

## ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ОСОБЕННОСТИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

© 2012 Е.А. Норкина

Тюменский государственный университет

E-mail: center\_audita@mail.ru

Рассматривается организация внутреннего контроля в строительных холдингах, его функциональные особенности и взаимосвязь с другими подразделениями, осуществляющими контрольные функции. Особое место отведено внутреннему аудиту, дана его отличительная характеристика от других служб.

*Ключевые слова:* контроль, система внутреннего контроля, внутренний аудит, функции, взаимосвязь.

В ряде российских строительных организаций используется структурно-функциональная форма службы внутреннего контроля. Эта форма контроля предусматривает разработку специалистами совместно с внешними аудиторами или консультантами комплекса нормативных документов, регламентирующих порядок взаимодействия его структурных единиц и руководителей в части проведения контроля, оформления его результатов, а также подготовки рекомендаций по устранению выявленных недостатков, и осуществление последующего контроля над их устранением. Недостаток этой формы в том, что, как показывает практика, она недостаточно эффективна на стадии формирования планов проверок и последующего контроля над устранением выявленных недостатков.

Весьма перспективным, как показывает практика, является сочетание службы внутреннего аудита со структурно-функциональной формой внутреннего контроля, позволяющее экономить затраты при обеспечении достаточно высокой степени эффективности контроля: небольшая служба внутреннего аудита играет роль разработчика, организатора и методолога контрольной работы, проводимой в основном силами внутренних контролеров.

Известно, что высокоорганизованная структура службы внутреннего контроля (СВК) довольно сложна. Нередко появляются опасения, что на практике ее создание может привести к дублированию функций, размыванию ответственности, увеличению численности аппарата управления. Для российского бизнеса характерны несколько форм организационного построения СВК. В крупных корпорациях и холдингах службы СВК подчиняются либо непосредственно генерально-

му директору, либо его заместителю по безопасности. В средних компаниях, как правило, имеющих одного или двух учредителей и управляемых наемными топ-менеджерами, СВК подотчетны председателю совета директоров. При этом они созданы либо в виде структурных подразделений компании, либо в виде специализированных организаций. При организации СВК важно правильно выстроить взаимодействие службы экономической безопасности (СЭБ) и функциональных служб. Ошибочное распределение функций между ними или неверное построение регламентов взаимодействия может обратить потенциального союзника в скрытого противника. В этой связи рассмотрим основные зоны пересечения профессиональных интересов различных подразделений.

В состав СЭБ могут входить несколько служб (здесь все зависит от масштаба и профиля деятельности компании). В первую очередь это информационно-аналитическое подразделение, главная задача которого - постоянный сбор и анализ оперативной и аналитической информации о деятельности самой компании и о намерениях ее конкурентов. В состав СЭБ могут также входить подразделение по работе с региональной сетью и служба информационной безопасности. Финансово-экономическая служба (ФЭС) - главный инструмент регулирования и контроля финансового результата бизнеса. Ее правильная организация позволяет добиться существенного роста прибыли без серьезных дополнительных вложений и технологических инноваций. Поскольку ФЭС - это своего рода финансовый "мозг" организации, она формирует систему планирования и сбора отчетной информации, определяет методологию, аналитику и состав форм планирова-

ния и отчетности. Безусловно, в ее работе должны учитываться потребности СЭБ. Более того, часть сведений ФЭС может получать от СЭБ, возложив на нее обязанности по сбору данных. В последнем приведенном выше примере такой информацией могла быть отчетность о структуре и сроках погашения просроченной дебиторской задолженности.

Следует отметить, что на практике служба персонала занимается проверкой достоверности анкетных и профессиональных данных соискателей на отдельные кадровые позиции. Работа данной службы вызывает наименьшее количество вопросов, поскольку кадровые технологии в нашей стране в недалеком прошлом были отлажены до совершенства. Взаимодействие с юридической службой в вопросах обеспечения СВК чаще всего касается двух аспектов - разработки и контроля исполнения Положения о договорной работе (совершении сделок) и мониторинга сделок с акциями компании. Положение о договорной работе - основной внутренний регламентирующий документ компании, определяющий порядок и условия совершения сделок, полномочия менеджеров по заключению договоров, их типовые формы, порядок согласования условий и некоторые другие моменты.

На структуру службы внутреннего контроля оказывают влияние все изменения в организационных структурах управления строительным холдингом. В зависимости от того, каким образом сформированы и действуют управленческие связи между службами управления и исполнителями, а также между самими функциональными службами, различают несколько типов управленческих структур: линейную, функциональную, смешанную, матричную и т.д.

Каждая из структур имеет определенные достоинства и недостатки, но, несмотря на это, ни одна из них не носит универсального характера и не может быть единственно возможной во всех случаях. Поэтому общим требованием к разработке соответствующей структуры управления предприятием является принцип системного построения организации, обеспечивающий комплексность управления всеми сторонами производственно-хозяйственной и социально-экономической деятельности предприятия.

Контрольные функции, в пределах полномочий, могут возлагаться на различные внутренние подразделения управленческой структуры компа-

нии. За выполнением контрольных функций каждого из подразделений наблюдает главный контролер или специально формируемая для этой цели служба внутреннего контроля и внутреннего аудита. В зависимости от характера выполняемых функций во внутреннем контроле различают: административный контроль, осуществляемый менеджерами разных уровней; бухгалтерский контроль над законностью проводимых операций и их учетным оформлением, проводимый главным бухгалтером и службой бухгалтерии; финансовый контроль за образованием и расходованием денежных средств в соответствии с их назначением.

Для того чтобы системы управления в целом и системы внутреннего контроля и внутреннего аудита в частности работали достаточно эффективно, необходим качественный уровень формализации деятельности компании. Причем данный фактор оказывает все более значительное влияние с увеличением компании и усложнением ее организационной структуры. Если рассматривать мелкую, стремительно развивающуюся компанию, то фундаментом ее успеха, как правило, является управленческий потенциал руководителей (собственников), определяющих объем и направление работ для каждого специалиста в зависимости от текущих потребностей компании. В таких компаниях финансовая служба часто берет на себя всю договорную работу, бухгалтерия - кадровую работу, а сотрудники демонстрируют внутреннюю готовность выполнять любые поручения руководства. Регламентирующие деятельность документы (положения, регламенты, инструкции) при этом практически отсутствуют. Генеральный менеджер контролирует все основные направления деятельности компании.

В сложных дивизиональных структурах и структурах филиального типа ситуация качественно иная. По причине существенно большего количества решаемых задач возможности генерального менеджера и менеджеров управляющего звена по регулированию и контролю деятельности специалистов компании ограничены. В таких компаниях создание качественных систем внутреннего контроля без осуществления повсеместной формализации деятельности невозможно.

Часто бывает, что документ, описывающий структуру, утвержден, однако степень детализа-

ции информации в нем недостаточна. Это является серьезным препятствием для эффективного распределения функций между структурными подразделениями. Если организационная структура утверждена лишь на уровне дирекций, где предполагается наличие департаментов, управлений, отделов, то в реальных условиях документы, принимаемые по такой схеме, будут отражать в некоторой степени субъективную позицию функциональных директоров, не сбалансированную с интересами других подразделений и компании в целом. Это наверняка спровоцирует такие проблемы, как дублирование и пропуски в выполнении службами определенных функций, невозможность возложения ответственности за результат работы на конкретных лиц.

В структуре конкретной строительной организации внутренний аудит, как правило, представляет собой одно из функциональных подразделений организации. Служба внутреннего аудита ответственна за оценку эффективности системы внутреннего контроля и управления рисками, выстроенной менеджментом организации, и за информирование о результатах акционеров. Для эффективной работы системы контроля в организации необходимо разграничивать компетенцию входящих в систему внутреннего контроля подразделений, непосредственно осуществляющих разработку, утверждение, применение процедур контроля и оценивающих систему внутреннего контроля. В утвержденных регламентах и положениях для каждого контролирующего подразделения организации (субъекта контроля) должны быть обозначены области полномочий, ответственность, порядок взаимодействия с другими контрольными подразделениями, перечень, периодичность и порядок осуществления процедур контроля. Основываясь на предложенном подходе к разграничению компетенций субъектов внутреннего контроля, а также его успешной апробации на реальном предприятии, А.М. Головач предлагает организовывать в рамках построения системы внутреннего контроля следующие контрольные подразделения<sup>1</sup>:

- службу внутреннего контроля и управления рисками (основная цель деятельности: активная разработка процедур контроля, поддержание и мониторинг их эффективности);

- отдел финансового контроля финансовой службы (основная цель деятельности: контроль достоверности финансовой отчетности, своевре-

менности документооборота по сделкам и исполнения бюджета компании);

- институт бюджетных контролеров функциональных подразделений (основная цель деятельности: контроль бюджета и организация финансового документооборота функционального подразделения (центра ответственности));

- служба внутреннего аудита (основная цель деятельности: независимая оценка системы внутреннего контроля).

Внедрение и мониторинг системы внутреннего контроля всей организации в такой системе контроля осуществляется специально выделенными подразделениями: службой внутреннего контроля и управления рисками, находящейся в прямом подчинении генерального директора, и отделом финансового контроля, находящегося в прямом подчинении финансового директора, и матричном - руководителем службы по управлению рисками. Достижение же целей внутреннего контроля подразделениями компании (центрами ответственности) будет осуществляться при поддержке матричной структуры внутреннего контроля - Института бюджетных контролеров (с прямым подчинением бюджетных контролеров подразделениям функциональным руководителям и матричным - финансовому директору).

По данным исследуемых строительных холдингов, из специально созданных контрольных служб, без учета служб экономической безопасности и бухгалтерий, и если опираться только на названия, в виде контрольно-ревизионных управлений (отделов) функционируют - 40 %, служб внутреннего аудита - 35 %, служб финансового контроля - 15 % и самых разнообразных названий (служб финансового мониторинга, контрольных бюро, экспертно-аналитических бюро, контрольных департаментов и т.д.) - 30 %.

Функции указанных служб во многом дублируют друг друга. Так, контрольно-ревизионные отделы имеются и там, где существуют службы внутреннего аудита и службы финансового контроля. А службы экономической безопасности работают вообще на 90 % предприятий, независимо, есть или нет других контрольных служб. Встречаются организации, в которых под службами экономической безопасности объединены все структуры, в том числе и контрольно-ревизионные управления, и службы внутреннего аудита.

Контрольно-ревизионные управления входят в службы внутреннего аудита и другие конт-

рольные подразделения. Аналогично контрольно-ревизионные управления часто являются подразделением службы внутреннего аудита или службы финансового контроля. Как тенденцию можно выделить увеличение числа контрольно-ревизионных управлений и служб внутреннего аудита.

Обратимся к функциям. Имеется ряд классических различий в полномочиях служб: контрольно-ревизионного управления (КРУ), службы внутреннего аудита (СВА), службы финансового контроля (СФК), службы экономической безопасности (СЭБ) (см. таблицу).

#### Функции подразделений внутреннего контроля

Показатели	КРУ	СВА	СФК	СЭБ
Формы контроля по времени осуществления:				
предварительный	+	+	+	+
текущий	+	+	+	+
последующий	+	+	+	+
Функции:				
сохранность активов	+	+	+	+
расследование мошенничества	+	+	+	+
консультирование	-	+	+	-
разработка систем внутреннего контроля и управления рисками	-	-	+	+
оценка систем внутреннего контроля и управления рисками	+	+	-	+
Методы работы:				
проведение контрольных мероприятий	+	+	+	+
использование всех способов и методов документального и фактического контроля	+	+	+	+
защита от враждебных поглощений	-	-	-	+

Данные различия довольно условны, и в основном функции зависят от решаемых задач и внутреннего регламента таких служб. В представленной таблице есть отличия от общепринятого мнения, в первую очередь в формах и функциях контроля. Дело в том, что любые службы внутреннего контроля, как бы они ни назывались в конечном итоге, призваны обеспечить в целом сохранность активов и повысить конкурентоспособность бизнеса.

И если собственник или руководитель поручает контрольно-ревизионному управлению заняться предварительным контролем в виде экспертизы проектов договоров, а другим службам провести ревизию, то, безусловно, и те и другие будут это выполнять. И хотя теоретически считается, что контрольно-ревизионные управления должны заниматься только последующим контролем, для многих это выгодно. Например, система премирования некоторых контрольных служб учитывает количество выявляемого и предотвращаемого ущерба. Сумма премий при хорошей работе порой не усту-

пает самой заработной плате. Такая система усиливает заинтересованность сотрудников и повышает эффективность самого контроля. Результаты исследований показали, что система премирования внедрена лишь на 10 % контрольных служб.

Менеджеры и акционеры должны быть заинтересованы в том, чтобы система управления и система контроля в строительном холдинге функционировали эффективно.

По мнению А. Сониной, «успешность выполнения этой задачи зависит в значительной степени от двух факторов:

1) обладает ли менеджер информацией, необходимой для принятия правильных управленческих решений;

2) существует ли эффективная система контроля выполнения принятых решений»<sup>22</sup>.

Сами менеджеры, для которых управление бизнесом является частью повседневной работы, не всегда способны объективно оценить ситуацию. Даже если менеджер считает, что эффективно контролирует все процессы, у него, как правило, нет времени и специфических навыков для сбора и структурирования соответствующей информации. Внутренний контроль, по сути своей работы, обладает информацией по всем аспектам деятельности компании и инструментарием для обобщения и анализа данных, поэтому тесное взаимодействие его с внутренним аудитом повышает эффективность принятия решений менеджментом.

Представители собственника в значительной степени оказывают влияние на сотрудников орга-

низации в отношении необходимости контроля. Атрибутами (характерными особенностями), которые должны быть присущи представителям собственника, выступают:

- независимость от руководства;
- опыт и статус;
- масштабы их вовлечения в деятельность и надзор за ней;
- уместность (надлежащий характер) их действий;
- особенности информации, которую они получают;
- уровень сложности поднимаемых и обсуждаемых с руководством организации вопросов;
- взаимодействие с внутренними и внешними аудиторами.

Задача представителей собственника - предупредить или обнаруживать негативные действия руководителей организации. Ответственность представителей собственника устанавливается в регламентах деятельности и инструкциях или руководствах, составленных для представителей собственника. Одной из важных функций представителей собственника является надзор за эффективностью и работоспособностью системы внутреннего контроля организации, привлечение внимания и принятие необходимых мер в случае обнаружения серьезных недостатков этой системы.

Представители собственника входят в состав совета директоров, который определяет общую политику в отношении внутреннего контроля. Совет директоров ежегодно проводит собственный анализ и оценку надежности и эффективности системы внутреннего контроля, которые могут основываться на данных отчетов о состоянии внутреннего контроля, регулярно получаемых от исполнительного руководства компании, отчетов внутреннего и внешнего аудитов, на собственных наблюдениях совета директоров, информации из других источников. Эта оценка должна охватывать все аспекты внутреннего контроля, включая финансовый контроль, операционный контроль, комплаенс-контроль и систему управления рисками.

Рост числа предприятий, где службы внутреннего контроля подчиняются непосредственно собственникам, произошел за счет уменьшения подчиненности их руководителям предприятий и главным бухгалтерам. При этом самый высокий процент подчиненности непосредственно

собственникам, у служб внутреннего аудита - около 85 %. Это естественно, так как существование служб внутреннего аудита является обязательным для предприятий, выходящих на IPO, при их подчиненности совету директоров. Рынок IPO среди российских компаний растет, соответственно будет расти и такая подчиненность. Это, безусловно, положительная тенденция, которая со временем сделает институт внутреннего контроля в России более цивилизованным. Если говорить о подчиненности, следует остановиться на одной тенденции, которая сейчас наметилась. В последнее время многие контрольные службы выделяются в юридические лица или работают в составе управляющих компаний, которые напрямую контролируются собственниками. Характерно стремление акционеров вывести службы из подчинения руководителей, не являющихся собственниками, и перевести их на окупаемость. То есть прослеживается внедрение аутсорсинга даже в систему внутреннего контроля.

Организация любой формы собственности, действуя в условиях сложной и динамичной налоговой системы, стремится к гармоничной увязке результатов своей деятельности с общегосударственными интересами. Стабильное финансовое положение организаций во многом определяется величиной налоговых обязательств, полнотой и своевременностью их уплаты государству. Выполнение всех требований налогового законодательства позволяет организации избежать материальных и моральных потерь по причине привлечения к налоговой, административной или уголовной ответственности. Следовательно, возрастает роль контроля расчетов с бюджетом по налогам, что способствует увеличению и рациональному использованию финансовых ресурсов хозяйствующих субъектов.

В условиях значительного налогового бремени и ряда внешних неблагоприятных факторов, организации стремятся оптимизировать свои налоговые платежи, что нередко налоговые органы квалифицируют как уклонение от уплаты налогов. В связи с этим расчеты с бюджетом требуют постоянного контроля достоверности исчисления и полноты уплаты налогов, оценки применяемой в организации учетной политики для целей налогообложения и ее соблюдения. В условиях многообразия налогов и сложности исчисления налоговых баз контроль становится важным инструментом, обеспечивающим снижение налоговых

издержек. В крупных организациях функцию налогового контролера целесообразно отделить от функций бухгалтера. Функции службы внутреннего контроля определяются в зависимости от цели контроля, которая ориентирована на контроль полноты и реальности отраженных в учете доходов и расходов, законности начисляемых и уплачиваемых налогов.

В структуре налогов, уплачиваемых организациями, значительный объем занимают НДС и налог на прибыль<sup>3</sup>. Эти налоги имеют многочисленные нюансы в исчислении и вызывают большие проблемы у бухгалтеров. Организации смогут вести свою деятельность более эффективно, если бухгалтер будет получать ответы на свои вопросы у специалиста службы внутреннего контроля, хорошо знающего специфику деятельности и налогообложения организации, отраслевую специфику и особенности взаимоотношений с клиентами. Т.И. Кришталева определила модель концепции формирования системы внутреннего контроля, которая представлена на рисунке<sup>4</sup>.



**Рис. Модель формирования системы внутреннего контроля налогообложения деятельности строительного холдинга**

К основным задачам внутреннего контроля налогов целесообразно относить: определение фактического состояния налогообложения организации в данный момент времени; прогнозирование состояния и поведения налогообложения на будущее; заблаговременное определение причин отклонений начисленных и уплаченных налогов от заданных; обеспечение снижения налоговых рисков за счет полноты, законности и своевременности уплаты налогов.

Задача внутреннего контроля налогов заключается не только в определении полноты и своевременности уплаты налогов, но и в обеспечении снижения налогового бремени. Результаты исследований позволяют сделать вывод о необ-

ходимости включения в состав внутреннего контроля налогов налогового планирования и, прежде всего, деятельности, направленной на оптимизацию налоговых платежей. Налоговое планирование представляет собой интеграционный процесс, заключающийся в упорядочении хозяйственной деятельности в соответствии с действующим налоговым законодательством и стратегией развития организации<sup>5</sup>.

Практика свидетельствует, что в отдельных организациях в целях минимизации налоговых обязательств производятся формально безупречные, по существу, фиктивные операции. Налоговое планирование, являясь частью общей системы контроля, позволяет обеспечивать составление прогнозов налоговых обязательств хозяйствующего субъекта; предвидеть возможные последствия планируемых сделок; разрабатывать график соответствия исполнения налоговых обязательств и изменения финансовых ресурсов организации; прогнозировать и исследовать возможные причины резких отклонений от среднестатистических

показателей деятельности организации и налоговые последствия проводимой сделки.

Контроль над налогами представляет собой систему, включающую взаимосвязанные этапы единого цикла<sup>6</sup>:

- знание текущего налогового законодательства, его дальнейшего развития; понимание того, какие положительные или негативные стороны оно имеет для организации;
- соблюдение налогового законодательства: своевременная и четкая подготовка налоговых деклараций, отчетов, уведомлений и других документов, полная уплата всех причитающихся налоговых платежей;

- представление отчетности в налоговые органы: своевременное представление налоговых деклараций, отчетов, уведомлений и других документов, оказание помощи налоговым органам во время налоговых проверок;

- переговоры с налоговыми органами при нарушении налогового законодательства, снижении налогов и списании налоговой задолженности, представление интересов организации в судебных органах по делам о налоговых правонарушениях;

- налоговая оптимизация: планирование и управление хозяйственными операциями для выбора рациональной налоговой политики на перспективу.

Важным элементом контроля для хозяйствующих субъектов является составление бюджета налогов. Бюджет налогов используют для расчета финансовых показателей организации и определения влияния на них налогов, для формирования платежного календаря и для оптимизации налогов. Потери доходов хозяйствующих субъектов от штрафных санкций в основном связаны с пропущенными сроками, ошибочным отражением операций по доходам и расходам. Таким образом, контроль осуществляется лишь тогда, когда оставалось только констатировать наличие проблемы, а не предотвращать ее посредством прогнозирования. Для уменьшения потерь от штрафных санкций необходимо осуществлять контроль на более ранней стадии, до уплаты налогов, анализировать причины возникновения ошибок и их масштабы. Следовательно, деятельность службы внутреннего контроля должна быть сконцентрирована на устранении причин ошибок по исчислению и полноте уплаты налогов. «В этой связи очень важно уделять внимание изучению всех факторов, влияющих на налоговые отношения со стороны налоговых органов и со стороны налогоплательщиков»<sup>7</sup>. Справедливо Ф.Ф. Ханафеев акцентирует внимание на том, что проблем, связанных с потерями, штрафными санкциями из-за несвоевременной уплаты налогов или ошибок в их исчислении, может быть меньше, если своевременно обращаться в службы налогового аудита налоговых органов<sup>8</sup>. То есть появляется значимая внешняя связь службы внутреннего аудита предприятия с налоговыми органами по урегулированию налоговых споров. К.Р. Мухаметзянова отмечает, что важно рассматривать причины образования налоговой задолженности, поскольку количество налогоплательщиков, имеющих задолженность перед бюджетом, значительно. «Различия между ними предопределены прежде всего причинами возникновения задолженности, сроками ее существования, динамикой погашения, наличием соб-

ственных активов, которые могут быть использованы для урегулирования задолженности»<sup>9</sup>. Все перечисленные позиции должны являться предметом контроля в организациях, конкретные задачи контроля или внутреннего аудита необходимо распределять рационально между созданными контролирующими службами.

Существующие службы, на которые возложены функции внутреннего контроля, не обеспечивают выполнение этих функций. Как показала практика, в организациях подразделениями внутреннего контроля в течение года выявляется в среднем лишь 1-2 случая нарушения требований законодательства, в то время как проверками налоговых органов устанавливается значительно больше<sup>10</sup>. Нередки случаи, когда службы внутреннего контроля информируют руководство организаций о возникновении дополнительных потерь в результате нарушения установленных законодательных норм. Управленческая философия и стиль работы руководителей организации - отношение менеджеров к потерям из-за штрафных санкций, понимание ими роли внутреннего контроля в оптимизации налогов и потерь доходов организации, конкретные действия в отношении организации системы внутреннего контроля и ее совершенствования - являются основой для предотвращения потерь любой коммерческой организации.

<sup>1</sup> Головач А.М. Внутренний контроль, ориентированный на риск // Бухгалтерский учет. 2006. № 22. С. 16.

<sup>2</sup> Сонин А. Зачем компании внутренний аудит? // Управление компанией. 2004. № 10. С. 19-21.

<sup>3</sup> Воликовская И.О. Механизм распределения налоговых доходов на субфедеральном уровне в условиях бюджетного федерализма: автореф. дис. ... канд. экон. наук. Екатеринбург, 2008. С. 11.

<sup>4</sup> Кришталева Т.И. Концепция развития внутреннего и внешнего контроля расчетов с бюджетом и их информационного обеспечения: автореф. дис. ... д-ра экон. наук. М., 2009. С. 19.

<sup>5</sup> Гостева М. Налоговый контроль как часть системы внутреннего контроля предприятия // Финансовый директор. 2008. №3. С. 19.

<sup>6</sup> Кришталева Т.И. Указ. соч. С. 21.

<sup>7</sup> Сонин А. Указ. соч. С. 78.

<sup>8</sup> Ханафеев Ф.Ф. Развитие взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков // Инновационное развитие экономики. 2011. № 3. С. 76-78.

<sup>9</sup> Мухаметзянова К.Р. Способы классификации налогоплательщиков - должников и меры, принимаемые налоговыми органами для урегулирования задолженности // Экон. науки. 2011. № 3(76). С. 346.

<sup>10</sup> Там же. С. 48.