

УДК 330:657.1
DOI: 10.26140/anic-2020-0903-0079

ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ

© 2020
SPIN-код: 8679-9419
AuthorID: 1069049
ORCID 0000-0001-9669-7049

Сороковой Вячеслав Иванович, ведущий бухгалтер-ревизор
*Краевое государственное унитарное предприятие «Примтеплоэнерго»
(690089, Россия, Владивосток, ул. Героев Варяга, 12, e-mail: bad_boy40@mail.ru)*

Аннотация. В статье проведено исследование организации внутреннего аудита на предприятиях и обоснована целесообразность осуществления внутреннего аудита. Выявлены особенности организации внутреннего аудита, а также разработаны научно-теоретические и практические рекомендации по построению модели организации службы внутреннего аудита. Обоснована необходимость функционирования службы внутреннего аудита на предприятии. Рассмотрены особенности и способы организации внутреннего аудита (служба внутреннего аудита как структурное подразделение предприятия, услуги аутсорсинга, услуги косорсинга), определены их положительные и отрицательные аспекты. Предложены этапы создания службы внутри аудита, включающие формулировку цели создания и задач службы внутреннего аудита; определение основных функций; формирование личного организационного статуса службы; разработку внутренних нормативных документов для регулирования процесса внутреннего аудита. С учетом особенностей деятельности предприятий, имеющих обособленные структурные подразделения, предложена модель организации собственной службы внутреннего аудита. Выделены основные этапы создания подразделения внутреннего аудита, а именно: установление цели и задач создания такой службы, ее основных функций; формирование личного состава; определение организационного статуса; разработка внутренних нормативных документов для регулирования процесса внутреннего аудита. Определены факторы влияния на численность работников такой службы.

Ключевые слова: предприятие, внутренний аудит, бухгалтерский учет, внутрихозяйственный контроль, служба внутреннего аудита, аудитор, бухгалтер, аутсорсинг, косорсинг, внутренний контроль, структурное подразделение.

CHARACTERISTICS OF THE ORGANIZATION OF INTERNAL AUDIT AT THE ENTERPRISES

© 2020

Sorokovoy Vyacheslav Ivanovich, leading accountant-auditor
*Primteploenergo Regional State Unitary Enterprise
(690014, Russia, Vladivostok, street Heroes of Varyag, 12, e-mail: bad_boy40@mail.ru)*

Abstract. The article studies the organization of internal audit at enterprises and substantiates the feasibility of conducting an internal audit. The features of the organization of internal audit have been identified, and scientific, theoretical and practical recommendations have been developed to build a model for organizing the internal audit service. The necessity of the functioning of the internal audit service at the enterprise is substantiated. Features and methods of organizing internal audit (internal audit service as a structural unit of an enterprise, outsourcing services, co-sourcing services) are considered, their positive and negative aspects are determined. The stages of creating a service within the audit are proposed, including the formulation of the purpose of creation and tasks of the internal audit service; definition of basic functions; formation of the personal organizational status of the service; development of internal regulatory documents to regulate the internal audit process. Taking into account the specifics of the activities of enterprises with separate structural units, a model for organizing their own internal audit service is proposed. The main stages of the creation of the internal audit unit, namely: the establishment of the goals and objectives of creating such a service, its main functions; formation of personnel; determination of organizational status; development of internal regulatory documents to regulate the internal audit process. The factors of influence on the number of employees of such a service are determined.

Keywords: enterprise, internal audit, accounting, internal control, internal audit service, auditor, accountant, outsourcing, co-sourcing, internal control, structural unit.

ВВЕДЕНИЕ

Постановка проблемы в общем виде и ее связь с важными научными и практическими задачами. На современном этапе, развитие рыночных отношений неразрывно связано с концентрацией собственности, интеграционными процессами, что приводит к увеличению количества холдингов, концернов, корпораций и предприятий, имеющих сложную организационную структуру. Несмотря на это, получила распространение практика распределения функций управления и владения. Такая тенденция повлияла на возникновение разрыва между реальным владельцем и собственностью, что обусловило необходимость создания эффективной системы контроля за вложенным капиталом и деятельностью менеджеров.

Для эффективного выполнения руководителями и рабочими своих функций, выявления и предупреждения нарушений в хозяйственной деятельности организации, рост эффективности производственного процесса на предприятии должен быть четко упорядочен учет и осуществляться внутренний контроль.

Потребность во внутреннем аудите возникает еще и в том, что верхнее звено руководства не занимается по-

вседневным контролем за функционированием предприятия и низших управленческих структур. Внутренний аудит обеспечивает информацией об этой деятельности, подтверждая или опровергая достоверность отчетов менеджеров. Внутренний аудит необходим, главным образом, для предотвращения потери ресурсов и осуществления необходимых изменений внутри организации. Таким образом, необходимость существования службы в современных условиях вызвана тем, что владельцы предприятий хотят знать о фактическом состоянии дел. Эта проблема решается с помощью службы, которая осуществляет контроль во всех сферах деятельности предприятия. Следует отметить, что внутренняя контрольная служба является отдельным подразделением и является важной составляющей службы внутреннего контроля.

Анализ последних исследований и публикаций. Значительный вклад в развитие научной мысли о внутреннем аудите принадлежит таким ученым, как: С.П. Суворова, Н.В. Парушина, Е.В. Галкина, А.М. Ковалева, В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова, М. А. Азарская, Е. И. Ерохина, Е. А. Касюк, Н. М. Заварихин, А. В. Парамонов, Н.В. Брыкова, М.А. Тарасова, Т.В. Терентьева, М. В. Мельник и др. [1-12]. Не снижая роли

научных трудов исследователей, важности их влияния на дальнейшее развитие теории и практики внутреннего аудита и отдавая должное наработкам специалистов в этой сфере, следует отметить, что внутренний аудит быстро развивается, вследствие чего возникают новые проблемы, требующие решений.

МЕТОДОЛОГИЯ

Целью статьи является исследование особенностей организации внутреннего аудита на предприятиях и разработка научно-теоретических и практических рекомендаций по построению модели организации службы внутреннего аудита.

Методы исследования: абстрактно-логический, монографический, анализ и синтез, экономико-статистический, расчетно-конструктивный, графоаналитический.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Изложение основного материала исследования с полным обоснованием полученных результатов. Согласно определению Международного института внутренних аудиторов (The Institute of Internal Auditors), внутренний аудит – это деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование деятельности организации.

В связи с необходимостью организации службы внутреннего аудита и потребностью сделать ее деятельность эффективной для обеспечения непрерывной деятельности предприятия, создания службы внутри аудита следует осуществлять в несколько этапов, которые предусматривают:

- определение цели создания и задач службы внутреннего аудита: определение приоритетов субъекта хозяйствования; обоснование необходимости создания службы внутреннего аудита; определение ее задач;
- определение основных функций службы внутреннего аудита: определение основных функций, необходимых для выполнения поставленных целей;
- формирование личного состава службы внутреннего аудита: экономическое обоснование количества работников службы внутреннего аудита; определение квалификационных и этических требований к потенциальным работникам службы внутреннего аудита;
- определение организационного статуса службы внутреннего аудита и основных моментов взаимоотношений службы внутреннего аудита и подразделений предприятия: обоснование места внутреннего аудита в управлении предприятием и в системе внутреннего контроля; определение основных правил взаимодействия с подразделениями субъекта хозяйствования и дочерними предприятиями;
- разработка внутренних нормативных документов для регулирования процесса внутреннего аудита: разработка внутренних документов по регулированию деятельности службы внутреннего аудита в соответствии заданий.

Вышеупомянутые этапы позволяют владельцам предприятий, во-первых, сформировать состав подразделения внутреннего аудита необходимой квалификации, учитывая цели предприятия, во-вторых, организовать работу службы внутреннего аудита с максимальной пользой для предприятия, учитывая собственные интересы и действующее законодательство.

Кроме того, при создании службы внутреннего аудита необходимо решить, какой будет организационная структура. Вариантами последней могут быть подчинения внутреннему аудиту специалистов разных отделов, которые могут выполнять отдельные функции в рамках задач внутреннего аудита, или подчинение внутреннему аудиту головной компании аудиторов, возглавляющих соответствующие подразделения внутреннего аудита в дочерних компаниях [13].

Внутренний аудит на предприятии может организовываться несколькими способами (рис. 1).

Как видно из рисунка 1, были выделены три основ-

ных способа организации службы внутреннего аудита на предприятии. Следует отметить, что решение о создании собственной службы внутреннего аудита на предприятии должно быть экономически обоснованным и целесообразным с точки зрения затрат, которые будут понесены на создание такого структурного подразделения. Однако существенным преимуществом такого способа организации службы внутреннего аудита является то, что сотрудники на достаточном уровне знакомы с внутренней организацией предприятия и отраслевыми особенностями бизнеса, при этом полученные навыки и опыт при выполнении задач аудита останутся внутри предприятия. Использование услуги аутсорсинга, позволит в определенной степени сэкономить средства на содержание штатного персонала и его технического обеспечения, а также услугами аутсорсинга предприятия могут пользоваться не постоянно, а при возникновении такой необходимости.

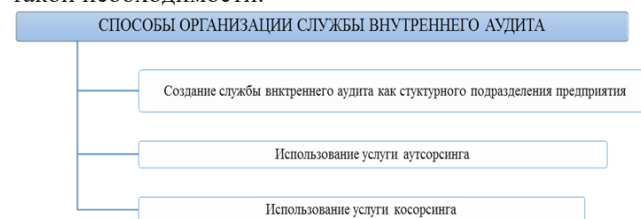


Рисунок 1 – Способы организации службы внутреннего аудита на предприятии

Однако, такой способ, в отличие от предыдущего, значительно проигрывает в части осведомленности субъектами осуществления внутреннего аудита об особенностях бизнеса и деятельности фирмы в целом. Такой способ будет эффективным для небольших компаний, которые не в состоянии содержать на постоянной основе подразделение внутреннего аудита.

Что касается использования услуги косорсинга как способа организации службы внутреннего аудита, такие услуги предполагают разделение функций между ответственными службами предприятия и внешней специализированной организацией, которая привлекается на стадии постановки службы внутреннего контроля, а также для решения отдельных задач в процессе ее функционирования. То есть, при использовании этого образа в рамках предприятия создается служба внутреннего аудита, но в некоторых случаях могут привлекаться эксперты специализированной компании или внешние консультанты [14-16]. Косорсинг позволяет качественно решить поставленные задачи при рациональных затратах.

Необходимость косорсинга возникает в отдельных случаях, наиболее распространенными из которых являются:

- потребность в проведении разовых или специальных проектов по внутреннему аудиту;
- ограниченность собственных кадровых ресурсов служб внутреннего аудита;
- потребность в профессиональной подготовке собственных сотрудников служб внутреннего аудита с помощью прямой передачи знаний и практического опыта от привлеченных для аутсорсинга специалистов.

В последнем случае у компании появляется возможность построения собственного отдела внутреннего аудита, который имеет необходимые навыки и знания для выполнения возложенных на них функций и достижения поставленных целей. Консультанты при этом могут предложить разработку системы автоматизации деятельности подразделения внутреннего аудита и контроля под требования конкретного заказчика. Кроме настройки работы программы, внешние специалисты могут также обеспечить заказчика квалифицированными кадрами для дальнейшего выполнения функций внутреннего аудита и провести их обучения [17].

Следует отметить, что какой бы подход не выбрало предприятие, внутренний аудит, несмотря на множество возможностей, не является универсальной панацеей от всех проблем предприятия. Однако считаем, что наиболее приемлемым для предприятий, имеющих большое количество филиалов, подразделений и осуществляющих значительный объем операций, целесообразным является организация службы внутреннего аудита в рамках предприятия как его структурного подразделения. Организовывать службу внутреннего аудита на таких предприятиях, на наше мнение, стоит по следующей модели (рис. 2).



Рисунок 2 – Модель организации службы внутреннего аудита на предприятии

Примечание к предлагаемой модели организации службы внутреннего аудита:

1 – проверка достоверности бухгалтерского учета и эффективности системы внутреннего контроля; предоставление консультаций руководству в процессе планирования деятельности и по вопросам повышения эффективности бизнес-процессов.

2 – проверка достоверности бухгалтерского учета и эффективности системы внутреннего контроля филиалов головного предприятия; предоставление консультаций руководству экономических единиц в процессе планирование их деятельности и по вопросам повышения эффективности ведения бизнеса.

3 – предоставление достоверных данных владельцам о состоянии компании и ее филиалов, непосредственное подчинение службы внутреннего аудита владельцам компании.

Таким образом, в соответствии с предложенной моделью на рис. 2, служба внутреннего аудита является централизованной. Такой вариант будет наиболее оптимальным для географически разветвленных предприятий и холдинговых компаний. Работники службы территориально находятся в главном/управляющем офисе предприятия.

Отечественная практика деятельности предприятий показывает, что сегодня службы внутреннего аудита является далекими от организационной независимости, являющейся одной из важнейших предпосылок объективности и беспристрастности внутреннего аудита [18]. Поэтому непосредственное подчинение собственникам предприятия или Наблюдательного совета реализует основные принципы внутреннего аудита – независимость и объективность.

Следует также обратить внимание на подбор кадров при формировании службы внутреннего аудита, несмотря на то, что большинство исследователей подчеркивают проблему недостаточности квалификации отечественных аудиторов, что обусловлено относительно небольшим периодом функционирования такого вида внутрихозяйственного контроля на отечественных предприятиях [19].

Несмотря на это, принципиальным вопросом в процессе организации труда внутренних аудиторов является формирование оптимального состава штата. На сегодня, учитывая то, что не существует образца правильной организации службы внутреннего аудита, структура и численность такой службы будет определяться индивидуально, учитывая такие факторы, как:

– географическая разветвленность организационной структуры предприятия;

- количество и объем бизнес-процессов;
- количество контрольно-надзорных функций;
- степень склонности предприятия к разного рода рискам;
- осознание необходимости службы внутреннего аудита;
- объемы задач, которые ставит перед внутренними аудиторами руководство и владельцы.

Так, в частности, если предприятие имеет разветвленную организационную структуру, значительный объем бизнес-процессов, выполняемых субъектом хозяйствования, предприятие имеет склонность к различного рода рисков, руководство осознает необходимость контроля, перед которым относятся значительные объемы задач (например: не только проверка отчетности на соблюдение требований полноты и достоверности, а и определение резервов предприятия и оптимальных и альтернативных решений определенного рода задач) количество внутренних аудиторов должна определяться, учитывая приведенные факторы, а также затрат времени на аудит каждой задачи. Затраты времени рассчитываются ввиду многих факторов, в том числе, сложность и полноту аудиторской программы, и квалификацию аудиторов.

Источниками набора специалистов в службу внутреннего аудита могут быть: профессиональные бухгалтеры и сертифицированные аудиторы, внутренние аудиторы других компаний, представители крупных аудиторских фирм, сотрудники других отделов предприятия, которые понимают на внутреннем контроле и знают особенности функционирования предприятия

ВЫВОДЫ

Выводы и перспективы дальнейших исследований. В современных условиях внутреннему аудиту предоставляется широкое поле для деятельности. Целесообразность создания службы внутреннего аудита диктуется масштабами компании, объемами бизнес-процессов и сложностью, и разветвленностью организационной структуры субъекта хозяйствования. При возникновении необходимости создания такой службы и ввиду необходимости сделать ее деятельность эффективной были определены этапы создания такого подразделения, а именно: формулировка цели создания и задач службы внутреннего аудита; определение основных функций; формирование личного организационного статуса службы; разработка внутренних нормативных документов для регулирования процесса внутреннего аудита. Указанные этапы позволяют владельцам предприятий прежде всего сформировать состав подразделения внутреннего аудита необходимой квалификации с учетом цели предприятия и организовать работу службы внутреннего аудита с максимальной пользой для предприятия, учитывая собственные интересы и действующее законодательство. В процессе исследования вопроса организации службы внутреннего аудита были выделены три основных способа: создание собственной службы внутреннего аудита на предприятии, использование услуг аутсорсинга и косорсинга. Следует отметить, что решение о собственной службе внутреннего аудита на предприятии должно быть экономически обоснованным и целесообразным с точки зрения затрат, которые будут понесены на создание такого структурного подразделения. Считаем, что для крупных предприятий и территориально разветвленных, необходима собственная служба внутреннего аудита, учитывая рассмотренные преимущества и недостатки каждого способа организации.

Предложена модель организации собственной службы внутреннего аудита для предприятий, которые имеют дочерние компании, филиалы или другие структурные экономические единицы, при которой служба внутреннего аудита подчиняется непосредственно Наблюдательному совету, что обеспечит соблюдение основных элементов эффективной организации такого подразделения – объективность и независимость. Важным является также вопрос структуры, численности

и отбор кадров в службу внутреннего аудита. Учитывая это, следует отметить об отсутствии единого, правильного подхода к организации таких аспектов. В каждом конкретном случае численность службы внутреннего аудита определяются индивидуально, на основе различных факторов, которые были указаны. Однако на сегодня структура и численность службы внутреннего аудита в основном определяются, учитывая величину выделенного бюджета, и при этом возникает проблема игнорирования вышеперечисленных факторов. Стоит отметить, что данная проблема мало изучена и требует дальнейших исследований.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Суворова С.П. Основы внутрифирменной стандартизации аудиторской деятельности: учеб. пособ. / С.П. Суворова, Н.В. Парушина, Е.В. Галкина, А.М. Ковалева. - М.: ИД ФОРУМ, Инфра-М, 2011. - 336 с.
2. Подольский В.И. Международные и внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности: Учебное пособие / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова. - М.: Вузовский учебник, Инфра-М, 2010. - 302 с.
3. Азарская М. А. Институциональная модель аудита / М. А. Азарская // Экономические науки. - 2015. - № 6 (127). - С. 130-133.
4. Ерохина Е. И. Практика обеспечения качества оказания аудиторских услуг на основании рекомендаций Минфина за 2014 г. по аудиту / Е. И. Ерохина // Экономика и предпринимательство. - 2015. № 3-2 (56). - С. 833-835.
5. Мельник М. В. Система внутреннего контроля как фактор развития управленческого учета / М. В. Мельник. Йошкар-Ола: «Научно-консалтинговый центр». 2015. № 2 (26). - С. 89-95.
6. Касюк Е. А. Внутренний контроль в системе управления хозяйствующего субъекта: современные методы и подходы к оценке и повышению его эффективности / Е. А. Касюк Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/v/vnutrenniy-kontrol-v-sisteme-upravleniyahoz-yaystvuyuschego-subekta-sovremennye-metody-i-podhody-k-otsenke-i-povysheniyu-ego>.
7. Заварихин Н. М., Парамонов, А. В. Аудит и консалтинг в России - 2011 / Н. М. Заварихин, А. В. Парамонов // Аудитор. 2012. № 5. - С. 30-42.
8. Брыкова Н.В. Основы бухгалтерского учета, налогов и аудита: Учебник / Н.В. Брыкова. - М.: Academia, 2017. - 77 с.
9. Тарасова М.А., Терентьева Т.В. Методика внутреннего инвестиционного аудита (на примере ЗАО «Михайловский бройлер») // Экономика и предпринимательство. 2017. № 4-2 (81). С. 722-725.
10. Парамонова Л.А. Риск-ориентированный подход к организации внутреннего аудита экономического субъекта // Гуманитарные балканские исследования. 2017. № 1. С. 35-37.
11. Романова Г.Г., Войнова Е.Л. Перспективы применения международных стандартов аудита в РФ // Карельский научный журнал. 2019. Т. 8. № 2 (27). С. 110-112.
12. Насакина Л.А. Формирование управленческой отчетности о финансовых результатах и направления ее анализа // Научный вектор Балкан. 2018. № 1. С. 8-12.
13. Пятов М. Л., Соловей, Т. Н. Аудит, анализ и экономическая безопасность: вызовы XXI века / М. Л. Пятов, Т. Н. Соловей. М. : Издат-во Научный консультант. 2017. С. 75-80.
14. Kuzubov A.A., Shashlo N.V. Implementation of monitoring subsystem in the regulation system of agro-food sector on regional level // Russian Journal of Agricultural and Socio-Economic Sciences. 2017. № 2 (62). С. 33-41.
15. Юшкова С.Д., Широан А.Г. Особенности оказания сопутствующих и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг // Балканское научное обозрение. 2019. Т. 3. № 3 (5). С. 96-98.
16. Васильчук О.И., Михалёнок Н.О., Шнайдер В.В. К вопросу современных подходов формирования единого рынка аудиторских услуг // Revista științifică progresivă. 2018. № 1. С. 42-45.
17. Петракова Н. Г., Неизвестная, Е. А. Анализ препятствий в развитии отрасли аудиторских услуг / Н. Г. Петракова, Е. А. Неизвестная. - М.: Издат-во Научный консультант. 2017. С. 327-333.
18. Kuzubov A.A., Shashlo N.V., Petruk G.V., Korostelev A.A. Developing a supply chain subsystem to manage the process of obstacle elimination for the innovative development of business entities // International Journal of Supply Chain Management. 2018. Т. 7. № 5. С. 621-631.
19. Фомина Д. С. Аудит как наука и сфера практической деятельности: исторический аспект / Д. С. Фомина // Экономика и управление в XXI веке: тенденции развития. сборник материалов XXXVII Международной научно-практической конференции. - М.: «Центр развития научного сотрудничества». 2017. - С. 99-110.

Статья поступила в редакцию 03.04.2020

Статья принята к публикации 27.08.2020