

### 7.3. ПРОБЛЕМЫ РЕГЛАМЕНТАЦИИ И СТАНДАРТИЗАЦИИ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В ХОЛДИНГАХ

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

*Ростовский государственный  
экономический университет (РИНХ)*

В статье приводится описание основных документов, регламентирующих деятельность внутренних аудиторов в холдингах. Автором предложены иерархическая система внутреннего нормативного регулирования функционирования внутреннего аудита в холдингах, примеры содержания основных регулирующих документов, способ структурирования внутрифирменных стандартов внутреннего аудита холдингов и представлены основные требования к квалификации внутренних аудиторов.

Подразделения внутреннего аудита как неотъемлемая часть структуры холдингов должны работать на основе как государственных, так и внутрифирменных документов и распоряжений. Как показывает практика, в большинстве холдингов в целях регламентации деятельности их внутренних аудиторов формируются положения о структурном подразделении, стандарты, должностные инструкции, также возможны контракты, заключенные между аудитором и руководством организации в случае привлечения специалистов, не состоящих в штате холдинга.

По нашему мнению, подразделение внутреннего аудита независимо от уровня централизации в холдинге важно также обеспечить следующими регламентами внутреннего аудита:

- календарными планами работы подразделения и его специалистов;
- методическими руководствами по вопросам аудиторских проверок;
- нормами (правилами) по процедурам внутреннего аудита;
- методическими указаниями по методике внутреннего аудита и получению аудиторских доказательств;
- методическими рекомендациями по реализации результатов аудиторских проверок и внедрению решений.

Необходимо отметить, что на сегодняшний день наиболее крупные компании, имеющие акционерную форму собственности, к которым по большей части относятся холдинги, все больше заинтересованы в обеспечении информационной открытости и публичности своих компаний, соблюдении высоких стандартов корпоративного поведения, что является средством повышения привлекательности компании с различных точек зрения. Как показывает практика, значительно сокращает путь компании к выходу на всероссийский и международный рынки, к иностранным инвестициям, к котировкам акций компании на иностранных биржах наличие наряду с прочими внутренними нормативными документами также и кодекса корпоративного поведения, подготовленного в рамках компании (в нашей стране кодекс корпоративного поведения был рекомендован распоряжением Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 4 апреля 2002 г. № 421/р). Важно также и то, что посредством введения определенных стандартов, установленных на основе анализа наилучшей практики корпоративного поведения зарубежных компаний

(на формирование кодексов корпоративного поведения оказали определенное влияние Принципы корпоративного управления, принятые Советом Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) в 1999 г., в которых были сведены воедино и признаны общепринятыми стандарты наилучшей практики корпоративного поведения) в организации (холдинге) обеспечивается тем самым защита интересов всех собственников, независимо от размера пакета акций, которым они владеют, и чем более высокого уровня защиты интересов собственников удастся достичь, тем на большие инвестиции сможет рассчитывать данная организация. Кроме того, данный кодекс, помимо описания цели, задач, полномочий и ответственности совета директоров конкретной компании, подчеркивает необходимость наличия в составе совета ряда комитетов по ключевым проблемам, которые осуществляют постоянную работу на основе четко зафиксированных правил и процедур, обеспечивающих независимость и ответственность принимаемых ими решений. В качестве таких обязательных комитетов, в том числе, называется (и при этом рассматривается как основной) комитет по аудиту с соответствующим определением его статуса и структуры. Отметим, что Кодекс корпоративного поведения успешно внедрен и функционирует в таких крупных российских холдингах, например, как Открытое акционерное общество (ОАО) «Газпром нефть», ОАО «Нефтяная компания (НК) «Роснефть», ОАО «МТС», ОАО «Связьинвест», ОАО «СИБУР Холдинг».

Также следует учитывать, что комитет по аудиту является важным инструментом системы корпоративного управления в компании. Комитет призван помогать Совету директоров холдинга контролировать процесс подготовки финансовой отчетности, чтобы обеспечить ее сопоставимость, достоверность и прозрачность, а также осуществляет надзор за тем, чтобы в компании существовали эффективные системы внутреннего контроля и управления рисками, эффективно осуществлялись функции внутреннего и внешнего аудита, а также соблюдались требования законодательства и регуляторов. В рамках холдинга комитет по аудиту может также выполнять роль интеллектуального и информационного ресурса для исполнительного руководства, поскольку принимает участие в обсуждении стратегии и бизнес-планов компании, бюджетов, крупных инвестиционных проектов, других важных для компании вопросов.

Согласно закону Сарбейнса-Оксли от 30 июля 2002 г., членами комитета по аудиту рекомендуется избирать членов совета директоров, являющихся независимыми директорами [1]. Численный состав комитета по аудиту определяется, исходя из размеров компании, специфики бизнеса, объема задач, возложенных на комитет, других факторов. Рекомендуемая минимальная численность комитета по аудиту – три человека; оптимальной считается численность от трех до пяти человек. Кандидатуры членов комитета по аудиту утверждаются советом директоров. Во избежание влияния на независимость позиции членов комитета по аудиту не рекомендуется избирать членом Комитета по аудиту председателя совета директоров [2].

Заметим, что статус и компетенция комитета по аудиту, права и обязанности его членов, состав, порядок формирования, работы и взаимодействия комитета с органами управления компании, внешним аудитором и службой внутреннего аудита должны быть за-

креплены в соответствующем положении, которое утверждается советом директоров холдинга. В качестве примера, представим нижеиследующую структуру документа, содержащую определенный ряд обязательных пунктов, которая была бы оптимальной по содержанию для компаний холдингового типа:

- общие положения;
- цели и основные задачи комитета;
- компетенция и права комитета;
- взаимодействие с органами и структурными подразделениями головной компании;
- взаимодействие комитета с подразделениями исполнительного аппарата ДЗО;
- обеспечение деятельности комитета;
- состав комитета, его структура и порядок деятельности;
- обязанности комитета, конфиденциальность;
- отчеты деятельности;
- заключительные положения.

Таким образом, считаем целесообразным предложить, наряду с вышеперечисленными основными внутренними нормативными документами, дающими возможность регулировать в той или иной мере деятельность подразделения внутреннего аудита в холдинге, включить в данный перечень Кодекс корпоративного поведения холдинга и Положение о комитете по аудиту.

Учитывая вышеизложенное, представим вариант общей иерархической системы основных нормативных документов, регулирующих деятельность подразделения внутреннего аудита в холдинге, которую можно схематично представить следующим образом (рис. 1).



**Рис. 1. Общая система внутрифирменного нормативного регулирования деятельности подразделения внутреннего аудита холдинга**

Как видно из рис. 1, представленная иерархическая система внутрифирменного нормативного регулирования состоит из следующих компонентов:

- кодекс корпоративного поведения: документ определяет статус Комитета по внутреннему аудиту, четко фиксируя правила и процедуры, обеспечивающие независимость принимаемых им решений;
- положение о комитете по внутреннему аудиту: документ устанавливает состав, статус, порядок деятельности, количество, функции комитета по внутреннему аудиту, взаимодействие его с органами и структурными подразделениями головной компании и ДЗО холдинга и др.;
- положение о подразделении внутреннего аудита: в документе определяются общие цели и задачи подразделения, права и обязанности сотрудников, их полномочия и порядок отчетности;

- положение о рабочей политике подразделения внутреннего аудита: в документе отражаются: механизм расчета рисков внутреннего аудита, методика расчета и распределения уровня существенности, цели и характеристика видов процедур внутреннего аудита, варианты диагностики ошибок и др.;
- стандарты внутреннего аудита: документы содержат методики и требования проведения внутреннего аудита на всех его этапах, что обеспечивает единый подход к аудиторской проверке в конкретной организации;
- должностные инструкции сотрудников подразделения внутреннего аудита: документы отражают фактические обязанности конкретной должности сотрудника отдела, а также права и квалификационные требования.

Принимая во внимание вышесказанное, заметим, что в компании холдинговой структуры система внутрифирменного нормативного регулирования функционирования внутреннего аудита находится в непосредственной зависимости от существующей в холдинге структуры подразделения внутреннего аудита.

По нашему мнению, в рамках холдинга подразделение внутреннего аудита по своей структуре может быть:

- централизованным (сконцентрированным только в головной компании холдинга);
- централизованным рассредоточенным (имеющим в том числе и свои региональные подразделения в ключевых бизнес-единицах холдинга);
- децентрализованным с подотчетностью на местах.

На наш взгляд в холдинге с рассредоточенной централизованной или децентрализованной структурой подразделения внутреннего аудита целесообразно формировать двухуровневую систему нормативного регулирования: на уровне головной организации холдинга и на уровне остальных ДЗО.

Однако в любом случае информация о подразделении внутреннего аудита, о порядке ее образования и полномочиях должна фиксироваться соответствующим приказом (постановлением) по конкретной организации (головной компании холдинга, отдельных его бизнес-единиц) и положением о структурном подразделении.

Представим пример структуры положения о службе внутреннего аудита централизованной (как наиболее распространенной) структуры в холдинге.

Разработанное положение о службе внутреннего аудита содержит следующие разделы.

1. Общие положения. Фиксируется, чьим структурным подразделением является служба, какими нормативными документами руководствуются работники данной службы, кто несет непосредственную ответственность за организацию внутреннего аудита.
2. Структура службы. Называется состав службы, порядок ее утверждения и регламентация обязанностей работников.
3. Функции. Отмечаются назначение и роль службы, производимая ей работа.
4. Права. Указывается совокупность прав работников службы.
5. Подчиненность и обеспечение независимости. Раскрывается порядок взаимоотношений в части административного и функционального подчинения службы и отмечается, какую информацию она получает от руководства, какую передает.
6. Взаимоотношения (служебные связи). Раскрывается порядок взаимоотношений службы с другими подразделениями в холдинге. Отмечается, какую информацию и от кого получает служба, как и кому ее передает.
7. Полномочия. Раскрываются основные полномочия руководителя службы внутреннего аудита, а также ее сотрудников.
8. Ответственность. Перечисляются полномочия и виды ответственности работников службы.

9. Обеспечение качества и оценка эффективности деятельности. Устанавливается порядок оценки качества и эффективности деятельности службы.
10. Заключительные положения. Устанавливается порядок внесения изменений и срок действия Положения.

Отметим, что существующие теоретические разработки (в частности, например, структуры Положений о службе внутреннего аудита, разработанные Соколовым Б.Н. [4], Пугачевым В.В. [3]), имеют общий типовой характер и применимы для любых организаций, однако, при этом недостатком подобных структур является некоторая сложность их адаптации к особенностям компаний холдингового типа ввиду их разветвленной организационной структуры, как следствия, подотчетности, подчиненности и обеспечения независимости относительно руководства и других подразделений компании. Как правило, на практике также используются подобные простые схемы положений о подразделениях внутреннего аудита, не уделяя внимание четкой и детальной проработке всех статей, учитывающих особенности конкретной компании, что впоследствии может сказаться на эффективности, качестве внутреннего аудита.

Преимущественным отличием вышеизложенной примерной структуры положения о службе внутреннего аудита является его конкретизация относительно одной из возможных структур подразделений внутреннего аудита в холдинге, что позволяет более детально изложить содержание положения согласно представленным разделам (в т.ч. с учетом особенностей структуры и деятельности компании, для которой формируется положение); а также наличие раздела, предполагающего закрепление порядка оценки качества и эффективности деятельности службы внутреннего аудита холдинга, что может позволить документально установить ответственных лиц за процесс, частоту его проведения и т.д.

Мы полностью согласны с мнением профессора Хахоновой Н.Н., о том, что в целом деятельность внутренних аудиторов в холдинге важно осуществлять только на базе детального регламента, чтобы исключить необъективность и опасность узкого видения проблем на каждом из соподчиненных уровней объектов, вовлеченных в систему аудирования, а также внутрифирменных стандартов внутреннего аудита [5].

В соответствии с действующей в настоящее время редакцией Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита (МПСВА), данные стандарты определяют основные требования к подготовке внутреннего аудита, к проведению и формированию завершающих документов, к системе подготовки и повышения квалификации внутренних аудиторов, и состоят из трех основных групп:

- стандарты качественных характеристик (attribute standards) (1 000-1 300): регулируют требования, предъявляемые к качественному составу внутренних аудиторов и их подразделениям;
- стандарты деятельности (performance standards) (2 000-2 600): раскрывают основные задачи внутреннего аудита;
- стандарты практического применения (implementation standards): регламентируют порядок проведения отдельных видов аудиторских работ в компании [6].

Важно подчеркнуть, что существующие МПСВА несут в целом методологический характер, также как и международные стандарты аудита (МСА) и международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) они не предназначены для прямого применения службами внутреннего аудита конкретных организаций.

Проведенный нами анализ содержания МПСВА позволил сделать вывод о том, что данные стандарты содержат:

- базовые рекомендации по организации внутреннего аудита в компании (общие положения для определенной области деятельности);
- рекомендации организационно-методического характера (устанавливают общие организационно-технические положения по проведению проверок внутренними аудиторами в определенной области их деятельности в рамках компании);
- этические рекомендации (устанавливают профессионально-этические нормы, правила поведения внутренних аудиторов в процессе их деятельности в компании).

Учитывая вышеизложенное, на наш взгляд, для практического применения в качестве основы для разработки в конкретном холдинге внутрифирменных стандартов деятельности службы внутреннего аудита возможен вариант группировки разработанных стандартов согласно группам базовых, организационно-методических и этических стандартов. Использование данной структуры в холдингах может позволить более четко формулировать в дальнейшем основные положения формируемых внутрифирменных стандартов деятельности служб внутреннего аудита относительно общих требований (в целом в пределах холдинга) и более детально в части сферы их применения в конкретной бизнес-единице холдинга.

Рассмотрим более подробно особенности каждой группы стандартов.

#### **Базовые стандарты**

В эту группу, по нашему мнению, целесообразно включать стандарты, касающиеся управления подразделением внутреннего аудита, его персоналом, координации действий с внешними аудиторами, аудиторского комитета.

Например, стандарт «Управление отделом внутреннего аудита» может устанавливать примерную форму Положения об отделе внутреннего аудита, а также освещать все основные требования к управлению отделом, в том числе многочисленные аспекты взаимоотношений отдела с другими подразделениями организации. Также, на наш взгляд, следует обратить внимание на то, что штат отдела должен быть сформирован, а между работниками распределены обязанности таким образом, чтобы были устранены потенциальные конфликты интересов и влияний. Внутренние аудиторы должны представлять начальнику отдела докладные записки о реальных и потенциальных конфликтах в целях их своевременного предотвращения или кадровой перестановки.

#### **Организационно-методические стандарты**

Конкретные направления деятельности подразделения внутреннего аудита в организации зависят от целей его создания, размеров, оргструктуры, масштабов и видов деятельности участников холдинга, количества и региональной неоднородности их месторасположения. Следовательно, в стандартах, регулирующих осуществление внутреннего аудита по конкретным направлениям, необходимо осветить соответствующие методики с указанием целей и задач различных видов проверок (например, проверка качества управленческой информации, проверка на соответствие с политикой, планами и процедурами, нормативными актами, проверка сохранности и эффективного использования ресурсов, проверка соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского учета и т.д.), объектов и предметов данных проверок, методов про-

верок, рабочих и отчетных документов внутреннего аудитора, возможных видов ошибок и нарушений, последовательности работ и порядка действий внутренних аудиторов (в том числе при возникновении нестандартных и конфликтных ситуаций).

Стандарты этого раздела, на наш взгляд, могут быть следующими:

- «Планирование внутреннего аудита»;
- «Проведение процедур сбора, систематизации, документирования, анализа и оценки информации о состоянии объекта внутреннего аудита»;
- «Отчет по результатам внутреннего аудита»;
- «Доведение результатов внутреннего аудита до заинтересованных лиц и последующие действия» и т.д.

По нашему мнению, особого внимания при подготовке требует стандарт «Планирование внутреннего аудита». Поскольку планирование является наиболее важным и ответственным этапом в проведении внутреннего аудита и представляет собой процесс, предполагающий подготовку плана и программ внутреннего аудита, то мы считаем, что в данном стандарте необходимо уделять наибольшее внимание формулировке требований к их составлению. Важно учитывать при этом, что существует несколько видов плана проведения внутреннего аудита:

- стратегический план работы (на 3-5 лет);
- годовой план работы и общие планы проведения проверки по конкретному заданию или подразделению (филиалу, представительству, дочерней организации и т.д.).

Представим общую схему основных документов по планированию деятельности внутренних аудиторов в холдинге на рис. 2.



**Рис. 2. Основные документы процесса планирования деятельности внутренних аудиторов холдинга**

По нашему мнению, руководителям подразделения внутреннего аудита в процессе планирования (а особенно при создании подразделения), необходимо уделять максимальное внимание именно подготовке стратегического плана, поскольку только данный вид планирования позволит определить для внутренних аудиторов основные стратегические, наиболее существенные цели их деятельности, объем материальных и временных затрат, трудоемкость работ и т.д. для достижения данных целей. На основе стратегического плана целесообразно уже формировать далее годовые и общие планы деятельности подразделения внутреннего аудита, что также необходимо зафиксировать в соответствующем стандарте.

Годовые планы деятельности должны включать как минимум следующие основные моменты:

- направления внутреннего аудита;
- сроки аудита;
- объемы аудита;
- необходимые кадровые и иные ресурсы;
- бюджет финансирования.

Программа внутреннего аудита является документально оформленным планом реализации определенных контрольных мероприятий, указывающим их цели и задачи, объекты контроля, источники информации, последовательность и сроки его осуществления, предусматривающий необходимые ресурсы, исполнителей, порядок их действий. Кроме того, здесь нужно указать на важность планирования издержек на внутренний аудит – планы должны предусматривать минимум затрат и максимум эффекта (или, иными словами, затраты на внутренний аудит (вместе с упущенной выгодой от альтернативного вложения средств) не должны превышать ожидаемых (предполагаемых) потерь (убытков) от отсутствия внутреннего аудита).

Отметим, что ответственность за подготовку планов деятельности подразделения внутреннего аудита и аудиторских программ следует возлагать на руководителя данного подразделения.

При подготовке стандарта «Проведение процедур сбора, систематизации, документирования, анализа и оценки информации о состоянии объекта внутреннего аудита» важно учитывать, что посредством данного стандарта должны обеспечиваться достаточные гарантии того, что аудиторская объективность поддерживается, и цели аудита выполняются. Целесообразно собрать информацию по всем вопросам, касающимся предмета, задач и объема внутреннего аудита. Следует помнить, что информация должна быть необходимой, достаточной, истинной, своевременной, аналитичной и организованной в целях обеспечения прочной основы для аудиторского заключения и рекомендаций.

Стандарт «Отчет по результатам внутреннего аудита» должен регламентировать порядок составления и представления отчетности внутренних аудиторов. В отличие от отчетности внешнего аудита для внутренних аудиторов не существует стандартной формы отчетов, следовательно, отчеты внутренних аудиторов холдинга необходимо составлять по форме, разработанной непосредственно в самой организации, при этом основными требованиями к отчетам должны быть объективность, ясность, лаконичность, конструктивность и своевременность.

В наиболее общем случае мы считаем необходимым в такие отчеты, кроме основных реквизитов, включать:

- перечень выявленных отклонений, превышающих допуск; маркер пункта перечень обстоятельств, при которых эти отклонения были выявлены;
- оценку выявленных отклонений с точки зрения их влияния на организацию;
- рекомендации по возможному устранению данных отклонений;
- оценку данных рекомендаций в плане их возможного влияния на организацию;
- конструктивные предложения (при их наличии) по совершенствованию различных аспектов функционирования организации, имеющих отношение к проведенной работе.

Следует также помнить, что вопросы, поставленные в отчете внутренних аудиторов, рассматриваются как «открытые» до тех пор, пока от управляющего (заказчика) не придет письменный ответ на все замечания и

рекомендации. В конце отчетного периода органам управления должны предоставляться итоговые отчеты о деятельности внутренних аудиторов. По нашему мнению необходимо указать в стандарте, что в этих отчетах должны сравниваться фактическая работа по видам и участкам внутреннего аудита с запланированной, фактические расходы – с бюджетом финансирования, и обязательно отражаться имевшие место недостатки в работе отдела с указанием их причин и принятых мер к их устранению.

Стандарт «Доведение результатов внутреннего аудита до заинтересованных лиц и последующие действия» должен регламентировать порядок и формы сообщения результатов проверок до заказчиков внутреннего аудита. В большинстве случаев руководителю подразделения внутреннего аудита придется обсуждать с администрацией те или иные стороны своих рекомендаций и предложений. При этом возможно частое возникновение разногласия, переходящие в напряженные дискуссии. Умение доказать верность своей позиции зависит от профессионализма и личных качеств руководителя подразделения внутреннего аудита. Но он всегда должен сохранять свою независимость и объективность в суждениях и руководствоваться кодексом этики внутреннего аудитора (или корпоративным кодексом поведения), а также внутрифирменными стандартами внутреннего аудита. Кроме того, по нашему мнению, в стандарте следует указать, что внутренние аудиторы в последующие периоды должны установить, все ли необходимые действия (корректировки, совершенствование систем управления и т. д.) по результатам проверки выполнены и достигнуты ли намеченные результаты.

### **Этические стандарты**

В данную группу следует включать стандарты, регулирующие деятельность внутренних аудиторов с точки зрения этических норм (согласно положениям действующего Кодекса этики внутренних аудиторов, в том числе и утвержденного в рамках конкретного холдинга).

Например, стандарт «Компетентность и профессиональное отношение к работе» должен регламентировать основные факторы, определяющие компетентность и профессиональное отношение к работе внутренних аудиторов. Внутренние аудиторы обязаны выполнять свои функции на должном профессиональном уровне, для чего должны обладать знаниями, навыками, необходимыми для выполнения своих должностных обязанностей. В данном стандарте необходимо указать, что внутренние аудиторы должны проявлять профессиональное отношение к своей деятельности, оценивая объем работы, необходимой для достижения целей проверки и других функциональных обязанностей, относительную сложность, существенность или значимость вопросов, в отношении которых осуществляются услуги и т.д. Среди важных пунктов стандарта, на наш взгляд, должен быть указан пункт относительно обязанности руководителя подразделения внутреннего аудита обращаться за содействием и консультациями в случае, если сотрудники его подразделения не обладают достаточными коллективными знаниями и навыками для качественного проведения проверки.

После подготовки, утверждения и начала использования стандартов внутреннего аудита, следует учитывать, что все стандарты внутреннего аудита целесообразно при необходимости пересматривать в целях их соответствия изменениям внешней среды, а также

внутренних факторов, влияющих на деятельность организации в целом.

Как и было ранее уже сказано, ключевое место в подразделении внутреннего аудита принадлежит его руководителю, который напрямую связан с генеральным директором холдинга в целом или отдельной его бизнес-единицы (в зависимости от структуры компании и централизации подразделения внутреннего аудита) и сообщает обо всех вопросах, представляющих взаимный интерес. Важно чтобы для поддержания контактов руководитель подразделения внутреннего аудита регулярно участвовал в тех заседаниях, которые касаются вопросов аудиторской деятельности, финансовой отчетности, управления организацией. По нашему мнению, руководителю подразделения также следует информировать администрацию компании обо всех существенных фактах, вскрытых в ходе аудиторской проверки, которые могут оказать неблагоприятное воздействие на конкретную организацию. В обязанности руководителя подразделения внутреннего аудита, кроме того, должно входить определение состава групп для проверок и надзор за их работой, консультирование аудиторов по документальному оформлению результатов аудиторских процедур, проведение при необходимости финансового анализа и консультаций по отдельным вопросам, контроль выполнения приказов и распоряжений администрации, составление отчетов о проделанной подразделением внутреннего аудита работе. Руководитель подразделения внутреннего аудита ответствен за обеспечение надзора за аудитом. Надзор представляет собой непрерывный процесс от планирования до завершения выполнения аудиторского задания, обеспечивает подчиненных соответствующими инструкциями и утвержденными программами проведения аудиторской проверки; осуществляет контроль за тем, чтобы выявленные факты, выводы и заключение аудиторов подтверждались рабочей документацией; это дает уверенность в том, что аудиторские заключения объективны, точны, конструктивны и своевременны, а цели аудита достигнуты.

Также, на наш взгляд, важно чтобы при назначении на любую должность сотрудника подразделения внутреннего аудита в каждой конкретной должностной инструкции для определенной должности были установлены и зафиксированы соответствующие критерии образования и опыта, уделяя особое внимание объему работ и степени ответственности.

Так, на должность руководителя подразделения внутреннего аудита холдинга целесообразно назначать высококвалифицированных специалистов с высшим экономическим или юридическим образованием, опытом бухгалтерской или юридической работы, обладающих стажем работы внешним или внутренним аудитором не менее пяти лет, опытом руководящей работы не менее трех лет из последних пяти лет в сфере внутреннего аудита.

Не менее важным условием, а также значительным преимуществом при приеме на работу в качестве руководителя службы внутреннего аудита является наличие аттестата (диплома, сертификата) международного образца. Кроме того, все чаще специалисту, получившему такие дипломы или сертификаты, предлагается стать членом профессионального объединения, что накладывает на него обязательство ежегодного повышения квалификации и обновления знаний. Как показывает практика, наиболее востребованными со стороны работодателя являются следующие профессиональные квалификации:

- в финансовой области:
  - ACCA DipIFR (diploma in international financial reporting – диплом по международной финансовой отчетности);
  - CFA (chartered financial analyst – дипломированный финансовый аналитик);
  - CPA (certified public accountant – сертифицированный специалист в области финансового учета) и др.;
- в области внутреннего аудита и контроля:
  - CIA (certified internal auditor – Lbgkjbvhdjfyysq Dyenhtyubq Felbnjh)\$i
  - CCSA (certified in control self-assessment – дипломированный специалист по самооценке контроля);
  - ICFM PIA (professional internal auditor – профессиональный внутренний аудитор);
  - ICFM CPIA (certificated professional internal auditor – сертифицированный профессиональный внутренний аудитор) и др.

В связи с вышеизложенным, считаем необходимым также устанавливать в соответствующей документации в качестве обязательного критерия дополнительного подтверждения компетентности наличие специального подтвержденного образования у внутренних аудиторов.

В совокупности сотрудники подразделения внутреннего аудита должны обладать знаниями и навыками, необходимыми для профессиональной деятельности в организации, а именно, умением применять стандарты, процедуры и методы внутреннего аудита. Кроме того, необходимо заранее предусмотреть, чтобы аудиторы были знакомы с принципами и методами бухгалтерского учета, иметь понятие об основах таких дисциплин, как управление, налогообложение, право, финансы, информационные системы. В связи с этим мы считаем целесообразным учитывать ранее полученный опыт внутренними аудиторами на предыдущих местах их работы.

Представляется важным также установление при необходимости в должностных инструкциях определенных критериев к должностям внутренних аудиторов в части наличия соответственного опыта работы.

Отметим, что для аудиторской практики важно понимание возникших ситуаций. Это означает способность применять широту знаний в любых ситуациях, распознавать существенные отклонения или потенциальные проблемы, анализировать их, выяснять, какая может потребоваться помощь и принимать разумные решения.

Важно учитывать, что содержание каждой отдельной должностной инструкции будет зависеть от специфики той организации, деятельность в которой осуществляют внутренние аудиторы (это может быть структура и масштабы как самой компании, так и соответствующего аудиторского подразделения, особенности основной деятельности компании и т.д.), и при ее подготовке необходимо это учитывать. Но в целом мы считаем, что по содержанию любой должностной инструкции внутреннего аудитора холдинга должны быть выделены следующие основные пункты:

- общие положения (степень подчинения, обязательные квалификационные требования);
- должностные обязанности;
- права и ответственность внутренних аудиторов.

Таким образом, основными регламентирующими функционирование внутреннего аудита в холдинге документами в соответствии с предложенной нами общей иерархической системой внутрифирменного нормативного регулирования деятельности подразделения внутреннего аудита являются документы, подготовленные для Коми-

тета по аудиту холдинга, а также для конкретных подразделений, непосредственно исполняющих функции внутреннего аудита: Положение о подразделении внутреннего аудита, стандарты внутреннего аудита, а также должностные инструкции работников подразделения внутреннего аудита. Кроме того, деятельность внутренних аудиторов важно осуществлять на базе детального регламента, внутрифирменных стандартов внутреннего аудита (базовых, организационно-методических, этических) и методик проверок различных объектов аудиторского контроля. В целом ответственный подход к составлению внутренней нормативной документации подразделения внутреннего аудита холдинга и детальная ее разработка могут служить основой эффективной работы подразделения и упрощают впоследствии процесс оценки результатов его деятельности.

### Литература

1. Закон Сарбейнса-Оксли от 30 июля 2002 г. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.sec.gov>.
2. Организация работы комитета совета директоров по аудиту: руководство для российских компаний [Текст] / под общ. ред. А.М. Сониной. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2008.
3. Пугачев В.В. Внутренний аудит и контроль [Текст] / В.В. Пугачев. – М. : Дело и сервис, 2010.
4. Соколов Б.Н. Внутренний аудит и контроль: организация, методики, практика [Текст] / Б.Н. Соколов. – М. : Бухгалтерский учет, 2010.
5. Хахонова Н.Н. Методологические подходы к созданию службы внутреннего аудита в организации [Текст] / Н.Н. Хахонова // Финансы и учет. – 2012. – №1.
6. International standards for the professional practice of internal auditing (standards). <https://www.theiia.org/>

### Ключевые слова

Внутренний аудит; внутренний контроль; Комитет по аудиту; холдинг; стандарты внутреннего аудита; Кодекс корпоративного поведения; планирование; Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита; Положение о службе внутреннего аудита; квалификация внутренних аудиторов.

*Щербакowa Екатерина Павловна*

### РЕЦЕНЗИЯ

Внутренний аудит на современном этапе своего развития является для руководства холдингов важнейшим инструментом в целях мониторинга эффективности и надежности систем внутреннего контроля, управления рисками и корпоративного управления компании, а также анализа и оценки степени достижения целей и задач, поставленных перед компанией. Задачей внутреннего аудита в холдингах является, прежде всего, обеспечение процесса эффективного управления экономическим субъектом необходимой контрольно-регулирующей информацией, которая позволила бы принимать максимально эффективные управленческие решения, а также осуществлять оперативную и своевременную корректировку ранее принятых решений. В этой связи исследование вопросов регламентации и стандартизации организации и функционирования внутреннего аудита в компаниях холдинговой структуры представляется весьма актуальным.

В статье представлена иерархическая система внутрифирменного нормативного регулирования деятельности подразделений внутреннего аудита холдингов и подробно рассмотрено содержание всех ее компонентов, а также предложен авторский способ структурирования разработанных внутрифирменных стандартов деятельности внутренних аудиторов холдингов.

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» РГЭУ (РИНХ)*