недостоверными при значительном искажении данных бухгалтерского учета и статистической отчетности, однако выявленные в результате исследования искажения позволят аудиторам сосредоточить свое внимание на тех участках деятельности, где ошибки и злоупотребления наиболее вероятны.

Последующий анализ нацеливает аудиторов на определение причин возникновения нарушений и конкретных виновников, расчет суммы материального ущерба с точки зрения упущенных выгод предприятия, определение степени вины каждого из участников, а самое главное выявление текущих и прогнозных резервов повышения эффективности хозяйствования и совершенствования стимулирования их поиска. Цель анализа во время проверки – не только выяснение и изучение причин и факторов, которые повлияли на отклонение тех или других показателей от нормы и плана, но и выявление слабых мест в работе предприятия для последующей углубленной проверки. Глубокий анализ работы организаций является важным средством контроля за правильным, рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Во время проведения внутреннего аудита должен широко использоваться оперативный (ситуационный) анализ, который проводится сразу после осуществления хозяйственных операций. Его цель – оперативно выявлять недостатки и влиять на хозяйственные процессы. Важность его применения заключается в том, что рыночная экономика характеризуется динамичностью ситуации как относительно производственной, коммерческой и финансовой деятельности предприятия, так и относительно его внешней среды. Для оценки деятельности предприятия за отчетный период времени в аудите применяют итоговый (заключительный) анализ, то есть деятельность организации изучается комплексно и всесторонне по отчетным данным за соответствующий период. Поскольку оперативный и итоговый виды анализа взаимосвязаны и дополняют друг друга, то умелое их использование позволит не только оперативно ликвидировать недостатки в процессе производства, но и комплексно обобщать результаты деятельности за соответствующие периоды, разрабатывать меры по повышению эффективности производства.

Использование сравнительного, факторного и диагностического анализа позволит аудиторам быстро и достаточно точно определять влияние факторов на уровень результативных показателей, устанавливать характер нарушений без непосредственных измерений. Применение маржинального анализа обеспечит

поиск обоснованных и эффективных управленческих решений на основании причинно-следственной взаимосвязи объема продажи, себестоимости в прибыли и деления затрат на постоянные и переменные. С использованием методов экономико-математического моделирования у аудитора появляется возможность выбрать наиболее рациональный вариант решения экономической задачи. При этом выявляются резервы повышения эффективности производства за счет более полного использования имеющихся ресурсов.

Для решения задач, стоящих перед внутренним аудитом, и определения взаимосвязей и зависимостей между изучаемыми явлениями и процессами хозяйственной деятельности, должен широко использоваться детерминированный и стохастический анализ [8].

В заключение следует отметить, что в настоящее время складываются благоприятные условия для внедрения в деятельность внутренних аудиторских служб научного инструментария экономического анализа, что позволит им продемонстрировать свои широкие возможности и свою необходимость, как собственнику, так и менеджменту предприятий. Умелое применение методов на практике будет способствовать достижению максимальных результатов в выполнении аудиторами своих функций. Кроме того, у руководства организации может появиться мощный инструмент повышения эффективности ее хозяйственной деятельности.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. **Александров, О.А.** Методологические основы управленческого аудита в современных условиях хозяйствования / О.А. Александров // Экономический анализ: теория и практика. – 2005. – № 12. – С. 5-7.
2. **Богомолов, А.М.** Внутренний аудит. Организация и методика проведения / А.М. Богомолов, Н.А. Голощапов. – М.: Экзамен, 1999. – 192 с.
3. **Ендовицкий, Д.А.** Обоснование места внутреннего аудита в системе внутрихозяйственного контроля / Д.А. Ендовицкий // Аудитор. – 2003. – № 12. – С. 12-16.
4. **Андреев, В.Д.** Внутренний аудит: учеб. пособие / В.Д. Андреев. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с.
5. **Аренс, Э.А.** Аудит / Э.А. Аренс, Дж.К. Лоббек; под общ. ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
6. **Баканов, М.И.** Теория экономического анализа / М.И. Баканов, А.Д. Шеремет. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 285 с.
7. **Барнгольц, С.Б.** Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта: учеб. пособие / С.Б. Барнгольц, М.В. Мельник. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 240 с.
8. **Ковалев, В.В.** Финансовый анализ: методы и процедуры / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 560 с.