

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, СТАТИСТИКА

УДК 657.6

Л.В. ГУСАРОВА,

кандидат экономических наук, доцент

Бугульминский филиал Института экономики, управления и права (г. Казань)

E-mail: gusarova@bug.ieml.ru

СУЩНОСТЬ И РОЛЬ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В ПОВЫШЕНИИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НЕКОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

В статье рассмотрена сущность и роль внутреннего аудита в повышении эффективности уставной и предпринимательской деятельности некоммерческих организаций. Внутренний аудит позволяет осуществлять постоянный контроль за хозяйственной деятельностью некоммерческой организации, разрабатывать альтернативные решения по целевому использованию имеющихся ресурсов, снижать расходы, оптимизировать систему налогообложения, оказывать помощь сотрудникам в эффективном выполнении своих функций, а также снижать затраты времени на осуществление аудиторской проверки.

Одним из важнейших понятий в международном аудите является понятие "система внутреннего контроля", которое рассматривается в трех "рисковых" международных стандартах аудита (МСА 315, 330, 500). В соответствии с МСА 315 "Понимание деятельности аудируемого лица и процесс оценки рисков существенно искажения информации", система внутреннего контроля осуществляется представителями собственника, руководством и другими сотрудниками аудируемого лица. Основная цель – обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций, а также соответствие деятельности соответствующим нормативно-правовым актам.

В отечественной аудиторской практике термин "система внутреннего контроля" до сих пор является одним из самых малоизученных. Вместе с тем, в любой организации существует соб-

ственная система внутреннего контроля, так как руководство каждого хозяйствующего субъекта в большей или меньшей степени заинтересовано в информации о ходе выполнения поставленных задач и достижении конкретных целей развития организации. Кроме того, в соответствии со ст. 295 Гражданского кодекса РФ собственник имущества "осуществляет контроль за использованием и сохранностью имущества предприятия". А основные задачи бухгалтерского учета, определенные в п. 3 ст. 1 "О бухгалтерском учете", есть не что иное, как задачи внутреннего контроля.

Понятие внутреннего контроля содержится в Федеральных правилах (стандартах) аудита (ФПСА) № 29: "...внутренний аудит – это один из способов контроля над эффективностью деятельности звеньев структуры экономического субъекта, организованный экономическим субъектом, в интересах его руководства и собственников, регламентированный внутренними

документами. Это система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля. Функции службы внутреннего контроля включают мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля" [1].

Таким образом, определение понятия "система внутреннего контроля" дается отечественными стандартами применительно к коммерческим организациям. В принципе, цели внутреннего контроля коммерческих предприятий не отличаются от аналогичных целей некоммерческих организаций. Однако значение системы внутреннего контроля в некоммерческих организациях еще более возрастает, так как речь идет не только о деятельности самой организации как таковой, но и о контроле реализации проектов и программ за счет полученного целевого финансирования. Кроме того, надежность внутреннего аудита оказывает непосредственное влияние на суть, масштаб и временные затраты на проведение внешней аудиторской проверки.

На качество системы внутреннего аудита некоммерческой организации могут повлиять следующие факторы:

- ввиду ограниченности ресурсов, требование со стороны руководства некоммерческой организации, чтобы затраты на осуществление внутреннего контроля не превышали экономических выгод от этих мероприятий;
- низкий или недостаточно высокий уровень компетентности работника, ответственного за внутренний контроль, не позволяющий выявить необычные, спорные операции;
- недопонимание требований инструктивных писем, небрежность и рассеянность работников;
- умышленное нарушение системы контроля в результате сговора;
- злоупотребления со стороны представителей руководства, ответственных за внутренний аудит;
- изменение правил учета или условий ведения хозяйственной деятельности, влияющие на эффективность контрольных функций.

Потребителей аудиторской информации условно можно разделить на следующие группы:

- 1) государственные органы, контролирующие соблюдение некоммерческими организациями требований законодательства;
- 2) учредители, которых интересует соответствие деятельности некоммерческой организации уставным целям;
- 3) донорские организации с целью осуществления контроля за целевым использованием средств и соблюдением требований по учету и отчетности;
- 4) руководство некоммерческой организации – для выяснения компетентности учетных работников.

Финансовый контроль со стороны государства осуществляют: Счетная палата Российской Федерации, Контрольно-ревизионный аппарат Минфина России, Министерство РФ по налогам и сборам, Федеральная служба по валютному и экспортному контролю, Федеральное Казначейство, Государственный таможенный комитет, контрольные органы Законодательных (исполнительных) органов субъектов Российской Федерации, прокуратура и другие государственные структуры, осуществляющие различные виды контроля (например, экологический). Доноров, благотворителей и учредителей некоммерческих организаций интересует использование выделенных ими средств строго по целевому назначению. Сами некоммерческие организации проводят аудит по причинам, которые можно сгруппировать следующим образом (табл. 1).

Следует уточнить, что обязательному ежегодному аудиту, независимо от объема целевых поступлений, подлежат:

- некоммерческие организации, зарегистрированные в форме фонда (в том числе негосударственные Пенсионные фонды);
- некоммерческие организации, годовой объем выручки от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг) которых превышает в 500 тысяч раз установленный законодательством минимальный размер оплаты труда (далее – МРОТ);
- некоммерческие организации, сумма активов баланса которых превышает на конец от-

Таблица 1

Причины аудита некоммерческих организаций

Цель, причина аудита	Вид аудита
Установление правильности ведения бухгалтерского учета	Инициативный
Оптимизация налогообложения и составления смет (бюджетов)	Инициативный
Консультирование по отдельным вопросам бухгалтерского и налогового учета, которые недостаточно урегулированы законодательно	Инициативный
Требование Федерального закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»	Обязательный
Требование финансирующих организаций (грантодателей, учредителей, членов, пайщиков и др.)	Инициативный
Необходимость получения паспорта благотворительности	Обязательный
Другие причины, обусловленные внутренними проблемами организации	Инициативный

четного года в 200 тысяч раз установленный размер МРОТ [2].

Обязательный аудит могут проводить только специализированные аудиторские фирмы.

Таким образом, различных потребителей аудиторской информации интересует различная информация. Тем не менее, в качестве объектов аудита в некоммерческих организациях можно выделить два вида их деятельности:

- уставная;
- предпринимательская.

Исходя из особенностей деятельности некоммерческих организаций, рассмотрим наиболее оптимальную, на наш взгляд, систему построения внутреннего аудита.

Контроль деятельности любого хозяйствующего субъекта начинается с проверки нормативно-правового обеспечения его функционирования. В связи с этим немаловажная роль в организации внутреннего контроля должна отводиться соблюдению правовых актов, регулирующих деятельность некоммерческой организации.

Прежде всего, структуру, компетенцию, порядок формирования и срок полномочий органов управления некоммерческой организацией, порядок принятия ими решений и выступления от имени некоммерческой организации устанавливаются учредительными документами некоммерческой организации и/или уставом. В учредительных документах должны быть определены цель создания и основные виды деятельности некоммерческой организации. Если составление учредительного договора и Устава некоммерческой организации обычно сложностей не вызывает, так как имеются типовые формы этих

документов и разрабатываются они обычно профессиональными юристами, то с четким соблюдением видов деятельности, заявленных в учредительных документах, зачастую появляются проблемы. Данные нарушения со стороны контролирующих органов могут быть истолкованы как нарушение уставных целей деятельности, а средства целевого финансирования могут быть признаны как использованные не по целевому назначению, что влечет за собой включение их в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль как внереализационные доходы.

Высшими органами управления некоммерческими организациями в соответствии с учредительными документами являются: коллегиальный высший орган управления (для автономных некоммерческих организаций); общее собрание членов (для некоммерческого партнерства, союзов, ассоциаций) или пайщиков (для потребительских обществ); съезд или конференция (для общественных организаций, политических партий). Несмотря на обилие задач и функций руководящего органа, связанного с соблюдением уставных целей, определением приоритетных направлений развития, утверждением годового отчета, реорганизацией, ликвидацией и др., выплата членам высшего органа управления вознаграждения за выполнение ими возложенных на них функций законодательством запрещена.

Необходимо уделять особое внимание соблюдению тех пунктов Устава, где говорится о создании и деятельности ревизионных комиссий, Попечительских советов. На практике такие органы либо не создаются вообще, либо так

и не приступают к работе, либо в организациях отсутствуют документы, фиксирующие их деятельность (протоколы собраний, акты ревизионных комиссий и т.п.). Одним из требований устава является регулярность созывов высших органов управления, соблюдение сроков полномочий выборных исполнительных органов и наличие Положения о взимании вступительных и членских взносов для организаций, основанных на членстве. Невыполнение данных пунктов Устава грозит некоммерческой организации штрафными санкциями вплоть до ликвидации.

Таким образом, при организации внутреннего аудита в некоммерческих организациях следует уделять внимание соблюдению и формированию следующих общих документов:

- Устава;
- Протоколов Общего собрания, заседаний Правления, Попечительского Совета, Ревизионной комиссии;
- Положений о Попечительском совете, о членских взносах, об Учетной политике;
- другой внутренней распорядительной документации, в том числе учетной политики, графика документооборота и др.

При организации внутреннего контроля необходимо уделять внимание особенностям финансирования некоммерческой организации. При этом следует обратить внимание на ограничения на источники поступлений некоммерческих организаций отдельных видов, установленные отдельными законами. Анализ данных ограничений позволил свести их к следующему.

Во-первых, в соответствии с п. 3 ст. 30 Федерального закона № 95-ФЗ "О политических партиях" денежные средства политических партий не могут быть сформированы из пожертвований от иностранных государств, иностранных юридических лиц и граждан, лиц без гражданства, несовершеннолетних граждан РФ, российских юридических лиц с иностранным участием, если доля иностранного участия в их уставном (складочном) капитале превышает 30% на день внесения пожертвования (для открытых акционерных обществ – на день составления списка акционеров), международных организаций и международных общественных дви-

жений, органов государственной власти и органов местного самоуправления, государственных и муниципальных организаций, юридических лиц, имеющих в своем уставном (складочном) капитале долю государственной или муниципальной собственности, превышающую 30% на день внесения пожертвования, воинских частей, военных организаций, правоохранительных органов, благотворительных организаций и религиозных объединений, а также от учрежденных ими организаций, анонимных жертвователей, юридических лиц, зарегистрированных менее чем за один год до внесения пожертвования.

Во-вторых, особым источником финансирования отдельных видов некоммерческих организаций являются членские взносы. Обычно в уставе организации указывается, кто может быть ее членом, размеры и сроки уплаты членских взносов, льготы для определенной категории лиц, а также порядок утраты членства. При осуществлении внутреннего контроля необходимо обратить внимание на разработку Положения о взимании членских взносов. В противном случае будет нарушен п. 3 ст. 14 Федерального закона № 7-ФЗ "О некоммерческих организациях", что грозит признанием поступлений, оформленных в бухгалтерском учете как взносы, внебюджетными доходами некоммерческой организации.

В-третьих, законодательством установлены ограничения для отдельных видов некоммерческих организаций заниматься предпринимательской деятельностью. Так, политические партии могут осуществлять только те виды предпринимательской деятельности, которые указаны в Законе "О политических партиях", а такие виды некоммерческих организаций, как ассоциации и союзы вообще лишены такого права. Все виды предпринимательской активности, которыми намерена заниматься некоммерческая организация, должны быть перечислены в Уставе. Кроме того, отдельные виды предпринимательской деятельности подлежат лицензированию. Нарушение данных ограничений может служить основанием для приостановления и даже ликвидации некоммерческой организации.

Как отмечалось ранее, одним из потребителей аудиторской информации являются учредители и доноры, которых интересует целевое использование средств и исполнение сметы (бюджета). Составление сметы (бюджета) является обязательным требованием Федерального закона "О некоммерческих организациях" (см. п. 1 ст. 3 Закона). Заметим, что смета и бюджет имеют существенное различие. Смета составляется на отдельный проект или программу, а бюджет организации включает расходы всех проектов и программ.

Бюджет (финансовый план) организации является единственным документом, определяющим структуру целевых доходов и расходов некоммерческой организации. На его основе строится вся система бухгалтерского учета. В соответствии с п. 3 ст. 29 ФЗ "О некоммерческих организациях" бюджет, так же, как и отчет об исполнении бюджета, утверждается высшим органом управления некоммерческой организации.

В целях осуществления внутреннего аудита следует обратить внимание на следующее:

- наличие бюджета как такового;
- время составления бюджета (обычно это конец одного и начало другого финансового года, иногда полугодия, квартала, месяца);
- сбалансированность бюджета;
- реалистичность цифр (с учетом возможности изменения цен);
- бюджет должен включать доходы и расходы по всем целевым проектам и программам;
- внесение изменений в бюджет должно осуществляться с соблюдением необходимых процедур;
- наличие арифметических ошибок;
- контроль со стороны руководства за формированием и исполнением бюджета.

Что касается организации внутреннего контроля за правильностью ведения бухгалтерского учета, то ошибки данного рода в некоммерческих организациях носят характер, аналогичный ошибкам коммерческих организаций. Вместе с тем, неоднозначными являются вопросы отражения в учете некоммерческих организаций основных средств и материалов. В контроле отчетной документации необходимо уделять внимание

увязке данных Отчета о целевом использовании полученных средств с другими формами отчетности и с данными первичного учета. Особого внимания требует налоговая отчетность некоммерческой организации. В связи с этим, для повышения эффективности системы внутреннего контроля за правильностью ведения бухгалтерского учета, а также для целей внешнего аудита необходимо выделить следующие направления, требующие повышенного внимания с точки зрения организации внутреннего контроля:

- учетная политика и основные принципы ведения бухгалтерского учета;
- организационная структура подразделения, ответственного за ведение бухгалтерского учета и формирование отчетности;
- распределение обязанностей и полномочий между работниками бухгалтерии;
- организация документооборота и наличие его графика;
- порядок отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета, формы и методы группировки и обработки содержащихся в регистрах данных;
- порядок подготовки бухгалтерской отчетности;
- уровень автоматизации учетных работ;
- выявление наиболее рискованных областей учета, в которых риск возникновения ошибок наиболее высок;
- имеющиеся в системе учета средства контроля.

Эффективная структура внутреннего контроля предполагает разумное разграничение полномочий и разделение несовместимых функций. Функции несовместимы, если их сосредоточение у одного лица не только потенциально приведет к совершению непреднамеренных ошибок, но и затруднит их выявление. Кроме того, важнейшим элементом контрольной среды является принятый в организации порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в различные инстанции. В этой связи необходимо установить перечень внешних пользователей, сроки представления, состав, формы, а также график представления, рассмотрения, подписания и утверждения отчетности.

Эффективность системы внутреннего контроля определяется действиями организации, направленными на выявление рисков уставной и предпринимательской деятельности некоммерческой организации. Изучение системы внутреннего контроля в некоммерческих орга-

низациях позволило выделить основные направления организации системы внутреннего аудита, которые позволят обеспечить эффективность как уставной, так и предпринимательской деятельности такого рода организаций (табл. 2).

Таблица 2

**Рекомендуемые направления организации системы внутреннего контроля
некоммерческих организаций**

Направление	Возможные нарушения	Возможные последствия нарушений
Контроль общих документов	Отсутствие сведений о создании и работе Общего собрания, Правления, Попечительского совета, Ревизионной комиссии	Приостановление деятельности организации, возможность ее ликвидации
	Отсутствие Положений о Попечительском совете, о членских взносах, Учетной политике	
	Невнесение или неполное внесение учредителями имущества, предусмотренного Уставом	
	Отсутствие или наличие просроченных документов (истечение срока полномочий должностных лиц, окончание срока действия лицензии и др.)	
	Отсутствие подтверждающих документов по совершенным финансово-хозяйственным операциям	
	Отсутствие лицензии на осуществление отдельных видов деятельности	
	Отсутствие ежегодного уведомления о продолжении деятельности в регистрирующий орган	
	Отсутствие ежегодного уведомления о деятельности благотворительной организации любой организационно-правовой формы	
	Неисполнение требования о ежегодной публикации отчетов об использовании имущества Фонда, Общественной организации	
	Отсутствие обязательного аудиторского заключения	
Контроль соответствия уставным целям деятельности	Отсутствие сведений о создании и работе Попечительского совета Фонда	Поступления членских взносов могут быть признаны внереализационными доходами организации
	Нарушение руководящими органами полномочий, указанных в Уставе	
Контроль бюджетного планирования	Несоответствие порядка приема в члены и утраты членства	Административная ответственность, возможность обвинения в нецелевом использовании полученных средств
	Отсутствие бюджета	
	Несбалансированность бюджета	
	Наличие арифметических ошибок	
Контроль бухгалтерского учета	Нереальность бюджета	Необходимость уменьшения расходов по другим статьям
	Ошибки в учете основных средств, материально-производственных запасов, денежных средств, расчетов с подотчетными лицами, оплате труда	
	Ошибки в учете средств целевого финансирования	
	Ошибки в выявлении финансовых результатов и их учете	
Контроль отчетности	Нарушения в расчетах налоговых деклараций	Штрафные санкции со стороны налоговых органов
	Нарушение правил оформления финансовых отчетов по целевым проектам	
	Несоответствие данных Формы № 6 «Отчет о целевом использовании полученных средств» сметам и бюджетам организации	
	Неувязка показателей различных форм отчетности между собой	

Таким образом, внутренний аудит позволяет осуществлять постоянный контроль за хозяйственной деятельностью некоммерческой организации, разрабатывать альтернативные решения по целевому использованию имеющихся ресурсов, снижать расходы, оптимизировать систему налогообложения, оказывать помощь сотрудникам в эффективном выполнении своих функций и в ряде других вопросов. Надежность системы внутреннего контроля некоммерческой организации влияет на суть, масштаб и временные затраты предполагаемых аудиторских процедур. Если аудитор убеждается, что он при проведении аудиторской проверки может

опереться на соответствующие внутренние средства контроля, он получает возможность проводить аудиторские процедуры менее детально или более выборочно, что позволит снизить затраты времени на их осуществление.

Список литературы

1. Федеральные правила (стандарты) аудита (ФПСА). Утверждены приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н, в редакции приказа Минфина РФ от 7 мая 2003 г. № 38н // СПС "Гарант".
2. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ // СПС "Гарант".
3. Батурина М.В. Ревизионная работа в некоммерческих организациях // Некоммерческие организации в России. – 2007. – № 3. – С. 32-35.

В редакцию материал поступил 09.10.09.

Ключевые слова: некоммерческие организации, уставная и предпринимательская деятельность, аудиторская проверка, система внутреннего контроля.
