

УДК 657

С.А. ДАНИЛКОВА, канд. экон. наук, доцент
DipIFPM (UK)
Полесский государственный университет,
г. Пинск, Республика Беларусь

Статья поступила 13 апреля 2018г.

МЕСТО И РОЛЬ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В СИСТЕМЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ИННОВАЦИОННОГО КЛАСТЕРА

В статье рассмотрены вопросы организации внутреннего аудита, его место и роль в системе внутреннего контроля организаций инновационного кластера, определена двойственная природа внутреннего аудита как формы аудита, с одной стороны, с другой – формы внутреннего контроля.

Ключевые слова: *внутренний аудит, система внутреннего контроля, форма аудита, форма контроля, эффективность.*

Введение. В Республике Беларусь разработана и действует Государственная программа инновационного развития страны, направленная на достижение приоритетов социально-экономического развития Республики Беларусь на 2016–2020 годы в области эффективных инвестиций и ускоренного развития инновационных секторов экономики. Данный документ обеспечивает реализацию важнейших направлений государственной инновационной политики. Стратегия инновационного развития республики, предусмотренная Государственной программой, заключается в синтезе внедрения технологий, относящихся к V и VI технологическим укладам, и индустриально-инновационного развития традиционных секторов экономики. При этом в одних секторах предстоит реализация стратегии лидерства на основе собственных разработок и инноваций, а в других – «догоняющее» развитие при активном заимствовании передовых зарубежных технологий и институтов [1]. В рамках реализации данной программы предусмотрено создание инновационных кластеров. Соответственно возникла потребность в определении экономической сущности кластера, классификации его видов.

Целью статьи является изучение сущности кластерной модели, определение содержания инновационного кластера, в связи с этим решить вопрос о месте и роли внутреннего аудита в системе внутреннего контроля субъектов кластера.

Результаты и их обсуждение. Согласно мнению американского ученого М. Портера,

кластер – это сконцентрированные по географическому признаку группы взаимосвязанных компаний, специализированных поставщиков услуг, фирм в соответствующих отраслях, а также связанных с их деятельностью организаций (например, университетов, агентств по стандартизации, торговых объединений) в определенных областях, конкурирующих, но вместе с тем и ведущих совместную работу [2]. В Концепции формирования и развития инновационно-промышленных кластеров в Республике Беларусь, утвержденной постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 16.01.2014г., № 27 кластер – это совокупность территориально локализованных юридических лиц, а также индивидуальных предпринимателей, взаимодействующих между собой на договорной основе и участвующих в процессе создания добавленной стоимости [3]. Следовательно, в классическом подходе к содержанию данного понятия указано, что в кластерном объединении участвуют не только производственные организации, но и учебные заведения как научные центры инноваций. Иначе говоря, кластер – это объединение по территориальному признаку производственных, учебных и научных организаций, деятельность которых направлена на разработку и производство инновационной и наукоемкой продукции. Вместе с тем, в постановлении № 27 указано на наличие инновационно-промышленного кластера как кластера, участники которого обеспечивают и осуществляют инновационную деятельность, направленную на разра-

ботку и производство инновационной и высокотехнологичной (наукоемкой) продукции. Таким образом, выделение в вышеуказанной Концепции инновационно–промышленного кластера как одного из видов кластеров представляется, по мнению автора, не совсем корректным, так как его содержание тождественно дефиниции кластера. В экономической литературе ряд ученых выделяют инновационные кластеры. По мнению автора, инновационный кластер представляет союз взаимозависимых субъектов (коммерческих организаций, учебных учреждений, научных центров), деятельность которых направлена на развитие инновационного потенциала региона.

Классификацию видов кластеров необходимо рассматривать исходя из территориального нахождения (город, область, район и т.д.), отраслевой принадлежности (аграрный, информационно–технологический и т.д.).

Совокупность интеллектуального и финансового капитала актуализирует проблему эффективности функционирования субъектов кластерной модели. Данную проблему призван решить внутренний аудит. В законодательстве Республики Беларусь зачастую происходит отождествление понятий внутренний аудит и внутренний контроль. Так, в ст. 59 закона Республики Беларусь «О хозяйственных обществах» указано, что для осуществления внутреннего контроля финансовой и хозяйственной деятельности общее собрание участников хозяйственного общества избирает ревизора или ревизионную комиссию в случае, если избрание такой комиссии предусмотрено настоящим Законом и (или) уставом хозяйственного общества. К компетенции ревизионной комиссии (ревизора) хозяйственного общества относится проведение ревизий по всем или нескольким направлениям его деятельности либо проверка по одному или нескольким взаимосвязанным направлениям или за определенный период этой деятельности, осуществляемой хозяйственным обществом, его филиалами и представительствами [4]. Таким образом, внутренний контроль реализует избранная ревизионная комиссия, то есть внутренний контроль проводится эпизодически лицами, чья квалификация и профессиональный уровень не позволит защитить интересы собственника. Далее ст. 61 вышеуказанного нормативного акта устанавливает, что для проведения постоянного внутреннего контроля финансовой и хозяйственной деятель-

ности хозяйственного общества (внутреннего аудита) в соответствии с его уставом может быть создана контрольно–ревизионная служба, порядок работы которой устанавливается соответствующим локальным нормативным правовым актом хозяйственного общества, утвержденным общим собранием его участников. Следовательно, внутренний контроль (он же внутренний аудит) реализует созданная контрольно–ревизионная служба, что свидетельствует об отождествлении внутреннего контроля и внутреннего аудита и требует определения содержания данных понятий, их места и роли.

Банковский кодекс Республики Беларусь определяет, что банк обязан организовать внутренний контроль, обеспечивающий надлежащий уровень надежности, соответствующий характеру и объемам осуществляемых банковских операций. Головная организация банковской группы и (или) банковского холдинга обязана организовать систему внутреннего контроля за рисками на консолидированной основе [5]. Здесь законодатель требует наличие внутреннего контроля, но не определяет его содержание. Вместе с тем, в нормативных актах, регулирующих банковскую деятельность, указаны функциональные рамки внутреннего контроля – обеспечение надлежащего уровня надежности.

Устав Национального банка Республики Беларусь устанавливает, что внутренний контроль финансовой и хозяйственной деятельности в Национальном банке осуществляется службой внутреннего аудита, которая проводит аудит деятельности его структурных подразделений и организаций не реже одного раза в два года [6].

Следовательно, согласно изложенных нормативных правовых актов, можно сделать вывод о том, что отождествлены понятия внутреннего аудита и внутреннего контроля. Данное обстоятельство обусловлено тем, что отсутствует научное обоснование значения, места и роли внутреннего аудита в системе контроля организации.

С позиции внешнего аудитора, согласно национальному правилу аудиторской деятельности, утвержденному постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 07.02.2001г., № 9 (с изм. и доп.), под внутренним аудитом понимается организованная в интересах собственников и регламентированная внутренними документами аудируемого лица система контроля за соблюдением установленного порядка ведения

бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля. Он может быть организован в форме внутренних аудиторов или групп внутренних аудиторов [7]. Таким образом, внешний аудитор понимает внутренний аудит как систему контроля, созданную в рамках субъекта хозяйствования и интересах собственников.

Согласно национальному правилу аудиторской деятельности, утвержденному постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.12.2008г., № 203 (с изм. и доп.), под системой внутреннего контроля понимают совокупность методов управления, организационных мер, методик и процедур, принятых и осуществляемых собственниками, руководством и другими работниками аудируемого лица, для обеспечения: эффективности, результативности и соответствия законодательству совершаемых хозяйственных операций; сохранности активов; выявления, исправления и предотвращения искажений информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и на уровне предпосылок ее подготовки; достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица [8].

Обзор нормативных правовых актов Республики Беларусь показал, что, с одной стороны, внутренний аудит выступает частью системы внутреннего контроля, а с другой – внутренний аудит является частью аудита. Согласно Международным основам профессиональной практики внутренних аудиторов, внутренний аудит является деятельностью по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленной на совершенствование работы организации. Внутренний аудит помогает организации достичь поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления.

Согласно системе COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) внутренний контроль – это процесс, осуществляемый высшим органом организации, определяющим его политику, его управленческим персоналом высшего уровня и всеми другими сотрудниками, в достаточной и оправданной мере обеспечивающий достижение предприятием следующих целей:

✓ целесообразности и финансовой эффективности деятельности;

✓ достоверности финансовой отчетности;

✓ соблюдения применимого законодательства и требований регулирующих органов [10].

Исходя из вышеприведенных определений, можно сопоставить и выявить различия между внутренним аудитом и внутренним контролем. Во-первых, внутренний аудитор является независимым лицом, так как непосредственно не подчиняется руководству организации, не зависит от него, освобожден от условностей и оценивает эффективность управленческого персонала. Служба внутреннего аудита функционально подчиняется Аудиторскому комитету или Совету директоров, а административно – генеральному директору. Во-вторых, беспристрастно осуществляет деятельность, и результаты своей работы отражает в отчете. В-третьих, предоставляет гарантии, что деятельность организации соответствует выбранной собственниками стратегии, помогает организации достичь поставленных целей, консультирует персонал, чтобы он действовал в рамках принятой стратегии, минимизации рисков и повышения эффективности контроля и управления.

Внутренний контроль в организации подразделяется на институциональный, который осуществляют структурные подразделения и службы по отдельным направлениям, и функциональный контроль, который реализуют сотрудники в рамках должностных обязанностей. Подразделения, служба внутреннего контроля, отдел технического контроля, охраны выполняют контрольные функции путем проверки работы иных сотрудников, деятельности своего подразделения, а начальники данных структурных единиц еще контролируют своих подчиненных на предмет выполнения ими принятых правил, регламентов. Сотрудники организации в рамках должностных обязанностей также выполняют контрольные функции, например кассир, принимая наличные денежные средства, должен убедиться в их платежеспособности и подлинности, осуществить правильность расчетов с клиентами и т.д. Следовательно, структурные подразделения и сотрудники, осуществляющие внутренний контроль функционально и административно подчиняются генеральному директору, так как он отвечает за создание и обеспечение функционирования системы внутреннего контроля.

В связи с тем, что собственники организации не в состоянии оценить результативность действий наемного персонала, в том числе высшего руководства (трастовое управление, многочисленные филиалы, географическая удаленность дочерних компаний, многоотраслевая деятельность и др.), цель внутреннего аудита заключается в обеспечении эффективности функционирования всех видов деятельности на всех ступенях управления, а также в защите имущественных интересов организации и ее собственников, в то время как целью внутреннего контроля организации является обеспечение соблюдения всеми сотрудниками должностных обязанностей в соответствии с миссией субъекта.

Объектами внутреннего аудита является вся деятельность субъекта, минимизация рисков. Объектами внутреннего контроля выступают конкретные виды профессиональной деятельности в рамках должностных инструкций, то есть отдел кадров не контролирует качество выпускаемой готовой продукции, объемы ее реализации. Созданная система внутреннего контроля субъекта разрабатывает методическое обеспечение внутреннего контроля, координирует деятельность подразделений по его организации и проведению. Внутренний аудит оценивает степень зрелости, эффективности системы внутреннего контроля, разрабатывает рекомендации по устранению и недопущению выявленных нарушений [9].

Следовательно, со стороны собственников организации внутренний аудит выступает по отношению к системе внутреннего контроля как форма аудита, так как независим от руко-

водства организации и оценивает эффективность деятельности персонала (институциональный и функциональный контроль). Со стороны внешнего аудита внутренний аудит рассматривается как форма внутреннего контроля, созданная в рамках субъекта, обеспечивающая сохранность активов, подчиненная ему. Место внутреннего аудита в системе внутреннего контроля организации представлено на рисунке.

Выводы. Формирование инновационных кластеров способствует развитию региона, объединяет коммерческие организации и научные учреждения с целью создания и продвижения конкурентоспособного продукта. Наряду с этим возрастает проблема эффективного функционирования субъектов инновационного кластера, решить которую призван внутренний аудит. Однако неоднозначность подходов к роли и месту внутреннего аудита в нормативных правовых актах Республики Беларусь обусловило актуальность изучения данной темы. По результатам проведенного исследования автор считает, что внутренний аудит имеет двойственную природу: с одной стороны, он выступает как форма аудита, которой присущи ряд требований, принципов, выполнение которых носит обязательный характер, а с другой – внутренний аудит является формой внутреннего контроля. Обоснование двойственного характера внутреннего аудита устраняет существующие противоречия и отождествления его с внутренним контролем.

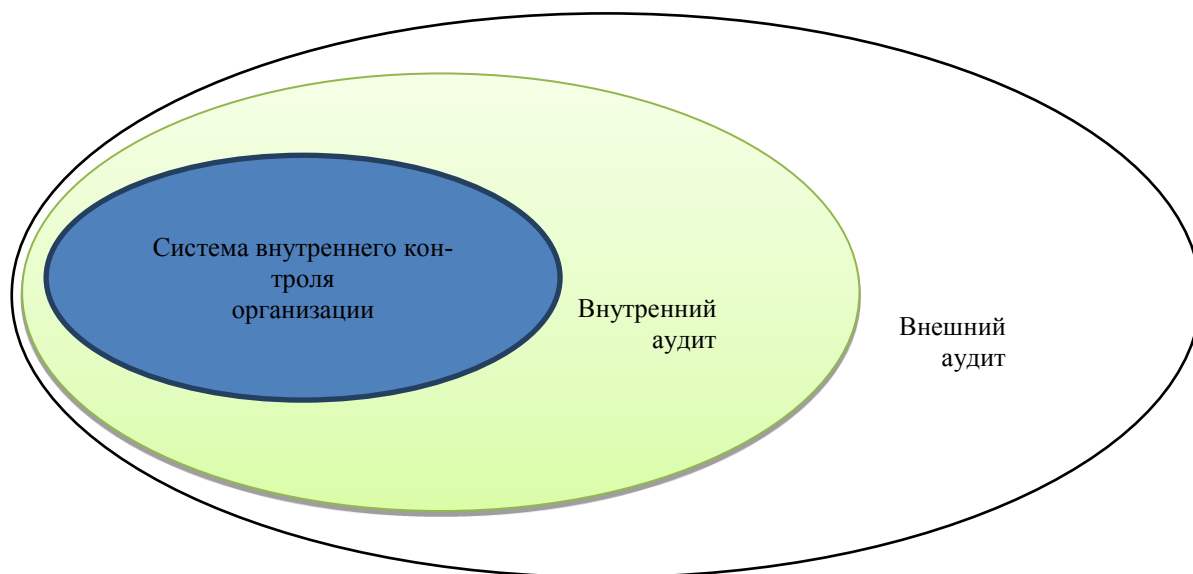


Рисунок – Место внутреннего аудита в системе внутреннего контроля

Список литературы

1. Государственная программа инновационного развития страны, направленная на достижение приоритетов социально-экономического развития Республики Беларусь на 2016–2020 годы: Указ Президента Республики Беларусь от 31.01.2017г., №31 (с изм. и доп.) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.
2. Michael E. Porter on Competition. — М.: «Вильямс», 2006. — 608 с.
3. Концепция формирования и развития инновационно-промышленных кластеров в Республике Беларусь: постановление Совета Министров Республики Беларусь от 16.01.2014г., № 27 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.
4. О хозяйственных обществах: Закон Республики Беларусь от 09.12.1992г., № 2020–ХП (с изм. и доп.) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.
5. Банковский кодекс Республики Беларусь от 25 октября 2000г. № 441–3 (с изм. и доп.) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.
6. Об утверждении устава Национального банка Республики Беларусь: Указ Президента Республики Беларусь от 13.06.2001г., № 320 (с изм. и доп.) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.
7. Национальное правило аудиторской деятельности «Использование результатов работы внутреннего аудита»: постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 07.02.2001г., № 9 (с изм. и доп.) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.
8. Национальное правило аудиторской деятельности «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности», утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.12.2008г., № 203 (с изм. и доп.) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.
9. Данилкова, С.А. Внутренний аудит как бизнес-инструмент эффективного функционирования субъекта хозяйствования / С.А. Данилкова // Бухгалтерский учет и анализ. – 2018. – № 4. – С. 23–27.

DANILKOVA Svetlana

**THE PLACE AND ROLE OF INTERNAL AUDIT IN
THE INTERNAL CONTROL SYSTEM INNOVATION CLUSTER**

According to the state program of innovative development of the economy of the Republic of Belarus the article the questions of the organization of internal audit, its place and role in the system of internal control of organizations of the innovation cluster, the dual nature of internal audit as a form of audit, on the one hand, and forms of internal control, on the other hand.

Keywords: *internal audit, internal control system, audit form, control form, efficiency.*

Received 13 April 2018