

**МУРАКАЕВ Ильнур Марсович**

кандидат экономических наук, заместитель директора по корпоративному управлению и ревизионной работе ФГУП «Организация «Агат»

**ЗАРИПОВ Рушан Нажипович**

начальник отдела оптимизации механизмов управления РКП и прогнозирования рисков ее деятельности ФГУП «Организация «Агат»

## **РАЗВИТИЕ КОНЦЕПТУАЛИЗМА ВНУТРЕННЕГО АУДИТА С УЧЕТОМ АГРЕГИРОВАНИЯ В ЕГО ФУНКЦИОНАЛ ЗАДАЧ КОНТРОЛЛИНГА И РЕВИЗИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРИ ФОРМИРОВАНИИ КВАЗИХОЛДИНГОВЫХ СТРУКТУР В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ ПРОМЫШЛЕННОСТИ РОССИИ**

В рамках настоящей статьи рассматриваются тенденции становления и развития внутреннего аудита в России с учетом трансформации подходов к формированию и управлению экономическими субъектами, созданными на базе государственных предприятий в виде квазихолдингов, построенных на принципах имущественного объединения с элементами корпоративного управления. Предлагаются пути развития внутреннего аудита в целях наиболее эффективного применения его возможностей и ресурсов, а также управления возникающими стратегическими рисками как на уровне организаций, управляемых от имени государства, так и экономики в целом. Проводится анализ существующих международных концепций по внутреннему контролю и риск-менеджменту, направленных на интеграцию в механизмы внутреннего аудита.

Ключевые слова: внутренний аудит, ревизионная комиссия, корпоративное управление, анализ рисков, финансово-хозяйственная деятельность, внутренний эксперт.

**MURAKAEV Ilnur Marsovich**

Ph.D. in Economics, Deputy Director for corporate management and auditing work of Federal State Unitary Enterprise "Organization "Agat"

**ZARIPOV Rushan Nazhipovich**

Head of department of optimization of mechanisms of management of RCP and forecasting of risks of her activity of Federal State Unitary Enterprise "Organization "Agat"

## **THE DEVELOPMENT OF CONCEPTUALISM INTERNAL AUDIT TAKING INTO ACCOUNT AGGREGATION TO ITS FUNCTIONALITY THE TASK OF CONTROLLING AND AUDIT ACTIVITIES IN THE FORMATION OF QUASICONTINUUM STRUCTURES IN THE PUBLIC SECTOR INDUSTRY IN RUSSIA**

The present article includes tendencies of formation and development of internal audit in the world and Russia. Taking into account transformation of approaches to formation and management of economic subjects, ways of development of internal audit for the most effective application of his opportunities and resources and also management of the arising strategic risks as at the level of the organizations, and economy in general are offered. The analysis of the existing international concepts on internal control and a risk management directed to integration into mechanisms of internal audit.

Keywords: internal audit, audit commission, corporate management, risk analysis, financial and economic activity, internal expert.

Глобализационные процессы, происходящие в мировой экономике в последние несколько десятилетий, обусловленные интенсивным развитием информационных технологий и значительным увеличением доли наукоемких работ, спровоцировали развитие трансформационных процессов на микроэкономическом уровне, связанном с функционированием отдельных хозяйствующих субъектов и их взаимодействием между собой и внешней организационной средой. Это выражается как в формировании крупных транснациональных промышленных структур, так и в переходе предприятий от административно-командной системы управления к процессной или проектной.

Возникновение таких экономических субъектов потребовало пересмотра подходов в вопросе разработки альтернативных методов сбора, обработки и анализа информационных потоков, генерируемых в рамках финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов, с целью формирования управленческих решений, направленных на максимизацию эффективности их деятельности, поскольку объем информации и центры принятия управленческих решений рассредоточились внутри предприятий, что не позволяет придерживаться классического под-

хода при анализе их деятельности в рамках пирамидальной организационной структуры.

На этом фоне в последние несколько десятилетий в мире интенсивное развитие получил внутренний аудит, как независимый инструмент аккумуляции и обработки информации о финансово-хозяйственной деятельности предприятий, направленной на дальнейшее принятие управленческих решений с учетом выявляемых рисков. Необходимо отметить, что изначально внутренний аудит за рубежом выполнял функции, схожие с деятельностью подразделений, осуществляющих функции по контрольно-ревизионной деятельности на отечественных предприятиях. Однако возникшие выше предпосылки спровоцировали трансформацию его функционала в сторону информационно-аналитического мониторинга и обеспечения.

Развитие внутреннего аудита в России получило существенный толчок к развитию в начале 2000-х гг. на этапе интенсивного выхода отечественных предприятий на международные рынки капитала, на которых наличие у организации подразделения по внутреннему аудиту считается нормальной практикой. Вместе с тем, законодательного подтверждения своей деятельности он не получил до сих пор. Отчасти это

связано с наличием в отечественном законодательстве и корпоративной практике понятия «ревизионная комиссия», характеристики которого незначительно трансформировались по сравнению с советским периодом, сохранившись в виде органа контроля за финансово-хозяйственной деятельностью<sup>1</sup>, а также разработкой Росимуществом методических рекомендаций, направленных на совершенствование ее деятельности и расширение функционала<sup>2</sup>.

К сожалению, сложившаяся практика и действия руководства предприятий с государственным участием, не заинтересованного в формировании дополнительных органов контроля своей деятельности, значительно ослабили дееспособность и значимость ревизионных комиссий на сегодняшний день, что выливается в формальное выполнение последними своих обязанностей по подтверждению информации, содержащейся в годовом отчете и годовой бухгалтерской отчетности организации, как того требует законодательство<sup>3</sup>. Вследствие такого подхода ревизионные комиссии, несмотря на практически безграничные законодательно установленные полномочия своей деятельности, нацеленные на получение и анализ информации о финансово-хозяйственной деятельности предприятия, превратились в орган, функционирующий в течение небольшого промежутка времени, следующего за отчетным периодом.

В то же время, внутренний аудит, не имеющий нормативно установленных полномочий и функционала, работает в условиях регламентов, зачастую разрабатываемых самим аудируемым лицом.

В настоящее время как в мире, так и в России, предпринимаются попытки по регламентированию деятельности внутреннего аудита, однако до сих пор отсутствует единая концепция, устраивающая заинтересованных. Это связано, в том числе, с лоббированием со стороны отдельных организаций ряда международных концепций, ориентированных на риск-менеджмент и внутренний контроль, таких как подходы COSO и FERMA. Поскольку целью данной работы не является их анализ, отметим только, что подход COSO, в соответствии с которым под внутренним контролем понимается «обеспечение разумной уверенности в достижении целей, связанных с операционной деятельностью, подготовкой отчетности и compliance», частично учитывает осуществление мероприятий, связанных с оценкой финансово-хозяйственной деятельности предприятия и разработку рекомендаций по ее совершенствованию, однако уделяя значительное внимание контролю за соответствием ее ведения и формирования бухгалтерской отчетности нормам законодательства.

Подход FERMA, разработанный и применяемый преимущественно в Европе, ориентирован на постановку общей системы риск-менеджмента на предприятии, предоставляя организациям возможность самостоятельно формировать

подходы по формированию карты рисков и управлению факторами рисков.

Хотя оба подхода частично согласуются с формируемыми в настоящее время на предприятиях подходами по осуществлению внутреннего аудита, они являются преимущественно инструментарием для функционирующих на предприятиях механизмов внутреннего контроля, что не позволяет охватывать весь перечень вопросов, предполагаемых для решения внутренним аудитом.

Разработанные Росимуществом методические рекомендации по организации работы внутреннего аудита в акционерных обществах с участием РФ в определенной степени формализовали подходы к построению системы внутреннего аудита, однако также ограничили его оценкой системы управления рисками, внутреннего контроля и корпоративного управления<sup>4</sup>.

В настоящее время сформировался запрос на принципиально иной подход как к управлению процессами, происходящими в хозяйствующем субъекте, так и к контролю за его деятельностью. Во многом это связано со значительной интеграцией каждого хозяйствующего субъекта в социально-экономические связи, сформированные в экономике отдельного государства и мира в целом, а также с увеличением политического и экономического веса государств в хозяйственных отношениях, что связано с значительным ростом капиталоемкости современной экономики и, как следствие, неспособностью отдельных хозяйствующих субъектов осуществлять независимую экономическую политику и завоевывать потребительский рынок новой продукцией. Иными словами, классические отношения «покупатель-продавец» трансформируются в треугольник «покупатель-государство-продавец», где государство вынуждено играть роль инвестора или гаранта и для покупателя, и для продавца. Такой подход тем более актуален, поскольку в противном случае созданные полифункциональные финансово-промышленные группы в случае дестабилизации своего экономического положения с высокой долей вероятности могут спровоцировать эффект «домино». Т.е. диверсификация бизнеса, являющаяся в классическом понимании механизмом снижения рисков, способна оказать обратный эффект в более широком масштабе, затрагивающим как государственные, так и межгосударственные интересы.

На этом фоне запрос на функционал внутреннего аудитора становится еще более актуальным. Однако необходимо отметить, что существующие разрозненные подходы к внутреннему аудиту не способны оказать значительное влияние на повышение экономической устойчивости предприятий и стабильность национальной экономики. Это связано как с разным пониманием роли внутреннего аудитора со стороны бенефициаров предприятий, так и отсутствием единого нормативно-методического подхода к данной профессии. В настоящее время существуют как Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита, так и Российский стандарт, утвержденный приказом Минтруда России от 24.06.2015 № 398н «Об утверждении профессионального стандарта «Внутренний аудитор», определяющие общие подходы к профессии и функционалу внутреннего аудитора, но также не позволяющие выстроить общую картину его интеграции в новую па-

1 Муракаев И. М., Зарипов Р. Н. Эффекты функциональной интеграции ревизионных комиссий и органов внутреннего аудита в системе менеджмента корпораций с государственным участием. // Государственное и муниципальное управление. Ученые записки СКАГС. № 3. 2017.

2 Методические рекомендации по организации проверочного процесса для ревизионных комиссий акционерных обществ с участием РФ, утвержденные Приказом Росимущества от 26.08.2013 № 254. Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 № 208-ФЗ (ст. 88).

3 Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 № 208-ФЗ (ст. 88).

4 Методические рекомендации по организации работы внутреннего аудита в акционерных обществах с участием РФ, утвержденные Приказом Росимущества от 04.07.2014 № 249.

радикальному хозяйственным отношениям. В результате функционал внутреннего аудитора может включать анализ бухгалтерской отчетности, комплаенс, проведение расследований по фактам злоупотреблений, оценку отдельных фактов финансово-хозяйственной деятельности. Зачастую ориентация его деятельности направлена именно на оценку ведения бухгалтерской отчетности и осуществления бухгалтерского учета. Это может быть связано с классическим пониманием функционала обычного аудитора, который в соответствии с федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» указывает, что «Аудит — независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности». В результате наблюдается дублирование функционала, когда бухгалтерский учет проверяется сначала внутренним аудитором, затем внешним аудитором. Вместе с тем, автоматизация бухгалтерского учета и формирования отчетности с каждым годом дополнительно снижает риски совершения ошибок, если они не имеют преднамеренного характера.

Проведенное Институтом внутренних аудиторов и компанией EY в 2015 году исследование в области внутреннего аудита в России<sup>5</sup> показало, что около 80% опрошенных компаний к функционалу внутреннего аудита относят оценку надежности и эффективности системы внутреннего контроля, консультирование исполнительного руководства по различным вопросам, а также мониторинг процесса устранения недостатков и совершенствование системы внутреннего контроля. Т.е. в своей деятельности внутренние аудиторы ориентируются на указанную выше концепцию COSO, как единственную признанную в мире концепцию по внутреннему контролю, ориентируемую преимущественно на оценку бухгалтерского учета. Кроме того, только в половине опрошенных организаций внутренний аудитор подчиняется совету директоров или комитету по аудиту, т.е. в другой половине организаций из сферы наблюдения внутреннего аудита заведомо исключается огромный наиболее существенный информационный пласт, связанный с деятельностью исполнительного руководства. В результате в подавляющем большинстве случаев внутренний аудитор выполняет функции консультанта по контрольной деятельности в интересах именно исполнительного руководства. Как следствие, формируется очередной контролирующий орган, имеющий ограниченные полномочия и расплывчатый функционал.

В отечественной научной среде до настоящего времени недостаточно внимания уделялось концептуальным вопросам становления и развития внутреннего аудита. Одной из таких попыток является «Концепция внутреннего аудита в системе управленческих задач организации»<sup>6</sup>. Однако данная работа ориентирована преимущественно на формирование перечня направлений деятельности внутреннего аудита в рамках предприятия, что не позволяет определить его перспективную роль в меняющихся макроэкономических реалиях.

Одной из основных проблем предприятий отечественной экономики является слабая мотивация руководящего состава в их стратегической устойчивости и развитии. Научные

предприятия в дополнение к указанному имеют сложности с вовлечением в хозяйственный оборот и коммерциализацией результатов своей деятельности. До настоящего времени предприятия стремятся взаимодействовать с государством на условиях «заказчик-исполнитель», минимизируя свои репутационные риски, стремясь переложить ответственность за результаты своей деятельности на заказчика (акционера). Похожая ситуация наблюдается в большинстве отраслей промышленности, особенно учитывая, что уже в 2016 году доля государства в экономике страны достигла 70%<sup>7</sup>.

Учитывая изложенное в целях формирования системного подхода к функционалу внутреннего аудитора, как инструмента акционера по повышению стратегической устойчивости как предприятия, в котором он функционирует, так и экономики в целом, представляется целесообразным:

Отказаться от понятия «внутренний аудитор», введя в оборот, например, понятие «внутренний эксперт». Это позволит снизить влияние на его функционал законодательства и сложившейся практики классического аудита и спровоцирует дискуссии и рекомендации по его пересмотру.

Сформировать общегосударственную концепцию внутреннего аудита по аналогии с существующей системой бухгалтерской отчетности, ориентированную на аккумуляцию и анализ финансовых и нефинансовых показателей предприятий, которые они должны предоставлять в обязательном порядке, с целью выработки концептуальных и превентивных мер по сохранению стабильности национальной экономики и ее развитию. В качестве аккумулятора информации может быть рассмотрен Росстат, который следует наделять дополнительными полномочиями и функционалом.

Функционал внутреннего аудита на уровне хозяйствующих субъектов следует ориентировать на выявление их стратегических рисков, способных оказать влияние на выполнение обязательств перед контрагентами, что найдет свое отражение на уровне макроэкономической стабильности и развития национальной экономики.

Выше отмечено, что к настоящему моменту внутренний аудитор выполняет широкий круг функциональных обязанностей. Однако большинство из них должны выполняться иными подразделениями предприятий. Например, отдельные операции по внутреннему контролю должны выполняться соответствующими специалистами и контролироваться их непосредственными руководителями. В случае, если этого не происходит, вопрос должен быть связан не с необходимостью создания новой контролирующей службы, а с качеством работы структур по управлению персоналом, недостаточно внимания уделяющих квалификации или обучению персонала. Безусловно, внутренний аудит может и должен выполнять определенные операции по контролю и выявлению рисков текущих производственных процессов предприятия, однако основной упор в данном направлении необходимо делать на анализ межобъектных связей и точек пересечения ответственности как отдельных сотрудников и подразделений, так и контрагентских отношений, где чаще всего реализуются негативные сценарии. При этом основное направление деятельности внутреннего аудитора должно быть связано с выявлением рисков и контрольных точек, оказывающих влия-

5 Исследование текущего состояния и тенденций развития внутреннего аудита в России в 2015 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.iaa-ru.ru>.

6 Суворова С. П., Панкратова Л. А., Ханенко М. Е. Концепция внутреннего аудита в системе управленческих задач организации. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.rae.ru>.

7 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.profile.ru/economics/item/111101-gosudarstvenno-monopolisticheskij-kapitalizm>.

ние на стратегическую устойчивость организации, поскольку данный вопрос зачастую находится на контроле только у акционера, не имеющего достаточно возможностей по оценке и анализу необходимого объема информации для выработки правильных решений. В зависимости от специфики деятельности предприятия к таким контрольным точкам могут быть отнесены кадровый, инвестиционный, технологический вопросы, а также вопрос интеграции создаваемого продукта в экономико-технологические процессы на макроэкономическом уровне. Учитывая глубокие и разветвленные экономико-хозяйственные связи организации (эффект «домино»), ни один из указанных факторов не может являться исключительно внутренним или внешним.

Таким образом, внутренний аудитор должен объединять в себе функционал по выявлению и анализу стратегических рисков хозяйствующих субъектов с учетом складывающейся макроэкономической ситуации.

По результатам проведенного исследования необходимо отметить, что в настоящее время сформировался объективный запрос на управленческое подразделение, способное взять на себя функции по аккумулярованию и анализу разрозненной многофакторной информации в интересах владельцев организаций в целях создания объективной картины стратегической устойчивости и тенденций развития хозяйствующего субъекта, что в условиях существующих макроэкономических интеграционных связей позволит снизить риски социально-экономической дестабилизации ситуации на макроэкономическом уровне. Кроме того, необходимо рассмотреть варианты создания единой государственной системы внутреннего аудита, способной своевременно выявлять риски возникновения факторов, способных оказать негативное влияние на экономику страны.

#### Пристатейный библиографический список

1. Федеральный закон «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 №208-ФЗ (ст. 88).
2. Муракаев И. М., Зарипов Р. Н. Эффекты функциональной интеграции ревизионных комиссий и органов внутреннего аудита в системе менеджмента корпораций с государственным участием // Государственное и муниципальное управление. Ученые записки СКАГС. № 3. 2017.
3. Методические рекомендации по организации проверочного процесса для ревизионных комиссий акционерных обществ с участием РФ, утвержденные Приказом Росимущества от 26.08.2013 № 254.

4. Методические рекомендации по организации работы внутреннего аудита в акционерных обществах с участием РФ, утвержденные Приказом Росимущества от 04.07.2014 № 249.
5. Исследование текущего состояния и тенденций развития внутреннего аудита в России в 2015 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.iaa-ru.ru>.
6. Суворова С. П., Панкратова Л. А., Ханенко М. Е. Концепция внутреннего аудита в системе управленческих задач организации. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.rae.ru>.
7. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.profile.ru/economics/item/111101-gosudarstvenno-monopolisticheskij-kapitalizm>.

