

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-78-84

УДК 657.633.5(045)

JEL M42

Аналитические инструменты как основа эффективной деятельности внутренних аудиторов и специалистов по внутреннему контролю

М.В. Егоров^а, Д.М. Пименов^б, А.Е. Суглобов^с, Т.Ю. Демина^д^а госкорпорация «Росатом», Москва, Россия; ^б АО «Атомредметзолото», Москва, Россия;^{с,д} Финансовый университет, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Действующими ныне профессиональными стандартами «Внутренний аудитор» и «Специалист по внутреннему контролю (внутренний контролер)», утвержденными Министерством труда и социальной защиты Российской Федерации, закреплена необходимость наличия у представителей соответствующих профессий навыков всестороннего применения аналитических инструментов в соответствии с направлениями их профессиональной деятельности. Между тем, как в вышеназванных документах, так и в научной литературе предложения по составу, комплексному использованию этих средств, а также по формам их практического применения до конца не раскрыты. **Задачей** данной статьи является изучение практического применения существующего инструментария, а также выработка рекомендаций по более эффективному его использованию специалистами сферы внутреннего аудита и внутреннего контроля корпораций и крупных холдинговых структур. Материалы, представленные ниже, фактически являются пошаговой инструкцией по практическому применению аналитических инструментов в соответствующих направлениях деятельности и будут интересны как практикующим специалистам, так и обучающимся по соответствующим направлениям. **Ключевые слова:** аналитические инструменты; экономический анализ; внутренний аудитор; специалист по внутреннему контролю; проверочные мероприятия

Для цитирования: Егоров М.В., Пименов Д.М., Суглобов А.Е., Демина Т.Ю. Аналитические инструменты как основа эффективной деятельности внутренних аудиторов и специалистов по внутреннему контролю. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(3):78-84. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-78-84

ORIGINAL PAPER

Analytical Tools as a Base of the Effective Work of Internal Auditors and Internal Control Specialists

M.V. Egorov^a, D.M. Pimenov^b, A.E. Suglobov^c, T.V. Demina^d^aAtomic Energy Corporation "Rosatom", Moscow, Russia; ^bARMZ Uranium Holding Co., Moscow, Russia;^{с,д} Financial University Moscow, Russia

ABSTRACT

The need for representatives of the relevant professions to have the skills and comprehensively apply analytical tools under the areas of their professional activities has been established by the current professional standards "Internal Auditor" and "Internal Control Specialist (Internal Controller)", approved by the Ministry of Labor and Social Protection of the Russian Federation. Meanwhile, both in the above documents and in the scientific literature, proposals on the composition, integrated use of these tools, as well as on the forms of their practical application, are not fully disclosed. The study's goal is the practical application of the existing tools, as well as to develop recommendations for its more efficient use by specialists of internal audit and internal control of corporations and large holding structures. The authors presented the data which consisted step-by-step instructions for the practical application of analytical tools in the relevant areas of activity and would be of interest to both practitioners and students in the relevant areas.

Keywords: analytical tools; economic analysis; internal control specialist; internal auditor; verification activities

For citation: Egorov M.V., Pimenov D.M., Suglobov A.E., Demina T.V. Analytical tools as a base of the effective work of internal auditors and internal control specialists. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(3):78-84. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-78-84

© Егоров М.В., Пименов Д.М., Суглобов А.Е., Демина Т.Ю., 2022

ВВЕДЕНИЕ

В 2015 г. приказами Министерства труда и социальной защиты Российской Федерации были утверждены профессиональные стандарты «Внутренний аудитор»¹ и «Специалист по внутреннему контролю (внутренний контролер)»², описывающие соответствующий трудовой функционал, а также необходимые для его исполнения знания и навыки, при описании которых значительный акцент сделан на умение применять инструменты анализа. Так, внутренние аудиторы и специалисты по внутреннему контролю должны быть способны:

- «обобщать и анализировать собранную информацию»³;
- «проводить экспресс-анализ и комплексный анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности»⁴;
- «выполнять аналитические процедуры (анализ финансовых и нефинансовых коэффициентов, статистический анализ, сравнение фактических и плановых показателей, тренд-анализ)»⁵.

В опубликованных научных источниках информации о самих аналитических инструментах и навыках в целом достаточно много [1–10]; вместе с тем, в них, равно как и в самих стандартах, отсутствует детализация механизмов их практической реализации (как по составу, так и области непосредственного применения). Восполняя этот пробел, авторский коллектив рассмотрел пути решения наиболее острых актуальных проблем, с которыми сталкиваются внутренние аудиторы и специалисты по внутреннему контролю, реализуя свою деятельность в корпорациях и крупных холдинговых структурах.

МЕТОДЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Начиная исследование поставленной задачи, рассмотрим, чем обусловлено значение отмеченных выше навыков для соответствующих специалистов, далее определим, как их можно реализовать на практике. Для этого сначала обратимся к толкованию слова «анализ». Так, согласно знаменитому словарю С. И. Ожегова анализ — это «исследования путем рассмотрения отдельных сторон, свойств, составных частей чего-либо»⁶. Представить себе деятельность внутренних аудиторов и специалистов по внутреннему контролю без этого достаточно сложно. Именно исследование составных частей и свойств процессов и явлений позволяет сформировать мотивированное и объективное мнение о надежности и эффективности функционирования систем внутреннего контроля и корпоративного управления и управления рисками. Также это позволяет специалистам соответствующих профессий сформировать собственное представление о рисках исследуемого процесса. Своевременно их выявить оценить и предупредить.

Остановимся подробнее на значении навыков выполнения аналитических процедур, проведения экспресс- и комплексного анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности. Согласно международному стандарту аудита 520 «Аналитические процедуры» таковые являются «оценкой финансовой информации посредством анализа вероятных взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными»⁷. Они также предусматривают исследование выявленных отклонений или соотношений, не противоречащих прочим имеющимся данным или существенно расходящихся с ожидаемыми показателями. То есть с учетом отмеченного выше, от внутренних аудиторов и специалистов по внутреннему контролю фактически требуется уметь применять стандартные приемы экономического анализа на базе финансовой отчетности, в числе которых:

¹ Приказ Минтруда России от 24.06.2015 № 398н «Об утверждении профессионального стандарта «Внутренний аудитор». URL: <https://base.garant.ru/71150478/> (дата обращения: 03.03.2022).

² Приказ Минтруда России от 22.04.2015 № 236н «Об утверждении профессионального стандарта «Специалист по внутреннему контролю (внутренний контролер)». URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?base=LAW;frame=1;n=179624;req=doc#3q9656T8eaPV60Hw>. (дата обращения: 03.03.2022).

³ Там же (дата обращения: 03.03.2022).

⁴ Там же (дата обращения: 03.03.2022).

⁵ Приказ Минтруда России от 24.06.2015 № 398н «Об утверждении профессионального стандарта «Внутренний аудитор». URL: <https://base.garant.ru/71150478/> (дата обращения: 03.03.2022).

⁶ С. И. Ожегов Толковый словарь русского языка: 72 500 слов и 7500 фразеологических выражений. М.: Азъ; 1994. 1376 с.

⁷ Международный стандарт аудита 520 «Аналитические процедуры». Приложение № 20 к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 09.01.2019 № 2н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317269/ (дата обращения: 03.03.2022).

- чтение отчетности и анализа абсолютных показателей (знание содержания каждой статьи отчетности, ее роли в деятельности предприятия и связи с другими статьями);
- горизонтальный (динамический) анализ (изучение изменения показателей во времени);
- вертикальный (структурный) анализ (определение доли составляющих в общей величине);
- структурно-динамический анализ (изучение изменения структуры во времени);
- трендовый анализ (определение основной линии развития показателя);
- коэффициентный анализ (определение соотношения разных показателей)⁸.

Также они должны обладать навыками проведения факторного анализа (измерения влияния отдельного фактора на результат⁹).

При этом важно понимать, что перед представителями рассматриваемых профессий не стоит задача осуществления анализа в рамках реализации в организации функций управления (экономический анализ является ключевой функцией управления, обеспечивающей эффективность хозяйственной деятельности через определение оптимальных управленческих решений и последующий контроль их реализации¹⁰). Приемы экономического анализа — это инструменты решения задач в рамках их профессиональных функций. Если говорить о специалистах по внутреннему контролю, то к таковым относятся поддержка органов управления экономического субъекта через своевременное выявление рисков и реагирования на них, повышение эффективности систем управления и обеспечение достоверности и своевременности формирования его отчетности.

При исполнении обязанностей внутренними аудиторами такими функциями являются: проведение независимых внутренних проверок и консультаций по вопросам надежности и эффективности функционирования систем управления рисками, внутреннего контроля, корпоративного управления, операционной деятельности и информационных систем организации.

Реализация всех названных функциональных задач посредством проверочных мероприятий

не может обойтись без этапа предварительного планирования. При этом вопрос планирования стоит как в отношении каждого конкретного проверочного мероприятия («Какие части и аспекты деятельности объекта проверки требуют внимания в первую очередь?»), так и в масштабах деятельности внутренних аудиторов и специалистов по внутреннему контролю в целом («какие проверочные мероприятия и в отношении каких объектов проверки необходимо провести в первую очередь?»). Использование приемов экономического анализа позволяет получить основу для принятия соответствующих решений и сформировать риск-ориентированные планы деятельности и программы проверочных мероприятий, что особенно значимо в текущих условиях. Так, проведение структурно-динамического анализа активов и источников их формирования, а также финансовых результатов объекта проверки позволяет ответить на следующие вопросы:

- какие активы и пассивы характерны для объекта проверки?;
- где произошли наиболее существенные изменения?

Добавив к этому рассмотрение ключевых показателей эффективности (Key Performance Indicators, KPI), составляющих, влияющих на их расчет, а также ожидаемых перспектив (определенных по итогам анализа трендов), можно получить ответ на вопрос «какие области деятельности объекта проверки наиболее актуальны для исследования?», что позволяет объективно ограничить круг задач проверки и сформировать рабочую группу из наиболее подходящих специалистов (являющихся профессионалами в соответствующих областях) для ее проведения.

Другой областью применения внутренними аудиторами и специалистами внутреннего контроля приемов экономического анализа является четкое предметное формулирование общей характеристики объекта проверки (с учетом его специфики и результатов деятельности). Такая характеристика интересна как им самим (для формирования комплексного представления об объекте проверки), так и получателям результатов проверочного мероприятия. В частности, формирование общего представления об объекте проверки, позволяет иллюстрировать соотношение этих результатов и общих тенденций, шире оценивать причины возможных отклонений

⁸ Пласкова Н. С. Экономический анализ. Учебник. М.: Эксмо; 2010. 704 с.

⁹ Там же.

¹⁰ Бариленко В. И., Ермакова М. Н., Ефимова О. В., Керимова Ч. В. Экономический анализ. Учебник М.: КНОРУС; 2017. 382 с.

и объективнее рассматривать вопросы, находящиеся в области пересечения бизнес-процессов (таких, например, как бюджетирование и система мотивации или производство и материально-техническое обеспечение).

Для целей характеристики объекта проверки могут также реализовываться такие виды анализа, как: структурно-динамический, коэффициентный и трендовый, план-факт, а также анализ исполнения финансовых KPI. Здесь необходимо отметить ряд достаточно важных, на наш взгляд, моментов.

Во-первых, при выполнении коэффициентного анализа нет необходимости рассчитывать бесконечное множество показателей — их перечень должен определяться исходя из целей проверочного мероприятия и быть достаточным для их достижения. Целесообразно согласовывать соответствующий набор коэффициентов, а также подходы к их расчету, с заказчиками проверочного мероприятия (теми, кто его инициировал или впоследствии станет получателем его результатов).

Во-вторых, исследование трендов, или, иными словами, определение, к чему придет объект проверки при сохранении текущих параметров деятельности, интересно не только для целей формирования его общей характеристики, но и как инструмент поиска и оценки рисков.

В-третьих, говоря про план-факт анализ, важно обозначить, что его проведение важно не только и не столько из-за констатации фактов расхождений с целевыми значениями — наиболее значимым является установление факторов, вызвавших это расхождение, для чего актуален инструмент факторного анализа. Сразу отметим, что вопрос проведения последнего (в частности, в отношении каких позиций и в каком объеме его необходимо проводить) зависит исключительно от задач проверочного мероприятия и имеющегося временного ресурса.

Еще одной областью применения приемов экономического анализа, интересной для внутренних аудиторов и специалистов по внутреннему контролю, является поиск ими существенных отклонений и несоответствий в той или иной плоскости хозяйственной деятельности предприятия (организации). Указанное обусловлено тем, что каждый факт хозяйственной жизни или, иными словами, хозяйственная операция, будь то возникновение затрат или выбытие какого-

либо актива, подлежат оформлению первичными учетными документами¹¹. Данные, содержащиеся в них, регистрируются и накапливаются в регистрах бухгалтерского учета, которые, в свою очередь, выступают в качестве источника информации для составления финансовой и управленческой отчетности. Финансовый результат деятельности объекта проверки — это сумма итогов (финансовых результатов) всех хозяйственных операций в соответствующем периоде.

Если он отрицательный, то, следовательно, в рассматриваемом промежутке преобладали хозяйственные операции со знаком «минус» (например, сумма расходных превысила сумму доходных); при этом зачастую существенное ухудшение происходит в результате небольшого количества таковых, иногда даже одной. Такой операцией может стать продажа актива ниже его балансовой стоимости или принятие к учету выставленных штрафов и пеней.

Для целей характеристики объекта проверки могут также реализовываться такие виды анализа, как: структурно-динамический, коэффициентный и трендовый, план-факт, а также анализ исполнения финансовых KPI.

Для установления причин ухудшения финансового результата внутренним аудиторам и специалистам по внутреннему контролю нужно найти подобные операции среди десятков тысяч фактов хозяйственной жизни, произведенных в исследуемом периоде; далее целесообразно проанализировать их на предмет соблюдения регламентов (порядка их проведения, исполнения предусмотренных контрольных процедур и пр.) и экономической целесообразности (имелась ли у организации потребность в совершении данной

¹¹ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2020). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 08.03.2022).

операции, чем определена ее сумма и как это соотносится с рыночными условиями).

Четвертой областью возможного применения внутренними аудиторами и специалистами по внутреннему контролю приемов экономического анализа является моделирование финансовых результатов с учетом установленных отклонений (что позволяет наглядно иллюстрировать их последствия). Зачастую в процессе проведения проверочного мероприятия могут быть установлены факты некорректного отображения в учете организации тех или иных операций или несоответствия действительной и балансовой стоимостей актива (например, невозможность взыскания задолженности или использования отложенного налогового актива).

Некорректное отображение в учете влечет за собой искажение финансовой отчетности хозяйствующего субъекта и, как следствие, ошибочность выводов о его финансовом состоянии, а скорректировав ее (или данные иного используемого источника информации) с учетом выявленных недостатков, можно получить совершенно иную картину (например, там, где был рост, может оказаться спад). Подчеркнем, что моделирование необходимо в ситуациях, когда результат отклонений влияет на исследуемый вопрос не напрямую, а косвенно (скажем, через составляющую рассчитываемого коэффициента), или когда их последствия разнонаправлены и массовы (к примеру, происходило не просто выбытие активов, а их замещение на что-то иное).

ВЫВОДЫ

Содержащиеся в профессиональных стандартах «Внутренний аудитор» и «Специалист по внутреннему контролю (внутренний контролер)» требования по наличию навыков применения аналитических инструментов играют ключевую роль в соответствующей деятельности; их развитие — прямая обязанность специалистов в области внутреннего аудита и внутреннего контроля. Аналитические инструменты являются основой решения задач, стоящих перед специалистами этих профессий. Формы их возможного применения многообразны и позволяют решать различные задачи как на этапах планирования и проведения проверочных мероприятий, так и при формировании и представлении выводов; своевременное и качественное их использование при выполнении трудовой функции напрямую влияет на эффективность и, как следствие, ценность работы внутренних аудиторов и специалистов по внутреннему контролю. Понимая стратегические приоритеты и грамотно используя информацию о финансовых показателях деятельности организации, они помогают менеджменту принимать правильные управленческие решения, тем самым внося свой личный вклад в достижение ее целей.

Считаем, что результаты нашего исследования будут полезны практическим работниками и составителям учебных программ для специалистов соответствующих профессий.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Айдинян А. Р. Учетно-аналитическое обеспечение как инструмент управления рисками хозяйственной деятельности *Управленческий учет*. 2022;(3):444–450.
2. Кемпф А. А. Применение аналитических инструментов в управлении себестоимостью сельскохозяйственной продукции. *Учет и контроль* 2021;4(66):8–15.
3. Крулев А. А. Перспективные аналитические инструменты для наукометрии. *Научно-техническая информация. Серия 1: Организация и методика информационной работы*. 2021;(7)9–13
4. Мещерякова А. В., Галицкая Ю. Н. Аналитические инструменты оценки финансового состояния торговой организации. *Экономика и бизнес: теория и практика*. 2021;2–2(72):5–7.
5. Московкин В. М., Евтеев В. Э., Дивинари А. Развитие аналитических инструментов в рамках системы регионального кластерного бенчмаркинга. *Оригинальные исследования*. 2020;10(6)318–354.
6. Никифорова Е. В., Куприянова Л. М. Анализ в системе финансового менеджмента. *Экономика. Бизнес. Банки*. 2018;2(23):70–78.
7. Петров А. М., Цыпин А. П., Кузин М. А. Современные инструменты финансового анализа в управлении компанией. *Экономические науки*. 2021;(205):466–473.
8. Фалелюхин А. Г. Аналитические инструменты управления производительностью: Медный завод ПАО «ГМК «Норильский никель». *Методы менеджмента качества*. 2021;(9):38–44.

9. Щеголеватых Н.Л. Стратегический анализ бизнес-среды предприятия с использованием современных аналитических инструментов. *Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия: Экономика и право*. 2020;(4):130–134.
10. Яковлев В.О. Роль учетно-аналитических инструментов в повышении экономической безопасности организации. *Студенческий вестник*. 2020;30–2(128):50–51.

REFERENCES

1. Aydinyan A.R. Accounting and analytical support as a tool for managing the risks of economic activity. *Upravlencheskij uchet = Management accounting*. 2022;(3):444–450. (In Russ.).
2. Kempf A.A. The usage of analytical tools in the management of the agricultural products cost. *Uchet i kontrol' = Accounting and control*. 2021;4(66):8–15. (In Russ.).
3. Krulev. A.A. Promising analytical tools for scientometrics. *Nauchno-tehnicheskaya informaciya. Seriya 1: Organizaciya i metodika informacionnoj raboty = Scientific and Technical Information. Series 1: Organization and methodology of information work*. 2021;(7)9–13. (In Russ.).
4. Meshcheryakova A.V., Galitskaya Yu. N. Analytical tools for assessing the financial condition of a trade organization. *Ekonomika i biznes: teoriya i praktika = Economics and business: Theory and practice*. 2021;2–2(72):5–7. (In Russ.).
5. Moskovkin V. M., Evteev V. E., Divinari A. Development of analytical tools within the system of regional cluster benchmarking. *Original'nye issledovaniya = Original research*. 2020;10(6)318–354. (In Russ.).
6. Nikiforova E.V., Kupriyanova L. M. Analysis in the financial management system. *Ekonomika. Biznes. Banki = Economy. Business. Banks*. 2018;2(23):70–78. (In Russ.).
7. Petrov A. M., Tsylin A. P., Kuzin M. A. Modern tools of financial analysis in company's management. *Ekonomicheskie nauki = Economic sciences*. 2021;(205):466–473. (In Russ.).
8. Falelyukhin A. G. Analytical performance management tools: Copper Plant PJSC MMC "Norilsk Nickel". *Metody menedzhmenta kachestva = Quality management methods*. 2021;(9):38–44. (In Russ.).
9. Shchegolevatykh N. L. Strategic analysis of the business environment of the enterprise using modern analytical tools. *Modern Science: Actual problems of theory and practice. Series: Economics and law. Metody menedzhmenta kachestva = Quality management methods*. 2020;(4):130–134. (In Russ.).
10. Yakovlev V. O. The role of accounting and analytical tools in improving the organization's economic security. *Studencheskij vestnik = Student's Bulletin*. 2020;30–2(128):50–51. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Максим Валерианович Егоров — начальник управления контрольно-ревизионной деятельности, Государственная корпорация по атомной энергии «Росатом», Москва, Россия
<https://orcid.org/0000-0002-1969-7093>

MVEgorov@rosatom.ru

Даниил Михайлович Пименов — кандидат экономических наук, заместитель директора по внутреннему контролю АО «Атомредметзолото», Москва, Россия

<https://orcid.org/0000-0002-2007-9081>

DMPimenov@armz.ru

Александр Евгеньевич Суглобов — доктор экономических наук, профессор, профессор департамента аудита и корпоративной отчетности, заслуженный экономист Российской Федерации, Финансовый университет, Москва, Россия

<https://orcid.org/0000-0003-1860-6783>

AESuglobov@fa.ru

Татьяна Юрьевна Демина — доцент департамента экономической безопасности и управления рисками, Финансовый университет, Москва, Россия

<https://orcid.org/0000-0002-1139-8937>

TYNovikova@fa.ru

ABOUT THE AUTHORS

Maxim V. Egorov — Head of the Department of Control and Auditing State Atomic Energy Corporation “Rosatom”, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-1969-7093>

MVEgorov@rosatom.ru

Daniil M. Pimenov — Cand. Sci. (Econ.), Deputy Director for Internal Control, ARMZ Uranium Holding Co., Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-2007-9081>

DMPimenov@armz.ru

Alexander E. Suglobov — Honored Economist of the Russian Federation, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Audit and Corporate Reporting, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0003-1860-6783>

AESuglobov@fa.ru

Tatiana Y. Demina — Associate Professor of the Department of Economic security and risk management, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-1139-8937>

TYNovikova@fa.ru

Заявленный вклад авторов:

Егоров М.В. — аналитическое структурирование объекта исследования; описание результатов.

Пименов Д.М. — формулирование концептуальных основ исследования; описание результатов и формирование выводов.

Суглобов А.Е. — формулирование концептуальных основ исследования; разработка структуры статьи, формирование выводов.

Демина Т.Ю. — обзор литературных источников; подготовка и редактирование текста статьи.

The declared contribution of the authors:

Egorov M. V. — analytical structuring of the study's object, interpretation of the results.

Pimenov D. M. — formulation of the conceptual foundations of the study, description of the results and formation of the conclusions.

Suglobov A. E. — formulation of the conceptual foundations of the study, development of the paper's structure.

Demina T. Y. — references review, preparation and editing of the paper's text.

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 18.05.2022; после рецензирования 21.05.2022; принята к публикации 27.05.2022.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 18.05.2022; revised on 21.05.2022 and accepted for publication on 27.05.2022.

The authors read and approved the final version of the manuscript.