

ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ СЛУЖБ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Зарубежный опыт

На примере зарубежного опыта необходимость внутреннего аудита можно обосновать нижеследующими факторами:

1. Внутренний аудит является менее доступным, на данный момент, и в то же время недооцененным ресурсом, правильное использование которого может повысить эффективная деятельность предприятия;
2. Громкие корпоративные скандалы, прокатившихся по США и Западной Европе, дали основания считать, что институт внешнего аудита может дать серьезные сбои, вследствие которых, терпят банкротства даже крупнейшие компании;
3. Наличие в предприятии хорошего корпоративного управления, где одним из неотъемлемых звеньев становится внутренний аудит, - положительный сигнал для потенциальных инвесторов и кредиторов, повышающий инвестиционную привлекательность предприятия.

Текущая ситуация

В Узбекистане предпосылкой для начала процесса формирования института внутренних аудиторов стало Постановление Президента Республики Узбекистан №ПП-475 от 27 сентября 2006 года «О мерах по дальнейшему развитию рынка ценных бумаг». Данный нормативный документ предписывал хозяйствующим субъектам, независимо от формы собственности, имеющие активы в размере более 1 млрд. сум., с 1 января 2007 года создать в своих структурах Служб внутреннего аудита.

В следующем месяце Постановлением Кабинета Министров РУз за №215 от 16 октября 2006 г. было утверждено Положение «О Службе внутреннего аудита на предприятиях». Положение устанавливает единые требования к организации внутреннего аудита на предприятиях, а также определяет методологические основы организации его работы.

Основные положения вышеперечисленных нормативных документов в последующем были включены в текст Законов Республики Узбекистан «Об акционерных обществах и защите прав акционеров» и «Об обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью». Надо отметить, что в текстах Законов «О частном предприятии» и «О хозяйственных товариществах» подобное требование отсутствует.

По данным Министерства финансов РУз по состоянию на 1 февраля 2008 г. в республике количество аудиторов, имеющих квалификационный сертификат с не просроченным сроком действия, составляло 1340 человек. Около 1000 из них числятся в штате аудиторских организаций, получивших лицензию на аудиторскую деятельность или ожидающих ее получить в ближайшее время.

Остальные работают в хозяйствующих субъектах, в основном, в качестве главных бухгалтеров или финансовых директоров.

По данным Госкомимущества РУз по состоянию на 1 октября 2006 года 900 предприятий по всей республике имели активы на сумму более 1 млрд сумов. В зависимости от размера их активов, для формирования в них Служб внутреннего аудита необходимо было более 2000 сертифицированных аудиторов. За прошедший период, в связи со стабилизацией макроэкономических показателей и ростом экономики республики, количество предприятий с активами на сумму более 1 млрд сумов возросло, а количество сертифицированных аудиторов – нет. Хотя нехватка внутренних аудиторов является временным явлением, но в настоящее время его можно считать актуальной проблемой. Речь идет не только о полном формировании Служб внутреннего аудита строго по Положению, а о том, где и как можно найти хотя бы одного внутреннего аудитора для этой Службы.

Обобщая вышеизложенного, можно резюмировать для формирования Служб внутреннего аудита в предприятии, в первую очередь необходимо найти самого внутреннего аудитора.

Меры ответственности

Возможно, многих руководителей предприятий волнует вопрос: 2007 год уже завершился, а службу внутреннего аудита не смогли сформировать. С правовой точки зрения, что за это им грозит? Опуская вероятность наличия множеств объективных и субъективных причин, возможно оправдавших этих руководителей, постараемся ответить на этот вопрос.

В нормы действующего законодательства пока не введено положение, определяющее степень ответственности и меру наказания ответственных должностных лиц именно за несвоевременное создание служб внутреннего аудита. Если ситуация не будет изменяться к лучшему именно по вине руководителей предприятий, то мера ответственности в виде штрафов возможно и появится.

Именно какой орган в предприятиях несет ответственность за формирование и организацию деятельности служб внутреннего аудита?

Согласно статье 82 Закона РУз «Об акционерных обществах и защите прав акционеров» и статье 38 «Об обществах с ограниченной и дополнительной ответственностью» Наблюдательный совет принимает решение о создании служб внутреннего аудита и назначении ее работников. Исполнительный орган выполняет решения Наблюдательного совета.

Исходя из этого, можно предположить, за несвоевременное формирование служб внутреннего аудита, в конечном итоге, ответственность несет исполнительный орган предприятия.

Нормативно-правовая база функционирования служб внутреннего аудита

Служба внутреннего аудита осуществляет свою деятельность в соответствии с порядком, определяемым Кабинетом Министров Республики Узбекистан.

В предприятиях службы внутреннего аудита создаются по решению Наблюдательного совета. Наблюдательный совет предприятия своим протокольным решением должен принять решение о создании в структуре предприятия службу внутреннего аудита, утвердить Положение о Службе, Смету ее расходов, План работы на текущий год. Трудовое соглашение с внутренними аудиторами заключает председатель Наблюдательного совета.

Внутренний аудитор свою деятельность осуществляет, как и внешние аудиторы, в соответствии с национальными стандартами аудиторской деятельности. Соблюдает норм действующего законодательства.

Основные задачи внутреннего аудитора:

- обеспечивать наблюдательный совет достоверной информацией о текущем финансовом состоянии предприятия, которая готовится по результатам проведенного внутренней аудиторской проверке;
- в случае обнаружения недостатков в деятельности предприятия, оперативно вносить в исполнительный орган предприятия рекомендаций по их устранению, а также осуществлять контроль за их устранением.

Фактически внутренний аудитор является представителем собственников, который находится в самом сердце предприятия – в гуще бухгалтерских документов. Он не только предоставляет собственникам об истинном положении в предприятии, о компетенции исполнительного органа, но и помогает исполнительному органу не совершить непреднамеренные ошибки при проведении финансово-хозяйственной деятельности.

Основные функции внутреннего аудитора

Внутренний аудитор осуществляет контроль и оценку работы исполнительного органа, представительств и филиалов предприятия путем проверок и мониторинга соблюдения ими законодательства, учредительных и других документов, обеспечения полноты и достоверности отражения данных в бухгалтерском учете и финансовой отчетности, установленных правил и процедур осуществления хозяйственных операций, сохранности активов, а также соблюдения установленных законодательством требований по управлению предприятием.

Внутренний аудитор практически осуществляет те же функции внешнего аудитора, но более оперативно, тщательно, подробно и обстоятельно. Это особенно важно для тех предприятий, которые в соответствии с Законом РУз «Об аудиторской деятельности» не подлежат к обязательной аудиторской проверке.

Национальные стандарты аудиторской деятельности не предусматривают возможность использования работы внутреннего аудитора. Подобная возможность существует в Международном стандарте аудита №610 «Рассмотрение работы внутреннего аудита». Но, тем не менее, эффективно действующая служба внутреннего аудита в конечном итоге улучшает состояние бухгалтерского учета, повышает уровень компетенции сотрудников финансовых служб предприятия, тем самым предохраняет исполнительный орган от непреднамеренных ошибок с возможными тяжелыми последствиями.

Ответственность внутреннего аудитора

Внутренний аудитор не должен исказить результаты своих проверок, соблюдать коммерческую тайну предприятия, а также обратно возвратить полученные для изучения документы. Внутренний аудитор отвечает за оценку мер по повышению эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Права и обязательства внутреннего аудитора

- Права внутреннего аудитора:
 - получать документы предприятия (приказы, распоряжения руководителя, решения органов управления, справки, расчеты, заверенные копии необходимых документов и другую документацию), устные и письменные объяснения от должностных и ответственных лиц предприятия по вопросам, возникающим в ходе осуществления внутреннего аудита;
 - привлекать соответствующих специалистов предприятия для оказания содействия в проведении внутреннего аудита.

- Обязанности внутреннего аудитора:
 - соблюдать требования актов законодательства;
 - ежеквартально составлять отчеты;
 - проверять достоверность показателей финансовой и статистической отчетности;
 - в случае обнаружения фактов, свидетельствующих о причинении предприятию убытков его должностными лицами и другими работниками, незамедлительно сообщать об этом наблюдательному совету предприятия и осуществлять соответствующую запись в аудиторском отчете;
 - участвовать при инвентаризации активов.

Практически права и обязанности внутреннего аудитора очень схожи с внешним аудитором. Основная разница – внешние аудиторы редко составляют аудиторские отчеты на ежеквартальной основе.

Независимость внутреннего аудитора

Внутренний аудитор не должен быть связанным родственными и деловыми узами с руководством и ключевыми фигурами предприятия. Он должен быть истинно независимым. Внутренний аудитор должен защищать материальные интересы учредителей и быть абсолютно независимым от исполнительного органа предприятия.

Работников службы внутреннего аудита принимает на работу наблюдательный совет. Совет устанавливает уровень заработной платы и смету расходов службы. Внутренний аудитор непосредственно подчиняется наблюдательному совету и отчетывается по своей деятельности только перед ним.

Парадоксально, но факт. На самом деле, для устройства на работу в предприятие, внутреннему аудитору необходимо показать себя с хорошей стороны перед его исполнительным органом. От него зависит, примут ли заявление внутреннего аудитора или нет. Эта зависимость, в будущем, конечно, исчезнет, когда на одну вакансию будут претендовать несколько кандидатов.

Аттестация внутренних аудиторов

Наблюдательный совет ежегодно должен провести аттестацию работников службы внутреннего аудита. Однако, каким образом аттестация проводится, полностью не ясно. Так как, если исходить с точки зрения логики, аудитора может аттестовать только то лицо, который сам имеет квалификацию не ниже, чем аудитор. Не на всех же наблюдательных советах предприятий имеются подобные лица. Остается формальный подход: наличие сертификата о повышении квалификации, положительное заключение внешнего аудитора. Все это субъективно, так как другие проверяющие также не застрахованы от допущения ошибок или иметь более низкую квалификацию, чем наш внутренний аудитор. Ждать итоги плановой координационной проверки не всегда уместно.

В настоящее время общественными профессиональными организациями аудиторов разрабатывается Программа развития рынка аудиторских услуг. В ней предусматривается разработка специальных программ обучения и повышения квалификации внутренних аудиторов, проведение тестирования уровня квалификации внутренних аудиторов в независимом тестовом центре.

Чем будет заниматься внутренний аудитор в предприятии

Внутренний аудитор проводит аудиторскую проверку и мониторинг:

- хода выполнения утвержденного бизнес-плана;
- соблюдения принципов корпоративного управления;
- состояния бухгалтерского учета и финансовой отчетности;
- правильности исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей;
- соблюдения законодательства при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности;
- состояния активов;
- состояния внутреннего контроля.

Но этим круг обязанностей внутреннего аудитора не ограничивается. Наблюдательный совет может определить также иные направления осуществления проверок в соответствии с законодательством, исходя из профиля предприятия.

По результатам проведенных проверок составляются соответствующие отчеты, сводный отчет, подписываемые внутренним аудитором. При этом структура каждого вида отчета аудитора регламентировано на уровне законодательства.

Сводный отчет должен быть подготовлен в течение 10 дней после завершения внутреннего аудита и представлен непосредственно наблюдательному совету предприятия для рассмотрения и последующего утверждения им.

Руководитель Службы внутреннего аудита ежеквартально будет докладывать Наблюдательному совету о проделанной работе, представляя Сводный аудиторский отчет. Сводный отчет Службы внутреннего аудита включает себе следующие 6 разделов:

Портрет внутреннего аудитора

Специалист с квалификационным сертификатом аудитора обычно имеет высшее экономическое образование, 5 летний стаж работы, курсы подготовки аудиторов и курсы по предмету «Финансовый учет – 1». Также факт успешной сдачи международных экзаменов по предмету «Финансовый учет – 1» и квалификационного экзамена для аудиторов.

Однако это не всегда означает о наличии высокой квалификации аудитора по всем направлениям бухгалтерского учета и хозяйственной деятельности. Навыки и знания приходят со временем, через обучение и практику.

Заработная плата

Этот фактор в настоящее время является решающим фактором при привлечении внутренних аудиторов. Хорошим специалистам нужно платить

хорошую заработную плату. Нельзя допускать, что уровень дохода внутреннего аудитора зависал от исполнительного органа предприятия.

Вопрос заработной платы особенно актуален в предприятиях с низким уровнем доходности. Может быть, именно внутренний аудитор поможет наблюдательному совету определить истинные причины убытков, и разработать пути выхода из кризиса.

Трудности, с которыми сталкиваются внутренние аудиторы

В отличие от представителей других профессий, внутренний аудитор ежегодно должен пройти аттестацию на профпригодность. От результатов аттестации зависит его профессиональная карьера. При отрицательном результате аттестации, теоретически появляется риск не принятия на работу в качестве аудитора в других организациях.

Теперь сравним статус внутреннего аудитора с главным бухгалтером предприятия. В соответствии с Законом РУз «О бухгалтерском учете» ответственность за правильное ведение бухгалтерского учета несет не главный бухгалтер, а руководитель предприятия. Кроме того, главный бухгалтер ежегодно не проходит аттестацию, ежеквартально не отчитывается перед наблюдательным советом по всем аспектам деятельности предприятия.

В настоящее время практически нет нормативных требований на квалификационный уровень главного бухгалтера. Теоретически, на должность главного бухгалтера могут назначаться лица с неэкономическим образованием и с сертификатом об окончании 6 месячных курсов подготовки бухгалтеров. Кроме того, если главный бухгалтер докажет, что он был вынужден выполнять распоряжение руководителя и тем самым допустил нарушения законодательства, с него могут и снять ответственность за данное нарушение норм действующего законодательства. Ответственность внутреннего аудитора в законодательстве четко определена и каждое его действие регламентировано.

Практика показывает, при определении уровня заработной платы внутреннего аудитора, эти факторы не учитываются со стороны наблюдательных советов. Часто внутреннему аудитору устанавливают заработную плату ниже, чем у главного бухгалтера. Нет понимания того, что работу главного бухгалтера предприятия может проверить специалист с уровнем квалификации не ниже, и услуги такого специалиста не может быть дешевле, чем у проверяемого главного бухгалтера, не говоря о руководителе исполнительного органа предприятия.

В рынок аудита допускаются лица с многолетним стажем работы в экономической сфере. Но, тем не менее, поступая на работу в службу внутреннего аудита, внутренний аудитор практически теряет свой стаж. Он

выпадает из системы материального поощрения предприятия в виде выслуги лет. Это не справедливо, так как он не менял свою квалификацию, вид деятельности.

Внутренний аудитор не может пользоваться системой материальной поддержки сотрудников предприятия, предоставляемый в виде выделения беспроцентной ссуды на личные нужды. Кодекс профессиональной этики аудитора этого не позволяет. Согласно Кодексом, аудитор должен быть абсолютно независимым от исполнительного органа предприятия. Этот вопрос можно решить, если на уровне наблюдательного совета принимать решение о выделении беспроцентной ссуды для работников служб внутреннего аудита.

Согласно нормам законодательства, если аудитор в течении 3-х лет не занимается аудиторской деятельности, это служит основанием для прекращения срока действия квалификационного сертификата аудитора. В Законе РУз «Об аудиторской деятельности» термин «аудиторская деятельность» подразумевает оказание услуг. В статье 3 данного Закона указана о том, что аудитор может проводить аудиторские проверки, если он состоит в штате аудиторской организации.

Но в нем есть и рациональное зерно. Во время аудиторских проверок аудитор может получить дополнительный опыт проверок, освежить свои знания и навыки.

Вопрос профессиональной поддержки. Внешние аудиторы работают коллективно, у них есть специалисты по узким направлениям, в них сформирована целая система консультаций, взаимных проверок, так называемый внутренний контроль качества работы аудитора. Кроме того, с годами в аудиторских организациях формируется база данных с готовыми решениями для аналогических случаев. А внутренний аудитор фактически должен работать сам. Для этого он должен быть специалистом – «многостаночником».

Страхование рисков

Профессиональные риски внутреннего аудитора не застрахуются. На рынке страхования нет услуг по страхованию профессиональных рисков аудитора от имени физического лица. В самих предприятиях пока не практикуется страхования рисков внутреннего аудитора. Хотя это потенциально является новым видом услуг страхования. Пока страховые организации не обращают свои внимания на этот рынок.

В связи, с чем важно предугадать те трудности, с которыми сталкиваются внутренние аудиторы в своем новом поприще, и помочь им при их решении.

В первую очередь работники бухгалтерии, особенно главный бухгалтер предприятия, должны понимать миссию внутреннего аудитора. Обеим службам стоит работать как одна команда, с единой целью: организовать бухгалтерский учет и отчетность предприятия строго в соответствии с требованиями норм действующего законодательства.

Где можно найти внутреннего аудитора

Практика подачи объявлений в средствах массовой информации не всегда даст желаемого результата. Здесь причин несколько. В кратком тексте объявлении не возможно разместить требуемую информацию для потенциального претендента. Потенциальных кандидатов интересует виды деятельности данного предприятия, инфраструктура, тип налогоплательщика, состояние бухгалтерского учета, квалификация работников бухгалтерии, даже личностный характер руководителя исполнительного органа и заинтересованность учредителей в усилении корпоративного управления. Решающим фактором является также уровень заработной платы и пакет социальных выгод.

В настоящее время внутренних аудиторов можно найти в аудиторских организациях республики. Но они нужны самим аудиторским организациям. От фактического количества в штате и уровня квалификации зависит благосостояние аудиторских организаций. За хорошего специалиста они готовы платить более 500.000 сум ежемесячно.

Предприятия могут привлекать на работу в службу внутреннего аудита сотрудников аудиторских организаций в качестве совместителей. Основным местом их работы пока остается аудиторские организации. Формально, это не противоречит законодательству республики, так как согласно Трудовому Кодексу, совместитель также считается сотрудником предприятия, состоящим в его штате. В данном случае необходимо определиться с Графиком работы такого специалиста.

Другое направление, предприятию самому необходимо подготовить внутренних аудиторов из числа своих сотрудников. Это требует определенных временных и финансовых затрат. Но, этот специалист хорошо знаком с особенностями в деятельности предприятия, сразу не требует высокую заработную плату. Переход на службу внутреннего аудита служит для него своеобразным поощрением по службе.

Правовая база, регулирующая деятельность института внутренних аудиторов создана. Теперь вопрос становления и развития этого института остается делом времени.

Председатель Правления
Палаты аудиторов Узбекистана