

УДК 657

С.А. ДАНИЛКОВА, канд. экон. наук, доцент
DipIFPM (UK)
Полесский государственный университет,
г. Пинск, Республика Беларусь

Статья поступила 17 сентября 2019г.

РИСКИ ОРГАНИЗАЦИОННЫХ ФОРМ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА, ПРЕИМУЩЕСТВА И НЕДОСТАТКИ ЕГО АРХИТЕКТУРЫ

В данной статье изучены организационные формы внутреннего аудита, их содержание и целесообразность применения, разработана матрица рисков каждой из форм. Автором на основе международного опыта и экономической литературы исследованы подходы в подчинении службы внутреннего аудита и систематизированы критерии их реализации. Исследованы существующие структуры службы внутреннего аудита, раскрыты их содержание, преимущества и недостатки. Даны практические рекомендации по созданию службы внутреннего аудита в организациях Республики Беларусь исходя из различных факторов.

Ключевые слова: служба внутреннего аудита, аутсорсинг, ко-сорсинг, матрица рисков организационных форм, Аудиторский комитет, архитектура внутреннего аудита.

DANILKOVA S.A., Cand. of Ekon. Sc., Associate Professor
Polessky State University,
Pinsk, Republic of Belarus

RISKS OF ORGANIZATIONAL FORMS OF INTERNAL AUDIT, ADVANTAGES AND DISADVANTAGES OF ITS ARCHITECTURE

In this paper we study the organizational form of internal audit, including their content and advisability of using developed risk matrix to each of these forms. The author on the basis of international experience and economic literature investigated the approaches to the subordination of the internal audit service and systematized the criteria for their implementation. The existing structures of the internal audit service are investigated, their content, advantages and disadvantages are disclosed. Practical recommendations on the creation of an internal audit service in organizations of the Republic of Belarus are given based on various factors.

Keywords: internal audit service, outsourcing, outsourcing, risk matrix of organizational forms, Audit Committee, internal audit architecture.

Введение. Для достижения стратегических целей, дальнейшего развития организации, удовлетворения информационных потребностей собственников имущества возникает необходимость в наличии высококвалифицированных кадров в различных областях знаний, обладающих суверенитетом от менеджеров и способных объективно оценивать сложившуюся ситуацию, вырабатывать рекомендации. Решение данных вопросов тре-

бует присутствия внутреннего аудита. Его наличие в организации обусловлено рядом обстоятельств:

- ✓ наличие многоуровневой организационно-управленческой структуры;
- ✓ требование законодательства о создании контрольных служб;
- ✓ оценка рисков и эффективности управления организацией;
- ✓ потребность в профессиональном консалтинге и др.

Результаты и их обсуждение. В экономической литературе [1-7] выделяют три основные организационные формы внутреннего аудита (рисунок 1), и перед собственниками стоит сложная задача по оптимальному их выбору.

Выбор конкретной организационной формы внутреннего аудита зависит от ряда факторов: организационно-управленческой структуры организации, видов экономической деятельности, направлений деятельности, географии структурных подразделений, филиалов и т.д.

Создание собственной службы внутреннего аудита требует от собственников имущества понимания ее роли и значения, четкого определения целей, задач и функций, а также разработки локальных нормативных актов, стандартов, регулирующих действия сотрудников службы внутреннего аудита. Кроме того, необходимо формирование высококвалифицированной команды специалистов, обладающих современными знаниями и профессиональными навыками в области внутреннего аудита, позволяющих предупреждать возникновение негативных явлений, отрицательно влияющих на достижение стратегических целей организации. Создание службы внутреннего аудита потребует значительного времени, финансовых вложений, но позволит получать информацию от специалистов, хорошо знающих производственную и финансовую деятельность организации, отраслевую особенность бизнеса, понимающих внутренние проблемы. Кроме того, наличие собственной службы внутреннего аудита является одним из основных требований для организаций, размещающих ценные бумаги на ведущих мировых фондовых биржах.

Для организаций с небольшими объемами деятельности создание собственной службы внутреннего аудита весьма затратно. Данные субъекты хозяйствования могут передавать функции внутреннего аудита стороннему ли-

цу (юридическому или физическому) на условиях аутсорсинга. Используя данную форму внутреннего аудита, организация заключает договор, как правило, с аудиторской компанией, что позволяет «свежим» взглядом оценить деятельность субъекта хозяйствования, использовать современные технологии и методы международной практики, исключает расходы на содержание собственной службы внутреннего аудита на постоянной основе и поиск квалифицированных сотрудников. В Республике Беларусь данная практика наиболее распространена.

Чтобы в полной мере не зависеть от внешней организации, осуществляющей аутсорсинг, субъекты хозяйствования в некоторых случаях могут привлекать сторонних специалистов, экспертов, консультантов из внешней организации, что позволит использовать отдельных специалистов по мере необходимости, не изменяя кадровый состав собственной службы внутреннего аудита.

Каждая из организационных форм внутреннего аудита несет риски, наступление которых имеет вероятностный характер (таблица 1).

По мнению автора, субъекты хозяйствования Республики Беларусь должны в полной мере оценить наступление возможных рисков при выборе той или иной организационной формы внутреннего аудита и сопоставить их с получением желаемых результатов.

Анализ экономической литературы и российский опыт свидетельствуют о наличии нескольких вариантов автономии службы внутреннего аудита в организации. Как указывают проведенные исследования текущего состояния внутреннего аудита в России, проведенные Институтом внутренних аудиторов России и международной аудиторской компанией KPMG, службы внутреннего аудита подчиняются различным органам и должностным лицам (таблица 2).

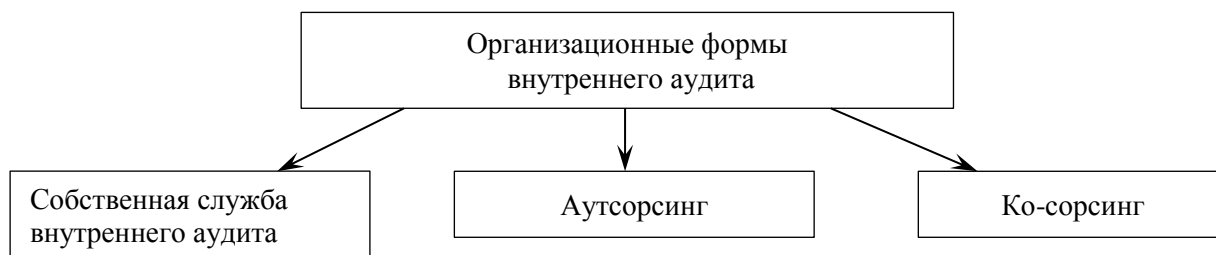


Рисунок 1. – Организационные формы внутреннего аудита

Таблица 1. – Матрица рисков организационных форм внутреннего аудита

Критерий	Собственная служба внутреннего аудита	Аусорсинг	Ко-сорсинг
1. Затраты на проведение внутреннего аудита	высокие риски, на постоянной основе	высокие риски, но не постоянные	риск ниже, чем при наличии собственной службы внутреннего аудита и аутсорсинге
2. Квалификация работников	существует риск профессиональной некомпетентности	риск низкий, квалификация высокая, подтверждена сертификатами, дипломами в области аудита	риск низкий, квалификация высокая, многопрофильный опыт специалистов
3. Знание бизнеса	низкий риск, хорошее знание бизнес-процессов и деятельности	риск недостаточного знания бизнеса клиента присутствует	
4. Качество услуг	зависит от ряда внутренних факторов (взаимоотношений в организации, соблюдения корпоративной культуры и т.д.)	высокое, но риск убытков присутствует	высокое, риск убытков отсутствует, т.к. привлекаются специалисты в конкретной области знаний
5. Периодичность проведения	на постоянной основе	периодически	
6. Оперативность в предоставлении информации	отсутствует риск оперативности предоставления информации при должной исполнительской дисциплине	риск снижения оперативности предоставления данных присутствует	незначительный риск оперативности данных
7. Потеря деловой репутации	риск отсутствует	присутствует риск потери деловой репутации	
8. Социальные обязательства	риск высокий, присутствуют расходы на содержание социальной базы для работников организации	отсутствуют	

Примечание – Собственная разработка

Таблица 2. – Данные об организационной подчиненности службы внутреннего аудита в компаниях Российской Федерации, % [8]

Орган или должностное лицо	2013	2015	2017
Совет директоров (комитет по аудиту)	53	55	81
Генеральный директор	37	26	10
Линейный (операционный) руководитель	3	2	3
Финансовый директор	0	8	1
Иное	7	9	5

Согласно данным таблицы 2, можно сделать вывод о том, что в Российской Федерации за анализируемый период наблюдается устойчивая тенденция увеличения доли субъектов хозяйствования, служба внутреннего аудита которых подчиняется Совету директоров и (или) комитету по аудиту (с 53% в 2013 году до 81% в 2017 году), и снижается удельный вес организаций, где служба внутреннего аудита подчинена генеральному директору (с 37% в 2013 году до 10% в 2017 году), а также финансовому директору (с 8% в 2015 году до 1% в 2017 году). Данная ситуация свидетельствует о зрелости служб внутреннего аудита и соблюдении основного принципа внутреннего аудита – независимости.

Изучив опыт российских компаний, субъектам хозяйствования Республики Беларусь следует оценить и выбрать наиболее лучший и приемлемый вариант подотчетности службы внутреннего аудита. Организационная структура организации представлена на рисунке 2.

Данный подход является одним из распространенных в международной практике. Его сущность состоит в том, что Совет директоров создает Аудиторский комитет (комитет по аудиту), которому функционально подчиняется служба внутреннего аудита. Такая организационная структура приемлема для крупных организаций (холдингов) и позволяет обеспечивать собственников имущества объективной информацией о деятельности организации. Основная цель подчинения службы внутреннего аудита Аудиторскому

комитету заключается в соблюдении принципа независимости от руководства и менеджмента организации. Автор считает, что в данной ситуации важно продумать цель создания Аудиторского комитета и определить его состав. Целью создания Комитета может являться изучение отдельных вопросов деятельности организации, оценка эффективности существующей системы внутреннего контроля и разработка рекомендаций. Состав Аудиторского комитета формируется исходя из ряда факторов (особенностей деятельности, структуры организации и др.) и может включать несколько человек, обладающих высокой подготовкой, опытом работы и репутацией.

Таким образом, автор считает, что Аудиторский комитет является мостом между Советом директоров и структурным подразделением внутреннего аудита: с одной стороны, Аудиторский комитет предоставляет объективную информацию об эффективности деятельности менеджмента организации, а с другой – обеспечивает службе внутреннего аудита функциональную независимость и осуществляет консалтинг в разработке рекомендаций по совершенствованию бизнеса.

Следующий подход в организационной структуре субъекта хозяйствования, когда собственник принял решение о подчинении подразделения внутреннего аудита непосредственно Совету директоров без создания Аудиторского комитета, представлен на рисунке 3.

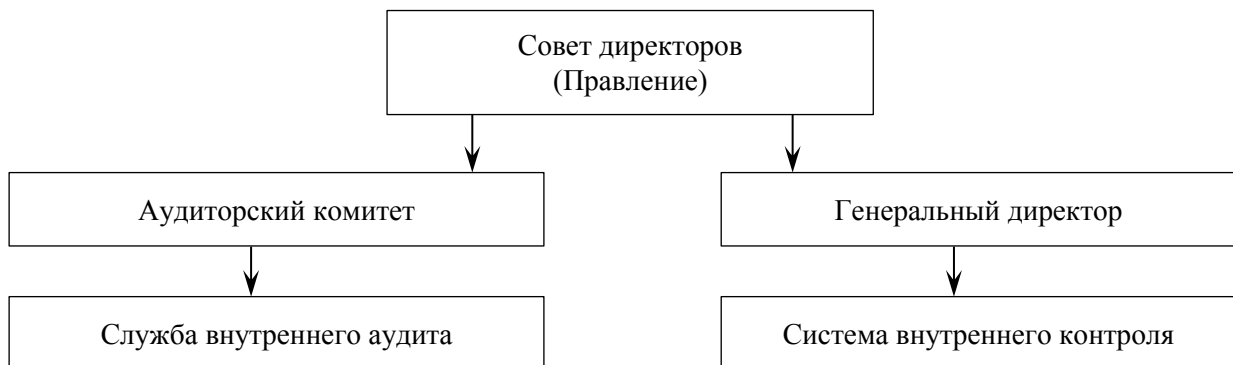


Рисунок 2. – Место службы внутреннего аудита в структуре организации, учредившей Аудиторский комитет

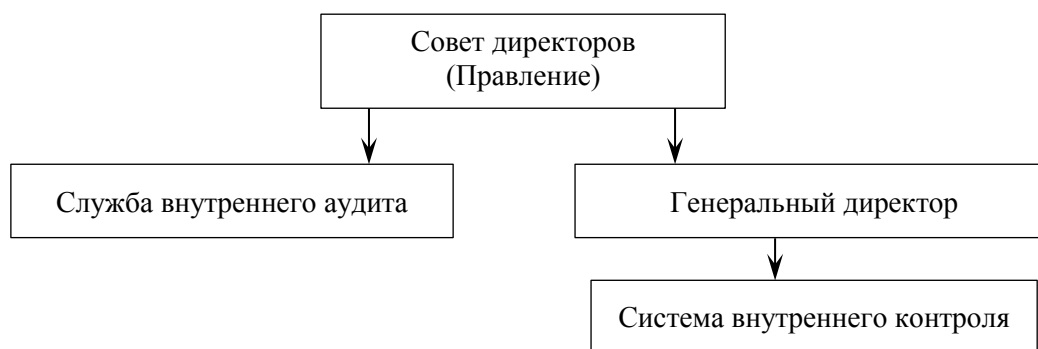


Рисунок 3. – Место службы внутреннего аудита в структуре организации без Аудиторского комитета

Представленный вариант также получил широкое распространение в мировой практике. Автор считает, что, как и в первом случае, служба внутреннего аудита сохраняет функциональную независимость от менеджмента организации, но отсутствуют специалисты, которые способны комплексно оценить сложившуюся ситуацию и оказать содействие в ее разрешении. В связи с этим, целесообразно, чтобы члены Совета директоров обладали соответствующей квалификацией, умели читать финансовую информацию и формировать предложения по ее совершенствованию. Расходы на содержание Аудиторского комитета будут отсутствовать, но, по мнению автора, на этом не стоит экономить крупному бизнесу.

Далее рассмотрим вариант подчинения службы внутреннего аудита прямо генеральному директору (рисунок 4).

По мнению автора, данная схема характерна для среднего бизнеса, который не ставит грандиозных задач перед службой внутреннего аудита, а ассоциирует внутренний аудит как проверочную деятельность. Служба внутреннего аудита утрачивает функциональную независимость перед исполнительным руководством. Вместе с тем, данный вариант имеет место быть, если собственник имущества является генеральным директором.

На практике существуют организации, в которых служба внутреннего аудита подчиняется непосредственно финансовому директору или главному бухгалтеру (рисунок 5).

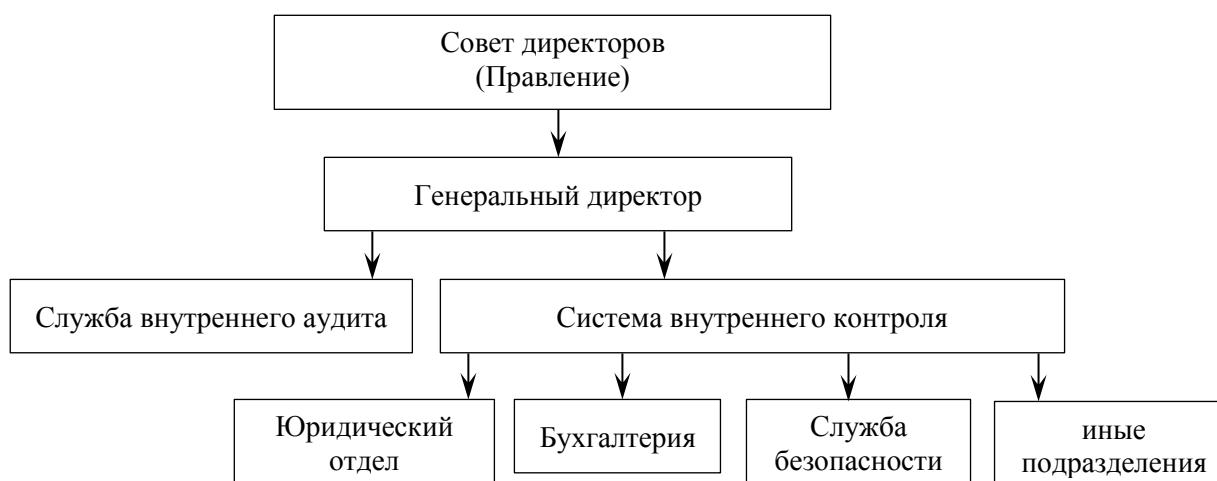


Рисунок 4. – Место службы внутреннего аудита в организационной структуре организации, с подчинением генеральному директору



Рисунок 5. – Место службы внутреннего аудита в организационной структуре организации, с подчинением финансовому директору

В данной ситуации, по мнению автора, возникает противоречие, во-первых, финансовый директор или главный бухгалтер как менеджер должен создавать и поддерживать на должном уровне систему внутреннего контроля, а также они могут совершать неправомерные действия, влекущие негативные последствия для организации, и они же контролируют действия внутренних аудиторов. При этом вероятность выявления случаев злоупотреблений невысокая. Во-вторых, служба внутреннего аудита обязана оценивать эффективность системы внутреннего контроля организации, что является невозможным, так как служба внутреннего аудита функционально и административно зависима от финансового директора (главного бухгал-

тера). Главный принцип функционирования подразделения внутреннего аудита – независимость – нарушен. Роль и значение службы внутреннего аудита невелики и заключаются лишь в обеспечении сохранности имущества, что, по мнению автора, дублирует функции бухгалтерии, и возникает вопрос о целесообразности создания службы внутреннего аудита и поддержании высокой квалификации внутренних аудиторов.

По результатам проведенного исследования автор систематизировал основные критерии в подходе к выбору организационной подчиненности службы внутреннего аудита (СВА) субъектам хозяйствования и представил в таблице 3.

Таблица 3. – Сравнение организационной подчиненности СВА по различным критериям

Критерии	Организационная подчиненность СВА:			
	Аудиторскому комитету	Совету директоров	генеральному директору	финансовому директору
Сфера применения	крупный бизнес	крупный и средний бизнес	средний и малый бизнес	малый бизнес
Основные функциональные задачи	оценка эффективности системы внутреннего контроля; управление рисками; консалтинг; изучение отдельных вопросов деятельности организации		проверка состояния бухгалтерского учета и отчетности	сохранность имущества
Соблюдение интересов собственника	полностью		частично, если собственник и генеральный директор разные лица	нет
Подотчетность	Аудиторскому комитету	Совету директоров	генеральному директору	финансовому директору (главному бухгалтеру)

Примечание – Источник: собственная разработка

Представленные в таблице 3 критерии не имеют строгих граней применения. Каждый субъект хозяйствования в Республике Беларусь, исходя из множества как объективных, так и субъективных факторов, принимает самостоятельно решение о выборе организационной структуры и подчиненности службы внутреннего аудита. Главное, необходимо знать и понимать все нюансы и сопоставлять их с ожиданиями.

Следующий вопрос, который требует принятия решения, – это выбор архитектуры службы внутреннего аудита. В экономической литературе и на практике применяют централизованную, децентрализованную и иерархичную структуры. Сущность централизованной структуры заключается в том, что служба внутреннего аудита формируется в головной организации, при этом сотрудники подразделения могут быть в штате как головной организации, так и в дочерних. Содержание децентрализованной структуры состоит в том, что внутренние аудиторы находятся непосредственно в филиалах и до-

черних подразделениях, а служба внутренних аудиторов не создается в головной организации. Иерархическая структура подразумевает основание служб внутреннего аудита в головной организации и в филиалах.

Как указывают результаты проведенных Институтом внутренних аудиторов Российской Федерации и международной аудиторской компанией KPMG исследований, в России в 2017 году структура служб внутреннего аудита имела следующий состав: 76% – централизованное управление и структура внутреннего аудита, 21% – централизованное управление с региональным центром и 3% – децентрализованная структура с подотчетностью на местах [8]. К сожалению, в Республике Беларусь аналогичные данные отсутствуют. Автор изучил международный опыт содержания каждой из приведенных структур внутреннего аудита, установил их преимущества и недостатки, которые представляют интерес для субъектов хозяйствования Республики Беларусь (таблица 4).

Таблица 4. – Преимущества и недостатки структур внутреннего аудита

Структуры внутреннего аудита	Преимущества	Недостатки
Централизованная	- независимость от руководства нижестоящих организаций	- недостаточное знание особенностей деятельности филиалов, дочерних структур
	- единые методики осуществления внутреннего аудита	- дополнительные расходы на проведение внутреннего аудита в нижестоящих организациях, находящихся на обширной территории
	- концентрация знаний, опыта и обмен	- низкая оперативность на влияние выявленных отклонений
Децентрализованная	- непосредственное нахождение внутренних аудиторов в филиалах и других структурах	- присутствует риск зависимости от местного руководства и влияния на мнение внутреннего аудитора
	- хорошее владение ситуацией на объекте	- различия в подходах и рекомендациях;
	- оперативное вмешательство и решение возникших проблем	- снижается управляемость
	- доскональное проведение внутреннего аудита непосредственно по месту нахождения объекта	
Иерархичная	- четкое распределение зон ответственности между службами внутреннего аудита головной организации и структурными подразделениями;	- сложная, многоуровневая структура
	- возможность карьерного роста	- службы внутреннего аудита структурных подразделений не подчинены службе внутреннего аудита головной организации

Примечание – Источник: собственная разработка

При выборе архитектуры службы внутреннего аудита следует руководствоваться организационно-управленческой структурой субъекта хозяйствования, географической удаленностью дочерних предприятий, целями и задачами, стоящими перед подразделением внутреннего аудита, пониманием всех угроз и рисков собственниками, их ожиданиями от деятельности внутреннего аудита, уровня зрелости внутреннего аудита и др.

Заключение. Создание службы внутреннего аудита как в мировой практике, так и в Республике Беларусь является предметом решения собственников имущества субъекта хозяйствования. Однако при этом следует обратить внимание на выбор организационной формы внутреннего аудита: собственная служба внутреннего аудита, аутсорсинг или ко-сорсинг. Собственникам важно получение от внутреннего аудита достаточных гарантий об эффективности деятельности организации, но актуально знать и оценить возможные риски, которые несет каждая из рассмотренных форм. Для достижения поставленной цели – создание службы внутреннего аудита – субъектам хозяйствования Республики Беларусь необходимо определить, какому органу или должностному лицу она будет функционально подчиняться, а также выбрать ее оптимальную архитектуру.

Список использованных источников

1. Данилкова, С. А. Организационные формы внутреннего аудита: преимущества и недостатки / С. А. Данилкова // Теоретические и прикладные исследования социально-экономических систем в условиях интеграции России в мировую экономику: материалы VII Международной заочной научно-практической конференции (15 декабря 2018 года). – Тюмень: Тюменский государственный университет, 2018. – С. 53-55.
2. Зырянова, Т. В. Методические подходы к внедрению внутреннего аудита в систему управления предприятием / Т. В. Зырянова, О. Е. Терехова // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – №2(83). – С. 2-13.
3. Каурова, О. В. Внутренний аудит: выбираем форму и структуру / О. В. Каурова, Ю. Г. Крюкова // Российское предпринимательство. – 2009. – №5(2). – С. 43-48.
4. Хахонова, Н. Н. Проблемы оценки эффективности внутреннего аудита / Н. Н. Хахонова, Т. В. Плахотня // Учет и статистика. – 2010. – №18. – С. 71-75.
5. Парамонова, Л. Типология и модели организации внутреннего контроля экономического субъекта / Л. Парамонова. – РИСК. – 2012. – №2. – С. 362-365.
6. Галустов, В. У. Исследование роли и методических подходов и вариантов создания службы внутреннего аудита / В. У. Галустов // Учет и статистика. – 2014. – №1(33). – С. 43-49.
7. Суворова, С. П. Организационно-технические основы внутреннего аудита / С. П. Суворова, М. Е. Ханенко, Л. А. Панкратова // Вестник ОрелГИЭТ. – 2011. – №2(16). – С. 16-22.
8. Исследование текущего состояния и тенденций развития внутреннего аудита в России 2017 год. – Режим доступа: www.docplayer.ru/72633796-issledovanie-tekushchego-sostoyaniya-i-tendenciy-razvitiya-vnutrennego-audita-v-rossii-god. – Дата доступа: 06.08.2019.

References

1. Danilkova S.A. Organizatsionnye formy vnutrennego audita: preimushchestva i nedostatki [Organizational forms of internal audit: advantages and disadvantages]. *Teoreticheskie i prikladnye issledovaniya sotsial'no-ekonomicheskikh sistem v usloviyakh integratsii Rossii v mirovuyu ekonomiku: materialy VII Mezhdunarodnoy zaochnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii (15 dekabrya 2018 goda)* [Theoretical and applied research of socio-economic systems in the context of Russia's integration into the world economy: proceedings of the VII international correspondence scientific and practical conference (December 15, 2018) Tyumen: Tyumen state University, 2018, pp. 53-55. (In Russian)
2. Zyryanova T.V., Terekhova O.E. Metodicheskie podkhody k vnedreniyu vnutrennego audita v sistemu upravleniya predpriyatiem [Methodological approaches to the implementation of internal audit in the enterprise management system]. *Ekonomicheskiy analiz: teoriya i praktika*. [Economic analysis: theory and practice], 2007, no. 2(83), pp. 2-13. (In Russian)
3. Kaurova O.V., Kryukova Yu.G. Vnutrenniy audit: vybiraem formu i strukturu [Internal audit: choose the form and structure]. *Rossiyskoe predprinimatel'stvo*. [Russian

- business], 2009, no. 5(2), pp. 43-48. (In Russian)
4. Hechanova N.N., Plahotina T.V. Problemy otsenki effektivnosti vnutrennego audita [Problems of assessing the effectiveness of internal audit]. *Uchet i statistika*. [Accounting and statistics], 2010, no. 18, pp. 71-75. (In Russian)
 5. Paramonova L. Tipologiya i modeli organizatsii vnutrennego kontrolya ekonomicheskogo sub"ekta [Typology and models of organization of internal control of an economic entity]. *RISK*. [RISC: Resources, Information, Supply, Competition], 2012, no. 2, pp. 362-365. (In Russian)
 6. Galustov V. W. Issledovanie roli i metodicheskikh podkhodov i variantov sozdaniya sluzhby vnutrennego audita [Study of the role and methodological approaches and options for creating an internal audit service]. *Uchet i statistika*. [Accounting and statistics], 2014, no. 1(33), pp. 43-49. (In Russian)
 7. Suvorova S.P., Khanenko M.Nu., Pankratova L. A. Organizatsionno-tekhicheskie osnovy vnutrennego audita [Organizational and technical basis of internal audit]. *Vestnik OrelGIET*. [Bulletin of the Oryol state Institute of Economics and trade], 2011, no. 2(16), pp. 16-22 (In Russian).
 8. *Issledovanie tekushhego sostojaniya i tendencij razvitija vnutrennego audita v Rossii 2017 god* [A study of the current state and development trends of internal audit in Russia in 2017]. (In Russian). Available at: www.docplayer.ru/72633796-issledovanie-tekushchego-sostoyaniya-i-tendenciy-razvitiya-vnutrennego-audita-v-rossii-god. (accessed: 06.08.2019)

Received 17 September 2019