

РАЗВИТИЕ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЯМИ НА ОСНОВЕ АУДИТА: ОПТИМИЗАЦИОННЫЙ ПОДХОД

© 2014 Сунгатуллина Рашида Нурулловна

кандидат экономических наук, доцент

Вятская государственная сельскохозяйственная академия

610017, г. Киров, Октябрьский пр., д. 133

E-mail: rashida_ns@mail.ru

Рассмотрен подход к выделению значимых областей и контрольных точек аудируемого лица, что способствует определению масштаба аналитических процедур и дальнейшей оптимизации аудируемой информации.

Ключевые слова: управление, информационное обеспечение, программа аудита, аудируемые лица, риск, контрольные точки, оптимизация информации.

С развитием экономики и появлением новых задач государственного регулирования экономических процессов в рамках взаимодействия с глобальными системами и зарубежными партнерами система управления на всех ее уровнях претерпевает изменения, реформируется под влиянием новаций в законодательной базе и с принятием новых нормативных документов. В бизнесе реформы часто осуществляются параллельно с модернизацией производства, совершенствованием инновационных подходов к организации и технологии производственных процессов.

Рассматривая систему управления хозяйствующим субъектом, следует сделать акцент на тех функциях, которые в наибольшей степени обеспечивают надежной информацией принятие управленческих решений.

Подход, который в большей степени отвечал бы информационному обеспечению системы управления, на наш взгляд, связан с оптимизацией и применением информационных технологий, - *оптимизационный подход*. А.Н. Бородулин, А.Ю. Залож-

нев, Е.Л. Шуремов в своей концепции внутрифирменного управления установили соответствие между понятиями “оптимизация” и “управление”, а точнее, между “оптимизационными моделями” и “методами внутрифирменного управления”. Любой хозяйствующий субъект может быть, по мнению этих авторов, представлен четырьмя важнейшими составляющими (рис. 1).

Показанные на рисунке элементы дают возможность достаточно полно описать любой хозяйствующий субъект даже в современных условиях. Следует только учитывать, что основной элемент - *цель и перечень областей (видов) деятельности* - хозяйствующие субъекты в условиях рынка подчиняют выбранным стратегической миссии и стратегическим целям. Что касается видов деятельности, то их перечень устанавливается в соответствии с законодательством и учредительными документами организаций. Причем цели функционирования любой организации могут быть условно разделены на группы.

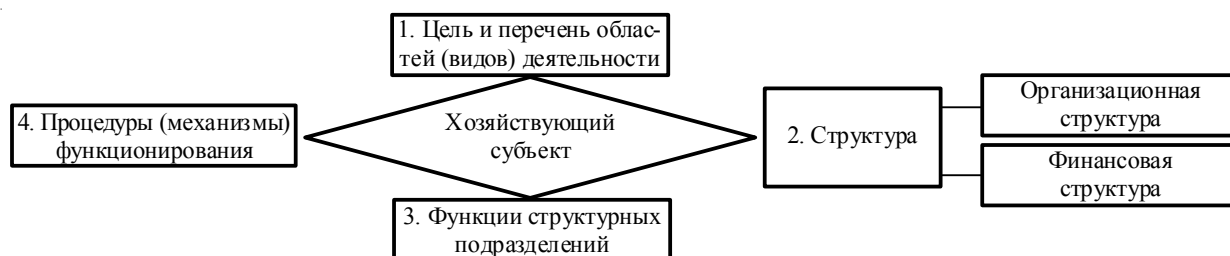


Рис. 1. Элементы для научного описания хозяйствующего субъекта

Примечание. Составлено автором. Источник. Бородулин А.Н., Заложнев А.Ю., Шуремов Е.Л. Внутрифирменное управление, учет и информационные технологии: учеб. пособие. М., 2006.

Второй элемент рисунка - *структура*, подразделяемая на организационную структуру и финансовую структуру, - связан с выбором оптимизационных методов управления, среди которых можно назвать следующие: методы проектирования организационной структуры; методы управления проектами; методы логистики; методы управления продажами и бизнес-планирования; методы построения систем стимулирования и финансового управления организацией; методы бухгалтерского учета и финансового анализа, в том числе методы аудита; методы финансового менеджмента и налоговой оптимизации; методы страхования и управления риском; методы антикризисного управления; и др.

Можно сделать вывод, что оптимизационный подход к управлению в большей степени структурирован в соответствии с конкретными целями и задачами управления и имеет большой спектр оптимизационных моделей, при помощи которых можно обеспечить получение дополнительной информации для принятия управленческого решения. Здесь следует отметить, что основной информацией, которая положена в основу и учтена при использовании оптимизационных моделей, будет та информация, которая формируется предприятием благодаря выполнению основных функций, обеспечивающих управление информацией, - планирования, учета, контроля, анализа и, добавим сюда, аудита.

Применение оптимизационного подхода к формированию информации, проверяемой и принимаемой в качестве основы для выражения профессионального мнения аудитора, с точки зрения наличия субъективного фактора, является сложным и зависящим от исполнителей. Об этом свидетельствует практика аудита.

Аудитором должны быть учтены все нюансы формирования и представления отчетных данных для того, чтобы утверждать, что отчетность клиента достоверна либо недостоверна во всех ее существенных сторонах. Общее определение существенности означает, что пропуск и неверно представленные сведения могут повлиять на экономические решения пользователей и поэтому являются существенными. Проверяя показатели отчетности, аудитор должен оценить, насколько правильно, полно и доступно первичная информация, отражаемая в фактах хозяйственной жизни (ФХЖ), реализуется в отчетности предприятия как итоговом этапе процедуры бухгалтерского учета. Если аудит

использует для получения информации только аналитические процедуры, то это нарушает принцип эмерджентности. Аудиту чаще подвергаются большие производственные предприятия, осуществляющие не один вид деятельности, работающие с множеством контрагентов и представляющие отчетность большому числу пользователей, как внутренних, так и внешних. Понятно, что предприятие оперирует сложным набором данных, организованных разными структурными подразделениями. Тогда становится как нельзя более актуальным аудит организации бухгалтерского учета.

Количество разнообразных производственных процессов, специфика отношений с контрагентами предприятия закономерно отражаются на сложности и многогранности учетного процесса. *Аудит организации бухгалтерского учета* такого предприятия позволяет устранить возможные погрешности, присущие традиционной аудиторской проверке.

Аудит организации бухгалтерского учета должен проводиться как самостоятельный этап аудита. Планирование такого аудита заключается в определении стратегии и тактики управления предприятием, выборе процедур и методов, позволяющих наиболее эффективно достичь поставленной цели. Причем процедуры, связанные с оценкой средств внутреннего контроля, определением общего уровня существенности и рисков, проводятся по общепринятой методике, а собственно план и программа претерпевают изменения с учетом необходимых действий по оценке организации бухгалтерского учета.

Приведем пример. Предположим, что бухгалтерия исследуемого предприятия представлена на момент проведения аудиторской проверки тремя подразделениями, в которых работают 14 бухгалтеров, включая главного бухгалтера и двух его заместителей. Кроме того, отдельные функции по подготовке отчетных данных исполняют 2 сотрудника планово-экономического отдела и 2 сотрудника кадрового отдела.

Оценка системы внутреннего контроля выявила недостаточное качество представления промежуточной и итоговой отчетной информации менеджерам предприятия, что и явилось причиной решения руководства о проведении аудита в части эффективности бухгалтерского учета предприятия. Поэтому все исполнители учетного процесса признаны контрольными точками, имеющими повышенный риск существенного искажения ин-

формации. Заметим, что, каким бы ни признавался общий риск существенного искажения информации, частные риски при этом могут быть и низкими, и предельно высокими. При большом количестве исполнителей бухгалтерского учета общий риск учета в целом или отдельно взятого участка может быть на приемлемо низком уровне, бухгалтерский учет и средства контроля на участке признаваться предварительно эффективными, но вместе с тем возможно наличие какой-то одной контрольной точки, обеспечивающей передачу значительно искаженной информации в ячейку с предельно низким риском. Это говорит о том, что определение риска существенного искажения при традиционных подходах не учитывает подвижно-го характера бухгалтерской информации.

Риск должен корректироваться по результатам оценки всех контрольных точек системы бухгалтерского учета предприятия.

Стандарты аудита предполагают определение риска существенного искажения информации в целом как качественной характеристики системы бухгалтерского учета. Тем не менее, на наш взгляд, риск существенного искажения не может не иметь и некоторых количественных рамок. Аудит следует рассматривать системно, и категорию риска можно оценивать с точки зрения системного подхода. Любая система, как известно, представляет собой совокупность ряда элементов, слагаемых в единое целое, а любой объект, независимо от его природы, можно приводить в количественном виде как единицу. Утверждая, что «риск существенного искажения равен единице», мы можем определить общую

степень аудиторского риска как конечную совокупность частных рисков существенного искажения информации, системно взаимосвязанных и представляющих собой единое целое.

Если по результатам оценки средств внутреннего контроля частные риски существенности предварительно определены как приблизительно равные, а общий риск представлен как единица, распределенная между участниками всего учетного процесса в равной степени, то по результатам оценки организации бухгалтерского учета можно его корректировать на поправочные коэффициенты. Это позволит представить риск существенного искажения информации в качественной и количественной характеристике и даст возможность индивидуального подхода к аудиту каждого конкретного участка учета. Кроме того, такой подход позволяет актуализировать оценку риска не только на этапе планирования, но и в дальнейшем процессе проверки ФХЖ по существу.

В нашем случае доля предварительного риска существенного искажения информации, относимая на одного исполнителя функции бухгалтерского учета исследуемого акционерного общества, представляет собой 1/14 принятой единицы, или 7,14 %. Данная величина будет скорректирована для каждого из указанных исполнителей по результатам аудита организации как параметра системы бухгалтерского учета.

Программа аудита в части процедур, относящихся к аудиту организации бухгалтерского учета, с учетом особенностей предприятия и требований аудита организации бухгалтерского учета представлена в табл. 1.

Таблица 1

Фрагмент программы аудита организации бухгалтерского учета

Перечень проверяемых вопросов, аудиторские процедуры	Характеристики, предполагаемые к подтверждению	Процедуры получения доказательств	Источники информации для проверки
1. Аудит учетной политики			
1.1. Проверка наличия содержания положений и последовательности применения учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения	Существование, полнота, права и обязанности, классификация, представление и раскрытие	Инспектирование	Приказ руководителя об утверждении учетной политики, рабочего плана счетов и графика документооборота
1.2. Наличие положений об организации учета в составе бухгалтерских и налоговых регистров или дополнений регистров бухгалтерского учета, а также положений методологического характера	Существование, полнота, представление и раскрытие	Инспектирование	Инструкции АСУ; приказы руководителя о введении разработанных на предприятии нетиповых первичных документов
1.3. Наличие положений о закреплении учетных функций за конкретными исполнителями	Существование, классификация, раскрытие	Инспектирование	Сверка с положениями штатного расписания сотрудников, выявление несоответствий, фиктивных функций

Окончание табл. 1

Перечень проверяемых вопросов, аудиторские процедуры	Характеристики, предполагаемые к подтверждению	Процедуры получения доказательств	Источники информации для проверки
1.4 Способы оценки поступающих и выбывающих материальных ценностей, ценных бумаг	Существование, классификация	Инспектирование	Учетная политика, распорядительные документы по участкам учета
1.5 Способ начисления амортизации и погашения стоимости активов	Существование, классификация	Инспектирование	Учетная политика, внутренние распорядительные документы
1.6 ...			
2. Аудит организации бухгалтерского учета			
2.1 Аудит структурных взаимосвязей исполнителей бухгалтерского учета	Существование, права и обязанности	Анкетирование, тестирование, инспектирование	Системные договоры, должностные инструкции, структурные документы
2.2 Анализ информационных систем (автоматизации учета)	Права и обязанности	Опрос, тестирование, инспектирование	Коды доступа, обеспечение АСУ
2.3 Аудит критических точек функции бухгалтерского учета, типа организации			
2.3.1 Аудит общего профессионального уровня сотрудников	Права и обязанности, качество, полнота	Анкетирование, тестирование, хронометраж	Результаты анкетирования, тестовых и практических заданий
2.3.2 Оценка качества бухгалтерской информации	По критериям качества информации	Анкетирование, хронометраж, опрос, встречная сверка данных	Анкеты, рабочие документы, тестовые таблицы
2.4 Корректировка рисков в контрольных точках	Расчетные коэффициенты качества информации		
3. Аналитические процедуры проверки по существу			
3.1 Аудит кассовых операций			
3.2 ...			

Оценив базовый уровень риска и организацию бухгалтерского учета как сложную и недостаточно эффективную, аудитор определяет критические точки бухгалтерского учета, оценивая каждого исполнителя в отдельности, проводит анализ его обязанностей, объема и вида выполняемых работ.

Для выявления частных рисков конкретных исполнителей учетного процесса необходимо определить степень соответствия обязанностей работника должностным инструкциям, провести хронометраж рабочего времени, определить степень рабочей нагрузки и коэффициент фактического трудового участия каждого работника бухгалтерской службы в подготовке информации для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Хронометраж не вызывает значительного увеличения временных и трудовых затрат; в его результатах заинтересовано руководство. Это позволяет эффективно и без потерь сократить штат, перераспределив обязанности более оптимальным образом.

Хронометраж проводится так же, как при аттестации рабочих мест, но по упрощенной вре-

менной составляющей. Аудитором оценивается время операции, количество обрабатываемых документов и позиций информации, степень однородности операций, возможные затруднения и их причины. По результатам хронометража производится расчет полезного рабочего времени на обработку документов исходя из объема информации. Представим, что по результатам хронометража рабочего времени бухгалтера по учету материальных ценностей были получены следующие результаты:

Среднее количество обрабатываемых документов за месяц - 450 .

Время обработки одного документа, в среднем - 8 мин.

Среднее время обработки документов за месяц:

$$450 \text{ док.} \cdot 8 \text{ мин} = 3600 \text{ мин, или } 60 \text{ ч.}$$

Полезное совокупное рабочее время по норме за месяц:

$$1840 \text{ ч/год} : 11 \text{ мес.} = 167 \text{ ч.}$$

Таким образом, доля времени на обработку документов в общей доле полезного рабочего времени составляет 35,9 %.

Вместе с тем доля времени на обработку документов в общей доле полезного рабочего времени бухгалтера по учету расчетов с покупателями и заказчиками составляет около 90 %. Соответственно, вероятность возникновения ошибок больше в контрольной точке учета расчетов с покупателями; кроме того, вероятно, уровень существенности, соотносимый с данным участком, выше, нежели аналогичный на участке учета материальных ценностей. Это наглядно показывает нерациональность распределения рабочей нагрузки на штат бухгалтерии. Кроме того, с каждой дополнительной контрольной точки увеличивается степень сложности реализации функции и разветвленность информационной сети. Участки учета, которые по объему работы вполне могли аккумулироваться в одной контрольной точке, ведутся несколькими исполнителями, увеличивая таким образом риск повышенного искажения исходящих из этой ячейки данных и повышая общие затраты на содержание бухгалтерского аппарата.

По результатам оценки исполнителей бухгалтерского учета аудиторами были обобщены данные полезного рабочего времени и нагрузки работников бухгалтерии (табл. 2).

положить, что возможные искажения будут увеличиваться с каждой последующей точкой. Исходя из того, что в нашем случае в среднем на участок приходится два исполнителя, риск искажения информации по причине неэффективного распределения обязанностей вдвое выше, нежели подобный риск при относительно полной рабочей нагрузке каждого из исполнителей.

Графическая интерпретация контрольных точек предприятия представлена на рис. 2:

1) контрольная точка А характеризует информационную ячейку учета расчетов с поставщиками и подрядчиками. В результате фактического выполнения бухгалтером функции кладовщика иррациональное построение учетного процесса на данном участке имеет характер частичного приостановления реализации функции бухгалтерского учета или так называемого обратного отклонения функции. Существенного искажения информации по причине поступления искаженной информации такой исполнитель, как правило, не несет, что объясняет отсутствие в данной точке экстремума. Однако в результате оценки учетной политики было установлено отсутствие отражения методов оценки материальных ценностей

Таблица 2

Оценка полезного рабочего времени и нагрузки работников бухгалтерии

Исполнитель	Оценка полезного времени, %	Полезное время нарастающим итогом, доли
Бухгалтер по учету основных средств	27,5	0,275
Бухгалтер по учету материалов (1)	35,9	0,634
Бухгалтер по учету материалов (2)	21,6	0,85
Бухгалтер по заработной плате (1)	45,2	1,302
Бухгалтер по заработной плате (2)	92,3	2,225
Бухгалтер по заработной плате (3)	82,6	3,051
Бухгалтер по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками	20,1	3,252
Бухгалтер по учету материально-производственных запасов	Нет (принимается за единицу)	4,252
Бухгалтер по учету реализации продукции	48,6	4,738
Бухгалтер по учету расчета с покупателями и заказчиками	27,8	5,016
Итого: 10 исполнителей	5,016	5,016

Данные таблицы свидетельствуют о том, что фактически в реализации функции бухгалтерского учета на нижних уровнях учетного процесса участвует в 2 раза больше исполнителей, чем требуется по средней нагрузке, рассчитанной из норм труда. Если учесть, что степень регламентации бухгалтерского учета и налаженности взаимодействия контрольных точек признана в процессе оценки аудитором низкой, то можно пред-

тей, что может привести к некоторому искажению отчетной информации, и это объясняет удаленное положение точки А относительно эталонного графика;

2) основной недостаток участка расчетов с дебиторами и кредиторами заключается в слабой рациональной автоматизации данного процесса, что при отсутствии иных негативных факторов не может являться причиной существен-

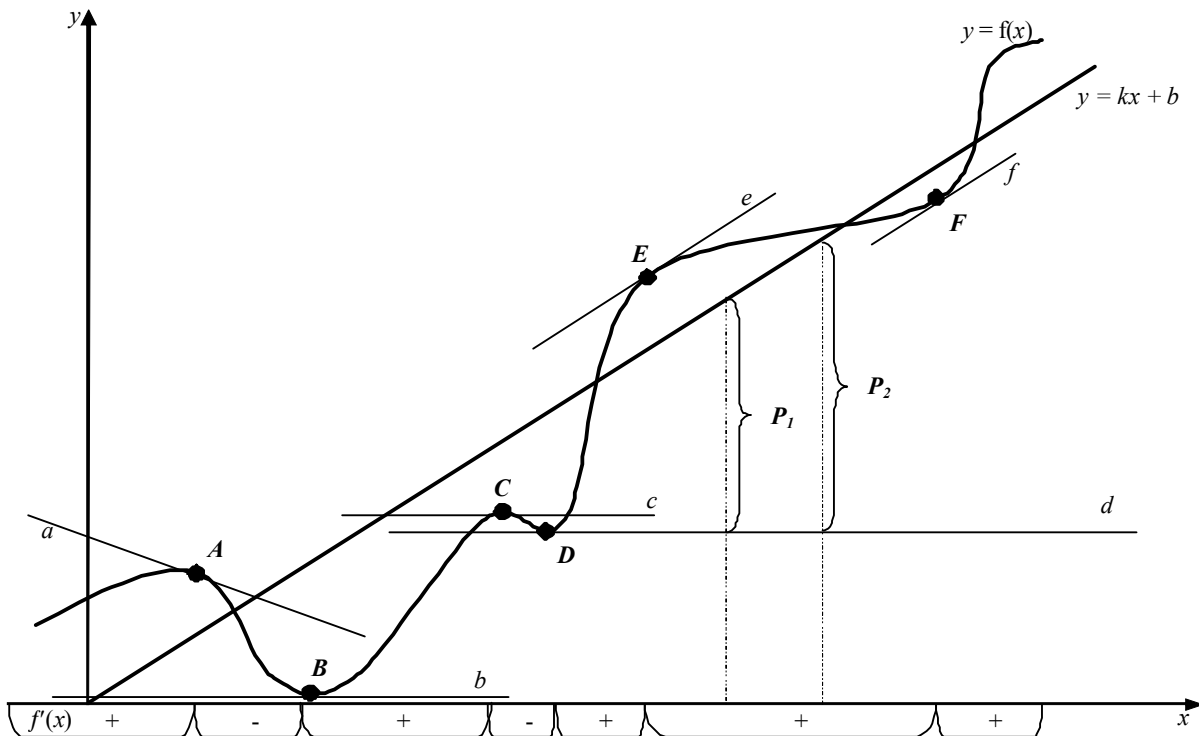


Рис. 2. Графическая интерпретация контрольных точек аудируемого лица

ного искажения формируемой на нем информации, поэтому такая контрольная точка так же, как и точка *A*, не будет являться критической и будет лишь незначительно отклонена от эталонной модели. При этом касательная, проведенная в такой точке, будет параллельна эталонному графику. На рисунке такой точкой является точка *F*;

3) значительно отклонена от эталонного графика точка *E*, которая может наглядно иллюстрировать состояние функции бухгалтерского учета на участке учета заработной платы и на совмещенном участке учета основных средств и расчетного счета. Данные точки, однако, не признаются точками экстремума: возможные ошибки на участке учета заработной платы объясняются сложностью автоматизации процесса и повтором функций заместителем бухгалтера, не зависящим от эффективности работы данного участка, а эффективное совмещение учетных функций различного характера возможно при должной квалификации бухгалтера, поэтому последняя подлежит, по нашему мнению, отдельной проверке в рамках аудита организации бухгалтерского учета;

4) участок учета расчетов с покупателями и заказчиками может быть проиллюстрирован

на графике точкой *B*. Отсутствие должного информационного взаимодействия между отделом сбыта и отделом реализации затрудняет процесс реализации функции бухгалтерского учета на данном участке, что, вероятно, приводит к существенным искажениям отчетных показателей. Для функции это означает наличие экстремумов, а контрольная точка на этапе аудита эффективности бухгалтерского учета признается критической;

5) критическими точками мы признали и участки учета, обрабатываемые заместителями главного бухгалтера: во-первых, доля существенной приходящейся на данный уровень бухгалтерской информационной сети значительно больше любого из нижестоящих уровней, поскольку частью аккумулирует данные, полученные и обработанные нижними уровнями; во-вторых, аудиторами были выявлены факты дублирования функций, что недопустимо для бухгалтерского учета. На графике такими точками являются точки *C* и *D*. При этом заметим, что точка *C* не несет риска, не меняет вектора функции и не явилась бы критической, если бы таковой не была точка *D*, но смежность и общность функций этих двух исполнителей накладывает

вают определенный отпечаток и на поведение функции.

Обобщая выводы, сделанные по результатам оценки элементов организации системы бухгалтерского учета, аудитор может определить зоны повышенного риска существенного искажения информации и области повышенного собственного риска.

Всесторонне оценивая информационную составляющую системы бухгалтерского учета в части положений учетной политики, внутренних распорядительных документов и взаимодействия контрольных точек, аудитор выходит на основные зоны повышенного риска, что позволяет определить масштаб дальнейших аналитических процедур и степень сложности работы для последующей ее оптимизации.

1. *Файоль А.* Общее и промышленное управление. М., 1916.

2. *Бородулин А.Н., Заложнев А.Ю., Шуремов Е.Л.* Внутрифирменное управление, учет и информационные технологии: учеб. пособие. М., 2006.

3. *Сунгатуллина Р.Н.* Аудит эффективности организации бухгалтерского учета в части исполнителей учетного процесса // *Инновационное развитие экономики.* 2013. № 6 (17). 2013. С. 178-186.

4. *Миронова О.А., Азарская М.А.* Развитие концепции аудита // *Аудиторские ведомости.* 2005. № 11. С. 3.

5. *Миронова О.А., Мальсагов И.А.* Концепция контроля за реализацией стратегических задач и достижением ключевых показателей стратегического развития // *Экономические науки.* 2013. № 109. С. 32-37.

Поступила в редакцию 04.11.2014 г.