

ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА КАК ИНСТРУМЕНТА ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ

КОНАН Куаку Лука

аспирант

Научный руководитель:

ТАРАСОВА Татьяна Михайловна

кандидат экономических наук, доцент.

ФГАОУ ВО «Самарский государственный экономический университет»

г. Самара, Россия

Статья проливает свет на изменения, произошедшие в развитии внутреннего аудита за последние несколько лет. Самые последние направления работы по внутреннему аудиту часто игнорируются, и эта неосведомленность иногда является самым фактом деятельности некоторых руководителей компаний. Тем не менее, внутренний аудит сегодня является важной и организованной функцией, которая по-прежнему широко разнообразна и постоянно меняется, что позволяет наметить перспективы. Растущая сложность управления побуждает менеджеров обращаться за помощью к специалистам в новых или сложных ситуациях, особенно в случаях развития. Мы неправильно представляем внутреннего аудитора, который скрывается в своей башне из слоновой кости и отказывается отвечать на запросы на том основании, что он должен сохранить свою независимость. Все больше и больше его будут привлекать к участию, сотрудничеству и, таким образом, к интеграции в управление организацией.

Ключевые слова: внутренний аудит, новая функция, универсальная функция, периодическая функция, подтвержденная мутация, рассматриваемая мутация, миссия совета, аудит соответствия требованиям, аудит эффективности, аудит менеджмент, аудит стратегии, тенденция аудита.

Внутренний аудит является *новой функцией*, учитывая, что его появление (или повторное появление, как сказали бы некоторые) относится к экономическому кризису 1929 г. в Соединенных Штатах. В прошлом кризисе организации продолжали использовать аудиторов, поскольку они приобрели знания и практику методов и инструментов, применяемых в области бухгалтерского учета. Но функция внутреннего аудита еще долго будет сохраняться в коллективной памяти. С точки зрения производственная функция, коммерческая функция, бухгалтерская функция... которые существовали всегда, можно судить о том, насколько далеко зашла функция внутреннего аудита. По-настоящему только с 1980-х гг. стали выявляться и уточняться своеобразие и специфика функции внутреннего аудита.

Быстрое и постоянное изменение функции внутреннего аудита приводит к путанице, поскольку цели не всегда четко воспринимаются всеми, или, точнее, цели быстро развивались и

все еще развиваются, и даже некоторые из них все еще находятся на пути. Вот почему были даны некоторые определения внутреннего аудита, но, тем не менее, они подверглись критике. Мы возьмем два примера:

Первый пример.

Внутренний аудит – это внутреннее устройство компании, целью которого является:

- оценка точности и достоверности информации, в том числе бухгалтерской;
- обеспечение физической и бухгалтерской безопасности операций;
- гарантия целостности имущества;
- оценка эффективности информационных систем.

Помимо того факта, что внутренний аудит не является «устройством», а функцией. Это определение, как бы оно ни было неполным, путает роли внутреннего аудита («оценить» – «судить») с целями внутреннего контроля («обеспечить» – «гарантировать»).

Второй пример.

Согласно классической теории, внутрен-

ний аудит берет на себя часть ответственности руководства путем делегирования. Известно, является ли это «классической теорией» (теория агентства), но определение остается неясным:

– Какова эта «часть» ответственности, которая будет делегирована?

– Это не характерно для внутреннего аудита: все обладатели полномочий на предприятии действуют путем делегирования руководства.

– «Контрольная ответственность»: слово «контроль» создает полную двусмысленность: о каком контроле идет речь?

Кроме того, новое (официальное) определение, данное ИА (The Institute of Internal Auditors) в июне 1999 г., уже получило многочисленные комментарии и толкования. Со своей стороны, мы отмечаем основные моменты и, конечно же, позитивные аспекты текста.

Официальное определение:

Внутренний аудит – это независимая и объективная деятельность, которая дает организации уверенность в том, насколько хорошо она контролирует свои операции, дает ей рекомендации по их улучшению и помогает создать дополнительную ценность. Он помогает этой организации достичь своих целей, систематически и методично оценивая процессы управления рисками, контроля и управления предприятиями, а также выдвигая предложения по повышению ее эффективности.

Новое определение, прежде всего, является волевым; тем не менее, оно показывает больше того, что должно быть, чем то, что есть. Мы четко идентифицируем путь. Это определение точно подчеркивает идею независимости, и в этом оно очень точно соответствует стандартам. В настоящее время существует полная согласованность между различными текстами, регулирующими эту функцию.

Это определение расширяет роль внутреннего аудитора, подчеркивая его консультативную функцию. Речь идет больше не о том, чтобы оставаться в стороне, а о том, чтобы привнести свои навыки и помочь решить проблемы. Кроме того, это определение идет дальше, предлагая аудитору внести свой вклад

в корпоративное управление и, по крайней мере, участвовать во всех форумах, на которых обсуждаются риски организации, к которой он принадлежит. Этот новаторский аспект, а также оценка новой концепции добавленной стоимости дают более четкое выражение функции внутреннего аудита. Это изменение целей внутреннего аудита можно представить в виде трех этапов; три основных этапа развития, которые еще не завершены, во многом похожи на расширяющийся мир. Это *подтвержденная мутация, рассматриваемая мутация или аудит менеджмент и стратегии*, а также *миссия совета*.

1. Подтвержденная мутация. Это не эволюция, в которой одна стадия вытесняет другую. Это стратификация, с каждым периодом, добавляющим новые цели, новые сложности к предыдущему периоду. Эта эволюционная фаза функции характеризуется:

– *Аудит соответствия требованиям*: это фундаментальная точка опоры для последующих и последующих стратификаций. Этот период соответствует простому и традиционному подходу аудитора, который будет заключаться в проверке правильного применения правил, процедур, должностных инструкций, организационных схем, информационных систем... то есть аудитор будет сравнивать правило и реальность, что должно быть и что есть. Другими словами, он будет работать с репозиторием, и именно в этом его работа относительно проста. Аудитор, проинформировав себя обо всем, что должно быть, сообщает менеджеру о искажениях, неиспользования (которые можно предотвратить или неизбежных) неправильного толкования установленных положений; он анализирует причины и последствия этого и рекомендует, что следует предпринять для обеспечения применения правил в будущем. Об этом урожае сообщается проверяемому, который приносит ему прибыль.

Этот аудит соответствия также можно назвать «аудитом соответствия». Отметим, что этот подход по-прежнему важен для внутреннего аудитора и дополняется новым подходом-аудитом эффективности.

– *Аудит эффективности*: постепенно мы продвинулись дальше в достижении целей,

поставленных перед аудитором внутренних. Став специалистом в области диагностики, оценки методов, процедур, анализа должностей, организации работы, аудитор приобрел привычку высказывать мнение не только о правильном применении правил, но и об их качестве. Является ли такая процедура своевременной? И этот вопрос постепенно усиливался по мере того, как внутренний слушатель углублял свой анализ в поиске причин.

При таком подходе внутренний аудитор тем более эффективен, что важнее его профессионализм, знание бизнеса, ноу-хау в аудируемой функции. Естественно, мы видим, как распределяются обязанности: младшему аудитору проводятся аудиты соответствия и регулярности, а старшему, более опытному аудитору – аудиты эффективности.

2. Рассматриваемая мутация или аудит менеджмент и стратегии.

Это новое измерение внутреннего аудита является конечной стадией развития этой функции. Она понимает себя:

– *Аудит менеджмент*: речь здесь не идет об аудите Генерального директората с вынесением какого-либо суждения о его стратегических и политических вариантах. Существование службы внутреннего аудита никоим образом не влияет на свободу выбора и принятия решений руководителями общего профиля. С другой стороны, наблюдение за выборами и решениями, их сопоставление, оценка их последствий и привлечение внимания к рискам или несоответствиям являются неотъемлемой частью внутреннего аудита. Таким образом, практика управленческого аудита всегда, и независимо от того, какое определение принято, должна учитывать форму, а не содержание. Аудит менеджмент (или управленческий аудит) может оцениваться по-разному (несколько определений), поскольку эта область применения все еще находится в стадии полного развития, она является предметом исследований, попыток, инноваций в отрасли, где терминология еще не определена. Но следует уточнить, что управленческий аудит на самом деле проводится менеджерами по внутреннему аудиту, руководителями миссий или, по крайней мере, высококвалифицирован-

ными аудиторами. Это соответствует правильному подходу к оценке корпоративного правительства, поддерживаемому определением внутреннего аудита.

Этот аудит может проявляться либо в форме конкретной аудиторской миссии, либо в форме основной темы для проверки соответствия между политикой функции и стратегией компании. Но «аудит менеджмент» также может найти применение в рамках «традиционной» аудиторской миссии, в которой определенные выводы и, следовательно, определенные рекомендации носят характер «управленческого аудита», а другие могут иметь характер «аудита соответствия» или «аудита эффективности».

– *Аудит стратегии*: он задуман как конфронтация всей политики и стратегий компании с той средой, в которой она находится, чтобы проверить ее общую согласованность. Эта концепция подтверждает тот факт, что внутренний аудитор ни в коем случае не может претендовать на оценку политики и стратегий, его роль ограничивается возможно, подчеркните несоответствия. Однако эти простые откровения могут привести к тому, что Генеральный директорат внесет существенные изменения в тот или иной момент, чтобы восстановить общую согласованность, но тогда это выходит за рамки внутреннего аудита. Однако независимо от того, какой вариант применяется, это аудиты высокого уровня, требующие серьезных навыков и несмотря на то, что заявления по-прежнему проводятся только на высоком уровне несколькими. Несомненно, что эта конечная стадия, находящаяся в стадии разработки, предвещает более сложные концепции внутреннего аудита. Ожидаемые достижения в области аудита корпоративного управления происходят в этом контексте.

Кроме того, аудитор должен обеспечить наличие целевых показателей эффективности, достаточных средств для их достижения и информационной системы для их измерения.

3. Миссия совета. Консультационная миссия – это своего рода дверь, открываемая новым определением внутреннего аудита, которое жестко закреплено в профессиональных стандартах. Консультационная мис-

сия, безусловно, не путается с рекомендациями аудиторских миссий, которые основаны на выводах о неисправности. Это конкретные миссии, названные таковыми и, если возможно, определенные в письменном соглашении. Она характеризуется, в частности:

– *Конкретные условия и сфера применения*: фактически проводится различие между официальными миссиями, которые планируются и в принципе согласуются в письменной форме (речь идет о новациях и обещаниях развития); неофициальными миссиями, такими как участие в комитетах; исключительными миссиями (операции по слиянию/поглощению...) и миссиями в кризисных ситуациях.

– *Сохранение независимости и объективности*: это основная проблема, которая заставляет не одного человека колебаться. Действительно, в двух случаях может быть нарушена независимость:

Во-первых, может быть совпадение между аудиторской миссией и консультационной миссией по одной и той же теме. Чтобы свести к минимуму риск, рекомендуется избегать проведения аудита в течение года после выполнения Консультативной миссии или, по крайней мере, избегать найма одних и тех же аудиторов или менеджеров;

Во-вторых, консультационная миссия, выполняемая аудиторами в области, ответственность за которую они ранее взяли на себя. Затем стандарты рекомендуют уведомить клиента. Достаточно ли этого? Нет ли в этом серьезного риска путаницы? Нельзя не задуматься о проблемах совместимости, с которыми сталкивается внешний аудит по сопоставимым, если не идентичным темам.

– *Некоторые вещи, которые следует учитывать*: он не может получить консультацию без доказанной компетентности. Тем не менее, в выполнении задания должно быть отказано, если компетентность отсутствует. Аудитор должен учитывать все риски, в том числе выявленные в ходе аудиторских миссий. Распространяя право на выполнение аудиторских миссий на консультационные миссии, можно даже добавить, что в этих миссиях аудитор также может учитывать риски, выходящие за рамки его миссии.

Поэтому рекомендуется избегать импровизации и приближения во всех отношениях.

– *Критический анализ*: давайте отметим, что желание сделать внутреннего аудитора полноценным партнером, выведя его из своей зоны комфорта, чтобы лучше участвовать в жизни организации, безусловно, является значительным достижением. Нет сомнений в том, что для успешного прохождения этой мутации внутренний слушатель должен будет продемонстрировать не только уже упомянутый навык, но и большую проницательность. Он также должен быть внимателен к тому, чтобы деятельность по консультированию не поглотила деятельность по аудиту, зайдя так далеко, что заменила ее и, наконец, внутренний аудитор должен следить за тем, чтобы менеджеры, которые в любом случае принимают решения, руководствовались советами аудиторов, тем самым запрещая себе перекладывать на них возможные неблагоприятные последствия принятых решений.

Кроме того, помимо консультирования, само определение внутреннего аудита гласит, что внутренний аудитор «способствует созданию добавленной стоимости». Это требование отражено в рекомендациях аудитора. Это связано с тем, что внутренний аудитор не должен быть просто фарфоровым ремонтником, он не должен просто исправлять ситуацию: устранять допущенные ошибки, корректировать неисправные устройства или возвращать утраченные значения в кассу. Он должен дать рекомендации, которые улучшат предыдущую ситуацию, чтобы обнаруженные неисправности больше не могли повториться, по крайней мере, в идентичном контексте. Любая рекомендация, направленная на улучшение внутреннего контроля, должна естественным образом приводить к прогрессу в контроле над деятельностью.

Тем не менее, существует также дополнительная ценность, когда внутренний аудитор не предлагает новых положений, а отменяет существующие положения, которые являются уголовно наказуемыми и само существование которых является причиной обнаруженного риска. В этом случае создание ценности - это не создание ценности в буквальном смысле этого слова, а скорее предот-

вращение ее потери, что равносильно тому же самому. Таким образом, руководитель внутреннего аудита должен, прежде чем принимать какое-либо консультационное поручение, рассмотреть, в какой степени оно может создать дополнительную ценность. Что запрещает внутренним аудиторам участвовать в консультационных миссиях сомнительной полезности.

Смысл этой статьи также заключается в том, чтобы положить конец путанице между внутренним и внешним аудитом, которая исчезает после недавних разъяснений специалистов и регулирующих органов. Очевидно, что, как и другие функции компании, функции бухгалтерского учета и финансовые функции входят в сферу применения внутреннего аудита, и, как и другие, их можно рассматривать с точки зрения регулярности/эффективности/управления. Такой обзор внутренними аудиторами не следует путать с финансовым и бухгалтерским аудитом «*stricto sensu*», который не преследует одних и тех же целей и не использует один и тот же метод. Этот последний срок следует зарезервировать для внешнего аудита, который преследует свои собственные цели и не совпадает с целями внутреннего аудита, даже если существует множество совпадений.

– Финансовый и бухгалтерский аудит: удостоверить правильность, искренность и

достоверность отчетности, результатов и финансовой отчетности, и это, конечно же, является ролью внешнего аудита. Это независимая от компании функция.

– Аудит функции бухгалтерского учета внутренними аудиторами: вынесите суждение о том, насколько хорошо менеджеры справляются с этой функцией, и рекомендуйте меры, которые необходимо предпринять для ее улучшения.

И если Службы внутреннего аудита действительно заинтересованы в сертификации счетов, это просто означает, что их сфера деятельности выходит за рамки внешнего аудита. Аналогичным образом, когда внешние аудиторы заботятся о внутреннем контроле над функцией бухгалтерского учета, они затем проявляют свои таланты в области, которая у них общая с внутренними аудиторами, что обеспечивает необходимое сотрудничество. Поскольку финансовый и бухгалтерский аудит внешних аудиторов также может быть связан со всеми функциями с того момента, когда они генерируют цифры и данные, которые могут повлиять на результаты и финансовую отчетность.

Таким образом, приведенная ниже таблица иллюстрирует сферу применения аудита и хорошо демонстрирует взаимодополняемость между двумя функциями, в основном в неактивной части схемы.

Таблица

СФЕРА ОХВАТА АУДИТА

Компания	Внутренний аудит				Внешний аудит
	Оперативные ревизии				
Функции	Регулярность/Соответствие	Эффективность	Менеджмент	Стратегия	Финансовые и бухгалтерские аудиты
Поставки					
Производство					
Бухгалтерский учет					

Маркетинг					
Денежные средства					
ИТ					
Юридическое					
Людские ресурсы					
Безопасность					
Окружающая среда					
И т. д. (столько категорий, сколько функций (включая функцию учета))					

Многие из тех, кто говорит о внутреннем аудите, по-прежнему думают о финансовой и бухгалтерской функции. Те еще не были проинформированы о том, как развивалась функция. По сути, она в значительной степени вышла за пределы своих исторических границ и касается, если не на практике, то, по крайней мере, в своей теоретической концепции, всех функций без каких-либо ограничений. Дело в том, что цели и методология внутреннего аудита универсальны в том смысле, что они применимы ко всем видам деятельности, что позволяет лучше контролировать их. Таким образом, можно отказаться от всех функций компании без каких-либо исключений; внутренний аудитор будет осуществлять свою деятельность там с максимальной выгодой для всех.

Ясно, что несколько секторов бизнеса, таких как, например, полугосударственный сектор, который управляется так же, как частный сектор, выполняет функции и, следовательно, проводит внутренний аудит. Действительно, это одно из его последних разработок, которое касается всех видов деятельности в экономике независимо от того, в какой правовой форме они выражаются. Помимо компаний, ассоциации любого рода, гражданские общества и даже религиозные или религиозные организации могут и должны быть заинтересованы в этой функции с того момента, когда они приобрели определенное измерение. Неизбежно, что все органы власти постепенно внедряют внутренний

аудит, который должен позволить им сделать значительный скачок в направлении эффективности, безопасности и качества; будь то органы местного самоуправления, национальное образование, общие инспекции министерств, больницы, военных-все уже осознали, насколько эта новая функция может позволить им лучше контролировать свою деятельность и более уверенно достигать поставленных целей. Таким образом, внутренний аудит является *универсальной функцией*.

С другой стороны, внутренний аудитор, осуществляющий свою постоянную деятельность с 1 января по 31 декабря, будет работать в компании, выполняя свои задачи во всех секторах, основываясь на плане аудита, который отражает периодичность деятельности, и распределяет деятельность по циклу, который длится несколько лет (три или пять лет). Эта периодичность миссий рассчитывается с учетом риска каждого вида деятельности: деятельность с высоким риском? так что частые миссии. Деятельность с низким уровнем риска? так что миссии с большим интервалом во времени. Следовательно, внутренний аудит является *периодической функцией*. Таким образом, хорошо организованная служба внутреннего аудита должна иметь инструмент измерения риска для расчета частоты выполнения своих задач, тогда это называется *макро-оценкой*.

Эти три характеристики функции внутреннего аудита: новая, универсальная, периодическая, теперь приобретены и признаны.

Эта эволюция происходила не равномерно и не жестоко: постепенно функция составляла его новое лицо. Для этого она постепенно расширила свою сферу применения, пройдя значительные этапы, которые оставили слои, которые являются ее надстройкой.

Кроме того, широкие и быстрые изменения, которые мы наблюдаем во всей экономике и в деловом мире, меняют ожидания и расширяют обязанности практически во всех организационных секторах. Чтобы быть в авангарде этих тенденций, руководители компаний, комитеты по аудиту и финансовые директора должны будут признать тот факт, что их роль меняется, и более эффективно использовать свою команду, чтобы помочь управлять и снижать риски в рамках своих все более широких полномочий. Необходимость иметь правильные команды на местах, а именно команды, обладающие навыками и знаниями, необходимыми для удовлетворения быстро меняющихся нормативных требований и понимания технологических изменений, является основной тенденцией, выявленной в недавних опросах по *тенденциям аудита: талант и человеческий капитал*. Неудивительно, что, учитывая продолжающееся преобладание крупномасштабных кибер-угроз и кибер-инцидентов, *технологии и кибербезопасность* занимают второе место в списке приоритетов. Далее следуют, соответственно, *нарушение бизнес-моделей, меняющаяся нормативно-правовая база, политическая и экономическая неопределенность, меняющиеся ожидания в отношении представления информации и седьмой приоритет-окружающая среда и изменение климата*.

Руководители организаций все лучше по-

нимают, что инновации являются основным фактором, повышающим конкурентоспособность, поэтому крайне важно, чтобы они адаптировались и придерживались таких достижений, как роботизированные системы, автоматизация и машинное обучение. Искусственный интеллект («ИИ»), несмотря на то, что он не набрал ожидаемого балла по шкале приоритетов в области сбоев, безусловно, будет основным фактором, особенно для анализа данных аудита, где можно будет провести более детальную оценку финансовой и другой информации, выявить выброс данных и аномалии, а также легче определить потенциальные проблемы, связанные с представлением информации, контролем или процессами.

Эти изменения включают революцию в позиционировании для внутреннего аудитора, который становится «цифровым внутренним аудитором», обслуживающим все более и более дематериализованные операционные услуги внутри компании. Востребованными навыками становятся аналитика данных, владение сложной ИТ-средой и архитектурой и подход «бизнес-партнера», которые передают различные функции компании для прогнозирования и предотвращения рисков во все более разрушительной среде. Безусловно, через несколько лет внутренний аудитор должен будет понять новые тенденции, такие как *искусственный интеллект или блокчейн*. Экспертиза, позиционирование и методы работы еще должны будут развиваться, чтобы справиться с когнитивными вычислениями и возможностями машинного обучения инструментов. Какая вакансия для внутреннего аудитора в течение нескольких лет?

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ (ред. от 26.11.2019) «Об аудиторской деятельности». – URL:<http://www.consultant.ru> (дата обращения: 16.12.2019).
2. *Жак Ренар* Теория и практика внутреннего аудита. – 2009. – № 7. – С. 35-58.
3. Тенденции аудита, том 3, 2018. – URL:<https://www.kpmg.ca/audit-fr>.
4. *Томас Тил* Человеческий аспект управления // От первого лица: Рассказы о мужестве и упорстве руководства (HBS Press, 1996).
5. Финансовый аудит, инструменты и руководства. Сборник АТНЮ – Париж: Издание CLET, 1987.

TRENDS IN THE DEVELOPMENT OF INTERNAL AUDIT AS A TOOL TO IMPROVE THE EFFICIENCY OF THE ORGANIZATION

CONAN Kuaku Luka

graduate student

Scientific adviser:

TARASOVA Tatyana Mikhailovna

PhD in Economic Sciences, Associate Professor

Samara State University of Economics

Samara, Russia

This article sheds light on the changes that have occurred in the development of internal audit over the past few years. The most recent areas of internal audit work are often ignored, and this ignorance is sometimes the very fact of the activities of some company managers. Nevertheless, internal audit today is an important and organized function, which is still widely diverse and constantly changing, which makes it possible to outline prospects. The growing complexity of management encourages managers to seek help from specialists in new or complex situations, especially in cases of development. We misrepresent an internal auditor who hides in his ivory tower and refuses to respond to inquiries on the grounds that he must preserve his independence. More and more he will be involved in participation, cooperation and, thus, integration into the management of the organization.

Key words: Internal audit, new function, universal function, periodic function, confirmed mutation, mutation in question, council mission, compliance audit, performance audit, management audit, strategy audit, audit trend.
