

УДК 657.6

Л.Т. Тедозашвили, Е.А. Клинова

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Вятский государственный агротехнологический университет», г. Киров, email: tlei@yandex.ru, elenka.ipbr@mail.ru

ВНУТРЕННИЙ АУДИТ КАК ЭЛЕМЕНТ СИСТЕМНОГО ПОДХОДА В УПРАВЛЕНИИ ПРЕДПРИЯТИЕМ

Ключевые слова: информация, внутренний аудит, система управления, пользователи информации, системный подход, управленческий учет.

Статья посвящена определению и особенностям внутреннего аудита в разрезе системного подхода, реализуемого в рамках управления деятельностью организации. Основной целью исследования является инициализация внутреннего аудита как элемента системы управления, определение особенностей организации внутреннего аудита и методов его работы, а также определение основных проблем в организации качественного внутреннего аудита и формирования качественной информации для работы предприятия.

L.T. Tedozashvili, E.A. Klinova

Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education «Vyatka State Agrotechnological University», Kirov, email: tlei@yandex.ru, elenka.ipbr@mail.ru

INTERNAL AUDIT AS AN ELEMENT OF A SYSTEM APPROACH IN ENTERPRISE MANAGEMENT

Keywords: information, internal audit, management system, users of information, systematic approach, management accounting.

The article is devoted to the definition and features of internal audit in the context of a systematic approach implemented within the framework of the management of the organization's activities. The main purpose of the study is to initialize internal audit as an element of the management system, to determine the features of the organization of internal audit and its methods of work, as well as to identify the main problems in the organization of high-quality internal audit and the formation of high-quality information for the work of the enterprise.

Стремительность и многогранность экономического взаимодействия в рамках информационного обмена между участниками процессов производства и реализации неизбежно ведут к необходимости полноценного владения максимально достоверной, своевременной и релевантной информацией. Ценность возможности полноценного оперирования такой информацией переоценить довольно сложно, а достижение слаженной работы всех информационных потоков для реализации таких процессов – задача из ряда первостепенных. Проблема оценки качества информации, необходимой для принятия оптимальных управленческих решений, настолько же системна, насколько системна вся совокупность хозяйственной, управленческой и бухгалтерской информации предприятия. Это объясняет необходимость рассмотрения деятельности по оценке

качества информации и ее движения в рамках системного подхода.

Цель исследования

Целью настоящего исследования является инициализация внутреннего аудита как элемента системы управления информационными потоками предприятия, определение места внутреннего аудита и службы, его реализующей, в структуре управления предприятием, определение функциональных и управленческих особенностей работы систем учета, внутреннего контроля и внутреннего аудита в рамках взаимодействия исполнителей хозяйственной и учетной информации.

Материал и методы исследования

Носителями прав и обязательств, в том числе по формированию управленческих информационных потоков, могут быть только конкретные исполнители

хозяйственного процесса и взаимосвязь между ними в рамках обмена организационной информацией. Несмотря на то, что бухгалтерский и управленческий учеты основаны на собственных потребностях и принципах, а их цели и задачи существенно отличаются, единство информационного пространства для реализации обоих элементов хозяйственного учета неоспоримо. Достоверность информации для управленческих целей призвана обеспечить система внутреннего контроля предприятия, а оценить качество и степень соответствия информационных потоков для целей управления – служба внутреннего аудита.

Предполагается, что системный подход может рассматриваться вне конкретных областей знания [1]; методы же работы с информацией вторичны и должны рассматриваться только в рамках системного подхода.

Свойства организации как целостной системы определяются не только и не столько суммированием свойств ее отдельных элементов, которыми могут выступать и исполнители, и процессы, и собственно информация, сколько свойствами его структуры и особыми интегративными связями. формы передачи информации от одних подсистем к другим и способы воздействия одних частей системы на другие, координацию низших уровней системы со стороны элементов ее высшего уровня, управления, влияние на последние всех остальных подсистем. При этом основной ценностью внутреннего аудита как явления можно считать его прикладной характер.

Процесс управления организацией – это сложноорганизованный системный процесс обмена информацией по принятию хозяйственных решений. Полноценный обмен информационными единицами возможен лишь при условии стабильности процессов, приводящих к данным показателям. Аудитом, в свою очередь, можно признать деятельность оценочного характера по отношению к стремлению уменьшить до приемлемого уровня информационные риски пользователей информации предприятия. В нашем случае внутренний аудит призван минимизировать информационные риски управления организацией.

Говоря о внутреннем аудите как необходимой части системы управления предприятием, следует понимать, что

система – это прежде всего совокупность элементов. Кроме того, при определенных условиях каждый отдельный элемент может, а порой и должен рассматриваться как система, имеющая необходимые и достаточные параметры:

- элементы;
- связи между элементами;
- организация;
- функции;
- системное качество.

Качественное управление организацией (и система управленческого учета внутри него) – это функция, с целью которой была создана соответствующая управленческая среда; информационные потоки внутри такой среды должны быть организованы максимально эффективно при минимальном количестве контрольных точек. Любое информационное взаимодействие в ходе деятельности организации (и вообще любое информационное взаимодействие) можно представить как некую алгебраическую функцию $Y=F(x)$. Тогда в разрезе получения эффективной системы управления хозяйственной информацией для принятия решений необходимые и достаточные параметры мы представляем следующим образом (рис.1).

Получение информации в разрезе информационных потоков о фактах хозяйственной жизни определяет совокупность переменных, влияющих на достоверность либо искажение управленческой информации, или множество X (область определения функции), а соответствующее множество фактов управленческого реагирования при данном уровне и количестве переменных – множество Y , то есть соответствие состояния функции при заданной переменной x). С математической и кибернетической точки зрения, целесообразной для оценки информационных потоков и управления единицами информации, зависимость между определяемыми и определяющими множествами выглядит как $Y=F(x)$. Под функцией F мы подразумеваем некоторую информационную зависимость и закономерность, согласно которой каждому из значений массива X соответствует свое собственное значение Y . То есть, фактически управленческий, организационный, учетный процесс, или процесс хозяйственного реагирования, и есть функция.

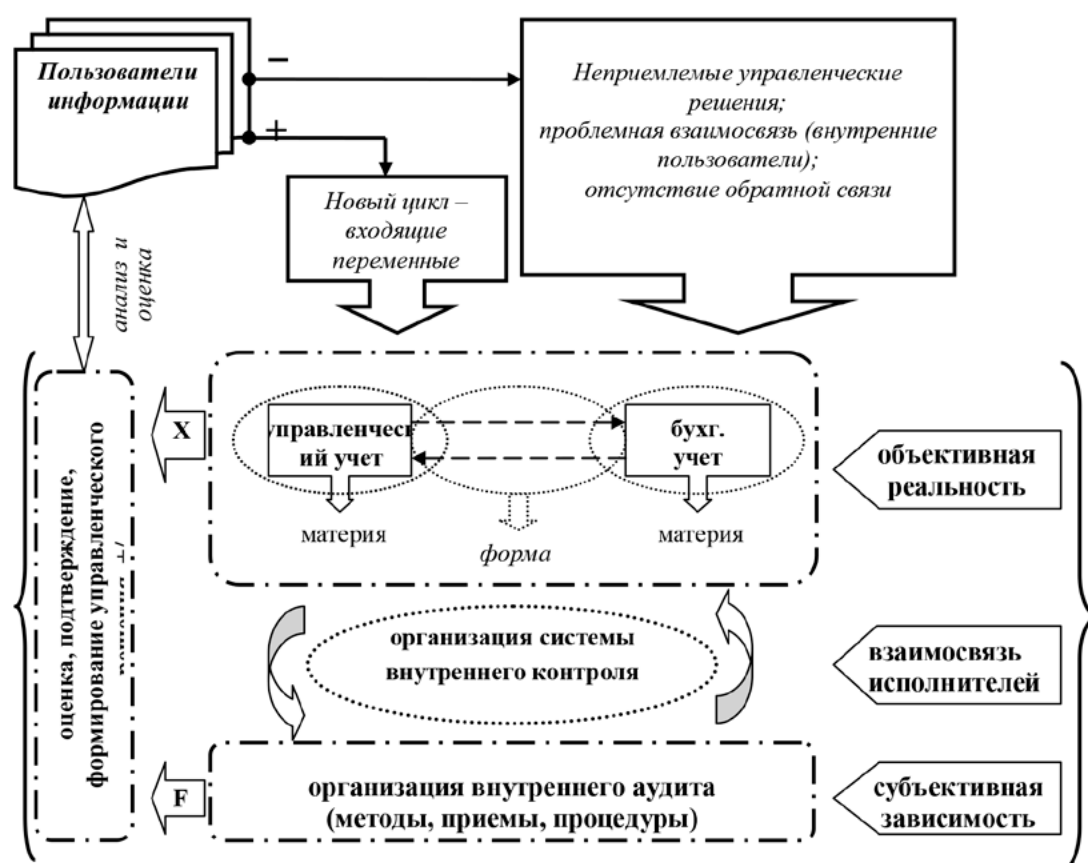


Рис. 1. Элементы управленческой системы предприятия в разрезе интерпретации $Y=F(X)$

Внутренний аудит как процесс и служба внутреннего аудита как исполнитель данного процесса имеют своей целью охватить оценкой как собственно массив информации – данные о фактах хозяйственной жизни, необходимые для внутреннего функционирования предприятия и для внешних пользователей, так и функциональную (организационную) составляющую, имеющую прямую ценность для процесса управления контрольными точками и их взаимодействием. Можно с большой долей уверенности сказать, что динамичность и прогнозируемость состояний управленческого процесса в значительно большей мере зависима от подвижного организуемого исполнителями F , нежели от информационных потоков во всем их количественном и качественном разнообразии, иначе объективных (независимых) переменных X : сбалансированные системы учета

и внутреннего контроля, имея представление об управленческих закономерностях, могут минимизировать усилия при одновременном повышении эффективности работы с информационными потоками, а служба внутреннего аудита может, во-первых, с достаточной уверенностью предполагать определенный итог при условии владения информацией о переменных, а во-вторых, указывать вышеозначенным системам на узкие места, деформирующие управленческую отчетность либо несущие риски недостоверности для формирования внутренней и внешней информации.

Специфика управленческих потоков информации разнится с бухгалтерской финансовой отчетностью. Отличаясь от финансового учета формой, сроками и гибкостью представления необходимой информации, система управленческого учета в большей мере обладает качеством

эмерджентности. Под эмерджентностью целесообразно понимать превалирование системного влияния функции общего массива над суммой функций каждого из элементов переменных.

Конечно, реальные организации как сложные управленческие системы, функционирующие в режиме информационной поточности, не могут работать идеально, но для каждого предприятия теоретически возможно определение эталонного состояния. Разницу между реальным функционированием и эталонным управлением, подразумевающим строго определенную функцию, можно назвать системным качеством, и это та величина, которая напрямую на качество внутренней и внешней отчетности влияния не оказывает, но регулирует и контролирует отношения (прежде всего в отношении движения информации между исполнителями) между всеми элементами системы.

Обобщая сказанное выше, системный подход, реализуемый действующей здесь и сейчас системой, должен предполагать внутреннюю структуру и управление предприятием как сложной совокупностью взаимосвязанных элементов, организованных в пространстве и времени с целью достижения определенного информационного результата, реализующих конечное множество функций и предполагающих достижение эмерджентных потоков, бесконечно стремящихся к эталонному состоянию.

Исключительная важность внутреннего аудита для целей управления деятельностью предприятия объясняется тем, что система внутреннего контроля, в эталонном состоянии нивелирующая огрехи движения информационных потоков, в нынешних реалиях абсолютно эффективной быть не может. Отсутствие абсолютной эффективности системы внутреннего контроля в значительной мере является следствием действия человеческого (исполнительского) фактора. Максимальная автоматизация типовых операций, разумеется, может и должна снижать риски искажений информационных потоков [2]. Однако никакая, даже в абсолютной степени свободная от человеческого фактора, система не может контролировать саму себя в силу открытого характера.

Относительно внутреннего контроля и аудита система управления имеет некоторые противоречия.

Во-первых, подразумевается, что первоначально именно система внутреннего контроля действует с целью устранения рисков искажения. Управленческий же учет эти самые риски провоцирует в силу разноплановой работы с информационными блоками, которые сами по себе рискованной нагрузки не несут. Поэтому система внутреннего контроля ближе к «исполнительной» системе, то есть к организации бухгалтерского финансового и управленческого учета, нежели к внутреннему аудиту.

Во-вторых, принято считать, что служба внутреннего аудита оценивает систему внутреннего контроля как фактор возникновения рисков, до проверочных процедур в разрезе конкретных объектов учета, хотя процедуры управления предприятием включают обмен информацией именно с конкретными участками.

Ну и, наконец, контроль любого рода вторичен по отношению к процессам обмена информацией и управленческим решениям. То есть, информационный поток может еще не оказаться в зоне даже внутреннего контроля, не говоря уже о службе внутреннего аудита.

Любая деятельность и управление этой деятельностью есть оперирование информацией. Одна и та же совокупность информационных потоков, обработанных и перенаправленных в разных интерпретациях, разными методами и в соответствии с разными целями, скорее всего инициирует получение совершенно разных и абсолютно неидентично читаемых результатов, что ставит систему управления предприятием перед необходимостью отделить собственно информацию от процесса работы с ней. Поэтому для целей управления важно правильно организовать передачу информации соответствующим лицам в соответствующий срок, а все пользователи, организованные в систему взаимообмена информацией, более чем заинтересованы в оценке эффективности своей работы и выявлении факторов, влекущих искажение подобной информации.

Внутренний аудит может оценить соответствие требований к информации со стороны управленческого персонала

и методов внутреннего управления организацией [3]. Вовлеченность внутреннего аудита в систему управления предприятием объясняется также и тем, что аудитор, оценивая информацию и обосновывая рациональность предложений по устранению рисков и повышению эффективности предоставления данных, изучает не только «выходные» информационные потоки, но и всю совокупность и последовательность процедур достижения такого информационного массива.

Поскольку внутренний аудит в рамках системы управления предприятием не является источником собственно управленческой информации, кроме оценки эффективности организации работы с информационными потоками, а лишь помогает оценить качество работы с входящими, обменными и итоговыми данными, то функция системы внутреннего аудита сводится к поиску ошибок и их причин. В частности, внутренний аудит может выявить следующие аспекты возникновения ошибок:

1) случайность возникновения искажения. Искажение управленческой информации может иметь объективную либо субъективную природу. Субъективная оценка исходит от некачественной либо некомпетентной интерпретации получаемой и передаваемой информации, объективная исходит из гибкого и ситуативного характера управленческой информации и решений. Если искажение (ошибка) случайно и не носит характера систематической дезорганизации в работе с информационными потоками, то достаточно оценки количественного и качественного влияния ее на управленческие решения. Однако случайную ошибку довольно тяжело записать в актив «опыта», поскольку спрогнозировать ее не представляется возможным. При этом стоит заметить, что оценка внутреннего аудитора также может быть поставлена под сомнение, поскольку система внутреннего аудита также является открытой, а значит, должна включать, в свою очередь, элемент «системного качества»;

2) систематичность искажений, связанных с работой исполнителей. Даже самую существенную ошибку можно «отработать» и вывести за рамки комплекса типичных ошибок, если она не системна. Множество мелких искажений, если они

возникают систематически, приводят к существенному искажению информации и, соответственно, для целей управления такая информация эффективной уже не является [4]. В данном случае искажения должны быть отработаны системой внутреннего контроля во взаимодействии с внутренним аудитом, а затем и отразиться в мерах по улучшению эффективности организации работы с информационными потоками;

3) систематичность искажений, основанных на несовершенстве автоматизации процессов обработки и передачи информации. В силу массового использования автоматизированных систем учета и управления данный аспект весьма актуален. В зависимости от качества построения работы в рамках автоматизации учетных и иных информационных процессов автоматизированные системы могут минимизировать риски искажения, выявляя ошибки либо нетипичные потоки, либо являться дополнительным источником ошибочной интерпретации, если в автоматизированной системе не отлажены методы работы с информационными массивами и их логистика. Узловатость автоматизации может быть обоснована сосуществованием в ней всех элементов системы управления: и контролирующих, и контролируемых;

4) стихийный характер информационных искажений. Для системы управления предприятием это внешний субэлемент, несущий риски искажения информации и эффективности принятия управленческих решений, но не подверженный влиянию на него со стороны действующих элементов системы управления.

И представитель службы внутреннего аудита, и управленец, принимающий стратегическое или текущее решение, должны принимать во внимание дуальный характер ошибок и искажений: они, с одной стороны, как признак либо свойство принадлежат факту хозяйственной жизни (управленческому решению), а с другой стороны, неотделимы от исполнителя, поскольку исходят из его действий по приему, обработке и передаче информации. Поэтому внутреннему аудитору важно не только отследить саму ошибку как характеристику операции, но и соотнести ее с центром ответственности, а также до-

вести до системы внутреннего контроля ее специфику. То есть, вопреки расхожему мнению, аудит (в том числе внутренний) должен не только обнаружить ошибки в данных конечного результата, используемого для принятия решений по управлению предприятием, но и рекурсивно определить точку возникновения фактора, спровоцировавшего их. Логично, что деятельность внутреннего аудитора должна быть ориентирована преимущественно на области и объекты внутреннего контроля, где сбои или некачественные информационные потоки появляются в большей мере.

Результаты и их обсуждение

Среди элементов системы управления предприятием внутренний аудит является полноправным участником. Он, с одной стороны, оценивает возникновение и движение искажений управленческой информации, а с другой – выдает обособленный информационный поток, направленный на оценку и повышение эффективности работы контрольных точек – исполнителей информации и на определение и устранение узких мест в работе системы внутреннего контроля.

Являясь элементом системы управления предприятием, внутренний аудит не только выявляет риски формирования и использования информации, но и сам подвергается системным рискам. В связи с этим внутренний аудит не может дать полноценную независимость оценки информационным потокам, работе с ними и представлению промежуточных и окончательных итогов. Поэтому для управления предприятием внешний аудит тоже необходим и оправдан.

Внутренний аудит должен рассматриваться не только как элемент системы управления предприятием, но и как самостоятельная система со своими обособленными элементами. Служба внутреннего аудита при этом строится по принципу организации системы учета и управления. Система внутреннего аудита не формирует информационных потоков, направленных на принятие управленческих решений, но может создавать массивы информации для организации эффективной работы системы внутреннего контроля и учета. В целом же внутренний аудит рассматрива-

ется как совокупность инструментов выявления и оценки влияния преднамеренных и непреднамеренных искажений информации о фактах хозяйственной жизни на эффективность принятия управленческих решений.

Выводы

Любое предприятие представляет собой сложноорганизованную систему, эффективное управление которой невозможно без качественного получения, правильной и своевременной обработки и полноценной передачи информации в составе промежуточных или итоговых информационных потоков. Эффективная работа по обработке и интерпретации информации невозможна без организации взаимодействия исполнителей и обратной связи, осуществляемой системой внутреннего контроля. Внутренний аудит представляет собой элемент в системе управления предприятием [5], позволяющий оценить эффективность работы с информацией на местах и качество реагирования на всевозможные изменения системы внутреннего контроля. При этом функция системы управления предприятием может быть представлена алгебраической зависимостью $Y=F(X)$, где Y – степень достижения системой желаемого результата по итогам управленческих решений, F – зависимость и закономерность принимаемых решений и получаемого результата от массива разнообразных по возникновению, движению, степени достоверности и актуальности информационных данных X . Внутренний аудит же призван оценить степень искажения массива X и влияние данного искажения на достижение управленческого результата Y , а также выявить узкие места работы с информационными потоками для представления системе внутреннего контроля, определяющей элемент «системное качество» в системе управления предприятием.

Таким образом, внутренний аудит можно назвать полноценным элементом системы управления предприятием, позволяющим своевременно и в полной мере оценивать эффективность внутренней работы с информационными потоками предприятия, а также нивелировать внесистемные искажения, влияющие на качество управленческих решений.

Библиографический список

1. Волконская А.Г., Казакова Е.С. Системный подход к бизнес-процессам в управлении предприятием // Вестник СамГУПС. 2018. № 4(42). С. 37-41.
2. Урядов А.Д. Внутренний аудит в условиях цифровой трансформации: его роль и особенности // Самоуправление. 2022. № 1 (129). С. 93-96.
3. Шейченко А.Д., Зяблицкая Н.В. Внутренний аудит в системе управления предприятием // Вестник Алтайской академии экономики и права. 2018. № 7. С. 174-177.
4. Сунгатулина Р.Н., Тедозашвили Л.Т., Клинова Е.А. Влияние качества информации на оценку аудиторского риска // Аудитор. 2011. № 12 (202). С. 20-28.
5. Чебышев И.И. Роль внутреннего аудита в функционировании эффективной системы внутреннего контроля предприятий // Вестник университета. 2021. № 4. С. 130-137.