

УДК 336.6

UDC 336.6

08.00.00 Экономические науки

Economics

**ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ РАБОТЫ
СЛУЖБЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И
АУДИТА**

**EFFECTIVE EVALUATION OF THE
INTERNAL CONTROL AND AUDIT**

Тончу Елена Александровна
доктор экономических наук, профессор

Tonchu Elena Aleksandrovna
Doctor of Economics, Professor

Величко Константин Алексеевич
студент учетно-финансового факультета
ФГБОУ ВО «Кубанский ГАУ», Краснодар, Россия

Velichko Konstantin Alekseevich
student of the Accounting and Finance Department
Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

В настоящей статье сделана попытка усовершенствовать работу по организации аудиторской проверки эффективности системы внутреннего контроля бизнес-процессов экономического агента рынка, успешно апробированную на практике службами внутреннего аудита ряда агрохолдингов и агросоюзов Краснодарского края. Результаты данных внутренних аудиторских проверок, организованных в соответствии с представленной методикой, могут оказать существенную помощь управленческому персоналу при построении надежной системы внутреннего контроля

This article is an attempt to improve the work on the organization of the audit of the effectiveness of the internal control of business processes of economic agents of the market, has been successfully tested in practice, internal audit of a number of agricultural holdings of the Krasnodar region. The results of these internal audits, organized in accordance with the procedure provided, can provide substantial assistance in the construction management personnel of the sound system of internal control

Ключевые слова: ЭКОНОМИЧЕСКИЕ АГЕНТЫ РЫНКА, СЛУЖБА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И АУДИТА, МЕТОДИКА ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ РАБОТЫ, СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ

Keywords: ECONOMIC AGENTS OF THE MARKET, SERVICE OF INTERNAL CONTROL AND AUDIT METHODOLOGY FOR EVALUATING THE PERFORMANCE, IMPROVING

При исследовании проблемных вопросов, касающихся организации внутреннего контроля в экономических субъектах, нами обнаружена достаточно парадоксальной ситуация, сложившейся в настоящее время. С одной стороны, можно констатировать наличие повышенного интереса к данной экономической категории на протяжении последних десяти-пятнадцати лет и, особенно, с принятием нового закона РФ № 402-ФЗ от 06 декабря 2011 г. «О бухгалтерском учете», предписывающего экономическим агентам рынка организовать эффективную работу службы внутреннего контроля и аудита. С другой стороны, общепризнанного однозначного определения дефиниции «внутренний контроль» до сих пор не существует. Различные авторы в рамках своего конкретного исследования трактуют дефиницию «внутренний контроль» по-своему.

Нет и четко регламентированного нормативного документа, который бы предписывал механизм организации работы службы внутреннего контроля в экономических субъектах. Поэтому каждый экономический агент рынка разрабатывает свои собственные положения и регламенты работы указанной службы. Отсюда на лицо разнообразие структуры, места в управленческом механизме, методов и инструментов внутреннего контроля и проведения контрольных функций.

Мониторинг организации службы внутреннего контроля и аудита в агрохолдингах и агросоюзах Краснодарского края позволил нам выявить определенные закономерности развития данной управленческой структуры в рамках учетно-аналитического кластера экономического субъекта. Выбор крупных экономических субъектов в качестве объектов исследования не случаен, так как специальное обследование организаций Краснодарского края показало, что только эти экономические агенты рынка включили в управленческую структуру службу внутреннего контроля. В организациях малого предпринимательства таких служб пока нет.

В настоящей статье мы определяем сущность категории «внутренний контроль» как совокупность организационной структуры управления (модуль учетно-аналитического кластера), мер, методик и процедур, принятых и постоянно осуществляемых высшим органом управления экономическим агентом рынка, исполнительными и контрольными органами, должностными лицами и иными сотрудниками, направленных на:

- совершенствование производственно-финансовой, технологической и экологической деятельности экономического агента рынка и органов его управления;

- обеспечение результативности и эффективности производственно-финансовой деятельности экономического субъекта;

- сохранность и научно-техническое развитие имущественного комплекса;

- предотвращение и ликвидацию последствий внутренних и внешних рисков;

- обеспечение коммерческой тайны, надежности, достоверности и экономичности всех видов отчетности;

- соблюдение требований законодательства и внутренних документов и регламентов.

Эффективная служба внутреннего контроля и аудита является ключевым элементом корпоративного управления экономическим агентом рынка, который позволяет управленческому персоналу принимать адекватные экономической среде хозяйствования, научно-обоснованные решения, направленные на:

- совершенствование организации, технико-технического, технологического, экологического и финансово-экономического обеспечения бизнес-процессов и функционирования организации в целом,

- оперативное выявление, предотвращение и ограничение операционных, экологических, финансовых и других видов рисков;

- разумную уверенность в достижении стратегических целей экономического субъекта и его акционеров.

Для эффективного планирования предстоящей аудиторской проверки эффективности работы внутреннего контроля экономического субъекта, следует проводить предварительное обследование аудируемого объекта (бизнес-процесса). Задачей данного мониторинга является изучение фактических целей аудируемого бизнес-процесса, его структуры или изменений в нем, произошедших со времени предыдущей проверки. Также должное внимание необходимо уделить оценке уровня материальности (возможности количественно измерить) аудируемого бизнес-процесса. Это позволит объективно говорить о существенности

последствий неэффективной организации службы внутреннего контроля данного процесса для организации в целом.

Алгоритм проверки качества и эффективности работы внутреннего контроля заключается в том, что аудиторы на этапе предварительного обследования:

- проводят анализ внутренней нормативной документации, регламентирующей организацию аудируемого объекта;

- проводят анализ информационной базы данных и программного обеспечения, обслуживающих рассматриваемый бизнес-процесс;

- изучают исполнение программ корректирующих мероприятий и результаты предыдущих аудиторских проверок данного бизнес-процесса (в случае их наличия);

- идентифицируют и проводят специальный опрос управленческого персонала структурного подразделения, осуществляющего проверяемый бизнес-процесс, и других участников процесса по вопросам его функционирования;

- анализируют фактические цели бизнес-процесса на предмет их соответствия стратегии развития экономического субъекта и принципам целеполагания (конкретизация, измеримость, согласованность, релевантность, временная ограниченность достижения);

- формируют дорожную карту организации рассматриваемого бизнес-процесса, с указанием существующих контрольных процедур;

- анализируют результаты оценки рисков, проводимой управленческим персоналом экономического субъекта и его подразделений технологической, экологической и финансовой политики (в случае ее наличия);

- анализируют систему оценки и дескрипторы – натуральные и стоимостные показатели, используемые для определения эффективности и экономичности процесса (рис. 1).



Рисунок 1 – Алгоритм процедур оценки рисков в процессе риск-ориентированного аудита в ПАО «Агрообъединение «Кубань» Усть-Лабинского района

По итогам анализа полученной информации о рассматриваемом бизнес-процессе и формирования адекватного понимания его фактического функционирования, руководитель службы внутреннего контроля и аудита должен принять, а именно: решение о дальнейшем проведении аудита или решение об отказе от проведения проверки.

При этом решение об отказе от проведения проверки в настоящее время и причины данного решения должны быть доведены до лица,

инициировавшего эту аудиторскую проверку. Обычно решение об отказе от проведения проверки в настоящее время принимается в случае если:

- оценка дизайна внутреннего контроля и ограниченное тестирование на этапе проведения предварительного обследования дают положительный результат о приемлемой эффективности и надежности работы службы внутреннего контроля;

- по результатам предварительного обследования установлено, что риски бизнес-процессов несущественны или сам процесс нематериален, а потому его невозможно измерить;

- в ходе проведения предварительного обследования стало известно, что в настоящее время существенно изменяется структура изучаемого бизнес-процесса.

Основное направление совместной работы службы внутреннего контроля с управленческим персоналом экономического субъекта по построению и оптимизации работы службы внутреннего контроля бизнес-процессов связано с контролем исполнения программы мероприятий, корректирующих поведение бизнес-процесса и управленческого персонала, необходимость которых была выявлена по результатам аудита.

В ходе научного исследования работы службы внутреннего контроля ПАО «Агрообъединение «Кубань» Усть-Лабинского района Краснодарского края было установлено, что служба позволяет «связывать» действия рисков путем проведения контрольных процедур (табл. 1).

Контроль может осуществляться посредством:

- анализа внутренней отчетности аудируемого объекта о выполнении запланированных корректирующих мероприятий;

- проведения дополнительных проверок объекта.

По результатам осуществления контрольных действий служба внутреннего аудита формирует «Отчет об исполнении плана корректирующих мероприятий» по конкретной проверке с указанием

выполнения мероприятий, их достаточности, своевременности и эффективности, который доводится до тех же лиц, кому направлялся ранее сам «Аудиторский отчет».

Таблица 1 – Сценарий работы службы внутреннего контроля по выбору и оценке надежности поставщика удобрений

№ п/п	Описание риска, присущего факту хозяйственной жизни по приобретению удобрений	Контрольная процедура службы внутреннего контроля
1	Потенциальный поставщик не знает о том, что агрохолдинг нуждается в определенном виде удобрений, которые есть у него в наличии	Оповестить минимальное количество поставщиков, имеющих в наличии данный вид удобрений, используя при этом все возможные источники информации
2	Рассмотрены не все возможные предложения потенциальных поставщиков удобрений	После получения ответов от поставщиков по истечении определенного срока на заявленную потребность в удобрениях, СВК проводит сверку цен, качества удобрений, сроков поставки, способов доставки, возможность скидок. Проверка осуществляется на основании Журнала входящей корреспонденции и электронной почты Интернет.
3	При оценке поставщиков использована не вся информация или есть искажения информации о потенциальных поставщиках	Провести сверку данных о поставщике и условиях работы с ним, по данным других клиентов
4	Не соблюдена оптимальная процедура выбора потенциального поставщика удобрений для заключения сделки	Решение о выборе поставщика принимать коллегиально или по итогам тендера. При этом для признания сделки существенной критерии ее оценки должны быть формализованы
5	Умышленно выбран неоптимальный поставщик удобрений	Договор купли-продажи заключать после проверки наличия коллегиального решения и положительной оценки условий поставки удобрений
6	Выбранный поставщик неблагонадежен	Установить наличие мошенничества или криминала, сомнительные поставщики исключаются из списка альтернативных клиентов

Другое направление совместной работы службы внутреннего контроля с управленческим персоналом связано с оказанием консалтинговой поддержки. Важно не только выявить риски и упущения в работе, а, скорее всего, предоставить проект мероприятий по их

устранению и недопущению. Ответственным за формирование эффективной службы внутреннего контроля и поддержание надлежащего ее функционирования, согласно как российским, так и зарубежным принципам корпоративного управления, является высшее руководство экономического агента рынка. Тем не менее, как показывает практика, управленческому персоналу обычно требуются дополнительные специальные знания и помощь в таких областях управления, как внутренний контроль и управление рисками. В связи с этим специалисты внутреннего и внешнего аудита могут привлекаться в качестве консультантов по вопросам тестирования вводимых процедур внутреннего контроля, оценки дизайна контроля, проверки исполнения процедур внутреннего контроля, а также обеспечить методологическую поддержку при организации процессов внутреннего контроля и управления рисками.

Результаты данных аудиторской оценки эффективности работы службы внутреннего контроля, полученные с использованием разработанной методики, представлены в табл. 2.

Таблица 2 – Отчет работы службы внутреннего контроля

ПАО «Агрообъединение «Кубань» Усть-Лабинского района, 2015 г.

№ п/п	Наименование аудируемого объекта (бизнес-процесса)	Сумма предотвращенного ущерба, тыс. руб.
1	Приобретение семян и посадочного материала	2124,7
2	Приобретение минеральных удобрений и средств защиты растений	7214,8
3	Приобретение запасных частей и ремонтных материалов	18661,7
4	Приобретение строительных материалов и конструкций	823,4
5	Приобретение горюче-смазочных материалов	1042,5
6	Приобретение кормов, комбикормов и кормовых добавок	27,3
7	Приобретение средств защиты животных от болезней	5,1
8	Нарушение технологии производства продукции растениеводства, животноводства и переработки аграрного сырья	5014,1
x	Итого:	34913,6

Общая сумма предотвращенного ущерба службой внутреннего контроля ПАО «Агрообъединение «Кубань» Усть-Лабинского района за 2015 г. составила 34,9 млн. руб. Конечно, сравнивая данную сумму с итоговой суммой выручки от продажи готовой продукции, работ и услуг, мы получим всего 1,03 %. Но, если на 2015 г. операционный бюджет расходов на содержание службы внутреннего контроля и аудита в обществе составлял 1,23 млн. руб., то результаты работы службы можно с полной уверенностью считать эффективными, и расходы на их содержание полностью оправданными.

Информация, полученная в ходе проведения аудиторской проверки и последующего контроля исполнения плана мероприятий по результатам аудита, является основой для решения задач, поставленных непосредственно перед самой службой внутреннего аудита. Примерный перечень корректирующих мероприятий таков:

- своевременное формирование и предоставление отчетности о результатах аудиторской деятельности, существенных рисках, проблемах контроля и корпоративного управления в организации лицу (лицам), которому подотчетна служба внутреннего аудита;

- совершенствование методики и методологии осуществления аудиторских проверок и разработки проектов корректирующих мероприятий по устранению и недопущению выявленных недостатков;

- планирование дальнейшей деятельности внутренних аудиторов.

Таким образом, организация службы внутреннего контроля, содействующая повышению эффективности функционирования экономического агента рынка и защите интересов акционеров, является зоной ответственности управленческого персонала и собственников. Но даже хорошо выстроенная и организованная служба внутреннего контроля нуждается в оценке своей эффективности как с точки зрения достижения поставленных целей, так и с точки зрения экономичности. Наиболее

независимо и профессионально оценить надежность и эффективность существующей работы внутренних контролеров, а так же предложить рекомендации по ее усовершенствованию могут внутренние и внешние аудиторы.

Список литературы:

1. Говдя, В. В. Инновационные методы управления затратами в учетно-аналитическом кластере аграрных формирований / Говдя В.В., Дегальцева Ж.В. - Известия Нижневолжского агроуниверситетского комплекса: Наука и высшее профессиональное образование. 2015. № 1 (37). С. 234-239.
2. Дегальцева, Ж. В. Кластерная стратегия развития региональной системы управления АПК / Дегальцева Ж.В. - В сборнике: МАТЕРИАЛЫ III ВСЕРОССИЙСКОГО СИМПОЗИУМА ПО РЕГИОНАЛЬНОЙ ЭКОНОМИКЕ сборник докладов. Ответственный редактор А.И. Татаркин. Екатеринбург, 2015. С. 48-51.
3. Дегальцева, Ж. В. Организация системы внутреннего контроля материально-производственных запасов в условиях турбулентной экономики / Дегальцева Ж.В., Галчанская К.Н. - Экономика, социология и право. 2015. № 3. С. 23-27.
4. Дегальцева, Ж. В. Методы признания и оценки фактов хозяйственной жизни в современных концепциях управленческого учета / Дегальцева Ж.В., Халтурина А.В. - Путь науки. 2015. № 10 (20). С. 52-55.

References

1. Govdja, V. V. Innovacionnyye metody upravlenija zatratami v uchetno-analiticheskom klastere agrarnyh formirovanij / Govdja V.V., Degal'ceva Zh.V. - Izvestija Nizhnevolzhskogo agrouniversitetskogo kompleksa: Nauka i vysshee professional'noe obrazovanie. 2015. № 1 (37). S. 234-239.
2. Degal'ceva, Zh. V. Klasternaja strategija razvitija regional'noj sistemy upravlenija APK / Degal'ceva Zh.V. - V sbornike: MATERIALY III VSEROSSIJSKOGO SIMPOZIUMA PO REGIONAL'NOJ JEKONOMIKE sbornik dokladov. Otvetstvennyj redaktor A.I. Tatarkin. Ekaterinburg, 2015. S. 48-51.
3. Degal'ceva, Zh. V. Organizacija sistemy vnutrennego kontrolja material'no-proizvodstvennyh zapasov v uslovijah turbulentnoj jekonomiki / Degal'ceva Zh.V., Galchanskaja K.N. - Jekonomika, sociologija i pravo. 2015. № 3. S. 23-27.
4. Degal'ceva, Zh. V. Metody priznanija i ocenki faktov hozjajstvennoj zhizni v sovremennyh koncepcijah upravlencheskogo ucheta / Degal'ceva Zh.V., Halturina A.V. - Put' nauki. 2015. № 10 (20). S. 52-55.