

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2025-12-3-86-96
УДК 657.6;65.012.7(045)
JEL M42, G32, D24

Трансформация внутреннего аудита в условиях новых экономических реалий

Ю.А. Линовицкий

ООО «Газпром энергохолдинг», Санкт-Петербург, Российская Федерация

АННОТАЦИЯ

Первичной целью внутреннего аудита является оказание помощи организации для достижения поставленных целей и совершенствование ее работы. Внутренний аудит должен обладать необходимыми знаниями и компетенциями для содействия экономическим субъектам в решении новых задач, таких как импортозамещение, связанное с ним новое строительство и рост производительности. **Цель** исследования заключается в рассмотрении возможностей расширения применения функции внутреннего аудита в деятельности компаний и изучении имеющихся резервов внутреннего аудита, включая знания, навыки и опыт, которые используются для повышения эффективности и развития как отдельных бизнес-процессов, так и деятельности предприятия в целом. В процессе работы использовались общенаучные **методы** познания: наблюдение, анализ, обобщение. В рамках исследуемой темы приведены практические примеры и эффекты перехода от классического внутреннего аудита к современному с учетом текущих вызовов и тенденций. При этом обозначена необходимость соблюдения основных принципов внутреннего аудита, таких как независимость и объективность. **Результаты** исследования предназначены для широкого круга читателей, в том числе работников сферы внутреннего аудита, внутреннего контроля и управления рисками, а также руководителей и собственников предприятий, заинтересованных в повышении эффективности деятельности компании.

Ключевые слова: внутренний аудит; перспективы развития внутреннего аудита; трансформация внутреннего аудита; принципы внутреннего аудита; ограничения внутреннего аудита; внутренний аудит строительства; внутренний аудит производства

Для цитирования: Линовицкий Ю.А. Трансформация внутреннего аудита в условиях новых экономических реалий. *Учет. Анализ. Аудит.* 2025;3(12):86-96. DOI: 10.26794/2408-9303-2025-12-3-86-96

ORIGINAL PAPER

Transformation of Internal Audit in the Context of New Economic Realities

Yu.A. Linovitskiy

Gazprom Energoholding LLC, Saint Petersburg, Russian Federation

ABSTRACT

The primarily purpose of internal auditing is to help companies to achieve their goals and improve their performance. Internal auditors must obtain the necessary knowledge and competencies to assist economic entities meet new challenges, such as import substitution, as well as related to it, new construction and productivity growth. **The objective** of this study involves the examining of opportunities for expanding the capacity of internal audits in activities of companies and studying the resources available to internal auditors, including their knowledge, skills and experience aimed to enhance the efficiency and development of both individual business processes and enterprises' activities, as a whole. In the course of the research work, the author employed general **scientific methods** of cognition: observation, analysis and generalisation. Within the framework of the topic under consideration, the article provides practical examples and the effects of transitioning from classical to modern internal audit, in view of current challenges and trends. At the same time, the research work determines the necessity of observing basic internal audit principles, such as independence and objectivity. **The results** of the study are intended for a whole variety of readers, such as the experts in the field of internal audit, internal control and risk management, as well as top managers and owners interested in improving the company's efficiency.

© Линовицкий Ю.А., 2025

Keywords: internal audit; prospects for the development of internal audit; transformation of internal audit; principles of internal audit; limitations of internal audit; internal audit of the construction; internal audit of the production

For citation: Linovitskiy Yu.A. Transformation of internal audit in the context of new economic realities. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2025;3(12):86-96. DOI: 10.26794/2408-9303-2025-12-3-86-96

ВВЕДЕНИЕ

В текущей геополитической ситуации (санкционное давление, параллельный импорт, отечественное импортозамещение) на различных отечественных площадках научного и предпринимательского сообществ активно обсуждаются перспективы развития российской экономики. Возникшие дискуссии и предложения обобщаются под названием новой экономической политики 2.0. Участники обсуждений подразумевают под этим тезисом пересмотр принципов и подходов к модернизации и функционированию будущей экономики.

Дополнительными факторами, требующими переосмысления и поиска новых решений, изыскания резервов и активизации деятельности как в экономике в целом, так и отдельных экономических субъектов, являются рост валютных курсов (доллара США и евро), увеличение ключевой ставки Центрального банка Российской Федерации и, соответственно, процентных ставок по кредитным продуктам, сокращение перечня кредитных организаций из-за ухода иностранных банков с российского рынка.

Уход ряда иностранных производителей и дистрибьюторов создал для отечественных компаний возможность занять освободившиеся ниши. Это требует обеспечения потребителей соответствующими аналогичными товарами и услугами надлежащего качества в установленный срок. Данная ситуация также поставила перед бизнес-сообществом задачу закрепления в данном секторе и последующего усиления позиций на случай возврата ушедших конкурентов.

Важно отметить, что в возникших обстоятельствах трансформации подвергаются все без исключения составляющие сегменты и процессы экономической деятельности как на макро-, так и на микроуровне.

Учитывая ситуацию 1990-х гг., когда произошло сокращение отечественного производства и расширение практики импортных поставок, в настоящее время приоритетным сектором экономики, требующим революционного прорыва, является производство в различных областях, включая авиастроение, станкостроение, производство наукоемкого оборудования, электроники и компьютерной техники.

Появление отраслевых ниш для новых отечественных производителей активизирует конкуренцию. Как уже отмечалось, для таких предпринимателей актуальны вопросы как оперативного освоения и выхода на новые рынки, так и удержания текущих позиций с последующим расширением производства. В связи с этим руководство компаний активно ищет возможности для развития бизнеса и повышения ее эффективности, используя все имеющиеся ресурсы.

Многие предприятия, включая упомянутые ранее отрасли, имеют функционирующий внутренний аудит. Его наличие в компании может быть обусловлено законодательством. Например, положения Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (далее — Федеральный закон № 208-ФЗ) и Кодекса корпоративного управления, рекомендованного письмом Банка России от 10.04.2014 № 06–52/2463¹, предусматривают наличие в структуре компании подразделения внутреннего аудита. Необходимо отметить, что указанные нормативные акты имеют ограниченный характер. Так, требования Федерального закона № 208-ФЗ распространяются только на публичные акционерные общества, а Кодекс корпоративного управления рекомендован к применению акционерными обществами, ценные бумаги которых допущены к организованному торгам, а также обществами с ограниченной ответственностью при проведении на бирже операций с облигациями, осуществления торгов на рынке депозитов, валютном рынке и рынке драгоценных металлов.

Собственник или руководство могут самостоятельно принять решение об организации внутреннего аудита, поскольку возникает необходимость получить квалифицированное мнение по возникающим бизнес-задачам и рассматриваемым вопросам.

При обсуждении необходимой трансформации внутренний аудит также требует пересмотра: его нужно анализировать с новых позиций, исходя из вызовов и потребностей текущего периода, чтобы извлечь потенциальные выгоды для развития деятельности предприятий.

¹ Одобрен Правительством РФ 13.02.2014, Советом директоров ЦБ РФ 21.03.2014.

МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

В рамках исследования по перспективам развития внутреннего аудита анализируются различные публичные источники информации.

Во-первых, материалы конференций по профильной тематике внутреннего аудита. Помимо изучаемого вопроса также рассмотрены дискуссии о смежных инструментах контроля, такие как внутренний контроль и управление рисками.

При исследовании автор рассматривает мнения руководителей подразделений внутреннего аудита крупных российских компаний, в частности, существенное внимание уделено публикациям Госкорпорации «Росатом». В указанном обществе отмечаются теоретическая проработка вопроса трансформации внутреннего аудита и расширение практики его применения, а также практические примеры реализации запланированных мероприятий внутреннего аудита и методы их реализации.

Кроме того, данная тематика также стала предметом активных дискуссий отечественного научного сообщества.

Таким образом, в рамках настоящего исследования проведен анализ существующих научных и практических подходов к определению перспектив развития внутреннего аудита, изложенных в публичных периодических изданиях или научных исследованиях. По результатам очевидно, что внутренний аудит меняется и адаптируется исходя из преобразований параметров компании, например структуры компании, финансовых показателей, стратегических целей.

Опираясь на результаты проведенного анализа, в частности, на практический опыт реализации внутреннего аудита других компаний, автором предложены практические примеры использования внутреннего аудита с детализацией методики проведения контрольных мероприятий, а также потенциальными факторами ограничения внутреннего аудита. На основе экспертного подхода описан порядок проведения проверки себестоимости производственного предприятия.

По итогам сформированы выводы о возможностях и необходимости трансформации внутреннего аудита.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Руководители подразделений внутреннего аудита крупных отечественных компаний отмечают необходимость его развития как в рамках участия в различных конференциях, например, на площадке ежегодных национальных конференций

Ассоциации «Институт внутренних аудиторов», так и в публикациях периодических изданий.

По мнению начальника управления внутреннего аудита АК «АЛРОСА» (ПАО) В.И. Желтухина, перед руководителем службы внутреннего аудита в целях увеличения эффективности ее работы, соответствия изменениям во внешней и внутренней среде, а также ожиданиям заинтересованных сторон [1].

На Международном форуме «Атомэкспо-2024», прошедшем в марте 2024 г., директор по внутреннему контролю и аудиту — главный контролер Госкорпорации «Росатом» А.А. Локтев отметил, что профессия внутреннего аудитора не живет в вакууме и развивается не сама для себя, а находится в постоянном поиске [2].

В своих публикациях внутренние аудиторы подтверждают этот подход Госкорпорации «Росатом», используя такие характеристики внутреннего аудита, как стратегический партнер бизнеса в развитии и «универсальный солдат» во всех сферах бизнеса [3, 4].

Способность и необходимость содействия внутреннего аудита менеджменту и собственникам в развитии бизнеса активно обсуждались участниками сессии по внутреннему аудиту на Международном форуме «Всемирный день качества в России», прошедшей 11 ноября 2024 г. [5].

Эти вопросы также являются предметом активных дискуссий среди представителей научных кругов [6–9]. Отметим следующие научные результаты.

О развитии и усилении в сложившихся условиях превентивной составляющей контроля, включая внутренний аудит, а именно выявление потенциальных рисков и формирование комплекса мероприятий, направленных на минимизацию потенциального отрицательного влияния, отмечено в исследовании А.Н. Ряховской и М.В. Мельник [10].

Аналогичные положения о рациональном использовании имеющихся ресурсов и, соответственно, обеспечении контроля за их применением, в том числе развитие предварительного и стратегического контроля, сформулированы в работе И.Ф. Ветровой и М.В. Мельник [11].

В рамках исследования коллектив под руководством Р.С.-А. Маккаевой привел несколько вариантов определения внутреннего аудита, отвечающих текущим тенденциям. Внутренний аудит — это средство обеспечения администрации ценной информацией

для принятия решений по эффективному функционированию бизнеса; деятельность, направленная на уменьшение предпринимательского риска [12].

В работе И.Н. Богатой и Е.М. Евстафьевой представлены различные подходы к восприятию аудита, среди которых выделяется концепция аудита бизнеса как инструмент кризис-менеджмента. По мнению автора, под этим понимается антикризисное управление, направленное на повышение эффективности компании и совершенствование ее управления [13].

И.В. Захаров в своей статье рассматривает внутренний аудит с позиции Четвертой промышленной революции («Индустриализация 4.0»). Так, перед внутренним аудитом первостепенной задачей становится консультирование по вопросам долгосрочных стратегических целей организации и оптимизации операционной деятельности [14].

Являясь инструментом совершенствования функционирования организации, внутренний аудит согласно Международным основам профессиональной практики внутреннего аудита, разработанным Институтом внутренних аудиторов, проводит оценку систем управления рисками, внутреннего контроля и корпоративного управления.

В современных условиях, помимо проведения указанной оценки, представляется целесообразным расширить возможности привлечения внутреннего аудита, а именно использовать знания и опыт внутреннего аудита для проведения расчетно-аналитических и технических процедур в целях повышения эффективности функционирования организации.

С учетом стратегических задач, поставленных перед компаниями в зависимости от сферы деятельности (например, создание отечественных производственных площадок в противовес импортируемым товарам, как ранее поставляемым, так и ввозимым по параллельному импорту, расширение номенклатуры и (или) ассортимента, увеличение объема выпуска), вовлечение в подобные проекты внутреннего аудита с учетом имеющего опыта и знаний влечет за собой пересмотр его роли и функционала. Это, соответственно, приводит к аудиту стратегических задач предприятия или стратегическому аудиту.

Для корректного и эффективного применения функции внутреннего аудита необходимо определить соответствующие условия и пределы его использования. Установление данных правил возможно через внедрение и обеспечение исполнения

принципов внутреннего аудита. В первую очередь следует отметить:

- независимость от принятия управленческих решений. Безотносительно от направлений использования опыта и знаний внутреннего аудита его роль заключается в оказании консультационной и методологической помощи, формировании позиции по рассматриваемому вопросу, изучении всех сторон поставленной задачи, рисков и выгод, положительных и отрицательных моментов. Но окончательное решение принимает менеджмент компании;

- внутренний аудит не отменяет и не заменяет функционал работников других подразделений. Целью внутреннего аудита является содействие в достижении поставленных целей предприятия путем предоставления квалифицированного мнения по анализируемой ситуации;

- необходимо исключить конфликт интересов, а именно: внутренний аудитор не должен проводить контрольные мероприятия в отношении решений, которые он принимал ранее, когда занимал иные должности до назначения внутренним аудитором. Это же касается по выдаче позиций внутреннего аудита в отношении процессов или должностей, на которые внутренний аудитор может быть назначен;

- невозможно гарантировать выявление всех рисков и недочетов. Следует учитывать, что существует определенная вероятность неполного знания внутренним аудитором всего законодательства и локальных актов общества, и позиция внутреннего аудитора формируется на основе предоставленной информации с учетом его знаний и квалификации.

Безусловно, также должно обеспечиваться соблюдение принципов честности и конфиденциальности.

Вместе с тем возникают определенные дополнительные ограничения использования внутреннего аудита, которые не могут быть отменены или не учтены даже в случае пересмотра новой роли.

Во-первых, должна быть учтена зрелость внутреннего аудита. Для эффективного вовлечения внутреннего аудита в вопросы деятельности организации и получения квалифицированного мнения целесообразно предоставить аудиторам возможность проработать определенный период для изучения деятельности и всех процессов, налаживания связей с подразделениями общества, анализа регламентирующих документов. Конкретный срок должен определяться руководством,

на основе результатов работы внутреннего аудита. Важно отметить, что каждая новая консультация или рассмотренный вопрос способствует развитию квалификации и повышению уровня знаний внутреннего аудита. Соответственно, руководство и (или) собственник компании напрямую заинтересованы в регулярной постановке задач.

Во-вторых, существенное значение имеет квалификация внутреннего аудита. Внутренний аудитор должен понимать технологические процессы, участвовать в совещаниях по вопросам деятельности компании, эффективно взаимодействовать с подразделениями и сотрудниками, регулярно проходить обучение по профессиональным программам в области внутреннего аудита, осваивать специализированные курсы, связанные с деятельностью компании. Отсутствие глубоких знаний о специфике деятельности компании создает риск формирования некорректных выводов. При этом учебные курсы по внутреннему аудиту позволяют освоить новые методы и способы решения различных задач.

При наличии в структуре организации внутреннего аудита с учетом соблюдения принципов и ограничений возможно его активное вовлечение в операционную деятельность компании для проведения аудита стратегических задач. Как было отмечено ранее, внутренний аудит переходит от проведения оценок к выполнению расчетно-аналитических и технических процедур.

Так, например, при строительстве нового завода имеющийся аудиторский опыт проверок инвестиционной деятельности позволит минимизировать временные и финансовые затраты, обеспечивая своевременную реализацию проекта в пределах установленного бюджета. В данном случае по мере развития проекта внутренний аудитор на каждом этапе оказывает необходимое содействие.

Внутренний аудит строительства является распространенным направлением проверок, в ходе которых на отдельных этапах выявляются риски или свершившиеся события, приведшие к нарушениям. Анализ строительного аудита представлен в статье руководителя специальных проектов дирекции по внутреннему аудиту ПАО «ФосАгро» А. Чемерского [15]. На основе практики можно дополнительно отметить следующее.

На подготовительном этапе при начале строительства необходимо подготовить следующий пакет документов, обосновывающих и подтверждающих строительство:

- правоустанавливающие документы на земельный участок (подтверждающие право собственности или аренды), а также подтверждение соответствия планируемого к возведению завода требованиям разрешенного использования участка;
- градостроительный план земельного участка;
- план организации строительства;
- результаты инженерных изысканий;
- разрешение на строительство, оформленное на определенный срок проведения работ.

Своевременно и корректно подготовленный полный пакет документов, проверенный внутренним аудитом, позволит свести к минимуму риски претензий от контролирующих государственных органов (Ростехнадзор, Архнадзор и др.) и приостановления строительства до момента устранения отмеченных замечаний и предоставления необходимых документов. В свою очередь, минимизация риска обращений контролирующих органов влияет на финансовые показатели исполнения проекта (например, отсутствие штрафов, оплата дополнительных мероприятий в целях устранения нарушений).

Наличие знаний и компетенции внутреннего аудитора в сметном деле позволит привлечь в качестве эксперта на различных стадиях формирования стоимости инвестиционного проекта: как при формировании предварительной стоимости, например, на основе сводного сметного расчета исходя из проектов-аналогов, так и на стадиях разработки проектной документации и последующей приемки на основании рабочей документации.

При проведении внутреннего аудита инвестиционных проектов особое внимание следует уделить следующим вопросам.

1. Обеспечение возводимого завода необходимыми коммуникациями: подъездные дороги и железнодорожные пути, линии электропередач необходимой мощности, создание систем водоснабжения и канализации, газоснабжение (при необходимости для технологических процессов).

2. Разработка и утверждение организационно-распорядительного документа по формированию рабочей группы из состава работников разных профильных подразделений, участвующих в реализации проекта, для регулярного взаимодействия и оперативного решения возникающих задач.

При реализации проектов с длительными сроками и участием нескольких компаний участниками (инвестор, технический заказчик, проектировщик, подрядчик, поставщик) необходимо формирова-

ние графика реализации проекта с определением последовательности выполнения каждого этапа проекта. В подобных проектах должна быть обеспечена хронология сквозных процессов, а именно:

- закупочные процедуры по выбору поставщиков с учетом распределения сроков изготовления и поставки материалов и оборудования, где отгрузка возможна от нескольких дней до нескольких месяцев в случае изготовления сложных узлов;
- контрактация и исполнение договоров;
- финансирование, учитывая варианты авансирования и постоплаты;
- приемка выполненных работ с учетом необходимой подтверждающей документации (технической, проектной, финансовой и т.д.);
- выполнение процедур входного контроля, оприходование на склад и передача в монтаж.

Немаловажным является вопрос организации персонала для выполнения строительно-монтажных работ: своевременность мобилизации работников (как собственных, так и у подрядных), правильная последовательность выполнения специализированных работ (например, сварочных или электромонтажных), наличие необходимых допусков и разрешений к работе, организация мест размещения работников во временных зданиях (строительный городок) в случае удаленного места строительства.

Все эти аспекты по организации строительства регулярно являются объектами проверки со стороны внутреннего аудита. Таким образом, используя проверочный опыт внутреннего аудита на каждом этапе реализации проекта, можно заранее учесть возможные риски и выполнить необходимые мероприятия в целях их минимизации или полного исключения.

Рассмотрим пример пуска наладки новой линии завода в целях расширения номенклатуры производимой продукции. Знание внутренним аудитом технологического процесса по производству продукции окажет существенную помощь в организации всех необходимых мероприятий.

В первую очередь необходимо проанализировать формирование выручки. На данном этапе целесообразно проверить:

- наличие методики ценообразования (например, затраты плюс рентабельность либо сопоставление с другими участниками рынка);
- наличие своевременно утвержденных и актуальных цен на выпускаемую продукцию;
- учет выручки от всех видов производимой и отгружаемой продукции;

- учет выручки от сопутствующих услуг и работ (например, производственное предприятие при поставке своей продукции осуществляет ее монтаж в условиях отсутствия указанных работ в договоре и, соответственно, без отражения в бухгалтерском учете);

- соблюдение договорных сроков отгрузки продукции;

- своевременность и полноту расчета и отражения выручки в бухгалтерском учете на основании первичных документов о продаже (отгрузке) и договоров;

- анализ и корректность применения системы скидок и бонусов (при наличии).

При проверке себестоимости целесообразно последовательно проанализировать каждый составляющий элемент: сырье, заработную плату работников, амортизацию.

Элемент 1. Сырье

При рассмотрении сырья необходимо проанализировать следующие вопросы.

Во-первых, проверка норм потребления сырья. Выпуск готовой продукции на производственном предприятии в обязательном порядке регламентируется документами, в частности положением о нормировании, которым устанавливается удельный расход сырья (материалов) на единицу продукции (масса, объем, шт.) при выполнении производственных процессов, а также спецификациями (технологические карты) на выпуск готовой продукции. Вопросами, подлежащими проверке на данном участке, могут быть:

- наличие положения о нормировании;
- согласование положения о нормировании руководителем подразделения, ответственного за технологию производства, и утверждение руководителем общества (или иным уполномоченным лицом);
- актуальность положения о нормировании;
- наличие спецификаций;
- соответствие спецификаций требованиям положения о нормировании;
- согласование спецификаций руководителем подразделения, ответственного за технологию производства, и утверждение руководителем общества (или иным уполномоченным лицом);
- корректность спецификаций (применение крайних редакций);
- наличие спецификаций на всю выпускаемую номенклатуру продукции;

- пересчет спецификаций на предмет исключения арифметических ошибок в расчетах;
- пересмотр менеджментом общества спецификаций в случае изменения требований заказчика к выпускаемой продукции (например, изменение температурного режима использования продукции, усиление характеристик (жесткость, гибкость) или при изменении технических параметров поставляемого сырья;

• систематический пересмотр менеджментом общества спецификаций на предмет актуальности.

Во-вторых, проверка цен на поставку сырья и материалов. В зависимости от проверяемого периода (планового или фактического) могут быть рассмотрены следующие вопросы:

- при расчете плановых цен учет коэффициентов в соответствии с прогнозом, издаваемым Минэкономразвития России, а в случае использования базовых цен за несколько периодов осуществляется последовательный пересчет с учетом коэффициентов Минэкономразвития России;
- соответствие цен поставляемого сырья, указанных в первичных документах (товарная накладная или универсальный передаточный документ), условиям договора;
- порядок учета транспортно-заготовительных расходов (ТЗР): включение в стоимость поставляемого сырья и материалов (наличие соответствующих условий в договоре и их отражение в первичных документах).

В-третьих, проверка организации контроля веса поставляемого сырья. В случае зависимости производства от регулярных поставок материалов, количество которых измеряется в тоннаже (например, металлопрокат, сыпучее или жидкое сырье) целесообразно:

- определить лиц, осуществляющих контрольные замеры, данные которых отражаются в первичных документах на поставку и в бухгалтерском учете (поставщик, покупатель, транспортная компания или иные третьи лица);
- проверить наличие у общества весов (автомобильных весов) для проведения контрольных замеров;
- провести анализ регламентации и организации процедуры взвешивания, в том числе назначения соответствующих ответственных лиц;
- своевременная поверка обществом весов (автомобильных весов).

В-четвертых, при производстве продукции возможно потребление сырья, при использовании ко-

торого возникают технологические потери, обусловленные особенностями технологических процессов. Такие процессы могут быть связаны с:

- образованием пыли;
- оседанием на рабочих поверхностях производственного оборудования;
- оседанием на внутренней поверхности упаковки;
- просыпанием;
- досушиванием;
- обрезкой и подгонкой изделий и упаковки в размер;
- испарением;
- повреждением упаковки, тары, поддона при манипуляциях (внутреннем перемещении, погрузке для отправки, во время доставки, если обязанности по доставке лежат на изготовителе).

Также при проверке соблюдения норм технологических потерь (далее — нормы) необходимо обратить внимание на следующее:

- согласование норм руководителем подразделения, ответственного за технологию производства, и их утверждение руководителем общества (или иным уполномоченным лицом);
- пересмотр менеджментом общества норм при изменении производственных процессов или технических параметров поставляемого сырья;
- систематический пересмотр менеджментом общества норм на предмет их актуальности;
- корректное применение норм к соответствующему сырью.

Элемент 2.

Фонд оплаты труда и отчисления

Анализ заработной платы работников включает следующие аспекты:

- расчет заработной платы осуществляется с учетом утвержденной организационной структуры, штатного расписания и штатной расстановкой. При выявлении отклонений фактического распределения персонала от штатного расписания необходимо инициировать внесение необходимых изменений согласно установленным корпоративным процедурам утверждения;
- учет в составе себестоимости заработной платы производственного персонала (зарботная плата административно-производственного персонала не учитывается);
- учет индексации заработной платы (при ее наличии);

- корректность применения процентов отчислений в фонды с ФОТ и с учетом вида деятельности и предоставляемых льгот.

Элемент 3. Амортизация

В рамках проверки данного блока предлагается рассмотреть следующие вопросы:

- анализ использования основных средств в деятельности организации. В случае выявления невосстановленных основных средств — принятие решения о дальнейших действиях: консервация, списание, реализация, разукрупнение для использования отдельных элементов основных средств;
- контроль корректности применения амортизационной группы с учетом установленных сроков полезного использования. При отсутствии документации (например, технический паспорт, сертификат) или недостаточной информации в документах, позволяющих определить группу сроков полезного использования, организуется: запрос документов (информации) у организации-изготовителя, поиск аналогов основных средств в открытых источниках, проведение комиссионного определения сроков полезного использования с обязательным участием технических специалистов;

- анализ установленных сроков полезного использования с учетом финансовой модели организации (увеличение или уменьшение сроков полезного использования в пределах амортизационной группы для изменения сумм амортизационных отчислений в составе себестоимости);

- проверка наличия законсервированного основного средства с соответствующей приостановкой начисления амортизации;

- корректность учета сумм списания убытка от обесценения основных средств на основании результатов теста на обесценение.

Последовательно проводя проверку каждого показателя, внутренний аудит либо подтверждает достоверность данных проверяемого объекта, либо корректирует данные объекта. Результаты проверки представлены в *таблице*.

При использовании аналогичного алгоритма проверке подлежат иные виды деятельности компании (например, монтажные работы, разработка проектных решений).

Следующим шагом проверки производственного предприятия является анализ корректности распределения общепроизводственных расходов. При наличии выручки от нескольких видов деятель-

Таблица / Table

Сравнительный анализ финансовых показателей / Comparative assessment of financial results

№ п/п	Показатель	Данные показателей за период, тыс. руб.		Отклонение	
		По первичным расчетам	По расчетам внутреннего аудита	в тыс. руб.	в %
1.	Выручка	500 000,00	500 000,00	0,00	0
2.	Себестоимость	331 000,00	238 000,00	-93 000,00	-28
2.1.	Сырье и материалы, включая технологические потери и транспортно-заготовительные расходы	194 000,00	124 000,00	-70 000,00	-36
2.1.1.	• сырье и материалы	170 000,00	120 000,00	-50 000,00	-29
2.1.2.	• технологические потери	7 000,00	4 000,00	-3 000,00	-43
2.1.3.	• транспортно-заготовительные расходы	17 000,00	0	-17 000,00	-100
2.2.	Фонд оплаты труда, включая отчисления	77 000,00	79 000,00	2 000,00	3
2.3.	Амортизация	60 000,00	35 000,00	-25 000,00	-42
3.	Валовая прибыль	169 000,00	262 000,00	93 000,00	55

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

ности, которые квалифицируются организацией в соответствии с учетной политикой как основные, эти расходы должны распределяться на другие виды деятельности с учетом специфики каждого вида деятельности.

Также целесообразно оценить обеспеченность предприятия техническим персоналом с учетом утвержденных планов производства продукции. Необходимо проверить:

- трудоемкость производственных процессов;
- хронометражные наблюдения за персоналом, участвующим в производстве продукции;
- план производства с учетом всех видов деятельности и продукции на основе проведенных расчетов и замеров;
- численность персонала исходя из объема запланированного производства.

Дополнительно необходимо проанализировать распределение работников по направлениям и участкам работы во избежание нарушения баланса трудозатрат работников на разных направлениях деятельности.

В зависимости от вида выполняемой работы требуется проверить наличие допусков и разрешений, включая документы, подтверждающие прохождение обучения и квалификацию; наличие необходимых лицензий и разрешений на осуществляемую деятельность; участие в саморегулируемых организациях; соответствие фактических видов деятельности кодам, заявленным в уставе компании и внесенным в Единый государственный реестр юридических лиц.

Компании, осуществляющие производственную деятельность, располагают существенными основными фондами (здания, сооружения, помещения, станки, оборудование, земельные участки). В связи с этим необходимо провести физическую (визуальную) проверку эффективности использования данных активов, например:

- изучение схемы размещения оборудования для оптимизации процесса производства и минимизации трудозатрат, а также соблюдения требований законодательства в области охраны труда;
- поиск свободных площадей с целью организации дополнительных участков производства, размещения вспомогательного оборудования или использования для складирования;
- анализ системы складского хранения (внутреннее и наружное размещение, распределение по размеру, применение многоярусного распре-

деления запасов и (или) готовой продукции на стеллажах).

Помимо имеющихся основных фондов целесообразно проанализировать запланированные инвестиционные мероприятия, такие, например, как приобретение или оформление аренды на новые земельные участки, строительство здания (сооружения), закупка станка.

В части ремонтной деятельности необходимо проанализировать:

- обеспеченность запланированных ремонтов зарезервированными источниками финансирования, предусмотренными в бюджете компании;
- наличие и корректность обосновывающих документов по видам работ и (или) статьям затрат (техническое обслуживание, ремонт, поставка вспомогательных расходных материалов);
- своевременность и полноту составления актов дефектации на ремонтные работы производственных объектов, зданий и сооружений.

ВЫВОДЫ

С учетом изложенного очевидным становится необходимость включения внутреннего аудита в технологические процессы общества в целях поиска резерва для развития, обеспечения оптимизации процессов и эффективного использования имеющихся ресурсов.

Опыт проведения проверок по вопросам корпоративного одобрения и согласования заключаемых сделок, таможенного оформления импортных и (или) экспортных поставок, финансирования деятельности за счет привлеченных средств по договорам займа или кредита и другое позволит упредить повторение или возникновение ранее отмеченных нарушений в рамках локальных нормативных актов и законодательных документов.

Соответственно, внутренний аудит должен постоянно расширять свою компетенцию и получать новые знания и умения. В зависимости от деятельности предприятия и реализуемых задач, проектов внутренний аудитор должен стремиться также обладать компетенциями строителя, технолога, сметчика, инженера и других специалистов.

Предпочтительным базовым образованием для внутреннего аудитора являются бухгалтерский учет, экономика и финансы, так как все операции, производимые на предприятии, отражаются в бухгалтерском учете, в результате чего формируется финансовый результат. Последующее получение

знаний и умений зависит как от самого внутреннего аудитора, так и от запросов руководства. При этом согласно принципам внутреннего аудита в подразделение целесообразно включать и более узких специалистов в области строительства, земельных отношений или информационных технологий.

Вместе с тем в интересах предприятия и самого подразделения внутреннего аудита необходимо расширять квалификацию действующего штата внутренних аудиторов. Эффект от такого подхода помимо практических плюсов (расширение спектра рассматриваемых вопросов, повышение мотива-

ции внутренних аудиторов при изучении новых направлений) содержит и экономическую выгоду (экономия затрат на набор новых сотрудников узкой специализации и их обучение общим аспектам функционирования внутреннего аудита).

Таким образом, изменение формата использования внутреннего аудита, а именно вовлечение внутренних аудиторов в реализацию стратегических проектов компании, с учетом своевременной и соответствующей их подготовки, содержит потенциальный экономический эффект для деятельности компаний.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Желтухин В. Трансформация службы внутреннего аудита в новых условиях. *Акционерное общество*. 2022;4:40–43.
2. Кабанов А., Нужина Д. Позиционирование внутреннего аудита: как добиться заинтересованности. Опыт Госкорпорации «Росатом». *Внутренний аудитор*. 2024;2(26):117–123.
3. Кабанов А.В., Пименов Д.М., Демина Т.Ю., Савушкина И.С. Подходы к реализации стратегического аудита: опыт Госкорпорации «Росатом». *Учет. Анализ. Аудит*. 2023;2(20):6–18.
4. Локтев А., Кабанов А., Нужина Д. Будущее профессии «внутренний аудитор». Видение Госкорпорации «Росатом». *Внутренний аудитор*. 2024;4(28):117–122.
5. Фролова-Иванова Е. Сессия по внутреннему аудиту на Международном форуме «Всемирный день качества в России». *Внутренний аудитор*. 2024,4(28):41–55.
6. Али-Аскяри С.А. Методика риск-ориентированного аудита. Монография. Новосибирск: СибУПК; 2020. 192 с.
7. Патенкова В.Ю. Контроль за деятельностью акционерного общества: правовое регулирование. Монография. М.: Юстицинформ; 2023. 180 с.
8. Сафонова М.Ф., Макаренко С.А. Развитие системы контроля в условиях цифровизации. Монография. Краснодар: КубГАУ; 2022. 88 с.
9. Варданян С.А. Организационно-методическое обеспечение внутреннего аудита агрохолдингов. Монография. Волгоград: Волгоградский государственный аграрный университет; 2021. 196 с.
10. Ряховская А.Н., Мельник М.В. Роль и организация внутреннего контроля за экономической устойчивостью хозяйствующих субъектов. *Учет. Анализ. Аудит*. 2024;11(5):69–78. DOI: 10.26794/2408–9303–2024–11–5–69–78
11. Ветрова И.Ф., Мельник М.В. Тенденции совершенствования систем внутреннего контроля в корпоративных структурах. *Учет и статистика*. 2024;21(3):106–127. DOI: 10.54220/1994–0874.2024.40.42.010
12. Маккаева Р.С.-А., Ибрагимов П.А., Агавердиев Ф.Н. Роль и значение внутреннего аудита в системе управления организацией. *Индустриальная экономика*. 2022;3(2):157–164. DOI: 10.47576/2712–7559_2022_3_2_157
13. Богатая И.Н., Евстафьева Е.М. Роль аудита и консалтинга в обеспечении устойчивого развития России. *Учет и статистика*. 2023;3(20):76–84.
14. Захаров И.В., Глазкова Г.В. Внутренний аудит в условиях Индустриализации 4.0. *Аудитор*. 2022;8(2):10–13. DOI: 10.12737/1998–0701–2022–8–2–10–13
15. Чемерский А. Строительные аудиты. Стоит ли так глубоко копать? *Внутренний аудитор*. 2024;3(27):111–118.

REFERENCES

1. Zheltukhin V. Transformation of the Internal Audit service in new conditions. *Aktsionernoe obshchestvo*. 2022;4:40–43. (In Russ.)
2. Kabanov A., Nuzhina D. Positioning of internal audit: How to achieve interest. The experience of the ROSATOM State Corporation. *Vnutrennii auditor*. 2024;2(26):117–123. (In Russ.)

3. Kabanov A. V., Pimenov D. M., Demina T. Yu., Savushkina I. S. Approaches to the implementation of strategic audit: The experience of Rosatom State Corporation. *Accounting. Analysis. Audit.* 2023;2(20):6–18. (In Russ.)
4. Loktev A., Kabanov A., Nuzhina D. The future of the profession “internal auditor”. The vision of the ROSATOM State Corporation. *Vnutrennii auditor.* 2024;4(28):117–122. (In Russ.)
5. Frolova-Ivanova E. Internal audit session at the International Forum “World Quality Day in Russia”. *Vnutrennii auditor.* 2024;4(28):41–55. (In Russ.)
6. Ali-Askari S. A. Methodology of risk-based audit. Monograph. Novosibirsk: SibUPK; 2020. 192 p. (In Russ.)
7. Patenkova V. Yu. Control over the activities of a joint-stock company: Legal regulation. Monograph. Moscow: Yustitsinform; 2023. 180 p. (In Russ.)
8. Safonova M. F., Makarenko S. A. Development of the control system in the context of digitalization. Monograph. Krasnodar: KubGAU; 2022. 88 p. (In Russ.)
9. Vardanyan S. A. Organizational and methodological support of internal audit of agricultural holdings. Monograph. Volgograd: Volgograd State Agrarian University; 2021. 196 p. (In Russ.)
10. Ryakhovskaya A. N., Melnik M. V. The role and forming of internal control over the economic stability of business entities. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit.* 2024;5(11):69–78. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2024–11–5–69–78
11. Vetrova I. F., Melnik M. V. Trends in improving internal control systems in corporate structures. *Uchet i statistika = Accounting and statistics.* 2024;21(3):106–127. (In Russ.). DOI: 10.54220/1994–0874.2024.40.42.010
12. Makkaeva R. S.-A., Ibragimova P. A., Agaverdiev F. N. The role and importance of internal audit in the organization's management system. *Industrial'naya ehkonomika = Industrial economy.* 2022;3(2):157–164. (In Russ.). DOI: 10.47576/2712–7559_2022_3_2_157
13. Bogataya I. N., Evstafieva E. M. The role of audit and consulting in ensuring sustainable development of the Russian economy. *Uchet i statistika = Accounting and statistics.* 2023;20(3):76–84. (In Russ.). DOI: 10.54220/7607.2023.94.16.009
14. Zakharov I. V., Glazkova G. V. Internal Audit in the Context of Industry 4.0. *Auditor.* 2022;8(2):10–13. (In Russ.). DOI: 10.12737/1998–0701–2022–8–2–10–13
15. Chemersky A. Construction audits. Is it worth digging so deep? *Vnutrennii auditor.* 2024;3(27):111–118. (In Russ.)

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Юрий Андреевич Линовицкий — начальник управления внутреннего аудита ООО «Газпром энергохолдинг», Санкт-Петербург, Российская Федерация

Yuri A. Linovitsky — Head of the Internal Audit Department, Gazprom Energoholding LLC, Saint Petersburg, Russian Federation
ylinovitskiy@yandex.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.
Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 15.02.2025; после рецензирования 22.03.2025; принята к публикации 20.06.2025.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 15.02.2025; revised on 22.03.2025 and accepted for publication on 20.06.2025.
The author read and approved the final version of the manuscript.