

# ВНУТРЕННИЙ АУДИТ: ТЕКУЩЕЕ СОСТОЯНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

А.М. Сонин<sup>1</sup>

(142)

За последнее десятилетие внутренний аудит в российских компаниях проделал значительный путь в своем развитии, добился ощутимых успехов и признания в деловом сообществе. Поскольку профессия внутреннего аудитора является относительно молодой и развивающейся, внутренний аудит движется вперед методом проб и ошибок, осваивая новые методы и подходы, отказываясь от практик, не отвечающих требованиям сегодняшнего дня. В настоящее время перед внутренним аудитом стоят вопросы, от решения которых в значительной степени зависит его будущее. Необходимость перемен ощущалась давно, кризис лишь ускорил процесс обновления.

### 6.1. Внутренний аудит в мировой практике управления

В мировой практике управления внутренний аудит считается составной частью системы внутреннего контроля организации. Его необходимость для компаний

<sup>1</sup> Алексей Михайлович Сонин, председатель совета российского Института внутренних аудиторов, член совета директоров международного Института внутренних аудиторов (The Institute of Internal Auditors).

определяется прежде всего экономической целесообразностью, а также уровнем развития корпоративной культуры, в том числе такого ее компонента, как среда контроля.

В небольших компаниях, где руководители (которые часто являются одновременно и собственниками бизнеса, и управляющими) сами осуществляют контроль над всеми аспектами деятельности, потребности в функции внутреннего аудита, скорее всего, не будет.

С ростом размеров организации и повышением сложности процессов управления полномочия по осуществлению внутреннего контроля передаются отдельному подразделению (бухгалтерской службе, финансовому отделу и др.). Основными недостатками указанного подхода является то, что, во-первых, у данного подразделения имеются свои основные задачи и осуществление контрольной функции будет всегда являться для него вторичным, и, во-вторых, нарушается принцип независимости осуществления контроля.

При достижении компанией определенных размеров могут создаваться отдельные подразделения (служба внутреннего контроля, ревизионный отдел и др.), на которые возлагаются функции по осуществлению внутреннего контроля. В свою очередь, этому подходу присущи два основных недостатка. Во-первых, наделение отдельного контрольного подразделения полномочиями по осуществлению контроля может привести к тому, что исполнительное руководство компании перестанет уделять вопросам контроля должное внимание. Во-вторых, деятельность контрольного подразделения в значительной степени направлена на ретроспективу, то есть уже произошедшие события и их последствия для организации. В то время как риски, которые еще не реализовались, но которые могут оказать существенное негативное воздействие на деятельность компании, остаются не выявленными.

Дальнейший рост размеров и структурной разветвленности организации, повышение уровня рисков, связанных с изменениями внутренней и внешней среды, приводит к необходимости создания независимого подразделения, которое не осуществляет контроль как таковой, а оценивает, насколько действующая

(143)

система внутреннего контроля позволяет контролировать риски. Именно эту функцию и выполняют службы внутреннего аудита (СВА).

В современных организациях внутренний аудит играет роль обратной связи, которая делает систему контроля устойчивой и способствует адаптации как всего механизма внутреннего контроля, так и его отдельных элементов к изменяющимся условиям и характеру внутренней и внешней среды, адекватному реагированию и отражению данных изменений в методике и процедурах внутреннего контроля. При этом создание системы внутреннего контроля и ее поддержание на должном уровне является одной из важнейших задач менеджмента организации. Задача внутреннего аудита заключается в независимой оценке эффективности этой системы и выработке рекомендаций по ее совершенствованию. Поэтому если очевидна неэффективность внутреннего контроля, поле деятельности для внутреннего аудита сильно сужается. В этом случае первоочередной задачей для менеджмента является проектирование и внедрение системы внутреннего контроля, интегрированной в систему управления организацией.

Принятые в большинстве американских и европейских компаний концепции внутреннего контроля определяют, что ответственность за него возлагается на менеджмент в целом и на каждого сотрудника компании в частности в соответствии с делегированными полномочиями по осуществлению контроля. Практика создания отдельных подразделений, выполняющих задачи по построению и/или осуществлению внутреннего контроля, уходит в прошлое. При этом на службу внутреннего аудита возлагается задача проведения независимой оценки существующей системы контроля и выработки рекомендаций по ее совершенствованию.

Велика роль внутреннего аудита и в вопросе управления рисками. «Способность выявлять риски и управлять ими считается сегодня в мире бизнеса ключевым фактором успеха. Предпринимаемые в течение ряда лет усилия по интеграции мероприятий в области управления рисками и внедрения процедур контроля в рамках общей деятельности компаний позволяют службам внутреннего

(144)

аудита трансформировать свою роль, охватывая сферу управления рисками и приобретая более важное в стратегическом плане значение для организации»<sup>1</sup>. Выполнение этой роли реализуется через решение следующих задач:

- содействие менеджменту организации в выявлении и оценке рисков, а также выработке конкретных рекомендаций, позволяющих контролировать эти риски;

- содействие менеджменту в разработке и внедрении системы управления рисками организации; в рамках решения данной задачи внутренний аудит может инициировать создание системы управления рисками, организовывать обучение сотрудников компании методологии и концепциям риск-менеджмента;

- обеспечение эффективности функционирования процесса управления рисками посредством проведения мониторинга качества его применения<sup>2</sup>.

В практике иностранных компаний на службы внутреннего аудита не принято возлагать решение таких задач, как разработка методологии бухгалтерского, налогового и других видов учета, внедрение различного рода операционных процедур и регламентов, поскольку это может привести, во-первых, к неэффективному использованию потенциала внутреннего аудита, во-вторых, к конфликту интересов и риску снижения объективности при последующих проверках, проводимых службой внутреннего аудита.

Внутренний аудит считается важным элементом контроля в мировой практике корпоративного управления. Рекомендация о наличии внутреннего аудита в компании содержалась в одном из первых основополагающих документов по корпоративному управлению – Отчете комиссии Кэдбери по финансовым аспектам корпоративного управления (Report of the Cadbury Commission on the Financial Aspects of Corporate Governance – Cadbury Code). Роль и задачи внутреннего аудита рассматриваются в таких нормативных документах по корпоративному управлению как Объединенный кодекс (The Combined

(145)

1 Усиление роли внутреннего аудита. Международное исследование «Эрнст энд Янг» в области внутреннего аудита. М., 2008. С. 32.

2 Сонин А.М. Внутренний аудит: Современный подход. М.: Финансы и статистика, 2007. С. 19.

Code of Corporate Governance), рекомендации Международной финансовой корпорации (International Finance Corporation, IFC), Принципы корпоративного управления ОЭСР (OECD Principles of Corporate Governance).

Так, например, Объединенный кодекс требует, чтобы годовой отчет компании о соблюдении ею принципов корпоративного управления «в случае отсутствия функции внутреннего аудита в компании раскрывал причины этого»<sup>1</sup>. В документе также отмечается, что «необходимость наличия функции внутреннего аудита будет определяться специфическими особенностями компании, включая масштабы ее деятельности, сложность и разнообразие операций, количество сотрудников, а также соображениями выгод/затрат от деятельности внутреннего аудита. Высшее исполнительное руководство и совет директоров могут пожелать получать объективные гарантии и рекомендации в вопросах рисков и контроля. Должным образом организованная функция внутреннего аудита может предоставлять подобные гарантии и рекомендации»<sup>2</sup>.

В середине 2005 года ОЭСР опубликовала Принципы корпоративного управления для государственных предприятий, одним из положений которых является необходимость создания внутреннего аудита: «Подобно крупным частным акционерным компаниям, крупным государственным компаниям необходимо создать систему внутреннего аудита»<sup>3</sup>.

Следует также упомянуть документ Базельского комитета по банковскому надзору «Внутренний аудит в банках и взаимоотношения надзорных органов и аудиторов», который приводит основанные на лучшей мировой практике рекомендации по вопросам организации работы внутреннего аудита в банках.

В правилах листинга ведущих мировых фондовых бирж – Нью-Йоркской (NYSE) и Лондонской (LSE) – содержатся положения о наличии в компании функции

(146)

внутреннего аудита в качестве одного из условий включения ее акций в котировальные списки биржи.

Действительно, на сегодняшний день внутренний аудит рассматривается как важный компонент системы корпоративного управления, позволяющий совету директоров и его комитету по аудиту эффективно выполнять свои обязанности. Служба внутреннего аудита обеспечивает совету достаточную степень независимости от менеджмента при получении необходимой информации. В свою очередь, совет директоров и его комитет по аудиту способствуют обеспечению максимальной степени независимости службы внутреннего аудита от менеджмента компании. Очевидно, что эти вопросы взаимосвязаны, поскольку роль объективного источника информации для совета директоров внутренний аудит сможет выполнять лишь при создании соответствующих условий, позволяющих ему оставаться в достаточной степени независимым от исполнительного руководства, включая вопросы назначения на должность, вознаграждения, оценки работы руководителя и персонала службы внутреннего аудита.

Вместе с тем подчинение службы внутреннего аудита совету директоров или комитету по аудиту является рациональным решением не во всех случаях. Для того чтобы такая схема была эффективной, необходимо выполнение ряда условий: во-первых, совет директоров должен быть самостоятельным органом, а не номинальным проводником политики исполнительного руководства компании, во-вторых, необходимо, чтобы в состав совета входили действительно независимые директора, в-третьих, члены совета должны понимать роль внутреннего аудита в организации и сущность задач, которые могут быть решены с его помощью.

Анализ публикаций и практики осуществления внутреннего аудита показал, что в последние десятилетия он существенно эволюционировал. Его целевая функция изменилась с контрольно-ревизионной на контрольно-оценочную. Современный внутренний аудит не осуществляет функцию внутреннего контроля как таковую, а в качестве основной задачи обеспечивает объективную оценку надежности и эффективности различных систем

(147)

<sup>1</sup> The Combined Code of Corporate Governance, 2003. С. 24.

<sup>2</sup> Там же. С. 37.

<sup>3</sup> OECD Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises – ISBN 92-64-00942-6 – OECD 2005. С. 42.

организации (прежде всего, внутреннего контроля и управления рисками) и оптимизацию принимаемых управленческих решений.

## 6.2. ТЕНДЕНЦИИ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

«[...] В быстро меняющихся условиях ведения современного бизнеса существуют большая потребность во внутреннем аудите и большие возможности для внутреннего аудита. Важным является перенацеливание внутреннего аудита на наиболее значимые риски, которые могут определить успех или неудачу организации. Для этого от подразделений внутреннего аудита требуется лучшее понимание наиболее существенных рисков и их влияния на организацию [...]»<sup>1</sup>. Несмотря на очевидную актуальность, эта выдержка относится к одному из исследований, которое компания КПМГ провела вскоре после кризиса на фондовых рынках 1997–1998 годов. Последовавший за ним мировой экономический спад в итоге оказал благотворное воздействие на развитие внутреннего аудита. Прежде всего были критически переосмыслены существовавшие принципы и подходы, следствием чего в итоге стало появление серьезным образом обновленных Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита.

В начале XXI века рост интереса к внутреннему аудиту подстегнула череда корпоративных скандалов, связанных с фальсификациями финансовой отчетности крупнейшими международными компаниями. Их следствием стали возросшее внимание собственников к состоянию механизмов внутреннего контроля компаний и внесение соответствующих изменений в законодательство многих стран (в том числе принятие известного закона Сарбейнса–Оксли в 2002 году). В результате, с одной стороны, возросла потребность советов директоров и менеджмента компаний во внутреннем аудите как независимой функции оценки системы внутреннего

(148)

контроля. Но с другой стороны, деятельность внутреннего аудита во многих компаниях была сфокусирована на тестировании и документировании внутренних контролей (прежде всего в области составления финансовой отчетности), что представляло в высшей степени рутинную работу. Происходивший в тот момент процесс переориентации внутреннего аудита от традиционных циклических проверок систем внутреннего контроля к риск-ориентированным аудитам замедлился, а участие внутренних аудиторов в построении системы управления рисками и вовсе отошло на третий план.

В результате через несколько лет многие компании столкнулись с реализацией наиболее значимых рисков на фоне неэффективных систем/процессов управления рисками или отсутствия таковых. Могли внутренние аудиторы сделать больше, чтобы помочь своим компаниям не оказаться в нелегкой ситуации? Представляется, что могли. Для этого внутреннему аудиту необходимо было, во-первых, сфокусировать внимание на наиболее значимых по степени своего воздействия на организацию рисках, в том числе стратегических, а во-вторых, довести до понимания совета директоров и высшего исполнительного руководства то, что те не всегда готовы были воспринимать.

В этой связи встает важный вопрос об уровне воздействия внутреннего аудита на деятельность компании. Будет ли сфера внутреннего аудита ограничиваться оценкой рисков и системы внутреннего контроля в традиционных областях – операционной, финансовой и комплаенс – или же он выйдет на уровень оценки системы контроля в области принятия стратегических решений. Именно стратегические риски несут в себе наибольшие угрозы для компании, приводящие к значительным убыткам и банкротствам. Важно, чтобы советы директоров и топ-менеджмент компаний были готовы видеть внутренний аудит в этой роли.

Для налаживания эффективного взаимодействия советов директоров и внутренних аудиторов в вопросе управления рисками необходимо выполнение ряда предпосылок. Первое – включение в совет директоров независимых де факто директоров. Второе – желание совета

(149)

<sup>1</sup> Внутренний аудит: переоценка ценностей. КПМГ. 1999

использовать потенциал службы внутреннего аудита. Третье – члены совета директоров должны понимать, что риски первичны, в то время как контроль является ответом и инструментом реагирования на них. Именно поэтому внутренний аудит наряду со своей традиционной ролью в оценке надежности и эффективности системы внутреннего контроля может и должен играть более активную роль в вопросах управления рисками, в том числе стратегическими. Формы и способы такого участия могут быть самыми разнообразными и зависят от степени зрелости системы/процессов управления рисками в компании.

Прежде всего это традиционная оценка систем/процессов управления рисками. Традиционная в том смысле, что независимая оценка систем и процессов является основной функцией внутреннего аудита. Другое дело, что системы управления рисками построены в очень незначительном количестве организаций, а процессы управления рисками в большинстве случаев не формализованы. Поэтому в данном случае речь может идти об отсутствии объекта аудита как такового. В такой ситуации внутренний аудит может выступить в роли локомотива при построении/реорганизации системы/процессов управления рисками.

В области управления рисками не стоит забывать также о консультационном участии внутреннего аудита в режиме реального времени. Представляется, что его роль в этом отношении недооценивается как высшим руководством компаний, так и самими внутренними аудиторами. В качестве возможных механизмов можно предусмотреть участие внутреннего аудита в обсуждении соответствующих вопросов на заседаниях совета директоров, специальных комиссий и комитетов, проведение рабочих встреч с руководителями различного уровня.

Широко распространено мнение о том, что возникновению финансового кризиса в значительной степени способствовали неполноценные системы/процессы управления рисками или вовсе отсутствие таковых в компаниях. В вопросе управления рисками советы директоров имеют надежного помощника в лице внутреннего аудита, поэтому крайне важно, чтобы советы как можно на более ранней стадии определили и сформулировали

(150)

свои ожидания в отношении роли и задач внутреннего аудита в области риск-менеджмента. Не менее важно, чтобы внутренний аудит сам извлек и помог советам директоров и высшему исполнительному руководству извлечь уроки из событий последнего десятилетия, связанных с очевидными недостатками существующих подходов к управлению рисками.

Будущее внутреннего аудита в значительной степени зависит от его способности успешно пройти этап перемен, выбрать правильное направление своего развития и научиться приносить большую пользу, используя при этом меньшие ресурсы. Перед внутренним аудитом сегодня стоят три задачи.

*Первая.* Разбираться в специфике отрасли и понимать деятельность организации как в целом, так и на уровне отдельных бизнес-процессов. Для менеджмента и совета директоров важно, чтобы внутренний аудитор обладал не только профессиональными навыками и знаниями, но также знал специфические особенности бизнеса компании.

Внутренние аудиторы являются специалистами в вопросах выявления рисков и применения соответствующих механизмов контроля. Но эти знания и навыки должны применяться в контексте соответствующей бизнес-среды; они не могут эффективно использоваться в вакууме. Понимая бизнес и разбираясь в операционных аспектах деятельности компании, внутренний аудит сможет выработать действенные рекомендации, направленные на снижение рисков. Кроме того, разговаривая на языке бизнеса, внутреннему аудитору будет значительно проще стать услышанным и убедить менеджмент в обоснованности своих выводов и рекомендаций.

*Вторая задача.* Внутренние аудиторы должны занять более активную позицию в процессе управления рисками. Кроме риск-ориентированного планирования своей деятельности и оценки рисков в рамках выполнения аудиторских функций, внутренний аудит обязан регулярно предоставлять руководству организации свою оценку наиболее серьезных рисков. При этом в современных условиях делать оценку рисков один раз в год

(151)

уже недостаточно – требуется постоянный мониторинг изменений и вызываемых ими рисков.

Внутренний аудит может и должен выступить инициатором в деле создания системы управления рисками. Помимо очевидных плюсов для компании, это также позволит ему завоевать больший авторитет в глазах руководства. Принимая активное участие в области управления рисками, внутренний аудит, безусловно, не должен подменять менеджмент компании. «По мнению высшего руководства, подразделения внутреннего аудита должны уделять больше внимания вопросам управления рисками. Несмотря на то что построение системы управления рисками и их мониторинг являются задачами менеджмента компаний, высшее руководство явно испытывает необходимость в совершенствовании этих процессов и стремится использовать навыки и знания, которыми обладают сотрудники служб внутреннего аудита, для улучшения указанных процессов»<sup>1</sup>.

*Третья задача.* Внутренний аудит должен выходить на уровень оценки качества управления стратегическими рисками. Речь идет не о выработке стратегии и участии в управлении стратегическими рисками. Роль внутреннего аудита заключается в оценке процесса выявления указанных рисков. Безусловно, изучение и обсуждение с высшим руководством компании вопросов, имеющих отношение к стратегическим рискам и принятию стратегических решений, является в высшей степени ответственным шагом для любого руководителя службы внутреннего аудита.

К расширению сферы деятельности внутреннего аудита и выходу за традиционные рамки операционных, финансовых и комплаенс-рисков на уровень стратегических рисков должны быть готовы не только внутренние аудиторы, но и руководство организаций. Стратегические риски относятся к той области, в которой советы директоров и топ-менеджмент не всегда видят и понимают роль, которую мог бы играть внутренний аудит. В этом вопросе необходима более активная разъяснительная работа со стороны служб внутреннего аудита.

<sup>1</sup> Исследование текущего состояния и тенденций развития внутреннего аудита в России. Институт внутренних аудиторов при поддержке компании «Эрнст энд Янг». М., 2009. С. 5.

### 6.3. ОСОБЕННОСТИ ТЕКУЩЕГО ЭТАПА РАЗВИТИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА в России

На протяжении последних лет в российских компаниях наблюдался устойчивый рост практического интереса к внутреннему аудиту. Советы директоров и высшее исполнительное руководство компаний начинают воспринимать его как самостоятельное звено корпоративного механизма, вносящее существенный вклад в развитие бизнеса. Наряду с традиционными задачами по оценке системы внутреннего контроля, перед внутренним аудитом ставятся новые задачи, прежде всего в области повышения эффективности бизнес-процессов и построения системы управления рисками.

Сегодня службы внутреннего аудита существуют в большинстве крупных и многих средних компаниях. При этом в ряде крупнейших компаний внутренний аудит уже достиг уровня, соответствующего лучшим мировым практикам.

#### **Вставка 1. Внутренний аудит в компании ТНК-ВР**

*В компании ТНК-ВР функция внутреннего аудита существует с момента основания компании в 2003 году. Его роль, миссия и цели определены в уставе внутреннего аудита, который утвержден комитетом по аудиту совета директоров.*

*Целью внутреннего аудита компании ТНК-ВР является предоставление акционерам, высшему руководству и менеджменту независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на повышение стоимости и совершенствование деятельности компании. Внутренний аудит помогает компании в достижении поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, внутреннего контроля и корпоративного управления.*

*Для обеспечения принципа независимости главный аудитор функционально подотчетен комитету по аудиту совета директоров, а административно – исполнительному директору ТНК-ВР. Отчет внутреннего аудита*

(152)

(153)

является обязательным пунктом повестки дня каждого заседания комитета по аудиту. В течение года председатель и члены комитета по аудиту проводят с главным аудитором не менее пяти продолжительных встреч. Комитет по аудиту одобряет назначение и увольнение главного аудитора, согласовывает годовой план работы, а также все его изменения, участвует в оценке деятельности внутреннего аудита по итогам работы за год.

В настоящее время годовое планирование деятельности и текущее планирование аудитов осуществляется на основе риск-ориентированного подхода. Основной задачей процесса является охват аудиторскими проверками такого числа существенных бизнес-процессов и рисков компании, чтобы внутренние аудиторы имели возможность выразить мнение и предоставить комитету по аудиту совета директоров разумные гарантии в отношении эффективности систем внутреннего контроля, управления рисками и корпоративного управления.

Все сотрудники Управления внутреннего аудита компании являются членами Института внутренних аудиторов. Они регулярно участвуют в международных и российских конференциях и семинарах, посвященных как внутреннему аудиту, так и функциональным областям, таким, как технологии нефтедобычи, закупки, управление инвестициями. Внутренние аудиторы компании обладают квалификациями CIA, ACCA, CISA, а также инженерными дипломами и сертификатами.

#### **Вставка 2. Внутренний аудит в компании СУЭК**

Служба внутреннего контроля и аудита в компании СУЭК существует более пяти лет. Она создавалась в соответствии со стандартами профессиональной деятельности международного Института внутренних аудиторов под контролем и при непосредственном участии совета директоров компании. В 2008 году первой из российских компаний внутренний аудит СУЭК прошел внешнюю оценку, по результатам которой был признан соответствующим стандартам профессиональной деятельности, а в ряде случаев – превосходящим их.

Внутренний аудит СУЭК проводит оценку и анализ всех существенных бизнес-процессов компании. Особое

(154)

внимание уделяется оценке эффективности контрольных процедур на уровне управленческого учета. Значительную часть рабочего времени внутренние аудиторы уделяют проведению консультаций сотрудников компании по ключевым проблемам обеспечения соответствия действующим нормам и законам. Традиционно один раз в год на каждом предприятии проводится семинар для менеджмента высшего и среднего звеньев с обзором результатов аудиторских проверок за год и обсуждением наиболее типичных недостатков, на котором также вырабатываются принципы взаимодействия в ходе проведения аудиторских проверок.

Процесс совершенствования внутреннего аудита включает обмен опытом с другими подразделениями крупных российских и зарубежных компаний, получение сотрудниками профессиональных квалификаций и сертификатов, выступления на тематических конференциях.

(155)

Анализ практики российских компаний показывает, что при организации внутреннего аудита в большинстве случаев используется один из трех подходов.

Первый подход – внутренний аудит рассматривается как ревизия, основными задачами которой являются проверка сохранности активов компании, целевого использования ресурсов и выполнения распоряжений руководящих органов. Несмотря на всю важность этих вопросов, данный подход существенно ограничивает роль внутреннего аудита, сводя ее во многих случаях к роли корпоративного полицейского, главной задачей которого является выявление ошибок и злоупотреблений. Следствием является то, что внутренний аудит фокусируется не на рисках и поиске возможностей по улучшению существующих систем и процессов, а на выявлении произошедших негативных событий и определении виновных лиц.

Второй подход – внутренний аудит рассматривается как аудит финансовый, который занимается подтверждением финансовой отчетности филиалов, дочерних компаний и организации в целом. Подобный подход сужает сферу воздействия внутреннего аудита на процессы, происходящие в компании, и приводит к недоиспользованию

его потенциала. Еще одним отрицательным следствием является дублирование работы внутреннего и внешнего аудиторов, что приводит к двойным затратам организации на проведение аудита.

И наконец, третий подход – внутренний аудит перерастает из функции, которая занимается отдельными аспектами контроля (сохранность активов, достоверность отчетности), в функцию, оценивающую всю систему внутреннего контроля в различных функциональных областях. При этом внутренний аудит фокусируется на рисках, то есть возможных неблагоприятных событиях и их влиянии на достижение целей компании.

Менеджмент российских компаний достаточно часто склонен рассматривать внутренний аудит как ресурс, решающий управленческие задачи по построению системы контроля. Как уже отмечалось, необходимо разделять задачи по построению и совершенствованию системы контроля и проверке эффективности ее функционирования. Выполнение обеих задач одним подразделением приводит к конфликту интересов и не может не сказаться на качестве внутреннего контроля. Кроме того, он может быть эффективным в том случае, если будет рассматриваться не как функция контролирующего подразделения, а как часть управленческого процесса, встроенная в каждодневную деятельность менеджмента и сотрудников компании.

### **Вставка 3. Внутренний аудит в компании «МегаФон»**

*В ОАО «МегаФон» внутренний аудит существует с 2002 года. Эта функция изначально строилась с учетом Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита при полной поддержке как российских, так и иностранных акционеров. В связи с тем что компания оказывает услуги во всех регионах Российской Федерации, функция внутреннего аудита построена по децентрализованному принципу с управляющим центром в Москве. Компания имеет филиалы, по территории оказания услуг совпадающие с федеральными округами. Службы внутреннего аудита филиалов унифицированы по структуре и практике деятельности*

(156)

*и функционально подчиняются подразделению внутреннего аудита в центральном офисе, которое, в свою очередь, подчинено комитету по аудиту при совете директоров. Независимость служб внутреннего аудита обеспечивается через установление вознаграждений из центрального офиса, согласование планов деятельности и постоянный контроль качества.*

*Внутренний аудит ОАО «МегаФон» использует сбалансированный риск-ориентированный подход, включающий как традиционную аудиторскую деятельность по оценке процессов управления рисками, так и консультационную деятельность, направленную на поддержку текущих проектов и задач компании.*

(157)

### **Вставка 4. Внутренний аудит в X5 Retail Group**

*Департамент корпоративного аудита X5 Retail Group был создан в 2006 году. В основу методологии его деятельности были положены лучшие мировые практики подразделений внутреннего аудита, а также Стандарты и рекомендации международного Института внутренних аудиторов. Это позволило уже в 2008 году провести внешнюю оценку и получить заключение о полном соответствии деятельности департамента требованиям стандартов.*

*Департамент активно сотрудничает с комитетом по аудиту наблюдательного совета по вопросам развития контрольной среды, эффективности управления рисками в целом и отдельных мероприятий, системно снижающих существенные риски. Он также активно взаимодействует с внешним аудитором компании. Рабочие документы департамента используются внешним аудитором в «оценке контролей», устраняя дублирование затрат компании на мониторинг системы внутреннего контроля.*

*В последнее время все большее значение приобретает консультационная функция, выполняемая сотрудниками департамента при разработке внутренних нормативных документов компании, когда экспертные знания в сфере рисков и контрольных процедур используются на этапе проектирования как отдельных контрольных процедур, так и бизнес-процессов компании.*



Важным вопросом в практике многих российских компаний является выбор между организацией контрольно-ревизионного подразделения или службы внутреннего аудита. При этом следует разделять понятия функции и ее организационного воплощения: иногда подразделение, которое называется контрольно-ревизионной службой, может выполнять задачи, традиционно связываемые с внутренним аудитом, например, проводить оценку эффективности процесса закупок или приобретаемого актива (due-diligence). И наоборот, деятельность службы внутреннего аудита в ряде случаев может быть почти полностью сфокусирована на расследованиях злоупотреблений и мошенничества.

(158)

Иными словами, разделение организационных структур на контрольно-ревизионную службу и службу внутреннего аудита по функциональному признаку очень условно, особенно учитывая то обстоятельство, что ревизионная подфункция является одной из естественных составляющих функции внутреннего аудита. Различия между контрольно-ревизионным подразделением и службой внутреннего аудита относятся, скорее, к вопросу установления приоритетов деятельности и постановки текущих задач. Контрольно-ревизионные подразделения, как правило, фокусируют свою деятельность на проверке и анализе произошедших событий и их последствий – определении сумм убытков и недостатков, нецелевого использования средств, выявлении виновных лиц и т.п. При этом меньшее внимание уделяется анализу рисков, с которыми связаны данные события.

Роль контрольно-ревизионного подразделения приобретает особое значение, если система внутреннего контроля в силу различных причин работает неэффективно.

В некоторых компаниях контрольно-ревизионные службы делают главный акцент на выявлении ошибок и злоупотреблений. Такой подход характерен для организаций, руководители которых в силу тех или иных причин не ставят в качестве приоритета создание высокоразвитой корпоративной культуры, в том числе среды контроля.

Службы внутреннего аудита, проводя оценку эффективности системы внутреннего контроля, наряду с анализом фактов финансово-хозяйственной деятельности,

то есть произошедших событий, уделяют большое внимание анализу рисков. Они также анализируют будущие события, которые могут неблагоприятным образом отразиться на деятельности отдельных подразделений и/или компании в целом и вырабатывают рекомендации по минимизации рисков. Различие в названии контролирующего подразделения в данном случае определяется приоритетами в деятельности, а не фундаментальными различиями в выполняемых функциях.

Финансовый кризис потребовал от служб внутреннего аудита пересмотра практики работы с целью оказания своевременной помощи в решении задач, стоящих перед компаниями в кризисный период. Во время кризиса службы внутреннего аудита, как и другие подразделения компаний, прошли через этап сокращения численности и финансирования. Были пересмотрены подходы к организации рабочего процесса, принципы учета рабочего времени и система показателей эффективности деятельности сотрудников СВА.

Например, в службе внутреннего аудита Группы ГАЗ была внедрена система учета рабочего времени по каждому сотруднику, которая позволила оптимизировать работу аудиторов и повысить эффективность всей службы. В результате время сотрудников, затрачиваемое на аудиторские, консультационные проекты и мониторинг внедрения планов корректирующих мероприятий выросло до 80–85%, тогда как время на решение административных вопросов было минимизировано. Кроме показателя эффективности трудозатрат были внедрены другие количественные и качественные показатели, которые сориентировали всех сотрудников СВА на достижение корпоративных целей – повышение эффективности бизнес-процессов, внедрение системы управления рисками и др.

Произошло сокращение численности персонала внутреннего аудита и в компании СУЭК. При этом система управленческого учета и мотивации персонала СВА была организована по проектному принципу, что обеспечило ведение учета затрат и оценку труда персонально по каждому сотруднику. Высокая (до 70%) доля переменной составляющей в оплате труда мотивирует сотрудников

(159)

на постоянное повышение производительности и достижение лидерства в своей области компетенции.

В компании «Северсталь» трудные времена были использованы для совершенствования деятельности СВА. Кризис не явился непосредственной причиной, но именно на 2009–2011 годы в компании пришелся период серьезных структурных и функциональных изменений. Реорганизация позволила проанализировать и оценить результаты работы и перспективы развития каждого из сотрудников подразделения внутреннего аудита и расстаться с людьми, не разделяющими ценности и стиль работы в компании. Уменьшение численности персонала не сказалось негативным образом на качестве работы подразделения, поскольку сопровождалось пересмотром перечня функций и способов их реализации. В частности, после централизации проверяемых функций (ИТ, казначейство, бухгалтерский учет, закупки) было пересмотрено количество внутренних аудиторов, осуществляющих проверки в этих областях. Подразделение внутреннего аудита сконцентрировалось на подборе и формировании специалистов-универсалов с глубоким пониманием отраслевой специфики и опытом работы в нескольких бизнес-процессах, что потребовало от внутренних аудиторов расширения своих знаний и овладения новыми навыками. Реорганизация процессов во всей компании и пересмотр ее организационно-штатной структуры, а также улучшение ситуации с подбором кадров на свободном рынке в значительной степени способствовали укомплектованию штата подразделения внутреннего аудита в соответствии с обновленным пониманием задач аудита.

В компании «МегаФон» ввиду относительной компактности функции внутреннего аудита сокращения персонала не потребовалось, хотя планы по увеличению численности были отложены.

Некоторые компании избрали в сложной кризисной ситуации иной путь. Так, перед департаментом корпоративного аудита X5 Retail Group была поставлена задача усилить консультационную роль для оказания помощи ключевым подразделениям, что потребовало увеличения штата внутренних аудиторов. В рамках департамента был также создан отдел внутренних расследований.

(160)

Несмотря на сокращения в финансировании, ожидания в отношении внутреннего аудита на протяжении последних лет оставались высокими. Для служб внутреннего аудита как никогда важно было продемонстрировать свою полезность для компаний. Важнейшими направлениями работы для них в период кризиса стали выявление возможностей для оптимизации бизнес-процессов, сокращения издержек и противодействия мошенничеству. Возросла роль СВА в проведении внутренних расследований, что потребовало от внутренних аудиторов углубления соответствующих знаний и навыков.

В компании СУЭК специалисты службы внутреннего аудита обладают необходимым опытом проведения ревизионных проверок и внутренних расследований. Это помогло быстро перестроить работу службы, уделив основное внимание выявлению резервов повышения эффективности бизнеса, которые могли дать немедленный эффект в условиях кризиса. При активном взаимодействии служб внутреннего аудита и безопасности была внедрена эффективная программа по борьбе с хищениями. Опыт службы внутреннего аудита СУЭК в этой области сегодня используется крупнейшими российскими компаниями добывающего и энергетического секторов.

(161)

В Группе ГАЗ в период кризиса было принято решение разработать отдельную карту рисков мошенничества, которая была положена в основу плана работы службы внутреннего аудита и службы безопасности по предотвращению мошенничества. При активном участии СВА был также разработан план по внедрению этических принципов и создана горячая линия как важный инструмент для передачи информации о неэтичном поведении или предполагаемых мошеннических действиях.

В компании «Северсталь» общие направления деятельности СВА значительно не изменились, однако в рамках аудиторских проверок, и особенно при формировании рекомендаций по итогам аудитов, фокус сместился с классического анализа контролей в бизнес-процессах в целом на выявление скрытых резервов и конкретных рычагов повышения эффективности. Это касалось не только поиска возможностей сокращения издержек, но и операционных аспектов работы компании: повышения

скорости обслуживания клиентов; оптимальности складской и транспортной логистики с точки зрения не только финансовых, но и временных затрат; повышения оборачиваемости товарных запасов; пересмотра ассортиментной и кредитной политики для обеспечения стабильности продаж.

В компании «МегаФон» кризис рассматривался как время возможностей. В связи с этим компания не только не сокращала, а наоборот увеличила инвестиции. Происходила оптимизация операционных расходов с целью перенаправления высвобождающихся ресурсов в приоритетные направления развития. От внутреннего аудита на данном этапе потребовалось сфокусировать свою деятельность на контроле расходов компании и оптимизации ключевых процессов. СВА стала глубже вовлечена в процессы закупок, на постоянной основе осуществляя их мониторинг в части соблюдения процедур и участвуя в качестве наблюдателя в деятельности тендерных комиссий.

Несмотря на некоторое смещение фокуса деятельности служб внутреннего аудита во время кризиса, они продолжали осуществлять свои функции по проведению оценки систем внутреннего контроля в различных бизнес-процессах и мониторингу выполнения менеджментом планов корректирующих мероприятий, разработанных по итогам аудитов.

Так, в компании СУЭК служба внутреннего аудита во время кризиса проводила оценку и анализ всех существенных процессов, происходивших в компании, в том числе основных производственных процессов в угольном и энергетическом сегментах, промышленной безопасности, системы менеджмента качества, информационной безопасности. Особое внимание уделялось оценке эффективности контрольных процедур на уровне управленческого учета.

В Группе ГАЗ существенная часть ресурсов СВА была направлена на отслеживание выполнения планов корректирующих мероприятий, разработанных руководителями бизнес-процессов, а также консультирование в ходе выполнения этих мероприятий (около 10% времени).

Кризис наглядно продемонстрировал жизненно необходимую необходимость наличия эффективных механизмов

(162)

управления рисками и значимую роль служб внутреннего аудита в этом процессе.

В компании «Северсталь» в период кризиса высшее руководство помимо операционных рисков отдельных бизнес-процессов уделяло повышенное внимание вопросам управления стратегическими рисками и приоритизации рисков. В результате у линейного менеджмента возросло понимание ценности той помощи, которую способен оказать внутренний аудит в совершенствовании бизнес-процессов. Увеличилась степень интеграции действий, намеченных по результатам аудитов, с другими планами менеджмента, особенно в рамках кросс-функциональных команд, что, в свою очередь, позитивно повлияло на эффективность процесса управления рисками.

Управление внутреннего аудита ТНК-ВР летом 2010 года провело очередную оценку системы управления рисками, результаты которой были представлены совету директоров компании. По ее результатам было сделано заключение о том, что система управления рисками в целом соответствует принятым компанией критериям – Интегрированной модели управления рисками организаций COSO.

Свою главную задачу СВА компании «МегаФон» также видит в том, чтобы способствовать повышению эффективности управления рисками. При этом у акционеров компании сложилось четкое понимание роли внутреннего аудита в этом процессе и его значимости в системе корпоративного управления в целом. СВА оказывает консультационную поддержку как менеджменту, так и комитету по аудиту при совете директоров в развитии системы управления рисками, участвуя в том числе в деятельности соответствующего совещательного комитета и предоставляя объективную оценку состояния процессов управления рисками.

Последние три года X5 Retail Group реализует свой многолетний план развития системы управления рисками, в соответствии с которым компания разработала и успешно использует методологию выявления и оценки рисков. Инициатива разработки плана и создания подразделения, координирующего деятельность по управлению рисками, принадлежала департаменту корпоративного

(163)

аудита. Отдел управления рисками находится в прямом подчинении высшего исполнительного руководства компании, в то время как департамент корпоративного аудита оценивает эффективность данной функции, сохраняя при этом свою независимость.

Новым направлением деятельности служб внутреннего аудита становится внедрение процесса самооценки контроля менеджментом компаний.

Например, внутренний аудит в Группе ГАЗ, который давно утвердился в роли инициатора повышения эффективности бизнес-процессов посредством улучшения системы внутреннего контроля, в настоящее время ставит перед собой задачу ввести в действие механизмы оценки и постоянного совершенствования бизнес-процессов и системы внутреннего контроля их владельцами. При этом СВА будет обеспечивать всех руководителей необходимыми инструментами и консультационной поддержкой.

Аналогичный проект был инициирован службой внутреннего аудита компании АвтоВАЗ, где СВА выступает в качестве координатора проекта и консультанта менеджмента в вопросах самооценки контроля и внедрения контрольных мероприятий.

Еще одной тенденцией последних лет стала реализация службами внутреннего аудита российских компаний программ повышения качества внутреннего аудита и проведение внешних оценок качества. В 2008 году СУЭК стала первой отечественной компанией, осуществившей внешнюю оценку качества деятельности внутреннего аудита. Внешние оценки качества провели также «Северсталь», X5 Retail Group и ряд других компаний.

В управлении внутреннего аудита ТНК-ВР также разработана программа обеспечения качества внутреннего аудита. На периодической основе проводятся внутренние оценки качества данной функции и соответствия ее Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита и Кодексу этики международного Института внутренних аудиторов. Повысить качество внутреннего аудита призвана также новая ИТ-система, внедренная в управлении внутреннего аудита ТНК-ВР в 2010 году, которая позволяет автоматизировать все

(164)

стадии аудиторского процесса и совместно с менеджментом компании отслеживать эффективность и своевременность выполнения корректирующих действий по результатам проведенных аудиторских проверок.

Развитие кадрового потенциала служб внутреннего аудита и повышение профессионального уровня их сотрудников остается важнейшей задачей СВА.

В компании «МегаФон» внутренние аудиторы проходят курсы, направленные на развитие профессиональных навыков, а также участвуют в программах мини-МВА и тренингах по развитию лидерских качеств. Обмен опытом между СВА филиалов происходит как в рамках повседневной деятельности, так и на регулярных полугодовых совещаниях, где обсуждение рабочих вопросов сочетается с проведением мероприятий, способствующих укреплению команды, в частности, в рамках социальных акций.

В компании ТНК-ВР ключевыми задачами, стоящими перед управлением внутреннего аудита в 2011 году, являются развитие организационного потенциала внутреннего аудита, в том числе путем активного обмена опытом с аналогичными службами компаний – лидеров отрасли, обучения и сертификации внутренних аудиторов, дальнейшего повышения качества и эффективности коммуникаций с клиентами аудита.

В компании «Северсталь» среди основных направлений развития подразделения внутреннего аудита на 2011 год предусмотрены повышение качества коммуникаций с заказчиками, более тесное взаимодействие с менеджментом при разработке корректирующих мероприятий и внедрении рекомендаций аудиторов в жизнь. Такое партнерство с менеджментом – разделение ответственности за конечный результат – представляется наиболее перспективным путем развития функции внутреннего аудита, позволяющим максимально раскрыть ее потенциал во благо компании.

Служба внутреннего аудита Группы ГАЗ планирует уделять большое внимание улучшению взаимодействия с владельцами бизнес-процессов, консультационной поддержке менеджмента компании, а также распространению результатов внутренних аудитов на те объекты, где аудиторские проверки не проводились.

(165)

Поскольку в российской практике внутреннего аудита в значительной степени повторяются явления и процессы, которые имели и имеют место в организациях экономически развитых стран, перспективы развития внутреннего аудита в нашей стране в целом соответствуют мировым тенденциям. Будущее внутреннего аудита в российских компаниях во многом зависит от того, научится ли он глубоко понимать бизнес компании, сможет ли играть активную роль в управлении рисками, окажется ли способным выйти в своей деятельности на уровень оценки качества управления стратегическими рисками. Сегодняшний уровень развития российского внутреннего аудита позволяет успешно справиться с этими задачами.

## Глава VII

### Требования регулятора и инвесторов повышают информационную прозрачность российских компаний