

В. А. Хмельницкий, доцент; Т. А. Гринь, ассистент

## КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ СОСТОЯНИЯ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ В ПРОЦЕССЕ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ВНЕШНЕГО КОНТРОЛЯ

In this article the author studies approaches to an estimation of the internal control system over the external control. With this purpose the concept of the internal control system is determined, evaluation stages of its efficiency are considered.

Использование результатов внутривоздействующего контроля (ВХК) в процессе осуществления внешнего контроля требует разработки концептуальных подходов к проведению оценки его состояния.

Ученые-экономисты расходятся во мнении относительно понятия ВХК, основной цели создания службы ВХК в организациях, присущих ей функций, а также в представлении о том, каким именно предпринимательским структурам необходима подобная служба.

На наш взгляд, ВХК представляет собой организованную субъектом предпринимательской деятельности и действующую в интересах его руководства и (или) собственников, регламентированную внутренними документами систему контроля соблюдения порядка ведения бухгалтерского учета и надежности функционирования средств внутреннего контроля. Другими словами, система ВХК – это совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством субъекта предпринимательской деятельности в качестве средств для эффективного хозяйствования, которая в том числе включает организованные внутри данного субъекта надзор и проверку:

- соблюдения требований законодательства;
- точности и полноты документации бухгалтерского учета;
- своевременности подготовки достоверной бухгалтерской отчетности;
- предотвращения ошибок и искажений;
- исполнения приказов и распоряжений руководства;
- обеспечения сохранности активов субъекта предпринимательской деятельности.

Из всего разнообразия функций, возлагаемых на службы ВХК руководством организации и (или) ее собственниками, для внешнего контроля представляют интерес только те, которые направлены на обеспечение достоверности бухгалтерской отчетности. Конечно, службы ВХК и внешнего контроля различаются по ряду параметров, к которым следует отнести постановку задач, объект, цель, средства, организацию работы, субъекты, квалификацию исполнителей, ответственность, применяемые методы и отчетность. Различия ВХК и внешнего контроля представляются, несомненно, важными, но для использования специалистами

внешнего контроля результатов деятельности работников контрольно-ревизионных служб ВХК более актуальны общие элементы этих видов контроля.

Внутривоздействующему контролю администрация и (или) собственники могут придавать различные формы, причем они могут присутствовать одновременно. Формами ВХК признаются контрольно-ревизионные отделы, создаваемые в организациях как самостоятельные функциональные отделы, или контрольно-ревизионные группы (сектора), создаваемые в составе бухгалтерий. В последнее время в организациях происходит замена наименования «контрольно-ревизионный отдел» на «отдел внутреннего аудита». При этом, как правило, ограничиваются только заменой наименования, без внесения изменений в содержание деятельности данного подразделения, обеспечивающего осуществление внутривоздействующего контроля у субъекта предпринимательской деятельности. Наряду с этим в акционерных обществах, обществах с дополнительной ответственностью и т. п., в качестве форм ВХК признаются ревизионные комиссии, деятельность которых регламентируется Законом Республики Беларусь от 09.12.92 г. № 2020-ХП «Об акционерных обществах, обществах с ограниченной ответственностью и обществах с дополнительной ответственностью» (в ред. от 30.07.2004 г. № 307-3) и уставами обществ.

В настоящее время отсутствует единый подход к тому, где и какие службы ВХК необходимо создавать в предпринимательских структурах: создавать ли такие службы на всех предприятиях или только у юридических лиц, где имеется сеть обособленных структурных подразделений. На наш взгляд, было бы целесообразно создавать службы ВХК лишь в том случае, если контролируемое звено системы управления территориально или организационно отделено от лица, принимающего управленческие решения. К структурам первого типа относятся юридические лица, имеющие сеть обособленных подразделений, к структурам второго типа – организационные структуры, подлежащие совместному управлению всеми их участниками в соответствии с действующим гражданским законодательством: финансово-промышленные группы, основные и дочерние общества и др.

В обязанности как работников контрольно-ревизионных служб системы ВХК субъекта предпринимательской деятельности, так и специалистов, представляющих внешний контроль, входит изучение и оценка эффективности системы ВХК, созданного на предприятии. Оценка возможности использования внешними контролерами результатов деятельности работников контрольно-ревизионных служб, представляющих систему ВХК контролируемой организации, основана на проверке этой деятельности. Если представители внешнего контроля убеждаются в том, что они могут использовать при осуществлении контрольных действий результаты работы службы ВХК контролируемой организации, они получают возможность проводить контрольные процедуры менее детально и более выборочно, а также могут внести изменения в их содержание и в предполагаемые затраты времени на их осуществление.

Для оценки системы ВХК и принятия решения, в какой мере на нее можно полагаться, специалисты, осуществляющие внешний контроль, могут использовать правило аудиторской деятельности «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита», утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 19.06.2002 г. № 86 (в редакции от 17.09.2003 г.).

Оценка системы ВХК субъекта предпринимательской деятельности должна проводиться, на наш взгляд, не менее чем в три следующих этапа:

- ознакомление с системой ВХК;
- предварительная оценка системы ВХК;
- подтверждение достоверности оценки надежности системы ВХК.

На этапе ознакомления с системой ВХК необходимо получить общее представление о специфике и масштабе деятельности контролируемой организации и системе его бухгалтерского учета.

При проведении предварительной оценки системы ВХК следует учитывать:

- организационный статус: положение системы ВХК в управлении субъектом предпринимательской деятельности, способность соблюдать объективность и независимость, наличие либо отсутствие ограничений относительно выполнения функциональных обязанностей, введенных руководством субъекта;

- профессиональную компетентность: профессиональное образование и опыт работы, политику найма и повышения квалификации работников системы ВХК, степень понимания стоящих перед ними задач и проблем;

- профессиональный уровень: состояние планирования, контроля и документирования работы специалистов системы ВХК, наличие и

содержание инструктивных материалов по ВХК, рабочих программ и рабочей документации;

- функциональные рамки: содержание и объем работы, выполняемой службой ВХК, отношение руководства субъекта к рекомендациям ВХК.

Важнейшие цели исследования и оценки системы ВХК у проверяемого субъекта предпринимательской деятельности, осуществляемые на этом технологическом этапе, сводятся к тому, чтобы выявить на основе изучения этой системы все значимые каналы учетно-аналитической и административной информации в контролируемой организации. Оценка этой системы позволит внешнему контролеру в дальнейшем более точно судить о качестве этой информации (полнота, своевременность, точность, отсутствие предвзятости, пристрастия и т. п.).

Следует согласиться с учеными-экономистами Шереметом А. Д. и Суйцем В. П. [3], которые считают, что при проверке функционирования системы внутреннего контроля на предприятии необходимо обратить внимание на наличие:

- *компетентного, заслуживающего доверия персонала* с четко определенными правами и обязанностями, которые зафиксированы в соответствующих должностных инструкциях. Это самый важный элемент системы ВХК. Вся система будет неэффективной, если персонал не будет отвечать соответствующим требованиям. Несмотря на субъективность оценки, ревизор должен определить компетентность специалистов системы ВХК;

- *соблюдения необходимых процедур при совершении операции*. При совершении операции необходимо соответствующее решение исполнительных лиц, выполнение всех формальных требований, требований по учету операций и т. д.;

- *контроля за сохранностью документации*. Все документы и записи должны быть:

- ⇒ последовательно пронумерованы для облегчения их поиска при необходимости;

- ⇒ составлены во время совершения операции или сразу же после этого. При большом интервале времени между совершением операции и ее учетом возрастает вероятность ошибки;

- ⇒ достаточно простыми и ясными во избежание двусмысленного толкования и неправильного применения;

- ⇒ предназначены для многократного использования;

- *фактического контроля над активами и документацией*. Наиболее эффективный способ контроля и материальных активов, и документации – фактическая проверка, которая проводится систематически материально ответственным лицом.

– независимой проверки выполнения обязанностей. Это одна из функций специалистов системы ВХК.

Один из важнейших моментов этого технологического этапа – оценка контрольной среды у клиента. Под контрольной средой подразумевается то, насколько серьезно администрация субъекта предпринимательской деятельности относится к ВХК в организации, как часто использует его результаты в управленческой деятельности, а также степень ее осведомленности и мероприятия, проводимые администрацией для ее укрепления. Задачами ревизора при оценке контрольной среды у субъекта предпринимательской деятельности, ставшего объектом проверки, является выявление различных внутрихозяйственных и контрольных рисков, а также влияния различных факторов (позитивных или негативных для уменьшения уровня этого риска).

При проверке необходимо дать оценку системе ВХК, ее результативности комплексно, по нескольким аспектам, к числу которых следует отнести:

– обеспеченность специалистов системы ВХК современными информационными системами, позволяющими своевременно получать всю необходимую нормативно-правовую информацию, инструктивные материалы, регулирующие организацию и порядок осуществления контроля на предприятии;

– численность, возраст, стаж работы по специальности, квалификация специалистов ВХК;

– порядок планирования работы ВХК, масштаб, глубина, направления и сроки проведения проверок его специалистами;

– место и роль ВХК в общей организационной структуре предприятия, степень воздействия должностных лиц предприятия на работу его специалистов;

– детальное исследование всей документации, составляемой по результатам работы специалистов ВХК, и которую может представить предприятие.

Для оценки системы ВХК и принятия решения, в какой мере на нее можно полагаться, ревизор может использовать специальные процедуры, используемые при проведении аудиторских проверок (тесты средств контроля), содержание которых раскрыто в правиле аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск» и которое вполне можно использовать при проведении внешнего контроля.

Тестирование средств контроля может включать в себя проверку:

– наличия четкой структуры управления предприятием и четкого административного контроля;

– наличия системы ВХК (обратить внимание на квалификацию данной службы);

– соблюдения распределения обязанностей между сотрудниками бухгалтерии и материально ответственными лицами;

– особенностей работы бухгалтерии субъекта, отражающих сезонные периоды работы повышенной интенсивности;

– частоты кратковременных замен учетных работников в связи с отпуском или болезнью;

– регулярности составления промежуточной бухгалтерской отчетности;

– возможности появления ошибок, имеющих единичный и случайный характер;

– обеспечения сохранности активов и документации субъекта;

– возможности использования результатов других контрольных процедур для получения данных о работоспособности средств контроля.

Данный перечень включает в себя лишь небольшой круг вопросов, который может быть значительно расширен ревизором в зависимости от объемов, условий и специфики деятельности организации.

Общий же анализ результатов работы ВХК и его оценка могут включать следующие критерии:

– программа и объем работы ВХК соответствуют целям предстоящей проверки;

– внутрихозяйственный контроль проводится специалистами, имеющими соответствующий уровень профессионального образования, навыков и компетентности, работа правильно спланирована, квалифицированно проведена и документально оформлена;

– по результатам работы ВХК сделаны соответствующие выявленным обстоятельствам выводы, отчетность подготовлена на основе результатов проведенной работы;

– замечания или проблемные вопросы, поднятые при проведении ВХК, решены.

Оценивая и анализируя организацию и состояние ВХК у субъекта предпринимательской деятельности, ревизор может определить области наименьшего и максимального риска и сконцентрироваться на последних. Кроме того, ревизору необходимо оценить уровень риска, не охваченного системой ВХК. Результаты такой оценки подлежат обсуждению с руководством субъекта предпринимательской деятельности. Эта процедура позволяет определить влияние неохваченного риска на деятельность предприятия и содержание его бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При оценке надежности системы ВХК, как и в случае оценки надежности внутреннего аудита, необходимо использовать не менее трех следующих градаций: высокая, средняя, низкая [2]. По итогам первоначального ознакомления специалисты, представляющие внешний контроль, должны принять решение о том, могут ли они в своей работе полагаться на систему ВХК субъекта.

екта предпринимательской деятельности. В противном же случае они должны планировать контрольные процедуры таким образом, чтобы при их выполнении не учитывались результаты работы специалистов контрольно-ревизионных служб, представляющих систему ВХК. Такая ситуация возможна при оценке надежности системы ВХК по градации «низкая».

По итогам ознакомления с системой ВХК субъекта предпринимательской деятельности может быть принято решение полагаться при проведении внешнего контроля на систему ВХК. Это может быть сделано тогда, когда оценка ее надежности является «средней» или «высокой».

Полученные результаты позволяют ревизору внести соответствующие изменения в общий план и программу ревизии, а ее уточнение в процессе проверки, с целью уменьшения риска и повышения ее качества, находит отражение в рабочей документации, составляемой в период и по окончании ревизии. Кроме того, ревизором может быть принято решение об использовании работы специалистов ВХК при проведении проверки.

На эффективность такого сотрудничества влияют следующие моменты:

- насколько точно скоординированы планы проверки со службой ВХК;
- как часто проводятся рабочие встречи и их содержание;
- доверительность взаимоотношений, свободный и открытый взаимный доступ к рабочей документации;
- единый подход к способам и формам документирования результатов проверки;
- своевременное информирование друг друга по всем важным вопросам;
- совместное представление должностным лицам субъекта предпринимательской деятельности информации о результатах проверки.

При проверке надежности системы ВХК, на наш взгляд, следует выделить два направления исследования:

- 1) проверка организации службы ВХК;
- 2) проверка адекватности ведения бухгалтерского учета и осуществления ВХК в условиях функционирования контрольно-ревизионных служб у субъекта предпринимательской деятельности.

Первое направление исследования проводится по единой методике независимо от обстоятельств, послуживших причиной создания в контролируемой организации службы ВХК. Второе направление изучения деятельности работников контрольно-ревизионных служб системы ВХК в процессе осуществления внешнего контроля зависит от оснований, по которым организована служба ВХК.

Реализация второго направления исследования системы ВХК имеет методические особен-

ности по следующим основаниям: при наличии системы ВХК у субъекта предпринимательской деятельности, имеющего сеть обособленных структурных подразделений и если контролируемое юридическое лицо является участником совместной деятельности (договора о совместной деятельности, договора простого товарищества, учредительного договора, договора о создании акционерного общества и т. п.). Методика исследования ведения бухгалтерского учета и особенностей организации системы ВХК является единой и включает: оценку влияния ряда факторов на надежность контрольной среды, описание системы бухгалтерского учета, описание и оценку средств внутреннего контроля, состав и содержание тестов средств контроля.

Состав тестов эффективности процедур системы ВХК субъектов предпринимательской деятельности, имеющих сеть филиалов и субъектов предпринимательской деятельности, участвующих в совместной деятельности, определяется соответствующими методиками, разрабатываемыми каждой службой внешнего контроля. Результаты тестирования используют для оценки надежности средств системы ВХК соответствующего направления.

В ходе оценки надежности системы ВХК проверяемой организации субъектом внешнего контроля необходимо принимать во внимание, что:

- следует проверять на предмет надежности средств контроля необходимую документацию организации всего отчетного периода;
- при проверке необходимо уделить особое внимание тем периодам, финансово-хозяйственная деятельность в которых имела особенности или различия по сравнению с финансово-хозяйственной деятельностью, присутствующей для всего периода в целом;
- оценка надежности всей системы ВХК и отдельных средств контроля как «низкой» не исключает возможности оценки надежности других отдельных средств контроля как «средней» или «высокой».

По итогам первичной оценки надежности системы ВХК субъекта предпринимательской деятельности, ставшего объектом внешнего контроля, можно оценить надежность всей системы ВХК в целом и отдельных ее средств контроля как «среднюю» или «высокую». В том случае субъекты внешнего контроля должны планировать контрольные процедуры исходя из этого предположения, но не должны доверять данной системе абсолютно. Они обязаны в ходе осуществления контрольных действий осуществлять процедуры подтверждения достоверности этой системы.

Если субъекты внешнего контроля в ходе проведения процедур подтверждения надежности системы ВХК придут к выводу о том, что

оценка ее надежности в целом и отдельных средств внутреннего контроля окажется ниже той, которая была получена в ходе первичной оценки, они обязаны скорректировать порядок осуществления других контрольных процедур, чтобы в целом повысить достоверность своих выводов по результатам проведения проверки.

Все этапы изучения и оценки системы ВХК должны надлежащим образом документироваться с указанием документов, которыми руководствовались специалисты, осуществляющие контрольные действия по отношению к субъекту предпринимательской деятельности. При этом необходимо давать соответствующую оценку надежности всей системы или отдельным средствам контроля. При проведении документирования информации, имеющей отношение к системе ВХК, специалистами, представляющими внешний контроль, могут использоваться следующие методы:

- повествовательное описание;
- тесты;
- перечни типовых вопросов для выяснения мнения руководства и работников бухгалтерии;
- специальные бланки и проверочные листы;
- блок-схемы и графики;
- перечни замечаний, протоколы, акты и другие документы.

Серьезные недостатки систем ВХК, установленные в ходе проверки, следует отражать в акте ревизии, а рекомендации по их устранению необходимо в обязательном порядке включать в приказ, издаваемый субъектом

предпринимательской деятельности по результатам проверки.

Предложенные организационно-методические подходы к моделированию программ оценки и тестирования систем ВХК, присущих различным циклам деятельности проверяемых субъектов национальной экономики, исследованию дополнительных средств контроля, реализуемых проверяемыми юридическими лицами при наличии у них сети обособленных подразделений или операций со связанными сторонами, позволяют сформировать действенную, эффективную систему внутренних стандартов анализа и оценки системы ВХК проверяемых субъектов хозяйствования.

### Литература

1. Правило аудиторской деятельности. Существенность и аудиторский риск: Утверждено постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 06.03.2001 г. № 24 (ред. от 05.02.2003 г.) // Национальный реестр нормативно-правовых актов. – 2001. – 8/9719.

2. Правило аудиторской деятельности. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита: Утверждено постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 19.06.2002 г. № 86 (ред. от 17.09.2003 г.). Национальный реестр нормативно-правовых актов. – 2001. – 8/9812.

3. Шеремет А. Д., Суйц В. П. Аудит: Учеб. для вузов. – 2-е изд., перераб. и доп. М.: ИН-ФРА-М, 2000.