УДК 334.02

Д.В. Маслешов
Национальный исследовательский Мордовский государственный университет,
Республика Мордовия, г. Саранск, email: kamenka07@rambler.ru

ВЛИЯНИЕ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НА ЭФФЕКТИВНОСТЬ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В АГРОХОЛДИНГЕ

Ключевые слова: учет, внутренний аудит, внутренний контроль, система внутреннего контроля, контрольные процедуры, эффективность внутреннего аудита, аутсорсинг, косорсинг.

Нужен ли внутренний аудит предприятию? Какую пользу внутренний аудит может принести руководству? Решение о необходимости внутреннего аудита принимается собственниками и высшим менеджментом на основе многих факторов: сложности управления, размеров и структуры компании, территориального распределения активов, уровня рисков, присущих деятельности. Внутренний аудит – источник информации, позволяющий руководству объективно оценить качество выполнения принятых управленческих решений и повысить их эффективность, благодаря обобщению и анализу информации по всем аспектам деятельности. Роль внутреннего аудита особенно важна для агрохолдингов: головной компании необходимо получать своевременную и объективную информацию о деятельности филиалов. Филиалы, в свою очередь, получают информацию в пределах предприятия о работе его структурных подразделений, что способствует более глубокому пониманию политик и процедур головной компании. Внутренний аудит является составной частью системы внутреннего контроля агрохолдинга – он оценивает эффективность системы в целом, выполняя роль обратной связи, усиливающей устойчивость к происходящим изменениям.

D.V. Masleshov
National Research Mordovia State University, Republic of Mordovia, Saransk,
email: kamenka07@rambler.ru

THE IMPACT OF INTERNAL AUDIT ON THE EFFECTIVENESS OF INTERNAL CONTROL IN THE AGRICULTURAL HOLDING

Keywords: accounting, internal audit, internal control, internal control system, control procedures, effectiveness of internal audit, outsourcing, cosourcing.

Does the company need an internal audit? What benefits can internal audit bring to management? The decision on the need for internal audit is made by the owners and senior management on the basis of many factors: the complexity of management, the size and structure of the company, the territorial distribution of assets, the level of risks inherent in the activity. Internal audit is a source of information that allows management to objectively assess the quality of implementation of management decisions and improve their effectiveness by summarizing and analyzing information on all aspects of activities. The role of internal audit is especially important for agricultural holdings: the parent company needs to receive timely and objective information about the activities of branches. Branches, in turn, receive information within the enterprise about the work of its structural divisions, which contributes to a deeper understanding of the policies and procedures of the parent company. Internal audit is an integral part of the agroholding's internal control system – it evaluates the effectiveness of the system as a whole, acting as a feedback that enhances resistance to ongoing changes.

Внутренний аудит важный компонент управления, его основная функция – оценка надежности, эффективности управления, состояния внутреннего контроля предприятия. Кроме основных факторов, побуждающих мировые компании к внедрению внутреннего аудита (ст. 87.1 Федерального закона от 19 июля 2018 года «О внесении изменений в Федеральный закон «Об акционерных обществах»), в России есть необходимость упорядочивания бизнес-процессов и налаживания эффективной контрольной среды (ст. 19 Федерального закона от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете») [1; 2; 3].

Внутренний контроль в агрохолдинге направлен на обеспечение:

– эффективной деятельности с высокой результативностью;

– достоверности оперативно предоставленной бухгалтерской и иной информации;

– соответствия требованиям законодательства осуществления хозяйственной деятельности и ведения бухгалтерского учета.

Осуществление внутреннего контроля в агрохолдинге должно происходить на всех уровнях администрирования, во всех структурных подразделениях, внутренний контроль способствует достижению целей компании наиболее рациональным способом, соблюдая действующее законодательство. В процедурах внутреннего контроля должен участвовать весь персонал.

Цель исследования: теоретическое обоснование влияния внутреннего аудита на эффективность системы внутреннего контроля агрохолдинга

Для достижения цели поставлены следующие **задачи**:

– рассмотреть существующие теоретические основы организации внутреннего контроля и внутреннего аудита;

– проанализировать нормативно-правовую базу и существующие методики оценки внутреннего контроля и внутреннего аудита.

Методология: в исследовании проведен анализ нормативно-правовой документации, регламентирующей организацию внутреннего контроля, в соответствии со спецификой производственно-хозяйственной деятельности российских экономических субъектов; проанализирована понятийно-терминологическая система; применены: абстрактно-логический метод, метод обобщения данных.

Теоретическая и практическая значимость результатов

Для эффективной работы службы внутреннего аудита и системы внутреннего контроля предприятия необходимо ведение достоверного учета. Достоверная информация – основа управленческих решений, которая периодически проверяется на наличие существенных рисков при систематических внутренних аудиторских проверках [4]. При планировании внешнего аудита компании учитываются итоги деятельности службы внутреннего аудита, так как в итоге это влияет на продолжительность и стоимость проверок. Эффективная система внутреннего контроля предприятия, что подтверждается рабочими документами и отчетами рационально организованной службы внутреннего аудита, сокращает внешним аудиторам объем контрольных тестов. Это существенно сокращает время на аудит, что отражается на стоимости аудиторских услуг без снижения их качества [6]. В статье рассмотрен перечень вопросов, раскрывающих значимость внутреннего аудита, его целей, существующих проблем и предложены решения, способные отразиться в практике внутреннего контроля. В ней упорядоченно раскрывается тема, начиная с основных терминов и приведения актуальности темы. Исследование подтверждает важность достоверности учета и отчетности – основных объектов контроля. Также сопоставлены понятия внутреннего аудита с внутренним контролем и внешним аудитом.

Научную значимость исследованию придают приведенные проблемы, в числе которых неэффективность работы внутреннего аудита, распространенные ошибки в подчинении внутреннего аудита руководству организации, что приводит к зависимости, неопределенности целей, отсутствию понимания результатов проведенной работы. Также раскрыты основные роли сотрудника службы внутреннего аудита.

Результаты и их обсуждение

Внутренние аудиторы уделяют больше времени контрольным аудиторским процедурам, чем внешние аудиторы. Проверка работоспособности и надежности внутреннего контроля осуществляется тестами средств контроля, она проходит в определенной последовательности. Первоначально руководство проверяемого подразделения нужно ознакомить с программой проверки и согласовать содержание объектов и этапов, после этого служба внутреннего аудита переходит к собственно проверке. Внутренний аудит финансовой отчетности, например, происходит следующим образом:

– обзорная проверка данных отчетности, подготовленной по российским стандартам бухгалтерского учета каждого структурного подразделения, входящего в агрохолдинг. Аудиторские заключения, ранее выданные аудиторски-

ми организациями, существенно уменьшают время этого этапа;

– ознакомление с учетной политикой агрохолдинга позволяет внутренним аудиторам определить основные направления и закономерности проверки;

– проверка правильности отражения в учете и отчетности, в соответствии с действующим законодательством – это самый длительный этап аудита. Аудиторам должны быть предоставлены не только таблицы и вспомогательные расчеты, но и обоснования, подтвержденные доказательствами, того, как и в какие сроки эта информация, внесшая изменения в данные, была получена;

– на этап аудита корректности данных консолидации агрохолдинга требуется много времени;

– на проверку полноты и адекватности выполненных раскрытий в отчетности требуется меньше времени, так как эту работу тщательно выполняют внешние аудиторы, а сами данные наиболее нужны внешним пользователям отчетности, что исключает дублирование функций.

– большое внимание внутренние аудиторы уделяют проверке функционирования системы контроля, отвечающей за оперативность и качество информации, предоставляемой для отчетности. На этом этапе аудиторы оценивают обоснованность данных в отчетности: выделяются способы выявления и устранения рисков, а также последствия, связанные с обеспечением достоверности. Особое внимание уделяется наличию документов, соответствующих действительности [5; 7]. Основная задача аудитора – выявление слабых мест в контроле, мешающих своевременному обнаружению ошибок и нарушений.

Служба внутреннего аудита осуществляет непосредственный контроль и управление рисками, а также всеми процессами внутреннего контроля на предприятии, следовательно, внутренние аудиторы должны знать и понимать специфику агрохолдинга в целом и отдельных процессов хозяйственной деятельности. Они должны ориентироваться в информации, необходимой для подготовки отчетности, учитывать тонкости управления крупным предприятием, знать стратегию его развития, периодически присутствовать на местах по факту для оценки наличия и состояния запасов, контролировать незавершенное производство на всех стадиях, проводить регулярный контроль дебиторской и кредиторской задолженности и т. п. [9] Можно сделать вывод, что для повышения качества отчетности необходимо выполнять рекомендации аудиторов, ориентируясь на результаты проверок.

Низкая эффективность деятельности службы внутреннего аудита, прежде всего, связана с недостаточным взаимодействием службы внутреннего аудита и руководством предприятия. Так же на этом сказывается недостоверность отчетности, несоответствие законодательству, большое количество судебных разбирательств, неуправляемые риски – все это признаки нерезультативности внутреннего аудита. Основная причина этого – внутренние аудиторы зависимы от руководства предприятия, так как эта служба, в основном, создается из структуры внутреннего контроля, которая подчиняется непосредственно высшему менеджменту агрохолдинга, что мешает объективности аудиторов в той мере, в какой она должна быть. Так как руководство утверждает бюджет и план внутреннего аудита, что препятствует независимости и объективности. Внутренние аудиторы должны непосредственно исполнять распоряжения комитета по аудиту, чтобы оставаться независимыми и удовлетворять интересы собственников, а не руководства.

Отсутствие единого представления о роли функции внутреннего аудита в агрохолдинге также играет негативную роль в эффективности службы [10]. Комитет по аудиту стремится к осуществлению надзора над системой внутреннего контроля для повышения его эффективности и сохранению стабильности агрохолдинга, тогда как акционеры и менеджмент стремятся к увеличению стоимости компании различными способами. Разные требования к службе внутреннего аудита приводят к негативным последствиям. План аудита и рассматриваемые риски должны быть доступны и понятны всем участникам бизнес-процесса.

Недостаточная интеграция внутреннего аудита в процессы управления ри-

сками отрицательно отражается на эффективности предприятия, так как внутренний аудит, несмотря на имеющиеся знания в этой области, редко проверяет систему управления, хотя аудиторы могут гарантировать объективность и надежность результата за счет устоявшейся практически. Возможности внутреннего аудита в этой области очень большие: можно расширить полномочия внутренних аудиторов, обязав их осуществлять консультации менеджмента в осуществлении анализа, прогнозирования и выявления недочетов в управлении рисками.

Внутренний аудит в России образовался из ревизионных функций, поэтому, часто происходит путаница в понятиях: многие не различают «внутренний аудит» и «внутренний контроль». Поэтому в большинстве российских компаний обязанности внутренних аудиторов сводятся к поиску проблем и ознакомлению с ними руководства. Отрицательный момент в таком подходе заключается в том, что вместо ведения превентивного направления в отношении рисков, внутренний аудитор, пытаясь оправдать свое существование, занят постоянным поиском недостатков.

Современные реалии стимулируют аудиторов, обладающих всеми необходимыми для этого знаниями и навыками, и руководителей предприятий к тому, что пора обратить на них серьезное внимание, так как основная функция внутреннего аудита заключается именно в выявлении потенциальных угроз и возможностей их избежать или минимизировать последствия.

Расширение области покрытия аудита – уникальный шанс для аудиторов наладить взаимодействие с менеджментом. Совместная работа над выявлением важнейших потребностей компании и наиболее ценных для нее областей развития, несомненно, укрепит взаимоотношения участников. Сотрудники службы внутреннего аудита все чаще сталкиваются с просьбой сократить расходы и штат сотрудников. На практике встречаются ситуации, когда руководство не разрешает нанимать внутренних аудиторов даже на существующие в штатном расписании вакансии. В то же время от внутренних аудиторов постоянно требуют увеличения объема выполняемых работ. Такая ситуация неизбежно порождает новые риски. А ведь задача службы внутреннего аудита – обеспечивать наибольший уровень комфорта и максимально снижать риски. Стремление делать больше с меньшими затратами в лучшем случае приводит к стрессу, а в худшем – к опасному дисбалансу на уровне компании.

Решить эту задачу можно, расширив сферу применения технологий и инструментов непрерывного мониторинга [8]. Разумеется, такой подход может потребовать определенных первоначальных вложений. Однако иногда можно обойтись и без них: некоторые из применяемых инструментов включают в себя средства контроля и управления, которые часто полностью или частично не используются (например, средства контроля в системе SAP (GRC Access Control)). Можно для решения задачи прибегнуть к помощи комитета по аудиту. В большинстве организаций именно этот орган утверждает бюджет службы внутреннего аудита, и у него есть полномочия запросить у руководства повышение бюджета. К сожалению, этим правом он почти никогда не пользуется.

И наконец, последняя возможность, о которой стоит упомянуть, – обратиться к сторонним провайдерам.

Такие компании зачастую могут предложить более экономные способы реализации комплексных, трудоемких или краткосрочных проектов с единовременными затратами.

Структура службы внутреннего аудита, в основном, аналогична структуре предприятия. Предприятия, активно применяющие услуги аутсорсинга, часто применяют аутсорсинговые или косорсинговые модели и для внутреннего аудита; предприятия, самостоятельно ведущие учет хозяйственной деятельности, как правило, самостоятельно организуют и проведение внутреннего аудита.

В России косорсинг в основном применяется при проведении аудитов российских подразделений иностранных предприятий, это связано, прежде всего, с отрицательным отношением российских управленцев к позволению сторонним аудиторам получать доступ к конфиденциальной информации.

Большое количество руководителей службы внутреннего аудита сознательно уклоняются от аутсорсинга или косорсинга, опасаясь, что их внедрение в деятельность компании приведет к ее разрушению. Не принимая данные модели, они упускают из виду ряд значительных преимуществ.

Аутсорсинг и косорсинг позволяют повысить эффективность деятельности агрохолдинга, поскольку позволяют компании избавиться от затрат, связанных с необходимостью нанимать и обучать персонал, выплачивать им зарплату. Эти модели гарантируют доступ к прогрессивному опыту и навыкам, которых может быть недостаточно у собственных сотрудников, так как для ведения эффективного бизнеса, в современном мире, необходимы умения анализировать данные, важны информационная и экономическая безопасности. В зависимости от текущей нагрузки, сметы и других ключевых факторов, в агрохолдинге можно легко изменить количество внутренних аудиторов, как в большую сторону, так и в меньшую. Первоочередные, комплексные или конфликтные вопросы более оперативно сможет координировать внешняя сторона, незаинтересованная в получении выгод и материальных благ. Прибегнув к услугам сторонних аудиторов, внутренние аудиторы могут воспользоваться практикой зарубежных аудиторов, что позволит им выстроить новые перспективы.

Практика проведения оценок функции внутреннего аудита показывает, что комитет по аудиту и менеджмент имели ошибочное или неполное представление о работе внутренних аудиторов. Это означало, что руководитель службы внутреннего аудита неизбежно кого-то разочаровывал. Но, что гораздо хуже, это приводило к упущению выгод и напрасной трате ресурсов. Первый шаг на пути к восстановлению баланса в этой тройке должен сделать руководитель функции внутреннего аудита. Он должен убедиться, что менеджмент и комитет по аудиту имеют исчерпывающую информацию о деятельности внутреннего аудита и являются его союзниками в вопросах постановки целей, разработки плана аудита и поддержки сопутствующей деятельности. Для того чтобы задать для аудита правильный вектор, руководитель службы внутреннего аудита должен пользоваться авторитетом среди топ-менеджеров и обладать сильными лидерскими навыками.

Он неизбежно столкнется с сопротивлением сотрудников, когда попытается переориентировать службу в стратегическую и консультационную. Это сопротивление можно и нужно преодолеть. Необходимо постоянно убеждаться, что подразделение функционирует в полном соответствии со своими задачами. Меняющаяся конкурентная среда, новые потребности бизнеса, высокая текучесть кадров и другие факторы – все это требует постоянного внимания и свежего взгляда.

Для повышения эффективности взаимодействия между внутренними аудиторами и менеджментом необходимо соблюдение основных принципов:

– регулярное открытое общение между функцией внутреннего аудита, менеджментом;

– независимость функции внутреннего аудита и ее руководителя;

– соизмерение ожиданий от внутреннего аудита и согласованность его стратегического фокуса между всеми участниками процесса;

– внимание на риски, препятствующие росту и повышению прибыльности;

– определение роли внутреннего аудитора: полицейский, детектив или советник;

– расширение границ аудита с учетом новых трендов и проблем;

– управление бюджетом с точки зрения реалистичности выполнения увеличенного объема работ меньшими силами;

– построение оптимальной модели внутреннего аудита в части косорсинга и аутсорсинга;

– значимость и авторитет руководителя функции внутреннего аудита для менеджмента и совета директоров.

Выводы

В статье закономерно раскрыта значимость внутреннего аудита для повышения эффективности хозяйственной деятельности агрохолдинга, данный вопрос может найти практическое отражение в Российских действующих экономических объектах. Исследова-

ние подтверждает важность ведения объективного и достоверного учета для эффективного внутреннего контроля, в ней последовательно приведены основные термины, раскрыта актуальность и тема, проведено сравнение внутреннего аудита с внутренним контролем и внешним аудитом. Рассмотрена обоснованность этапов внутреннего аудита и основные результаты, полученные на этих этапах. Практическая ценность статьи обусловлена актуальными проблемами, присущими внутреннему аудиту: недостаточная эффективность, недочеты в иерархической структуре службы внутреннего аудита в агрохолдинге, несоответствие возможностей сотрудников служебным обязанностям. В статье представлено мнение о влиянии внутреннего аудита на повышение эффективности внутреннего контроля и предложены практические рекомендации в данном направлении.

Библиографический список

1. Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ (ред. от 31.07.2020, с изм. от 24.02.2021) «Об акционерных обществах» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2021) // СПС «КонсультантПлюс».

2. Федеральный закон от 19.07.2018 № 209-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «Об акционерных обществах» // СПС «КонсультантПлюс.

3. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2020) // СПС «КонсультантПлюс».

4. Демина И.Д., Домбровская Е.Н. Концепция управления рисками как элемент системы внутреннего контроля в государственных (муниципальных) учреждениях // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. 2019. № 1. С. 56–63.

5. Демина И.Д., Домбровская Е.Н. Развитие концепции внешнего и внутреннего контроля в компаниях с государственным участием и государственных корпорациях // Аудит. 2018. № 2. С. 9–16.

6. Демина И.Д., Кришталева Т.И. Оценка внутреннего контроля в ходе внутреннего финансового аудита государственных (муниципальных) учреждений // Аудит. 2020. № 6. С. 12–17.

7. Кришталева Т.И., Алферова Е.Ю. Формирование контрольно-ориентированной системы бухгалтерского учета: монография. М.: Дашков и К, 2020. 172 с.

8. Смагина А.Ю. Развитие системы внутреннего контроля коммерческих организаций // Молодежь и системная модернизация страны: сборник научных статей Международной научной Конференции студентов и молодых ученых: в 2-х томах. Курск, 25–26 мая 2016 г. / отв. ред. А.А. Горохов. Т. 1. Экономика. Гуманитарные науки. Юриспруденция. Лингвистика и филология. Курск: Университетская книга, 2016. С. 170–173.

9. Сонин А.М. Внутренний аудит: правило трех «В» // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления. 2014. № 2 (117). С. 54–60.

10. Сонин А.М. Внутренний аудит: современный подход: монография. М.: Финансы и статистика, 2007. 64 с.