

УДК 34-567

Особенности организации интегрированной модели внутреннего аудита холдинга

Пономаренко Александр Григорьевич

Аспирант,

Сургутский государственный университет,

628400, Россия, Сургут, ул. Ленина, 1;

e-mail: lexp@bk.ru

Аннотация

В статье рассматриваются основные методические подходы к проектированию системы внутреннего аудита в холдинговых образованиях в соответствии с спецификой объединения связанных сторон в данном образовании, а также необходимость совершенствования функции учёта при обеспечении системы внутреннего аудита соответствующей информацией.

Ключевые слова

Внутренний аудит, связанные стороны, холдинг.

Введение

Создание интегрированной модели внутреннего аудита предполагает использование элементов организационного проектирования, которое представляет собой процесс создания новой структуры (службы внутреннего аудита холдинга) и связей внутри неё.

Организация информационного обеспечения интегрированной модели внутреннего аудита

Интеграция предполагает взаимодействие служб внутреннего аудита в каждом структурном подразделении (связанной стороне), бизнес-единице

со службой внутреннего аудита материнской компании, работающих по единой методологии, основываясь на общих целях, задачах и принципах функционирования холдинга.

Особенностью холдинговой структуры является наличие связанных сторон, функционирующих в виде обособленных бизнес-единиц, дочерних компаний и т. д., функционирующих по принципу разделения (специализации) в процессе создания готового продукта (производственный, сервисный, коммерческий блок и т. д.). Возникает вопрос о понятии связанных сторон в данной структуре. В соответствии с ПБУ 11/2008 нормативными документами устанавливаются требования к содержанию бухгалтерской отчётности, подготавливаемой структурами холдингового типа. В соответствии с данным документом связанными сторонами признаются стороны, если одна сторона может контролировать другую или оказывать значительное влияние на неё в процессе принятия финансовых и оперативных решений.

Операциями между связанными сторонами признаются операции по передаче ресурсов или обязательств независимо от взимания оплаты. При

осуществлении данных операций осуществляются расчёты как между контролирующей организацией (материнской компанией) и связанной стороной, так и между связанными сторонами. В данном случае под контролирующей организацией понимается организация, осуществляющая прямое или косвенное управление через дочерние компании (связанные стороны), владеющие более чем половиной акций компании, имеющих право голоса или существенной частью таких акций и полномочиями по уставу или соглашению, позволяющими осуществлять финансовую и оперативную политику руководства холдинга. Из определения, приведённого выше, мы считаем, что современная структура холдинга вполне может быть характеризована как совокупность связанных сторон, функционирующих по определённым материнской компанией правилам. Функции управления связанными сторонами в холдинге включают: учёт, контроль, анализ, планирование и мотивацию. Наиболее сложной является организация и реализации функции учёта и контроля. По нашему мнению, наиболее эффективной формой организации учётного процесса в холдинговой структуре может быть признана такая,

которая позволяет решить проблему контроля над деятельностью связанных сторон и нивелировать определённые трудности, возникающие из-за территориальной разобщённости её бизнес-единиц. Это связано с дополнительным документооборотом; снижением оперативности сбора учётных данных; отсутствием эффективных автоматизированных средств для их сбора. Во многих странах требуется раскрытие в финансовой отчётности информации об определённых показателях, связанных с взаимоотношениями связанных сторон в холдинговой структуре. Это касается прежде всего показателей доходов и расходов, возникающих от операций внутри холдинга, отдельно от операций за его пределами, а также показателей внутрихозяйственных расчётов, финансовых результатов каждой связанной стороны и их влияние на показатели добавленной стоимости холдинга.

Для того, чтобы пользователь финансовой отчётности смог составить мнение о влиянии взаимоотношений между связанными сторонами на отчитывающуюся компанию, следует рассматривать информацию и о взаимоотношениях между связанными сторонами. Если операции между связанными сторонами проводились,

отчитывающаяся компания должна раскрывать информацию о характере взаимоотношений между связанными сторонами, также как и о типах операций и их показателям, необходимых для понимания финансовой отчётности. К показателям таких операций, необходимым для понимания финансовой отчётности, мы относим:

- показатели стоимостного значения объёма операций, либо в виде суммы, либо в соответствующем долевым выражении;
- показатели расходов, понесённых отдельно для целей связанной стороны и для целей холдинга;
- показатели доходов, полученных отдельно для целей связанной стороны и для целей холдинга;
- показатели экономической эффективности каждой связанной стороны и их влияние на общие показатели холдинга, связанные с увеличением добавленной стоимости холдинга, доходом на одну акцию и другими измерителями эффективности корпоративного объединения.

Аналогичные по характеру показатели могут раскрываться по совокупности, за исключением случаев, когда раздельное раскрытие информации необходимо для понимания влияния операций между связанными

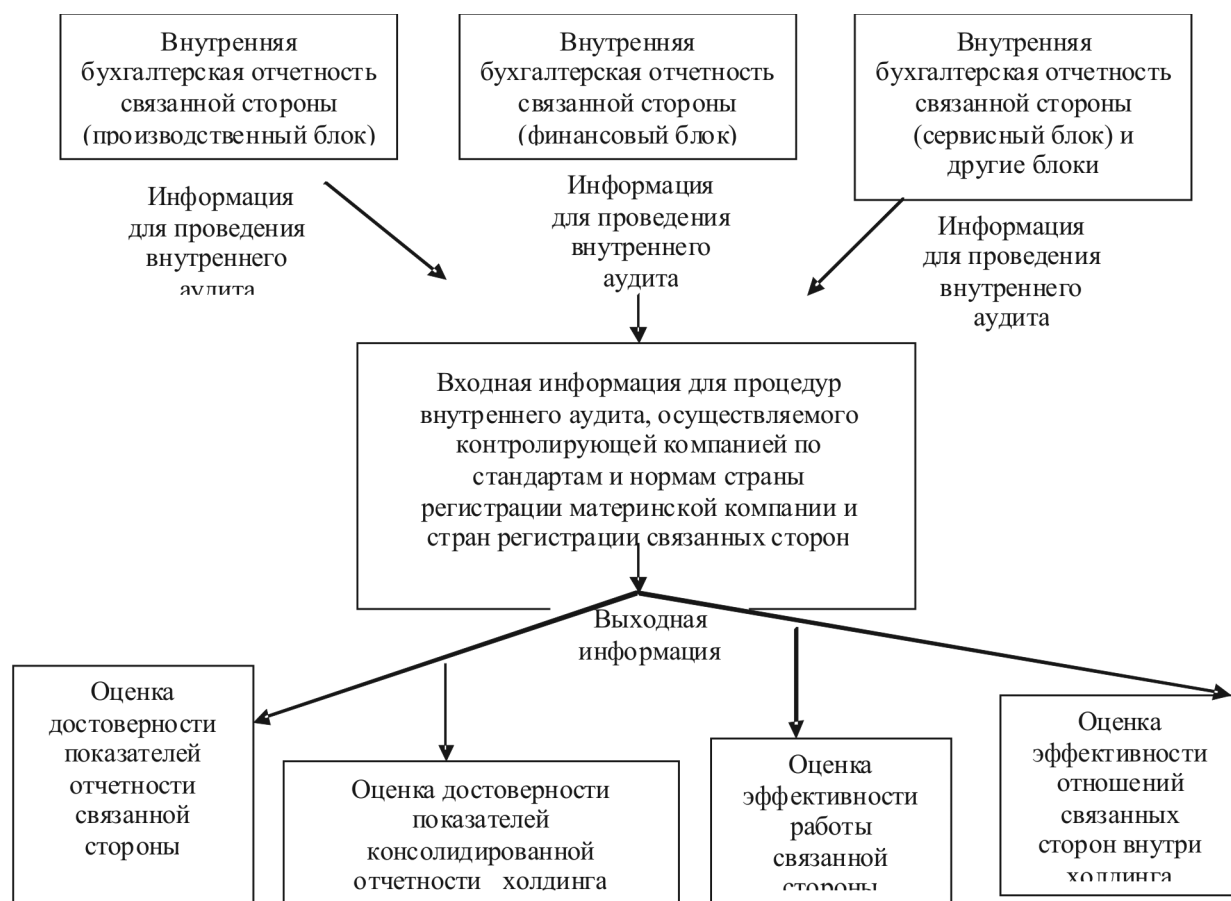


Рисунок 1. Формирование информационного бухгалтерского обеспечения в модели функционирования холдинга

сторонами на финансовую отчетность отчитывающейся компании. В сводную (консолидированную) отчетность включаются все «существенные» показатели, значительно влияющие на конечный финансовый результат работы холдинга¹.

Показатели, включаемые в бухгалтерскую отчетность связанной стороны (рис. 1), составляют инфор-

мационную базу для определения программы, плана контроля, процедур, методов и набора доказательств для проведения внутреннего аудита службой материнской (контролирующей) компании. Показатели консолидированной (сводной) отчетности являются объектом как контроля, так и внутреннего аудита. В результате осуществления аудиторских процедур формируется выходная информация в виде отчета по направлениям, указанным на рис. 1.

1 Neuroforex. Энциклопедический словарь экономики и права. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.neuroforex.net/>

Как правило, корпоративное объединение предполагает, что каждая дочерняя организация, входящая в группу «связанных сторон», работает на основе хозяйственного расчёта. Это значит, что в основу деятельности головной (контролирующей) компании в холдинге положен принцип соизмерения расходов и доходов каждой связанной стороны, полученных как от операций внутри данной стороны, так и за её пределами.

Как известно, основными принципами хозяйственного расчёта считаются: самокупаемость и обеспечение рентабельности производства; хозяйственно-оперативная самостоятельность; материальная заинтересованность работников и коллектива в целом в результатах хозяйственной деятельности; материальная ответственность за результаты работы; «контроль рублём» и т. д. Важнейшим элементом хозяйственного расчёта является, по нашему мнению, самостоятельность связанной стороны. Структурную единицу, обеспечивающую самофинансирование, но лишённую самостоятельности, в лучшем случае можно назвать хозрасчётной формально: благоприятное соотношение доходов и расходов при этих условиях определяется не столько её

усилиями, сколько плановыми заданиями, фондами, ценами и т. п. По нашему мнению, без самостоятельности нет ответственности, нет условий для проявления инициативы, предприимчивости. В условиях рыночной экономики в соответствии с этими принципами работают практически все крупные предприятия страны. Этот факт вызывает необходимость формирования такой информационной базы в системе бухгалтерского учёта, которая позволила бы провести в системе контроля и внутреннего аудита оценку эффективности, рассчитать финансовый результат каждой связанной стороны, а затем провести корректировку основных принципов хозяйственного расчёта.

В настоящее время можно выделить два основных направления в развитии современных холдингов России. Во-первых, расширяются новые сферы деятельности, происходит завоевание новых рынков сбыта. Это предопределило начало процесса диверсификации производства – перехода от односторонней производственной структуры к многопрофильному производству с широкой номенклатурой готовой продукции. С другой стороны, в рамках всемирной структурной перестройки возрастает как

комплексность (глобализация, диверсификация и пр.), так и динамика (инновации в области продуктов и процессов, информационное «ускорение») экономических процессов. Кроме расширения номенклатуры выпускаемой продукции, крупные холдинги начали активно работать в различных экономических регионах мира. Появилась необходимость составлять финансовую отчётность не только в отраслевом, но и в региональном разрезе: по принадлежности производства к какому-либо региону или местонахождению рынков сбыта, иногда в разных странах. Все перечисленные выше направления развития холдингов непосредственно отразились и на модели функционирования системы учёта и внутреннего аудита, как основных функций управления холдингом. В частности:

1. Учёт связанности операций между структурными единицами (связанными сторонами) является важным элементом включения в программу и план аудита при определении эффективности функционирования холдингового образования.

2. При вынесении мнения внутренний аудитор должен учитывать, что участники связанных операций внутри холдинга заинтересованы в

одновременном удовлетворении внутренних потребностей структурной единицы и холдинга в целом (т. е. они взаимосвязаны). Это накладывает определённый отпечаток на принципы формирования аналитической информации в системе бухгалтерского (финансового) и (управленческого) учёта и на оценку эффективности внутрихозяйственных операций.

3. При оценке эффективности работы связанной стороны необходимо учитывать, что в процессе обмена и движения активов и пассивов между ними обеспечивается баланс и достижение поставленной управлением холдинга цели.

4. При оценке показателей консолидированной отчётности необходимо учитывать, что в основе модели отношений внутри холдинга лежит процедура синтеза взаимосвязанных элементов, основанных на достижении цели объединения в холдинг (финансовый результат, добавленная стоимость, доходы на акцию – прибыль и т. д.). На представленном ниже рис. 2 знак «А» означает информационный блок, представленный консолидированной отчётностью холдинга, формируемой по правилам страны регистрации материнской компании холдинга, полученной путём объе-

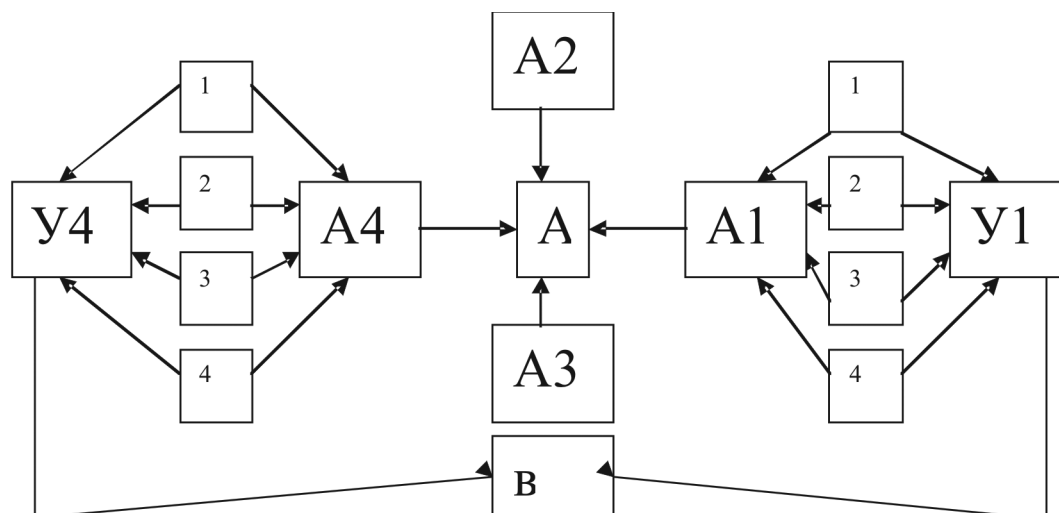


Рисунок 2. Схема организации слияния информационных структур в модели внутреннего аудита холдинга

динения информации («→» цепочка).

Знаки «A1», «A2», «A3», «A4» означают формирование бухгалтерской отчётности связанных сторон, входящих в холдинг, по правилам страны регистрации. Все они объединены для формирования информации для проведения процедуры внутреннего аудита. Информационные связи определяют направление и характер соответствующей информации от связанных структур «A1», «A2», «A3», «A4». В свою очередь, каждая из информационных структур разбита для выполнения своих конкретных локальных задач по показателям 1, 2, 3, 4.

Чтобы судить об эффективности отношений в группе связанных

структур по информационному массиву «A», можно использовать показатели эффективности (отношение дохода к производственным расходам и т. д.), дивиденды на одну акцию, уровень добавленной стоимости и т. д. Необходимо отметить, что связанные стороны при осуществлении внутрихозяйственных операций преследуют различные цели, а решения по их оптимизации для холдинга в целом принимаются в условиях неопределённости. Задача службы внутреннего аудита в данном случае состоит не только в определении достоверности показателей, отражённых в бухгалтерской отчётности связанной стороны, но и степени эффективности их осуществления. Понятно, что первоначально мы имеем представление

лишь о пожеланиях сторон в части их доходов и расходов, а результирующие их значения заранее не известны. Именно эти значения, а также наилучшие варианты внутрихозяйственных операций являются предметом исследования интегрированной модели внутреннего аудита в холдинге. Для этого можно применять уже известные методы решения транспортной задачи линейного программирования, методы теории игр и другие.

Формирование информационной базы служит основанием для выполнения последующих процедур в функциональной модели внутреннего аудита. В частности:

1. Оценка достоверности и надёжности информации, полученной из системы бухгалтерского учёта и отчётности связанных сторон.

2. Подтверждение показателей отчётности, в том числе и по внутрихозяйственным операциям, поступающей от связанной стороны.

3. Выбор способов и приёмов анализа эффективности внутрихозяйственных операций.

4. Определение эффективности внутрихозяйственных отношений и расчётов с точки зрения сочетания интересов каждой связанной стороны и холдинга в целом.

5. Оценка экономической эффективности вариантов функционирования связанных сторон в холдинге, определение пороговых значений показателей эффективности функционирования холдинга.

6. Принятие стратегических управленческих решений по результатам анализа.

7. Оценка эффективности создания системы документооборота.

8. Определение связанных информационных групп по объектам бухгалтерского учёта, непосредственно влияющих на расчёты между связанными сторонами.

9. Формирование конечного массива выходной информации для внутренних потребителей холдинга.

Выводы

Предложенные выше алгоритмы могут служить основанием совершенствования организации бухгалтерского учёта расчётов между связанными сторонами в холдингах, определения связанных информационных структур, методов обработки соответствующей информации в системе внутреннего аудита и в целом системе управления холдингом.

Библиография

1. Аманжолова Б.А. Теория и методология формирования систем внутреннего контроля взаимосвязанных организаций: автореферат дисс. ... доктора экономических наук. – Новосибирск, 2008. – 28 с.
2. Будылин С., Матвеев Г. Идеальный холдинг: эскизный проект. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.intalev.ru/agregator/ssp/id_1837
3. Neuroforex. Энциклопедический словарь экономики и права. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.neuroforex.net/>

Peculiarities of the organization of integrated model of the internal audit of the holding

Ponomarenko Aleksandr Grigor'evich

Postgraduate student,
Surgut State University,
P.O. Box 628400, Lenina st. No. 1, Khanty-Mansi Autonomous Okrug-Ugra, Surgut, Russia;
e-mail: lexp@bk.ru

Abstract

The main purpose of the research with the results set before the article is the selection of machinery and tools for the organization of internal audit system in organizations of holding type. The subject of the research is an organizational mechanism for creating an integrated system of internal audit on the basis of combination (integration) of relationship between the related parties in corporate structures of holding type. In accordance with the intended purpose and object of the study the article presents main provisions for possible methods of implementation. In particular it is proposed the organization of the internal audit of a united parent company bound by the principle of combining the interests of related parties. The main methodological approach stems from the possibility of building a common

information base, and therefore the scheme of merger of information structures in the model of the internal audit of the holding. The merge process is determined by a system of analytical accounting in holding company. So that appropriate information base in the accounting system is proposed to be built to implement this methodological principle. The selection of an appropriate mechanism and tools is defined by the current regulatory and legal framework of functioning of accounting in Russia and abroad. The proposed mechanism and tools can be used for the holding entity without reference to their specific industry.

Keywords

Internal audit, related parties, holding.

References

1. Amanzholova, B.A. (2008), *Theory and Methodology of the formation of internal control systems of interconnected organizations. Dissertation abstract of Full Doctor of Economics* [Teoriya i metodologiya formirovaniya sistem vnutrennego kontrolya vzaimosvyazannykh organizatsii: avtoreferat diss. ... doktora ekonomicheskikh nauk], Novosibirsk, 28 p.
2. Budylin, S., Matveev, G. "Ideal holding: preliminary scheme" ["Ideal'nyi kholding: eskiznyi proekt"], available at: http://www.intalev.ru/agregator/ssp/id_1837
3. Neuroforex. Encyclopedic Dictionary of Economics and Law, available at: <http://www.neuroforex.net/>