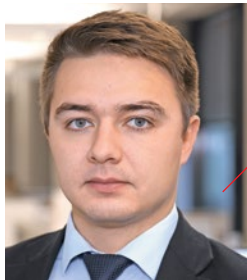


▲ КОРПОРАТИВНОЕ
ПРАВО**Козлов А.В.**

ACCA, CIA, директор
по финансовым аудитам
ПАО АФК «Система», член
Ассоциации «Институт
внутренних аудиторов»¹

Внутренний
аудит vs ревизионная
комиссия**Внутренний аудит
vs ревизионная
комиссия**

Сравнение ревизионных комиссий и внутреннего аудита всегда было актуальной темой для дискуссий, а с принятием поправок к закону об акционерных обществах² в июле 2018 г. интерес к этому вопросу заметно повысился. В этой статье будут рассмотрены основные принципы работы ревизионных комиссий и классического операционного внутреннего аудита, их функционал, состав, компетенции, а также дублирование функций.

Для оценки надежности и эффективности систем управления рисками и внутреннего контроля в публичном обществе теперь должен осуществляться внутренний аудит. А ревизионные комиссии, наоборот, становятся необязательным контрольным органом. Поправки, касающиеся наличия службы внутреннего аудита, вступают в силу только через год, с июля 2020 г.

Ранее наличие ревизионной комиссии было обязательным требованием по закону, но после выхода обновлений создание ревизионной комиссии теперь остается на усмотрение акционеров. При желании ликвидировать ревизионную комиссию необходимо предусмотреть изменения в уставе и утвердить их на общем собрании акционеров

¹ Ассоциация «Институт внутренних аудиторов» (Ассоциация ИВА), зарегистрированная в 2000 г., является профессиональным объединением более чем 4000 внутренних аудиторов, внутренних контролеров и работников других контрольных подразделений российских компаний и организаций. ИВА имеет 12 региональных центров: в Екатеринбурге, Казани, Краснодаре, Красноярске, Нижнем Новгороде, Новосибирске, Перми, Самаре, Санкт-Петербурге, Тюмени, Уфе и Хабаровске.

² Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ (ред. от 15.04.2019) (далее — Закон об акционерных обществах).

Таблица 1. Сравнение внутреннего аудита и ревизионной комиссии

	Внутренний аудит	Ревизионная комиссия
Цели	Предоставление гарантий акционерам и руководству	Контроль за финансово-хозяйственной деятельностью
Состав	Как правило, обладающие необходимыми компетенциями штатные сотрудники	Все, кроме руководящих должностей общества и членов СД, включая внешних лиц
Подчинение	Административное — генеральному директору; функциональное — комитету по аудиту	Общее собрание акционеров
Согласование результатов работы	Комитет по аудиту / совет директоров	Общее собрание акционеров
Сроки полномочий	Бессрочно	1 год

(далее — ОСА). Деятельность ревизионной комиссии регулируется законодательством РФ, уставом общества, действующим положением и иными внутренними документами, утвержденными на общем собрании акционеров. Деятельность аудиторов обычно регулируется внутренними нормативными документами, например, политикой или положением о службе внутреннего аудита (далее — СВА).

И ревизоры, и внутренние аудиторы имеют неограниченный доступ к сотрудникам, документам и информации. Ревизионная комиссия избирается и отчитывается перед ОСА. Вариантов возможной подотчетности службы внутреннего аудита достаточно много — от финансового директора до совета директоров, но чаще встречается ситуация, когда СВА отчитывается о результатах работы комитету по аудиту (Наблюдательному совету). Еще одно важное отличие заключается в том, что ревизионная комиссия вправе потребовать созыва внеочередного ОСА.

На практике ревизор или ревизионная комиссия «собираются» один раз в год после получения заключения внешнего аудитора и до годово-

го собрания акционеров. Часто проверка проводится формально, только для подтверждения финансовых результатов перед годовым собранием, что является обязательным требованием законодательства. **Функционал службы внутреннего аудита зависит от компании и стадии ее организационного развития.**

Как правило, ревизионная комиссия имеет право проводить проверки в любое время по своей инициативе. Заявляемая цель — проверка финансово-хозяйственной деятельности. Однако на практике проверка может занимать совсем небольшое время, и это подталкивает к выводу о том, что достичь заявленной цели достаточно трудно, какими бы опытными ни были члены ревизионной комиссии. С другой стороны, никто же не запрещает ревизионной комиссии собираться чаще чем один раз в год, и в некоторых обществах так и происходит.

В классическом варианте внутренний аудит при планировании своей работы отталкивается от рисков. Наиболее важные бизнес-процессы, имеющие существенные риски, будут попадать в радар внутренних аудиторов ежегодно, и наоборот, не ключевые и не рискованные процессы будут включаться в план ауди-

тов крайне редко. Получается, что ревизоры пытаются охватить все области деятельности общества за короткий срок, а внутренние аудиторы проверяют наиболее рискованные и критичные для общества области в течение всего календарного года.

Если в обществе одновременно имеются служба внутреннего аудита и ревизионная комиссия, то их функции могут дублироваться. Например, если в плане внутреннего аудита есть проверка финансовой отчетности общества. Хотя на практике внутренние аудиторы редко проверяют достоверность финансовой отчетности, ведь это задача внешних аудиторов. И если внешний аудитор — крупная международная компания, то проводить аудит отчетности поверх их работы нецелесообразно, учитывая потенциальный эффект и трудозатраты. Однако бывают случаи, когда премии руководству зависят от показателей финансовой отчетности, а внешний аудитор — это малоизвестная организация или практикующий аудитор-одиночка, имеющий соответствующую лицензию.

В таком случае риск искажения финансовой отчетности существенно выше, и внутренний аудитор должен его оценить. Кроме того, и внутренние аудиторы, и ревизоры могут проводить инвентаризации различных активов, оценивать суждения менеджмента по учету нестандартных операций, а также тех областей, где суждение менеджмента определяет принципы учета (оценочные резервы, а также допущения, сделанные при построении финансовых моделей).

По определению, СВА является независимой и объективной. Независимость достигается с помощью соответствующего организационного статуса службы (функциональное подчинение комитету по аудиту или совету директоров). Под объективностью же понимает-

ся способность аудитора непредвзято предоставлять менеджменту гарантии об эффективности системы внутреннего контроля. К сожалению, в законе нет требований по независимости членов ревизионных комиссий от исполнительного руководства.

В состав комиссии могут входить как сторонние люди, например, представители вышестоящих организаций, так и сотрудники общества. Нередко в состав ревизионных комиссий включают внутренних аудиторов, в таком случае можно делать допущение, что у комиссии есть минимальный набор необходимых компетенций. Но если в обществе СВА не создана и ревизионная комиссия преимущественно состоит из сотрудников, то это, бесспорно, снижает и объективность, и независимость такой комиссии, так как в той или иной степени сотрудники будут зависимы от исполнительного руководства. А если комиссия будет состоять только из лиц, не являющихся сотрудниками, то возникает вопрос, насколько хорошо осведомлены члены такой комиссии о деятельности общества и насколько качественно они могут выполнять свои обязанности.

В реалиях современного российского бизнеса ревизионные комиссии могут являться единственным инструментом контроля финансово-хозяйственной деятельности дочернего общества со стороны материнской компании. Часто бывает, что руководство дочернего общества отказывается в предоставлении информации представителю материнской организации. В такой ситуации наличие ревизионной комиссии и избрание в ее состав представителей материнской организации дает возможность контролировать деятельность дочернего общества и получать необходимую информацию.

Тем не менее между двумя службами есть много схожего, обе работают в инте-

ресах акционеров и, как правило, независимы от менеджмента. Разница заключается в том, что ревизионная деятельность больше нацелена на подтверждение данных в отчетах и на сохранность активов. Такой принцип работы более характерен для обществ с существенной долей государства. В то время как внутренние аудиторы, помимо предоставления гарантий, уделяют большое внимание эффективности бизнес-процессов. Такой запрос сейчас актуален для бизнеса и поэтому внутренний аудит из поставщика гарантий все чаще и чаще получает статус доверенного советника и инициатора перемен в обществе.

Теми обществами, которые захотят рассмотреть отказ от ревизионных комиссий, должны быть проанализированы как минимум следующие факторы: наличие службы внутреннего аудита, структура акционеров, эффективность системы внутреннего контроля, наличие внешнего аудитора и его компетенции. **По мнению автора, если в обществе создана СВА, нет миноритарных акционеров и есть внешний аудитор из «большой четверки», то ревизионная комиссия не нужна.** Но для принятия взвешенного решения нужен более глубокий анализ.

Если решение по отказу от ревизионной комиссии будет принято, то возникает вопрос: кто будет подтверждать данные бухгалтерской отчетности перед годовым ОСА? В отсутствие ревизионной комиссии эту задачу предстоит выполнять внутреннему аудиту. Ст. 52 Закона об акционерных обществах указывает отчет внутреннего аудитора как обязательный документ, подлежащий предоставлению лицам, имеющим право на участие в общем собрании акционеров. Однако до конца остается неясным формат и содержание такого отчета. Вероятнее всего, подтверждение данных все-таки останется за внешним ауди-



тором, а заключение об эффективности контрольных процедур за составление отчетности будет в компетенции внутренних аудиторов. Получается, что мы потихоньку движемся в сторону западной модели, где согласно требованиям Закона Сарбейнза — Оксли внешний аудитор выражает мнение о системе внутреннего контроля за составлением финансовой отчетности для компаний, чьи бумаги обращаются на фондовом рынке. Только в нашем случае такое мнение будет выражать внутренний аудитор для публичных акционерных обществ.

Роль внутреннего аудита в построении эффективной системы внутреннего контроля растет, в то время как важность ревизионных комиссий снижается — это показывают и последние изменения в законодательстве. У каждого общества своя ситуация, и не стоит сгоряча отказываться от ревизионных комиссий без глубокого анализа. По мнению автора, со временем ревизионные комиссии уйдут в прошлое, а роль ключевого контрольного органа и помощника для бизнеса будет за внутренним аудитом. АО*