

# Внутренний аудит на российских предприятиях

Краткое обобщение результатов опроса  
высшего руководства и  
руководителей подразделений  
внутреннего аудита

Институт внутренних аудиторов  
Российский институт директоров  
2003

## Содержание

Вступительные комментарии и краткий обзор результатов опроса .....	3
1. Представление функции внутреннего аудита на российских предприятиях .....	5
2. Организационная подчинённость и степень независимости внутреннего аудита .....	9
3. Задачи внутреннего аудита: взгляд в будущее .....	11
4. Основные пользователи результатов деятельности служб внутреннего аудита .....	16
Список дополнительных источников информации .....	19

## **Вступительные комментарии и краткий обзор результатов опроса**

Институт внутренних аудиторов (ИВА) и Российский институт директоров (РИД) предлагают вашему вниманию результаты опроса в области внутреннего аудита российских предприятий. ИВА и РИД выражают признательность всем, кто уделил внимание и время нашему исследованию, и надеются, что его результаты будут полезны для развития внутреннего аудита в России.

Рост отечественной экономики в последние годы, развитие ведущих российских предприятий, усиление конкуренции и быстрые изменения внешней среды вывели на передний план вопрос повышения эффективности управления предприятиями. Одним из инструментов этого является использование возможностей внутреннего аудита. Ещё недавно среди собственников и менеджеров российских предприятий не существовало определенного понимания роли внутреннего аудита и его места в структуре бизнеса. Созданные сравнительно недавно службы внутреннего аудита российских предприятий, мужественно преодолевая «детские болезни» роста, дефицит кадров, знаний, активно стремятся доказать полезность для своих предприятий, привнося «...системный, последовательный подход к оценке и улучшению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления» [1].

Насколько продвинулся российский внутренний аудит за последние годы и насколько внутренний аудит востребован бизнесом сегодня? Получить ответы на эти вопросы - цель настоящего исследования, проведённого совместно Институтом внутренних аудиторов и Российским институтом директоров в июле-августе 2003 г.

Анкеты с вопросами были отправлены 100 российским предприятиям, ценные бумаги которых обращаются на двух ведущих российских биржах – Московской межбанковской валютной бирже и электронной бирже Российской торговой системы. Обзор основан на ответах 32 респондентов из трёх групп - председатели советов директоров, высшее исполнительное руководство (президенты, генеральные директора) и руководители служб внутреннего аудита предприятий следующих отраслей:

- энергетика
- нефтегазовая промышленность
- металлургия
- транспорт
- связь

В обзоре изложены результаты опроса по следующим направлениям:

- (1) наличие и перспективы развития служб внутреннего аудита (СВА) на предприятиях;
- (2) организационная подчинённость и степень независимости служб внутреннего аудита;
- (3) какие задачи выполняет внутренний аудит на сегодняшний день, и какие изменения можно ожидать в ближайшем будущем; каково видение высшего руководства и руководителей служб внутреннего аудита предприятий в вопросах о роли, задачах и направлениях развития внутреннего аудита;
- (4) кто является основным пользователем результатов деятельности внутреннего аудита.

Ниже приводятся основные итоги опроса.

- На девяти из каждых десяти предприятий совет директоров осуществляет функцию контроля; при этом аудиторский комитет создан только на каждом пятом предприятии.
- На всех предприятиях существует функция внутреннего аудита, хотя на каждом десятом предприятии роль СВА выполняет контрольно-ревизионное управление.
- На двух третях предприятий СВА созданы в течение последних пяти лет; при этом на каждом четвертом – в течение последнего года.
- На 6 из каждых 10 предприятий СВА насчитывает более 10 сотрудников.
- Каждое второе предприятие планирует увеличение штата СВА; ни одно предприятие не планирует сокращение численности СВА.
- На двух третях предприятий руководитель СВА подчиняется высшему исполнительному руководству предприятия, на одной трети – совету директоров (аудиторскому комитету).
- В целом, 83% респондентов считают, что СВА их предприятия полностью или в значительной степени независима; при этом среди председателей советов директоров так считают 43%, а среди руководителей СВА – 95%.
- В тех случаях, когда руководитель СВА подчиняется исполнительному руководству, более половины советов директоров планируют переподчинить себе службу внутреннего аудита.
- Основными функциями служб внутреннего аудита на сегодняшний день являются:
  - проведение традиционных внутренних аудитов,
  - контроль над сохранностью активов,
  - содействие менеджменту в построении системы внутреннего контроля.
- Основными видами проводимых аудитов являются операционный и финансовый аудиты; при этом аудит информационных систем проводится только на каждом четвертом предприятии.
- Респонденты планируют смещение акцентов деятельности СВА в сторону задач в областях риск-менеджмента и корпоративного управления.
- Основными пользователями результатов внутреннего аудита являются высшее исполнительное руководство и линейное (операционное) руководство; совет директоров (аудиторский комитет) был назван среди пользователей менее, чем в половине случаев.
- Основными проблемами при проведении аудитов руководители СВА чаще других указывали ограниченный бюджет времени и неполное/несвоевременное предоставление информации.
- Три четверти респондентов в целом удовлетворены работой СВА; при этом среди председателей советов директоров таких 40%, среди исполнительных руководителей предприятий – 60%, а среди руководителей СВА – 84%.
- Половина респондентов из состава руководителей СВА указали профессионализм как наиболее важное качество внутреннего аудитора; при этом только каждый пятый руководитель СВА считает такими качествами объективность и честность.
- Недостаточный уровень знаний и профессионализма внутренних аудиторов чаще всего назывался среди слабых сторон сотрудников СВА.

## 1. Представление функции внутреннего аудита на российских предприятиях

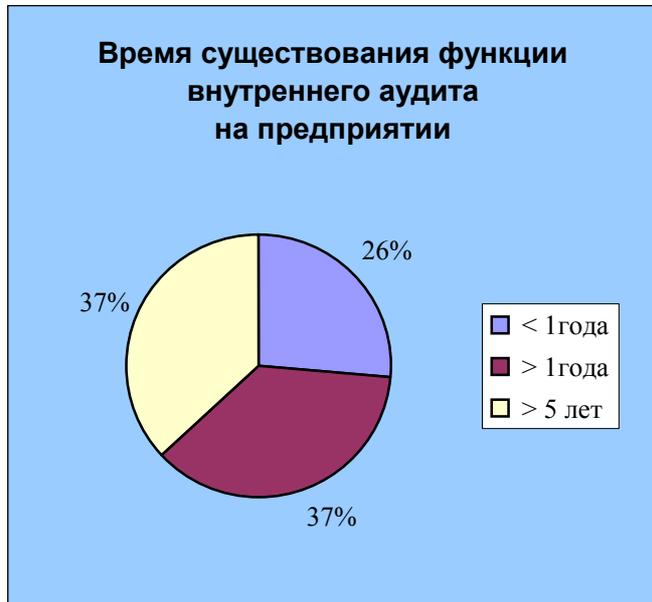


Рис. 1.1

В последние годы наблюдается существенный рост интереса предприятий к функции внутреннего аудита. Так, за предыдущие 5 лет службы внутреннего аудита (СВА) созданы на 63% предприятий, и только за последний год – на 26% (рис. 1.1). СВА на 6 из каждых 10 предприятий насчитывают более 10 сотрудников.

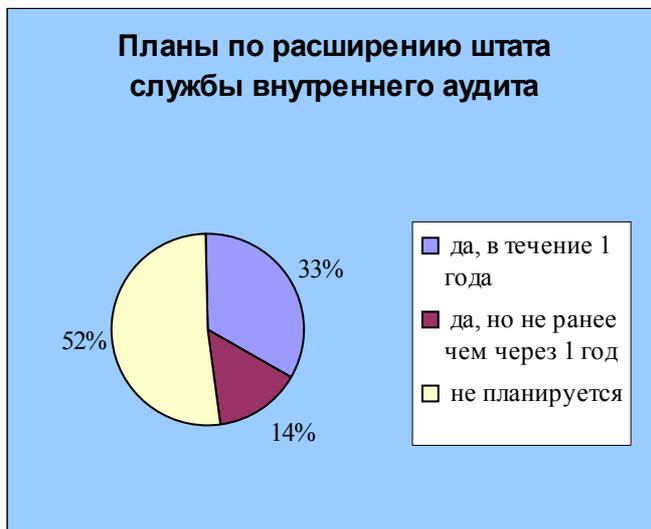


Рис. 1.2

Каждое второе предприятие планирует увеличение штата СВА (рис. 1.2), ни одно предприятие не планирует сокращение численности СВА.

Большинство (63%) руководителей СВА желало бы подбирать новых штатных сотрудников из числа работников собственного предприятия, 50% респондентов готовы брать аттестованных в соответствии с российским законодательством бухгалтеров и внешних аудиторов, 25% - внутренних аудиторов из других компаний (рис 1.3).

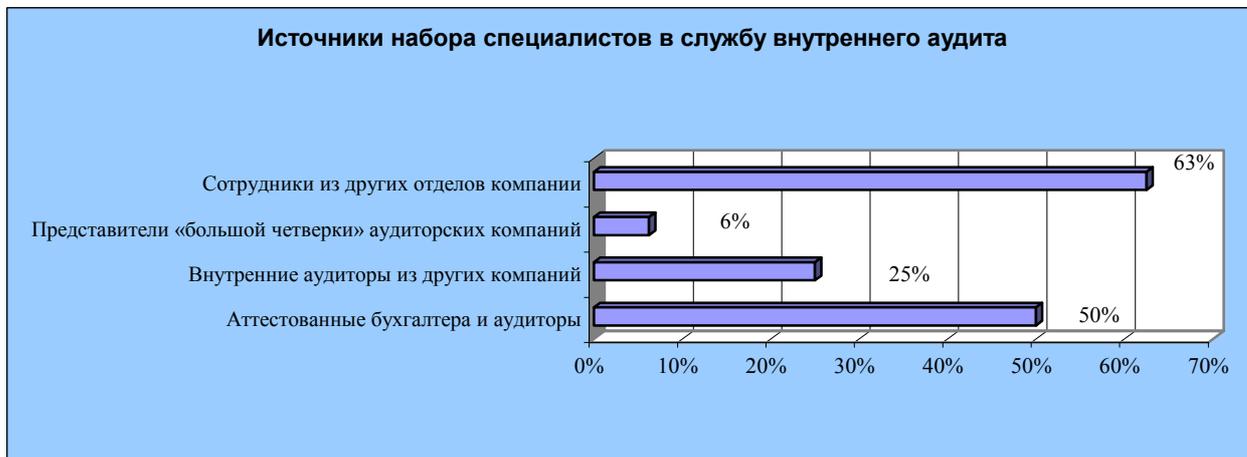


Рис.1.3

Уровень профессионализма, по мнению респондентов из числа руководителей СВА, является наиболее важным качеством сотрудника СВА (рис.1.4), и одновременно самой слабой стороной российских внутренних аудиторов (рис.1.5). Честность и объективность среди наиболее важных качеств назвал только каждый пятый из руководителей СВА.



Рис.1.4

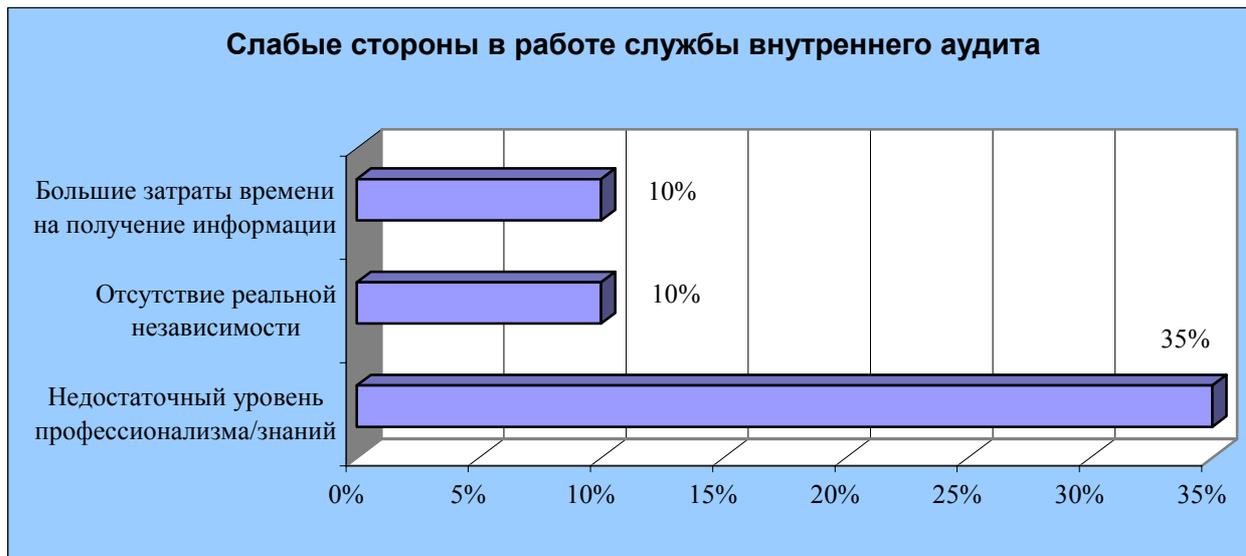


Рис.1.5

Треть респондентов из числа руководителей СВА отметили недостаточный уровень профессионализма и знаний работников СВА (рис. 1.5). При этом наиболее востребованными видами обучения сотрудников СВА респонденты считают теоретический курс и групповой тренинг (рис 1.6).



Рис.1.6

*Таким образом, службы внутреннего аудита доказали свою необходимость как для представителей собственников в лице советов директоров, так и для высшего*

*исполнительного руководства предприятий. С другой стороны, наблюдается недостаток профессионализма сотрудников служб внутреннего аудита, в то время, как, по мнению руководителей СВА, именно профессионализм является наиболее важным качеством внутреннего аудитора. Скорее всего, именно поэтому руководители СВА с большей готовностью примут в штат СВА аттестованного бухгалтера или внешнего аудитора, чем внутреннего аудитора из другой компании. Одновременно существует ярко выраженный спрос на получение теоретических знаний по внутреннему аудиту. Тот факт, что честность и объективность назвал среди наиболее важных качеств внутреннего аудитора только каждый пятый руководитель СВА, может свидетельствовать, что на предприятиях еще не пришли к пониманию сущности внутреннего аудита как независимого и объективного источника информации для совета директоров и высшего исполнительного руководства.*

## 2. Организационная подчинённость и степень независимости внутреннего аудита

Вопрос подчинённости и подотчётности руководителя СВА как способа обеспечения независимости внутреннего аудита является одним из наиболее дискуссионных в практике деятельности как иностранных, так и российских аудиторов. Не случайно одно из недавних исследований The Institute of Internal Auditors Research Foundation в отношении подотчётности руководителя службы внутреннего аудита имело подзаголовок «Слуга двух господ» [2].

По оценкам The Institute of Internal Auditors Research Foundation, в настоящий момент около 55% руководителей служб внутреннего аудита иностранных предприятий непосредственно подотчётны аудиторскому комитету организации, около 22% - высшему исполнительному руководству (президенту или генеральному директору), и почти четверть - финансовому управляющему высшего ранга (финансовому директору или контролёру) [2]. Согласно данным нашего опроса (рис.2.1), около двух третей руководителей СВА российских предприятий подчинены высшему исполнительному руководству (президенту/генеральному директору или финансовому директору).

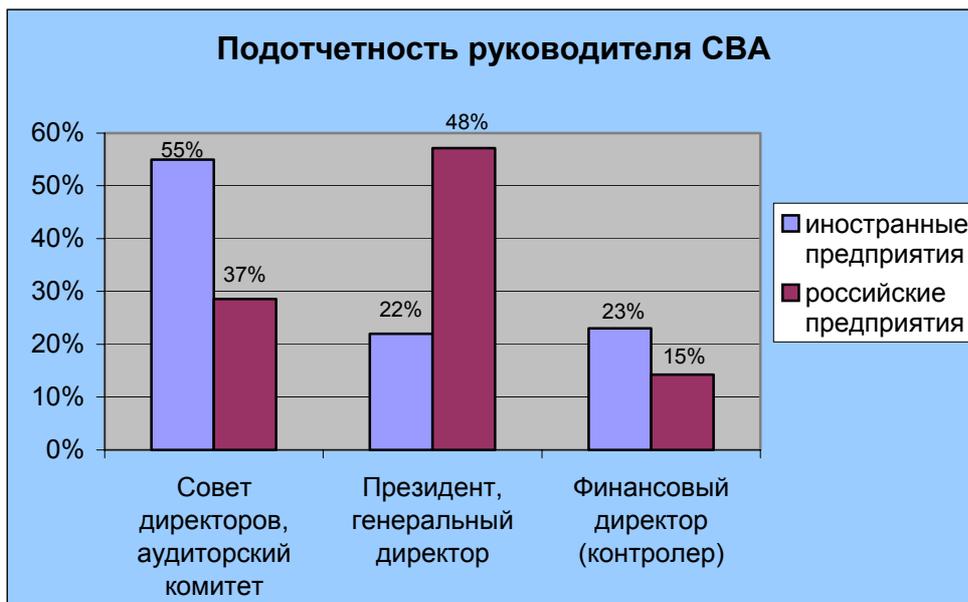


Рис. 2.1

В целом, 83% респондентов считают, что СВА их предприятия полностью или в значительной степени независима (рис.2.2).

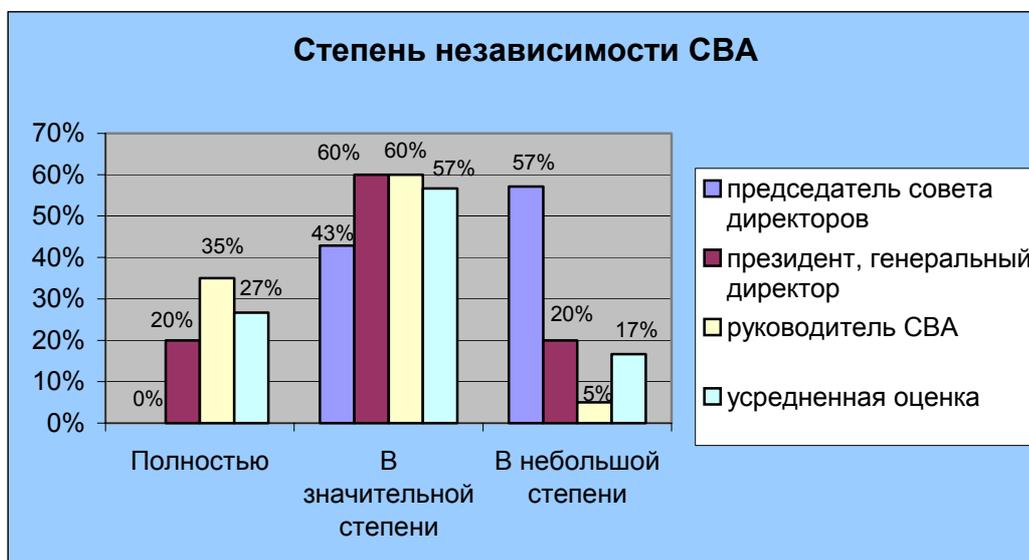


Рис.2.2

Высшее исполнительное руководство (президент, генеральный директор) и руководители СВА более оптимистичны в оценках - отсутствие реальной независимости они указывали только в 20% и 5% случаев соответственно. Напротив, 57% председателей советов директоров считают, что служба внутреннего аудита на их предприятии «независима в небольшой степени» (при этом во всех случаях таких оценок руководитель СВА подчиняется генеральному директору или финансовому директору предприятия). Любопытно отметить, что в тех случаях, когда руководитель СВА подчиняется исполнительному руководству, более половины руководителей советов директоров планируют переподчинить СВА совету директоров.

*Таким образом, СВА еще достаточно далеки до достижения организационной независимости, являющейся одной из важнейших предпосылок объективности и беспристрастности внутреннего аудита. Однако, по всей видимости, советы директоров начинают осознавать значимость служб внутреннего аудита и в своих планах предусматривают выведение СВА из-под контроля исполнительного руководства предприятий и переподчинение СВА совету директоров. С другой стороны, руководители СВА чувствуют себя достаточно комфортно с точки зрения независимости внутреннего аудита, что может свидетельствовать либо об ограничениях по масштабу вопросов, которыми занимается внутренний аудит, либо о некоем сдвиге субъективной оценки руководителей СВА в вопросе собственной независимости.*

### 3. Задачи внутреннего аудита: взгляд в будущее

В настоящий момент основными функциональными обязанностями служб внутреннего аудита являются (рис.3.1):

- 1) проведение внутренних аудитов и контроль над сохранностью активов (по 100%);
- 2) содействие менеджменту в построении системы внутреннего контроля (78%);
- 3) консультирование менеджмента (67%);
- 4) расследование мошенничеств (61%).



Рис.3.1

В этом плане интересно сравнение текущего состояния функциональных обязанностей СВА российских предприятий со «срезом», выполненным в 2002 г. в опросе «ERNST & YOUNG» [3] (рис.3.2).

Для сравнимости показателей на гистограммах (левая шкала), данные нашего опроса соответствующим образом трансформированы<sup>1</sup>, прогнозы развития функций внутреннего аудита, сделанные в 2002 г., отображены в виде линейного графика (правая шкала).

<sup>1</sup> При анализе данных рис.3.2 необходимо учитывать некоторую разницу в характеристиках обследованных предприятий: среди респондентов «ERNST & YOUNG» треть составляли международные компании, действующие как в России (84%), так и в СНГ (16%).



Рис.3.2

Прогнозы 2002 г. оправдываются в отношении снижения затрат времени, уделяемого внутренним аудитом на оценку степени выполнения требований внешних и внутренних нормативных документов (аудит на соответствие), а также увеличения времени на участие в специальных проектах.

Вместе с тем, службы внутреннего аудита, по-прежнему, не уделяют должного внимания перечисленным ниже областям, несмотря на имеющиеся потребности в смещении приоритетов деятельности в сторону:

- выявления/оценки/управления рисками,
- оценки эффективности деятельности,
- аудита в сфере информационных технологий.

Основные функциональные обязанности внутреннего аудита в будущем участники нашего опроса определяют следующим образом (рис.3.3):

- 1) проведение традиционных внутренних аудитов (85%);
- 2) контроль над сохранностью активов и содействие менеджменту в построении системы внутреннего контроля (по 81%);
- 3) участие в повышении эффективности корпоративного управления (63%);
- 4) риск-менеджмент (содействие в выявлении, оценке и управлении рисками) (59%);
- 5) консультирование (56%).

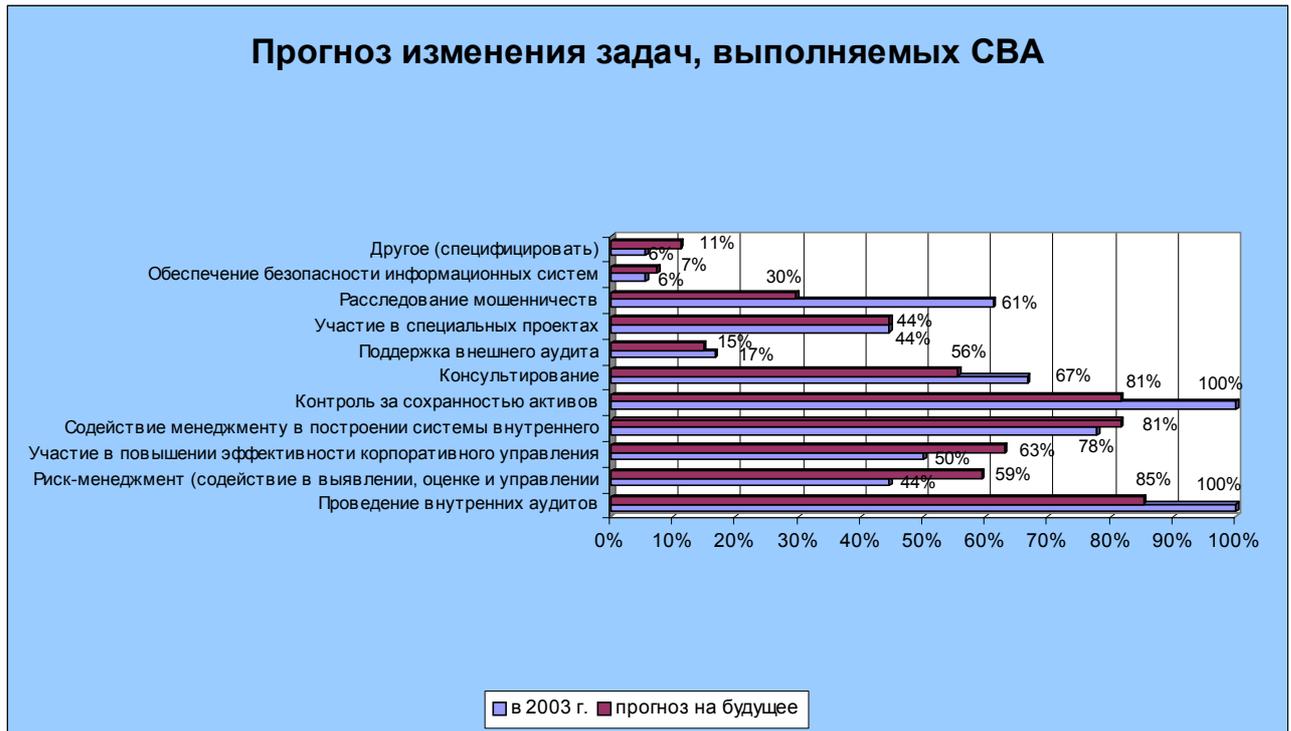


Рис.3.3

Анализ усреднённых по группам респондентов данных показывает относительное смещение акцентов с задач проведения внутренних аудитов, контроля над сохранностью активов и содействия менеджменту в построении системы внутреннего контроля в сторону участия в процессах риск-менеджмента и корпоративного управления.

При детальном рассмотрении ответов различных групп респондентов на данный вопрос можно проследить определённые различия в видении роли и задач внутреннего аудита (рис.3.4).

**Чему внутренний аудит будет уделять больше внимания в ближайшем будущем?**



Рис.3.4

В то время как высшее исполнительное руководство видит первоочередной задачей внутреннего аудита содействие менеджменту в построении системы внутреннего контроля (100%), контроль за сохранностью активов (80%) и участие в специальных проектах (60%), советы директоров считают приоритетным контроль над сохранностью активов (83%), участие в риск-менеджменте (67%) и повышении эффективности корпоративного управления (67%). Руководители СВА определяют приоритеты как проведение внутренних аудитов (75%), содействие менеджменту в построении системы внутреннего контроля (70%) и контроль над сохранностью активов (65%).

Необходимо отметить, что довольно часто внутренние аудиторы и высшее исполнительное руководство по-разному понимают содержание задачи по содействию менеджменту в построении системы внутреннего контроля. Высшее исполнительное руководство, по всей вероятности, рассматривает внутренний аудит как ресурс, исполняющий управленческие задачи по построению системы контроля, что не может не вызывать опасений по поводу объективности внутреннего аудита, поскольку в этом случае внутренним аудиторам предстоит фактически давать оценку тому, что они сами разрабатывали и внедряли.

*Таким образом, советы директоров желают видеть изменение в традиционной роли внутреннего аудитора как проверяющего в сторону роли консультанта в областях риск-менеджмента и корпоративного управления. При этом видение будущих задач руководителями СВА скорее совпадает с видением высшего исполнительного руководства,*

*чем с видением собственников. Это, по всей вероятности, свидетельствует о том, что руководители СВА воспринимают своими главными заказчиками и клиентами именно исполнительное руководство, а не совет директоров.*

#### 4. Основные пользователи результатов деятельности служб внутреннего аудита

Как показал проведённый опрос (рис.4.1), основными пользователями результатов деятельности служб внутреннего аудита на сегодняшний день являются высшее исполнительное руководство и линейное (операционное) руководство предприятий (указали соответственно 83% и 63% респондентов). При этом совет директоров/аудиторский комитет был назван среди пользователей менее чем в половине случаев.



Рис.4.1

Также необходимо отметить большой разброс в оценках респондентов, представляющих высшее исполнительное руководство и руководителей СВА (рис.4.2). Руководители СВА в качестве основного пользователя результатов собственной деятельности с большим отрывом указали высшее исполнительное руководство; высшее исполнительное руководство отдаёт эту роль линейному руководству, считая себя пользователями «во вторую очередь» наряду с советом директоров.

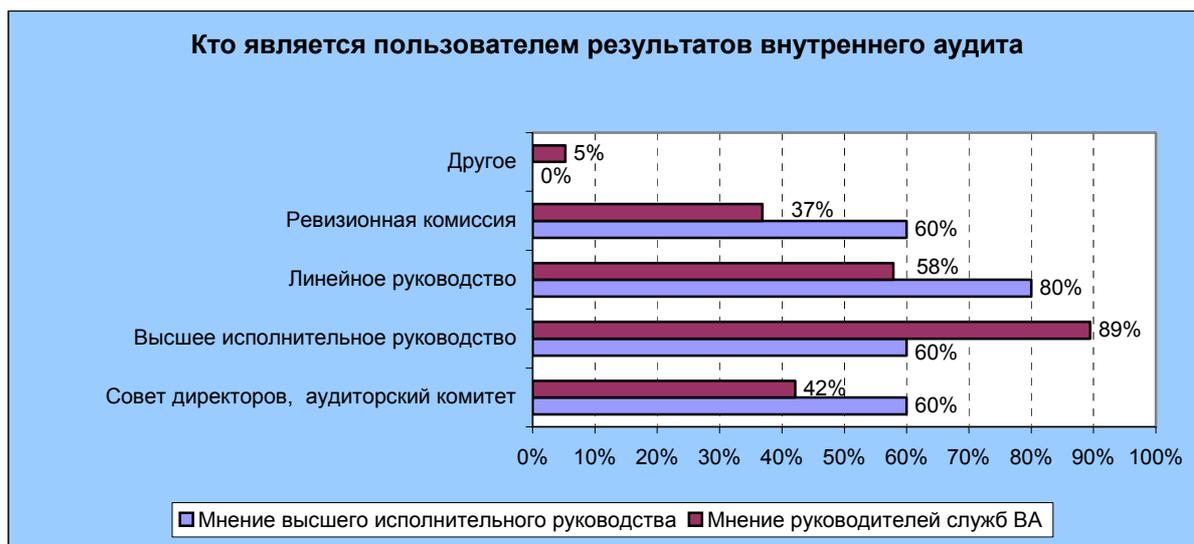


Рис.4.2

Три четверти респондентов в целом удовлетворены работой СВА. Если же рассмотреть ответы опрошенных в разрезе групп респондентов (рис.4.3), то становится очевидным, что в наибольшей степени удовлетворены работой СВА сами руководители этих служб (восемь из каждых десяти опрошенных), в то время как советы директоров удовлетворены в значительно меньшей степени (четыре из каждых десяти опрошенных). Высшие исполнительные руководители занимают промежуточное положение по степени удовлетворенности деятельностью СВА (удовлетворены шесть из каждых десяти опрошенных).

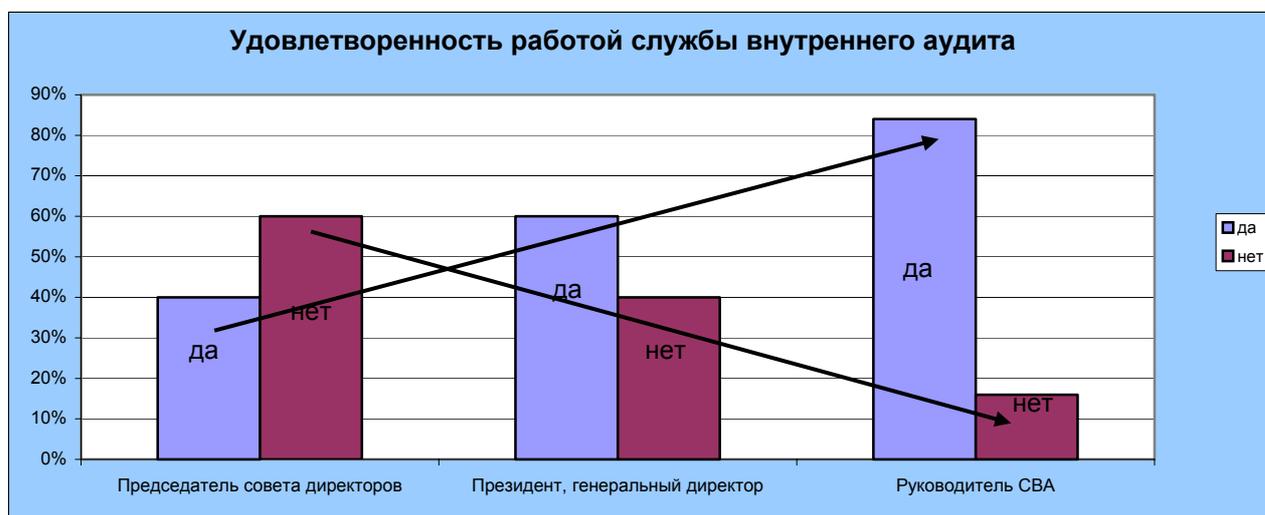


Рис.4.3

Таким образом, на сегодняшний день службы внутреннего аудита российских предприятий в значительно большей степени ориентированы на нужды исполнительного (высшего и линейного) руководства, а не собственников. При этом половина высших исполнительных руководителей и большинство председателей советов директоров, являющихся выразителями интересов собственников, не удовлетворены работой служб внутреннего аудита своих предприятий. Этот факт может иметь следующие объяснения:

- неполное представление со стороны руководителей служб внутреннего аудита о нуждах заказчиков/клиентов внутреннего аудита – советов директоров и высшего исполнительного руководства,
- завышенные или неоправданные ожидания со стороны советов директоров и руководства при недостаточности выделяемых ресурсов и уровне «зрелости» предприятия,
- проблемы в вопросе коммуникации между заказчиками/клиентами и службой внутреннего аудита, в том числе на уровне отчётов о проделанной работе.

С другой стороны, четыре из каждых десяти опрошенных руководителей СВА указали в качестве пользователей результатов деятельности внутреннего аудита совет директоров, что было трудно себе представить еще несколько лет назад.

## Список дополнительных источников информации

1. The Institute of Internal Auditors. Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. 2001. [www.theiia.org](http://www.theiia.org)
2. The Institute of Internal Auditors Research Foundation. Internal Audit Reporting Relationships: Serving Two Masters. 2003. [www.theiia.org](http://www.theiia.org)
3. ERNST & YOUNG. Исследование состояния внутреннего аудита в России и СНГ. 2002 год.

Анализ подготовлен на основе ответов, полученных в ходе опроса в области внутреннего аудита российских предприятий. Приведённая выше информация не может рассматриваться в качестве официальной позиции и (или) рекомендаций Института внутренних аудиторов и Российского института директоров. Институт внутренних аудиторов и Российский институт директоров не несут ответственности за любые ошибки или потери третьих сторон, явившиеся следствием использования результатов данного исследования.

Не разрешается воспроизведение или использование данного документа целиком или частично каким бы то ни было способом без письменного согласия владельцев авторских прав.