

УДК 338

DOI: 10.26456/2219-1453/2022.2.161–171

СОВРЕМЕННЫЙ ПОДХОД К ПРОЦЕССУ ПРОВЕДЕНИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

А.А. Кострова, М.В. Мотолянец

ФГБОУ ВО «Ярославский государственный университет
им. П.Г. Демидова», г. Ярославль

Основным фактором эффективного и долговременного функционирования любого субъекта финансово-хозяйственной деятельности является его конкурентоспособность в рыночной среде. Ее достижение, в первую очередь, связано с анализом и контролем всех показателей и направлений деятельности предприятия. Являясь основополагающей частью современной системы финансового управления, внутренний аудит позволяет достигать целей собственников и топ-менеджеров с минимальными затратами. Цель статьи - показать усиление роли внутреннего аудита как эффективной формы контроля системы управления хозяйствующего субъекта в современных условиях. Научная новизна заключается в обосновании необходимости трансформации существующих подходов к учету, анализу и контролю в системе управления хозяйствующим субъектом. Рассматривается современный инновационный подход к процессу организации проведения внутреннего аудита. Акцентируется внимание на проведении анализа конкурентоспособности в рамках внутреннего аудита с целью усиления конкурентных преимуществ хозяйствующего субъекта, позволяющих минимизировать риски его финансово-хозяйственной деятельности.

Ключевые слова: *внутренний аудит, обоснованность, эффективность, рациональность, конкурентоспособность, конкурентные преимущества.*

Внутренний аудит определяется как эффективная форма контроля системы внутреннего управления и менеджмента качества субъекта хозяйствования. Понятие внутреннего аудита далеко не новое, однако именно в последние годы в российской практике он приобретает особую популярность, что обуславливает активное его развитие как на теоретико-методическом, так и на нормативно-правовом и практическом уровнях.

В основном внутренний аудит регламентируется локальными нормативными документами экономического субъекта, а внутренние аудиторы предоставляют независимые и объективные консультации и рекомендации, направленные на совершенствование его деятельности и повышение конкурентоспособности. Систематизированный и всеобъемлющий подход к анализу и оценке эффективности деятельности, снижению рисков и повышению качества управления

помогает экономическому субъекту быстрее реализовывать намеченные стратегии и планы.

В соответствии с российским законодательством внутренний аудит не является обязательным, он носит добровольный характер, а его необходимость определяется руководством экономического субъекта. При этом организации, которые не уделяют должного внимания контрольным мероприятиям, или не проводят внутренний аудит, должны осознавать наличие значительных рисков, которым они подвергаются в этом случае.

Согласно статистике зарубежных исследователей, субъекты хозяйствования, уделяющие больше внимания системе внутреннего контроля и внутреннему аудиту, добиваются больших успехов, чаще выполняют планы и является более конкурентоспособными. Это свидетельствует о том, что для стабилизации эффективности развития конкурентоспособного потенциала деятельности необходим постоянный контроль и мониторинг, направленный на все бизнес-процессы компании.

Оценка эффективности функционирования и организации систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля является одним из обязательных направлений на этапе планирования при проведении внешнего аудита. При этом на протяжении последних лет происходит значительное повышение роли внутреннего аудита и управления рисками во всех развитых экономиках. Это, прежде всего, связано с тем, что данные системы являются своеобразным «предохранителем» на пути неэффективного использования финансовых, материальных и трудовых ресурсов, а также значимым фактором концентрации внутрихозяйственных резервов.

Концентрация частной собственности, процессы интеграции сопряжены с развитием рыночной экономики и приводят к образованию промышленных групп, концернов, корпораций и холдингов. В результате, возникает неопределенность бизнес-процессов, неуверенность в эффективности деятельности, сложности в принятии решений собственниками и топ-менеджерами, что порождает необходимость усовершенствования механизмов и функций управления.

Для осуществления и совершенствования управленческих функций собственники и топ-менеджеры в условиях нарастающей неопределенности бизнес-ситуации, неясности и неуверенности в конечных результатах должны решать проблему выживания и развития, создавать механизмы, дающие возможность принимать скоординированные и оптимальные управленческие решения. Эффективная система информационного обеспечения управления хозяйственной деятельностью организаций является важнейшим

фактором, определяющим перспективы развития и повышения финансовой и конкурентной устойчивости бизнеса.

В условиях современного развития экономики понимание управленческой деятельности и управленческих функций претерпело трансформацию. Стандартный набор, включающий учет, анализ и контроль, значительно расширился и включает: деятельность персонала по текущему и перспективному планированию, составлению прогнозов, организации, систематизации, моделированию, стимулированию и др. В таком ракурсе управленческая деятельность рассматривается как вид деятельности, с присущей ему формализацией, нормативным закреплением на локальном уровне, а также регламентацией по предмету, средствам, способам, результату во временном и пространственном аспектах.

Таким образом, предметом управления становятся материальные, финансовые и хозяйственные взаимосвязи и взаимоотношения, которые можно представить с помощью формул, выразить количественно и описать их экономическую составляющую. Соответственно, предметом являются бизнес-процессы производственной, хозяйственной и финансовой деятельности, а объектами - элементы этой деятельности.

Современная экономическая ситуация характеризуется динамичными изменениями, процессами интеграции и глобализации бизнеса, что приводит к появлению новых методов и подходов к системе управления, а также к источникам информации, важнейшим поставщиком которой является внутренний аудит. Решение назревших управленческих проблем, возникающих в процессе осуществления деятельности экономическим субъектом, и формирование стратегических рекомендаций и путей их решения возможно лишь при комплексном подходе и разработке системы управления. Для этих целей нужна конфиденциальная информация о возможностях организации и ее экономической среде, оперативно предоставленная управленческому персоналу, сгруппированная и обработанная таким образом, чтобы на ее основе можно было принять максимально быстрое и правильное решение. Именно внутренний аудит в данной ситуации является одним из наиболее действенных инструментов для повышения эффективности деятельности экономического субъекта и, следовательно, одним из его конкурентных преимуществ.

Кроме того, организация системы контроля не должна быть обусловлена созданием только лишь системы, которая бы гарантировала отсутствие отклонений, ошибок и неэффективной работы экономического субъекта, она должна давать возможность своевременно выявлять, устранять и способствовать повышению эффективности работы в максимально сжатые сроки.

Внутренний аудит является поставщиком конфиденциальной и оперативной информации и подтверждает полноту и корректность этой

информации, сгруппированной в отчетах руководителей отделов, департаментов и специалистов среднего управленческого звена. В этой связи и обуславливается его насущная потребность для высшего руководства, в чьи обязанности не входит повседневный контроль низших управленческих структур. В данном контексте внутренний аудит является источником предотвращения ресурсных потерь и осуществления необходимых изменений внутри предприятия.

Согласно определения Международного института внутренних аудиторов (Institute of Internal Auditors, США) внутренний аудит – это «...деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование деятельности организации. Внутренний аудит помогает организации достичь поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления»[2].

В.В. Бурцев дает более полную и обобщенную оценку данной категории: «Внутренний аудит – это регламентированная внутренними документами организации деятельность по контролю звеньев управления и различных аспектов функционирования организации, осуществляемая представителями специального контрольного органа в рамках помощи органам управления организации (общему собранию участников хозяйственного товарищества или общества или членов производственного кооператива, наблюдательному совету, совету директоров, исполнительному органу)» [1].

Согласно мнению И.В. Новоселова, под внутренним аудитом понимается «..деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование хозяйственной деятельности корпорации и повышение ее стоимости, а также помогающая организации достичь поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности управления рисками, контроля и системы корпоративного управления)» [4].

Любой вид деятельности, будь то научная или практическая, всегда строится на основе концептуального подхода, включающего в себя систему базовых показателей, регулятивных принципов и инструментов.

Таким образом, организация высокоэффективной, действенной, системы внутреннего аудита требует формулировки теоретико-методологических и практических основ категории «внутренний аудит».

Основополагающей целью службы внутреннего аудита является определение рискованных мест в бизнес-процессах предприятия,

выявление возможных нарушений и разработка рекомендаций по их ликвидации, предложение возможных путей оптимизации процессов управления, выявление резервов развития, а также оказание консультативной помощи руководству и собственникам.

Исходя из поставленной цели, можно определить концептуальные задачи, стоящие перед службой внутреннего аудита:

- организация оперативного контроля всех бизнес-процессов субъекта хозяйствования;
- подтверждение проведенных контрольных процедур в форме систематизированной и формализованной информации, в виде кратких отчетов;
- оценка достоверности и качества полученной информации;
- аналитический подход к определению эффективности системы внутреннего контроля;
- оптимизация временного и количественного аспектов процесса обработки информации со смещением акцента на быстрое получение только качественной, достоверной и полезной информации;
- использование стратегии «pre-mortems» для прогнозирования последствий и определения рисков.

Далее на основе приведенных целей и задач, можно сформулировать обязанности внутренних аудиторов следующим образом:

- сформировать концепцию оценки систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета с учетом требований Федерального закона 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», Международных стандартов аудита, отраслевых рекомендаций, локальных нормативно-правовых актов, учитывающих специфику и индивидуальные особенности экономического субъекта;
- на основе проведенной оценки с применением аналитических процедур проанализировать эффективность деятельности предприятия и выявить его конкурентные преимущества;
- выявить «узкие» места, оценить связанные с ними риски;
- выработать стратегию по достижению программных целей.

Таким образом, преимуществами организации подразделения внутреннего аудита для крупного предприятия или выделения отдельной должности внутреннего аудитора для среднего или малого предприятия являются следующие аспекты:

- способность своевременно оценивать систему внутреннего контроля в части достоверности, качества и полезности информации;
- возможность проводить анализ эффективности системы управления рисками и на его основе формировать действенные способы и методы их снижения;

- предвидение рисков и прогнозирование возможных последствий за счет использования передовых стратегий управления;
- определять максимально эффективные пути повышения инвестиционной привлекательности предприятия посредством «усиления» его конкурентных преимуществ.

Определив и сформулировав концептуальные аспекты организации службы внутреннего аудита, можно сделать вывод, что в понятие внутреннего аудита и системы организации его развития, как отдельной и независимой единицы внутри любого хозяйствующего субъекта, должна быть положена концепция синергии экономического, финансового и учетного пространств исходя из теоретических, методологических и методических основ оперативного, тактического и стратегического управления.

Под информационным обеспечением подразумевается систематизированная информация о субъекте хозяйствования, включающая организационно-правовые документы, а также первичную учетную документацию, все виды управленческих, прогнозных, финансовых и статистических отчетов. Информационное обеспечение определяется в виде отчетной информации, получаемой в результате обработки и интерпретации полученных данных в целях принятия управленческих решений. Отчетная информация способствует обеспечению реализации двух определяющих функций:

- получение оперативной, своевременной и достоверной информации о ходе бизнес-процессов экономического субъекта;
- обеспечение топ-менеджеров и собственников качественной и систематизированной информацией о состоянии субъекта и оценка его деятельности.

Построение системы внутреннего аудита необходимо рассматривать во взаимосвязи пространственного, временного, информационного и производственно-технологического аспектов.

При этом, пространственный аспект следует рассматривать с точки зрения постановки цели аудита исходя из потребности в получении информации, необходимой и уместной для принятия управленческих решений, определения объектов и субъектов внутреннего аудита. Временной аспект аудита определяется как сроки обработки, анализа, систематизации и предоставления информации в целях управления. Информационный аспект аудита рассматривается в качестве условия достижения поставленных целей и предполагает наличие источников информации, а также методов и приемов её получения. Производственно-технологический аспект – это технические средства проведения внутреннего аудита бизнес-процессов. Выделенные элементы построения внутреннего аудита, с одной стороны, являются самостоятельными, однако должны рассматриваться

в синергетическом аспекте, так как оказывают значительное влияние друг на друга.

Построение и разработка системы внутреннего аудита предполагает:

- интерпретацию, оценку и применение основополагающих принципов, допущений и правил внутреннего аудита, соблюдение всех требований нормативных и законодательных актов РФ, предъявляемых к нему в современных условиях, адекватное и обоснованное применение научных способов и приемов внутреннего аудита с целью реализации предписанных функций и принятия грамотных решений по поставленным перед аудитом задачам для реализации стратегических целей;

- профессиональную компетентность при истолковании концепций и постулатов внутреннего аудита, позволяющие правильно интерпретировать положения законодательных и нормативных актов, используемых при проверке;

- проведение исследования и оценки состояния системы контроля в установленные сроки;

- разработку подхода к структуре внутреннего аудита, организации планируемых работ в соответствии с организационной структурой экономического субъекта;

- рациональный и адекватный подход к применению нововведений и приспособление процесса проведения внутреннего аудита к изменившимся условиям хозяйствования;

- применение современных автоматизированных систем проведения аудита, использование экспертных оценок;

- обучение и переподготовку кадров, повышение их квалификации, развитие навыков и умений;

- разработку и внедрение культурных и этических принципов в работу внутренних аудиторов и других специалистов аппарата управления и др.

Основное предназначение внутреннего аудита заключается в обеспечении топ-менеджеров и собственников бизнеса систематизированной, комплексной и своевременной информацией для решения управленческих проблем, которые чаще всего связаны с коммерческой тайной, что не всегда делает возможным привлечение внешних специалистов во избежание утечки конфиденциальной информации. В результате, именно внутренний аудит является одним из наиболее действенных инструментов по повышению эффективности, результативности, обоснованности и рациональности деятельности.

Эти обстоятельства обуславливают необходимость разработки нового, адаптированного к современным условиям и потребностям, подхода к процессу проведения внутреннего аудита. Такой подход предполагает смещение фокуса с функции контроля на создание системы, в возможности

которой будет входить своевременное выявление и устранение ошибок и отклонений бизнес-процессов, оценка эффективности действующей системы внутреннего контроля, направленной на оптимизацию деятельности организации путем осуществления только обоснованных, целесообразных затрат, максимизацию прибыли, способствуя повышению ее конкурентоспособности и эффективности деятельности.

Для создания инновационной системы процесса проведения внутреннего аудита, исходя из потребностей управленческого персонала экономического субъекта и с учетом специфических характеристик деятельности организации, процесс проведения внутреннего аудита должен строиться на основе системного характера решения следующих задач:

- 1) установления экономической обоснованности затрат ресурсов на основе экспресс-анализа данных первичных документов, учетных регистров и показателей управленческой отчетности;
- 2) подтверждения отсутствия завышения произведенных расходов и затрат;
- 3) определения и анализа рациональной величины произведенных расходов во взаимосвязке с возможным получением дохода;
- 4) оценки необходимости осуществления расходов;
- 5) выявления конкурентных преимуществ предприятия путем проведения маркетинговых исследований рынка и анализа конкурентоспособности.

Согласно положениям нормативно-правовых актов и точке зрения исследователей-экономистов по вопросам определения обоснованности расходов и затрат, а также практике налоговых проверок, было выявлено, что данные категории определяются путем их документального подтверждения в тесной взаимосвязи со спецификой признания в бухгалтерском и налоговом учете организаций. Таким образом, основным методом установления экономической обоснованности расходов и затрат во внутреннем аудите предлагается считать проверку сведений о расходах проверяемого субъекта хозяйствования на предмет их документального подтверждения в проверяемом периоде.

Следовательно, в процессе проведения внутреннего аудита необходимо подтвердить соблюдение проверяемым субъектом принципа документального оформления, а именно:

- проверить правильность заполнения обязательных реквизитов;
- определить полноту документального оформления каждого факта хозяйственной жизни;
- идентифицировать факты хозяйственной деятельности предприятия, отраженные в первичных учетных документах и в регистрах синтетического и аналитического учета.

Для реализации второй задачи, внутреннему аудитору предлагается:

- сопоставить показатели объема, количества и цен задействованных ресурсов с данными среднеотраслевых значений, среднерыночными показателями и практикой финансово-хозяйственной деятельности аналогичных компаний;

- провести оценку возможной смены основных поставщиков, готовых поставить аналогичные ресурсы по более низким ценам;

- провести анализ технологических и производственных бизнес-процессов с целью сокращения затрат ресурсов при сохранении качества изготавливаемой продукции.

Определение рациональной величины произведенных и документально подтвержденных расходов организации является третьей задачей, которую внутреннему аудитору предлагается решить для построения инновационной системы процесса проведения внутреннего контроля экономического субъекта.

Обобщив мнения ученых-экономистов относительно трактовки понятия «рациональность», можно сделать вывод, что данная категория ориентирована на выбор варианта максимальной ожидаемой полезности; критерии признания расходов в качестве рациональных в бухгалтерском и налоговом учете отсутствуют.

Таким образом, под рациональным использованием ресурсов хозяйствующего субъекта предлагается понимать «оптимальное соотношение количества и качества использования материальных, трудовых, финансовых, информационно-технических средств предприятия в едином производственном процессе. В дополнение к этому установление рационального использования ресурсов предприятия предполагает анализ соответствия определенным целям и виду деятельности предприятия, его техническим и ресурсным возможностям, а также соответствия среднерыночным и среднеотраслевым показателям экономической деятельности» [3].

Категория «эффективность» во внутреннем аудите используется для оценки результатов финансово-экономической и хозяйственной деятельности, с этой целью внутренний аудитор в рамках решения четвертой задачи проводит расчет абсолютных и относительных показателей, анализ которых позволяет оценить эффективность как соотношение результатов к затратам. «При этом оценка эффективности включает расчет:

- финансовых показателей, таких как ликвидность, платежеспособность, финансовая устойчивость, для которых могут быть использованы нормативные значения с учетом отраслевой специфики деятельности экономического субъекта;

- аналитических показателей интенсивности использования производственных ресурсов, деловой активности, характеристики имущества» [3].

Пятая задача состоит в проведении анализа конкурентоспособности предприятия для выявления его преимуществ перед конкурентами и усиления этих характеристик, а также выработки мер по преодолению недостатков.

Конкурентоспособность, являясь комплексной характеристикой состояния и особенностей функционирования современных организаций, аккумулирует в себе достижения компании по важнейшим

аспектам ее деятельности. Трактовка категории «конкурентоспособность» используется в основном для характеристики успешности бизнеса, критерии которой могут существенно различаться в зависимости от цели и особенностей оценки. Поэтому для реализации пятой задачи, предлагается разработать систему индикаторов оценки конкурентоспособности в соответствии с видом ее деятельности, ситуацией на рынке, стратегическими целями компании, ориентацией на интересы определенных субъектов и т.п., в том числе с использованием информации, полученной в рамках решения предыдущих задач. Такая система аналитических показателей позволит отслеживать уровень конкурентоспособности компании относительно ее бизнес-окружения, проводить оперативный мониторинг влияния внешних и внутренних факторов и предлагать действенные инструменты улучшения ее конкурентного положения.

Таким образом, в условиях быстроменяющейся экономической среды, с учетом воздействия внешних изменений, процессов интеграции и глобализации бизнеса, а также в связи с появлением новых методов, систем и подсистем управления и контроля, назрела необходимость в трансформации существующих подходов к учету, анализу и контролю. В связи с этим авторами статьи предложен современный подход к процессу проведения внутреннего аудита, учитывающий эти факторы. Такой подход предполагает смещение фокуса с функции контроля на создание системы, в возможности которой будет входить своевременное выявление и устранение ошибок и отклонений бизнес-процессов, оценка эффективности действующей системы внутреннего контроля, направленной на оптимизацию деятельности организации путем осуществления только обоснованных, целесообразных затрат, максимизацию прибыли, способствуя повышению ее конкурентоспособности и эффективности деятельности.

Список литературы

1. Бурцев В.В. Новые показатели для оценки эффективности бизнеса // Аудитор. 2010. №7 С.4–10.
2. Иванова Т.Н. Внутренний аудит системы внутреннего контроля // Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов. Материалы по программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров, 2014. URL: <http://tvshou.ru/wp-content/uploads/2017/07/Vnutrennij-audit-sistemy-vnutrennego-kontrolya-.pdf>
3. Курочкина И.П., Мотолянец М.В., Шувалова Е.Б. Судебно-бухгалтерская экспертиза затрат железнодорожных пригородных пассажирских компаний: концептуальные основы и методика проведения: монография. Ярославль: Филигрань, 2020. 256 с.
4. Современные системы внутреннего контроля: учеб. пособие/ под ред. С.М. Резниченко, М.Ф. Сафоновой, О.И. Швырёвой. Краснодар: КубГАУ, 2016. 439 с.

Об авторах:

КОСТРОВА Алла Анатольевна – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, ФГБОУ ВО «Ярославский государственный университет им. П.Г. Демидова», 150003, Россия, Ярославская область, г. Ярославль, ул. Советская, д. 14, e-mail: a.kostrowa@yandex.ru, ORCID:0000-0003-3902-5929, SPIN-код: 2058-3042.

МОТОЛЯНЕЦ Марина Владимировна – кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, ФГБОУ ВО «Ярославский государственный университет им. П.Г. Демидова», 150003, Россия, Ярославская область, г. Ярославль, ул. Советская, д. 14, e-mail: am-am@inbox.ru, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1974-9690>, SPIN-код: 7297-5913.

INNOVATIVE APPROACH TO THE INTERNAL AUDIT PROCESS

A.A. Kostrova, M.V. Motolyanets

FGBOU VO “Yaroslavl State University named after P.G. Demidov”, Yaroslavl

The main factor in the effective and long-term functioning of any subject of financial and economic activity is its competitiveness in the market environment. Its achievement, first of all, is connected with the analysis and control of all indicators and activities of the enterprise. Being a fundamental part of the modern system of financial accounting and management, internal audit allows you to achieve the goals of owners and top managers at minimal cost. The article discusses a modern innovative approach to the process of organizing and conducting internal audit, substantiates the need for its transformation. Attention is focused on the analysis of competitiveness within the framework of internal audit in order to increase the specific advantages of an economic entity, which allow minimizing the risks of its financial and economic activities.

Keywords: *internal audit, validity, efficiency, rationality, competitiveness, competitive advantages.*

About the authors:

KOSTROVA Alla Anatol'evna – Cand. Sci. (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, FGBOU VO “Yaroslavl State University named after P.G. Demidov”, 150003 Russia, Yaroslavl Region, Yaroslavl, 14 Sovetskaia str., e-mail: a.kostrowa@yandex.ru, ORCID: 0000-0003-3902-5929, SPIN-код:2058-3042.

MOTOLJaNEC Marina Vladimirovna – Cand. Sci. (Economics), Senior Lecturer, Senior Lecturer of the Department of Accounting, Analysis and Audit, FGBOU VO “Yaroslavl State University named after P.G. Demidov”, 150003 Russia, Yaroslavl Region, Yaroslavl, 14Sovetskaia str., e-mail:am-am@inbox.ru .