

7.2. АКТУАЛЬНОСТЬ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

Первова К.А., аспирант, кафедры
управления, финансов и менеджмента

*Московский гуманитарный
институт им. Е.Р. Дашковой*

В условиях финансово-экономического кризиса, охватившего практически все сферы деятельности, особого внимания заслуживают меры, позволяющие хозяйствующим субъектам обеспечить сохранность и эффективное использование имеющихся ресурсов. В связи с этим особое внимание заслуживает практика компаний, формирующих систему внутреннего аудита.

Цель работы состоит в выработке методологических подходов к пониманию экономической сущности внутреннего аудита и обосновании предпосылок необходимости его внедрения в практику хозяйствующих субъектов. Предлагаемая характеристика организационных положений внутреннего аудита направлена на обеспечение его эффективности и значимости для предприятия.

К вопросу о методологии внутреннего аудита

Глобальный финансово-экономический кризис привел к значительному снижению реальных доходов населения, а, следовательно, и платежеспособного спроса на некоторые группы товаров [6, с. 126].

Такие условия, явились непосредственными катализаторами значительного обострения конкуренции во многих сегментах рынка, и стали следствием возрастания текущего риска потери финансовой устойчивости и платежеспособности для многих субъектов хозяйствования.

Указанная специфика внешнего окружения приводит к тому, что утрата дефицитных ресурсов (финансовых, трудовых, информационных и т.д.), может привести к финансовому краху или потере своих рыночных позиций субъектами бизнеса. Именно поэтому, для собственников, приоритетной является возможность получения компетентной, независимой оценки, относительно внутренней среды функционирования его частного бизнеса. Такая потребность, очевидно, явилась катализатором внедрения в отечественной практике управления, качественно нового направления контроля – внутреннего аудита предприятия, которое в зарубежной практике применяется с конца XIX в. Согласно данным крупнейших консалтинговых компаний за 2006-2010 гг., наблюдается позитивная динамика по внедрению системы внутреннего аудита на предприятиях Российской Федерации (табл. 1).

К примеру, по компании «Аудит-Консул» за период с 2006-2010 гг. наблюдался неуклонный рост количества клиентов, ежегодно внедряющих системы внутреннего

аудита – с 15 объектов до 148. Аналогичная динамика наблюдалась по клиентам Группы компаний ЛАНИТ, ООО «Нексия Пачоли Мариллион» и другим рассматриваемым консалтинговыми компаниями.

Указанные аспекты определяют необходимость фундаментальных исследований актуальности внутреннего аудита: выделение его значимости и современных реалий существования, что невозможно без глубокого теоретического осмысления его сущностного наполнения, как экономической категории.

Анализ основных научных публикаций выявляет отсутствия консенсуса в данной теоретической плоскости. Так, в соответствии концепцией Зублевича С.Я. и Голова С.Ф., под данной категорией, понимается независимая деятельность по проверке и оценке работы организации, в интересах всех ее членов (целью, которой является оказание помощи членам организации по эффективному выполнению их функции) [2, с. 6]. Однако, какие аспекты должны подлежать «независимой проверке и оценке», а также, что понимается под «независимой деятельностью», авторами не уточняется.

В публикациях Робертсона Дж. внутренний аудит рассматривается как проверка деятельности организации, отчетности ее изнутри, целью которой является поиск путей и возможностей повышения эффективности деятельности [8, с. 1]. При этом не уточняется, в интересах каких лиц должна производиться такая проверка. Камышанов П.И. рассматривает внутренний аудит как текущий контроль осуществления экономической политики и качества управления организацией, а также как неотъемлемый элемент процесса менеджмента [3]. В данном случае за пределами определения остается непосредственная цель такого контроля. Аналогичного подхода в своих исследованиях придерживаются Ковалев О.В. и Константинов Ю.П. [4, с. 13].

Выделенные выше сущностные трактовки выявляют и достаточно широкий сектор целей внутреннего аудита. Также очевидно, что рассмотренные подходы в той или иной мере уточняют, что рассматриваемая категория, является элементом внутреннего контроля, основными потребителями результатов которого являются непосредственно менеджеры предприятия. Однако при этом следует согласиться с утверждениями Хорохордина Д.Н., что функция текущего контроля не является единственно значимой для данной категории, поскольку ей присуща аналитическая и консультативная составляющие [10, с. 34].

Таким образом, внутренний аудит в широком смысле это – независимая (от других должностных лиц) деятельность внутренних аудиторов, включающая в себя контрольные, консультативные и аналитические аспекты.

Таблица 1

ДИНАМИКА ПО КЛИЕНТАМ КОНСАЛТИНГОВЫХ КОМПАНИЙ РФ, ЕЖЕГОДНО ВНЕДРЯЮЩИХ СИСТЕМУ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА [5, с. 10]

Компании	2006 г.	2007 г.	Темп изм., %	2008 г.	Темп изм., %	2009 г.	Темп изм., %	2010 г.	Темп изм., %
Компания Аудит-Консул	15	23	53	93	300	130	39	148	13,8
ОАО ИКГ «РОЭЛ-Консалтинг»	17	21	23	86	309	101	17,4	136	34,6
ВКГ	9	16	77	22	37,5	39	77	43	10,2
Группа компаний ЛАНИТ	10	24	140	98	308	117	19	210	55
Группа ИНЭК	8	14	75	37	164	68	83	90	32
Компания Конфлаксом	2	3	50	10	164	17	70	34	100
Консалтинговая группа ЛЕКС	21	34	61	40	17	44	10	62	40
ООО «Нексия Пачоли Мариллион»	6	13	116	26	100	32	23	47	46,8
ООО «Информационные бизнес-системы»	12	17	41	23	35	27	17	29	7

В узком смысле, это конкретная методика по достижению целей, поставленных перед внутренними аудиторами менеджментом предприятия (собственниками или органами управления), поскольку цели, а также задачи внутреннего аудита, должны устанавливаться собственниками бизнеса.

Относительно важности внедрения системы внутреннего аудита

В научной литературе указывается, что данная система крайне необходима менеджменту предприятия, а именно собственнику или совету директоров, для получения надежной информации, относительно качества выполнения всех процедур, контроля и эффективности управления системой финансовых и иных рисков [1].

Однако, крайняя обобщенность таких положений, не определяет действительной значимости внедрения подобной системы для субъектов бизнеса. С нашей точки зрения, наиболее наглядно, важность внедрения можно выделить на основе анализа основных выгод,

указанных субъектов, непосредственно полученных от внедрения системы внутреннего аудита (табл. 2).

Таким образом, определяющими предпосылками необходимости службы внутреннего аудита, являются условия:

- расширения деятельности предприятия, приводящее к усложнению его организационной структуры (выход на новые рынки, увеличение объема операций, слияние и т.д.). Поскольку формируется проблема, связанная со снижением качества обмена информацией и, как результат, постоянно возрастающий риск принятия несогласованных решений;
- необходимость привлечения внешних инвестиций для развития, модернизации или элементарного выживания предприятия на рынке. Инвесторы вкладывают свои капиталы в надежный бизнес, в котором рационально используются дефицитные ресурсы, обеспечивается сохранность активов и оптимальное управление портфелем рисков. В ином случае существует риск оттока инвестиций из капитала предприятия;
- усложнение законодательных норм (риск возникновения штрафных санкций) и деловой обстановки. В таких условиях, также, могут возрастать расходы на внешний аудит и на внешние консультационные услуги.

Таблица 2

ОСНОВНЫЕ ВЫГОДЫ ПРЕДПРИЯТИЙ ОТ ВНЕДРЕНИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА [7]

Предприятия	№	Локализация главного офиса	Оценка сложности организационной структуры	Полученные выгоды*				
				1	2	3	4	5
ООО Крахмал Альянс	1	г. Самара	Простая	+	+	-	-	+
ООО «Фудлайн XXI»	2	г. Москва	Сложная (выделены филиалы)	-	-	+	+	+
ЗАО СлавянСалат	3	г. Москва	Сложная (выделены филиалы)	-	+	+		
ООО Маркон Альянс	4	г. Москва	Простая	-	+	-	+	+
ЗАО Компания Н&М	5	г. Москва	Сложная (выделены филиалы и дочерние компании)	-	+	+	+	-
ЗАО ВЭРПОЛ+Санкт-Петербург	6	г. Санкт-Петербург	Сложная (выделены филиалы)	-	-	+	+	+
ООО Фуд Трайд Групп	7	г. Москва	Сложная	-	-	+	+	+
ООО Чипс ЛТД	8	г. Бийск	Простая	+	-		-	+
ООО «Линдтор-Престиж»	9	г. Москва	Сложная (выделены дочерние компании)	-	-	+	-	-
ООО «Альтима Групп»	10	г. Москва	Сложная (выделены филиалы)	-	-	+	+	-
ОАО «Реалбаза 1 – Очаково»	11	г. Москва	Простая	+	+	-		+
ООО «Рустика ДВ»	12	г. Владивосток	Простая	+	-	-	+	+

* Примечание: (1) совершенствование функций системы управления предприятием, и как следствие повышение рентабельности производства (или реализации) продукции, эффективности функционирования всех видов деятельности предприятия; (2) формирование эффективной системы контроля уплаты и начисления налогов, сборов и платежей, предупреждение нарушений налогового законодательства; (3) формирование системы мониторинга эффективности расходования денежных, товарно-материальных ценностей, выполнения текущих обязательств перед контрагентами, своевременного погашения дебиторских задолженностей экономического субъекта и т.д. А также, правильности ведения бухгалтерского учета и осуществления внутрихозяйственного учета; (4) повышение доверия инвесторов предприятия в рациональности использования ресурсов кампании, эффективности управления внешними и внутренними рисками, соответствии модели управления предприятия лучшим аналогам; (5) снижение затрат на внешний аудит и внешние консалтинговые услуги

Таблица 3

ПРЯМАЯ ОЦЕНКА ВЫГОД, ОТ ВНЕДРЕНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА, НА ООО «ФУДЛАЙН XXI» (МАТЕРИАЛЫ ИССЛЕДОВАНИЯ ОАО «ИКГ РОЭЛ-КОНСАЛТИНГ»)

Штрафные санкции, которые имели место вследствие ошибок должностных лиц, руб.			Потери от злоупотреблений должностных лиц (кражи, хищения)						Приток инвестиций, руб.			Затраты на внешний аудит и внешние консалтинговые услуги, руб.		
			Всего, руб.			В т.ч % не возмещения			1	2	Темп изм., %	1	2	Темп изм., %
1*	2*	Темп изм., %	1	2	Темп изм., %	1	2	Темп изм., %	1	2	Темп изм., %	1	2	Темп изм., %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
200 003	18 500	-90%	532 800	12 096	-97%	73	35	-52%	1 850 000	7 900 000	327%	741 200	165 000	-75%

1. Общая экономия (ст. 1 – ст. 2) + ((ст. 4 * ст. 7) – (ст. 5 * ст. 8)) + (ст. 13 – ст. 14) = 583 731 руб.

2. Затраты на содержание службы внутреннего аудита (из 3-х чел.) – 532 000 руб.

3. Совокупная экономическая выгода (общая экономия + (ст. 11 – ст. 10)) – Затраты на содержание службы внутреннего аудита = 6101 731 руб.

* Примечание: (1) до внедрения системы внутреннего контроля (2009 г.); (2) после внедрения системы внутреннего контроля (2010 г.)

Таблица 4

**ПРЯМАЯ ОЦЕНКА ВЫГОД, ОТ ВНЕДРЕНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА, НА
ООО КРАХМАЛ АЛЬЯНС (РАССЧИТАНО НА ОСНОВЕ) [5, с. 34-35]**

Расходы на сбыт, руб.												Штрафные санкции за нарушение налогового законодательства, руб.			Затраты на внешний аудит и внешние консалтинговые услуги, руб.		
По крахмалу картофельному			По крахмалу тапиоковому			По картофельным хлопьям			По прочим группам								
1*	2*	Темп изм, %	1	2	Темп изм, %	1	2	Темп изм, %	1	2	Темп изм, %	1	2	Темп изм, %	1	2	Темп изм, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
743 700	594 960	-20%	555 000	455 100	18%	551 300	463 092	16%	333 109	284 808	14,5	103 600	-	-	170 200	33 300	-80%
1. Общая экономия (ст. 1 – ст. 2) +...+ (ст. 16 – ст. 17) = 624 908 руб.																	
2. Затраты на содержание службы внутреннего аудита (из 2 чел. на условиях частичной занятости) – 55 500 руб.																	
3. Совокупная экономическая выгода (общая экономия – Затраты на содержание службы внутреннего аудита = 569 408 руб.)																	
* Примечание: (1) до внедрения системы внутреннего контроля (2009 г.); (2) после внедрения системы внутреннего контроля (2010 г.).																	

Таблица 5

**ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ПОТЕРИ СУБЪЕКТОВ БИЗНЕСА, ВСЛЕДСТВИЕ НЕЭФФЕКТИВНОЙ ОРГАНИЗАЦИИ
ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ [5, с. 10]**

Руб.

Объекты оценки	Цели	Подчиненность	Общая экономия	Затраты на содержание службы	Экономические потери
ООО «Урал Снаб Трейд»	А	Финансовая дирекция	259 288	288 000	-28 712
СОЮЗ Корпорация	Б	Исполнительная дирекция	470 782	504 072	-33 290
ООО НПП «Асклепей»	В	Собственник	107 210	558 000	-665 210

Примечание: А. (проверка правильности налоговых расчетов); Б. (контроль соблюдения учетной и других политик); В. (проверка сохранности активов, выявления и ликвидация задолженностей).

Полученные данные позволяют судить о важности внедрения систем внутреннего аудита для предприятий со сложной структурой, в которой выделены филиалы и дочерние предприятия. Это наглядно подтверждают и результаты количественной оценки выгод, от внедрения системы внутреннего аудита, на ООО «Фудлайн XXI», т.е. совокупной экономической выгоды (табл. 3).

Полученные данные демонстрируют, что предприятие, в результате внедрения системы внутреннего аудита, получило совокупную годовую экономическую выгоду, в размере 6 101 731 руб.

Следует заметить, что внедрение системы внутреннего аудита, выгодно предприятиям с простой структурой, без наличия филиалов и дочерних предприятий. В данном случае, количественные выгоды от внедрения системы внутреннего аудита (т.е. совокупные экономические выгоды), можно продемонстрировать на примере Общества с ограниченной ответственностью (ООО) «Крахмал Альянс» (табл. 4).

Исходя из полученных данных, ООО «Крахмал Альянс», в результате внедрения системы внутреннего аудита, получило совокупную годовую экономическую выгоду, в размере 569 408 руб. и в среднем на 17% повысило значение показателя рентабельности продукции.

Таким образом, значимость внедрения системы внутреннего аудита, определяется возможностью оптимизации портфеля рисков, связанных с деятельностью предприятия, однако, лишь при условии правильной его организации. Подобное утверждение основано на получении экономических потерь субъектами бизнеса, при несоблюдении основных положений эффективной организации внутреннего контроля (табл. 5).

Экономические потери субъектов бизнеса связаны с:

- отсутствием реальной независимости внутренних аудиторов;

- фокусированием внутренних аудиторов на реализации узкоспециализированных целей, что не приводит к улучшению существующих систем и процессов предприятия;
- отсутствию содействия руководству, в решении поставленных перед ним задач.

Выделенные положения выявляют необходимость характеристики основных организационных положений внутреннего аудита, которые обеспечивают его эффективность и значимость для предприятия. К таким положениям, согласно научной литературе, относятся [11, с. 2-4]:

- объективность и независимость внутренних аудиторов, на которых не должны накладываться сдерживающие факторы (аудиторы должны быть подчинены руководству предприятия, аудиторы не должны принимать участие в операционной деятельности предприятия);
- формирование целей, содействующих руководству предприятия в решении его задач;
- привлечение исключительно компетентных лиц к внутреннему аудиту предприятия (имеющих соответствующее образование, навыки и опыт работы аудиторами). Профессионализм внутренних аудиторов, определяет состояние планирования, контроль работы, качество ведения рабочей документации;
- регламентирование деятельности внутренних аудиторов системой организационных регламентов (рабочих программ, внутренних стандартов аудита, планов аудита и т.д.).

Так, система организационных регламентов, должна формироваться с учетом индивидуальных потребностей предприятия.

Модель внутреннего аудита должна зависеть от размера предприятия и сложности его организационной структуры. Для предприятий-гигантов (особенно при наличии сети филиалов и дочерних компаний), целесообразно формировать отдельную независимую службу внутреннего аудита, все специалисты которой являются штатными сотрудниками предприятия.

Внутренний аудит для предприятий среднего размера целесообразно организовывать в виде независимой

надстройки над системой управления предприятия, в которой сотрудники являются совместителями, работающими на условиях неполной занятости (на 0,5-0,25 ставки).

Внутренний аудит для небольших субъектов бизнеса наиболее целесообразен на основе привлечения субъекта аутсорсинга (на основании долгосрочного договора оказания сопутствующих услуг).

Служба внутреннего аудита должна действовать на основе системы организационных регламентов, закрепляющих следующие положения [9, с. 442]:

- подконтрольность субъекта контроля на предмет качества работы;
- процедуры защиты интересов собственника предприятия;
- организационный статус, как независимого субъекта контроля;
- основные требования к компетенции сотрудников;
- требования к приемам и методам, которые применяются в работе
- основные приоритеты контроля, в соответствии с портфелем рисков предприятия;
- уровень существенности при проведении контрольных процедур;
- единоличная ответственность за результаты контроля;
- порядок взаимодействия с другими подразделениями.

Кроме вышеперечисленных положений, для эффективности и значимости внутреннего аудита на предприятии, организационные регламенты также должны содержать и положения, относительно собственного подхода внутренних аудиторов к проводимым проверкам и составляемым заключениям. Данные положения должны определяться, исходя из общеустановленных принципов проведения аудита [11, с. 3], что оформляется с помощью системы стандартов внутреннего аудита (принятые и утвержденные в установленном порядке стандарты, инструкции, методические разработки и т.д.). Также Шохнех А.В. указывает, что наличие системы стандартов внутреннего аудита способствует:

- реализации профессионализма внутренних аудиторов, вследствие четкого порядка действий специалистов;
- урегулирования реальных и потенциальных конфликтов между сотрудниками предприятия, администрацией предприятия и внутренним аудитором [11, с. 4].

ВЫВОДЫ

Чтобы быть значимым для предприятия, внедрение системы внутреннего аудита, должно быть структурировано таким образом, чтобы оказывать необходимое содействие менеджменту предприятия в реализации его задач (обеспечивать эффективное функционирование финансовых, производственных и иных систем, разрабатывать рекомендации по их оптимизации); способствовать повышению ликвидности, платежеспособности, рентабельности предприятия, сокращению рисков предприятия и т.д.

Литература

1. Внутренний аудит: анализ и оценка функционирования в системе управления компанией [Электронный источник]. URL: http://kurg.com/store/doc/vnutrennij_audit.doc
2. Зублевич С.Я., Голов С.Ф. Основы аудиту. – Київ: Ділова Україна, 1996.
3. Камышанов И.П. Практическое пособие по аудиту [Текст] / И.П. Камышанов. – М.: ИНФРА-М, 1996.
4. Ковалев О.В. Аудит [Текст]: учеб. пособ. / Ковалев О.В., Константинов Ю.П.; под. ред. О.В. Ковалевой. – М.: ПРИОР, 2002.
5. Материалы исследования значимости внутреннего аудита [Текст]. М.: Группа компаний ЛАНИТ, 2011.

6. Отраслевой обзор рейтинговых торговых сетей FMCG РФ [Текст]: 2003-2011. М., 2011.
7. Робертсон Дж. Аудит [Текст] / Дж. Робертсон; пер. с англ. – М.: КРМС, АФ, Контакт, 1993.
8. Соколов Б.Н. Система внутреннего контроля: организация, методика, практика [Текст] / Б.Н. Соколов, В.В. Рукин. – М.: Экономика, 2007. – 442 с.
9. Хорохордин Д.Н. Внутренний аудит [Текст] / Д.Н. Хорохордин // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – №2.
10. Шохнех А.В. Концептуальные основы внутреннего аудита, его организационные модели и регламенты для малого бизнеса [Текст] / А.В. Шохнех // Аудит и финансовый анализ. – 2008. – №3. – С. 2-4.

Ключевые слова

Внутренний аудит; служба внутреннего аудита; управление предприятием; стандарты внутреннего аудита.

Первова Кира Александровна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность рассмотрения вопросов, связанных с функционированием внутреннего аудита как неотъемлемой части системы внутреннего контроля хозяйствующего субъекта обусловлено повышением риска потери финансовой устойчивости и платежеспособности многими субъектами хозяйствования в условиях финансово-экономического кризиса. Данное обстоятельство, несомненно, требует выработки единых методологических подходов к пониманию экономического содержания внутреннего аудита и определению его места и роли в системе управления предприятием.

Основываясь на многообразии сложившихся определений внутреннего аудита, автор статьи предлагает рассматривать его как независимую (от других должностных лиц) деятельность внутренних аудиторов, включающую в себя контрольные, консультативные и аналитические аспекты.

Оценивая преимущества внутреннего аудита в сфере менеджмента, автором приводятся вполне аргументированные доводы, подтвержденные соответствующими расчетами, обосновывающие необходимость наличия такой службы в системе управления хозяйствующим субъектом. При этом особо подчеркивается, что внедрение системы внутреннего аудита, выгодно предприятиям с простой структурой, без наличия филиалов и дочерних предприятий. Влияние величины предприятия также необходимо учитывать при разработке модели внутреннего аудита, которая должна зависеть от размера предприятия и сложности его организационной структуры.

В то же время, автор подчеркивает необходимость обеспечения высокоэффективного функционирования службы внутреннего аудита путем соблюдения определенных организационных регламентов, а также разработке собственного подхода внутренних аудиторов к проводимым проверкам и составляемым заключениям, закрепляемого во внутрифирменных стандартах в установленном порядке.

Таким образом, следует согласиться с выводом автором, что значимость для предприятия системы внутреннего аудита определяется таким ее структурированием, которое позволяет оказывать необходимое содействие менеджменту в реализации стоящих перед ним задач, направленных на обеспечение эффективного функционирования всех систем предприятия, способствовать повышению его ликвидности, платежеспособности и рентабельности предприятия, сокращению рисков.

Давая общую оценку статье Первова К.А., следует отметить, что ее содержание изложено логично и методологически выверено, подтверждается соответствующими ссылками на использованные как отечественные, так и зарубежные источники, а также содержит необходимые статистические данные.

Статья в полной мере соответствует требованиям, предъявляемым к научным работам, и может быть рекомендована к публикации в научных журналах, в том числе в журналах из перечня Высшей аттестационной комиссии РФ.

Ярлова В.В., к.э.н., зав. кафедрой «Менеджмент» НОУ ВПО «Тульский институт управления и бизнеса им. Н.Д. Демидова»