

УДК 458.13

В.А. Мелихов, Е.М. Егорова, Т.А. Чекрыгина

Волгоградский государственный аграрный университет, Волгоград,
email: melikhov707@yandex.ru

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В СУБЪЕКТАХ АГРОБИЗНЕСА

Ключевые слова: внутренний аудит, финансовая отчетность, система внутреннего контроля, международные стандарты аудита, уровни организации внутреннего аудита, субъекты агробизнеса.

В статье определены подходы к организации системы внутреннего аудита по международным стандартам, представлена концепция системы внешнего и внутреннего аудита финансовой и нефинансовой отчетности, выявлены ограничения и позитивные аспекты эффективности системы внутреннего аудита, разработаны рекомендации в части автоматизации бизнес-процессов аудита, развития инструментария и методологических подходов к внутреннему аудиту первого пакета комплексной отчетности.

V.A. Melikhov, E.M. Egorova, T.A. Chekrygina

Volgograd State Agrarian University, Volgograd, email: melikhov707@yandex.ru

THEORETICAL AND METHODOLOGICAL APPROACHES TO THE ORGANIZATION OF THE INTERNAL AUDIT SYSTEM IN AGRIBUSINESS ENTITIES

Keywords: internal audit, financial reporting, internal control system, international auditing standards, levels of internal audit organization, agribusiness entities.

The article defines approaches to the organization of the internal audit system according to international standards, presents the concept of the system of external and internal audit of financial and non-financial reporting, identifies limitations and positive aspects of the effectiveness of the internal audit system, develops recommendations regarding the automation of audit business processes, the development of tools and methodological approaches to internal audit of the first package of comprehensive reporting.

В современных условиях крайне актуальна проблема разработки теории и методологии внутреннего аудита бизнес-процессов субъекта агробизнеса, определения существенной контрольной информации, рекомендуемой к отражению в отчетах аудитора в соответствии с международными стандартами внутреннего и внешнего аудита.

Современная концепция внутреннего аудита была выпущена после обширных консультаций и тестирования по субъектам и инвесторам. Выпуск основы внутреннего аудита стал важной вехой в эволюции аудита корпоративной отчетности, обеспечивая инструментарий, чтобы помочь в принятии концепции по всему миру.

Основа устанавливает «руководящие принципы» для аудиторских фирм использовать при принятии финансовой отчетности, помогая обеспечить согласованность между различными секторами и национальными структурами.

Компании во всем мире могут использовать основу аудита в качестве инструмента для лучшего определения их стратегии и настраивать инвесторов на более долгосрочное взаимодействие, чтобы привлечь инвестиции, которые будут иметь решающее значение для достижения устойчивого процветания.

Важно отметить, что необходимо в полном объеме проверять не только процесс формирования финансовой информации, но и нефинансовые учетные данные (бизнес-модель, бизнес – стратегия, социальная и экологическая безопасность). Международные стандарты аудита регламентируют большинство аудиторских норм в части финансовых отчетов, однако есть направления развития организации внутреннего аудита.

Цель исследования

В процессе реализации исследования рекомендовано применение авторских подходов к формированию релевантной

системы внутреннего аудита, согласованных на основе Международных стандартов аудита и Международных стандартов внутреннего аудита и на основе процессной модели менеджмента, в том числе автоматизации бизнес-процессов аудита первого пакета отчетности.

Материал и методы исследования

Исследовав практики формирования системы внутреннего аудита, выявлены предпосылки эволюции внутреннего аудита раскрытия и представления управленческой отчетности субъектами агробизнеса, представлены уровни развития функционирования систем внутреннего аудита на основе трудов ученых в области аудита, рекомендуемые подходы к повышению эффективности внутреннего аудита отчетности субъекта агробизнеса. В исследовании представлены единая система внешнего и внутреннего аудита формирования отчетности субъекта агробизнеса, схема проведения внутреннего аудита по МСА 610 «Использование работы внутреннего аудитора», а также рекомендуемые компоненты системы внутреннего аудита субъектов агробизнеса.

Целостность информации внутреннего аудита имеет решающее значение в повышении транспарентности и доверия между бизнесом и инвесторами. Участие в программе развития внутреннего аудита сигнализирует о начале собственного пути в аудите отчетности, ориентированной на ландшафт материальных факторов, которые позволяют инвесторам принимать более обоснованные оценки способности компании создавать и поддерживать значение финансовой и нефинансовой отчетности.

Результаты исследования и их обсуждение

В актуальной практике аудита существуют революционные тенденции в области организации и инструментария внутреннего аудита. Это связано с принятием и продвижением стандартов, регламентирующих формирование и представление работы внутреннего аудита.

Международная федерация внутренних аудиторов объявила, что рекомен-

дации, которые следуют руководству по составлению внутреннего аудиторского отчета, должны быть в виде «результата аудита отчетности, согласованного с Международной основой внутреннего аудита».

Руководство МФВА прокомментировало выпуск Руководства по аудиту интегрированной отчетности: «Мы разделяем видение внутреннего аудита, чтобы улучшить качество корпоративной отчетности, и приветствуем большее соответствие между аудитом стратегическим отчетом и аудитом интегрированной отчетности. Стратегический отчет, вместе с Руководством, являются в соответствии с интегрированной отчетностью, одной из ведущих инициатив по всему миру» [3].

Однако, существует определенный дефицит норм в части организации системы внутреннего аудита в субъектах агробизнеса [4].

Основной целью исследования видим разработку системы внутреннего аудита формирования отчетов и раскрытия финансовой и нефинансовой информации субъектами агробизнеса, что соответствует тенденциям в области аудита и контроля (рис. 1).

По мнению авторов, наравне с международными стандартами аудита (МСА 610 «Использование результатов работы внутреннего аудитора, МСА 720 «Аудит прочей информации»), требуется дополнительный инструментарий верификации формирования отчетности.

Диалог внутреннего аудита отчетности был запущен с выходом МСИО (международного стандарта по интегрированной отчетности), инициатива направлена на содействие большей согласованности, последовательности и сопоставимости между корпоративными границами отчетности, стандартов и соответствующих требований. Диалог представляет собой содержательный ответ системы аудита на рыночные вызовы для выравнивания корпоративных систем отчетности, стандартов и соответствующих требований и снижение бремени отчетности.

Благодаря регулярным встречам между участниками, это способствует активному взаимодействию между ключевыми организациями. Диалог ау-

дита корпоративной отчетности представляет сближение организаций, имеющих комбинированную мощность для формирования будущей системы аудита корпоративной отчетности, а также прочный план строительства бизнеса и повышения уверенности инвесторов. Это сотрудничество, которое будет способствовать большей сплоченности и эффективности, ребалансированием отчетности в пользу пользователя, помогая восстановить связь между бизнесом и основными заинтересованными сторонами [6-8].

Для цели исследования важно представить уровни развития функционирования систем внутреннего аудита на основе трудов ученых в области аудита (табл. 1).

Авторы считают, что услуги внутреннего аудита не ограничиваются предоставлением аудиторских заключений и обеспечением соблюдения установленных нормативных требований, однако эта деятельность остается основным элементом.

Информация, полученная в системе внутреннего аудита должна: а) быть связана с бизнес-моделью компании; б) быть по-настоящему информативной и включать в себя прогнозные элементы; в) описать стратегию компании, риски и возможности, и объяснить роль совета директоров в оценке и контроле стратегии и в управлении рисками и возможностями; д) быть доступной и соответствующим образом интегрироваться с другой информацией, что позволяет акционерам получить представление о всей компании; е) использовать ключевые показатели эффективности, которые связаны со стратегией и облегчить сравнение; ж) использовать объективные метрики, где они применяются, и оценки на основе фактических данных, укреплять, где это возможно независимую гарантию, что осуществляется ежегодно с учетом установленных норм по раскрытию информации.

Для повышения доверия к отчетам внутреннего аудита субъекта используют разнообразные подходы (рис. 2).

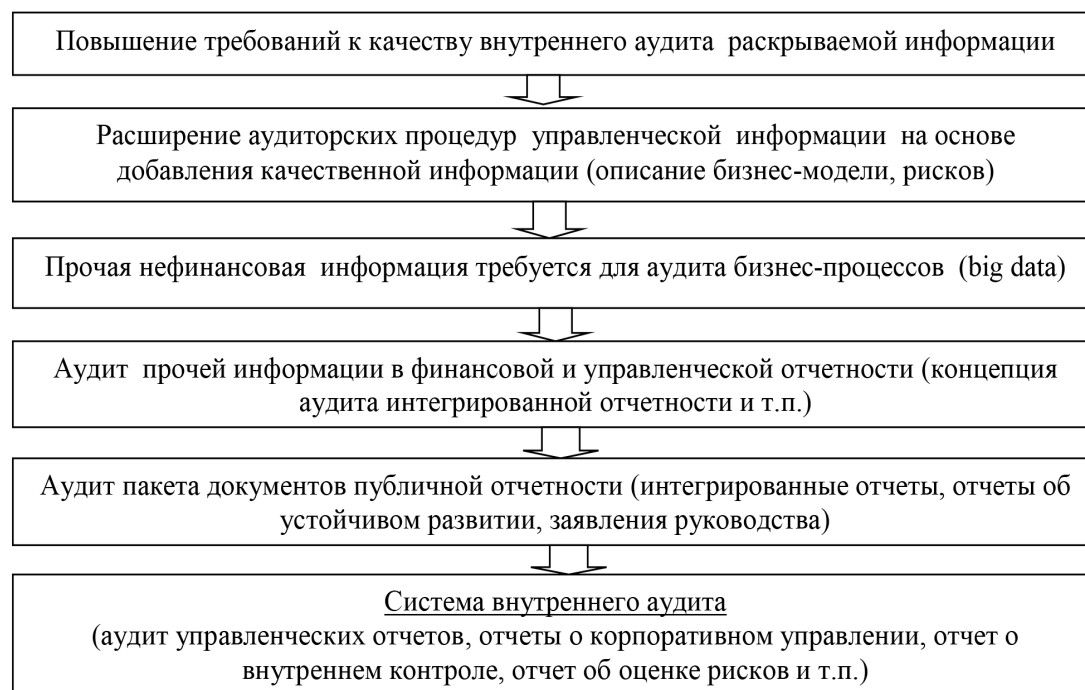


Рис. 1. Предпосылки эволюции внутреннего аудита раскрытия и представления управленческой отчетности субъектами агробизнеса

Таблица 1

Уровни развития функционирования систем внутреннего аудита [3;7]

Уровни	Требования, компетенции	Позиция, должность	Навыки, ресурсы
Уровень 1. Первоначальный	Достоверность БФО Соблюдение стандартов/норм, требований Соблюдение внутренних политик и процедур	Финансовый и комплаенс аудитор	Навыки: Финансовый учет, внутренний контроль, регламенты, политики Ресурсы: Стандарты бухгалтерского учета, аудита
Уровень 2. Повторяющийся	Оценка финансовых и важных операционных контролей уровня бизнес-процессов	Аудитор внутреннего контроля (бизнес-процессы)	Навыки: Описания процессов / Блок-схемы процессов Ресурсы: блок схемы и описания процессов
Уровень 3. Определенный	Выполняет проверки и консультирует. Оценка рисков как минимум 1 раз в год. Задания планируются и недостатки выявляются с учетом вероятности и влияния рисков	Риск – ориентированный аудитор	Навыки: Хорошее понимание оценки рисков, ранжирования рисков и операционного бизнеса Ресурсы: Концепции управления рисками, примеры и инструменты анализа рисками.
Уровень 4. Управляемый	Оценивает GRC. Оценка ожиданий в управлении рисками в первую очередь развития оценки рисков и программ аудитов	Аудитор, ориентированный на управление рисками	Навыки: Разработка структуры управления, управления рисками предприятия, Ресурсы: Концепции управления рисками ERM



Рис. 2. Рекомендуемые подходы к повышению эффективности внутреннего аудита отчетности субъекта агробизнеса [6]

Профессиональные аудиторы отлично относятся к инновациям в инструментарии для удовлетворения потребностей инвесторов и других акционеров, так как это дает прекрасную возможность для профессии, чтобы показать

добавленную ценность. Реализация процедур аудита интегрированной отчетности займет несколько циклов отчетности, чтобы получить права. Поэтому профессиональные аудиторы должны быть источником стратегического мышления.



Рис. 3. Комплексная система аудита отчетности субъекта агробизнеса на основе международных аудиторских и бухгалтерских стандартов [4]

Важно отметить, что функция аудита корпоративных финансов может сыграть решающую роль в изменении корпоративного поведения и ориентации компании на создание долгосрочных ценностей. Финансирование аудита может инициировать процесс, но это в масштабах всей деятельности субъекта.

Говоря об автоматизации функций внутреннего аудита отчетности, нужно отметить, что большинство компаний по-прежнему используют средства Microsoft Office (MS Word, MS Excel). Основой для деятельности отдела внутреннего аудита могут стать Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита, разработанные Институтом внутренних аудиторов (ИВА) и применяемые по всему миру, представляющие лучшие международные практики.

Стандарты аудита требуют:

– составить риск-ориентированный план;

– обеспечить наличие соответствующих и достаточных ресурсов и их эффективно использовать;

– регулярно отчитываться перед Советом директоров и высшим руководством;

– документировать план аудиторских заданий и так далее.

Программное обеспечение должно обеспечивать выполнение задач аудита и верификации отчетности и соответствовать требованиям международных стандартов.

Программное обеспечение для целей автоматизации внутреннего аудита делится на два основных вида – для управления функциями внутреннего аудита и для анализа данных. В мире существуют различные системы управления внутренним аудитом – TeamMate, MetricStream, IBM OpenPages, Pentana, среди российских разработок известна система AuditModern. Функционал у всех систем схож и способствует более эффективному выполнению задач внутреннего аудита [2].

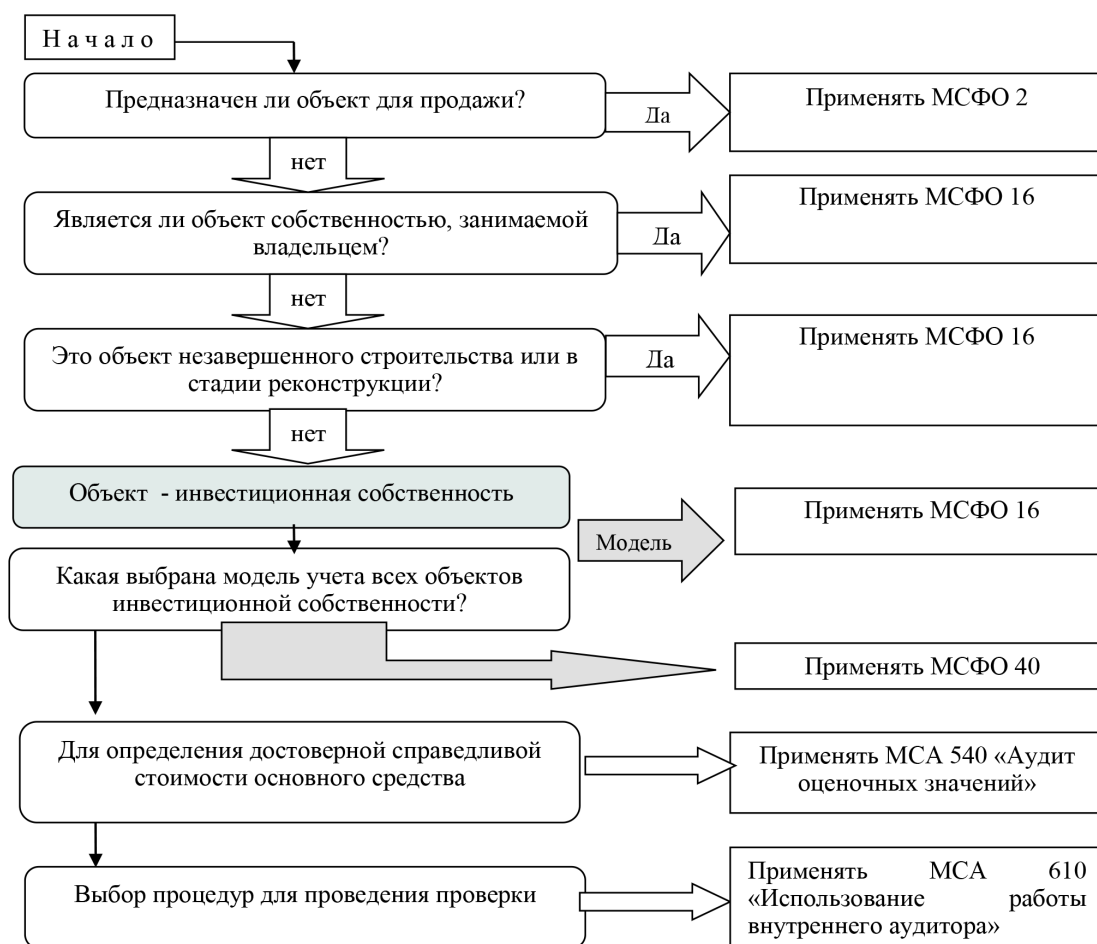


Рис. 4. Схема проведения внутреннего аудита операций с основными средствами по международным стандартам аудита

Комитет по развитию внутреннего аудита Международной Федерации бухгалтеров и аудиторов опубликовал первые три тезиса из пяти концептуальных элементов, разработанных для полного использования при аудите международной интегрированной системы отчетности. Документы сосредоточены на бизнес-модели, на капитале и существенности. Первые три элемента рассматривались при том, как организации формулируют свои бизнес-модели, как они влияют на использование шести форм капитала, и как они применяют понятия существенности. Другие элементы системы внутреннего аудита сосредоточены на связи о том, как организации проверяют создание ценности и связность информации, необходимой для получения целостного представления о стратегии управления деятельности организации и перспектив.

Проведение внутреннего аудита операций (например, с основными средствами) проводится с использованием МСА 800 «Специальные задания» и МСА 610 «Использование работы внутреннего аудитора» (рис. 4).

В данной системе документируются все аудиторские проверки, собирается информация по существующим нарушениям и рекомендациям, и самое главное – система устойчиво работает в течение нескольких лет и ничто не препятствует ее дальнейшему функционированию. Риск того, что все знания, накопленные в течение периода использования системы, потеряются, минимален. Кроме того, система способствует повышению эффективности функции внутреннего аудита – больше аудитов, проведенных меньшими силами, а не наоборот.

Таблица 2

Рекомендуемые компоненты системы внутреннего аудита субъектов агробизнеса [8]

№ п/п	Компонент	Критерии оценки уровня организации системы внутреннего контроля
1.	Контрольная среда	Соблюдение профессиональных, этических и поведенческих стандартов
		Участие руководителя организации
		Организационная структура, распределение (разграничение) полномочий и обязанностей
		Компетенции и развитие персонала
2.	Система управления рисками	Выявление рисков, связанных с искажением бухгалтерской (финансовой), налоговой и иной отчетности организации, в целях налогового мониторинга
		Оценка рисков, связанных с искажением бухгалтерской (финансовой), налоговой и иной отчетности организации, в целях налогового мониторинга
		Документирование рисков, связанных с искажением бухгалтерской (финансовой), налоговой и иной отчетности организации, в целях налогового мониторинга
3.	Контрольные процедуры	Описание контрольных процедур
		Документирование выполнения контрольных процедур
		Оценка эффективности контрольных процедур
		Наличие автоматизированных контрольных процедур
		Соотношение автоматизированных и ручных контрольных процедур
4.	Информационные системы	Внутренний и внешний аудит информационных систем
		Наличие защиты от несанкционированного доступа к исходным данным
		Информационные системы для организации бухгалтерского и налогового учета
		Информационные системы, используемые для контроля за правильностью исчисления (удержания) налогов, сборов, страховых взносов и для подготовки бухгалтерской (финансовой), налоговой и иной отчетности организации
		Наличие контролей, выполняемых превентивно
5.	Мониторинг средств контроля	Мониторинг и оценка системы внутреннего контроля
		Мероприятия по совершенствованию системы внутреннего контроля
		Внутренний и внешний аудит

Важно отметить, что в современных условиях актуальным является работа над подходами в части повышения ценности аудита экономически эффективным образом посредством расширения обязанностей аудитора.

Рекомендуем следующие компоненты системы внутреннего аудита для субъектов агробизнеса (табл. 2).

В некоторых случаях компании выделяют собственные ресурсы для настройки системы и обучения, не привлекая консультантов. В других – помимо первоначальной настройки, разработки отчетов, обучения администраторов и пользователей консультанты участвуют в написании большого объема технической документации.

Основными функциями внутреннего аудита являются: осуществление проверок звеньев управления, предоставление обоснованных предложений по устранению выявленных недостатков и рекомендаций по повышению эффективности управления; осуществление экспертных оценок различных сторон функционирования организации и предоставления обоснованных предложений по их совершенствованию.

Для подготовки аудита первой отчетности по МСИО предлагается использовать план счетов, трансформационные таблицы и учетную систему, которые разрабатываются на базе универсального плана счетов, подходящего к учетной системе. Агропромышленным холдингам необходимо доработать универсальный план счетов под конкретные предприятия и виды деятельности. Например, для агрохолдинга «Сады Придонья» – это производство сельскохозяйственной продукции (растениеводство, овощеводство, животноводство) или производство продукции переработки сельскохозяйственного сырья (производство соковой продукции, нектаров, детского питания и т.д.). В процессе аудита внедрения плана счетов, очевидно, что тестовое распределение по счетам не всегда отвечает требованиям владельца бизнеса и аудиторов по раскрытиям в отчетности (не просто показателям отчетности, а именно расшифровкам показателей).

В течение аудита первого отчетного периода возможна доработка – введение новых счетов, перераспределение, переименование существующих и удаление неиспользуемых счетов, иные улучшения и оптимизация. При аудите плана счетов необходимо сразу предусмотреть взаимосвязь (мэппинг) каждого счета и статьи отчетности для использования в учетных и отчетных системах и для увязки с планово-экономическими показателями. Мэппинг счетов для загрузки в учетную систему строится следующим образом: к комбинации «номер счета МСИО – описание» через код листа пакета сбора данных по РСБУ привязывается сам лист пакета с необходимой ин-

формацией. Каждый лист имеет свой уникальный код, через который идет привязка (распределение) по счетам (или группам счетов), с последующей группировкой по статьям и показателям отчетности. Данный мэппинг, как и сам план счетов и статьи отчетности, могут легко изменяться в зависимости от потребностей компании. Так, при необходимости отражения новых условий деятельности можно ввести новый счет, что позволит более подробно разнести информацию из листа сбора данных российского учета.

В современных условиях аудит и внутренний контроль будет проводиться при использовании МСА 330 «Использование работы системы внутреннего контроля», МСА 800 «Особенности аудита финансовой отчетности особого (специального) назначения» и МСА 805 «Особенности аудита отдельной финансовой отчетности и специфических элементов, счетов или единиц финансовой отчетности».

Выводы

В основе авторских рекомендаций по развитию методологии организации системы внутреннего аудита финансовой и нефинансовой отчетности лежит исследование информационных запросов менеджмента субъектов агробизнеса с позиций проверки эффективного управления бизнес-процессами. В исследовании определены предпосылки эволюции внутреннего аудита раскрытия и представления управленческой отчетности субъектами агробизнеса, представлены уровни развития функционирования систем внутреннего аудита на основе трудов ученых в области аудита.

Авторами рекомендованы подходы к повышению эффективности внутреннего аудита отчетности субъекта агробизнеса, представлены единая система внешнего и внутреннего аудита формирования отчетности субъекта агробизнеса, схема проведения внутреннего аудита по МСА 610 «Использование работы внутреннего аудитора», а также рекомендованы компоненты системы внутреннего аудита субъектов агробизнеса с учетом возможности автоматизации процессов аудита.

Библиографический список

1. Балашова Н.Н., Чекрыгина Т.А., Горбачева А.С., Полторынкина В.В. Формирование и развитие механизма внутреннего контроля в целях рационального управления производственными бизнес-процессами в субъектах агробизнеса // Экономика и предпринимательство. 2021. № 6 (131). С. 1309-1318.
2. Варданыан С.А. Организация и проведение внутреннего аудита в агрохолдингах с учетом отраслевой специфики // Аудитор. 2019. Т. 5. № 3. С. 29-34.
3. Варданыан С.А. Внутренний аудит в аграрной сфере: состояние, проблемы и перспективы развития // Известия Нижневолжского агроуниверситетского комплекса: Наука и высшее профессиональное образование. 2015. № 3 (39). С. 246-250.
4. Мелихов В.А. Система внутреннего аудита и верификации когерентно-интегрированной отчетности агропромышленных холдингов // Известия Нижневолжского агроуниверситетского комплекса: Наука и высшее профессиональное образование. 2015. № 1(37). С. 228-233.
5. Korobeynikova O.M., Korobeynikov D.A., Popova L.V. et al. Innovations in the Retail Payment Market of Russia. Socio-economic Systems: Paradigms for the Future // Studies in Systems, Decision and Control, Springer, Cham. 2021. Vol. 314. P. 421-430.
6. McWilliams T. Fundamentals of IT Audit for Operational Auditors: Internal Audit Foundation, 2022. 152 p.
7. Sawyer's Internal Auditing: Enhancing and Protecting Organizational Value, 7th Edition Hardcover – January 15, 2019. 400 p.
8. Vardanyan S.A., Balashova N.N., Khoruzhy V.I., et al. Modern digital technologies in accounting and internal audit in agricultural enterprises / IOP Conf. Ser.: Earth Environ. Sci. 2022. Vol. 965. P. 012060. DOI: 10.1088/1755-1315/965/1/012060.