

УДК 658.5

Т. С. Каргина

ФГБОУ ВО «Национальный исследовательский Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарёва», Республика Мордовия, г. Саранск,
email: tanya-cargina@yandex.ru

СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО АУДИТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ КАК ИНСТРУМЕНТЫ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ

Ключевые слова: Agile, внутренний аудит, внутренний контроль, линии контроля, модель COSO, модель J-SOX, модель SOX, риск-ориентированный подход

В настоящих реалиях для эффективного функционирования хозяйствующему субъекту необходимо осуществлять контроль в финансово-хозяйственной деятельности компании, в аспектах сохранности активов и обеспечения безопасности и точности ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Эти аспекты позволяют контролировать системы внутреннего аудита и внутреннего контроля. Актуальность выбранной темы исследования обусловлена необходимостью определения места и текущего состояния внутреннего аудита и внутреннего контроля в структуре управления компаний, перспектив их развития, изучения механизмов взаимодействия внутреннего аудита со службами внутреннего контроля, а также определением перспектив и основных направлений совершенствования системы внутреннего аудита и внутреннего контроля для российских компаний с возможным привлечением опыта построения данной системы международного образца в практику отечественных предприятий.

T. S. Kargina

Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education «National Research Ogarev Mordovia State University», Republic of Mordovia, Saransk,
email: tanya-cargina@yandex.ru

INTERNAL AUDIT AND INTERNAL CONTROL SYSTEM AS A CORPORATE GOVERNANCE TOOL

Keywords: Agile, internal audit, internal control, lines of control, COSO model, J-SOX model, SOX model, risk-based approach

In these realities, for the effective functioning of an economic entity, it is necessary to exercise control in the financial and economic activities of the company, in the aspects of the safety of assets and ensuring the safety and accuracy of accounting and drawing up accounting (financial) statements. These aspects allow you to control the internal audit and internal control systems. The relevance of the chosen research topic is due to the need to determine the place and current state of internal audit and internal control in the management structure of companies, the prospects for their development, to study the mechanisms of interaction of internal audit with internal control services, as well as to determine the prospects and main directions for improving the internal audit and internal control system for Russian companies with the possible involvement of the experience of building this system of international standard in the practice of domestic enterprises.

В настоящее время группа стран, занимающих ведущее положение в мировой экономике, имеет направление консолидации внутреннего аудита, которое заключается в том, что аудит является неотъемлемой частью процессов корпоративного управления, имея в качестве основного инструмента методологические аспекты своей деятельности, характерны различным уровням производительности с упором на усиление управленческого контроля. Комплексный подход системы внутреннего ауди-

та и внутреннего контроля, позволяет обеспечить сохранность и безопасность активов, точность ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности и тем самым успешно развиваться и приносить существенную прибыль компании.

Имеющаяся тенденция финансовой интеграции развитых и развивающихся стран позволяет рассматривать возможности применения зарубежных методик процесса управления, процедур и методов функционирования

систем внутреннего контроля и аудита для компаний разных размеров деятельности. *Фактически данная тенденция является частью теоретической базы внутреннего аудита*, представляющая высококвалифицированный инструмент осведомленности руководства корпоративного управления. В соответствии с данной концепцией эталонная структура внутреннего аудита включает (рис. 1) [2]:

- определение внутреннего аудита, с выделением миссии, области деятельности и конечной цели внутреннего аудита (повышение ценности компании);
- деонтологический кодекс (принципы, ценности, которые позволяют управлять внутренним аудитом профессиональная практика в зависимости от конкретного контекста);
- профессиональные нормы (стандарты) практики внутреннего аудита, которыми руководствуются аудиторы по выполнению их миссии и деятельности;
- практики применения, которые объясняют правила (стандарты) и рекомендуют использование конкретных практик в определенных ситуациях;
- поддержка профессионального развития, которая состоит в основном из трудов и статей доктрины, документы коллоквиумов, конференций и семинаров.

При этом деятельность служб внутреннего аудита обеспечивает прозрачность, а также степень соблюдения требований корпоративного управления компании. Эффективность функционирования внутреннего аудита в первую очередь обеспечивается за счет сбалансированной системы управления хозяйствующего субъекта.

Внутренний аудит хозяйствующих субъектов должен строиться на следующих принципах:

- независимость службы внутреннего аудита, что оказывает плодотворное влияние на объективность выражаемого мнения внутреннего аудитора о состоянии дел в организации,
- адекватность и эффективность работы систем внутреннего аудита (соразмерность стоимости рекомендуемых мер осуществления аудиторской проверки с размером получаемой выгоды),
- риск-ориентированный подход.

На сегодняшний день наиболее современным и действенным инструментом достижения стратегических целей предприятия является процессно-ориентированный подход, предполагающий управление отдельными бизнес-процессами компании [6]. На наш взгляд, стоит акцентировать внимание на риск-ориентированный подход осуществления аудиторской проверки внутренним аудитором. Деятельность предприятия (компании) в большей степени подвергается значительным и многочисленным рискам, в связи с этим при изучении зарубежного опыта осуществления внутреннего аудита стоит обратиться к руководству «IIA Position Paper: The Three Lines of Defense» [2]. Оно разъясняет взгляд Института внутренних аудиторов в отношении места внутреннего контроля и внутреннего аудита в системе управления рисками.

Кроме того, в компаниях XXI века нередко можно найти разные подразделения внутренних аудиторов, специалистов по управлению рисками предприятия, специалистов внутреннего контроля, инспекторов качества и других специалистов по рискам и контролю, работающих вместе, чтобы помочь своим организациям управлять рисками. Поэтому указанное выше руководство выделяет три модели (три линии) контроля, вовлеченные в эффективное управление рисками (рис. 2).

В качестве первой линии выделяют оперативное управление, посредством которого осуществляется выявление, оценка, контроль для снижения рисков, руководство разработкой и внедрением внутренних политик и процедур обязанности для соответствия деятельности компании поставленным целям и задачам.

Вторая линия рассматривает внутренний контроль, который проводится посредством выполнения следующих функций:

- функция управления рисками – способствует и контролирует внедрение эффективного управления рисками практики операционного управления и помогает владельцам рисков в определении целевой подверженности риску и адекватной отчетности, передающая достаточное количество

информации, связанной с рисками во всей организации;

- комплаенс-функция для мониторинга различных конкретных рисков (например, несоблюдение применимых законов и правил), осуществляющая непосредственно старшими менеджментом, а в некоторых сферах бизнеса – непосредственно правлению;

- функция контроля, которая отслеживает финансовые риски и вопросы, связанные с финансовой отчетностью.

И третьей линией выступает внутренний аудит. С помощью данной линии внутренние аудиторы предоставляют руководящему органу и высшему руководству всестороннюю гарантию, основанную на высочайшем уровне независимости и объективности внутри организации.

Внутренний аудит дает уверенность для выработки эффективных решений корпоративного управления, включая способ, которым первая и вторая линии защиты достигают цели управления рисками и контроля. Объем информации данной линии, сообщается высшему руководству и руководящему органу, обычно охватывает:

- широкий спектр целей, включая эффективность операций, сохранность активов, надежность и целостность процессов отчетности, соблюдение законов, правил, политики,

- управление рисками и элементы внутреннего аудита – структура, которая включает среду внутреннего аудита, элементы структуры управления рисками организации (т. е. идентификация рисков, оценка рисков и реагирование), информация и коммуникация, мониторинг,

- компания в целом, подразделения, дочерние компании, производственные подразделения, и функции, включая бизнес-процессы, такие как продажи, производство, маркетинг, безопасность, функции клиента и операции, а также вспомогательные функции (например, выручка и учет расходов, человеческие ресурсы, закупки, начисление заработной платы, бюджетирование, управление инфраструктурой и активами, инвентаризация, информационные технологии).

Данное руководство предлагает создать и поддержать развитие независимой, адекватно и грамотно укомплектованной службы внутреннего аудита, которая включает:

- действия в соответствии с признанными международными стандартами практики внутреннего аудита,

- отчетность на достаточно высоком уровне в организации, чтобы иметь возможность самостоятельно выполнять свои обязанности,

- наличие активной и эффективной подотчетности руководящему органу.

Статистика показывает, что на международном, местном и национальном уровне количество компаний, которые эффективно применяют правила и принципы, обусловленные существованием действующей руководящей и контролирующей системы, а также адекватного внутреннего аудита довольно мало [1, с. 963]. Несмотря на то, что внутренний аудит является независимой деятельностью, обеспечивающий уверенность и консультации по различным вопросам для высшего управленческого состава, совершенствуя деятельности предприятия, в настоящее время является лишь обязательной функцией для государственных учреждений [7].

Создание профессионального внутреннего аудита актуально для всех субъектов хозяйствования (крупных, средних и малых предприятий).

По нашему мнению, для российских крупных предприятий необходима реализация концептуальных основ корпоративного управления системы внутреннего аудита, которая осуществлялась бы на основе определенных моделей или, так называемых, систем отсчета. Следовательно, основой, на которой сосредоточено корпоративное управление или целевые аспекты организации эффективной системы внутреннего аудита будут выступать следующие элементы:

- структура управления, роли и обязанности Совета (руководящего органа);

- роль основных акционеров,

- гарантия справедливого отношения ко всем акционерам,

- роль заинтересованных сторон (стейкхолдеров),

- представление информации и достижение прозрачности.



Рис. 1. Эталонная структура внутреннего аудита в соответствии с концепцией консолидации внутреннего аудита

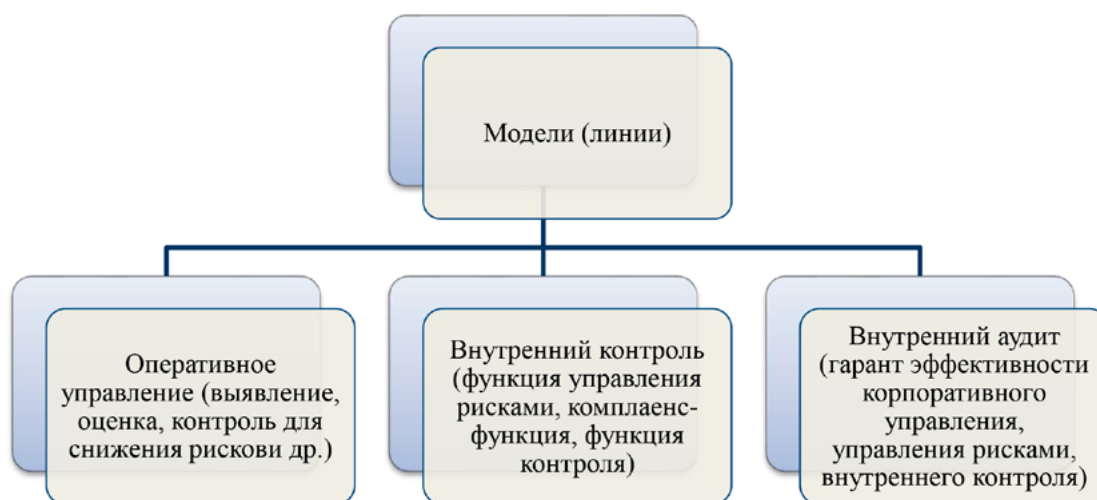


Рис. 2. Модели (линии) контроля, вовлеченные в эффективное управление рисками

В свою очередь, функциональность процесса внутреннего контроля зависит от компонентов и структурированной модели, через которые он реализуется, путем его адаптации к специфике и размеру хозяйствующего субъекта, путем его интеграции и синхронизация с другими структурами, действиями, функциями или процессами из субъектов, в которых она реализована, соответственно, за счет наличия надлежащего корпоративного управления и функции косвенного внутреннего аудита.

Особое значение для экономического роста во многих странах с развивающейся экономикой имеют малые и средние субъекты предпринимательства (МСП), которые можно считать основными создателями ВВП страны. Поэтому использование принципов корпоративного управления для целей организации системы внутреннего аудита должны быть

адаптированы и для данных субъектов экономических отношений.

Как правило, МСП должны иметь более простые структуры управления по сравнению с более крупными фирмами. Сущность внедрения правил корпоративного управления для субъектов малого и среднего бизнеса в основном состоит в формировании отдела внутреннего аудита [3]. Главная проблема внедрения правил корпоративного управления малым предприятиям выступает затратность, которая преимущественно связана с большим количеством изменений в организационной структуре. Кроме того, при формировании нового отдела сокращаются полномочия владельцев (руководителей) МСП. Еще одна проблема, с которой сталкиваются компания – это обеспечение качественного внутреннего аудитора. Сложность связано с тем, что обычно МСП не го-

товы нанимать высококвалифицированного внутреннего аудитора, так как происходит увеличение затрат предприятия.

Для обеспечения эффективной деятельности систем внутреннего контроля и служб внутреннего аудита важную роль, кроме структуры управления, играют модели, с помощью которых и осуществляется внутренний контроль и внутренний аудит. Приведем наиболее известные из них:

- модель *COSO* (разработана Комитетом спонсорских организаций Комиссии Тредуэя в 1992 г.) может быть использована любой компанией для целей управления своими рисками в соответствии со стратегией развития, сокращения отрицательного влияния факторов внутренней и внешней среды, использования благоприятных возможностей, а также принятия эффективных управленческих решений. Суть данной модели состоит во взаимодействии взаимосвязанных компонентов (оценка рисков, средства контроля, контрольная среда, информация и коммуникация, мониторинг);

- модель *SOX* (Закон Сарбейнза – Оксли US – SOX (США)), используемая международными и американскими компаниями, чьи ценные бумаги зарегистрированы в Комиссии по биржам и ценным бумагам США, для целей повышения достоверности финансовой отчетности как фундамента построения на преуспевающей американской рыночной системе и процветание рынка капитала в США [4, с.36]. В соответствии с данным законом требуются описание, тестирование и мониторинг всей внутренней системы контроля за рисками, влияющими на качество финансовой отчетности;

- модель *J-SOX* рассматривается для обеспечения эффективности делопроизводства, достоверности и прозрачности финансовой отчетности, а также сохранности имущества.

Внедрение современных информационных технологий в деятельность организации создает все возможности для качественного изменения бизнес-процессов на основе новых подходов к организации внутреннего контроля в условиях неопределенности и рисков [8].

Стоит обратить внимание на современный метод внутреннего аудита, как *Agile* («Аджайл» или «Эджайл»), кото-

рый строится на использовании определенного программного продукта [5, с. 20]. Подход формируется на четырех идеях:

- люди и взаимодействие важнее процессов и инструментов;
- работающий продукт важнее исчерпывающей документации;
- сотрудничество с заказчиком важнее согласования условий контракта;
- готовность к изменениям важнее следования первоначальному плану.

Документация в процессе проведения аудита играет существенную роль, но в основе данного подхода лежит мысль о том, что компания должна ориентироваться не на количестве документов, которые необходимо подготовить, а на достижение большей гибкости, то есть происходит увеличение эффективности деятельности служб внутреннего аудита и снижение документооборота бизнес-процессов.

Фактически данная методология направлена на необходимость использования программного обеспечения для обработки разноплановой документации, которая необходима для аудита. Так, посредством использования двух основных техник *Agile*-методологии возможно повысить эффективность, а также облегчить деятельности внутренних служб аудита.

Используя на этапе планирования аудита технологию *Scrum* (скрам – гибкий метод управления проектами), являясь частью концепции *Agile*, можно в короткие сроки выполнить ограниченный, но наиболее важный, объем задач, по завершению которого представить реальные результаты руководству с предварительно сформированными выводами и рекомендациями. При этом также на этапе планирования с помощью техники в скраме «бэклог» формируется ряд задач. Как правило, скрам-мастер создает эти задачи только для одного исполнителя, что повышает уровень ответственности в процессе выполнения поставленной задачи. Эти задачи разбиваются до элементарных и ранжируются по степени важности, что в свою очередь сократит сумбурность в деятельности исполнителя и определит последовательность выполняемых задач. То есть все проверяемые процессы заносятся

в бэклог (список требований к продукту). Им присваивается уровень риска. Каждый квартал руководитель внутреннего аудита и аудиторский комитет просматривают оценку риска и переносят процессы для проверки в категорию для исполнения.

Руководитель службы внутреннего аудита может добавлять задания в течение квартала либо по согласованию с комитетом по аудиту, либо сам в определенных пределах. Далее, используя технику «канбан» (метод управления и улучшения рабочих процессов), осуществляется визуализация работы службы внутреннего аудита. Данная техника строится на построении чек-листа (список вопросов и проблемных областей, которые аудитор собирается прояснить во время аудита), благодаря которому исполнитель или руководитель по внутреннему аудиту может понять, на каком этапе находится работа.

На основе вышеизложенного можно дать ряд рекомендаций для совершенствования систем внутреннего контроля и служб внутреннего аудита корпоративного управления:

- четкое разграничение обязанностей системы внутреннего контроля и служб внутреннего аудита, ориентируясь на мониторинг рисков, которые могут повлиять на достижение компанией ее главной цели, то есть внутренние аудиторы должны осуществлять оценку механизмов и процедур функционирования системы внутреннего контроля, которые в свою очередь должны осуществлять мониторинг финансово-хозяйственной деятельности компании;

- определение конкретного места внутреннего аудита в системе корпоративного управления;

- совершенствование нормативного регулирования деятельности внутреннего аудита и внутреннего контроля.

Библиографический список

- 1 Danescu T., Prozanb M., Prozan R.D. The Valances of the Internal Audit in Relationship with the Internal Control – Corporate Governance. *Procedia Economics and Finance*. 2015. V. 26. P. 960-966.
- 2 Munteanu V. Current Trends in Internal Audit. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*. 2014. V.116. P. 2239-2242.
- 3 Nurmazilah Mahzan, Chia Meng Yan. Harnessing the Benefits of Corporate Governance and Internal Audit: Advice to SME. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*. 2014. V. 115. P. 156-165.
- 4 Головин С.В., Луценко М.С., Шендрикова О.О. Организация внутреннего контроля на российских и зарубежных предприятиях: подходы и модели // *Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление*. 2020. № 3. С. 34-47.
- 5 Соклакова И.В., Иванов М. Эффективность метода Agile в условиях неопределенности и риска // *Строительство. Экономика и управление*. 2021. № 1 (41). С. 19-24.
- 6 Колесник Н.Ф., Шибилева О.В. Учет и контроль расходов бизнес-процессов в системе бюджетирования // *Бизнес. Образование. Право*. 2019. № 3 (48). С. 58-63.
- 7 Горбунова Н.А., Шибилева О.В. Внутренний финансовый контроль и финансовый аудит в государственных (муниципальных) учреждениях // *Вестник Алтайской академии экономики и права*. 2018. № 1. С. 40-47.
- 8 Колесник Н.Ф., Маняева В. А., Шибилева О. В. Развитие внутреннего контроля в условиях цифровизации бизнеса // *Финансовый бизнес*. 2021. № 3 (213). С. 223-227.