

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(Н И У « Б е л Г У »)

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ
КАФЕДРА УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

**ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ
КОРПОРАТИВНОГО ОБЪЕДИНЕНИЯ**

Магистерская диссертация
обучающегося по направлению подготовки 38.04.01 Экономика
заочной формы обучения, группы 06001572
Полторобатько Натальи Александровны

Научный руководитель:
д.э.н. проф. Зимакова Л.А.

Рецензенты:
к.э.н., доцент кафедры
мировой экономики
ФГАОУ ВО НИУ «БелГУ»
Шалыгина Н.П

Финансовый директор
ОАО «ЭФКО»
Ластовыря Н.А.

БЕЛГОРОД 2018

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. ОРГАНИЗАЦИЯ ФУНКЦИИ КОНТРОЛЯ В СОВРЕМЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ	8
1.1. Эволюционное развитие контрольной функции и ее роль в современных условиях	8
1.2. Законодательно - нормативное регулирование и опыт организации системы внутреннего контроля в России	15
1.3. Международный опыт организации системы внутреннего контроля	22
ГЛАВА 2. АНАЛИЗ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ	29
2.1. Оценка систем внутреннего контроля в корпоративных объединениях	29
2.2. Особенности контроля в системе управления	40
ГЛАВА 3. ВНУТРЕННИЙ АУДИТ В СОВРЕМЕННЫХ КОРПОРАТИВНЫХ ОБЪЕДИНЕНИЯХ	49
3.1 Роль внутреннего аудита в обеспечении качества системы внутреннего контроля	49
3.2. Методические подходы к разработке стандартов, регламентирующих проведение внутреннего аудита	56
3.2. Развитие методики проверки эффективности передачи непрофильных функций внешним исполнителям (аутсорсинг) и ее стандартизация	67
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	77
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	82
ПРИЛОЖЕНИЯ	89

ВВЕДЕНИЕ

В условиях инновационного развития в последнее время одной из характерных черт большинства экономических субъектов является довольно быстрое изменение факторов производства. Из этого следует, что уделяется особое внимание задачам управления изменениями, формированию адаптивных бизнес-процессов, а также систем управления в корпорациях. В такой ситуации наиболее пристальное внимание уделяется организации контроля, который направлен на оперативное выявление всех возникающих диспропорций и резервов производства компании. В данном случае возможно своевременное выявление и разработка мер по устранению рисков, способствующих снижению результативности и экономичности текущего производства. Достаточно быстрое изменение ассортимента производимой продукции (работ, услуг), направленное на максимальное удовлетворение потребностей клиентов, служит основой для необходимости внедрения новых методов организации производственных процессов, технологий и основных средств, а также постоянное повышение квалификации работников. В данной ситуации важен превентивный контроль за обоснованностью принимаемых решений и выбираемых программ развития компании, включающий оценку эффективности и результативности этих решений и программ, что непосредственно зависит также от готовности партнеров к выполнению новых обязательств. Перечень таких вопросов решается при формировании системы стратегического контроля, опирающийся на анализ внутренних факторов роста, но и также на анализ потенциальных клиентов по потреблению продукции, а также поставщиков, по качеству и количеству поставляемых ресурсов или выполняемых работ, называемых в современном обществе стейкхолдеров.

Подводя итог вышесказанному, можно делать вывод о необходимости реформирования систем контроля, расширяя его границ и включая новые

объекты контроля, используя новые приёмы и методы контрольных процессов в исследуемой корпорации.

Особое значение совершенствования контрольных функций затронута в ФЗ-402 «О бухгалтерском учете». Так в 19 статье отмечается обязательность организации внутреннего контроля фактов хозяйственной деятельности, а это значит, что система внутреннего контроля становится неотъемлемым звеном системы управления организаций. Для России характерно накопление достаточного опыта организации системы внутреннего контроля (СВК) в коммерческих банках и прочих финансовых организациях. Однако в последнее время все больше и больше уделяется вниманию формированию СВК в крупных корпоративных объединениях. Следовательно, когда СВК становится обязательным во всех организациях, становится актуальна значимость исследований в области развития контрольной функции на всех уровнях системы управления, осуществляющей задачу установление обратной связи с управляемым объектом. Таким образом, требуется разработка современных методов и приемов контроля, выстраивание разных вариантов моделей СВК, которые будут учитывать всю специфику бизнес-процессов, все особенности организационных структур, а также стратегии развития корпораций.

Для успешного решения поставленной задачи важным условием становится интеграция контрольных процедур во все производственные и управленческие бизнес-процессы и восприятие этой системы контроля как функции управления, соответствующей каждому этапу управленческого цикла.

Все вышесказанное определяет актуальность, методическую значимость и практическую востребованность выбранной темы диссертационного исследования.

Целью диссертационного исследования является развитие методологии и методического инструментария СВК, разработка на ее основе системы внутреннего контроля, которая будет способствовать повышению

эффективности функционирования и устойчивого развития корпоративного объединения.

В ходе исследования основной задачей работы являлся контроль за правильностью ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, в общую систему управления, то есть с организацией контроля за всеми производственными и управленческими процессами экономического субъекта. Для того чтобы, достигнуть поставленные цели были решены следующие частные задачи:

- рассмотреть эволюцию СВК и дать обоснование тенденциям развития контрольной функции управления в условиях высокой адаптивности к неустойчивой внешней среде;
- установить границы и основные направления контроля, а также определить основные объекты контроля на разных стадиях воспроизводственного цикла;
- определить влияние на организацию СВК специфики бизнеса, организационной структуры и стратегии развития экономического субъекта;
- обосновать особенности построения СВК, интегрированной в производственные и управленческие бизнес-процессы;
- сформировать методические подходы к разработке стандартов внутреннего аудита в корпорации;
- развить методику и разработать стандарт управленческого аудита, регламентирующий процесс проверки эффективности передачи непрофильных функций внешним исполнителям (аутсорсинг).

Предметом данного исследования являются методы, инструменты и формы организации системы внутреннего контроля, а также порядок взаимодействия внутреннего контроля с процессом управления и развитием экономического субъекта.

Объектом диссертационного исследования является система внутреннего контроля, интегрированная в бизнес-процессы Группы компаний «ЭФКО».

Теоретической и методологической основой служат работы ведущих российских и зарубежных ученых и практиков, нормативно-правовые документы, которые регламентируют развитие СВК в корпорациях России и других стран, а также результаты и анализ опыта российских и зарубежных компаний по формированию СВК.

В проведении исследования использовались общенаучные методы познания, такие как диалектический метод, системный подход, детализация и обобщение, дедукции и индукции. Для обоснования разработанных предложений были использованы специальные приемы и методы анализа – факторный анализ, сравнение, группировки, экспертные оценки, финансовые экспресс-анализ и структурно-логическое моделирование и SWOT-анализ.

Информационно-эмпирической базой исследования являются нормативные и методические документы, регламентирующие СВК в России, международные документы по регулированию внутреннего контроля, международные стандарты аудита и национальные стандарты аудиторской деятельности, корпоративной документации Группы Компаний «ЭФКО» по организации системы внутреннего контроля, а также внутренние стандарты аудиторских организаций и экономических субъектов по формированию и оценке СВК, широко использовались данные Интернет-ресурсов, материалов научно-практических конференций и семинаров.

Научная новизна исследования заключается в:

- обоснована целесообразность выработки унифицированного подхода к проведению внутреннего аудита, в ходе которого было закреплено в стандартах в корпоративных структурах.;
- разработан комплекс трехуровневые иерархические стандарты внутреннего аудита, способствующий более рациональному осуществлению системы внутреннего контроля;
- разработан стандарт управленческого аудита «Проверка эффективности передачи непрофильных функций внешним исполнителям (аутсорсинг)», позволяющий принимать рациональные решения о заключении

договоров на оказание аутсорсинговых услуг и оценивать эффективность аутсорсинга на стадии выполнения договора.

Теоретическая значимость данной работы состоит в систематизации и обобщении теоретических, практических и методических основ системы внутреннего контроля корпоративного объединения.

Практическая ценность научного исследования заключается в подготовке, представлении и использовании рекомендаций по совершенствованию системы внутреннего контроля корпоративного объединения.

Магистерская диссертация изложена на 90 странице печатного текста, состоящая из введения, трёх глав, заключения, списка литературы из 60 источников и приложений, включающих 9 документов.

Во введении даётся обоснование актуальности выбранной темы диссертационного исследования, формулируется цель и задачи работы, выделяют предмет и объект исследования.

В первой главе рассмотрено эволюционное развитие контрольной функции и ее роль в современных условиях, законодательно - нормативное регулирование и опыт организации системы внутреннего контроля в России, а также международный опыт организации системы внутреннего контроля.

Во второй главе произведена оценка систем внутреннего контроля в корпоративных объединениях и изучены особенности контроля в системе управления.

В третьей главе рассмотрена роль внутреннего аудита в обеспечении качества системы внутреннего контроля, изучены методические подходы к разработке стандартов, регламентирующих проведение внутреннего аудита и рассмотрено развитие методики проверки эффективности передачи непрофильных функций внешним исполнителям (аутсорсинг) и ее стандартизация.

В заключении сформулированы и обобщены основные результаты диссертационной работы по теме.

ГЛАВА 1. ОРГАНИЗАЦИЯ ФУНКЦИИ КОНТРОЛЯ В СОВРЕМЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

1.1. Эволюционное развитие контрольной функции и ее роль в современных условиях

Термин «контроль» в переводе с французского языка (*contrôle*, от *contrerôle*) означает список, ведущийся в двух экземплярах, а в переводе с латинского (*contra* и *rotulus*) данное понятие обозначает - против и свиток.

В современном понимании «контроль» вошел в обиход в XIX веке. Он осуществляется на основе наблюдения за поведением управляемой системы с целью обеспечения ее рационального функционирования. На его основе принимаются управленческие решения, обеспечивающие лучшее использование имеющихся ресурсов, привлечение к использованию тех ресурсов, которые обеспечат рост эффективности производства, минимизируют риски потерь и укрепят конкурентные преимущества организации.

Контроль имеет широкие области применения по различным направлениям деятельности организации. Можно выделить следующие виды контроля: технический, энергетический, экологический, санитарный, контроль качества, финансовый и другие виды контроля.

Согласно немецким ученым БэкуФолкеру и Барбаре Вишерман, которые под контролем понимают «проведение сравнения (анализа причин отклонений) между запланированными и фактическими показателями и устранения выявленных отклонений. Контроль является одной из форм надзора, осуществляемым прямо или косвенно участвующих в процессе деятельности лиц или организационных единиц» [59].

Данное определение контроля опирается на плановые показатели как ориентир последующей деятельности. При этом необходимо понимать, что план взаимосвязан с теми показателями, которые необходимо достичь,

выполнить в заданный отрезок времени, что обуславливает, по мнению немецких ученых Гюнтера Мюллера-Стивенса и Юргена Вебера, необходимость видения (целеполагание), планирования и контроля как одновременных процессов [59].

Российский ученый Е.А. Кочерин [16] также отмечает, что взгляд на контроль как завершающий этап управленческой деятельности, позволяющий сопоставить достигнутые результаты с запланированными, является прочно установившейся точкой зрения в научной литературе. Нельзя не согласиться с С.О. Шохиним [51], что подобный подход отражает только одну грань рассматриваемого явления и поэтому не может претендовать на научную полноту. Более обоснованно рассматривать контроль в качестве неотъемлемой составляющей процесса принятия и реализации управленческих решений на всем его протяжении.

В.В. Пугачев дает следующее определение термину контроль: «самостоятельная функция управления, представляющая собой систему наблюдения и проверки процесса функционирования объекта в соответствии с принятыми управленческими решениями, а также позволяющая выявить отклонения в намеченных целях и принимать при необходимости корректирующие меры» [56, с. 13]. Данное определение наиболее точно отражает понимание роли контроля как имманентной составляющей управления на любой стадии управленческого цикла.

СВК в организации должен взаимодействовать со всеми факторами, характеризующими рыночную позицию организации. Факторы, подразделяются на внешние и внутренние, выделенные на рисунке 1.

Внешние факторы не поддаются воздействию и воспринимаются менеджментом организации как условия, в которых будет функционировать организация. Внешние факторы формируют «правила игры», на которые ориентируются предприятия при осуществлении своей финансово-хозяйственной деятельности: уровень дохода клиентов, процентная ставка, обменный курс валют, уровень безработицы, уровень инфляции, ставки по

налогам и прочим обязательным выплатам, социальные нагрузки, ограничения в производстве, связанные с экологическими нормами и т.д.

Внутренние факторы можно представить как совокупность семи групп факторов: ресурсно-рыночные показатели, товарно-рыночные показатели, технологические показатели, показатели интеграционной стратегии, показатели финансово-экономической стратегии, показатели социальной стратегии, показатели менеджмента. Внутренние факторы формируются самим хозяйствующим субъектом – топ менеджментом организации. Всесторонний анализ внутренних факторов очень важен не только для принятия управленческих решений, позволяющих увидеть границы производственных и сбытовых возможностей организации и определить те направления преобразований, которые дадут максимальный эффект на перспективу, но и для определения наиболее уязвимых мест для системы внутреннего контроля.



Рис. 1 Факторы, влияющие на рыночную позицию предприятия

Поскольку конкурентная стратегия организации должна учитывать оценку не только текущего уровня конкуренции на рынке, но и вероятные изменения в будущем, то М. Портер [35] предложил рассматривать пять следующих групп факторов, включающих: соперничество среди существующих на данном рынке продавцов – конкуренция на рынке; конкуренцию со стороны товаров, являющихся заменителями – влияние

товаров-заменителей; угрозу появления новых конкурентов – влияние потенциальных конкурентов; позиции поставщиков, их экономические возможности давления на фирму – влияние поставщиков; позиции потребителей, их экономические возможности давления на фирму – влияние покупателей. Схема представлена на рисунке 2.



Рис. 2 Пять конкурентных сил по М. Портеру (источник 35)

В информации Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» под внутренним контролем понимается «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» [25].

Изменения в Федеральном законе от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [3] в статье 19 «Внутренний контроль» основываются

на организации и осуществлении внутреннего контроля в качестве обязательного аспекта хозяйственной деятельности любой российской организации. При этом уточняют, что все экономические субъекты, отчетность которых подлежит обязательному аудиту, обязаны организовывать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

Как отечественным, так и зарубежным законодательством установлено, что организации самостоятельно разрабатывают СВК с учетом существующих особенностей хозяйственной деятельности. Однако в нормативных и методических материалах, как правило, определяются общие принципы и положения организации СВК, но существенно меньше внимания уделяется особенностям контроля отдельных специфических объектов, а также специфики организации СВК в экономических субъектах разного масштаба, профиля и организационно-правовых форм. Это подчеркивают в своих работах многие специалисты.

Разрабатывая функциональные стратегии и бизнес-стратегии определенных производственных подразделений, руководители организации принимают конкретные решения, контроль за исполнением которых возлагается на определенных лиц или структуры.

Бизнес-процесс представляет собой временную и логическую связь отдельных видов деятельности с различными поступающими и исходящими величинами. Процессы описываются различной внутренней документацией: методическими инструкциями и инструкциями по эксплуатации. Методические инструкции описывают логически связанные действия, и определяет исполнителей, а инструкции по эксплуатации объясняют, как конкретно данное действие должно быть исполнено [53, с. 15].

Процессы предприятия можно подразделить на несколько групп:

- 1) Основные (закупки, производство, продажи) процессы;
- 2) Вторичные, которые направлены на взаимодействие с внешними контрагентами и напрямую влияют на создаваемую организацией

добавленную стоимость (поддерживающие: управление внеоборотными активами, персонал, ведение бухгалтерского учета, финансы, налоги, информационные технологии), которые напрямую не относятся к внешним контрагентам. Они не противопоставляются первичным, а дополняют и являются составной частью основных процессов.

3) Инвестиционные процессы, которые связаны с принципиальными изменениями в производстве, базируются на изменении ассортиментной цепочки производства, освоением новых бизнес-процессов на основе использования нового оборудования и технологий, требуют изменения поставщиков и ориентированы на новых клиентов.

В связи с различными целями и стратегиями организаций, требования к СВК у различных предприятий различаются. Но, несмотря на это, некоторые общие требования к ней могут быть сформулированы. СВК эффективна, если контрольные мероприятия надлежаще проводятся и контролируются; четкое документирование контроля способно упростить понимание его проведения. Также СВК является эффективной, когда выгоды от ее организации превышают затраты. Достижение эффективности СВК, по мнению немецкого отделения PriceWaterhouseCoopers, можно представить в виде соответствия критериям действенности, эффективности и прослеживаемости, где к действенности относятся: культура предприятия, понятное распределение ответственности, ориентация контроля на риски, интеграция контроля в бизнес-процессы организации, контрольные процедуры являются в достаточной мере протестированными, квалифицированность сотрудников.

Группа швейцарских авторов: Барбара Хирши, Эвелин Хурлиман, Адриано Тома [55] и др. в своем исследовании, связанном с изучением организации контроля, утверждают что «СВК представляет собой процесс, посредством которого обеспечивается целенаправленное достижение целей и включает в себя следующие категории: эффективность и результативность деятельности; достоверность финансовой отчетности и соответствие стандартам и законодательству» [55, с. 10].

По материалам книги «Руководство по швейцарской системе внутреннего контроля» Дитера Пфаффа и Флемминга Рууда [56] СВК обеспечивает прозрачность и, следовательно, безопасность и доверие к отчетности, которое приносит выгоду всем участникам бизнеса: персоналу, клиентам, акционерам и самой компании. Внедрение СВК предоставляет для компании возможность организовать систематизированный процесс по определению, оценке, преодолению и контролю предпринимательских и производственных рисков предприятия. Сама же СВК направлена на: достижение бизнес-целей через эффективное и действенное управление, соблюдение законов и правил, защиту бизнес-активов, предотвращение, сокращение и обнаружение ошибок и нарушений, обеспечение достоверности и полноты ведения бухгалтерского учета, своевременную и достоверную финансовую отчетность.

В одной из основных работ Флориана Фругира «Учреждение современных внутренних контрольных систем на предприятии» [54] отмечается, что СВК базируется на четырех принципах действия, представленных в таблице 1.

Таблица 1

Принципы по Флориану Фругира

Принцип	Сущность принципа
Превентивность	Контроль приводит к предотвращению определенных ошибок, например, с помощью более тщательной работы сотрудников предприятия.
Дисфункциональность	Контроль также может негативно воздействовать на количество ошибок; если он оказывается чрезмерным, то может действовать демотивируя.
Коррективность	С помощью контроля часть найденных ошибок может быть исправлено.
Надежность	Контроль рабочих процессов может приводить к надежности, когда работник может обеспечивать планомерное выполнение процессов.

Профессор Института экономики HWZ Цуриха Т. Раутенштраух [58] выделяет четыре основных принципа, характеризующие СВК:

1. Внутренний контроль следует понимать как процесс, интегрированный в предпринимательскую деятельность, поэтому его нельзя воспринимать отдельно от всех процессов предприятия.

2. Внутренний контроль не является самоцелью, а лишь способствует достижению корпоративных целей.

3. Внутренний контроль не должен ограничиваться наличием корпоративных принципов, стандартами и определенной документацией, а должен распространяться на всю деятельность организации.

4. СВК не является гарантией полного отсутствия ошибок и рисков в компании, но она помогает предотвратить или обойти их. Даже если возможна почти абсолютная уверенность в отсутствии ошибок и рисков, то стоимость такой СВК будет значительно превышать выгоды, получаемые от ее использования.

Таким образом, несмотря на многообразие подходов к определению СВК и оценке его роли в системе управления, она всегда рассматривается как органическая часть общей системы управления и выстраивается с учетом специфики производственных бизнес-процессов.

1.2. Законодательно - нормативно-регулирующие и опыт организации системы внутреннего контроля в России

При всем многообразии и специфике систем внутреннего контроля (СВК) основные ее позиции достаточно четко регламентированы для всех организаций.

Различные виды контроля регламентируются разными законодательными актами, нормативными документами и методическими рекомендациями. Учитывая направленность данной работы, в ней основное внимание уделяется контролю за правильностью ведения учета и составления отчетности с целью обеспечения участников бизнеса достоверной, надежной и полной информацией, позволяющей своевременно и обоснованно

принимать управленческие решения, касающиеся развития и устойчивости функционирования организации.

Рассматривая нормативное регулирование СВК в России необходимо в первую очередь остановиться на изменениях в Федеральном законе от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [3] в статье 19 «Внутренний контроль», основывающихся на организации и осуществлении внутреннего контроля в качестве обязательного аспекта хозяйственной деятельности любой российской организации, обязательстве субъектов, отчетность которых подлежит обязательному аудиту, обязаны организовывать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления отчетности. Исходя из Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [4] под обязательный аудит, соответственно под обязательство организации внутреннего контроля, подпадают большой спектр российских промышленных предприятий.

Оценка СВК организации проводится и при внешнем аудите на предварительном этапе аудита (этапе планирования), данная процедура регламентируется Международными стандартами аудита (МСА) [34] и российскими стандартами аудита. При этом важно отметить, что российские стандарты аудита представляют собой адаптированную версию МСА, хотя отличаются от МСА по структуре и логике изложения. Не смотря на это, они весьма близки по сути, а имеющиеся расхождения связаны в первую очередь с общими подходами к аудиту.

Основными документами, регламентирующими оценку СВК, при аудите являются: по МСА - МСА 315 «Понимание деятельности аудируемого лица и оценка рисков существенного искажения информации» [34], а в соответствии с российскими документами - ФПСАД 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среда, в которой она осуществляется и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» [34].

Как отечественным, так и зарубежным законодательством установлено, что организации самостоятельно разрабатывают СВК с учетом существующих особенностей хозяйственной деятельности. При этом важно отметить, что построение эффективной СВК не возможно без участия в процессах внутренних аудиторов, оценка деятельности которых также регламентирована нормативными документами МСА 610 «Использование работы службы внутреннего аудита» [34] и ФПСАД 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» (разработан на основе соответствующего МСА 610 [34]).

При организации СВК в целях минимизации рисков связанных с мошенничеством и коррупции, работа внутренних аудиторов должна учитывать современные требования законодательства: ФЗ от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», а также федеральные закон от 25.12.2008 № 273-ФЗ «О противодействии коррупции».

Информация Минфина России от 26 декабря 2013 г. № ПЗ-11/2013 [25] раскрывает необходимость оценки внутреннего контроля в отношении элементов внутреннего контроля (контрольной среды, оценки рисков, процедур внутреннего контроля, информации и коммуникации) с целью определения их эффективности и результативности, а также необходимости их изменения. Такую оценку предлагается осуществлять не реже одного раза в год, а объем такой оценки определяется руководителем или внутренним аудитором (службой внутреннего аудита) экономического субъекта.

Международный стандарт № 610 «Рассмотрение внутреннего аудита» раскрывает сущность внутреннего аудита в качестве, деятельности подразделений клиента по оценке работы субъекта, проверке и мониторингу адекватности и эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Внутренний аудит оказывает помощь органам управления организации в осуществлении эффективного контроля над различными элементами системы внутреннего контроля.

Документы Международного института внутренних аудиторов [26] дают определение внутреннего аудита как независимой деятельности в организации по проверке и оценке ее работы в ее интересах. Внутренние аудиторы представляют организации данные анализа и оценки, рекомендации и другую информацию, являющуюся результатом проверок. Цель внутреннего аудита – оказание услуг организации, а не конкретному руководителю или узкому кругу заинтересованных лиц.

В качестве субъекта контрольной деятельности по внутреннему аудиту согласно Федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности №29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» [37] является служба внутреннего аудита.

Место внутреннего аудита в общей структуре предприятия наиболее точно определяет английский ученый Рой Додж [26] как составной части системы внутреннего контроля. Как Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, так и Международные стандарты аудита акцентируют внимание на том, что внутренний аудит играет ключевую роль в оценке и гарантировании эффективности систем управления рисками, контроля и корпоративного управления.

Международный стандарт аудита №610 «Использование результатов работы внутренних аудиторов» в 2013 г. был изменен. Ключевые изменения коснулись обоснования сферы деятельности внутренних аудиторов. Сферу деятельности внутренних аудиторов в организации предлагается рассматривать по трем основным направлениям: корпоративному управлению, риск-менеджменту и внутреннему контролю.

Интересы внутреннего аудита в ходе его эволюции конкретизировались и стали универсальными:

- внутренние аудиторы стали играть более активную роль во взаимоотношениях между акционерами и исполнительным руководством компании (менеджментом организации) как через прямые контакты, так и

через опосредованные контакты: советы директоров, наблюдательные советы;

- внутренние аудиторы стали более активно вовлекаться в процесс выявления, предотвращения и устранения рисков, полагая, что лучше изначально устранять причину рисков, чем воспринимать их негативные последствия;

- внутренние аудиторы стали более нацеленными на оценку адекватности внутреннего контроля в компании, полагая, что эффективно функционирующая система внутреннего контроля способна самостоятельно устранять риски случайных ошибок и преднамеренных недобросовестных действий.

Можно сделать вывод о том, что функционал внутреннего аудита сместился с контрольно-ревизионной деятельности, основанной на выявление ошибок и злоупотреблений, на экспертно-прогностическую и аналитическую деятельность, в ходе которой выявляются причины и риски, порождающие события, являющиеся неблагоприятными для предприятия.

Для приведения внутренних процессов в соответствие с требованиями российского законодательства к построению внутреннего контроля на первоначальном этапе построения СВК можно поставить следующие задачи:

- распределить полномочия по управлению рисками между органами управления, подразделениями и сотрудниками, в том числе рассмотреть целесообразность формирования СВК;

- принять локальные акты по организации внутреннего контроля, установить лимиты рисков, наладить процедуру контроля лимитов;

- раскрыть для внешних пользователей информацию об уровне и о характере принятых рисков путем отражения необходимых данных в пояснительной записке к годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Исходя из предложенных действий, можно отметить, что особое место в системе нормативно-правового регулирования СВК занимают организационно-распорядительные документы экономического субъекта,

относящиеся к элементам внутрифирменного права . В частности к внутренней регламентации можно отнести следующие документы : Положении «О внутреннем контроле предприятия»; положении «Об управлении рисками »; положении «О службе внутреннего контроля»; должностные инструкции внутренних аудиторов ; план действий в чрезвычайных ситуациях и т.д.

В российском законодательстве на отраслевом уровне содержатся ключевые понятия внутреннего контроля. Это относится к документам, регулирующим банковскую деятельность. Решение о создании СВК в коммерческих банках было принято в конце 90-х годов прошлого века. При этом нормативные документы, регламентирующие эту область деятельности банка были сразу ориентированы на требования международных документов. Общее требование о наличии внутреннего контроля в кредитной организации закреплено в ст. 57 Федерального закона от 10.07.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банк России)» (в ред. от 30.09.2010 № 245-ФЗ) и в ст. 10 Федерального закона от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности» (в ред. от 23.07.2010 № 181-ФЗ). Это наиболее развитая с позиции законодательства , организационно и методически обоснованная система внутреннего контроля, успешно реализуемая в деятельности кредитных учреждений. Причем эти документы постоянно обновляются и максимально приближены к требованиям, которые предъявляются к СВКБазелевскими соглашениями.

В России передовым опытом в области организации внутреннего контроля и аудита обладает банковская сфера, который необходимо учесть, рассматривая проблематику организации СВК на промышленных предприятиях. Это, прежде всего, относится в задачам СВК.

Наличия внутреннего контроля в экономическом субъекте также требуют и федеральные законы отдельных отраслей экономики. Например, осуществление внутреннего контроля вКорпорации регламентируется ст. 32 Федерального закона от 1 декабря 2007 г. № 317-ФЗ «О Государственной

корпорации по атомной энергии «Росатом» [23]. Характерной особенностью организации СВК в Росатоме является ориентация не только на повышение эффективности управления, но и на обеспечение единства управления всей атомной отраслью России, на выполнение требований ядерной и радиационной безопасности, а так же на выполнение государственных заданий по обеспечению обороноспособности России.

Также следует отметить, что принципы, на которых организована СВК в компании «Росатом», базируются на законодательстве РФ, результатах НИР, реализованного совместно со Счетной палатой РФ «Создание механизма комплексной оценки действующих систем внутреннего контроля в Госкорпорации «Росатом» и ее организациях», но, а также на международных нормативных актах.

Вслед за «Росатомом» определенную активность стали проявлять другие крупные компании – АО, Госкорпорации, Государственно-частные партнерства. Основываясь на общих принципах формирования СВК, следует отметить достаточно широкое разнообразие форм организации и содержания положений о СВК. Они отличаются, во-первых, базой формирования. Некоторые организации в основу берут опыт функционирования контрольно-ревизионных структур; другие концентрируют внимание при создании СВК только на контроле за постановкой, ведением учета и составлением отчетности. Лишь небольшая часть организаций рассматривает СВК как органическую часть системы управления и интегрирует ее во все бизнес-процессы, обеспечивая контроль за качеством формирования первичной учетной информации, системой ее обобщения (бухгалтерские регистры и управленческая отчетность) и формирования отчетности, а также контроль за реакцией менеджеров и высшего руководства на результаты контрольных проверок.

Последняя позиция получила более широкое распространение в крупных зарубежных компаниях.

1.3. Международный опыт организации системы внутреннего контроля

Рассматривая международный опыт организации СВК, можно как наиболее интересный отметить опыт США, где в 2002 году были ужесточены требования к финансовой отчетности и процессу ее подготовки, что было связано с чередой корпоративных скандалов, связанных с недобросовестными действиями со стороны аудиторов и со стороны менеджмента проверяемых организаций. Был издан закон Сарбейнза — Оксли (Sarbanes- Oxley Act, SOX) [27], охватывающий американские и международные компании, зарегистрированные Комиссией по ценным бумагам США. Основной целью этого закона являлось восстановление доверия общественности и защита ее интересов, а также обеспечение достоверности финансовой отчетности. В законе большое внимание уделялось ответственности руководства компании, которое: несёт ответственность за эффективность СВК за подготовкой финансовой отчетности компании; обязано проводить постоянную оценку ее эффективности на основе адекватных критериев эффективности контрольных процедур; должно иметь достаточные доказательства для выводов об эффективности СВК, в том числе необходимую документацию; обязано в конце отчетного периода предоставлять письменное подтверждение эффективности СВК.

Аудиторам в Законе предписывается обязанность провести аудит и дать заключение об эффективности СВК за подготовкой финансовой отчетности, включая эффективность процедур оценки СВК руководством компании.

В связи с этим большое внимание стало уделяться выявлению влияния рисков на конкретные бизнес-процессы. СВК внедряется для того, чтобы соответствующие инструменты контроля способствовали своевременному выявлению конкретных видов рисков и способствовали разработке мер по минимизации их влияния на эффективность деятельности компании.

Полезной основой для СВК является международно признанная и широко используемая на практике модель COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), которая была разработана Комитетом организаций-спонсоров Комиссии Тредвея (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), образованным несколькими организациями Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants), Американской ассоциацией бухгалтеров (American Accounting Association), Институтом внутренних аудиторов (Institute of Internal Auditors) [26], Международной ассоциацией финансовых руководителей (Financial Executives International), Институтом бухгалтеров по управленческому учету (Institute of Management Accountants) [29].

Характерной особенностью данной модели является ориентация на управление рисками экономических субъектов. Ключевым моментом при постановке модели COSO стал оптимальный баланс между прибыльностью компании и рисками, а также эффективное и результативное использование ресурсов, необходимых для достижения основных целей бизнеса.

Сравнивая модель COSO с рекомендациями Минфина России по организации внутреннего контроля, а также с Приложениями к ФПСАД 8 выявляется отличие в структуре моделей СВК и состава их элементов:

Российские нормативные акты предусматривают наличие пяти элементов СВК: контрольной среды; оценки рисков; процедуры внутреннего контроля; информации и коммуникации; оценки внутреннего контроля.

Модель COSO в свою очередь рассматривает восемь взаимосвязанных компонентов процесса управления рисками. К ним относятся:

1. Внутренняя среда (Internal environment). Внутренняя среда определяется как атмосфера в организации и определяет, каким образом риск воспринимается сотрудниками организации и как они на него реагируют. Внутренняя среда включает философию управления рисками и риск-аппетит,

честность и этические ценности, включая ту среду, в которой они формируются.

2. Постановка целей (Objectivesetting). Цели должны быть определены до того, как руководство начнет выявлять события, которые потенциально могут оказать влияние на их достижение. Процесс управления рисками предоставляет «разумную» гарантию того, что руководство компании имеет правильно организованный процесс выбора и формирования целей, и эти цели соответствуют миссии организации и уровню ее риск-аппетита.

3. Определение событий (Eventidentification). Внутренние и внешние события, оказывающие влияние на достижение целей организации, должны определяться с учетом их разделения на риски или возможности. Возможности должны учитываться руководством в процессе формирования стратегии и постановки целей.

4. Оценка рисков (Risk assessment). Риски анализируются с учетом вероятности их возникновения и влияния с целью определения того, какие действия в отношении них необходимо предпринять.

5. Реагирование на риск (Riskresponse). Руководство выбирает метод реагирования на риск — уклонение от риска, принятие, сокращение или перераспределение риска. Разрабатывая ряд мероприятий, которые позволяют привести выявленный риск в соответствие с допустимым уровнем риска и риск-аппетитом организации.

6. Средства контроля (Controlactivities). Под контрольными действиями понимаются принципы и методы, которые гарантируют исполнение принятых менеджментом организации решений. Контрольные действия ориентированы на исполнение необходимых мероприятий по снижению различных рисков присущих конкретной организации. Контрольные действия функционируют на всех уровнях управления, а также на всех стадиях производства товаров и услуг предприятия.

7. Информация и коммуникации (Information**Error! Bookmark not defined.**communication). Необходимая информация определяется,

фиксируется и передается в такой форме и в такие сроки, которые позволяют сотрудникам выполнять их функциональные обязанности. Одновременно осуществляется эффективный обмен информацией в рамках организации как по вертикали сверху вниз и снизу вверх, так и по горизонтали. Основным источником получения необходимой информации является бухгалтерский и управленческий учет. Информативность материалов бухгалтерского учета и отчетности предопределяется потребностями управления предприятием, функционирующего в условиях определенной социально-экономической среды [35].

8. Мониторинг (Monitoring). Весь процесс управления рисками организации отслеживается и по необходимости корректируется. Мониторинг осуществляется в рамках текущей деятельности руководства или путем проведения периодических оценок.

Риск-ориентированная модель COSO рассматривает управление рисками в качестве многонаправленного, циклического процесса, в котором почти все компоненты могут взаимодействовать и воздействовать друг на друга. Данная модель является эффективным ориентиром при построении СВК, интегрированной во все бизнес-процессы экономического субъекта.

В настоящее время информационные технологии становятся одним из основных инструментов обеспечения адаптивности и конкурентоспособности экономических субъектов. По мере изменения бизнес-среды меняются требования, предъявляемые к аппаратным средствам, программным продуктам и ИТ-сервисам (ИТ-услугам), что приводит к добавлению в их поддерживающую информационную инфраструктуру все новых и новых программно-аппаратных платформ. При этом их возрастающая сложность и разнородность оказывают влияние на управляемость всей информационной системой субъектов, стабильность и эффективность ее работы [41].

Вышеотмеченное определяет важную роль аудита информационных систем, наиболее детальное описание, которого приведено в Международном стандарте «Контрольные объекты для информационных и

смежных технологий» (Control Objectives for Information and Related Technology - Cobit) [30]. Данный стандарт ориентирован на снижение рисков информационных технологий, среди которых можно выделить : неточная обработка данных и/или обработка неточных данных; несанкционированный доступ к данным , который может привести к их уничтожению или ненадлежащим изменениям, включая отражение несанкционированных или несуществующих операций , или неточное отражение операций; возможность получения сотрудниками информационных служб привилегий по доступу сверх тех, которые необходимы для выполнения их обязанностей, т. е . возникновение нарушений разделения обязанностей; несанкционированные изменения данных в основных файлах; несанкционированные изменения в системах или программах; неспособность внести необходимые изменения в системы или программы ; неуместное ручное вмешательство ; потенциальная потеря данных или невозможность доступа к данным при необходимости.

Применение положений стандарта Cobit при постановки СВК помогает организациям повысить отдачу от информационных технологий , обеспечивает привязку информационных технологий к основной деятельности, способствует постоянному совершенствованию процессов управления информационными технологиями и связанными с ними рисками.

Следует обратить внимание на рекомендации, касающиеся организации внутреннего контроля, разработанные Институтом дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса (Institute of Chartered Accountants in England and Wales) – «Ternbull Review Group» [31], в который сформулированы требования, касающихся внутреннего контроля экономических субъектов , котирующихся на Лондонской фондовой бирже. В этом документе внутренний контроль рассматривается как система, включающая политику, процессы, задачи, поведение и другие аспекты компании, которые: способствуют эффективному функционированию, позволяют надлежащим образом реагировать на значительные риски в бизнесе, основной

деятельности, финансах, соблюдении требований и пр., которые угрожают достижению целей компании; гарантируют качество внутренней и внешней отчетности; гарантируют соблюдение применимых законов и нормативных требований, а также внутренней политики в отношении ведения бизнеса.

В «TernbullReview Group » [31] рекомендуется следовать принципо -ориентированному подходу, при котором внутренний контроль встраивается в бизнес процессы организации и рассматриваются как часть обычных процессов управления , а не как отдельное мероприятие для выполнения нормативных требований . Ответственность за управление рисками возлагается на совет директоров, при этом отмечается роль руководства в реализации политики совета директоров в отношении внутреннего контроля, а также подчеркивается, что сотрудники несут ответственность за внутренний контроль в рамках своих функций за достижение поставленных целей. Важная роль в английской модели уделяется оценке эффективности системы внутреннего контроля, где совет директоров должен принимать во внимание следующие факторы :: роль внутреннего контроля в повышении устойчивости компании; сущность и размер рисков; степень реальности внешних угроз и соотношение затрат и получаемых выгод, связанных с внутренним контролем.

Повышены требования к внутреннему контролю в немецком законодательстве. В 1998 г. был издан специальный закон «Закон о контроле и прозрачности бизнеса» (Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich - KonTraG). Основной его целью было повышение эффективности корпоративного управления в немецких компаниях за счет раннего предупреждения руководства о рисках и их эффективное управление, направленное на минимизацию их влияния на результаты деятельности компании. На основе повышенных требований KonTraG к организации внутреннего контроля в компаниях была сформирована немецко-швейцарская школа внутреннего контроля, в основе которой лежит интеграция внутреннего контроля во все бизнес -процессы

организации. в частности большое внимание в этих документах уделено проверке налоговых расчетов. Кроме того СВК существенно выходит за рамки учетного процесса и затрагивает все сферы деятельности организации. Для надлежащего соответствия бизнес-процессам предприятия СВК должна использовать определенные процедуры , методы и осуществлять мероприятия, с помощью которых должна гарантироваться надежность производственных процессов . СВК реализует как интегрированные в процессы, так и независимые мероприятия [60, с. 8].

Таким образом, анализ СВК в зарубежных компаниях убедительно доказывает преобладание интегрированного их построения, направленного на проникновение во все бизнес -процессы с последующим обобщением информации и своевременным ее доведением до лиц, которые на ее основе этого должны принять управленческие решения, направленные на минимизацию рисков и более полное использование возможностей роста и повышения эффективности деятельности организации. Существенное влияние на СВК оказывает взаимосвязь с внутренним аудитом.

ГЛАВА 2. АНАЛИЗ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

2.1. Оценка систем внутреннего контроля в корпоративных объединениях

Учитывая нормативное требование ежегодного проведения оценки СВК и обязательность этой работы на предварительном этапе проведения аудиторской проверки, которая проводится внешними аудиторами, в настоящее время возникает настоятельная необходимость разработать методические рекомендации по проведению самооценки и оценки СВК.

Для этого необходимо собрать информацию об организации, используя коммуникации с руководством компании и публичную информацию (СМИ, интернет и т.д.). Кроме того, большое внимание должно быть уделено анализу бухгалтерской (финансовой) отчетности и отчетности внутренних подразделений организации, в первую очередь составляемым бюджетам и отчетам об их исполнении. Важное место для общей оценки системы бухгалтерского учета и отчетности занимает знакомство с учетной политикой в целом.

Основные данные, необходимые для понимания деятельности промышленной организации, могут быть разделены на следующие группы:

1) Основные данные: история предприятия, отраслевая специфика, стратегия развития организации, сведения об акционерах, членах совета директоров и персонале организации, состояние системы внутреннего контроля и аудита.

2) Профиль организации: основные продукты и процессы производства, основные поставщики, потребители, конкуренты, информация о состоянии рынка.

3) Характеристика и структура активов организации.

4) Финансы и финансовая отчетность: денежный поток и основные источники финансирования, инвестиции, в т.ч. финансовые вложения.

5) Экспресс- анализ финансового состояния, включая : ключевые финансовые коэффициенты , в т. ч . достижение установленных регулирующими органами нормативов; наличие регулируемых цен / тарифов ; основные показатели деятельности организации и персонала ; использование прогнозов, бюджетов и вариационного анализа ; отчеты аналитиков; отчеты о кредитном рейтинге; конкурентный анализ; характер изменения финансового состояния во времени.

б) Основные регламенты, регулирующие управление на разных уровнях аудируемого объекта, включая : положения об отделах ; должностные инструкции; структурно-функциональные схемы; положения о документообороте; приказы и распоряжения, дополняющие учетную политику положения о найме, планировании карьеры, аттестации и стимулировании работников и т.д.

Это дает возможность аудитору получить понимание об основных направлениях контроля , его структуре, объектах контроля в разных подразделениях и бизнес-процессов.

Особое внимание уделяется контролю за состоянием контрольной среды.Для этой цели чаще всего используется метод тестирования.В тесте ставятся вопросы о философии и стиле руководства, об организационной структуре управления , распределении полномочий и ответственности, публичной отчетности компании, кадровая политики и ее исполнение , внутренняя отчетность руководства , соответствие СВК установленным высшими органами управления требованиям и обосновывается целесообразность отклонения от них. В Приложении 2 представлен пример теста для оценки отраслевой среды.

Результаты тестирования могут быть дополнены материалами анкетирования и интервьюирования ответственных работников организации.

Исходя из проведенного тестирования и последующего анализа полученных результатов, составляется оценка по элементам контрольной среды, представленная в таблице 2.

Элементы контрольной среды

Элементы контрольной среды	Оценка		
	Слабое	Среднее	Сильное
А. Стиль управления высшим руководством	Слабая	Средняя	Сильная
Б. Организационная структура	Слабое	Среднее	Сильное
В. Делегирование полномочий и ответственности	Слабая	Средняя	Сильная
Г. Управление персоналом	Слабое	Среднее	Сильное
Д. Финансовая отчетность	Слабая	Средняя	Сильная
Е. Управленческая отчетность	Слабое	Среднее	Сильное
З. Соответствие требованиям законодательства	Слабая	Средняя	Сильная

На этой основе делается вывод об общем состоянии СВК и определяются наиболее проблемные участки, для которых определяются процедуры аудита по существу.

Разделяя позицию широкого понимания аудита, представляется необходимым для оценки СВК оценить его постановку на основных этапах производственного процесса, выделяя процесс закупок, производства, продаж и послепродажного обслуживания.

Цель СВК в процессе закупок предполагает получение подтверждения тому, что закупки осуществляются своевременно, в связи с производственной необходимостью, все затраты произведены в соответствии с определенными бизнес целями компании, полученные товары/услуги соответствуют размещенным заказам (получено именно то, что заказано), в результате закупок получены товары/услуги удовлетворительного качества, возникшие обязательства учитываются точно и в полном объеме, обязательства оплачиваются только после авторизации платежа и в соответствии с согласованным графиком платежей.

В качестве типовых процедур (техник) контроля используются: контроль доступа к активам и информации; разделение обязанностей; уровень образования и профессиональной подготовки сотрудников; использование стандартных процедур; делегирование полномочий и ответственности; текущий контроль выполнения сотрудниками обязанностей и оценка эффективности работы; планирование и анализ; своевременное и на

должном уровне одобрение финансово- хозяйственных операций; своевременный и точный учет операций; сверка наличия активов с данными учета..

СВК позволяет выявить основные риски по элементам бизнес процесса закупок, представленные в таблице 3, и предусматривает меры по их минимизации.

В результате обеспечивается возможность своевременного выявления угроз некачественного обеспечения закупок и возможность снижения качества готового продукта и, как следствие, ухудшение финансовых результатов деятельности организации. Для реализации задачи сохранности активов важной задачей СВК является контроль за формированием необходимых и достаточных запасов и их сохранностью.

Таблица 3

Элементы бизнес процесса закупок

Риски	Контрольные процедуры
Размещение заказов	
Покупка на худших по сравнению с рынком условиях, потеря лучших предложения по цене и качеству, заказ ненужных для ведения бизнеса запасов, не своевременное обеспечение необходимыми запасами	Создание отдельного подразделения по размещению заказов, которое будет планировать заказы с учетом получения возможных оптовых скидок, организация тендерного процесса по выбору новых поставщиков, утверждение всех заказов уполномоченным лицом, проверка имеющихся запасов перед размещением нового заказа, постоянный мониторинг невыполненных заказов
Получение товаров	
Прием не заказанных запасов и/ или ненадлежащего качества, неполучение запасов, кража	Постоянный мониторинг работниками склада физического наличия запасов, а также их соответствие сопроводительным документам, своевременная передача информации в бухгалтерию, охрана складских помещений и ограничение доступа к ним
Получение счета и оплата	
Неправильное оформление документов, неточность внесения данных в бухгалтерскую программу, несвоевременное оформление документов и оплата, кража	Сверка полученных счетов с документами по поставке и с размещенными заказами, сверка извещений по полученным товарам с счетами, сравнение проведенных платежей с выставленными счетами, сверка взаиморасчетов с поставщиками, составление графика платежей

Запасы включают в себя: сырье и материалы, незавершенное производство, готовую продукцию, товары для перепродажи. Процессы

закупки увязаны процессами хранения, отпуска в производство материальных ресурсов и отгрузкой готовой продукции конечному потребителю.

Цели системы внутреннего контроля в области запасов сырья, незавершенного производства и готовой продукции связаны с обеспечением сохранности уровня запасов сырья и материалов и готовой продукции в соответствии с производственными потребностями и с покупательскими потребностями; формирования оптимального уровня запасов, который не является ни избыточным, но обеспечивает непрерывность производства; осуществления затрат по закупке запасов в соответствии с бизнес целями компании (valueformoneyisachieved).

При проверке запасов выявляются следующие группы рисков, представленные в таблице 4.

Таблица 4

Группы рисков управления запасами

Риски	Контрольные процедуры
Инвентаризация	
Неточность пересчета запасов, мошенничество и кражи персоналом, задержка обновлений учетных записей по результатам инвентаризации.	Проведение повторных пересчетов, использование маркировки при инвентаризации, независимость лиц участвующих в инвентаризации, сравнение результатов инвентаризации с данными бухгалтерского учета, внесение изменений, анализ отклонений
Хранение	
Условия хранения не соответствуют требованиям (порча запасов, потеря первоначальной стоимости), запасы не использованы до момента окончания срока полезного использования, кража	Использование систем безопасности: пожарная сигнализация, система огнетушения, температурные датчики, сигнализация, камеры наблюдения и т.д.; использование метода FIFO при отпуске запасов
Отпуск в производство	
Запасы отпускаются в больше необходимого количества	Использование стандартных количественных показателей, отпуск товаров после авторизации заказа уполномоченным лицом
Отгрузка готовой продукции	
Ошибки при отправке заказов, кража готовой продукции, отправка продукции низкого качества, несвоевременная передача данных бухгалтерии	Ответственное лицо подтверждает все произведенные отгрузки, распоряжение на отгрузку должно соответствовать заказу, ответственное лицо подтверждает все произведенные отгрузки, получение подтверждения потребителя о получении товара, отслеживание ошибочных доставок среди водителей с целью предотвращения возможных краж, использование уведомлений об отправке и их маркировка

Система внутреннего контроля распространяется на все подразделения производственной структуры предприятия, т.е. на все рабочие места, участки, цехи и службы. При этом оценивается контроль за процессом, который реализуется в конкретном подразделении и формы их взаимосвязи с процессами закупок, реализации продукции и подготовки управленческой и финансовой информации.

Вместе с тем основными объектами контроля всегда являются – контроль бухгалтерско-финансовый, который органически вмонтирован в логистические процессы (поступление материалов), организационный процесс (регламентация деятельности участников бизнес-процесса – нормирование и организация процесса; взаимосвязь с другими бизнес-процессами – параллельными, последовательными); в систему контроля за использованием ресурсов, качеством продукции, причем бухгалтерско-финансовый контроль является координирующим, т.к. он должен обеспечить своевременное отражение в документах всех возникающих отклонений, передачу информации лицам, которые принимают управленческие решения по нормализации процесса и довести соответствующую реакцию систему управления до исполнителя. В этом проявляется сквозной характер СВК.

Под рабочим местом понимается неделимое в организационном отношении (в данных конкретных условиях) звено производственного процесса, обслуживаемое одним или несколькими рабочими, предназначенное для выполнения определенной производственной или обслуживающей операции, оснащенное соответствующим оборудованием и технологической оснасткой. В более широком смысле под рабочим местом подразумевается элементарная структурная часть производственного пространства, в котором субъект труда взаимосвязан с размещенными средствами и предметом труда для осуществления единичных процессов труда в соответствии с целевой функцией получения результатов труда. Согласно Трудовому Кодексу Российской Федерации рабочее место – это «место, где работник должен находиться или куда ему необходимо прибыть в

связи с его работой которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя». В РФ требования к рабочему месту определяются следующими документами : Трудовым кодексом Российской Федерации, Нормативно- правовыми актами субъектов РФ , Государственными и международными стандартами. В современных условиях этот аспект СВК приобретает особое значение в связи с требованиями составления бухгалтерской (финансовой) отчетности с учетом требований GlobalReporting Initiative (GRI), т.е. требований отчетности в формате устойчивого развития.

Более крупным элементом производственной структуры является участок. Производственный участок представляет собой производственное подразделение, объединяющее ряд рабочих мест, сгруппированных по определённому признаку, осуществляющее часть общего производственного процесса по изготовлению продукции или обслуживанию процесса производства . Производственный участок возглавляет линейный руководитель — мастер участка.

При уровневой специализации выделяют участки, представленные в таблице 5.

Таблица 5

Характеристика участков приуровневой специализации

Участки	Характеристика участков
Технологические	Участок состоит из однотипного оборудования (группа токарных станков, группа фрезерных , сверлильных станков); рабочие на участке выполняют определённый вид операции. Закрепление за рабочими местами изготовления определённых видов продукции отсутствует. Такой тип участков характерен для мелкосерийного и единичного типов организации производства.
Предметно-замкнутые.	На таком участке используется разнотипное оборудование , которое располагается по ходу технологического процесса . Рабочие места специализируются на изготовлении определённого вида продукции (деталей). На участке заняты рабочие разных специальностей. Разновидностью такого типа участков являются поточные линии. Этот тип участков характерен для крупносерийного и массового производств.

Несколько производственных участков объединяются в цеха . На мелких и средних предприятиях, для которых характерна безцеховая структура, производственный участок может обладать чертами ,

характерными для цеха, хотя административно- хозяйственной самостоятельности у такого участка меньше, чем у цеха, и обслуживающий аппарат значительно более ограничен, чем аппарат цеха. Сложной системой в производственной структуре является цех, в который входят в качестве подсистем производственные участки и ряд функциональных органов. В цехе реализуются сложные взаимосвязи как внутренние, так и внешние.

Цех является обособленным в административном и организационном отношении, но, тем не менее, тесно связан со всем производственным процессом промышленного предприятия. Для цеха характерна широкая оперативно - хозяйственная самостоятельность. В цехах устанавливаются специальные целевые показатели (KPI), характеризующие деятельность конкретного цеха, планируется деятельность внутрицеховых подразделений. Задачи, которые ставятся перед цехами, связаны со своевременным выпуском продукции, снижением издержек производства, повышением качества изготавливаемой продукции. В настоящее время все чаще перед руководством цеха стоит задача оперативной перестройки производства на выпуск новых изделий в соответствии с быстро изменяющимися потребностями рынка и др.

Данные задачи успешно решаются на основе рациональной специализации и размещения цехов, их кооперирования внутри предприятия, обеспечения пропорциональности и единства ритма производственного процесса от первой до последней операции. Организация цехов, в рамках которых осуществляется производственный процесс, определяется двумя основными факторами – формой специализации и структурными особенностями построения технологических процессов.

Предметная специализация заключается в сосредоточении в отдельных цехах основной части или всего производственного процесса по изготовлению конкретных видов и типоразмеров готовой продукции. Общим для различных цехов является единое инженерно-техническое обслуживание,

материально-техническое обеспечение и сбыт продукции , складские помещения, что снижает общие производственные расходы.

Подетальная (поагрегатная) специализация наиболее распространена в машиностроении. Ее суть состоит в том, что за каждым цехом закрепляется бизнес-процесс изготовления не полностью готового изделия, а отдельных деталей или узлов. Все узлы и детали передаются в цех сборки, где собирается готовый продукт.

Технологическая (стадийная) специализация базируется на пооперационном разделении труда между цехами . При этом в процессе движения предметов труда от сырья до готовой продукции выделяются принципиальные различия в технологии производства каждого цеха.

На ряде предприятий с целью улучшения качества обработки, снижения издержек производства или улучшения санитарных условий труда за отдельными цехами и участками закрепляется одна какая-либо технологическая операция. Например, окраска отдельных узлов и деталей, из которых комплектуется готовая продукция. Это могут быть операции термической обработки, сушка материалов и прочее, т . е. отдельная технологическая стадия изготовления готовых изделий. Стадийная специализация цехов и участков широко используется почти во всех отраслях промышленности, в строительстве , частично в сельском хозяйстве.

Территориальная специализация производственных подразделений наиболее характерна для предприятий транспорта, сельского хозяйства и строительства. Каждый цех, участок при этом может выполнять одинаковую работу и производить одну и ту же продукцию, но на различных, удаленных друг от друга территориях.

Следовательно, при контроле за производственными бизнес-процессами органически переплетаются задачи производственного , управленческого и бухгалтерско -финансового контроля. При обеспечении такого единства выбирается учетная политика , в наибольшей степени

соответствующая специфике бизнес -процессов, формируются первичные бухгалтерские документы, формируется система управленческого учета , определяется детализация бухгалтерских регистров и аналитических счетов, т. е . в построении такой системы СВК создается реальная база для формирования достоверной, прозрачной и полной отчетности, необходимой для обоснованного принятия управленческих решений на всех стадиях и уровнях управления.

При этом существенно снижаются риски.Связанные с неоправданными потерями и нерациональными затратами (повышением себестоимости продукции), возникновение диспропорций и неполного использования расходов, неоправданных расходов на вспомогательные и обслуживающие процессы.

Бизнес-процесс «Продажи» включает в себя продажу произведенных в процессе основной операционной деятельности или закупленных для перепродажи товаров, оказание услуг третьим лицам.

При тестировании бизнес- процесса продаж и послепродажного обслуживания контролируется своевременность и четкость оформления договоров, получения заказов и выставления счетов, регламенты управления кредитованием покупателей, правильность отражения в учете продаж , контроль за дебиторской задолженностью.

Целью СВК в области продаж является контроль за платежеспособностью покупателя, отгрузкой товаров и проведением своевременной авторизации покупки , учетом за движением товаров отгруженных, оформлением счетов на оплату, контролируется отражение в учетных и бухгалтерских записях вовремя, точно и в полном объеме всех счетов, фиксируется сроком оплаты в согласованные сроки и поступившие денежные средства приходятся незамедлительно и в полном объеме.

Основные риски по элементам бизнес процесса Продажи представлены втаблице 6.

Таблица 6

Группы рисков управления продажами

Риски	Контрольные процедуры
Получение и обработка заказа	
Принятие заказа по необоснованно низким ценам, не выполнение требований полученного заказа, заказа от неплатежеспособного покупателя, заказа с трудно выполнимыми условиями	Проверка платежеспособности новых покупателей, проверка наличия запасов и возможности произвести запасы в указанный срок до оформления заказа, детальная проверка всех невыполненных заказов и заказов выполненных с отклонениями от первоначальных условий, использование стандартных для предприятия условий поставки, централизованное хранение информации о действующих ценах и возможных скидках
Внешняя логистика	
Отправка товаров не соответствующих заказам, отправка товаров несоответствующих требованиям заказа (количество, качество, сроки), кража товаров	Указание на отгрузку товаров готовится на основании оформленного заказа, а также используется как основание для подготовки товаров для отправки со склада, отгрузки сверяются с указаниями на отгрузку, отгрузочных документов проверяются и утверждаются уполномоченным лицом, оперативное получение от покупателя подтверждения о получении товара
Выставление счета и оплата	
Включение в счет неправильных позиций товара по неправильным ценам, ошибки учета Дебиторской задолженности, несвоевременность Внесение данных в бухгалтерскую программу, недобросовестные действия, неоплата и просрочки	Регулярная сверка расчетов с покупателями, использование централизованной системы Хранения базы данных по покупателям, Оценка инвойсов на правильность оформления, соотнесение поступивших оплат с выставленным счетом, проведение сверок с банком для предотвращения задержек в перечислении денег на расчетный счет, анализ сроков погашения дебиторской задолженности

При контроле продаж используются типовые процедуры (техники) контроля: контроль доступа к активам и информации; разделение обязанностей; уровень образования и профессиональной подготовки сотрудников; использование стандартных процедур; делегирование полномочий и ответственности; текущий контроль выполнения сотрудниками обязанностей и оценка эффективности работы; планирование и анализ; своевременное и на должном уровне одобрение финансово-хозяйственных операций; своевременный и точный учет операций, а также проведение сверки наличия активов с данными учета.

2.2. Особенности контроля в системе управления

Анализируя задачи и организацию СВК по основным процессам неоднократно подчеркивалась двуединая задача СВК – оценка обеспеченности отдельных бизнес-процессов всеми необходимыми регламентами (при этом показана необходимость взаимосвязи бухгалтерско-финансовых и организационно- управленческих регламентов) и контроль за их исполнением.

Контроль за полнотой и своевременностью доведения до исполнителей основных задач и показателей, по которым оценивается работа каждого сотрудника и подразделения – это контроль за деятельностью функциональных отделов; контроль за исполнением регламентов непосредственно связан с оценкой деятельности линейных руководителей (руководителей подразделений).

Следует подчеркнуть, что слабой стороной СВК как раз является организация контроля за деятельностью аппарата управления. Особо этот вопрос ставится в отношении внутреннего аудита, который должен быть оценен СВК и, следовательно, высшему руководству управления экономического субъекта. В этой связи необходимо обратить внимание на управление процессов закупок, управления запасами и продаж, которые реализуют функциональные подразделения управления. Они в большей мере связаны с партнерскими организациями – клиентами, поставщиками, подрядчиками, которые оказывают все большее влияние на эффективность деятельности организации в связи с развитием аутсорсинговых отношений.

В решающей мере успех СВК зависит от качества постановки управленческого и производственного учета, что было показано при обосновании требований контроля за производственными процессами. На стадии оценки деятельности отдельных бизнес-процессов особое значение имеет использование бюджетного управления. При этом бюджетирование

рассматривается как один из основных инструментариев управления, позволяющий ориентировать всю систему управления с СВК в первую очередь на достижение поставленных задач и добивается ожидаемых результатов при условии экономичного использования ресурсов и получения наибольшей отдачи от вложенных в развитие экономического субъекта средств. В этих условиях решается задача результативности, экономичности и эффективности управляемого экономического субъекта. Именно в этой связи бюджетирование можно отнести к важному инструменту СВК, т.к. при его помощи можно контролировать и оценивать обоснованность, четкость заданий, доведенных до исполнителей, и контролировать их исполнение.

Под бюджетированием понимается технология финансового планирования, учета и контроля доходов и расходов, получаемых от бизнеса на всех уровнях управления, которая позволяет анализировать прогнозируемые и полученные финансовые результаты. При бюджетировании формируется оперативная система управления компанией по центрам ответственности через бюджеты, позволяющая достигать поставленные цели путем наиболее рационального использования ресурсов. Бюджет представляется как выраженное в количественных измеряемых показателях запланированное на будущее финансовое состояние фирмы. На каждом предприятии бюджет составляется как финансовый документ установленного формата, в котором реализуется планирование и учет результатов деятельности промышленного предприятия.

Институт дипломированных бухгалтеров по управленческому учету США определяет понятие бюджета в качестве количественного плана в денежном выражении, подготовленного и принятого до определенного периода времени, обычно показывающего планируемую величину дохода, которая должна быть достигнута, и (или) расходы, которые должны быть понесены в течение периода, капитал, который необходимо привлечь для достижения данной цели.

В работах российских и зарубежных ученых выделяются, как правило, следующие основные функции бюджета: планирование операций, обеспечивающих достижение целей организации и её подразделений; координация различных видов деятельности и подразделений, согласование интересов отдельных работников и групп в целом по организации; стимул руководителей всех рангов в достижении целей своих центров ответственности; контроль текущей деятельности, обеспечение плановой дисциплины; выработка основы для оценки выполнения плана центрами ответственности и их руководителей; обучение менеджеров.

Грамотное построение бюджетов является основой построения эффективного бюджетирования на предприятиях. Место бюджетирования в системе стратегического планирования показано на рисунке 3.

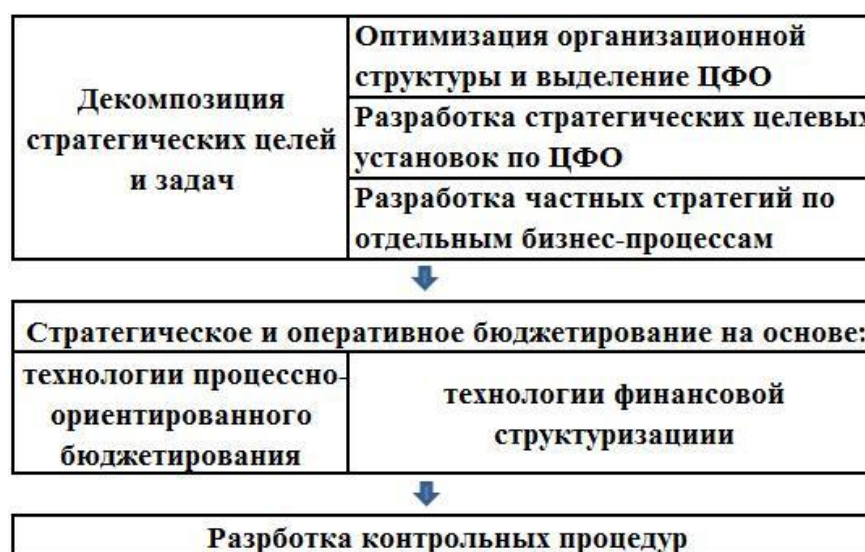


Рис. 3. Место бюджетирования в системе стратегического управления

Бюджетирование – это процесс интегрированный и распространяющийся на весь производственный цикл экономического субъекта. Бюджетирование является важной частью планирования и принятия управленческих решений в организации, оценки всех аспектов финансовой состоятельности, а также основой укрепления финансовой дисциплины и подчинения интересов отдельных структурных подразделений интересам компании в целом и ее собственникам.

Основные принципы бюджетирования на промышленных предприятиях основываются на: унификации (единообразии) всех бюджетных форм для выделенных финансовых центров управления (подразделений), независимо от специфики их хозяйственной деятельности; унификации (согласованности) бюджетных периодов для предприятия и ЦФУ; коммуникативности – согласованности вспомогательных бюджетных документов друг с другом и с основными бюджетными формами; оперативности данных, обеспечивающая своевременность принятия управленческих решений; непрерывности процесса, предусматривающей регулярный мониторинг показателей бюджетов, а также пересмотр и корректировку ранее сделанных прогнозов; директивности – утвержденный бюджет должен исполняться, обеспечивая достижение поставленных целей; детализации статей расходов, обеспечивающей контроль за использованием средств и возможность выявления резервов для экономии ресурсов. Процесс постановки бюджетного управления промышленным предприятием можно разделить на следующие этапы: проектирование финансовой структуры организации и ее увязка со структурой бюджетов; разработка внутренней учетной политики; организация аналитической работы; организация разработки бюджетов; организация контроля за исполнением бюджетов.

Финансовая структура представляет собой иерархическую систему центров финансовой ответственности предприятия, определяющую их место в системе воспроизводственного цикла и экономическую соподчиненность, предназначенную для комплексного управления экономическими результатами деятельности предприятия. Выбор финансовой структуры определяет виды бюджетов, необходимых для использования, целесообразность применения определенных форматов бюджетов, порядок консолидации бюджетов структурных подразделений, порядок подготовки бюджетов и отчетов об их исполнении.

Место возникновения затрат (МВЗ) — обособленный объект в составе предприятия, определяющий своим существованием и функционированием определенный уровень затрат, и ответственность за который несетя в вышестоящем ЦФО (либо ведется учет в ЦФУ). В качестве примера МВЗ можно назвать технологический объект (производственная линия, электроэнергетическая подстанция , сборочный участок и т.д.), имеющий специфический набор затрат, но недостаточно значимый, с точки зрения управления, для выделения в самостоятельное структурное образование — ЦФО (либо ЦФУ). В свою очередь под центром финансовой ответственности понимается специфическая структурная единица предприятия, оказывающая в ходе своей деятельности непосредственное воздействие на экономические результаты данной деятельности и текущая ответственности за планирование и достижение этих результатов. Важными определениями , относящимся к центрам финансовой ответственности являются:

Центр финансового учета — специфическая структурная единица предприятия, оказывающая в ходе своей деятельности определенное воздействие на экономические результаты этой деятельности и предназначенная для корректного учета данных результатов. Руководители Групп ЦФУ принимают управленческие решения по профилю своей деятельности и несут всю полноту ответственности за производимые затраты по закрепленным статьям бюджета в рамках утвержденных бюджетов подразделений, а также за достижение других целевых показателей , выработанных в системе бюджетного управления. финансовой ответственности можно подразделить на пять различных типов, представленных на рисунке 4.

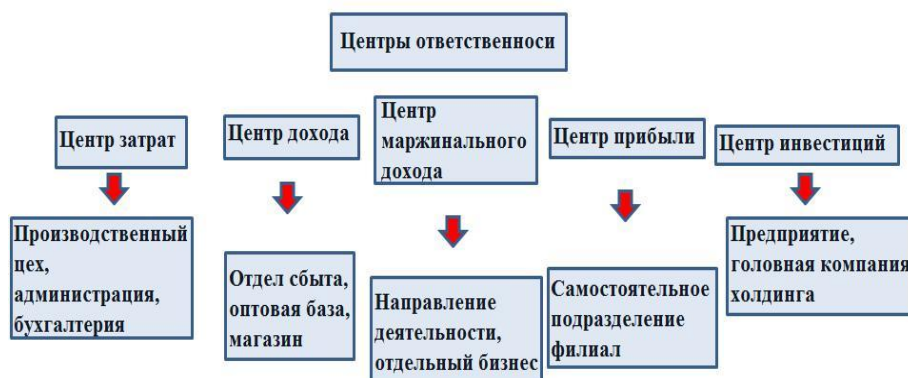


Рис 4. Центры маржинального дохода

Центры затрат образуют подразделения, которые для выполнения своих функциональных обязанностей потребляют различные ресурсы (образуются затраты). Центры затрат определяют расходную часть бюджета предприятия.

Центры дохода отвечают за доход, который они приносят предприятию за счет своей деятельности и определяют доходную часть бюджета, т. е. функционально предназначены для получения дохода в виде выручки.

Центры маржинального дохода несут ответственность за величину маржинального дохода. Создаются на тех предприятиях, где есть подразделения, осуществляющие более сложный вид деятельности, т. е. фактически являются бизнес-направлениями, которые отвечают за эффективность деятельности, контролируя доходную и расходную часть своего направления. Мерой эффективности является маржинальная прибыль. Маржинальная прибыль (доход) – разность между объемом продаж и переменными затратами на производство товара или услуги. Представляет собой сумму денежных средств, необходимых для покрытия постоянных затрат и образования прибыли.

Центры прибыли отвечают за доходы и расходы предприятия в целом перед руководством, отчитываясь за сумму заработанной прибыли. Центры инвестиций являются вершиной всей финансовой структуры. Они имеют право управлять не только оборотным капиталом, но и внеоборотными активами. Центр может осуществлять инвестиции, где центр финансовой ответственности обязан обеспечить их окупаемость: отвечать за рентабельность всех активов предприятия.

Выделяются три основных варианта организации центров финансовой ответственности на предприятии:

1. Простой тип центра прибыли, представленный на рисунке 6, где центром прибыли является само предприятие, а все остальные подразделения являются центрами доходов и затрат.



Рис. 5. Простой тип центра прибыли

2. Сложный тип центра прибыли с подчиненными центрами прибыли, представленный на рисунке 7, где на предприятии выделяется несколько центров прибыли, каждый из которых распадается на центр дохода и центр затрат



Рис. 6. Сложный тип центра прибыли с подчиненными центрами прибыли

3. Сложный тип центра прибыли с подчиненными центрами маржинального дохода, представленный на рисунке 7, где в состав предприятия как центра прибыли входит несколько центров маржинального дохода, которые возникают только в случае наличия нескольких самостоятельных бизнесов или направлений деятельности, способных контролировать только свои прямые расходы.



Рис. 7. Сложный тип центра прибыли с подчиненными центрами маржинального дохода

Инструментом, с помощью которого устанавливается значение (величина) финансовой ответственности и контролируется ее соблюдение центрами финансовой ответственности, является бюджет. При дальнейшем анализе фактических результатов и их сравнении с плановыми необходима соответствие формата плана и бюджета постановки управленческого и бухгалтерского учета.

Структура и содержание плановых документов должны быть ориентированы на специфику деятельности организации, в том числе отдельных хозяйственных процессов, этапов жизненного цикла производимой продукции, сегментов деятельности промышленного предприятия. Частные бюджеты отдельных структурных подразделений представляют собой совокупность показателей, отражающих специфику деятельности структурной единицы и рассчитанных на определенный уровень деловой активности по объему производства/ продаж. Сводные (генеральные) бюджеты формируются на базе частных бюджетов, представляя систему сбалансированных показателей, необходимых для оценки результативности и эффективности деятельности организации в целом. Пример разработки сводного бюджета представлен на рисунке 8.



Рис. 8. Последовательность разработки генерального бюджета
промышленного предприятия

Бюджет необходимо рассматривать в качестве отчета о желаемых результатах на момент формирования бюджета. Наилучшим эталоном, с которым сравнивают фактически достигнутые результаты, является тщательно подготовленный бюджет, так как он содержит оценки эффекта всех переменных, которые прогнозировались во время разработки бюджета.

Основой бюджетирования является бюджетный контроль, являющийся важной составляющей частью организуемой на предприятии СВК. Процесс исполнения бюджета предприятия непосредственно зависит от своевременного получения информации, необходимой для обеспечения эффективного финансового взаимодействия структурных подразделений компании.

Система внутреннего контроля определяет с бюджетные периоды, которые разделяются на долгосрочные (разрабатывается годовой бюджет Предприятия (Бизнес -план), детализация производится по кварталам. В рамках данного бюджета устанавливаются общие ориентиры деятельности Предприятия на плановый период) и краткосрочные периоды :(разрабатывается оперативный бюджет Предприятия на месяц.).

Деятельность ЦФУ должна быть направлена на достижение утвержденных в годовом и оперативном бюджете целевых показателей. На промышленном предприятии в рамках полноты охвата всего процесса бюджетирования целесообразно разработать комплексный бюджет («Мастер-бюджет»), включающий Бюджет доходов и расходов (БДР), Бюджет движения денежных средств (БДДС) и Бюджет по балансовому листу (ББЛ).

При разработке Бюджета доходов и расходов ориентируется на включение в него всех доходов и расходов по методу начислений, а также ожидаемых финансовых результатов деятельности по итогам планового периода. Бюджет доходов и расходов должен служить инструментом

управления и контроля за рентабельностью и прибыльностью. БДР также способствует контролю за структурой себестоимости продукции, соотношением затрат и результатов хозяйственной деятельности за определенный период. По нему можно судить о рентабельности производства и точке безубыточности промышленного предприятия..

ГЛАВА 3. ВНУТРЕННИЙ АУДИТ В СОВРЕМЕННЫХ КОРПОРАТИВНЫХ ОБЪЕДИНЕНИЯХ

3.1 Роль внутреннего аудита в обеспечении качества системы внутреннего контроля

Информация Минфина России от 26 декабря 2013 г. N ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» [25] раскрывает необходимость оценки внутреннего контроля в отношении его элементов внутреннего контроля (контрольной среды, оценки рисков, процедур внутреннего контроля, информации и коммуникации) с целью определения их эффективности и результативности, а также определения целесообразности их изменения. Такую оценку предлагается осуществлять не реже одного раза в год. Объем такой оценки определяется руководителем или внутренним аудитором (службой внутреннего аудита) экономического субъекта.

Международный стандарт № 610 «Рассмотрение внутреннего аудита» раскрывает сущность внутреннего аудита как деятельности подразделений клиента по оценке работы субъекта, проверке и мониторингу адекватности и эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Внутренний аудит оказывает помощь органам управления организации в осуществлении эффективного контроля над различными элементами системы внутреннего контроля.

Документы Международного института внутренних аудиторов дают определение внутреннего аудита как независимой деятельности в организации по проверке и оценке ее работы в ее интересах. Внутренние аудиторы представляют организации данные анализа и оценки, рекомендации и другую информацию, являющуюся результатом проверок.

Цель внутреннего аудита – оказание услуг организации, а не конкретному руководителю или узкому кругу заинтересованных лиц.

В качестве субъекта контрольной деятельности по внутреннему аудиту согласно Федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности №29 « Рассмотрение работы внутреннего аудита » [37] является служба внутреннего аудита.

Место внутреннего аудита в общей структуре предприятия наиболее точно определяет английский ученый Рой Додж как составную часть системы внутреннего контроля . Как Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности и Международные стандарты аудита акцентируют внимание на том, что внутренний аудит играет ключевую роль в оценке и гарантировании эффективности систем управления рисками, контроля и корпоративного управления.

Международный стандарт аудита №10 «Использование результатов работы внутренних аудиторов» в 2013 г. был изменен. Ключевые изменения коснулись сферы деятельности внутренних аудиторов, которую предлагается рассматривать по трем основным направлениям: корпоративного управления, риск-менеджмента и внутреннего контроля. Интересы внутреннего аудита в ходе его эволюции конкретизировались и стали универсальными:

- внутренние аудиторы стали играть более активную роль во взаимоотношениях между акционерами и исполнительным руководством компании (как через прямые контакты, так и через опосредованные контакты: советы директоров, наблюдательные советы);

- внутренние аудиторы стали более активно вовлекаться в процесс выявления, предотвращения и устранения рисков , полагая, что лучше изначально устранять причину рисков, чем воспринимать их негативные последствия;

- внутренние аудиторы стали более активно оценивать адекватность внутреннего контроля в компании, полагая , что эффективно функционирующая система внутреннего контроля способна самостоятельно

устранять риски случайных ошибок и преднамеренных недобросовестных действий.

Можно сделать вывод о том, что функционал внутреннего аудита сместилась с контрольно-ревизионной деятельности, основанной на выявление ошибок и злоупотреблений, на экспертно-прогностическую и аналитическую деятельность, в ходе которой выявляются причины и риски, порождающие события, являющиеся неблагоприятными для предприятия. Деятельность внутреннего аудита по оценке и улучшению по трем основным сферам деятельности представлены в следующей таблице 6.

Таблица 6

Основные сферы деятельности внутреннего аудита

Сфера деятельности	Сущность
Корпоративное управление	Оценка руководства, контроль организации и эффективности коммуникаций между высшим руководством, менеджментом между внешними и внутренними аудиторами
Риск-менеджмент	Идентификация и оценка существенных проявлений риска, развитие риск-менеджмента и внутреннего контроля, эффективность процесса составления финансовой отчетности, выявление случаев злоупотребления
Внутренний контроль	Оценка внутреннего контроля; проверка финансовой и операционной информации, специальные расследования, проверка операционной деятельности, проверка соответствия системы внутреннего контроля внутрифирменным и внешним требованиям

Определения внутреннего аудита констатируют основную его задачу: обеспечение эффективности функционирования всех подразделений предприятия на всех уровнях управления и защита законных имущественных интересов предприятия и его собственников.

Кроме того, внутренний аудит может решать дополнительные задачи, проверяя: соблюдение работниками предприятия внутренних правил, процедур, других требований администрации; состояние бухгалтерского учета и отчетности, их достоверности и законности, целесообразности хозяйственных операций; наличие, состояние, правильность оценки имущества, эффективности использования ресурсов, расчетно-платежной

дисциплины, своевременности уплаты платежей в бюджет и внебюджетные фонды;

Внутренний аудит анализирует деятельность предприятия и его подразделений для выявления путей повышения эффективности хозяйствования ; разрабатывает проекты, экспертные выводы и другие материалы, связанные с созданием нового и реорганизацией действующего предприятия и т.п.; предложения совершенствования отдельных направлений деятельности, участков учетной работы, модернизации системы контроля, пр .; консультирует руководителей подразделений, специалистов и работников предприятия, собственников по вопросам организации и управления, права, анализа хозяйственной деятельности и др.

Кроме того , внутренний аудит организует подготовку к проверкам налоговыми и другими органами внешнего контроля и т. п .; проводит научные исследования по организации и методологии учета, управления , финансового контроля [47].

Исходя из определений и назначений подразделений внутреннего контроля и внутреннего аудита , можно сделать вывод о том, что они являются субъектами СВК, но выполняют различные функции: подразделение внутреннего контроля оказывает активное содействие руководству предприятия в построении системы внутреннего контроля , а подразделение внутреннего аудита - проводит оценку надежности и эффективности этой системы. В этом случае, одним из важнейших требований к функции внутреннего аудита является обеспечение ее независимости и объективности, при этом одной из предпосылок объективности является организационная независимость подразделения внутреннего аудита.

Можно выделить следующие основные теоретико -экономические, организационно- технические и правовые аспекты организации системы внутреннего аудита при соблюдении основополагающего принципа его независимости: у каждого экономического субъекта есть большой выбор при построении системы внутреннего аудита; в основу внутреннего аудита

должна ложиться вся интегрированная бухгалтерская информация (финансового, налогового, управленческого учета); предполагается функциональное взаимодействие системы управления и внутреннего аудита (дифференциальный контроль по центрам ответственности, видам деятельности); система внутреннего аудита должна быть гибкой подчиняться оперативным, тактическим и стратегическим целям развития бизнеса ; независимость внутренних аудиторов - это функциональная, организационно-правовая, методическая и этическая категории [37].

Организацию и построение службы внутреннего аудита на промышленных предприятиях можно разделить на три вида:

1. Создание собственной службы внутреннего аудита, преимуществом которой является: осведомленность внутренних аудиторов с внутренней культурой и особенностями деятельности предприятия; конфиденциальность и закрытость результатов, полученных в ходе внутреннего аудита; использование внутреннего аудита в качестве базы для профессионального и карьерного развития будущих управленческих кадров.

2. Использование аутсорсинга: полная передача функции внутреннего аудита специализированной компании или внешнему консультанту

3. Создание службы внутреннего аудита в рамках компании, но при возможности привлечения экспертов специализированной компании или внешнего консультанта – косорсинг.

Передача внутренних аудиторских функций предприятия в форме косорсинга и аутсорсинга обладает потенциальными преимуществами: возможность использовать услуги профессиональных экспертов в различных областях, гибкость в вопросе привлечения дополнительных ресурсов, а также доступ к передовым технологиям и методикам проведения внутренних аудитов.

Следует иметь в виду, что различие между функциями, выполняемыми службами, в первую очередь определяется теми задачами, которые ставит перед этими подразделениями руководство. Краткие сравнительные

характеристики служб внутреннего аудита, внутреннего контроля и контрольно-ревизионной службы представлены на рисунке 9.



Рис. 9. Сравнительные характеристики служб внутреннего аудита, внутреннего контроля и контрольно-ревизионной службы (источник 37)

Организация системы внутреннего контроля на промышленном предприятии не возможна без интеграции в общую систему внутреннего контроля контрольно-ревизионной службы. Под ревизией понимается форма последующего контроля законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности совершенных хозяйственных операций. Ревизия также призвана констатировать факты уже свершившихся нарушений, а не организовывать постоянный надзор за функционированием системы внутреннего контроля, что и отличает ее от внутреннего аудита.

Служба внутреннего аудита (СВА) должна координировать свои действия, а также выстраивать свои взаимоотношения со всеми структурными подразделениями промышленного предприятия. От руководства в СВА направляются приказы, распоряжения, планы и указания, связанные с деятельности внутреннего аудита, в свою очередь, в качестве обратной связи, аудиторы направляют результаты аудиторских проверок в

виде рекомендаций, отчетов, заключений. Взаимосвязи с бухгалтерией предприятия основываются на проверке надежности действующей системы учета и составления отчетности. Бухгалтерия предоставляет документальные обоснования расчетов с бюджетными и внебюджетными фондами, покупателями и заказчиками, поставщиками и подрядчиками, с прочими дебиторами и кредиторами и т.д. Внутренние аудиторы также должны координировать деятельность бухгалтерии с другими функциональными службами и обеспечивать понимание в изменениях требований в части законодательства и цели задач предприятия в целом.

Планово-экономический отдел аудиторы проверяют с позиций наличия и полноты действующих норм и нормативов. Особое внимание уделяется отчетам о выполнении плановых мероприятий по всем видам деятельности предприятия, обоснованиям плановых цен производимой продукции. Важным направлением взаимодействия СВА и планово-экономических служб является деятельность, направленная на поиски возможностей экономии материальных, трудовых и денежных ресурсов; совершенствование плановой работы и самофинансирования.

Отделы, связанные с персоналом организации, представляют штатное расписание, Положение об оплате труда. Сданными отделами обсуждаются и представляются СВА не только отчеты по проверкам в части начислений и оплат труда сотрудников, но и предложения по совершенствованиям оплаты и стимулирования труда.

Для понимания позиционирования и состояния взаимодействий предприятия с государственными органами и партнерами юридические департаменты обеспечивают внутренних аудиторов информацией о результатах судебных рассмотрений по гражданским и уголовным делам, о проектах приказов, инструкций, договоров, а также предоставляют материалы по фактам хищений, недостач и взысканий дебиторской задолженности, справки и акты для оценки негативных фактов.

На промышленных предприятиях СВА необходимо особенно внимательно проверять бизнес-процессы, связанные со снабжением, сбытом и складированием. При взаимодействии с ответственными подразделениями контролируется состояние материально -технического снабжения, эффективность заключенных договоров по приобретению МПЗ и сбыту готовой продукции, отчеты по расходам материалов на производство, отпуск материалов на сторону, акты приемки и списания ТМЦ, документы по претензиям и искам и т.д.

Рассмотрев место, роль и функциональную составляющую внутреннего аудита (службу внутреннего аудита, интегрированную в общую систему управления промышленного предприятия), можно сделать следующие выводы : внутренний аудит оценивает эффективность существующей системы контроля и управление всеми процессами промышленного предприятия, предпринимательские и финансовые риски, выявляет события, препятствующие достижению поставленных целей развития , а также способствует повышению эффективности деятельности всех элементов, входящих в организационную структуру предприятия. Он имеет особое значение в многозвенных и многоуровневых компаниях, отдельные звенья, которых находятся на обособленной территории, имеют локальную СВК и высокий уровень экономической самостоятельности (дочерние и зависимые акционерные общества, филиалы в условиях дивизиональной структуры, крупные филиалы и т.д.).

3.2. Методические подходы к разработке стандартов, регламентирующих проведение внутреннего аудита

Стандартизация деятельности внутренних аудиторов является одним из направлений совершенствования системы внутреннего контроля и аудита в корпоративных объединениях. В Группе Компаний «ЭФКО» стандартизация внутреннего аудита выступает в качестве одного из

направлений совершенствования концепции формированиями функционирования внутреннего контроля и аудита. Под стандартом в широком смысле слова понимается «образец, эталон, модель, принимаемые за исходные для сопоставления с ними других подобных объектов [39, с .481]». По отношению к аудиторской деятельности содержат основные принципы и правила, которые носят обязательный характер. Данные принципы и правила закрепляются в конкретных нормативных актах — стандартах различных уровней. По отношению к внешнему аудиту - это международные стандарты, национальные стандарты, стандарты саморегулируемых организаций, внутрифирменные стандарты. По отношению к внутреннему аудиту — это Международные стандарты внутреннего аудита, стандарты, разработанные для применения внутри экономического субъекта. Как уже отмечалось, в России отсутствуют национальные стандарты в области внутреннего аудита, а также стандарты саморегулируемых организаций. В России создан и функционирует Институт внутренних аудиторов, который ведет большую методическую работу, однако, стандарты, разработанные им отсутствуют и он не получил статуса саморегулируемой организации.

В соответствии с Международными стандартами внутреннего аудита под стандартами понимается официальное профессиональное положение, опубликованное международным Институтом внутренних аудиторов, которое устанавливает требования к внутреннему аудиту по широкому спектру вопросов, а также к оценке деятельности внутреннего аудита.

Таким образом, стандарт внутреннего аудита представляет собой внутренний нормативный документ по стандартизации деятельности подразделений, осуществляющих функции внутреннего аудита, сформированный на основе одобрения, характеризующегося недостатком возражений по важным вопросам у большинства заинтересованных лиц, установленный экономическим субъектом. В корпорациях особенно важным представляется выработать унифицированный подход к проведению

внутреннего аудита, который целесообразно закрепить в стандартах внутреннего аудита.

В качестве концептуальной основы для разработки стандартов следует использовать структурированную нами нормативно-правовую базу системы внутреннего контроля и аудита, рассмотренную применительно к Группе Компаний «ЭФКО» включающую в себя внешние нормативные акты (Закон о бухгалтерском учете», Налоговый Кодекс и т.д.) и внутренние документы, классифицированные с учетом специфики по следующим направлениям: 1) документы стратегического характера Группы Компаний «ЭФКО»; 2) уставные документы Группы Компаний «ЭФКО»; 3) документы в области лицензирования, сертификации и членства в СРО; 4) документы, регламентирующие специфические деятельности Группы Компаний «ЭФКО» (природоохранная, научная); 5) документы, регламентирующие систему внутреннего контроля и аудита в Группе Компаний «ЭФКО» и его структурных подразделениях. Кроме того, при разработке стандартов проведения внутреннего аудита необходимо опираться на нормы общего характера, регулирующие наиболее часто встречающиеся отношения и распространяющихся на всех субъектов внутреннего контроля и аудита, нормы, регулирующие различные стороны деятельности корпорации, а также нормы, регулирующие организацию и функционирование системы внутреннего контроля и аудита в корпорации и входящих в него субъектах, что позволит комплексно учесть при формировании стандартов все требования действующего законодательства. При разработке стандартов проведения внутреннего аудита целесообразно опираться на стандарты внутреннего аудита, разработанные институтом внутренних аудиторов, а также федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, ориентированные на внешний аудит, в части зоны пересечения целей и задач внешнего и внутреннего аудита.

Перечень международных стандартов внутреннего аудита представлен в Приложении 3. Международные профессиональные стандарты внутреннего

аудита содержат в себе основу для проведения внутреннего аудита и включают две группы стандартов: 1) стандарты качественных характеристик , 2) стандарты деятельности и стандартов практического применения . В стандартах изложены базовые требования к проведению внутреннего аудита , а также для оценки его эффективности, а также интерпретаций, в которых поясняются термины, используемые в стандартах. Имеется словарь терминов (гlossарий), позволяющий обеспечить единство терминологической базы. В системе международных стандартов внутренних аудиторов имеются практические указания, используемые для описания подходов, методологии , отдельных аспектов внутреннего аудита и представляющие собой руководства по применению Кодекса этики и стандартов. Они позволяют обобщить лучшую практику внутреннего аудита и включают в себя подходы и методы, относящиеся к специфическим вопросам, связанным с международными, страховыми или отраслевыми особенностями , специфическим видам заданий , вопросам, связанным с особенностями законодательства или регулирования. Помимо практических руководств имеются практические руководства, регламентирующие проведение внутреннего аудита и содержащие детальные описания процессов и процедур , приемов и техники , программы и пошаговые подходы, а также примеры форматов отчетности внутреннего аудитора.

Следует отметить, что на сегодняшний день отсутствует нормативный акт, регламентирующий структуру стандарта внутреннего аудита. В связи с этим считаем целесообразным опираться на правило (стандарт), ориентированный на аудиторские организации «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций», одобренный Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 октября 1999 г., протокол № 6. В нем содержатся принципы подготовки, базовые требования к форме и содержанию стандартов.

Стандарты внутреннего аудита , представляют собой внутренние документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к

осуществлению и оформлению внутреннего аудита, принятые и утвержденные коммерческой организацией с целью, обеспечения эффективности практической работы внутренних аудиторов. Стандарты внутреннего аудита должны утверждаться приказом руководителя корпоративного объединения и вступают в силу с момента утверждения.

Оценим возможности использования подходов, изложенных в вышеуказанном правиле (стандарте) по отношению к стандартам внутреннего аудита.

В основу стандартов внутреннего аудита должны быть заложены основные принципы и правила поведения, закрепленным в Кодексе этики внутренних аудиторов: честность, объективность, профессиональная компетентность, конфиденциальность. В Приложении 4 произведен обзор принципов в соответствии с Кодексом этики внутренних аудиторов. Стандарты внутреннего аудита должны разрабатываться с учетом таких принципов как целесообразность, преемственность и непротиворечивость, принцип логической стройности, полноты и детализации, единство терминологической базы, которые актуальны как для стандартов внутренних аудиторов, так и для аудиторских организаций. Данные принципы по отношению к стандартам внутреннего аудита должны быть дополнены такими принципами как согласованность внутренних стандартов с внешней и внутренней нормативной базой; унификация структуры стандартов, стабильность и гибкость, иерархичность. Стандарты внутреннего аудита должны быть согласованы как с внешней нормативной базой; регламентирующей требования к системе внутреннего контроля, так и с внутренней нормативной базой, включающей внутренние регламенты:

- все стандарты должны иметь унифицированную структуру;
- стандарты внутреннего аудита должны быть стабильными;

однако, в случае изменений в действующем законодательстве, они должны быть адаптированы к ним и в них должны быть внесены соответствующие корректировки;

- в каждом экономическом субъекте зависимости от его особенностей должна быть сформированы иерархические уровни стандартов внутреннего аудита, в основу которых могут быть положены избранные классификации стандартов внутренних аудиторов.

При разработке стандартов внутреннего аудита в корпорации необходимо принимать во внимание как количественный; так и качественный аспект. Качественный аспект, предполагает унификацию структуры стандартов, иерархических уровней стандартов и направлений их разработки , организацию процесса их внедрения и контроля за их соблюдением . Количественный аспект предполагает определение количества: стандартов в разрезе каждого иерархического уровня и направления аудита. Следует обратить внимание на тесную взаимосвязь: количественного и качественного аспектов. Качественный; аспект отражает стратегию экономического субъекта к процессу стандартизации ; внутреннего »аудита: Традиционно можно использовать как индуктивный, так и дедуктивный подходы. При разработке системы стандартов целесообразно использовать дедуктивный подход, в соответствии-с которым в первую очередь определяются стандарты, содержащие концептуальные основы проведения внутреннего аудита, а затем их раскрытие и детализацию в стандартах более низких иерархических уровней, опираясь на избранные признаки классификации стандартов. Таким образом , важно определить классификации, которые будут положены в основу формирования-системы стандартов; внутреннего аудита.

При разработке концепции построения системы стандартов внутреннего аудита , необходимо учитывать иерархические уровни стандартов, особенности используемых классификаций стандартов в рамках системы, общую схему и семантику аудиторских стандартов как российских, так и международных, организационную структуру корпорации, зоны повышенного риска, выделенные системой риск-менеджмента.

В корпорации должна формироваться система стандартов внутреннего аудита, в рамках которой все стандарты можно классифицировать по целому ряду признаков. При классификации стандартов внутреннего аудита можно опираться на разработки, выработанные в области внутрифирменных стандартов аудиторских организаций. Следует отметить, что ученые, такие как Галкина Е.В., Сиротенко Э.А., Суворова С.П., Парушина Н.В., Подольский В.И., Ковалева А.М. рассматривают применительно к внешнему аудиту целый ряд классификаций, которые могут быть адаптированы и к стандартам внутреннего аудита.

В ходе исследования разработана классификация стандартов внутреннего аудита по 13 классификационным признакам. Пять классификационных признаков, успешно используются в аудиторских фирмах, были адаптированы применительно к стандартам внутреннего аудита (Приложение 5).

Система стандартов холдинга должна включать три иерархических уровня стандартов, представленных в таблице 7.

В основу построения иерархических уровней в системе стандартов положен дедуктивный метод. Первый иерархический уровень представлен общими стандартами, применяющимися как по холдингу в целом, так и применительно к различным уровням его управления. В данных стандартах прописана концепция разработки стандартов внутреннего аудита, и они носят системообразующий характер. В целях обеспечения единства терминологической базы целесообразно использовать глоссарий, в котором обобщены и систематизированы понятийный аппарат, используемый в стандартах внутреннего аудита. Ряд стандартов посвящен особенностям организации и функционирования внутреннего аудита. В частности, необходимо иметь: стандарт, в котором раскрываются цели, полномочия и ответственность, Кодекс этики внутренних аудиторов, а также Положение о внутреннем аудите. В данной группе имеется ряд стандартов,

регламентирующих подготовку кадров и повышение квалификации, а также контроль и повышение качества внутреннего аудита. Отдельный стандарт должен регламентировать внешние и внутренние оценки внутреннего аудита.

Таблица 7

Трёхуровневая система стандартов корпорации

Уровень	Составные части уровня
1. Общие стандарты.	1.1. Концепция разработки стандартов внутреннего аудита. 1.2. Глоссарий. 1.3. Цели, полномочия и ответственность. 1.4. Кодекс этики внутренних аудиторов. 1.5. Положение о внутреннем аудите. 1.6. Стандарт подготовки кадров. 1.7. Стандарт повышения квалификации. 1.8. Стандарт в области повышения качества внутреннего аудита. 1.9. Стандарт в области внутренних и внешних оценок.
2. Рабочие стандарты.	2.1. Стандарты планирования. 2.2. Стандарты, выполнения аудита (документирование аудита, оценка системы внутреннего контроля, аудиторские доказательства, выполнение задания, использование работы третьих, контроль за выполнением задания). 2.3. Стандарты, отчетности (информирование о результатах внутреннего аудита, сообщение результатов аудита, отчетность по результатам аудита).
3. Специализированные стандарты.	2.4. Стандарты, разрабатываемые в разрезе видов деятельности. 2.5. Стандарты, разрабатываемые в разрезе объектов учета. 2.6. Стандарты, разрабатываемые по отдельным направлениям внутреннего аудита (например, управленческий аудита, налоговый аудит и т.д.).

Вторая группа стандартов, (рабочие стандарты) излагает унифицированный подход к проведению внутреннего аудита в разрезе его основных этапов и включает в себя стандарты планирования, стандарты, выполнения аудита, регламентирующие документирование аудита, оценку системы внутреннего контроля, процесс получения аудиторских доказательств, выполнение заданий, использование работы третьих, контроль за выполнением заданий, а также стандарты, отчетности, регламентирующие процедуру информирования о результатах внутреннего аудита, сообщения результатов аудита, а также формирование отчетности по результатам аудита. Данная группа стандартов может успешно применяться на всех уровнях управления корпорацией. Первая и вторая группы стандартов

в большей степени отражают методологические аспекты проведения внутреннего аудита.

Третья группы стандартов (специализированные стандарты), носит прикладной, методический характер. В данной группе целесообразно разработать стандарты, регламентирующие методику проверки с учетом отраслевой специфики, т.е. в разрезе видов деятельности в корпорации, в увязке с объектами учета. Возможен и подход, при котором стандарты разрабатываются в разрезе объектов учета, а также в разрезе отдельных бизнес- процессов. С точки зрения выявления внутривыпускных резервов особое значение имеют стандарты, разрабатываемые по отдельным направлениям внутреннего аудита, например, в области управленческого аудита.

Таким образом, разработка стандартов, должна вестись в соответствии с выделенными, нами иерархическими» уровнями стандартов на основании вышерассмотренных принципов.

Исследование состояния стандартизации деятельности, внутреннего аудита в Группе Компаний «ЭФКО» показало отсутствие четко выстроенной системы стандартов внутреннего аудита, что свидетельствует о необходимости формирования концепции построения такой системы. В основном при разработке стандартов; ориентируются на их практическую пользу, т. е. целесообразность разработки стандарта. В корпорации существует целый ряд стандартов, которые относятся; к группе общих; стандартов; Требуется дальнейшего развития вторая группа стандартов, регламентирующая поведение внутреннего аудитора на различных этапах проверки. Достаточно широкое распространение получила третья: группа, стандартов; разрабатываемая в формате методических рекомендаций. В таблице 8, приведены группы специализированных стандартов разрабатываемых в Группе Компаний «ЭФКО» и конкретные их примеры.

Примеры специализированных стандартов, разработанных в
Группе Компаний «ЭФКО»

Вид специализированного стандарта	Пример стандарта
Стандарты по проверке отдельных бизнес -процессов и операций	Методические рекомендации по проверке учета и отражения отчетности объемов погрузки и выгрузки грузов и др.
Стандарты, регламентирующие проверку в разрезе отдельных объектов учета	Методические рекомендаций по проверке обоснованности формирования и списания дебиторской задолженности, Методические рекомендаций по проведению проверки финансовых вложений
Стандарты , регламентирующие проверку отдельных видов деятельности	Методические рекомендации по проведению внутреннего аудита строительства и капитального ремонта объектов ГК « ЭФКО », Методические указания по проверки выполнения НИОКР
Стандарты, базирующиеся на использовании правового подхода	Методические рекомендации по проведению проверки заключения и исполнения гражданско-правовых договоров
Стандарты , регламентирующие проверку отдельных бизнес-процессов и операций в структурных подразделениях, филиалах Группы Компаний «ЭФКО»	Методика проведения проверки организации сбора, учета и реализации продукции в структурных подразделениях, филиалах ГК «ЭФКО» Методические рекомендации по проведению аудита и оказанию содействия филиалам и структурным подразделениям ГК «ЭФКО» в выявлении и исправлении нарушений налогового законодательства при подготовке к выездной налоговой проверке

Как показал, сделанный обзор подходов к разработке специализированных стандартов, стандарты разрабатываются на базе различных классификационных признаков как в разрезе уровней управления холдингом , в разрезе отдельных объектов учета, различных подходов к разработке стандартов. Проведенный анализ имеющихся стандартов позволил установить отсутствие стандартов, посвященных управленческому аудиту . Функцией внутреннего аудита является не только выявление нарушений и их профилактика, но и выявление внутрипроизводственных резервов, что невозможно без использования управленческого аудита. В виду этого считаем целесообразным , рекомендовать разработку ряда специализированных стандартов в области управленческого аудита , актуальных для Группы Компаний «ЭФКО».

При формировании структуры стандарта внутреннего аудита, целесообразно опираться на примерную структуру, стандарта, приведенную в ПСАД « Требования , предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций », одобренном Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 октября 1999 г.

Проведен анализ структуры разработанных в ГК «ЭФКО» специализированных стандартов, показавший отсутствие унифицированного подхода к разработке стандартов (Приложение 6).

Выработана унифицированная структура специализированного стандарта, рекомендуемая для применения. В первом разделе стандарта, рекомендуется раскрыть общие положения стандарта, цель, необходимость разработки стандарта, объект стандартизации и сфера применения стандарта. Во втором разделе считаем целесообразным, указать нормативно-правовую базу проверки, в рамках которой все документы структурируются на внешние и внутренние (т.е. используемые в рамках корпорации). В третьем разделе целесообразно привести систематизированный перечень документов, используемых в ходе проверки. Систематизацию целесообразно осуществлять в рамках следующих групп источников информации для проверки: 1) регламенты, используемые в организации, касающиеся, объекта проверки; 2) формы бухгалтерской, налоговой и, статистической отчетности; первичные документы; 3) регистры аналитического и синтетического учета; 4) первичные учетные документы; 5) прочие документы. В четвертом разделе целесообразно привести программу проверки, представляющую краткую инструкцию внутреннего аудитора по проведению аудиторских процедур. В четвертом разделе более детально описать последовательность действий при проверке.

В пятом разделе обобщить типичные нарушения, выявляемые в ходе проверки и дать анализ их последствий. В приложении рекомендуется привести формы рабочих документов, рекомендуемых для использования в ходе проверки. Обращаем внимание на необходимость проведения мониторинга изменений во внешних и внутренних нормативных актах, которые должны получать адекватное отражение в системе стандартов посредством внесения корректировок. При этом корректировки могут быть произведены практически во всех разделах, за исключением первого. Полностью разделяем мнение целого ряда авторов относительно

включения в состав нормативно-правовой базы проверки основополагающих нормативных актов.

Таким образом, проведенное исследование методических подходов к разработке стандартов внутреннего аудита в холдингах, проведенное на примере Группы Компани «ЭФКО» позволило определить концептуальную основу для разработки стандартов, сформировать авторский подход в соответствии, с которым уточнены принципы разработки стандартов, систематизированы возможные классификации стандартов, предложено при их формировании принимать во внимание как количественные, так и качественные аспекты. При разработке концепции построения системы стандартов внутреннего аудита, предложено учитывать иерархические уровни стандартов, особенности используемых классификаций стандартов в рамках системы, общую схему и семантику аудиторских стандартов как российских, так и международных, организационную структуру холдинга, зоны повышенного риска, выделенные системой риск-менеджмента. В ходе исследования определены иерархические уровни стандартов аудита в корпорации и выработаны рекомендации по унификации их структуры.

В ходе анализа состояния стандартизации в холдинге (на примере Группы Компаний «ЭФКО») сделан вывод о целесообразности разработки ряда специализированных стандартов в области управленческого аудита, актуальных для Группы Компаний «ЭФКО». Рассмотрим более подробно методику разработки стандартов по управленческому аудиту ориентированных на внутренних аудиторов

3.3. Развитие методики проверки эффективности передачи непрофильных функций внешним исполнителям (аутсорсинг) и еестандартизация

В корпоративных структурах особую актуальность приобретают проблемы повышения эффективности деятельности бизнес-единиц,

входящих в них . Задача поиска внутрипроизводственных резервов, являющаяся одной из задач системы внутреннего контроля, и . аудита, в условиях, когда потери от неэффективности бизнес-процессов превышают потери от злоупотреблений, может быть решена при использовании управленческого аудита. В экономической литературе, посвященной проблемам управленческого аудита , наряду с данным термином, употребляется термин «операционный аудит». Попытаемся определиться с соотношением данных понятий. Ряд ученых (Э.А. Арене, Дж. К. Лоббек, Л.Д. Паркер, А. А. Ситнов и др.) используют понятие операционный аудит, поднимая подним оценку эффективности хозяйственных операций, и бизнес-процессов и выявление внутрипроизводственных резервов , и выработку рекомендаций по их реализации. Э.А. Арене, Дж. К. Лоббек неразрывно с понятием операционного аудита связывают процесс оценки системы внутреннего контроля и системы бухгалтерского учета. Основопологающим отличием, операционного аудита в отличие от аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, по мнению, Э. А . Аренса и Дж . К.Лоббека, является то, что он носит зачастую комплексный характер и не ограничивается бухгалтерским учетом, требует привлечения специалистов в самых разнообразных областях (например, налогообложение , оценочная деятельность, право и т.д.) [7, с.11].

Необходимо провести четкое различие между управленческим и операционным аудитом. Н .Н. Хахонова под управленческим аудитом понимает как «проверку и совершенствование организации и управления организацией качественных сторон производственной деятельности, оценка эффективности производства и финансовых вложений, производительности труд, рациональности использования средств, их экономии». Операционный аудит рассматривается ею как «оценка эффективности процедур и методов функционирования предприятия в процессе финансово-хозяйственной деятельности» [44, с.23]. Австралийский ученый Л.Д. Паркер отмечает схожесть терминов управленческого и операционного аудита и

применимость первого, как правило, по отношению к организациям частного сектора, в отличие от аудита результативности, применяемого в государственном секторе. В США термин «операционный аудит» применяется как к финансовым, так и нефинансовым операциям как по отношению к государственному, так и к частному сектору, оно касается финансовых и нефинансовых операций. Ситнов А.А. отождествляет исследуемые нами понятия и считает, что «существующие в современной научной литературе определения операционного (управленческого, производственного) аудита различаются лишь по форме изложения его сущности и предмета. Вместе с тем отсутствие единства в трактовках разных авторов, хотя и закономерно, но приводит к тому, что до настоящего времени как в зарубежной, так и российской экономической литературе не сформулирована его целостная и общепринятая концепция, определяющая особенности, как содержания, так и предметной области этого направления аудиторской деятельности» [40, с. 19].

В Приложении 7 проведен обзор научных взглядов на трактовку дефиниции «управленческий аудит». В части соотношения понятий «управленческий аудит» и «операционный аудит» Г. Винтена, говорит о том, что управленческий аудит представляет собой более широкое понятие, чем операционный. Сравнительная характеристика операционного и управленческого аудита, приведена в Приложении 8.

О проблематичности комплексной стандартизации данного направления деятельности много мнений одно из них высказывала Л. В. Шишова [48]. Стандарты управленческого аудита в общей системе стандартов внутреннего аудита относятся к третьему иерархическому уровню и могут, быть детализированы по следующим группам:

- 1) стандарты, раскрывающие принципы проведения управленческого аудита;
- 2) стандарты, раскрывающие общую методику проведения управленческого аудита в разрезе основных этапов его проведения;

3) стандарты , раскрывающие методiku управленческого и операционного аудита , в частности, применительно к его конкретному направлению.

В последнее время в корпоративных структурах все чаще используют аутсорсинг, способствующий повышению эффективности деятельности компании . Лауреат Нобелевской премии Р. Коуз сформулировал закон, функционирования фирм на рынке, в соответствии: с которым фирма работает эффективно, если затраты на деловые операции внутри нее ниже затрат на аналогичные операции, выполняемые через рынок.

Аутсорсинг позволяет корпоративным структурам шире использовать преимущества снижения затрат и повышения эффективности бизнес-процессов. Под влиянием конкуренции коммерческие организации все чаще стали обращаться к услугам, специализированных компаний , в части, производства непрофильной продукции, оказания непрофильных услуг, что оказывалось дешевле, чем это делали собственные подразделения. Это позволяет решить проблему снижения затрат и повысить уровня качества производства, оказания услуг, выполнения работ. В соответствии с теорией виртуальной организации для сохранения конкурентоспособности необходимо деление функций, осуществляемых экономическим субъектом на основные и второстепенные, с последующей передачей любой функции, не являющейся основной специалистам в данной сфере.

Группа Компаний « ЭФКО » приобретает различные виды аутсорсинговых услуг. Так используются услуги в области охраны объектов, обслуживания автотранспорта, связи и коммуникаций, ремонта промышленного оборудования, научно - технических разработок, **Error! Bookmark not defined.**-обслуживания и т.д. В Группе Компаний «ЭФКО» аутсорсеры выбираются на конкурсной основе.

В рамках программы реформирования ГК «ЭФКО» аутсорсинг рассматривается как один из приоритетных способов повышения эффективности работы корпорации . Так, до 2016 года за счет выведения

персонала в прочие виды деятельности, а также за счет применения аутсорсинга предполагается дополнительно высвободить более 7 тыс. человек. При разработке Стратегической программы развития ГК «ЭФКО» в ней были заложены возможности применения аутсорсинговых схем.

Как правило, корпорация передает на внешнее выполнение отдельные виды технологических процессов и операций, а также используют аутсорсинг для покрытия сезонных потребностей в дополнительном персонале. Основным критерием вывода или не вывода процессов на аутсорсинг является снижение издержек, (за счет более высокой эффективности работы компании - подрядчика) и повышение качества предоставляемых услуг. Задача центрального аппарата ГК «ЭФКО» - трансформировать стихийный аутсорсинг в цивилизованный, создать перспективную программу внедрения аутсорсинга, в которой будет прописана концепция единого подхода; цели; методы и средства их достижения.

В связи с этим при принятии решений об использовании аутсорсинга необходимо оценить эффективность передачи непрофильных функций внешним исполнителям (аутсорсинг). Следует отметить, что в ГК «ЭФКО» применяется ряд внутренних документов, которые необходимо использовать при принятии решения о применении аутсорсинга. К числу этих документов относятся:

1) Приказ УК «ЭФКО» от 15.05.2004 г. № 40 «О договорной работе в ГК «ЭФКО» (до 25.04.2006г.);

2) Приказ УК «ЭФКО» от 14.04.2006 г. № 110 «Положение о договорной работе в ГК «ЭФКО» действует с 26.04.2006г.;

3) Приказ УК «ЭФКО» от 27.04.2006 г. №530 «Положение об использовании аутсорсинга филиалами ГК «ЭФКО».

Эти документы должны быть положены в основу стандарта, внутреннего управленческого аудита проверки эффективности передачи непрофильных функций внешним исполнителям (аутсорсинг).

Проверка эффективности передачи непрофильных функций внешним исполнителям (аутсорсинг) как одна из форм контроля может носить характер предварительного контроля (необходим при принятии решения), текущего (оценки исполнения решения), и последующего контроля.

Разработан стандарт управленческого аудита «Проверка эффективности передачи непрофильных функций внешним исполнителям; (аутсорсинг)» (Приложение 9).

Данный стандарт включает в себя 6 разделов. Общая схема стандарта приведена в таблице 9.

Таблица 9

Общая схема стандарта «Проверка эффективности передачи непрофильных функций внешним исполнителям; (аутсорсинг)»

Стандарт управленческого аудита «Проверка эффективности передачи непрофильных функций внешним исполнителям (аутсорсинг)»	
1.	Общие положения
2-	Нормативно-правовая база, используемая в ходе проверки 2.1 Внешние документы 2.2 Внутренние документы
3;	Перечень документов, необходимых для проверки
4:	Программа, включающая основные вопросы: проверки
5.	Последовательность действий при проверке
6.	Типичные нарушения и их последствия

В первом разделе определены цель проверки; краткую характеристику его содержания. Во втором разделе приведена системно структурированная нормативно-правовая база, используемая в ходе проверки в разрезе внешних и внутренних нормативных документов. В третьем разделе приведен перечень документов, используемых в ходе проверки: В четвертом разделе освещены основные вопросы проверки, пятый раздел посвящен изложению последовательности действий внутреннего аудитора в ходе проверки. В шестом разделе обобщены типичные нарушения и их последствия.

При разработке стандарта учитывался порядок подготовки принятия решения об использовании аутсорсинга, предполагающий оценку собственных возможностей выполнения непрофильных функций, анализ

возможностей потенциальных аутсорсеров, а также порядок принятия решения об использовании аутсорсинга, закрепленные в Приказе УК «ЭФКО» от 27.04.2006 г. №530 «Положение об использовании аутсорсинга филиалами ГК «ЭФКО».

При проверке соблюдения порядка принятия решения об использовании аутсорсинга внутренним аудиторам необходимо:

1. Исследовать предложения об использовании аутсорсинга.
2. Проверить содержание пояснительной записки по существу (наличие в ней необходимых расчетов и обоснований).

3. Проверить соблюдение порядка ее согласования со службой, в ведении которой находится структурное подразделение, чья непрофильная функция передается на аутсорсинг, службой безопасности, юридической службой, финансовой службой и экономической службой, а также — с аналогичными подразделениями.

4. Проверить проект решения об использовании аутсорсинга и соблюдения порядка его согласования с департаментом, в ведении которого находится структурное подразделение, чья непрофильная функция передается на аутсорсинг, а также с Управлением охраны труда и промышленной безопасности, департаментами безопасности движения и экологии, безопасности, корпоративных финансов, планирования и бюджетирования, проверить правильность корректировки бюджетов филиалов.

5. Проверить соблюдение порядка проведения конкурса по выбору аутсорсера.

Разработанный стандарт предусматривает оценку контроля за выполнением переданных на аутсорсинг непрофильных функций. Для этих целей внутренний аудитор должен установить периодичность и оценить качество анализа обоснованности цен, объемов; качества и сроков выполняемых аутсорсеро непрофильных функций, оценка своевременности предоставления в Отдел планирования и бюджетирования, достоверности и

качества раскрытия информации отчета по каждой непрофильной функции переданной аутсорсеру . В качестве отдельного направления проверки следует выделить оценку ведения учета по договорам по аутсорсингу.

Принятие решения о передаче непрофильных функций внешним исполнителям (аутсорсинг): следует произвести анализ затрат (финансовых, организационных и др.) с учетом результатов анализа рисков . Оценку эффективности аутсорсинга можно укрупнено представить в виде трех этапов, включающих определение перечня услуг возможных к выводу на аутсорсинг, анализ эффективности вывода на аутсорсинг непрофильной функции; принятие решения о выборе или замене аутсорсинговой фирмы.

При первичной оценке функций, возможных к выводу на аутсорсинг целесообразно сформировать систему показателей для выбора кандидатов на аутсорсинг. Состав показателей во многом будет зависеть от специфики конкретной функции. Непрофильная функция должна быть оценена с точки зрения ее существенности для бизнеса в целом, важности этой функции с точки зрения обеспечения принципа непрерывности деятельности, текущее качество, оценка стоимости выполнения функции; риски при ее выполнении и т. д. Специалисты традиционно рекомендуют выводить на аутсорсинг функции являющиеся простыми , с точки зрения их организации, предоставления , услуги, которые требуют привлечение высококвалифицированного персонала , который отсутствует у самой организации, услуги, не носящие конфиденциальный характер.

При оценке целесообразности вывода функции на аутсорсинг внутренний аудитор может использовать сопоставление затрат или калькуляции на выполнение функции собственными силами и затрат на приобретение продукции, работ, услуг у сторонних организаций . К собственным затратам необходимо отнести: затраты на выполнение функции; затраты на заработную плату сотрудникам, выполняющим данный вид операций внутри организации; затраты на уплату взносов во внебюджетные фонды ; затраты на подготовку и переподготовку кадров ;

затраты административно-управленческого характера; затраты, связанные с уплатой налогов; затраты на приобретение сырья, материалов; затраты на содержание зданий, помещений, где осуществляется выполнение конкретной функции, либо их аренду; затраты на обслуживание и ремонт оборудования и основных средств; капитал (оборотный); упущенные выгоды от отказа использовать аутсорсинг и др.

К затратам на аутсорсинг могут быть отнесены прогнозируемое изменение цены, затраты на внедрение аутсорсинг-проекта, дополнительные текущие издержки на аутсорсинг, непредвиденные затраты в связи с изменением условий.

Следует учесть и риски, возникающие при передаче функции на аутсорсинг. От операционных рисков при выполнении функции переданных аутсорсеру могут возникать убытки, по причине недостаточного качества выполнения функции, убытки по причине отказа в выполнении функции, убытки, связанные с утечкой конфиденциальной информации, потери в случае утечки конкурентных преимуществ и др. При выявлении рисков необходимо решить проблему использования механизмов нейтрализации рисков. Необходимо учесть и затраты, связанные с контролем за выполнением исполнения функции переданной аутсорсеру.

Таким образом, внутренний аудитор должен произвести стоимостной анализ оказания услуги, а также организации и процесса контроля за аутсорсерами, оценить риски, связанные с передачей конкретной функции,

На этапе выбора поставщиков необходимо провести анализ рынка аутсорсинговых компаний с точки зрения стоимости услуг и их устойчивости. Важнейшими показателями при выборе являются такие финансовые показатели как отношение текущей стоимости закупаемых у аутсорсера услуг к среднерыночной стоимости данных услуг, стоимость взаимодействия с аутсорсером, убытки от простоя бизнеса по вине аутсорсера и др.

При установлении ненадлежащего качества выполнения аутсорсером переданных ему функций необходима смена аутсорсера. Для обеспечения соблюдения принципа непрерывности деятельности возможна постепенная смена либо экстренная смена с учетом минимального времени для привлечения другого аутсорсера.

Использование разработанного стандарта внутреннего управленческого аудита «Методика проверки эффективности передачи непрофильных функций внешним исполнителям (аутсорсинг)» позволяет принимать рациональные решения о заключении договоров на оказание аутсорсинговых услуг, оценивать эффективность аутсорсинга на стадии выполнения договора, своевременно выявлять возникающие проблемы в ходе реализации договора и определять пути их решения.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На данном этапе развития и функционирования промышленных предприятий все больше выдвигаются требования к совершенствованию процессов управления и, прежде всего, его основных функций: планирования, организации, нормирования, координации, регулирования и стимулирования. Информационной базой для каждой стадии управленческого процесса и принятия управленческих решений является учетно-контрольная и аналитическая функции.

В современных условиях контроль, как метод обеспечения обратной связи, не всегда в полной мере задействован в совершенствовании управления. Он часто имеет нерегулярный характер и малоэффективен. Он носит в большей мере ретроспективный характер, в большей мере относится к оценке результатов производственных процессов, виды контроля носят разрозненный характер и достаточно увязаны друг с другом.

Система внутреннего контроля направлена на обеспечение четкого соблюдения стандартов, регулирующих основные бизнес-процессы и защиту активов, что способствует экономичному расходованию ресурсов и эффективной деятельности всех подразделений экономического субъекта. СВК ориентирована на контроль на выполнении поставленных задач при соблюдении соответствующих условий деятельности

Проведенное исследование показало, что эффективное функционирование системы внутреннего контроля и аудита требует ее дальнейшего совершенствования по следующим направлениям: 1) разработки стандартов деятельности внутренних аудиторов 2) дальнейшее развитие системы внутреннего контроля на основе четкой регламентации бизнес- процессов и их контроля.

Таким образом, можно сделать следующие выводы:

1. Для обеспечения конкурентоспособности, а также эффективного функционирования и развития корпоративных объединений следует

выработать единые методические подходы к формированию целостной системы внутреннего контроля и аудита. Носледует учитывать особенность корпораций как наличие во всех экономических субъектах, входящих в их состав системы внутреннего контроля, а, в наиболее крупных, и служб внутреннего аудита. Исходя из этого на уровне корпорации целесообразно создание структуры, которая будет заниматься внутренним аудитом и мониторингом, оценкой, а также совершенствованием внутреннего контроля.

2. Проведя анализ нормативно-правовой базы в области организации и функционирования системы внутреннего контроля и аудита, можно сказать, что централизованное нормативное регулирование в данной области в системном виде отсутствует. Об этом свидетельствует то, что вопросы внутрифирменного управления каждая коммерческая организация решает самостоятельно, то есть, определяет состав, цели субъектов системы внутреннего контроля и аудита.

В ходе проведения исследования была обоснована целесообразность использования в виду отсутствия нормативных актов в данной области, основываться при формировании системы внутреннего контроля и аудита в корпоративных структурах, во-первых, нормативные акты, которые касаются отдельных аспектов использования механизмов и позволяющих реализовать контрольную функцию. Во-вторых, нормативные акты, регламентирующие внешний аудит. В-третьих, при отсутствии законодательного регулирования деятельности служб внутреннего аудита необходимо опираться на требования Международного института внутренних аудиторов, которые адаптированы к российским условиям. Немаловажно учитывать и накопленный международный опыт в области регламентации деятельности служб внутреннего аудита саморегулируемыми объединениями внутренних аудиторов.

3. Проанализировав нормативно-правовую базу, сделали обоснованное разделение нормативных актов на внешние (Закон о бухгалтерском учете, Налоговый Кодекс и т.д.) и внутренние документы, которые применимы в

корпорации. Внутренние нормативные акты целесообразно группировать по следующим направлениям: 1) документы стратегического характера ГК «ЭФКО»; 2) уставные документы ГК «ЭФКО»; 3) документы в области лицензирования, сертификации и членства в СРО; 4) документы, регламентирующие специфические деятельности ГК «ЭФКО» (природоохранная, научная); 5) документы, регламентирующие систему внутреннего контроля и аудита в ГК «ЭФКО» и его структурных подразделениях. Нормативное регулирование организации и функционирования системы внутреннего контроля и аудита в корпорациях можно классифицировать на три группы норм: 1) нормы общего характера, которые регулируют часто встречающиеся отношения и распространяющиеся на все субъекты внутреннего контроля и аудита; 2) нормы, которые регулируют различные стороны деятельности корпорации; 3) нормы, которые регулируют организацию и функционирование системы внутреннего контроля и аудита в корпорации и входящих в него субъектах.

4. В ходе проведения исследования была обоснована целесообразность выработки унифицированного подхода к проведению внутреннего аудита, с закреплением его в стандартах корпоративных структурах. Для разработки стандартов следует взять структурированную в работе нормативно-правовую базу системы внутреннего контроля и аудита. В диссертации разработана классификация стандартов внутреннего аудита по 13 классификационным признакам, пять из которых успешно используются в аудиторских фирмах, были адаптированы применительно к стандартам внутреннего аудита.

5. В работе составлены трехуровневые иерархические стандарты внутреннего аудита, такие как: 1) общие стандарты, а, именно, концепция разработки стандартов внутреннего аудита, глоссарий, цели, полномочия и ответственность, Кодекс этики внутренних аудиторов, Положение о внутреннем аудите, стандарт подготовки кадров, стандарт повышения квалификации, стандарт в области повышения качества внутреннего аудита,

стандарт в области внутренних и внешних оценок; 2) рабочие стандарты, которые включают стандарты планирования, стандарты выполнения аудита, стандарты отчетности; 3) специализированные стандарты, т. е. разрабатываемые в разрезе видов деятельности; стандарты, разрабатываемые в разрезе объектов учета, стандарты; разрабатываемые по отдельным направлениям внутреннего аудита.

Для повышения эффективности деятельности корпорации следует разработать стандарты управленческого аудита, которые будут ориентированы для работы службы внутреннего аудита. Было произведено соотношение понятий «управленческий аудит» и «операционный аудит». Управленческий аудит представляет собой более широкое понятие, он нацелен на исследование хозяйствующей системы в целом. Операционный аудит направлен на решение частных задач, касающихся исследования отдельных элементов хозяйствующей системы на предмет их эффективности.

В целях стандартизации проведения управленческого аудита нами предложено разработка следующих групп стандартов: 1) стандарты, раскрывающие принципы проведения управленческого аудита; 2) стандарты, раскрывающие общую методику проведения управленческого аудита в разрезе основных этапов его проведения; 3) стандарты, раскрывающие методику управленческого и операционного аудита, в частности, применительно к его конкретному направлению. В работе обоснована целесообразность разработки в корпорации стандарта, регламентирующего методику проверки эффективности передачи непрофильных функций внешним исполнителям (аутсорсинг).

6. Поскольку в своей деятельности Группа Компаний «ЭФКО» широко применяет аутсорсинг, в целях трансформации стихийного аутсорсинга в цивилизованный, создать перспективную программу внедрения аутсорсинга до 2016 года, необходимо иметь стандарт управленческого аудита, посвященный проверке эффективности передачи непрофильных функций внешним исполнителям (аутсорсинг). Данная проверка может носить

характер предварительного, текущего и последующего контроля. Разработанный стандарт управленческого аудита «Проверка эффективности передачи эффективности передачи непрофильных функций внешним исполнителям (аутсорсинг)». Схема разработанного стандарта выглядит следующим образом: 1) общие положения; 2) нормативно-правовая база, используемая в ходе проверки; 3) перечень документов, необходимых для проверки; 4) программа, включающая основные вопросы проверки; 5) последовательность действий при проверке; 6) типичные нарушения и их последствия.

Использование разработанного стандарта позволит принимать рациональные решения о заключении договоров на оказание аутсорсинговых услуг, оценивать эффективность аутсорсинга на стадии выполнения договора, своевременно выявлять возникающие проблемы в ходе реализации договора и определять пути их решения.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (ГК РФ) (части первая, вторая и третья)- [Электронный ресурс]. - Электронно- правовая система «Консультант Плюс» <http://www.consultant.ru/online/>.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (с изм. и доп.) [Электронный ресурс]. - Электронно-правовая система «Консультант Плюс» <http://www.consultant.m/online/>.

3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402-ФЗ (в ред. от 18.07.2017 года.) [Электронный ресурс]. - Электронно-правовая система «Консультант Плюс» http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/

4. Федеральный закон от 30 декабря 2008г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в ред. от 01.05.2017 года.) [Электронный ресурс]. - Электронно-правовая система «Консультант Плюс» http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_307000/

5. Федеральный закон от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»(в ред. от 29.07.2017 года.) [Электронный ресурс]. - Электронно-правовая система «Консультант Плюс» http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8743

6. Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. №696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (в ред. от 22.12.2011 года)/[Электронный ресурс]. - Электронно-правовая система «Консультант Плюс» http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_696000/

7. Арене, А. Аудит [Текст]/АренсА., Лоббек Дж.: Пер. с англ.; Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. — М.: Финансы и статистика, 2013. — 560 с.

8. Аудит [Текст]: Учебник для студентов вузов; обучающихся по экономическим специальностям /Под ред. В.И. Подольского. - 4-е, изд., перераб. и доп. - М.:М.ЮИИТИ-ДАНА: Аудит, 2013. - 744 с.

9. Бараненко, С.П. Стратегическая устойчивость предприятия [Текст]/Бараненко С.П., Шеметов В.В. - М.: ЗАО «Центрполиграф», 2014: - 493 с.
10. Баранов, П.П. Аудит как инструмент снижения информационного риска при принятии управленческих решений [Текст]//Аудитор, №4, 2004. [Электронный ресурс]. - Электронно-правовая система «Консультант Плюс».
11. Бурцев, В. В . Основные направления совершенствования внутреннего контроля в организации [Текст] // Аудиторские ведомости, 2015, №10, с.25-34.
12. Вахрушина , М. А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник для студентов высшего профессионального образования , обучающихся по экономическим специальностям / М. А . Вахрушина. – М.: Национальное образование, 2014. - 655 с.
13. Васильева Н.Е. Стандарты и методы внутреннего аудита [Текст]// Деньги и кредит, 2014.-№4. -с. 35-37.
14. Васильчук , О.И. Основы управления предприятиями сферы услуг. / О.И. Васильчук, Д.Л. Савенков. // Сибирская финансовая школа. - 2011. - № 3. Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
15. Друри, К. Управленческий и производственный учет [Текст]: Пер.с англ.; Учебник,- М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. - 1071 с.
16. Кочерин, Е. А . Основы государственного и управленческого контроля. / Е.А. Кочерин. – М.: Филинь, 2014. – 384 с.
17. Кошанов , О.Ю. Оценка системы внутреннего контроля по международным стандартам аудита./ О.Ю . Кошанов. // МСФО и МСА в кредитной организации. – 2010. - №3. Справочно- правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http>
18. Макальская, А.К. Возникновение и развитие внутреннего аудита за рубежом [Текст]// Бухгалтерский учет и налоги, 2014. - №1. - с. 137-141.

19. Мельник, М.В. Ревизия и контроль./ М. В . Мельник, А. С . Пантелеев, А.Л. Звездин – М.: КНОРУС, 2006 г. – 520 с.
20. Международные стандарты аудита и контроля качества. В 3 т. / Международная федерация бухгалтеров (МФБ). Киров, 2012. – 1616 с.
21. Миронова, .О.А. Аудит: теория и методология [Текст]: Учебное пособие/О.А. Миронова, М.А. Азарская. - М.: Омега-11, 20051 - 176с.
22. Нечитайло , А.И. Понятие , сущность и принципы разработки концепций бухгалтерского учета и отчетности . / А.И. Нечитайло , И.А. Нечитайло,
23. О Государственной корпорации по атомной энергии «Росатом»: [федер. закон : принят Гос. Думой 1 дек. 2007 г. // Справочно -правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
24. Одегова, Н .А. Оценка эффективности системы внутреннего контроля операций с долговыми финансовыми вложениями. / Н .А. Одегова. // Аудитор . – 2014. - №1. Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
25. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности: [информации Минфина России N ПЗ-11/2013] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
26. Официальный сайт организации Institute of InternalAuditors [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>
27. Официальный сайт организации Securities and ExchangeCommission [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.sec.gov/>

28. Официальный сайт организации Institute of Internal Auditors [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>

29. Официальный сайт организации Institute of Management Accountants [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.imanet.org/>

30. Официальный сайт организации Information Systems Auditand Control Association [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.isaca.org/>

31. Официальный сайт организации Institute of Chartered Accountants in England and Wales [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.icaew.com/>

32. Подольский, В.И. Стандарты аудиторской деятельности [Текст]: Учебн. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности 060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»/В.И. Подольский, А.А. Савин, **Error! Bookmark not defined.** В. Сотникова; Под ред. Проф. В.И. Подольского. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. - 286 с.

33. Полисюк, Г. Б. Место и роль внутреннего аудита в системе внутрифирменного контроля. / Г.Б. Полисюк, С.С. Чистопашина. // Все для бухгалтера. - 2010. - №7. Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

34. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности: [федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8: принято Правительством Российской Федерации 23 сент. 2002г.] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

35. Портер, М.Е. Конкуренция / М.Е. Портер. – СПб., М., Киев : Изд. дом «Вильямс», 2000. – 495 с.

36. Пугачев, В .В. Внутренний аудит и контроль. Организация внутреннего аудита в условиях экономического кризиса./ В.В. Пугачев. - М.: Дело и Сервис, 2010 г. - 224 с.

37. Рассмотрение работы внутреннего аудита: [федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 29: принято Правительством Российской Федерации 25 авг. 2006г.] // Справочно -правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

38. Редченко К . Управленческий контроль и аудит [Электронный ресурс] Режим доступа:<http://www.consultant.ru>

39. Словарь иностранных слов [Текст]:18-е изд./ М.: Рус. яз., 1989. — 624 с.

40. Ситнов, А .А. Теория, организация и методика операционного аудита хозяйствующих субъектов [Текст]: Автореферат диссертации на соискание степени д.э.н.,08.00.12. М.:2010. - 52 с.

41. Ситнов, А.А. Аудит информационных систем: монография для магистров / А.А. Ситнов, И.А. Уринцов. – М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 239 с.

42. Суворова, С. П . Основы внутрифирменной стандартизации аудиторской деятельности [Текст]/С.П. Суворова, Н.В. Парушина, Е.В'. Галкина, А.М. Ковалева: учеб. пособ. — М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2007. — 336 с.

43. Троян, А.И. Подходы к оценке эффективности системы внутреннего контроля в соответствии со стандартами аудита. / А.И. Троян. // Внутренний контроль в кредитной организации. – 2011. - №3. Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>

44. Хахонова Н .Н. Теоретические основы аудита [Текст]/ учеб . пособие/Н.Н. Хахонова; Рост. Гос. Эконом. Ун-т «РИНХ». - Ростовн/Д, 2009. - 192 с.

45. Хейвуд , Дж. Брайан Аутсорсинг : в поисках конкурентных преимуществ. [Текст]/Пер с англ. - М.: Издательский дом «Вильяме», 2014. - 176 с.
46. Хорохордин, Д.Н. Формирование активно-адаптивных систем внутреннего аудита [Текст]/: Монография / Д.Н. Хорохордин; Воронеж, гос. аграрный ун-т им. К.Д. Глинки. - Воронеж: Изд-во Воронеж, гос. ун-та, 2003. - 152 с.
47. Хорохордин, Н.Н. Служба внутреннего аудита: этапы создания, цели и задачи. [Текст]// Аудиторские ведомости.- 2007. -№ 10. [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>
48. Шишов, Л. В . Развитие методики управленческого аудита в газоснабжающих организациях [Текст]: дис. на соиск. учен. степ.канд. экон. наук: (08.00.12): Защищена 03.11.06. / Шишов, Леонид Владимирович; [Науч. рук. д-р экон. наук, проф. Н.Т. Лабынцев]. - Ростов н/Д, 2006.
49. Шевченко, Е. С . Сравнительный анализ стандартов управления рисками. / Е.С. Шевченко. // Управлений кредитной организации. – 2012. - №2. Справочно-правовая система «КонсультантПлюс», проф. версия [Электронный ресурс]. – Режимдоступа: <http://www.consultant.ru>
50. Шеремет , А.Д. Аудит [Текст]: Учебник. - 2- е изд., доп. и перераб./А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. - М.: ИНФРА-М, 2001. - 352 е.- (Серия «Высшее образование»).
51. Шохин, С.О. Бюджетно-финансовый контроль в России. / С.О. Шохин. – М.: Прометей, 2013. – 108 с.
52. Щепетова Д.Е. Внутренний аудит и конкурентоспособность предприятия [Текст]// Аудиторские ведомости .- 2010. -№7. [Электронный ресурс]. - Режимдоступа: <http://www.consultant.ru>
53. Bungartz , О. Hanbuch Interne Kontrollsysteme (IKS). Steuerung undÜberwachung von Unternehmen. 3.,neubearbeitete Auflage. / О. Bungartz. - Erich Schmidt Verlag GmbH, Berlin, 2012. - 521 s.

54. Frugier , F. Die Einrichtung Moderner Interner Kontrollsysteme in Unternehmen. / F. Frugier. - Verlag: DruckDiplomica, Hamburg, 2013. - 101 s.
55. Hirschi, B. Das Interne Kontrollsystem. / B. Hirschi, E. Hurlimann, A. Toma, K. Werren. - Verlag: Schlaefli& Maurer AG Bern, 2011. - 180 s.
56. Pfaff, D. Schweizer Leitfadenzum internen Kontrollsystem. / D. Pfaff, F. Ruud. - Verlag: OrellFuessli. Bern, 2015. - 144 s.
57. Rainer van Alphen. Internes Kontrollsystem – Führungsinstrument im Wandel. / Rainer van Alphen. - Verlag:PWC, 2014. – 20 s.
58. Rautenstrauch, T. Stärkungdes IKS. / T. Rautenstrauch, S. Hunzike. - WEKA Finanzen – Das Schweizer Portal für Rechnungswesen. Controlling undBuchhaltung, 2013. – 27 s.
59. Wirtschaftslexikon [Электронный ресурс]. – Режимдоступа: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/kontrolle.html>
60. Illerhues, T. Einführung in die Prüfung eines «fachlichen» Internen Kontrollsystems. / T. Illerhues, Y. Elling. - Landschaftsverband Westfalen-Lippe. Munster, 2011. – 123 s.