ЛУЧШАЯ ПРАКТИКА КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ

Павлов М.И.

Консультант по Внутреннему аудиту и управлению рисками, член Института Внутренних аудиторов, профессиональный корпоративный директор (Российский институт директоров)

Эффективное взаимодействие между службами внутреннего контроля и внутреннего аудита

Вопрос эффективного взаимодействия служб внутреннего контроля и внутреннего аудита в акционерном обществе[1], безусловно, важный. Ведь, в конечном счете, цель у обеих служб, как правило, одна — повышение эффективности деятельности организации в целом.

В статье речь не будет затрагивать банковскую и страховые сферы. Деятельность компаний этого сегмента бизнеса строго регламентированы. Будем говорить об обычных хозяйственных обществах.

И, прежде чем говорить о координации взаимодействия между службами внутреннего контроля и внутреннего аудита, необходимо определиться с их местом в системе внутреннего контроля акционерного общества. Другими словами, необходимо выяснить, какое место они должны занимать по отношению к внутреннему контролю и какое «поле деятельности» определило для них законодательство, а также собственники и исполнительное руководство? Это важно, потому что не все так однозначно.

Внутренний контроль и его роль в системе управления организацией

Минфин России в Информации от 26.12.2013 N ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финан-

1 Далее — общество, организация, компания, предприятие.

совой) отчетности» (далее — Информация) определяет внутренний контроль как процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает:

а/ эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов;

б/ достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности;

в/ соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета[2].

Система внутреннего контроля – это целостная совокупность контрольной среды (сотрудников, их взаимоотношений, рабочей атмосферы и т.п.), учетной системы и контрольных процедур, обеспечивающих достижение и решение задач внутреннего контроля в организации.

Другими словами, это тот инструментарий, посредством которого осуществляется внутренний контроль. А так как контрольная среда в разных организациях разная, применяемые учетные системы имеют определенные различия и контрольные процедуры могут быть неодинаковы, то и модели систем внутреннего контроля могут различаться у разных организаций.

Вспомним, что система управления — это систематизированный набор средств сбора сведений о подконтрольном объекте и воздействия на его поведение, предназначенный для достижения определенных целей.

То есть, если абстрагироваться, процесс управления — это контроль субъекта за объектом и воздействие субъекта на объект с целью достижения определенных результатов, где субъектами являются советы директоров, ревизионные комиссии, исполнительное руководство, работники и специализированные органы внутреннего контроля. Воздействие, в свою очередь, делится на планирование, организацию и мотивацию. Каждая из этих составляющих, также в свою очередь, может быть детализирована.

Действительно, все это нам знакомо из работы любого предприятия. Руководители разных уровней (от бригадира до генерального директора) дают задания подчиненным, ставят цели, указывают приоритеты и через определенный период времени (или в процессе выполнения задания) контролируют достижение результатов. По итогам контрольных процедур вносят корректировки, уточняют цели, приоритеты и т.д., и т.п. И так вновь и вновь — на всех иерархических уровнях управления.

Вывод: весь процесс управления мы можем условно разделить на две составные части: контроль и воздействие. И контроль (внутренний контроль) является важной неотъемлемой частью процесса управления.

Как внутренний контроль реализуется на практике? Фактически это **отслеживание** работодателем (собственником, руководителем, начальником и т.п.) того, как подчиненные исполняют порученную им работу. Любую работу, от изготовления деталей или уборки рабочего места до сдачи объекта в срок или проведения важных переговоров с заказчиком или поставщиком.

Всегда находится тот, кто дает задание или поручение, и тот, кто его исполняет; или тот, кто принимает работу и оценивает ее результат, и тот, кому

2 П. 3 Информации.

необходимо отчитываться о проделанной работе. Это отслеживание связано с процессами анализа результатов действий и сравнения их с поставленными целями.

Мы выяснили, что **внутренний контроль – это процесс.** Осуществляется внутренний контроль посредством системы внутреннего контроля. Одновременно процесс внутреннего контроля является частью процесса управления и, значит, **осуществляется на всех уровнях управления обществом, во всех подразделениях.**

По отношению к процессу человек может быть либо участником процесса, либо наблюдателем за процессом. Так и по отношению к внутреннему контролю можно внутренний контроль либо осуществлять, либо оценивать.

Это необходимо понимать при рассмотрении функционалов служб внутреннего контроля и внутреннего аудита.

Законодательный аспект

В международной практике «службы внутреннего контроля» как таковой в хозяйственных обществах не существует. Акционеры и исполнительное руководство ограничиваются наличием службы внутреннего аудита.

В России другой взгляд на наличие службы внутреннего контроля. В Информации Минфина России сказано, что внутренний контроль должен осуществляться на всех уровнях управления экономическим субъектом и во всех подразделениях, поэтому

> «для организации внутреннего контроля экономический субъект может создать специальное подразделение (службу внутреннего контроля)» [3].

Создание такой службы необязательно, поэтому Минфин России в этой же Информации обосновал случаи, когда создание службы внутреннего контроля целесообразно. Решение о создании службы внутреннего контроля принимается исходя из оценки экономической обоснованности создания такой службы, наличия требований законодательства или регулятора, а также в соответствии с профессиональными стандартами в соответствующей отрасли, советом директоров (наблюдательным советом) и исполнительным руководством общества. Подчиняется эта служба исполнительному руководству общества.

Минфин России определил и функционал службы внутреннего контроля:

- методическое обеспечение организации (процесса организации) и осуществления внутреннего контроля;
- координация деятельности подразделений по организации и осуществлению внутреннего контроля.

Минфин России возложил на службу внутреннего контроля выполнение организационных функций в области внутреннего контроля. По сути, служба внутреннего контроля должна участвовать в создании системы внутреннего контроля, должна обеспечивать ее всеми методическими и нормативными документами, координировать взаимодействие между подразделениями системы внутреннего контроля и контролировать ее, одновременно являясь частью этой системы.

3 П. 19. Информации.

Вместе с тем **в любом обществе периодически требуется** проводить оценку **системы внутреннего контроля. Эта процедура относится к компетенции службы внутреннего аудита (п. 10 Информации Минфина России).**

В Методических рекомендациях Росимущества по организации работы внутреннего аудита в акционерных обществах с участием РФ цели, задачи и полномочия внутреннего аудита определены следующим образом:

> «Внутренний аудит содействует совету директоров и исполнительным органам в повышении эффективности управления компанией, совершенствовании ее финансово-хозяйственной деятельности путем системного и последовательного подхода к анализу и оценке системы управления рисками и внутреннего контроля, а также корпоративного управления, как инструментов обеспечения разумной уверенности в достижении поставленных перед компанией целей».

В этих же Методических рекомендациях говорится о функциональном подчинении служб внутреннего аудита советам директоров и о сущности работы службы, заключающейся в проведении проверок, в том числе внеплановых, в том числе по инициативе исполнительного руководства и оказании консультаций.

Таким образом, служба внутреннего контроля и служба внутреннего аудита, являясь субъектами системы внутреннего контроля, выполняют различные функции: служба внутреннего контроля должна оказывать активное содействие исполнительному руководству общества в построении системы внутреннего контроля и ее поддержании, а служба внутреннего аудита — проводить оценку надежности и эффективности этой системы.

Как это выглядит на практике?

Практический аспект

Общества выстраивают функционал служб внутреннего аудита либо в соответствии с Методическими рекомендациями Росимущества по организации работы внутреннего аудита в акционерных обществах с участием Российской Федерации, за основу которых взяты МСВА — стандарты международного Института внутренних аудиторов (The Institute of Internal Auditors, или IIA), либо непосредственно ориентируются на эти стандарты или рекомендации Института внутренних аудиторов (IIA). Причем, как правило, акционерные общества с государственным участием берут за основу Методические рекомендации, а общества частные — рекомендации IIA. Те и другие, по сути, идентичны.

Оценивая системы внутреннего контроля, управления рисками и корпоративного управления, службы внутреннего аудита, по сути, оценивают эффективность процессов принятия и исполнения управленческих решений в своих обществах. Это является основной функцией службы внутреннего аудита — оценивать качество работы менеджмента компании и доводить результаты оценки до акционеров (через советы директоров), чтобы акционеры осознавали, кому они доверили свои деньги и активы в управление.

Сущность работы службы внутреннего аудита заключается в проведении проверок (в том числе внеплановых, в том числе по инициативе исполнительного руководства) и оказании консультаций.

Часто на практике на начальном этапе деятельности службы внутреннего аудита при отсутствии в обществах служб внутреннего контроля разрабатывают основополагающие документы для своих организаций по осуществлению внутреннего контроля, например, политику внутреннего контроля общества или другие документы.

Функционал службы внутреннего контроля на практике выглядит несколько по-другому, чем он определен в Информации Минфина РФ. Правильнее сказать, что он более многообразен по сравнению с рекомендуемым сопровождением процессов организации и осуществления контроля методиками контроля и координацией деятельности подразделений в проведении внутреннего контроля.

Процедуры контроля, являющиеся частью процесса управления, в обычном хозяйственном обществе не требуют каких-либо особенных методик, требующих постоянного участия службы внутреннего контроля. И координировать специально особо ничего не нужно. Координация подразделений по организации и осуществлению контроля происходит в рамках их обычной деятельности.

«Выстраивание» системы внутреннего контроля начинается сразу же, с первых шагов деятельности предприятия. Система «выстраивается» менеджерами компании, то есть всеми сотрудниками, рядовыми и руководством. И методическими материалами по осуществлению контроля выступают положения о структурных подразделениях и должностные инструкции сотрудников, где прописан обязательный контроль исполнения задач, возложенных на подразделения и их сотрудников.

На начальном этапе деятельности на службу внутреннего контроля, как правило, возлагаются обязанности по подготовке и утверждению основополагающих документов для всей организации (всего общества) по осуществлению внутреннего контроля. Например, это может быть Положение о системе внутреннего контроля общества (политика внутреннего контроля), в котором даются основополагающие принципы осуществления процедур внутреннего контроля, раскрываются понятия внутреннего контроля, его субъектов и объектов, их роли, обязанности и права и т.п. Но, как правило, эти мероприятия разовые. После утверждения документов изменения в них вносятся не так часто. Координирование деятельности подразделений по организации и осуществлению контроля также происходит на начальном этапе деятельности предприятия или на начальном этапе деятельности службы внутреннего контроля в обществе. То есть сразу после ее образования.

Дальше на практике на службу внутреннего контроля возлагается решение тех задач, ответы на которые и создают у исполнительного руководства «разумную или достаточную уверенность» в достижении обществом своих целей наиболее эффективным способом. И здесь все зависит от уровня компетентности руководства, уровня абстрактности его мышления, умения видеть «узкие места», от уровня развития «контрольной среды», развития системы управления рисками и много другого. Но, как правило, это:

- мониторинг функционирования систем управления рисками, внутреннего контроля и корпоративного управления. Другими словами,

как отмечалось выше, возлагается обязанность производить оценку эффективности процессов принятия и исполнения управленческих решений, то есть выполнять функцию службы внутреннего аудита. Исполнительное руководство здесь в большей степени интересуют процессы исполнения управленческих решений, чем процессы их принятия;

- выполнение отдельных контрольных мероприятий, оперативных проверок, выполнение которых исполнительное руководство не желает (или хотело бы, но не может!) возложить на службу внутреннего аудита. Эти оперативные проверки также направлены на оценки функционирования вышеупомянутых систем;

- к сожалению, выполнение некоторых задач, которые должны выполнять профильные структурные подразделения, например, организовывать и проводить инвентаризацию на складах, проверять бюджеты дочерних обществ, оценивать надежность поставщиков, следить за дебиторской задолженностью и некоторые другие.

Сущность работы службы внутреннего контроля, без учета выполнения задач, которые должны выполнять профильные структурные подразделения, заключается в проведении проверок, в том числе внеплановых, по инициативе исполнительного руководства и выработке рекомендаций исполнительному руководству для повышения эффективности деятельности организаций.

На практике служба внутреннего контроля и служба внутреннего аудита, являясь субъектами системы внутреннего контроля, выполняют в основном одинаковые функции по оценке систем внутреннего контроля, управления рисками и корпоративного управления. Обе службы, кроме оценки надежности и эффективности этих систем, оказывают активное содействие исполнительному руководству общества в их построении. Единственное, что не имеет права делать служба внутреннего аудита, это выполнять задачи, которые должны выполнять профильные структурные подразделения.

Причины дублирования функционала

Тогда зачем две службы, а не одна? Или выполнение некоторых задач, которые должны выполнять профильные структурные подразделения, и является причиной создания дополнительной службы? Ответ скрыт в подчиненности служб.

На практике эти две службы вместе, в подавляющем большинстве, существуют в акционерных обществах с государственным участием. Методические рекомендации Росимущества, где упоминается о создании службы внутреннего контроля, ориентированы именно на акционерные общества с госучастием. Но Методические рекомендации являются рекомендациями, а не указаниями к обязательному исполнению. Тогда почему все-таки появляются эти службы?

Организация службы внутреннего контроля в обычных хозяйственных обществах, в первую очередь, связана с определенным недоверием исполнительного руководства к службе внутреннего аудита. Недоверие не в плане профессионализма или объективности. Это недоверие связано с подчиненностью службы внутреннего ауди-

та. Исполнительное руководство часто обеспокоено, что информация о недостатках, недоработках в системе управления предприятием, выявленных в ходе проведения аудиторских проверок, становится«без купюр»достоянием советов директоров. И это может, в конечном счете, повлиять на оценку деятельности исполнительного руководства, на оценку и оплату его труда.

Нельзя сказать, что эти беспокойства безосновательны, но одновременно это связано и с недопониманием роли службы внутреннего аудита в системе управления предприятием, неумением исполнительного руководства выстроить взаимоотношения с руководством службы внутреннего аудита и наоборот.

Генеральный директор любого предприятия по своей сути является лидером, фигурой самостоятельной, не особо любящий подчиняться. Разумеется, мы говорим о здоровом лидерстве, самостоятельности, а не об их гипертрофированных формах.

Ему часто приходится самостоятельно принимать важные управленческие решения и отвечать за полученные результаты. Это требует наличия определенных черт характера у руководителя, среди которых самостоятельность.

И появление «контрольной», с точки зрения генерального директора, службы, не подчиняющейся ему, более того — оценивающей его действия, нередко вызывает у генеральных директоров негативные эмоции и нежелание с этой службой продуктивно сотрудничать. Повторюсь, что часто это связано с недопониманием. Вместе с тем в процессе работы, когда генеральный директор знакомится с результатами работы службы внутреннего аудита, ее отчетами, в которых выявляются «узкие места» в деятельности общества, предлагаются рекомендации для повышения эффективности деятельности, у генеральных директоров появляется желание иметь такую же службу, но подчиняющуюся только ему.

Пункт 19 Информации Минфина России дает генеральным директорам такую возможность. Таким образом, в обычных хозяйственных обществах появляются одновременно и служба внутреннего контроля, и служба внутреннего аудита. Как же в такой ситуации наладить эффективное взаимодействие между ними?

Практика эффективного взаимодействия между службами

Решение этого вопроса зависит не столько от исполнительного руководства, сколько от руководителей служб. И в большей степени от руководителя службы внутреннего контроля.

Почему? Потому что функционал служб внутреннего аудита в российском законодательстве достаточно определен, и чем будет заниматься (или занимается) служба и ее руководитель, достаточно ясно. Функционал службы внутреннего контроля на практике, как мы это выяснили, отличается от рекомендаций законодательства. И чем будет заниматься служба и ее руководитель, не сразу ясно. Это дает ему возможность для маневра.

Часто у исполнительного руководства вначале появляется потребность организовать подразделения для решения определенных задач в области проверки различных объектов (от бизнес-процессов до работы менеджмента компании), и лишь только потом это подразделение начинает «наполняться» функционалом. И, как указывалось выше, во многом функционалом службы внутреннего аудита.

И от того, как будет позиционировать себя в обществе руководитель службы внутреннего контроля, как он сумеет объяснить исполнительному руководству роль своей службы и службы внутреннего аудита в системе внутреннего контроля, во многом зависит эффективность взаимодействия между его службой и службой внутреннего аудита.

Исполнительное руководство любого акционерного общества, государственного или частного, в подавляющем большинстве стремится к оптимизации количества сотрудников в своих компаниях. Службы внутреннего контроля и внутреннего аудита не исключение — они всегда испытывают недостаток в трудовых ресурсах.

Ранее мы пришли к выводу, что служба внутреннего контроля и служба внутреннего аудита выполняют в основном одинаковые функции по оценке систем внутреннего контроля, управления рисками и корпоративного управления. Обе службы, кроме оценки надежности и эффективности этих систем, оказывают активное содействие исполнительному руководству общества в их построении.

Для эффективного выполнения задач, возложенных на службу внутреннего контроля и службу внутреннего аудита, обе службы необходимо рассматривать как единую, разделенную на две составляющих.

Несмотря на различную подчиненность, службы, по сути, мало чем отличаются одна от другой. Положения о службах схожи, требования к сотрудникам и руководителям, как правило, одни и те же. Многие из сотрудников и руководителей служб внутреннего контроля являются членами Института внутренних аудиторов. Они придерживаются в своей деятельности тех же профессиональных ценностей, принципов и методов работы, что и сотрудники служб внутреннего аудита.

Эффективное взаимодействие необходимо начинать с распределения обязанностей (определения областей) между службами при оценке систем управления рисками, внутреннего контроля и корпоративного управления. Это распределение происходит при разработке годовых планов.

Внутренний контроль — процесс, и процесс в рамках деятельности организации бесконечный. Процедуры оценки внутреннего контроля также бесконечны. Имеется в виду, что оценку невозможно осуществлять в течение года и после этого быть уверенным, что контроль осуществляется качественно и «на всех уровнях». Необходимо процедуры оценки повторять вновь и вновь. Годовой план работы каждой службы не в состоянии охватить проверками все необходимые для оценки процессы и объекты, поэтому при составлении годовых планов руководители служб должны согласовывать эти планы между собой, чтобы рационально использовать ресурсы служб и исключить дублирование в проверках. Это касается и оценки систем управления рисками, и корпоративного управления.

Согласованность планов может позволить службам увеличить количество объектов проверок (аудита) и, следовательно, повысить общую эффективность своей (каждой службы) деятельности.

Например, служба внутреннего аудита может взять на себя оценку систем управления рисками, внутреннего контроля и корпоративного управления через аудит процессов, проходящих через несколько подразделений общества, или

через несколько обществ, в случае холдинговых структур. А служба внутреннего контроля — через аудит (оценку) деятельности определенного подразделения или отдельного общества. Либо наоборот. Или служба внутреннего контроля акцентирует внимание на исполнении рекомендаций службы внутреннего аудита, предложенных по результатам проведенных ею ранее проверок.

Могут быть и другие варианты, но главное — это согласованный подход при составлении годовых планов работы служб. При этом руководители служб должны учитывать опыт и навык и своих сотрудников для более эффективного использования их потенциала. Возможно планировать проверки с участием сотрудников обеих служб.

Такой же подход можно проецировать и на проведение специальных проверок, которые исполнительное руководство часто возлагает на службу внутреннего контроля. Любые внеплановые мероприятия, а специальные проверки всегда являются внеплановыми, осуществляются за счет (вместо) проверок плановых, либо за счет других плановых работ, например, методологических. Все это, как правило, из-за внеплановости на практике приводит к снижению количества охваченных проверками объектов аудита и, следовательно, негативно влияет на эффективность деятельности службы. Мы уже говорили, что возможности сотрудников обеих служб, как правило, идентичны, поэтому руководитель службы внутреннего контроля должен (и может) убедить исполнительное руководство привлекать к отдельным проверкам сотрудников службы внутреннего аудита либо вообще осуществлять некоторые проверки силами только сотрудников служб внутреннего аудита.

Методологические материалы целесообразно поручать подготавливать сотрудникам, имеющим соответствующую квалификацию для этой работы, независимо от того, к какой службе относится сотрудник.

Для сотрудников обеих служб может быть доступна общая информационная база с материалами осуществленных проверок, методологическими материалами.

Вся эта совместная деятельность (эффективное взаимодействие служб) не лишает возможности исполнительное руководство иметь «свою» специализированную контрольную службу, которая может выполнять для руководства в необходимых случаях какие-то «конфиденциальные» проверки.

Заключение

Говоря о координации эффективного взаимодействия между службами внутреннего контроля и внутреннего аудита в обычном хозяйственном акционерном обществе, мы должны понимать, что процессы управления — это «творчество», а не «ремесло». И процессы внутреннего контроля в управлении (как и процессы корпоративного управления и управления рисками) тоже являются творческими, какие бы жесткие рамки инструкций и положений мы им не определяли. Поэтому **эффективное взаимодействие будет там, где руководители обеих служб совместно с исполнительным руководством предприятия являются членами одной команды, цель которой – повышение эффективности деятельности всей организации в целом.**