

### 7.3. ФОРМИРОВАНИЕ ФУНКЦИОНАЛЬНОГО СОДЕРЖАНИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ХОЛДИНГА

Щербакова Е.П., аспирант кафедры  
«Бухгалтерский учет»

*Ростовский государственный  
экономический университет (РИНХ)*

В современных условиях организация службы внутреннего аудита в холдинге дает возможность предоставления наиболее точной и достоверной экономической информации высшему звену управления холдинга о текущих делах и финансово-хозяйственной деятельности, способствует созданию высокоэффективной системы бухгалтерского учета и препятствует возникновению нарушений, подтверждает объективность и достоверность отчетов структурных подразделений. В статье приводятся различные трактовки понятия «внутренний аудит», дается его авторское определение, представлены существующие точки зрения относительно выделения функций внутреннего аудита в холдингах, проанализированы подходы к классификации видов внутреннего аудита, а также приведено обоснование внедрения внутреннего аудита в компании.

Современный этап развития российской экономики характеризуется повышением интенсивности интеграционных процессов и возрастающей ролью корпоративных объединений холдингового типа, которые занимают лидирующие позиции в различных стратегически важных отраслях страны, вносят существенный вклад в формирование доходной части бюджетов всех уровней, поэтому от эффективности их деятельности во многом зависит экономический рост и уровень благосостояния населения страны. Образование холдингов происходит по различным причинам (например, выделение в самостоятельное юридическое лицо определенного вида деятельности, требующего ли-

цензирования, обособление рискованных видов бизнеса в целях снижения риска потерь в случае провала, создание дочерних компаний в рамках используемого фирмой проектного подхода к управлению) и служит для достижения определенной цели, которая сводится, как правило, к завоеванию новых секторов рынка и (или) снижению издержек. В любом случае оба этих фактора повышают стоимость компаний, их капитализацию, что положительно сказывается на темпах экономического роста и степени глобальной конкурентоспособности экономики. Для достижения этой цели необходима эффективная работа не только управляющих компаний холдингов, но и системы всех входящих в них лиц в совокупности. При этом важнейшим инструментом управления в холдингах является организация внутренних взаимосвязей их участников и распределение функций между ними.

В связи с этим, особенно важное место занимает тщательное изучение механизмов управления холдингов, которое может позволить получить точное представление отношений зависимости между организациями и, как следствие, значительно повысить эффективность управления холдинговыми структурами в целом. В данном случае нельзя не отметить, что весьма значимую роль в таких интеграционных образованиях при этом играет внутренний аудит. Поэтому, на наш взгляд, целесообразно изначально рассмотреть, что понимается под данным термином и какие точки зрения на данный момент существуют относительно его трактовки.

Отметим, что в законодательстве единого определения внутреннего аудита на сегодняшний день не приводится, и в экономической литературе понятие внутреннего аудита по-разному трактуется как отечественными, так и зарубежными авторами. В табл. 1 нами приведены различные определения внутреннего аудита.

Таблица 1

#### ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПОНЯТИЯ «ВНУТРЕННИЙ АУДИТ»

Автор	Определение	Источник
<b>1. Как часть внутреннего контроля, системы внутреннего контроля, одна из форм внутреннего контроля</b>		
Адамс Р.	Внутренний аудит – элемент системы внутреннего контроля, созданный администрацией для проверки, оценки и представления отчетности о бухгалтерском учете и других составляющих контроля хозяйственной деятельности	Адамс Р. Аудит [Текст] / Р. Адамс. – М.: Юнити, 1995
Андреев В.Д.	Внутренний аудит следует «...понимать достаточно широко, как функцию управления, форму внутреннего контроля...»	Андреев В.Д. Внутренний аудит [Текст]: учеб. пособие / В.Д. Андреев. – М.: Финансы и статистика, 2003
Бычкова С.М.	Внутренний аудит представляет собой элемент системы внутреннего контроля, организованный руководством предприятия в целях анализа учетных и других контрольных данных	Бычкова С.М. Аудит [Текст] / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Магистр, 2009
Додж Р.	Внутренний аудит является составной частью внутреннего контроля; осуществляется по решению органов управления фирмы для целей контроля и анализа хозяйственной деятельности	Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита [Текст] / Р. Додж. – М.: Финансы и статистика, 1992
Ковалева О.В., Константинов Ю.П.	Внутренний аудит – неотъемлемая часть системы управленческого контроля на предприятии в целях оценки эффективности функционирования системы управления. Внутренний аудит является составной частью внутрихозяйственного контроля на предприятии и осуществляется непрерывно	Ковалева О.В. Аудит [Текст]: учеб. пособие / О.В. Ковалева, Ю.П. Константинов. – М.: Приор, 1990
Налетова И.А., Слободчикова Т.Е.	Внутренний аудит рассматривается как часть общей системы управления и контроля за производственно-хозяйственной деятельностью организации	Налетова И.А. Аудит [Текст]: учеб. пособие / И.А. Налетова, Т.Е. Слободчикова. – М.: Форум; ИНФРА-М, 2005

Автор	Определение	Источник
<b>2. Как вид деятельности</b>		
ФПСАД №29 «Рассмотрение работы внутреннего аудитора»	Внутренний аудит – контрольная деятельность, осуществляемая внутри аудируемого лица его подразделением – службой внутреннего аудита	Правило (стандарт) №29. Рассмотрение работы внутреннего аудита: утв. постановлением Правительства РФ от 25 авг. 2006 г. №523
Международный Институт внутренних аудиторов	Внутренний аудит есть деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование деятельности организации. Внутренний аудит помогает организации достичь поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления	Сонин А.М. Зачем компании внутренний аудит? [Текст] / А.М. Сонин // Управление компанией. – 2009. – №1
Международный совет по стандартам в области аудиторской деятельности	Внутренний аудит – это оценочная деятельность, осуществляемая внутри субъекта как услуга, предназначенная для субъекта. Среди прочих, в функции внутреннего аудита входит изучение, оценка и мониторинг адекватности и эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля	Прасолов В. СВА: нетрадиционный подход [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <a href="http://www.psj.ru">http://www.psj.ru</a>
Бурцев В.В.	Внутренний аудит – это регламентированная внутренними документами организации деятельность по контролю звеньев управления и различных аспектов функционирования организации, осуществляемая представителями специального контрольного органа в рамках помощи органам управления организации	Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации [Текст] / В.В. Бурцев. – М.: Экзамен, 2000
Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л.	Внутренний аудит – это организованная на экономическом субъекте в интересах органов его управления и регламентированная его внутренними документами деятельность по проверке и оценке работы этого субъекта в целях установления надежности и эффективности функционирования отдельных составляющих системы внутреннего контроля	Мельник М.В. Ревизия и контроль [Текст] : учеб. пособие / М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин ; под ред. проф. Мельник М.В. – М. : ФБК-пресс, 2003
Подольский В.И.	Внутренний аудит – независимая деятельность в организации по проверке и оценке ее работы в интересах руководителей. Цель – помочь сотрудникам эффективно выполнять свои функции	Аудит [Текст] : учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям ; под ред. В.И. Подольского. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Юнити-Дана ; Аудит, 2008
Риполь-Сарагоси Ф.Б.	Внутренний аудит – это регламентированная внутренними документами организации деятельность по контролю звеньев управления и различных аспектов функционирования организации, осуществляемая представителями специального контрольного органа в рамках помощи органам управления организации (общему собранию участников хозяйственного товарищества или общества или членов производственного кооператива, наблюдательному совету, совету директоров, исполнительному органу)	Внутренний аудит: организация и планирование [Текст] / Ф.Б. Риполь-Сарагоси, В.Ю. Реутов. – Ростов н/Д : Феникс, 2006
Робертсон Дж.К.	Внутренний аудит – независимая деятельность по проверке и оценке работы организации в ее интересах. Цель внутреннего аудита – оказание услуг организации, а не только ее руководителям или узкому кругу заинтересованных лиц внутри этой организации в целом, хотя представлять эту организацию могут Совет директоров, финансовый директор или др. руководители	Робертсон Дж. Аудит [Текст] / Дж. Робертсон ; пер. с англ. – М. : КРМГ, Контакт, 1993
Суйц В. П., Ахметбеков А.Н., Дубровина Т.А.	Под внутренним аудитом следует понимать независимую деятельность в организации (на предприятии) по проверке и оценке ее работы в ее интересах	Суйц В.П. Аудит: общий, банковский, страховой [Текст] / В.П. Суйц, А.Н. Ахметбеков, Т.А. Дубровина. – М. : ИНФРА-М, 2000
<b>3. Как система контроля</b>		
Архипов А.А.	Внутренний аудит – организованная в интересах менеджмента система постоянного контроля и оценки деятельности хозяйствующего субъекта, ориентированная на поиск резервов повышения ее эффективности, обоснование новых и поддержание имеющихся конкурентных преимуществ, а также обеспечение требуемого уровня качества бизнес-информации	Архипов А.А. Организация внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук. – Воронеж, 2005
Симоненко Н.Н.	Внутренний аудит – это система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежности ее функционирования, которая организована субъектом экономики, регламентирована внутренними документами и действует в интересах руководства субъекта экономики и собственников	Симоненко Н.Н. Основы аудита [Текст]: учеб. пособие / Н.Н. Симоненко. – Комсомольск-на-Амуре : Комсомольский-на-Амуре гос. техн. ун-т, 2004
Гутцайт Е.М.	Внутренний аудит – организованная на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета. К институтам внутреннего аудита относятся назначаемые собственниками экономического субъекта ревизоры, ревизионные комиссии, внутренние аудиторы или подразделения внутренних аудиторов	Гутцайт Е.М. Аудит: концепция, проблемы, эффективность, стандарты [Текст] / Е.М. Гутцайт. – М. : Элит 2000, Юнити-Дана, 2002

Автор	Определение	Источник
<b>4. Отождествление с понятием внутреннего контроля</b>		
Алборов Р.А.	Внутренний аудит – это фактически внутрихозяйственный контроль. Другими словами, внутренний аудит – это постоянный контроль за эффективностью осуществления управления деятельностью организации и ее структурных подразделений	Алборов Р.А. Основы аудита [Текст] / Р.А. Алборов, Л.И. Хоружий, С.М. Концевая. – М. : Дело и сервис, 2001
Васильева М., Камфер Ю., Степанова О.	Внутренний аудит, осуществляемый собственными специалистами предприятия, представляет собой внутрихозяйственный контроль, проводимый с использованием методов внешнего аудита	Васильева М.В. и др. Внешний и внутренний аудит на предприятиях [Текст] / М.В. Васильева, Ю. Камфер, О. Степанова // Экономико-правовой бюллетень. – 2001. – №6
Скобара В.В.	Внутренний аудит – это внутренний контроль, осуществляемый «...внутренними ревизорскими службами (отделами)»	Скобара В.В. Аудит: методология и организация [Текст] / В.В. Скобара. – М. : Дело и сервис, 1998
<b>5. Другие определения</b>		
Аренс Э.А., Лоббек Дж.К.	Внутренний аудит – это внутрихозяйственный аудит, обеспечивающий администрацию ценной информацией для принятия решений, касающихся эффективного функционирования их бизнеса	Аренс Э.А. Аудит [Текст] / Э.А. Аренс, Д.К. Лоббек ; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 1995
Богомолов А.М., Голощапов Н.А.	Внутренний аудит (внутрихозяйственный, внутрифирменный) – составная часть общего аудита, организованного на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированного его внутренними документами по соблюдению установленного порядка ведения бухгалтерского учета, охраны собственности и надежности функционирования системы внутреннего контроля	Сонин А.М. Зачем компании внутренний аудит? [Текст] / А.М. Сонин // Управление компанией. – 2009. – №1
Воропаев Ю.Н.	Внутренний аудит – это способ независимой оценки эффективности деятельности организации и органов ее управления	Воропаев Ю.Н. Оценка внутреннего контроля [Текст] / Ю.Н. Воропаев // Бухгалтерский учет. – 1996. – №8
Сухарева Л.А.	Внутренний аудит – совокупность аудиторских услуг по заказу руководства предприятия, оказываемых самостоятельным структурным подразделением предприятия: экономической диагностики, выработки финансовой стратегии, маркетинговых исследований, управленческого консультирования и др.	Сухарева Л.А. Внутренний аудит хозяйственных систем [Текст] // Бухгалтерский учет. – 1994. – №3

Проведенный нами анализ существующих в настоящее время подходов к интерпретации внутреннего аудита позволил сделать вывод, что их можно разделить на основные группы, в соответствии с которыми внутренний аудит:

- рассматривается как часть внутреннего контроля, системы внутреннего контроля, одна из форм внутреннего контроля;
- рассматривается как вид деятельности;
- рассматривается как система контроля;
- отождествляется напрямую с понятием внутреннего контроля;
- имеет другие определения.

Понятие «внутренний аудит» в нормативных актах РФ впервые было дано в федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности №29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита», утвержденном постановлением Правительства РФ 25 августа 2006 г. №523. Стандарт дает следующее определение: внутренний аудит – контрольная деятельность, осуществляемая внутри аудируемого лица его подразделением – службой внутреннего аудита.

Среди авторов, придерживающихся данной позиции, можно выделить Бычкову С.М., а также зарубежных ученых Доджа Р. и Адамса Р., которые, по нашему мнению, дают определения, имеющие достаточно узкий смысл по своей целевой направленности, поскольку внутренний аудит на современном этапе своего развития преследует гораздо больше целей в каждой отдельно взятой компании, в особенности это касается крупных организаций – холдингов ввиду особенности их структуры, сложных хозяйственных взаимосвязей, объема выполняемых операций и т.д.

В рамках данного подхода нельзя не согласиться с точкой зрения Бурцева В.В., который, рассматривая внутренний контроль с позиции участия в процессе управления, признает целью внутреннего контроля

информационную прозрачность объекта управления для принятия эффективных решений и определяет внутренний аудит как одну из форм внутреннего контроля. По его мнению, другая форма внутреннего контроля, определенная как структурно-функциональная форма, отражает взаимодействия единиц организационной структуры, соответствующие их контрольным функциям, и применима в отличие от внутреннего аудита ко всем организациям [5].

Вторая группа авторов – Подольский В.И., Суйц В.П., Ахметбеков А.Н., Дубровина Т.А., Гутцайт Е.М., Симоненко Н.Н. – определяют внутренний аудит как проверку деятельности компании, в которой он организован. Так, определяя внутренний аудит как систему контроля, Гутцайт Е.М. и Симоненко Н.Н., указывают на то, что данная система направлена только лишь на контроль соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского учета в компании, что, по нашему мнению, является весьма узким взглядом на существующие на сегодняшний день функции внутреннего аудита.

Мельник М.В., Пантелеева А.С., Звездина А.Л. рассматривают внутренний аудит как вид деятельности.

К авторам, придерживающимся позиции отождествления, можно отнести профессора Алборова Р.А., Хоружий Л.И., Концевую С.М., а также профессора Скобару В.В., который считает, что внутренний аудит – это внутренний контроль, осуществляемый «...внутренними ревизорскими службами (отделами)» [10].

Также выделены мнения авторов, существенно отличающиеся от вышеназванных, и в соответствии с которыми аудит рассматривается как составная часть общего аудита, как совокупность услуг по заказу руководства предприятия, оказываемых самостоятельным структурным подразделением предприятия и др.

Проанализировав существующие определения, мы можем сделать следующий вывод, что единое общепризнанное раскрытие понятия «внутренний аудит» на сегодняшний момент отсутствует. Множественность трактовок содержания внутреннего аудита свидетельствует о необходимости дальнейшего изучения сущности, предмета и целей внутреннего аудита с целью выработки более полного определения данного термина.

По нашему мнению, внутренний аудит направлен, прежде всего, на то, чтобы максимально обеспечить отсутствие отклонений, ошибок и неэффективности в работе всей СВК холдинга, поскольку даже хорошо выстроенная и организованная СВК нуждается в оценке своей эффективности как с точки зрения достижения поставленных целей, так и с точки зрения экономичности. Таким образом, внутренний аудит является составной частью СВК холдинга, но стоит над ней, так как оценивает эффективность всей СВК, осуществляет «контроль за качеством контроля».

Исходя из вышеизложенного, можно предложить следующее авторское определение внутреннего аудита, которое позволит наиболее точно составить его понятие: внутренний аудит – это регламентированная внутренними документами непрерывная деятельность по независимой и объективной оценке эффективности функционирования СВК и управления рисками с последующим предоставлением предложений и консультаций относительно их оптимизации и повышения результативности функционирования данного хозяйствующего субъекта в будущем.

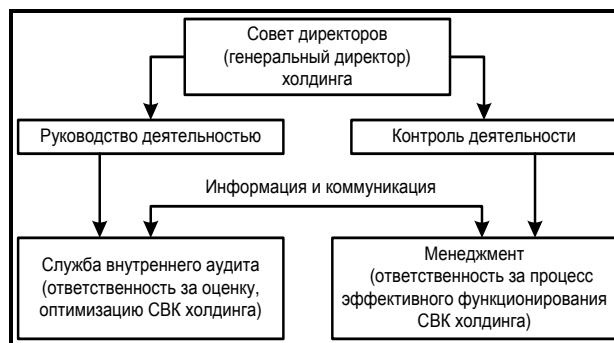
Предложенное нами определение отличается от уже существующих тем, что в нем указывается, в том числе на такую функцию внутреннего аудита как оценка эффективности системы управления рисками хозяйствующего субъекта и, соответственно, делается акцент на стратегический характер основанных на подобной информации и принимаемых руководством управленческих решений, а также постановки определенных корпоративных целей.

Организация службы внутреннего аудита в холдинге предполагает построение весьма эффективного механизма обеспечения собственников и руководителей информацией по функционированию практически всех ее подсистем, в том числе и финансовой. Формирование службы внутреннего аудита в холдинге происходит, как правило, по решению высшего исполнительного органа (по согласованию с собственником бизнеса), который ставит задачи подразделениям и принимает решения по кадровым вопросам.

Нельзя не отметить, что важнейшим фактором успешной деятельности службы внутреннего аудита в холдинге является ее относительная независимость. Служба внутреннего аудита работает на основании положения (регламента), утвержденного высшим руководством, собственниками холдинга, им же предоставляет информацию.

Главная цель службы внутреннего аудита холдинга – предоставление высшему руководству объективной и своевременной информации о деятельности менеджмента компании по достижению общекорпоративных целей и соблюдению стандартов ведения бизнеса. Кроме того, важное место занимает информация о достоверности данных консолидированной отчетности и ведении учета в компании, о деятельности ее подразделений. По нашему мнению, в общем случае процесс

взаимодействия совета директоров, службы внутреннего аудита и менеджмента компании в рамках организации СВК в холдинге можно представить следующим образом (рис. 1) [7].



**Рис. 1. Общая схема взаимодействия службы внутреннего аудита и менеджмента холдинга**

После того как собственники приняли решение о создании службы внутреннего аудита в холдинге, начинается реализация соответствующего проекта. Обычно он включает несколько стадий: определение целей внутреннего аудита, его направлений, структуры службы аудита и ее функций.

В зависимости от соподчиненности (собственнику, совету директоров, менеджменту компании), понимания цели и предназначения службы внутреннего аудита, могут выполняться различные функции, при определении которых также не существует единых мнений.

Так, например, Макальская А.К определяет три общих функции внутреннего аудита:

- предоставление высшему звену управления всей организацией информации о ее финансово-хозяйственной деятельности;
- повышение эффективности системы внутреннего контроля, препятствующей возникновению нарушений;
- подтверждение достоверности отчетов обособленных структурных подразделений организации [8].

Нельзя не согласиться с мнением Соколова Б.Н. [11], относительно выделения таких функций внутреннего аудита, как контрольные, информационно-аналитические, методологические и консультационные.

Однако автор в своей работе не указывает какой-либо степени взаимосвязи и взаимодействия данных функций внутреннего аудита в процессе его функционирования в компании. В связи с этим, мы считаем целесообразным применение вышеуказанных функций внутреннего аудита в комплексе, общем механизме их взаимодействия (рис. 2), что может являться приемлемым, эффективным и актуальным способом оперативной адаптации экономического субъекта, а в особенности холдинга, в ситуациях постоянно меняющихся внутренних и внешних условий.

Принимая во внимание существующие точки зрения относительно функций внутреннего аудита в рамках компании, и опираясь на Федеральное правило аудиторской деятельности №29 «Рассмотрение работы внутреннего аудитора», в рамках которого предлагается выделение следующих четырех основных функций внутреннего аудита (мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля, исследование финансовой и управленческой информации, контроль экономичности, эффективности и результативности, включая нефинансовые средства контроля аудируемого лица,

контроль за соблюдением законодательства Российской Федерации, нормативных актов и прочих внешних требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства), приведем также свой вариант, предполагающий взаимодействие определенных функций внутреннего аудита, применимого в компаниях холдинговой структуры.

1. Исследование финансовой и управленческой информации.
2. Оценка соблюдения внешних и внутренних требований к функционированию компании, в том числе организация, оценка соблюдения и оптимизация общекорпоративного процесса стандартизации в отношении бизнес-процессов компании.
3. Мониторинг эффективности и оптимизация функционирования общекорпоративных систем (внутреннего контроля, управления рисками).
4. Информирование руководства холдинга о достижении определенных общекорпоративных целей, соблюдении различных внешних и внутренних требований.

По нашему мнению, внутренний аудит, функционирующий в сложных холдинговых структурах, должен быть наделен такой важной функцией, помимо выше-названных, как организация процесса стандартизации бизнес-процессов компании определенными ее участниками (в том числе с учетом отдельного подхода к каждой бизнес-единице, где проводится стандартизация), что позволит систематизировать, структурировать и унифицировать данные процессы в холдинге, а следовательно, производить впоследствии более эффективный их контроль и достигать максимальных результатов деятельности как каждой бизнес-единицы, так и холдинга в целом.

Также мы считаем, что внутренний аудит должен оценивать не только СВК компании, но и систему

управления ее рисками, если таковая организована и функционирует в холдинге, поскольку данная система обладает более широкими возможностями для постановки целей (включая стратегические) и оказание содействия в их достижении, чем СВК, в силу большего количества ее элементов [1].

Таким образом, функции внутреннего аудита не ограничиваются только функциями контроля за финансово-хозяйственной деятельностью, характерными для уже менее актуальных в настоящее время контрольно-ревизионных служб, которые, как показывает опыт, уже не в полной мере способны учитывать возможную специфику сложной структуры крупного предприятия (в частности, холдинговой структуры), объем выполняемых операций, перспективу расширения компании за счет выхода на новые рынки, а также в целом сложную деловую обстановку в случае, например, финансового кризиса. Внутренний аудит обладает информацией по всем аспектам деятельности компании и инструментарием для обобщения и анализа данных, а значит тесное взаимодействие с внутренним аудитом повышает эффективность принятия решений менеджментом холдинга.

Рассматривая внутренний аудит более детально, мы можем отметить, что на сегодняшний день в экономической литературе существуют разные точки зрения относительно выделения видов внутреннего аудита, при этом какая-либо общепризнанная классификация отсутствует.

В табл. 2 нами представлены основные подходы к классификации видов внутреннего аудита, встречающиеся в работах российских и зарубежных экономистов.

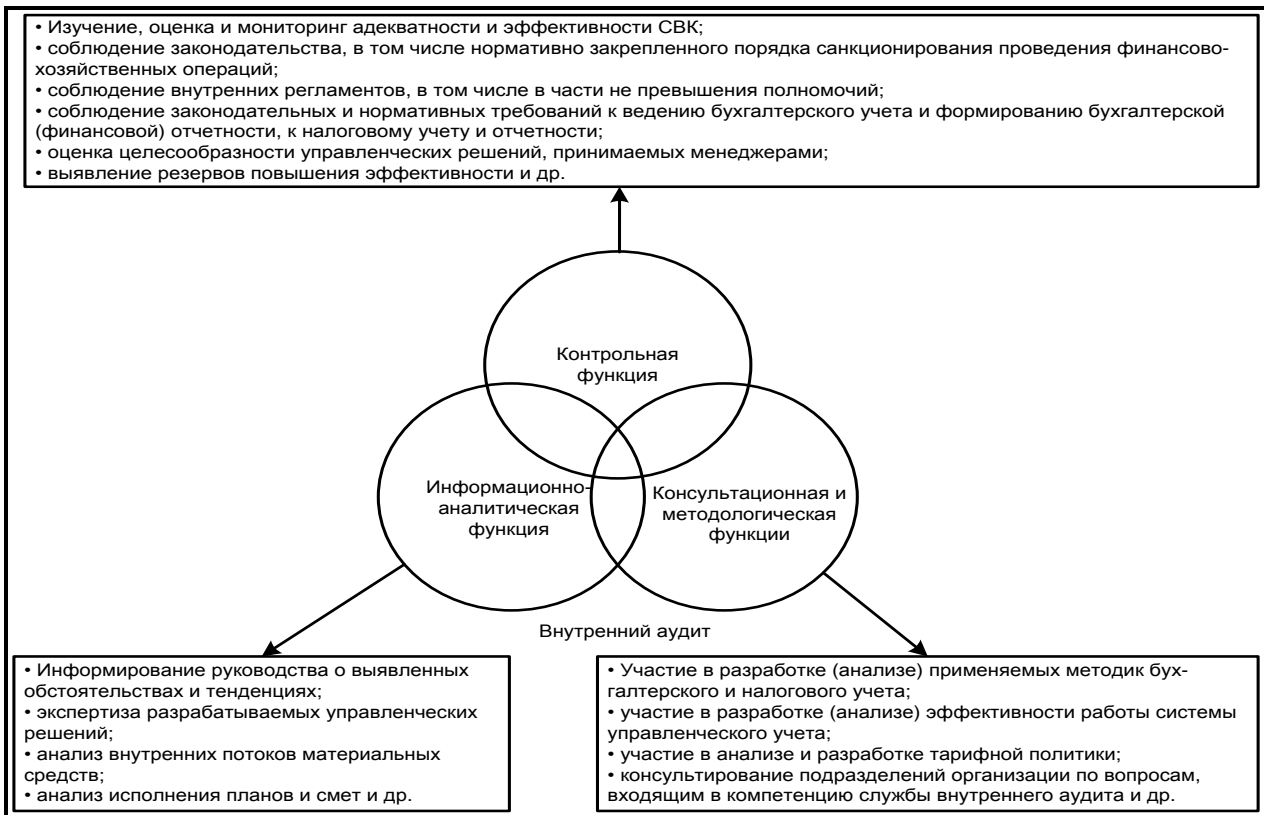


Рис. 2. Взаимодействие контрольной, информационно-аналитической, консультационной и методологической функций внутреннего аудита

Таблица 2

КЛАССИФИКАЦИЯ ВИДОВ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Источник	Виды внутреннего аудита
Никифорова Е.В., Шумилова И.В.	Структура аудируемых объектов: • аудит отдельного подразделения; • аудит отдельного юридического лица с простой организационной структурой; • аудит отдельного юридического лица со сложной организационной структурой; • аудит консолидированной группы Периодичность осуществления: • первоначальный; • разовый; • оперативный; • итоговый Степень применения МСФО на различных стадиях формирования консолидированной отчетности: • аудит организаций и холдингов, составляющих финансовую отчетность только по рсбу; • аудит организаций и холдингов, составляющих финансовую отчетность только по мсфо способом трансформации данных; • аудит организаций и холдингов, составляющих финансовую отчетность только по мсфо способом конверсии данных Взаимоотношения со службой внешнего аудита: • предшествующий внешнему аудиту (связанный с внешним аудитом); • не предшествующий внешнему аудиту (не связанный с внешним аудитом) Функции: • собственно аудит (цель – подтверждение достоверности финансовой отчетности); • оценка и контроль эффективности системы управления; • консультирование участников консолидируемой группы; • аудит филиалов, подразделений, дочерних и зависимых обществ (функции, связанный с внешним контролем и оценкой деятельности участников консолидируемой группы) [9]
Бурцев В.В.	Исходя из объекта исследования: • функциональный (межфункциональный) аудит систем управления; • организационно-технологический аудит систем управления; • всесторонний аудит системы управления организацией; • аудит видов деятельности: □ аудит на предмет соответствия каким-либо конкретным требованиям или предписаниям; □ аудит на предмет соответствия общей целесообразности [4]
Аренс Э.А., Лоббек Дж.К.	• Операционный аудит • Аудит на соответствие [3]
Андреев В.Д.	• Операционный аудит: □ функциональный аудит; □ организационный; □ специальный • Управленческий аудит • Социального аудита или, иными словами, аудита персонала [2]

Анализируя данные табл. 2, нельзя не отметить классификацию, предлагаемую Никифоровой Е.В. и Шумиловой И.В., которая по нашему мнению, является наиболее удачной, поскольку является более полной по своей структуре ввиду приведенного количества классификационных критериев и соответствующих им видов внутреннего аудита. На наш взгляд, классификация с акцентом на объект исследования, предлагаемая профессором Бурцевым В.В., может в свою очередь дополнить классификацию видов внутреннего аудита Никифоровой Е.В. и Шумиловой И.В. Отметим, что обе классификации также актуальны для внутреннего аудита холдингов, поскольку учитывают возможную специфику организаций данного типа.

Принимая во внимание вышеизложенное, считаем возможным предложить следующую декомпозицию вышеуказанных классификаций, путем выделения дополнительного критерия, специфичного для организаций с холдинговой структурой: внутренний аудит предлагается классифицировать, исходя из структуры управления холдинга, и следовательно способа организации в нем соответствующей формы внутреннего аудита:

- централизованный (сосредоточение функций в головной организации);

- централизованный рассредоточенный (с распределением функций на соответствующие подразделения (возможно региональные) в «базовых» предприятиях);
- децентрализованный с подотчетностью на местах.

На наш взгляд, оптимальным вариантом для компании является организация централизованного внутреннего аудита, предполагающего территориальное нахождение аудиторов в головной компании холдинга либо на ограниченном количестве «базовых» предприятий (централизованный рассредоточенный внутренний аудит), поскольку в данных случаях соблюдается наибольшая степень независимости и присутствует методологическое единство. Децентрализованный внутренний аудит имеет в данном плане недостатки: аудиторы территориально находятся в дочерних (зависимых) компаниях и осуществляют свою работу автономно, следовательно, велик риск снижения их управляемости, а также утраты независимости и объективности, что в целом может сказаться на эффективности управления данными компаниями и функционирования холдинга в целом.

Отмечая также приведенные в табл. 2 классификации видов внутреннего аудита Аренса Э.А. и Дж.К. Лоббека, а также Андреев В.Д., мы можем сказать о том, что основным недостатком приведенных подходов является

то, что они достаточно укрупнены и, следовательно, упрощены. По нашему мнению, для современных крупных коммерческих организаций, таких как холдинги, большее значение может представлять классификация видов внутреннего аудита, которая более детально и в большей степени отражает многочисленные аспекты этой формы внутреннего контроля. Разнородные контрольные функции внутренних аудиторов многочисленны и глубоко интегрированы, в связи с этим классифицировать внутренний аудит, на наш взгляд, более целесообразно в разрезе определенных классификационных признаков, что может позволить упростить, в свою очередь, процессы внутренней регламентации, планирования, проведения внутреннего аудита в конкретной компании.

Как уже отмечалось выше, наличие внутреннего аудита в холдинге необходимо не только собственникам, но и менеджменту компании, непосредственная задача которых – управлять бизнесом, достигая поставленных целей наиболее эффективным образом.

Нельзя не согласиться с мнением Зыряновой Т.В., Тереховой О.Е. относительно важности внедрения внутреннего аудита в компании. Авторы приводят следующее обоснование необходимости организации внутреннего аудита с учетом предпосылок организации внутреннего аудита и его направленности (табл. 3) [6].

В целом наиболее общие аспекты целесообразности организации внутреннего аудита, исходя из опыта его внедрения и функционирования в крупных российских организациях, в основном заключаются в следующем:

- во-первых, это позволит исполнительному органу наладить эффективный контроль за автономными подразделениями организации;
- во-вторых, проводимые внутренними аудиторами целевые контрольные проверки и анализ выявляют резервы производства и наиболее перспективные направления развития;
- в-третьих, внутренние аудиторы наряду с контролем часто выполняют и консультативные функции в отношении должностных лиц финансово-экономических, бухгалтерских и иных служб в головной организации, ее филиалах и дочерних компаниях [4].

Подводя итоги, отметим, что посредством организации внутреннего аудита в таких крупных структурах как холдинги, их руководство получает надежный инструмент по оценке существующих внутри данных компаний систем внутреннего контроля, от которых во многом зависит эффективность функционирования в целом самих хозяйствующих субъектов, и именно внутренний аудит в холдинге является наиболее объективным источником информации, помогающим менеджеру по-новому посмотреть на вещи и оценить качество выполнения принятых управленческих решений.

Таблица 3

## ОБОСНОВАНИЕ НЕОБХОДИМОСТИ ВНЕДРЕНИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

Предпосылки организации внутреннего аудита	Направленность внутреннего аудита	Преимущества внедрения внутреннего аудита
1. Системный кризис отечественной микроэкономики	Принятый предприятием курс действий (его ориентиры), цели, стратегии	Достижение предприятием упорядоченной и эффективной деятельности
2. Усиление рыночной конкуренции	Вид и масштаб деятельности предприятия	Обеспечение соблюдения политики руководства каждым работником предприятия
3. Потребность в «чистой» информации для нужд внутренних и внешних пользователей	Неопределенность и риск деятельности	Своевременное обнаружение недостатков в деятельности предприятия и принятие мер к их устранению
4. Взаимозависимость и взаимообусловленность внешнего и внутреннего контроля	Договорная дисциплина	Выявление и мобилизация имеющихся резервов производства, сверхнормативных запасов
5. Регламентация государством основных направлений внутреннего контроля	Кадровая политика в отношении материально ответственных должностей	Обеспечение сохранности собственности, выявление причин и условий, способствующих образованию потерь, недостач и совершению хищений
6. Реорганизация предприятия в целях «встраивания» в рынок	Конфликтность в коллективах	Повышение эффективности и качества работы, усиление режима экономии
7. Отсутствие или недостаточность систематической экономической работы на предприятиях	Функционирование системы коммуникаций и системы информационного обеспечения	Получение руководством предприятия «чистой» информации
8. Обязательность внутреннего контроля для каждого предприятия в соответствии с законодательством	Мотивация трудовой деятельности	Обеспечение финансового благополучия и инвестиционной привлекательности компании
9. Тенденции развития предприятия и рынка капитала	Профессиональная подготовка	Постоянное совершенствование хозяйственных процессов
10. Конфликт интересов	Документальное закрепление полномочий и ответственности работников	Объективная оценка работы экономических и других служб предприятия
11. Направленность предприятия на получение дохода	Регламентация взаимоотношений между звеньями предприятия	Центры внутреннего контроля - центры ответственности
12. Финансовая самостоятельность предприятия	Порядок проведения инвентаризации	Непрерывность осуществления внутреннего контроля
13. Неэффективное использование вычислительной техники	Правила организации документооборота	Консультирование работников по вопросам, входящим в компетенцию контролеров
14. Риск банкротства	Внешние влияния	Соблюдение стратегии предприятия
15. Нарушение режима экономии на предприятии	Система бухгалтерского учета защиты информации, СВК	Служебные расследования по ЧП на предприятии
16. Необоснованное списание	Задолженность по недостаткам	Сохранность активов

## Литература

1. Концептуальные основы управления рисками организаций (ERM COSO) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.coso.org>.
2. Андреев В.Д. Внутренний аудит [Текст] : учеб. пособие / В.Д. Андреев. – М. : Финансы и статистика, 2003.
3. Арнс Э.А. Аудит [Текст] / Э.А. Арнс, Д.К. Лоббек ; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 1995.
4. Бурцев В.В. Внутренний аудит компании: вопросы организации и управления [Текст] / В.В. Бурцев // Финансовый менеджмент. – 2003. – №4.
5. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации [Текст] / В.В. Бурцев. – М. : Экзамен, 2000.
6. Внутренний аудит как оценка надежности и эффективности системы внутреннего контроля [Текст] / Т.В. Зырянова, О.Е. Терехова // Экономический анализ. Теория и практика. – 2006. – №16-17.
7. Краснова И.А. Методика проведения внутренней аудиторской проверки эффективности системы внутреннего контроля бизнес-процессов [Электронный ресурс] / И.А. Краснова // Ин-т внутренних аудиторов. Режим доступа: <http://www.iaa-ru.ru>.
8. Макальская А.К. Внутренний аудит [Текст] : учеб.-практ. пособие / А.К. Макальская. – М. : Дело и сервис, 2001.
9. Никифорова Е.В. Внутренний аудит в организации: виды, задачи, функции [Текст] / Е.В. Никифорова, И.В. Шумилова // Аудиторские ведомости. – 2006. – №7.
10. Скобара В.В. Аудит: методология и организация [Текст] / В.В. Скобара. – М. : Дело и сервис, 1998.
11. Соколов Б.Н. Роль службы внутреннего аудита в компании [Текст] / Б.Н. Соколов // Финансовый директор. – 2007. – №6.

## Ключевые слова

Внутренний аудит; функции внутреннего аудита; служба внутреннего аудита; система внутреннего контроля; бизнес-процессы; стандартизация бизнес-процессов; управление рисками; виды внутреннего аудита; классификация видов внутреннего аудита; предпосылки организации внутреннего аудита.

*Щербакова Екатерина Павловна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Переход на новые методы хозяйствования, внедрение рыночных отношений обусловили необходимость формирования и развития в Российской Федерации аудита, особое место в системе которого, в силу специфических методологических и организационных особенностей, занимает внутренний аудит. Развитие теории и практики внутреннего аудита обеспечивает повышение качества управления финансово-хозяйственной деятельностью предприятий. Проблема эффективно функционирующего внутреннего аудита, несмотря на актуальность, остается не в полной мере осмысленной с научных позиций и в плане практической ее реализации. Так, нерешенными остаются вопросы организации и функционирования службы внутреннего аудита в рамках холдингов.

В статье систематизированы существующие подходы к определению понятия «внутренний аудит», сформулировано его авторское определение, уточнены и дополнены основные функции внутреннего аудита применительно к холдингам, предложена декомпозиция видов внутреннего аудита путем выделения классификационного критерия, свойственного для организаций с холдинговой структурой, а также освещены аспекты целесообразности организации внутреннего аудита в компаниях.

Содержание рецензируемой статьи раскрывает ее название. Изложенный материал характеризуется актуальностью, представлен достаточно полно и логически верно, что свидетельствует о глубоком изучении рассматриваемой темы.

Все вышеизложенное позволяет нам рекомендовать данную статью к публикации.

По нашему мнению, статья может быть принята к опубликованию в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Богатая И.Н., д.э.н., проф. кафедры «Аудит» Ростовского государственного экономического университета (РИНХ)*