

## ТРЕБОВАНИЯ И ПРИНЦИПЫ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В ХОЛДИНГАХ

© 2012 А.В. Короткова

кандидат экономических наук, доцент

Поволжский государственный технологический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: nkc.yola@gmail.com

Отражены результаты исследований по вопросам организации системы внутреннего аудита в холдингах. Рассмотрены основные принципы внутреннего аудита. Определены цель, задачи и функции системы внутреннего аудита холдинга.

*Ключевые слова:* аудит, внутренний аудит, холдинг, принципы, функции, задачи, стандарты аудита.

В результате глобальных процессов в экономике появились новые организационные формы бизнеса, такие как холдинги финансово-промышленные группы, концерны, кластеры и др. Укрупнение бизнеса сопряжено с необходимостью усиления контрольной деятельности, осуществляемой с целью устойчивого развития всех структурных единиц и головной организации.

Наиболее эффективной формой контроля холдинга является внутренний аудит, который можно рассматривать как организованную материнской или управляющей компанией в интересах участников холдинга и регламентированную его внутренними документами систему контро-

ля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля.

К институциональным единицам внутреннего аудита относятся назначаемые собственниками экономического субъекта ревизоры, ревизионные комиссии, внутренние аудиторы или группы внутренних аудиторов, деятельность которых подчинена формальным и неформальным правилам поведения при проведении аудита.

Эффективность деятельности службы внутреннего аудита определяется критериями, указанными в п. 14 правила 29 “Рассмотрение работы внутреннего аудита” Постановления Правительства

*Таблица 1*

**Характеристика критериев эффективности деятельности службы внутреннего аудита**

| Критерий   | Содержание   |
|--|--|
| 1. Конкретный статус службы внутреннего аудита в структуре аудируемого лица и влияние этого статуса на способность такой службы быть объективной | В идеальной ситуации служба внутреннего аудита отчитывается перед высшим руководством аудируемого лица и освобождена от другой управленческой подотчетности. На практике чаще всего служба внутреннего контроля подотчетна президенту, генеральному или финансовому директору и лишь в редких случаях - совету директоров  |
| 2. Объем функций, т.е. характер и объем поручений, выполняемых службой внутреннего аудита  | Обязанность по составлению плана-графика проверок, определению состава проверяющих, подготовке аудиторского заключения, отчетов, в том числе и о проделанной работе, по составлению методических материалов, проведению разъяснительных семинаров возлагается на руководителя службы внутреннего контроля. Конкретный перечень обязанностей, статус, структура службы и другие особенности устанавливаются самостоятельно разработанным положением о службе внутреннего аудита организаций |
| 3. Профессиональная компетентность   | Внутренние аудиторы должны иметь соответствующее образование, навыки и опыт. Если служба внутреннего аудита включает в себя множество подразделений, то в ней, как правило, имеются экономисты, юристы, бухгалтеры, если обусловлено спецификой деятельности организации - эксперты и специалисты в различных областях: оценщики, инженеры, геологи, логисты, программисты и т.д.  |
| 4. Должная профессиональная добросовестность   | Проверяется, надлежащим ли образом внутренний аудит планируется, контролируется и оформляется документально, наличие адекватных аудиторских пособий, рабочих программ и рабочих документов   |

ства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 “Об утверждении Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности”. Характеристика критериев эффективности деятельности службы внутреннего аудита представлена в табл. 1.

Несмотря на значимость, вопросы формирования системы внутреннего аудита в холдинге малоизучены, а его профессиональные, законодательные и институциональные аспекты не урегулированы. Следует отметить отсутствие методических разработок по внутреннему аудиту, что обязывает каждый хозяйствующий субъект самостоятельно разрабатывать структуру, функции, задачи служб внутреннего аудита.

Выделим факторы, препятствующие развитию внутреннего аудита:

- отсутствие единства в подходах к определению термина “внутренний аудит”;
- понятийная неопределенность деятельности внутренних аудиторов в процедурном плане;
- отсутствие нормативных документов по регулированию деятельности внутренних аудиторов;
- недостаточный уровень профессионализма аудиторских кадров;
- отсутствие необходимых теоретических разработок в области методологии и организации внутреннего аудита применительно к российским условиям;
- непонимание менеджерами сути внутреннего аудита в современных условиях.

Подходы к определению понятия “внутренний аудит” характеризуются отсутствием единства, они содержатся в работах В.Д. Андреева, Э.М. Багаудиновой, Х.Ш. Муллахметова, В.В. Бурцева, Ю.Н. Воропаева, В.П. Савчук, Р.А. Алборова и др.

Дословно термин “внутренний аудит” - Internal Audit – в переводе с английского означает внутреннюю проверку счетов, ревизию. По нашему мнению, внутренний аудит холдинга - это один из элементов внутреннего контроля, представленный самостоятельной функцией корпоративного управления, направленной на повышение эффективности развития бизнеса.

Организация внутреннего аудита должна производиться с учетом принципов организации холдинга:

1) *принцип целостности* холдинга - его содержание составляют положения, определяющие функционирование холдинговой структуры как единого целого;

2) *принцип централизма* – положения, образующие данный принцип, определяют отношения между головной компанией холдинга и другими, зависимыми участниками;

3) *принцип равенства* хозяйственных обществ - участников холдинга - этот принцип определяет взаимоотношения между участниками холдинга по горизонтали.

Соблюдение данных принципов позволяет наделить внутренних аудиторов необходимыми средствами аудита:

- определение цели, задач и функций внутреннего аудита;
- обозначение роли и места службы внутреннего аудита в организационной структуре холдинга, в системе управления холдингом;
- формирование организационной структуры службы внутреннего аудита.
- определение требований к деятельности внутреннего аудита;
- разработка и формирование стандартов внутреннего аудита.

В практической деятельности служба внутреннего аудита холдинга обычно является структурным подразделением материнской (управляющей) компании. Наиболее часто применяемая на практике организационная схема управления головной организации холдинга представлена на рис. 1.

Главным требованием функционирования системы внутреннего аудита является ее эффективность, которая может быть достигнута при соблюдении принципов эффективности. “Принципы рассматриваются как исходные, определяющие идеи, положения, установки, которые составляют нравственную и организационную основу развития и функционирования деятельности в конкретной сфере...”<sup>1</sup>. Основные принципы и требования эффективности организации и функционирования подробно раскрыты в работе В.В. Бурцева “Внутренний аудит компании: вопросы организации и управления”<sup>2</sup>.

Характеристика общепринятых принципов и требований эффективности организации и функционирования внутреннего аудита холдинга представлены в табл. 2.

Все перечисленные выше принципы взаимосвязаны и применимы к внутреннему аудиту холдинга, порядок их сочетания зависит от конкретных обстоятельств.

Общепринятые требования к организации системы внутреннего аудита хотя и не являются

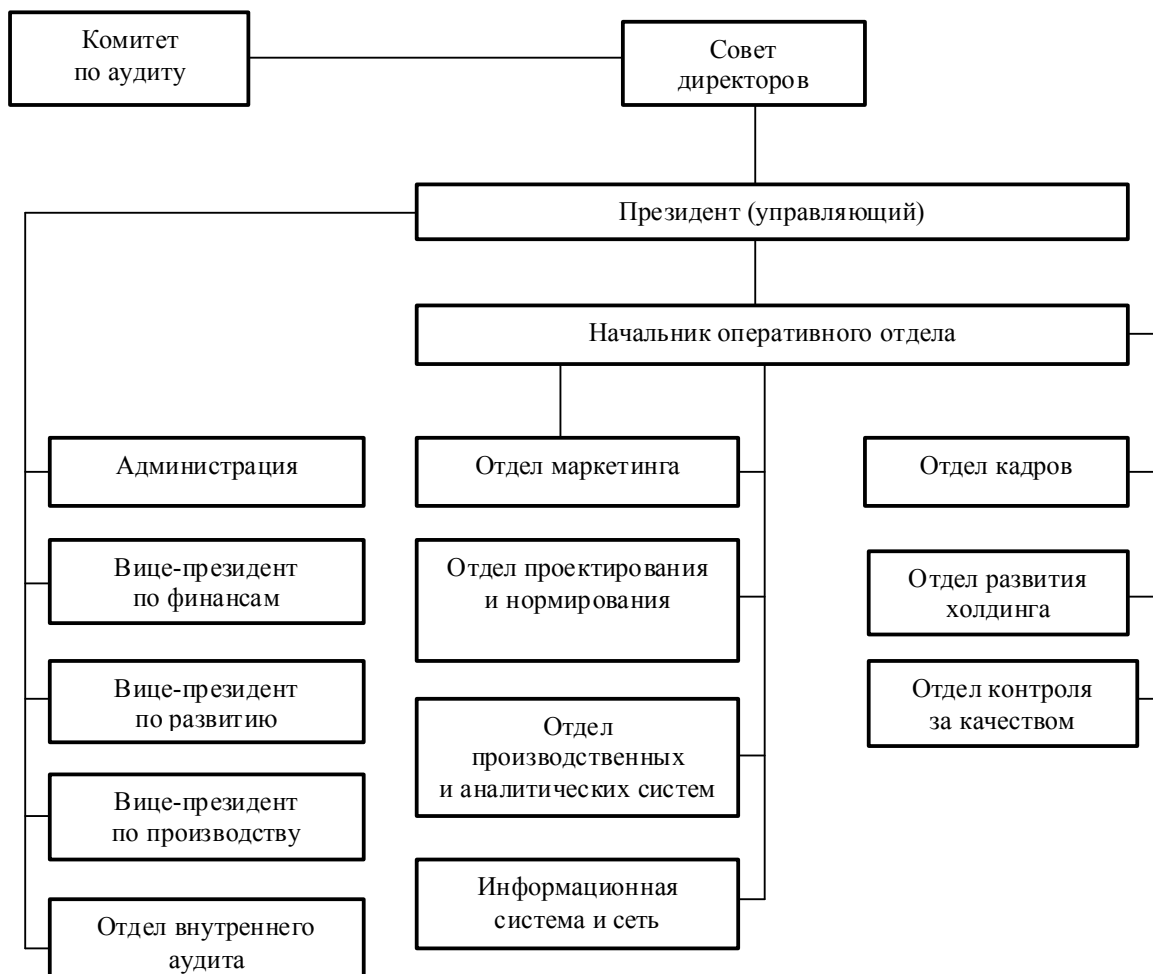


Рис. 1. Организационная схема управления головной организации холдинга

Таблица 2

**Характеристика общепринятых принципов и требований эффективности организации и функционирования внутреннего аудита холдинга**

| Принцип                                 | Характеристика принципов   |
|---|--|
| 1                                       | 2  |
| Ответственности                         | Каждый внутренний аудитор (как субъект внутреннего контроля), работающий в организации, за ненадлежащее выполнение контрольных функции должен нести экономическую, административную и дисциплинарную ответственность. Ответственность должна быть формально установлена за выполнение каждой контрольной функции, ясно очерченной и формально закрепленной за конкретным субъектом. В противном случае субъект не будет в должной мере осуществлять контроль                   |
| Сбалансированности                      | Неразрывно связанный с предыдущим, означает: аудитору нельзя предписывать контрольные функции, не обеспеченные средствами для их выполнения; не должно быть средств, не связанных с той или иной функцией. При определении обязанностей субъекта контроля должен быть предписан соответствующий объем прав и возможностей и наоборот   |
| Своевременного сообщения об отклонениях | Информация об отклонениях должна быть представлена лицам, уполномоченным принимать решения по соответствующим отклонениям, в максимально короткие сроки. Если сообщение запаздывает, нежелательные последствия отклонений усугубляются; объект переходит уже в другое состояние (действие), что лишает смысла сам проведенный контроль. При предварительном контроле несвоевременное сообщение о возможности возникновения отклонений также лишает смысла проведенный контроль |

Окончание табл. 2

| 1  | 2  |
|--|--|
| Соответствия контролирующей и контролируемой системы | Степень сложности системы внутреннего аудита должна соответствовать степени сложности подконтрольной системы. Успешно справиться с разнообразием в подконтрольной системе может только такое контролирующее устройство, которое само достаточно разнообразно. Необходимо, чтобы адекватность достигалась в главном, чтобы звенья системы внутреннего контроля могли гибко настраиваться на изменения соответствующих звеньев системы объектов внутреннего аудита компании  |
| Комплексности  | Объекты различного типа должны быть охвачены адекватным внутренним аудитом; нельзя добиться общей эффективности, сосредоточив аудит только относительно узкого круга объектов  |
| Разделения обязанностей                              | Функции между служащими распределяются таким образом, чтобы за одним человеком не были закреплены одновременно следующие функции: санкционирование операций с определенными активами, регистрация данных операций, обеспечение сохранности данных активов, осуществление их инвентаризаций. Во избежание злоупотреблений и для эффективности аудита эти функции должны быть распределены между несколькими лицами  |
| Разрешения и одобрения                               | Должно быть обеспечено формальное разрешение и одобрение всех финансово-хозяйственных операций ответственными официальными лицами в пределах их полномочий. Формальное разрешение - это формальное решение либо относительно общего типа хозяйственных операций, либо относительно какой-либо конкретной операции. Формальное одобрение - это конкретный случай использования общего разрешения, выданного администрацией. Без наличия формально установленных процедур санкционирования невозможно считать систему внутреннего контроля организации эффективной |

принципами, но все же обуславливают эффективное функционирование его системы и применимы к внутреннему аудиту холдинга:

1. *Требование ущемления интересов.* Необходимо создавать специальные условия, при которых любые отклонения ставят руководителей центров ответственности, дочерних компаний в невыгодное положение и побуждают их к устранению причин отклонений. Необходимость таких условий обуславливается возможностью появления отклонений, в которых определенные руководители или коллектив заинтересованы.

2. *Недопущение концентрации прав первичного контроля в руках одного лица.* Сосредоточение первичного контроля в одних руках может привести к недостоверному учету в интересах данного лица.

3. *Требование заинтересованности администрации.* Функционирование системы внутреннего аудита не может быть эффективным без честности, должной заинтересованности и участия должностных лиц управления.

4. *Требование приемлемости (пригодности) методологии внутреннего контроля.* Ставящиеся перед центрами ответственности контрольные цели и задачи должны быть рациональными. Необходимо целесообразное распределение контрольных функций. Программы внутреннего ауди-

та и применяемые методы должны быть целесообразными.

5. *Требование непрерывности развития и совершенствования.* Система внутреннего аудита должна быть способна на решение новых задач, возникающих в результате изменения внутренних и внешних условий функционирования холдинга.

6. *Требование приоритетности.* Приоритетный контроль стратегических значений, даже если эта область не поддается измерению по принципу «затраты-эффект».

7. *Исключение ненужных этапов шагов процедур в проведении контроля.* Контроль необходимо организовать рационально, так как это часто связано с дополнительными затратами труда и средств.

8. *Требование единичной ответственности.* Каждая отдельная контрольная функция должна быть закреплена только за одним центром ответственности. Недопустимо закрепление отдельной функции за двумя или несколькими центрами ответственности, это вызывает безответственность. Но закрепление нескольких контрольных функций за одним центром ответственности вполне допустимо.

9. *Требование потенциального функционального замещения.* Временное выбытие отдельных субъектов внутреннего контроля не должно пре-

рывать контрольные процедуры. Для этого каждый внутренний аудитор должен уметь выполнять контрольную работу вышестоящего, нижестоящего и одного-двух работников своего уровня во избежание потери адекватной связи с объектом контроля за время их выбытия. Данный принцип распространяется и на центры ответственности.

10. *Требование регламентации.* Эффективность функционирования системы внутреннего аудита во многом зависит от регламентов внутреннего аудита холдинга.

стникам холдинга, объективность, лояльность, ответственность, конфиденциальность.

Эффективность функционирования системы внутреннего аудита во многом зависит от организационной структуры холдинга, соответствия ее принципам, поставленным целям и задачам. Предполагаемая организационная структура службы внутреннего аудита холдинга представлена на рис. 2.

Данная организационная структура позволяет проводить все виды аудита: операционный (уп-



Рис. 2. Организационная структура службы внутреннего аудита холдинга

Вышеуказанные принципы и требования к системе внутреннего аудита способствуют ее эффективному функционированию. Однако эффективное функционирование системы внутреннего аудита холдинга невозможно без соблюдения этических норм и профессиональных стандартов.

Внутренние документы должны разрабатываться с учетом Кодекса этики, Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, особенностей организации и ведения бизнеса холдинговыми структурами. По нашему мнению, в Кодекс этики аудиторов следует включить такие нормы, как: независимость по отношению к уча-

рительский) аудит, аудит на соответствие требованиям, аудит финансовой и налоговой отчетности - и реализовать такие возможности внутреннего аудита, как:

- осуществление независимого и объективного контроля деятельности холдинга;
- оценка рисков;
- оценка эффективности действующей системы ведения бизнеса;
- оценка соответствия деятельности холдинга поставленным целям;
- результативность и эффективность деятельности холдинга;

- корректность финансовой и налоговой отчетности и соответствие ее законам и предписаниям.

В настоящее время в отечественной экономической литературе и практической деятельности выделяют следующие функции внутреннего аудита:

- оценку системы внутреннего контроля;
- анализ и оценку эффективности системы управления организацией;
- анализ и оценку эффективности системы управления рисками;
- оценку соблюдения требований действующего законодательства, требований государственных контролирующих органов, соблюдения локальных нормативных документов организации;
- проведение служебных расследований по заданию собственников и исполнительного органа управления организации.

Исходя из результатов анализа выполняемых функций в практической деятельности холдингов и отечественной экономической литературы, а также с учетом специфики деятельности материнской и дочерних компаний можно выделить следующие функции внутреннего аудита холдинга:

- оценку системы внутреннего контроля холдинга в целом и систем внутреннего контроля

материнской и дочерних компаний в части достоверной информации сохранности активов, капитализации прибыли, осуществления дивидендной политики, эффективности и результативности деятельности участников холдинга;

- анализ и оценку эффективности системы управления холдинга в целом и материнской и дочерних компаний по отдельности;
- анализ и оценку эффективности системы управления рисками холдинга в целом и в разрезе дочерних компаний;
- оценку эффективности осуществляемых холдингом хозяйственных операций;
- оценку соблюдения внутренних корпоративных правил и регламентов;
- оценку лояльности сотрудников холдинга.

Состав перечисленных функций и их содержание в каждом конкретном холдинге могут быть уточнены.

---

<sup>1</sup> Яруткина Н.А. Налоговый аудит в досудебном урегулировании налоговых споров: сущность и оценка эффективности // Экон. науки. 2011. № 3 (76). С. 399.

<sup>2</sup> См.: Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. М., 1998. С. 339-344.

*Поступила в редакцию 03.05.2012 г.*