

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования

«НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ ТОМСКИЙ ПОЛИТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Институт электронного обучения

Специальность 080502 «Экономика и управление на предприятиях (в химической и нефтехимической промышленности)»

Кафедра менеджмента

ДИПЛОМНАЯ РАБОТА

Тема работы
Совершенствование внутреннего аудита на предприятии
УДК 658.6

Студент

Группа	ФИО	Подпись	Дата
3-3205	Чернов Е.С.		

Руководитель

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Старший преподаватель	Долгих И.Н.			

КОНСУЛЬТАНТЫ:

По разделу «Социальная ответственность»

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Старший преподаватель	Феденкова А.С.			

Нормоконтроль

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Старший преподаватель	Громова Т.В.			

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ:

Зав. кафедрой	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Кафедра менеджмента	Чистякова Н.О.	к.э.н.		

Томск – 2016 г.

Министерство образования и науки Российской Федерации
 Федеральное государственное автономное образовательное учреждение
 высшего профессионального образования
**«НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
 ТОМСКИЙ ПОЛИТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

Институт электронного обучения
 Специальность 080502 «Экономика и управление на предприятиях (в химической и нефтехимической промышленности)»
 Кафедра менеджмента

УТВЕРЖДАЮ:
 Зав. кафедрой менеджмента
 _____ Н.О. Чистякова
 «__» _____ 2016 г.

ЗАДАНИЕ
на выполнение выпускной квалификационной работы

В форме:

Дипломной работы

Студенту:

Группа	ФИО
3-3205	Чернов Е.С.

Тема работы:

Совершенствование внутреннего аудита на предприятии
Утверждена приказом директора (дата, номер)

Срок сдачи студентом выполненной работы:	
--	--

ТЕХНИЧЕСКОЕ ЗАДАНИЕ:

Исходные данные к работе <i>Наименование объекта исследования; требования к процессу; особые требования к особенностям функционирования объекта; влияния на окружающую среду; анализ и т. д.).</i>	1. Предприятие ОАО «Газпром»; 2. Нормативная документация предприятия 3. Законодательство в области аудита 4. Иные материалы преддипломной практики
Перечень подлежащих исследованию, проектированию и разработке вопросов <i>(аналитический обзор по литературным источникам с целью выяснения достижений мировой науки в рассматриваемой области; постановка задачи исследования; содержание процедуры исследования, проектирования, конструирования; обсуждение</i>	1. Роль внутреннего аудита в финансово-хозяйственной деятельности предприятия 1.1 Сущность системы внутреннего аудита и его задачи 1.2 Организация работы службы внутреннего аудита 2. Система внутреннего аудита как основа функционирования предприятия 2.1 Цель и источники информации для внутренней проверки 2.2 План и программа аудиторской проверки

<i>результатов выполненной работы; наименование дополнительных разделов, подлежащих разработке; заключение по работе).</i>	2.3 Перечень аудиторских процедур 2.4 Контроль качества аудиторской деятельности 3. Анализ организации системы внутреннего аудита на данном предприятии 3.1 Экономическая характеристика предприятия 3.2 Система внутреннего аудита на предприятии 3.2.1 Структура департамента внутреннего аудита 3.2.2. Особенности проведения проверок подразделением внутреннего аудита на предприятии 3.2.3 Формирование плана мероприятий по результатам проверок и его реализация 4. Совершенствование организации системы внутреннего аудита 5. Социальная ответственность
Перечень графического материала <i>(с точным указанием обязательных чертежей)</i>	1. Таблица 1. Определение категории внутреннего аудита 2. Таблица 2: Общее количество сотрудников работающих в департаменте внутреннего аудита 3. Таблица 3: Затраты на мероприятия по оптимизации внутреннего аудита 4. Рисунок 1 Иерархия функционально-административного управления 5. Рисунок 2 Концепция внутреннего аудита организации в системе 6. Рисунок 3 Организационно-технологическая модель внутреннего аудита 7. Рисунок 4 Уровни внутреннего аудита в коммуникативном взаимодействии с управленческими задачами организации 8. Рисунок 5 Этапы организации службы внутреннего аудита 9. Рисунок 6. Взаимосвязь функций управления коммерческой организации при осуществлении контроля 10. Рисунок 7 Группы Газпром в формирование показателей мировой газовой промышленности в 20010—2014 гг., % 11. Рисунок 8 Структура департамента внутреннего аудита 12. Рис.9. Взаимодействие компетенций (полномочий) контрольных подразделений организации
Консультанты по разделам выпускной квалификационной работы <i>(с указанием разделов)</i>	
Раздел	Консультант
Социальная ответственность	Феденкова А.С.

Дата выдачи задания на выполнение выпускной квалификационной работы по линейному графику	
--	--

Задание выдал руководитель:

Должность	ФИО	Ученая степень, звание	Подпись	Дата
Старший преподаватель	Долгих И.Н.			

Задание принял к исполнению студент:

Группа	ФИО	Подпись	Дата
З-3205	Чернов Е.С.		

РЕФЕРАТ

Выпускная квалификационная работа 102 с., 9 рис., 3 табл., 31 источника.

Ключевые слова: внутренней аудит, аудиторские проверки, аудиторские процедуры, риск-ориентированный аудит, качество аудиторской деятельности.

Объектом исследования является предприятие ОАО «Газпром».

Цель работы – совершенствование системы внутреннего аудита на предприятии и разработка основных направлений улучшения организации внутреннего аудита в компании «Газпром».

В результате исследования были разработаны основные направления улучшения организации внутреннего аудита компании.

В целях совершенствования внутреннего аудита на предприятиях системы ПАО «Газпром» рекомендовано применять, функциональное подчинение ПВА Департаменту внутреннего аудита ПАО «Газпром», административное генеральному директору предприятия, децентрализованную локализацию функции внутреннего аудита, риск-ориентированный подход к аудиту.

Определения, обозначения, сокращения, нормативные ссылки

ДВА Департамент внутреннего аудита

ПВА Плановый внутренний аудит

СВК Система внутреннего контроля

ОВА Отдел внутреннего аудита

ВАП Внутренняя аудиторская проверка

УВА Управление внутреннего аудита

ФХД Финансово-хозяйственная деятельность

Оглавление

РЕФЕРАТ	5
ВВЕДЕНИЕ	8
1. РОЛЬ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ	11
1.1 Сущность системы внутреннего аудита и его задачи	11
1.2 Организация работы службы внутреннего аудита	27
2. СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО АУДИТА КАК ОСНОВА ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ ПРЕДПРИЯТИЯ.....	31
2.1 Цель и источники информации для внутренней проверки.....	31
2.2. План и программа аудиторской проверки.....	35
2.3. Перечень аудиторских процедур.....	38
2.4 Контроль качества аудиторской деятельности	42
3.АНАЛИЗ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО ДАННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ	46
3.1 Экономическая характеристика предприятия.....	46
3.2.Система внутреннего аудита на предприятии	56
3.2.1 Структура департамента внутреннего аудита.....	56
3.2.2. Особенности проведения проверок подразделением внутреннего аудита на предприятии	60
3.2.3 Формирование плана мероприятий по результатам проверок и его реализация.....	66
4. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА	71
СОЦИАЛЬНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ.....	ОШИБКА! ЗАКЛАДКА НЕ ОПРЕДЕЛЕНА.
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	84
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	85

Введение

Внутренний аудит является эффективной формой контроля руководством системы менеджмента качества предприятия. Это понятие далеко не новое, но все же только в последние годы внутренний аудит стал активно развиваться в отечественной среде и приобрел свою популярность. Крупные компании и предприятия уже активно поддерживают данную концепцию, используя услуги внутренних аудиторов как дополнительные ресурсы, помогающие им осуществлять функции по управлению предприятием. Важным фактором является планирование мероприятий проводимых в ходе аудиторской проверки – от этого зависит эффективность проведения данной процедуры.

Внутренний аудит регламентируется внутренними документами организации, предоставляет независимые и объективные гарантии и консультации, направленные на совершенствование деятельности организации. Он помогает предприятию достигать поставленные цели и задачи, при этом используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности контроля, управления рисками и системы управления.

Системный подход к аудиту можно определить как подход, основанный на построении проверки по принципу от общего к деталям и снова к общему.

С аудитом подразделений дела обстоят иначе, границы в рамках организационной структуры в данном подходе определить проще, также организация и координация работ в одном или нескольких независимых подразделениях упрощается, в отличие от нескольких взаимосвязанных общим процессом подразделений. Достоинством аудита процессов является то, что он позволяет собрать свидетельства для обоснованного решения об улучшении процессов и системы в целом¹.

¹Бейсова Р. С. Аудит качества : учеб.пособие. Ульяновск : Изд-во УлГТУ, 2006. 66 с.

Аудит подразделений позволяет получить данные по фрагментам, на основе которых можно принять обоснованное решение лишь о локальных улучшениях, что может стать риском нарушения целостности системы.

Внутренний аудит не является обязательно процедурой, он носит добровольный характер и определяется руководством. Но все же, предприятия, которые не проводят ни мероприятия контроля, ни аудита, должны осознавать значительные риски, которые могут возникнуть.

По статистике, предприятия, которые больше внимания уделяют внутреннему аудиту, добиваются больших успехов в выполнении планов и бюджетов. Из чего можно сделать вывод, что для эффективной деятельности предприятия и повышения его конкурентоспособности необходимо постоянное улучшение, распространяемое как на все процессы компании, так и на предоставляемые услуги.

Оценка системы внутреннего контроля является одним из обязательных этапов проведения внешнего аудита.

Следует подчеркнуть, что в последние годы усиление роли внутреннего аудита и управления рисками стало четкой тенденцией во всех развитых экономиках. Это обусловлено, прежде всего, тем, что названные системы являются барьером на пути неэффективного использования финансовых, материальных и иных ресурсов, а также мощным фактором мобилизации внутрихозяйственных резервов.

Цель данной работы изучить особенности организации внутреннего и внешнего контроля на предприятии и предложить пути его совершенствования.

Поставленная цель предполагает решение следующих задач:

охарактеризовать процесс внутреннего контроля и его средств;

проанализировать критерии оценки эффективности контроля на предприятии;

изучить особенности внутреннего аудита, как основной из форм контроля финансово-хозяйственной деятельности предприятия;

дать организационно-экономическую характеристику предприятию, выбранному в качестве объекта практического исследования;

изучить особенности организации системы внутреннего аудита предприятия;

предложить пути совершенствованию данной системы.

В работе представлены результаты анализа процесса внутреннего аудита. Выявлены несоответствия и причины их появления, разработаны мероприятия по совершенствованию процесса организации внутреннего и внешнего контроля на предприятии.

1. Роль внутреннего аудита в финансово-хозяйственной деятельности предприятия

1.1 Сущность системы внутреннего аудита и его задачи

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 десятипятнадцати 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.

Сущность категории «внутренний контроль» определяется 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.

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 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 незначительны 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.

Необходимость создания научной концепции внутреннего аудита обусловлена не разработанностью комплекса вопросов, связанных с отсутствием логически завершенного, системного подхода к пониманию сущности и содержания процесса внутреннего аудита, отсутствием систематизированных знаний о построении и функционировании его механизмов в информационно-экономической среде организаций.

В современных условиях экономической неопределенности ощущается острая необходимость в анализе возможностей внутреннего аудита по снижению всех видов рисков коммерческой деятельности организаций: операционных, финансовых, информационных, рисков неправильных стратегий, не соблюдения законодательства и другие. А это требует разработки более детальных и соответствующих ситуации, научно-методических подходов к процессу внутреннего аудита.

В настоящее время отсутствует единая точка зрения относительно сущности внутреннего аудита и его места в системе внутреннего контроля организаций, отсутствуют стандарты внутреннего аудита, общие и детальные методики. Неопределенны также и принципы организации внутреннего аудита как гаранта стабильности финансово-хозяйственных внешних и внутренних взаимосвязей организаций. Сложность в реализации внутренних аудиторских процедур представляет и организация системы учетно-аналитической информации, от надежности которой зависят результаты контроля и принятие верных и своевременных управленческих решений. Подобные проблемы порождают методологические трудности в организации и деятельности службы внутреннего аудита. Поэтому насущным вопросом является систематизация теоретико-методологических основ внутреннего аудита.

В зарубежной теории и практике внутренний аудит получил толчок к развитию в 30-е года прошлого века. Становление и развитие внутреннего аудита шло по двум направлениям: управленческий аудит (аудит систем управления) и аудит операций (операционный аудит). Причем аудит операций развивался более эффективно, чем управленческий аудит. В 1941 году в США произошло образование международного Института внутренних аудиторов (Institute of Internal Auditors ИА). Данный институт является признанным авторитетом в профессиональном мире, он трансформировался в международную организацию, насчитывающую свыше 35 тысяч членов, работающих в сфере бизнеса, промышленности, образования и управления

более чем в 100 странах. Институтом внутренних аудиторов США разработаны и приняты такие важные документы как «Кодекс этики», «Обязанности внутренних аудиторов», а также «Профессиональные стандарты аудита». Стандарты рассчитаны на всех аудиторов во всех сферах бизнеса, где действуют внутренние аудиторы. Как отмечалось ранее, отечественный внутренний аудит в профессиональном, законодательном и в институциональном аспектах, в отличие от внешнего аудита, еще не имеет четкого определения. Следует констатировать, что ученые и практики дают различные определения сущности внутреннего аудита (табл. 1).

Таблица 1 -. Определение категории внутреннего аудита

Источник (автор)	Определение
Институт внутренних аудиторов (Institute of Internal Auditors IIA) США	Независимая деятельность в организации по проверке и оценке её работы в её интересах
Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 29 «Изучение и использование работы внутреннего аудита»	Организованная на экономическом субъекте в интересах руководства и (или) собственников, регламентированная внутренними документами система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежности функционирования системы внутреннего контроля
А.Н. Романов, В.И. Подольский, Л.В. Сотникова	Система действий, осуществляемых по поручению совета управляющих финансово-промышленной группы (холдинга) специальным структурным подразделением, подчиняющимся только совету управляющих за деятельностью предприятий, входящих в холдинг, при которой устанавливается законность, достоверность и экономическая целесообразность совершённых хозяйственных операций, а также правильность действий должностных лиц,

	участвующих в их осуществлении.
Р.А. Алборов	Инструмент внутривладельческого контроля, который осуществляется специальной службой организации или её работниками (специалистами), непосредственно подчинённым руководству экономического субъекта
А.А. Терехов	Часть внутривладельческого контроля, который должен быть непрерывным.
М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин	Составная часть системы внутривладельческого контроля, которая включает три основных элемента: среду контроля, учётную систему, процедуры контроля.
В.Д. Андреев	Часть внутривладельческого контроля организации в которой выделяют: специализированные органы внутривладельческого контроля – различные отделы контроля (отдел внутреннего аудита, внутренний аудитор, организация внутреннего аудита по договору с аудиторской фирмой, ревизионная комиссия, ревизор и др).; подразделения и сотрудники хозяйствующего субъекта, в чьи должностные обязанности входит осуществление контроля – руководство предприятия, руководители всех отделов, бухгалтерия, планово-экономический отдел, работники предприятия и т. п.

Анализ понятийного аппарата показывает, что внутренний аудит является одной из наиболее развитых форм внутреннего контроля организации, который облегчает контроль различных звеньев управления со стороны высшего руководства.

Именно поэтому, внутренний аудит становится в настоящее время источником информации, помогающим менеджерам и собственникам объективно оценить реальное положение организации и принимать управленческие решения.

Функционально-административное управление – это направление деятельности, ориентированное на достижение определенных целей. Функционально-административное управление реализуется на принципах обратной связи (рисунок 1).

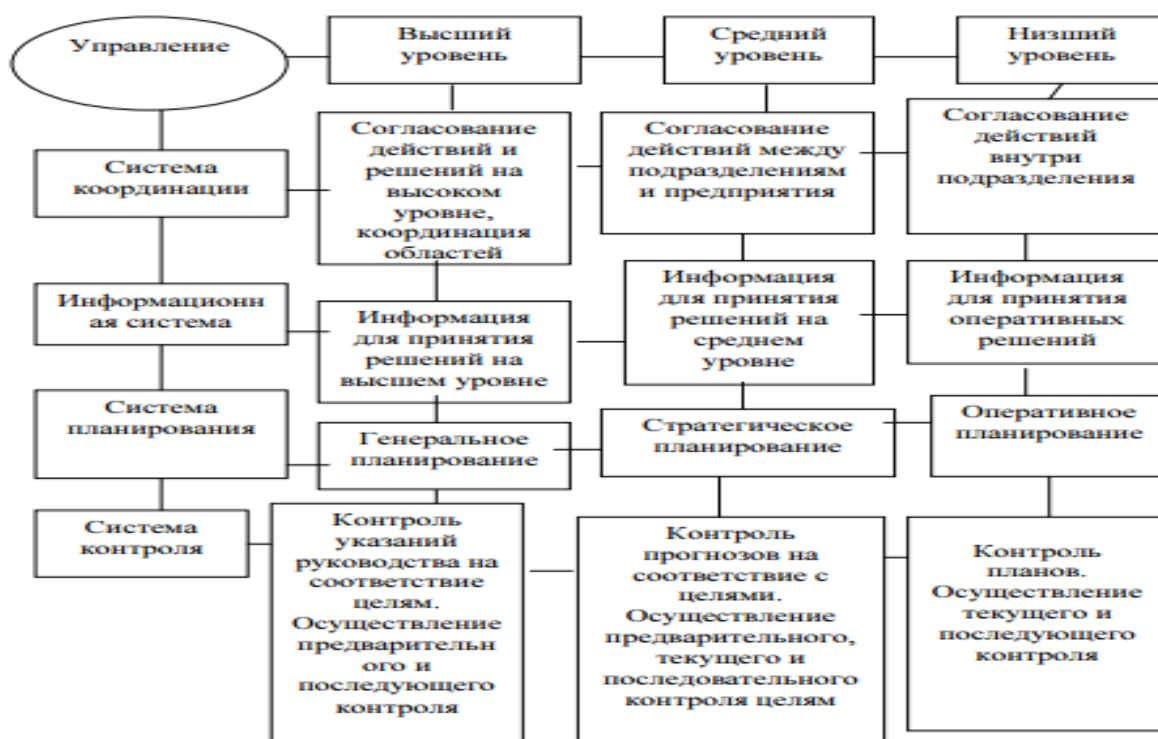


Рисунок 1 - Иерархия функционально-административного управления

Термин «концепция» это система взглядов на процессы и явления в природе и в обществе. В соответствии с изложенными параметрами управленческих задач концепция внутреннего аудита организации (рисунок 2).



Рисунок 2 - Концепция внутреннего аудита организации в системе

Следовательно, внутренний аудит позволяет руководству удостовериться, что деятельность организации находится в соответствии с принятой политикой развития, директивно-нормативными документами организации, требованиями законодательства. В общем виде организационно-технологические основы внутреннего аудита финансово-хозяйственной деятельности и результативности основных бизнес-процессов организации (рисунок 3).

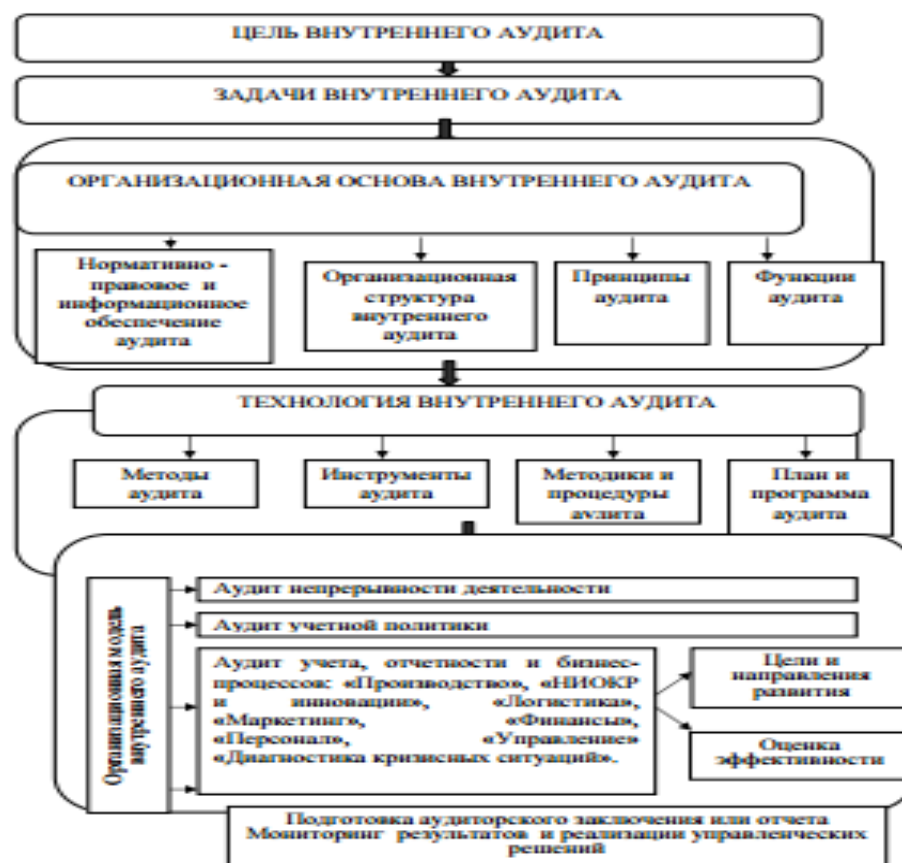


Рисунок 3 - Организационно-технологическая модель внутреннего аудита

Целевая ориентация внутреннего аудита, в соответствии с представленной моделью, заключается в системном исследовании и оценке комплекса экономических показателей деятельности организации, бизнес-процессов, центров ответственности, видов деятельности. Исходя из сказанного можно выделить три грани взаимодействия внутреннего аудита и управленческих задач организации (рисунок 4) [4].

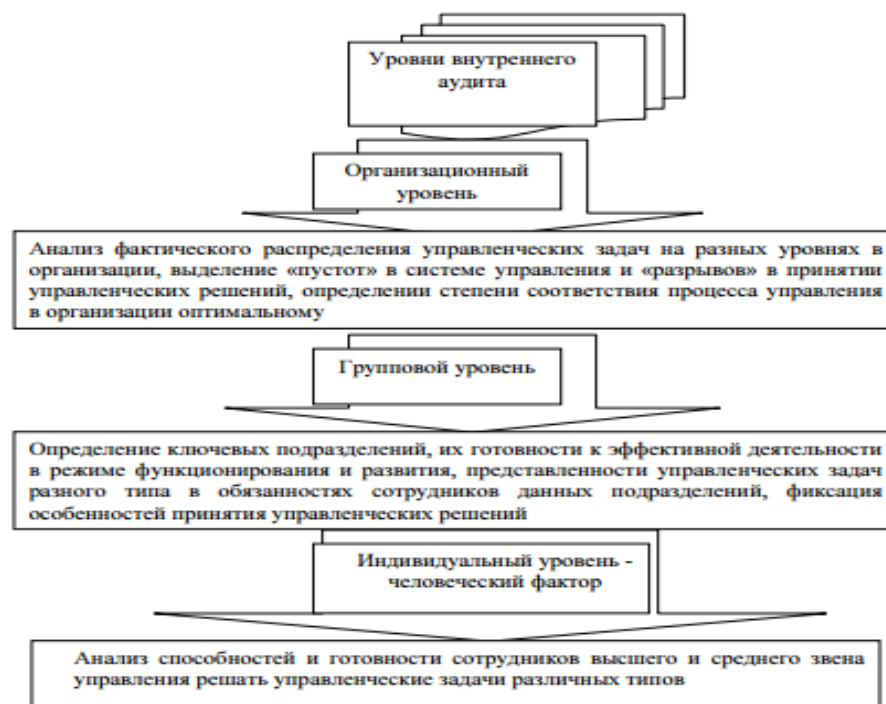


Рисунок 4 - Уровни внутреннего аудита в коммуникативном взаимодействии с управленческими задачами организации

В общих чертах организацию службы внутреннего аудита можно рекомендовать проводить по следующим этапам (рисунок 5).

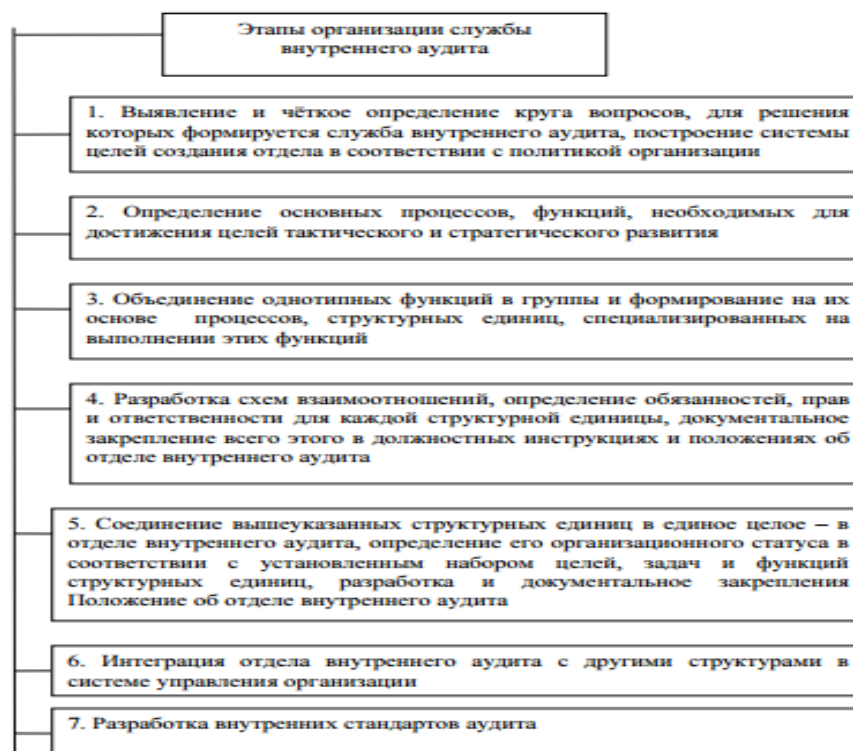


Рисунок 5 - Этапы организации службы внутреннего аудита

Таким образом, в реализации технологии внутреннего аудита, в самом общем виде, можно выделить следующие комплексы действий: организационно-методическая подготовка внутреннего аудита; исследовательский процесс внутреннего аудита; обобщение и реализация результатов внутреннего аудита и контроль выполнения принятых решений.

Организационная методическая подготовка внутреннего аудита, четко устанавливает диапазон и границы обязанностей и полномочий, должностные инструкции внутренних аудиторов, штатное расписание, инструменты контроля качества аудита и принятие основных внутренних стандартов. Также в данном комплексе действий обязательно разрабатываются стратегические и текущие планы и программы работы службы внутреннего аудита.

Стратегический план службы внутреннего аудита должен содержать ответы на следующие вопросы:

- ✓ какие основные изменения планирует руководство организации в ее деятельности (цели, структура, виды деятельности и т.п.);
- ✓ ожидаются ли изменения на рынках, где действует организация в отношении конкурентов, предлагаемых продуктов (услуг), решений по ценообразованию и затратам;
- ✓ какие будут внешние и внутренние последствия организационных и технологических изменений для организации.

Текущий план службы внутреннего аудита определяет бизнес-процессы, центры ответственности, которые должны подвергаться аудиту, необходимый объем усилий, который должен быть затрачен на аудиторскую проверку, формирование модели рисков и анализ оценки вероятности нарушений, убытков.

Комплекс действий исследовательского процесса внутреннего аудита предполагает, прежде всего, четкую регламентацию информационного обеспечения аудита, комплекса разнообразных аудиторских тестов, порядок документирования и оформления выполненных аудиторских процедур.

При обобщении и реализации результатов внутреннего аудита и контроле выполнения принятых решений необходимо разработать систему отчетности службы внутреннего аудита для передачи информации заинтересованным пользователям.

Вопросы организации внутреннего контроля у экономических субъектов отдельных организационно-правовых форм регламентируются следующими законодательными актами РФ:

Федеральным законом от 26.12.1995 №208-ФЗ «Об акционерных обществах», пункт 1 ст. 85;

Федеральным законом от 08.02.1998 №14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», пункт 1 ст. 47;

Федеральным законом от 08.05.1996 №41-ФЗ «О производственных кооперативах», пункт 1 ст. 18;

Федеральным законом от 08.12.1995 №193-ФЗ «О сельскохозяйственной кооперации», пункт 1 ст. 30.

Необходимо отметить, что в текстах указанных законодательных актов отождествляются понятия «внутренний контроль» и «ревизия». По своему содержанию данные понятия достаточно близки друг другу, что подтверждает п. 18.1 Информации Минфина России №ПЗ-11/2013.

Учитывая сказанное ранее, можно сделать вывод о необходимости регламентирования и закрепления в распорядительной информации экономического субъекта обязанностей в части внутреннего контроля.

К сожалению, не во всех экономических субъектах, особенно в компаниях из сегмента малого бизнеса, в настоящее время созданы службы внутреннего контроля. При этом в тех компаниях, где внутренний контроль организован, анализ его эффективности зачастую не проводится.

Внутренний контроль является одной из основных функций менеджмента, при отсутствии которой невозможно эффективное управление экономическим субъектом. Именно внутренний контроль позволяет разрабатывать и вводить в действие решения по эффективному

использованию ресурсов. Процесс управления финансово-хозяйственной деятельностью можно охарактеризовать и как взаимосвязанное, единовременное или периодическое целенаправленное воздействие совокупности его функций на объект, и как процесс, осуществляемый во временном аспекте и в пространственной иерархии.

Система управления любым экономическим субъектом неразрывно связана с системами учета и контроля. Наличие учета и контроля в корпоративном управлении объясняется необходимостью формирования информации по каждому факту хозяйственной жизни, в том числе связанному с использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, что позволяет повысить эффективность финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта.

Необходимо отметить, что не все группы пользователей имеют равный доступ к информации, формируемой службами внутреннего контроля и бухгалтерского учета. Как правило, неограниченный доступ к информации может иметь администрация, частичный – собственники. Поэтому внутренний контроль необходимо организовать таким образом, чтобы реализовать возможность предоставления необходимой информации для целей управления на разных уровнях иерархии, с различными требованиями к ее полноте, форме и содержанию. Внутренний контроль в системе управления экономического субъекта может эффективно функционировать только во взаимосвязи с другими функциями управления. Связь контрольного, учетного и аналитического процессов позволяет наилучшим образом решить проблему информационного обеспечения управления.

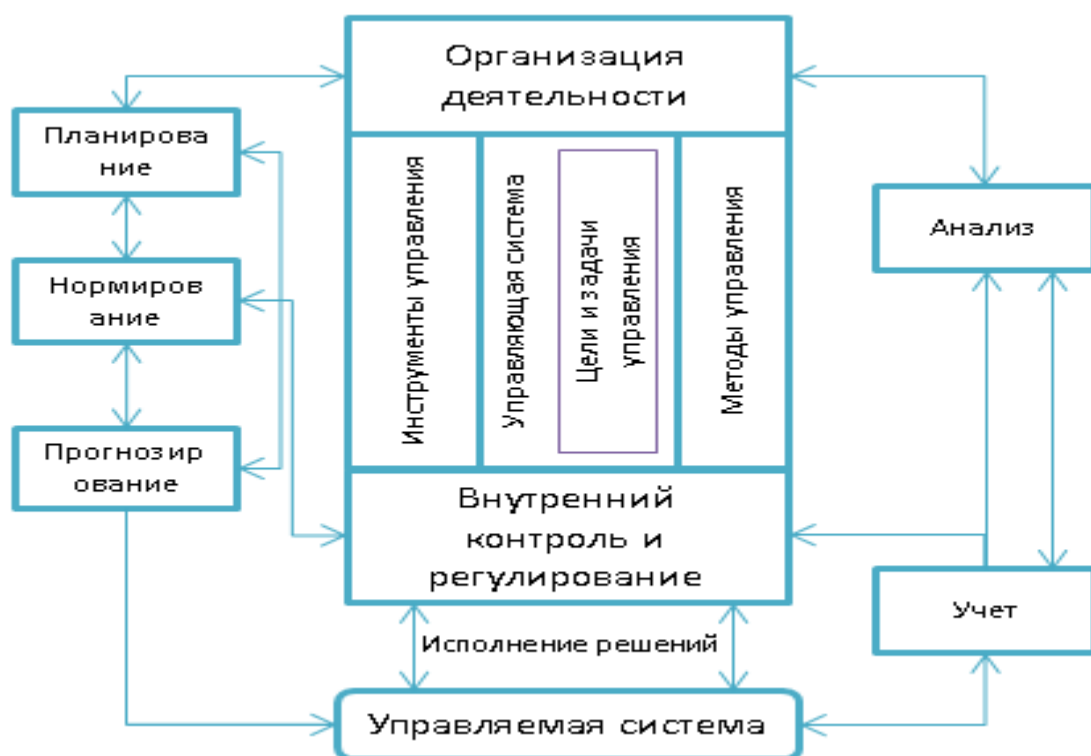


Рисунок 6. - Взаимосвязь функций управления коммерческой организации при осуществлении контроля

Таким образом, взаимное влияние функций управления неоспоримо, что необходимо указывать в ходе оценки эффективности внутреннего контроля организации.

Цель внутреннего контроля определяется каждым экономическим субъектом самостоятельно. Так, согласно информации Минфина России №ПЗ-11/2013 внутренний контроль способствует достижению экономическим субъектом целей своей деятельности и должен обеспечивать предотвращение или выявление отклонений от установленных правил и процедур, а также искажений данных бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности. Реализация контрольных действий невозможна без рассмотрения его составляющих.

В указанной информации Минфина РФ в качестве основных элементов внутреннего контроля экономического субъекта выделяет:

- контрольную среду;
- оценку рисков;
- процедуры внутреннего контроля;
- информацию и коммуникацию;
- оценку внутреннего контроля.

Отметим что, в элементах внутреннего контроля недостаточно проработан вопрос оценки эффективности внутреннего контроля, как для целей управления, так и для целей независимого аудита финансовой отчетности. Как следствие, отсутствует методологическая база, позволяющая компаниям проводить эффективную работу над ошибками и влияющая на принятие управленческих решений. Поэтому для целей управления экономическим субъектам наиболее значимо и необходимо формировать систему показателей и критериев оценки эффективности внутреннего контроля использования ресурсов, в том числе материальных, трудовых и финансовых.

Другой проблемой является отсутствие в РФ общих критериев оценки эффективности, что объясняется отсутствием стандартов внутреннего контроля или недостаточной их разработанностью. Как отмечает в своей работе Р.О. Костирко, вопрос оценки качества деятельности субъектов внутреннего контроля осложняется тем, что «в экономической литературе недостаточно разработаны вопросы теории эффективности контроля и обобщения характеристик его качества». Для оценки эффективности внутреннего контроля отечественные ученые предлагают использовать отдельные частные показатели, а предложенные рекомендации, направленные на повышение действенности контроля, имеют локальный характер. Имеющиеся методики оценки эффективности внутреннего контроля ограничиваются оценкой эффективности внутреннего контроля из-за снижения риска.

В последние годы повышенное внимание внутреннему аудиту уделяется и на международном уровне. Итогом работы в этой области стала разработка ряда документов, делающих попытки определить, оценить, описать и выявить направления совершенствования внутреннего контроля.

Поскольку перечисленные документы разрабатывались различными органами для разных целевых групп, между ними возможны некоторые несоответствия. Однако каждый документ фокусируется на внутреннем контроле и конкретной целевой группе. Сравнение документов показывает, что каждый из них использует идеи предыдущих документов.

По нашему мнению оценку эффективности внутреннего контроля необходимо начинать с ее организации, поскольку эффективной может быть только хорошо организованная система. Достаточно подробные требования для организации внутреннего контроля изложены в уже упоминавшийся информации Минфина России №ПЗ-11/2013.

1.2 Организация работы службы внутреннего аудита

В современных экономических условиях одним из наиболее действенных инструментов, позволяющим выявить возможности повышения эффективности бизнеса, и, следовательно, одним из конкурентных преимуществ компании является внутренний контроль.

Следует отметить, что целью любого предприятия должно являться создание системы внутреннего контроля, которая способствовала своевременному выявлению и устранению ошибок и искажений. Однако даже хорошо организованная система внутреннего контроля нуждается в оценке своей эффективности с точки зрения достижения поставленных целей. Эффективности применяемой системы внутреннего контроля способствует служба внутреннего аудита.

Внутренний аудит есть функция независимой оценки всех аспектов деятельности организации, осуществляемая изнутри организации и

направленная на создание у менеджеров компании уверенности в том, что существующая система контроля надежна и эффективна. Международная практика свидетельствует о том, что внутренний аудит на основе проведенного анализа позволяет дать рекомендации по совершенствованию систем учета и внутреннего контроля.

Для оценки эффективности внутреннего аудита необходимо выяснить следующее:

- ✓ степень независимости аудитора от влияния управления компанией определяемой статусов внутреннего аудитора;
- ✓ доступом к высшему руководству;
- ✓ самостоятельностью в принятии решений;
- ✓ компетентностью аудиторов (профессиональная подготовка, наличие опыта, участия в профессиональных организациях);
- ✓ качество внутренних отчетов и др.

Вопросы организации внутреннего аудита актуальны и для различных организаций.

Внутренний аудит выполняет функции внутреннего контроля, но является шире, так как он предусматривает предварительный, текущий и последующий контроль, которые предполагают выполнение определенных функций.

В методической и технической организации внутреннего аудита существуют особенности, которые нельзя не учитывать при проведении проверок, в частности:

1. Внутренний аудит должен осуществляться по таким направлениям, как оперативный, управленческий и финансовый.

2. Акцент должен ставиться на обеспечение сохранности и эффективности использования ресурсов, достоверность расчетов и анализ причин потерь и убытков.

3. Многоотраслевой характер деятельности организаций, замкнутость технологических циклов предполагают комплексность аудиторских проверок.

Служба внутреннего аудита должна являться отдельным структурным подразделением и не входить в состав учетно-финансовой службы. При этом объективность внутреннего аудита должна обеспечиваться степенью его независимости в структуре управления организации, которая в значительной степени определяется подчиненностью функции. При выборе наиболее оптимального варианта подчинения службы внутреннего аудита необходима разработка внутреннего документа (Положения о внутреннем аудите), регулирующего деятельность данной службы в организации.

Положение должно определять цели и задачи службы, ее подотчетность, компетенцию и полномочия, а также требования к профессиональной квалификации персонала. Кроме того, в этом документе должно быть определено, что отдел внутреннего аудита является неотъемлемой частью организации и соответственно внутренние аудиторы при проведении независимой экспертизы и оценки всех хозяйственных процессов, должны действовать в соответствии с правилами и распорядком общества.

Деятельность службы внутреннего аудита должна оцениваться не по количеству проведенных проверок и суммам выявленного ущерба, а по тому, насколько рекомендации этой службы способствуют устойчивости финансового состояния данного субъекта и дальнейшему развитию. При этом необходимо разработать систему аналитических показателей оценки эффективности деятельности внутреннего аудита, например, коэффициент интенсивности работы аудитора, коэффициент результативности внутреннего аудитора и др.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод, что исходная функция внутреннего аудита заключается в содействии управленческому

контролю внутри организации, при учете того что внутренний аудит не является универсальным решением всех проблем организации.

2. Система внутреннего аудита как основа функционирования предприятия

2.1 Цель и источники информации для внутренней проверки

Внутренний аудит является неотъемлемым и важным элементом управленческого контроля. Цель внутреннего аудита – предоставить независимые и объективные гарантии эффективности контрольных процедур, существующих у экономического субъекта, дать рекомендации по совершенствованию различных сторон его деятельности. Используя систематизированный, последовательный подход к оценке бизнес-процессов, к улучшению процедур внутреннего контроля и риск-менеджмента, внутренние аудиторы призваны оказать помощь в достижении поставленных компанией целей.

Внутренний аудит может существовать в разных организационных формах – служба или департамент аудита, контрольно-ревизионный отдел и пр. Служба внутреннего аудита создается по решению совета директоров общества и действует на основании положения (регламента или иного документа), утвержденного высшим руководством, собственниками, им же предоставляет информацию по итогам своей работы.

Аудиторская проверка операций с денежными средствами (ДС) включает проверку кассовых, банковских и валютных операций. Операции, связанные с движением ДС, должны проверяться сплошным методом. Основная цель проверки – законность, достоверность и хозяйственная целесообразность совершенных операций, на счетах, отражающих движение ДС.

При аудите кассовых операций целью проверки является проверка соблюдения:

- ✓ условия хранения, сохранности количества денег и других ценностей в кассе и при доставке их из банка;
- ✓ установление порядка хранения чековых книжек, выписок из чеков и получения по ним денег;
- ✓ правил документального оформления операций по приходу и выдаче денег из кассы;
- ✓ лимита хранения наличных денег в кассе и выдаче денег под отчет на командировочные, хозяйственные расходы и другие нужды;
- ✓ своевременности и полноты оприходования полученных из банков, от юридических и физических лиц наличных денег и выручки;
- ✓ кассовой документации, дисциплины при производстве кассовых операций;
- ✓ учета кассовых операций и ведения кассовой книги и книги аналитического учета по другим ценностям, хранимым в кассе;
- ✓ порядок расчета наличностью с юридическими лицами за отгруженную продукцию и другие материальные ценности. Лимит наличности (10000 с предприятиями и организациями, 50000 с торговыми организациями);
- ✓ использования по назначению полученных по чекам из банков наличных денег (целевое использование);
- ✓ полноты возврата в банк по окончании рабочего дня сверхлимитных остатков наличных денег;
- ✓ наличия случаев выдачи наличных денег посторонним лицам без оформления доверенностей.

Источники информации при проведении кассовых операций:

- 1) первичные документы по оформлению приема и выдачи наличных денег (кассовые расходные ФКО1, приходные ордера ФКО2);
- 2) журнал регистрации расходных и приходных кассовых документов;
- 3) первичные оправдательные документы кассовым документам (авансовый отчет, командировочное удостоверение, чеки и т.д.);

4) учетные регистры по счетам 50, 51, 52, 56, другие счета; корреспонденции со счета 50; 006 «Бланки строгой отчетности».

При аудите банковских операций целью проверки является:

1) своевременность, законность, достоверность и целесообразность отраженных на счетах в банках осуществляемых операций по поступлению и списанию основных средств (ОС);

2) проверка количества открытых и участвующих в расчетах счетов, законность совершенных операций по каждому открытому счету;

3) обоснованность поступления и использования кредитов и займов и своевременность их погашения;

4) проверка состояния расчетно-платежной дисциплины по заключенным договорам.

Источниками информации являются выписки банка по соответствующим счетам с приложением к ним документов, послуживших основанием для совершения приходнорасходных операций; регистры по счетам 51 и 55; балансы и другие документы, а также учетные регистры.

При аудите валютных операций целью проверки является ревизия правильности и законности открытия валютных счетов, полноты и своевременности зачисления валютной выручки и другие вопросы по аналогии проверки операций по расчетному счету.

Источники информации аналогичны как при проверке по расчетному счету.

В своей хозяйственной деятельности все организации ведут расчеты с покупателями и поставщиками, заказчиками и подрядчиками, прочими дебиторами и кредиторами. Отсюда целью аудита является проверка законности и своевременности их погашения, правильности учета, расчетов и мероприятий, проводимых руководством организации для устранения причин, вызывающих возникновение не востребовавшей задолженности.

Источниками информации проверки учета расчетных и кредитных операций являются бухгалтерский баланс; оборотные ведомости; карточки

аналитического учета; данные инвентаризации; первичные документы; журнал-ордер №6, 8, 9, 11; ведомости №5, 7, 8, 9, 16.

Аудит расчетов должен включать проверку расчетов по следующим счетам: 60 – с поставщиками и подрядчиками; 61 – по авансам выданным; 62 – с покупателями и заказчиками; 63 – по претензиям; 64 – по авансам полученным; 71 – расчеты с подотчетными лицами; 73 – с персоналом по прочим операциям; 75 – с учредителями; 76 – с разными дебиторами и кредиторами и др. счетам, обслуживающим расчетные операции.

Основными целями аудиторской проверки основных средств (ОС) и нематериальных активов (НМА) является проверка законности и правильности:

- ✓ операций поступления, перемещения и выбытия ОС и НМА;
- ✓ определение первоначальной стоимости объектов ОС и НМА;
- ✓ их документального оформления;
- ✓ своевременное начисление, включение в издержки производства и использование амортизационных отчислений с ОС и НМА;
- ✓ определение и использование остатка износа ОС;
- ✓ отражение на счетах бухгалтерского учета операций по движению ОС и НМА;
- ✓ осуществляется также проверка наличия неиспользуемого оборудования, его состояния, условий хранения и принятых мер по его реализации или передаче другим организациям;
- ✓ сохранности ОС и НМА, наличие излишних ОС и НМА.

Источники информации являются баланс; журнал-ордер №№ 8, 10, 10/1, 11, 12, 13, 15, 16; разработочные таблицы №№ 7, 10 к журналам-ордерам №№ 13, 15; акты приемки-передачи ОС, ф. № ОС-1; акты приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных ОС, ф. № ОС-2; акты на списание ОС, ф. № ОС-3; акты на списание автотранспортных средств, ф. № ОС-4; инвентарные карточки учета ОС, ф. № ОС-6; опись инвентарных карточек по учету ОС, ф. № ОС-7; карточки учета движения ОС, ф. № ОС-8;

инвентарные списки ОС, ф. № ОС-9; договора купли-продажи, договора поставки, договора дарения; приказ об учетной политике предприятия.

Целью проверки реализации готовой продукции является установление правильности отражения в отчетности фактической выручки от реализации продукции; фактических затрат на производство реализованной продукции; прибыли от прочей реализации; внереализационных доходов; определения цен на реализацию прочих материальных ценностей, ОС, НМА.

Источниками информации для проверки фактической выручки от реализации являются приказ об организации учетной политики на учетный год; главная книга; журнал-ордер №№ 1, 2, 10/1, 11; ведомость 16. Первичные документы на отпуск готовой продукции со склада:

- ✓ банковские выписки о движении денежных средств на расчетном счете;
- ✓ платежное требование и платежное поручение на оплату отгруженной продукции;
- ✓ приходные кассовые ордера на приход денежной наличности в кассу, предъявляются для оплаты счетов за отгруженную продукцию;
- ✓ другие платежные документы, ценные бумаги, письма, относящиеся к оплате за отгруженную продукцию;
- ✓ отчет о финансовых результатах и их использовании.

2.2. План и программа аудиторской проверки

Планирование – процесс, позволяющий наиболее рационально выполнять аудит и одновременно уменьшать риск необнаруженных существующих ошибок в финансовой отчетности клиента.

Аудитор должен тщательно планировать свою деятельность по трем основным причинам: это дает аудитору возможность получить достаточное количество свидетельств о положении дел клиента, поможет удержать в

разумных пределах затраты на аудит и позволит избежать недоразумений с клиентом.

Задачи планирования аудита:

- ✓ установление этапов и сроков работы с клиентом;
- ✓ определение затрат;
- ✓ рациональное использование рабочего времени специалиста;
- ✓ подготовка адекватной рабочей группы специалистов для работы с клиентом;
- ✓ определение разделов аудита, имеющих наибольшее значение для формирования аудиторского мнения;
- ✓ распределение между специалистами разделов аудита, обязанностей и ответственности;
- ✓ создание условий для осуществления последовательного контроля за аудитом;
- ✓ обеспечение взаимодействий с бухгалтерией аудиторской фирмы по вопросам финансового планирования.

Планирование аудита состоит из 6 основных этапов:

1. Предварительное планирование.
2. Сбор общих сведений.
3. Сбор информации о правовых обязанностях клиента.
4. Оценка существенности аудиторского риска.
5. Ознакомление с системой внутрихозяйственного контроля и оценка риска контроля.
6. Разработка общего плана аудита и программы аудита.

Предварительное планирование осуществляется на начальной фазе аудиторской работы. Оно включает в себя:

- ✓ принятие решения о согласии на начало или продолжение аудита для клиента;
- ✓ установление причин, по которым клиент обосновывает свой заказ на аудит;

- ✓ подбор персонала для выполнения аудиторских обязанностей (формирование штатов);

- ✓ заключение договора с клиентом и составление письменного обязательства перед клиентом.

Сбор общих сведений – общая информация о предприятии, необходимая от того, чтобы в дальнейшем сделать обоснованное заключение о достоверности отчетности. Основными источниками информации о предприятии являются:

- ✓ обсуждение с работниками управления, встречи с высшим руководством и исполнительным персоналом, несвязанным с ведением учета, которое позволит получить информацию «из первых рук»;

- ✓ посещение и осмотр основных участков, производственных единиц, складов, которые предоставляют возможность убедиться в наличии и сохранении активов, составить представление об условиях производства;

- ✓ внешние и внутренние отчеты и публикации. *Внешние*: деловая печать, газеты, аналитические отчеты по отраслям, сравнение с основными конкурентами и среднеотраслевые показатели, государственное налоговое законодательство. *Внутренние*: финансовые отчеты, состояние финансов предприятия, протоколы, заседания совета директоров, правления, акционеров, внутренние отчеты аудиторов и консультантов.

Следует ознакомиться с историей развития предприятия, видами деятельности, т.е. важно иметь представление об отрасли клиента. Важно получить информацию о политике предприятия в различных областях (кредитная политика, учетная политика), узнать степень ответственности и прав руководителей различных уровней, определить круг лиц, имеющих право менять политику предприятия. На основе полученной информации аудитор должен решить вопрос о необходимости привлечения для консультаций отдельных специалистов (юристов, налоговиков).

2.3. Перечень аудиторских процедур

По стадиям аудиторской проверки осуществляемые аудиторские процедуры можно разделить на следующие группы: процедуры планирования; сбор фактов и информации; документирование (процессов, систем); тестирование; оценка; формулирование выводов и результатов и подготовка отчета.

Определившись с характером и видами процедур, аудитор определяет временные рамки их выполнения, т.е. определяет длительность выполнения той или иной процедуры, при помощи которой определяются аудиторские доказательства. Объем выполнения аудиторской процедуры подразумевает, по отношению к скольким объектам будет выполнена конкретная аудиторская процедура, это может быть размер выборки или количество наблюдений за контрольными действиями.

Состав, временные рамки и объем аудиторских процедур в основном проводятся на стадии планирования аудита.

Существуют 2 вида основных методов оценки аудиторского риска:

1. Оценочный (интуитивный) – наиболее широко используется сегодня российскими аудиторами (фирмами), заключается в том, что аудиторы, исходя из собственного опыта и знания клиента, определяют аудиторский риск на основании отчетности в целом или отдельных групп, операций, как высокий, вероятный и маловероятный к использованию этой оценки в планировании аудита (используют высокий, низкий, средний).

2. Количественный – предполагает количественный расчет многочисленных моделей аудиторского риска.

$$P_A = P_{\text{ч}} \times P_{\text{к}} \times P_{\text{п}}, (1)$$

где P_A аудиторский риск; $P_{\text{ч}}$ чистый риск; $P_{\text{к}}$ контрольный риск; $P_{\text{п}}$ процедурный риск.

Аудиторский риск – это риск неэффективности аудиторской проверки, который отражает суждения аудитора о приемлемости вероятности содержания в финансовых отчетах невыявленных существенных ошибок после проведения аудита.

Чистый риск – это риск, связанный со спецификой компании, т.е. вероятность содержания в финансовых отчетах до рассмотрения эффективности системы внутреннего контроля ошибок, превосходящих допустимую величину.

При получении аудиторских доказательств аудитор применяет различные методические приемы проверки документов. К основным из них относятся: инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет.

Инспектирование представляет собой проверку записей, документов или материальных активов, в ходе которой аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника: созданные третьими лицами и находящиеся у них (внешняя информация); созданные третьими лицами, но находящиеся у аудируемого лица (внешняя и внутренняя информация); созданные аудируемым лицом и находящиеся у него (внутренняя информация).

Наблюдение представляет собой отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, наблюдение аудитора за пересчетом материальных запасов, осуществляемым сотрудниками аудируемого лица, или отслеживание выполнения процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита).

Запрос представляет собой поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица. Запрос может быть в письменной и устной форме. Ответы на запросы (вопросы) могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают аудиторские доказательства.

Подтверждение представляет собой ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, аудитор обычно запрашивает подтверждение о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов).

Пересчет представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях.

Аудиторская процедура – это определенный порядок действий аудитора для получения необходимых результатов на конкретном участке аудита. В действующих ныне международных стандартах аудита определение понятия «аудиторские процедуры» отсутствует.

На практике различают несколько видов аудиторских процедур, а именно:

1) тесты средств контроля – проводятся аудитором с целью проверки надлежащей организации и эффективности функционирования системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета;

2) процедуры проверки по существу – проводятся с целью получения аудиторских доказательств существенных искажений в отчетности клиента. Данные процедуры проверки проводятся в следующих формах:

- детальные тесты – позволяют оценить правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета;
- аналитические процедуры – представляют собой анализ и оценку полученной аудитором информации, на основе которых делаются выводы в аудиторском заключении.

Осуществляемые аудиторские процедуры можно разделить также на следующие группы:

- 1) процедуры планирования;
- 2) сбор фактов и информации;
- 3) документирование (процессов, систем);
- 4) тестирование;
- 5) оценка;

6) формулирование выводов и результатов;

7) подготовка отчета.

Целесообразность применения тех или иных методов проведения аудиторских процедур определяется с учетом следующих факторов:

насколько выбранный метод аудита позволяет достичь целей, поставленных на данном этапе аудиторской проверки;

наличия у аудитора достаточных навыков и опыта для применения выбранного метода;

доступности материалов, на основе которых проводится аудиторская проверка, а также того, насколько их качество позволяет применить выбранный метод аудита;

является ли применение выбранной методики экономически оправданным (эффект от ее применения должен превышать необходимые затраты и усилия);

будет ли обеспечена достоверность заключения, полученного по результатам применения данного метода аудита.

С методологической точки зрения аудиторские процедуры следует рассматривать как определенные действия аудитора, основывающиеся на эффективном применении существующих методов аудита или их комбинации, процедур получения аудиторских доказательств, а также методов рациональной организации аудиторской деятельности.

Значимость аудиторских процедур в процессе проведения аудита трудно переоценить. Именно поэтому обязательные из них приводятся в международных стандартах аудита и составляют содержательную основу требований, предъявляемых к аудиторам. Во внутрифирменных стандартах аудиторские процедуры должны получать последующую детализацию.

Методологически обоснованные подходы к содержанию и роли аудиторских процедур являются основой для определения их состава, полноты, а также для эффективного решения стоящих перед аудитом задач. Особенно это важно сейчас, когда во всем мире перед аудиторами стоят

проблемы совершенствования организации и усиления контроля за качеством аудиторских услуг.

Все это говорит о том, что разработка более совершенных и эффективных процедур осуществления аудита является актуальной не только для тех, кто связан с разработкой стандартов аудиторской деятельности, но и непосредственно для аудиторских организаций, занятых подготовкой внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности.

2.4 Контроль качества аудиторской деятельности

Аудиторская организация, индивидуальный аудитор обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы. Принципы осуществления внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля устанавливаются федеральными стандартами аудиторской деятельности.

Различают внешний и внутренний контроль качества аудита. Внешний контроль качества осуществляется Министерством финансов РФ и саморегулируемыми организациями аудиторов.

Аудиторская организация, аудитор обязаны:

- 1) проходить внешний контроль качества работы, в том числе предоставлять всю необходимую для проверки документацию и информацию;
- 2) участвовать в осуществлении саморегулируемой организацией аудиторов, членами которой они являются, внешнего контроля качества работы других членов этой организации.

Контрольный риск – это риск неэффективности системы внутреннего контроля, т.е. вероятность пропуска ошибок, превосходящих допустимую величину, системой внутреннего контроля.

Процедурный риск – риск неэффективности процедур тестирования – приемлемая для аудитора вероятность невыявления в процессе тестирования ошибок, превосходящих допустимую величину.

Эта модель является основой планирования аудита, поэтому возможности ее использования при оценке резервов аудита ограничены. После того, как будут определены все риски, установлен соответствующий план аудита, составляющие плана по чистому риску и контрольному риску не подлежат изменению на основании полученных аудиторских свидетельств:

$$P_{\Pi} = P_A / (P_{\text{ч}} \times P_K), (2)$$

Ознакомление с системой внутрихозяйственного контроля и оценка риска контроля. С аудиторской точки зрения, оценка эффективности системы внутреннего контроля (СВК) заключается в оценке сильных и слабых сторон экономического субъекта. СВК может считаться эффективной, если:

- ✓ она эффективно предупреждает о возникновении недостоверной информации;
- ✓ эффективно выявляет недостоверность в пределах ограниченного времени после того, как недостоверная информация возникла.

Аудитор обязан оценивать систему внутреннего контроля не менее чем в следующие три этапа:

- 1) общее знакомство с системой;
- 2) первичная оценка надежности системы;
- 3) подтверждение достоверности оценки внутреннего контроля.

По итогам первоначального знакомства аудиторская организация должна принять решение о том, может ли она в своей работе вообще полагаться на систему внутреннего контроля.

В ходе процедуры первичной оценки надежности аудитор обязан принимать во внимание:

1) что следует проверять на предмет надежности средств контроля бухгалтерскую и хозяйственную документацию экономического субъекта всего отчетного периода, а не только избранных периодов времени;

2) при проверке необходимо уделить большее внимание тем периодам, работа в которых имела особенности или различия по сравнению с деятельностью, типичной для всего периода в целом;

3) оценка надежности всей системы внутреннего контроля и (или) отдельных средств контроля как «низкой» не исключает возможности оценки надежности других отдельных средств контроля как «средней» или «высокой».

По итогам процедуры первичной оценки надежности аудиторская организация может оценить надежность всей системы внутреннего контроля и (или) отдельных средств контроля как «среднюю» или «высокую». В этом случае аудиторская организация должна планировать процедуры исходя из этого предположения, но не должна доверять данной системе абсолютно.

В том случае если по итогам процедуры первичной оценки аудиторская организация оценит надежность системы внутреннего контроля в целом и (или) отдельных средств контроля как «низкую», она обязана констатировать это и в дальнейшем планировать аудиторские процедуры соответствующим образом.

Аудиторская организация, принявшая по итогам процедуры первичной оценки решение о доверии системе внутреннего контроля и (или) отдельным средствам контроля, обязана в ходе проверки осуществлять процедуры подтверждения достоверности этой системы.

Процедуры подтверждения достоверности систем внутреннего контроля и(или)отдельных средств контроля осуществляются на основе методики и приемов, которые разрабатываются аудиторской организацией самостоятельно, но с учетом требований настоящего Правила (Стандарта).

В том случае если аудиторская организация в ходе процедур подтверждения надежности придет к выводу о том, что оценка надежности

системы внутреннего контроля в целом (или каких-либо отдельных средств внутреннего контроля) окажется ниже той, которая была получена в ходе первичной оценки, она обязана скорректировать порядок осуществления других процедур, чтобы в целом повысить достоверность своих выводов по результатам проведения аудита.

Аудиторские процедуры, проводимые для проверки работоспособности и надежности системы внутреннего контроля и отдельных средств контроля, называются тестами средств контроля.

Из вышеизложенного можно сделать вывод что, все этапы оценки системы внутреннего контроля должны документироваться с указанием аргументов, которыми руководствовалась аудиторская организация, давая соответствующую оценку надежности всей системе или отдельным средствам контроля или принимая решение, оказывающее влияние на планирование аудиторских процедур.

3. Анализ организации системы внутреннего данного предприятия

3.1 Экономическая характеристика предприятия

На российском рынке потребление газа в 2011 г. составило 473,0 млрд м³, а в соответствии с Энергетической стратегией России на период до 2030 г. оно может увеличиться до 539–564 млрд м³ в 2020 г. и до 605–641 млрд м³ в 2030 г. Объемы потребления газа на основном экспортном рынке Газпрома – в Европе – будут постепенно увеличиваться. В долгосрочной перспективе сохранится неопределенность относительно уровня спроса на природный газ в регионе, обусловленная продолжением кризисных явлений в экономике Еврозоны, ужесточением регулирования энергетического сектора в странах ЕС, ростом конкуренции газовой промышленности с возобновляемыми источниками энергии и корректировкой планов по развитию атомной энергетики. Однако, по оценкам международных организаций, после преодоления кризисных явлений ожидается ежегодный рост европейского спроса на природный газ в среднем на уровне 1,0 %. При этом в долгосрочной перспективе основной рост спроса на газ в Европе будет обеспечивать электроэнергетический сектор. Прогнозный диапазон спроса на природный газ в странах Европы в 2030 г. составляет 670–730 млрд м³

На рынках стран СНГ начинают работать механизмы энергосбережения. Однако с учетом роста экономик стран региона здесь ожидается постепенное увеличение спроса на газ. По оценкам специалистов, в 2020 г. объем потребления газа в странах СНГ (исключая Россию) может достичь 240 млрд м³, в 2030 г. – 260 млрд м³. Газпром уже начал поставлять сжиженный природный газ (СПГ) на рынки стран Азиатско-Тихоокеанского региона (АТР) и рассматривает этот регион как перспективный экспортный рынок для расширения поставок СПГ и экспорта трубопроводного российского газа. За прошедшее десятилетие потребление газа в данном регионе выросло практически в два раза и составило в 2010 г. около

0,5 трлн м³. Основными потребителями газа в АТР являются КНР, Япония, Таиланд, Республика Корея, Индонезия. Также являются крупными потребителями газа на азиатском рынке Индия и Пакистан. По оценкам международных организаций в этом регионе ожидается дальнейшее увеличение потребления природного газа самыми высокими в мире темпами. К 2030 г. потребление газа в АТР может увеличиться более чем в два раза. По мере развития производства СПГ у Газпрома появится возможность для поставки российского газа и в другие перспективные регионы мира. Мировое потребление энергии может вырасти к 2030 г. на 40 %.

В газовом бизнесе Группа Газпром нацелена на поддержание своего лидирующего положения в глобальной газовой отрасли в долгосрочной перспективе. Для этого необходимо сохранить долю на российском рынке, обеспечивать треть европейского спроса на газ и занять 10–15 % рынка Северо-Восточной Азии. В планах Группы Газпром производство до 15 % мирового объема СПГ. Для достижения поставленных целей Газпром планирует решить ряд стратегических задач. В добыче газа наряду с поддержанием действующих месторождений продолжится активное освоение новых центров газодобычи на полуострове Ямал, континентальном шельфе арктических морей, в Восточной Сибири и на Дальнем Востоке. В транспорте газа синхронно с ростом объемов добычи будет осуществляться дальнейшее развитие и модернизация Единой системы газоснабжения (ЕСГ). При этом для обеспечения эффективности поставок планируется максимально использовать действующую инфраструктуру. Продолжится работа по расширению ЕСГ России на восток страны, наращиванию мощностей по хранению газа и производству СПГ. В области маркетинга газа предусматривается расширение присутствия на перспективных рынках газа, в том числе стран АТР, и увеличение объемов СПГ в экспортном портфеле Газпрома.

Основной целью развития в области газопереработки и газохимии является увеличение степени извлечения ценных компонентов из природного

газа и попутного нефтяного газа, их эффективное использование для дальнейшей переработки в ликвидную продукцию с высокой добавленной стоимостью; модернизация действующих и создание новых газоперерабатывающих и газохимических производств, в том числе в Восточной Сибири и на Дальнем Востоке.

В нефтяном бизнесе Группа Газпром намерена увеличивать объемы добычи с учетом дочерних обществ и долей в ассоциированных компаниях. Отношение запасов к добыче планируется поддерживать на текущем уровне. Также предполагается расширение фонда месторождений за счет приобретения участков нераспределенного фонда и покупки активов на российском рынке. Планируется активно развивать зарубежные проекты. В области нефтепереработки предполагается расширение объемов и повышение эффективности переработки нефти. Для достижения этих целей планируется увеличение собственных нефтеперерабатывающих мощностей в России и наращивание мощностей за рубежом. Повышение эффективности переработки сырой нефти за рубежом планируется обеспечить за счет долевого участия в перерабатывающих мощностях и посредством долгосрочных контрактов процессинга. Рост переработки за пределами России зависит от темпов реализации планов по увеличению добычи нефти. Одновременно планируется реализация программ повышения качества моторных топлив, глубины переработки нефти, а также технического оснащения всех нефтеперерабатывающих заводов Группы в России. В области маркетинга нефтепродуктов стратегической целью Группы является увеличение премиальных продаж через мелкооптовые и розничные сети, в том числе за счет расширения сети заправочных станций в России и за рубежом. В электроэнергетическом бизнесе Газпром нацелен на качественное повышение операционной эффективности генерирующих компаний Группы за счет модернизации существующих мощностей и строительства новых эффективных парогазовых мощностей для увеличения выработки электроэнергии и тепла. Изучаются возможности реализации

электроэнергетических проектов в ряде стран Европы и Северо-Восточной Азии.

В функции ОАО «Газпром» входят определение стратегии, планирование, организация внешнего финансирования, подготовка финансовой отчетности Газпрома, включая консолидированную отчетность Группы по МСФО, распределение финансовых ресурсов, а также надзор за такими основными областями деятельности, как геолого-разведочные работы, добыча, переработка, транспортировка, подземное хранение газа, реализация газа, нефти, газового конденсата в России, продажа в страны дальнего и ближнего зарубежья, а также закупки оборудования. Единая система газоснабжения России управляется из Центрального производственно-диспетчерского департамента ОАО «Газпром», основной задачей которого является обеспечение надежного и бесперебойного снабжения природным газом российских и зарубежных потребителей. По состоянию на 31 декабря 2011 г. ОАО «Газпром» владеет акциями (долями участия) 156 обществ.

В 2010–2011 гг. проводились геолого-разведочные и геофизические работы в Западной и Восточной Сибири, на Дальнем Востоке, в Оренбургской области, в Красноярском крае, в Республике Коми, на шельфе Карского и Охотского морей, а также в Краснодарском крае, Республике Дагестан, Камчатском крае, в Томской и Кемеровской областях.

По состоянию на 31 декабря 2011 г. Группе Газпром и зависимым обществам принадлежат 399 лицензий на право пользования участками недр, в том числе лицензии на разработку Киринского, Восточно-Одоптинского и Айяшского участков проекта «Сахалин-3», а также Западно-Камчатского участка; Южно-Русского месторождения (Ямало-Ненецкий автономный округ); Ковыктинского газоконденсатного месторождения (Иркутская область); Чаяндинского нефтегазоконденсатного месторождения, Тас-Юряхского, Соболах-Неджелинского, Стреднетюнгского и Верхневилючанского месторождений (Республика Саха (Якутия)). Основные

производственные мощности в сфере добычи газа сосредоточены в ООО «Газпром добыча Ямбург», ООО «Газпром добыча Уренгой», ООО «Газпром добыча Надым», ООО «Газпром добыча Оренбург» и ряде других 100%-ных дочерних обществ, которые разрабатывают и эксплуатируют крупнейшие месторождения углеводородов Группы. Основным объемом добычи нефти приходится на компании Группы Газпром нефть.

Одним из приоритетных направлений деятельности Газпрома является обустройство первого месторождения мегапроекта «Ямал» – Бованенковского. Также важным направлением деятельности Группы является освоение месторождений шельфа арктических морей (среди проектов, которым руководство Газпрома и компаний-партнеров уделяло наибольшее внимание, – Штокмановское газоконденсатное месторождение, Приразломное нефтяное месторождение и др.). Лицензией на Штокмановское и Приразломное месторождения с правом реализации всего объема добываемых углеводородов владеет ООО «Газпром нефть шельф». При этом оператором Штокмановского месторождения является компания ShtokmanDevelopment AG, созданная с участием зарубежных компаний-партнеров. ОАО «Газпром» участвует в проекте «Сахалин-2» через свою дочернюю компанию GazpromSakhalinHoldings B.V.

Газпром участвует также в ряде других проектов по разведке и добыче углеводородов на территории России и за рубежом, в том числе реализуемых совместными предприятиями с российскими и зарубежными партнерами.

Транспортировка и хранение газа Транспортировку газа по территории России осуществляют 17 газотранспортных 100%-ных дочерних обществ ОАО «Газпром». В 2010 г. ОАО «Газпром» увеличило свою долю в ОАО «Дальтрансгаз» до 88 % (доля Группы Газпром – 100 %). А в конце 2011 г. Газпром стал владельцем 100 % акций ОАО «Белтрансгаз», получив полный контроль над транспортировкой газа по территории Республики Беларусь. В отчетном периоде Группа Газпром реализовала ряд крупных проектов по развитию газотранспортной системы, а также вместе с зарубежными

партнерами участвовала в совместных проектах по транспортировке природного газа. Отчет ОАО «Газпром» 14 о деятельности в области устойчивого развития 2010–2011 В результате совершенствования корпоративной структуры ОАО «Газпром» подразделения, занимающиеся подземным хранением газа, были выделены из дочерних обществ и консолидированы во вновь созданном специализированном 100%-ном дочернем обществе – ООО «Газпром ПХГ», которое владеет 25 расположенными в России объектами подземного хранения газа с общим объемом активного газа 66,7 млрд м³.

Газпром использует мощности ПХГ, расположенные на территории европейских государств и способные обеспечить в осенне-зимние периоды отбор газа в объеме до 3 млрд м³. В настоящее время Газпром использует мощности подземного хранения газа в Австрии («Хайдах»), Сербии («Банатский Двор»), Латвии (Инчукалнское ПХГ), а также арендует их в Великобритании («ХамблиГроув»), Германии («Реден»). Также Группа реализует инвестиционные проекты строительства ПХГ «Катарина» в Германии и ПХГ «Бергермеер» в Нидерландах. Переработка газа и газового конденсата Переработка природного газа и газового конденсата осуществляется на шести заводах: Астраханском, Оренбургском, Сосногорском ГПЗ, Оренбургском гелиевом заводе, Сургутском заводе по стабилизации конденсата и Уренгойском заводе по подготовке конденсата к транспорту. Кроме того, ООО «Газпром переработка» владеет 100 % акций ОАО «Газпром нефтехим Салават». Переработка нефти Переработка сырой нефти осуществляется на заводах Газпром нефти, основным из которых является Омский нефтеперерабатывающий завод (НПЗ). Газпром нефть также владеет Московским НПЗ и НПЗ компании NIS в г. Панчево и г. Нови-Сад (Сербия), заводом по смешению масел и смазок в г. Бари (Италия) и имеет доступ к мощностям ОАО «Славнефть-Ярославнефтеоргсинтез» в соответствии с долей участия в капитале ОАО «НК «Славнефть». В отчетном периоде Группа Газпром проводила активные работы по увеличению

глубины переработки углеводородного сырья, повышению качества и расширению ассортимента продукции. Маркетинг и газораспределение Реализация углеводородов на территории России осуществляется компанией ООО «Газпром межрегионгаз», которая владеет долями участия и контролирует деятельность более чем 50 региональных компаний, обеспечивающих договорные поставки газа всем категориям потребителей в 65 субъектах РФ и осуществляющих учет газопотребления и его оплаты. Вертикально интегрированная компания ОАО «Газпром газораспределение» осуществляет управление газораспределительными сетями, принадлежащими Группе Газпром. Одним из крупнейших проектов Газпрома на территории РФ является масштабная Программа газификации регионов РФ, направленная на доведение газа до конечного потребителя и достижение максимального экономически обоснованного уровня газификации. Экспорт природного газа, стабильного газового конденсата, нефти и продуктов переработки углеводородов, добытых и произведенных дочерними обществами ОАО «Газпром», в страны Европы и бывшего Советского Союза (БСС) осуществляет ООО «Газпром экспорт». Газпром нефть поставляет нефть и нефтепродукты в дальнее и ближнее зарубежье через трейдера – дочернюю компанию GazpromNeftTradingGmbH. Также Группа Газпром является активным участником спотовой торговли газом в Европе. Входящая в Группу компания GazpromMarketing&TradingLtd. осуществляет операции с газом на торговых площадках Великобритании, Бельгии, Нидерландов и Франции, реализуя на условиях спотового рынка часть объемов российского газа, а также объемы, приобретенные в Европе. Энергетика Основные энергетические активы Группы Газпром консолидированы под управлением ООО «Газпром энергохолдинг», которое контролирует ОАО «Мосэнерго», ОАО «ОГК-2» и ОАО «ТГК-1», а также владеет миноритарными пакетами в ОАО «РАО ЕЭС Востока», ОАО «Холдинг МРСК», ОАО «Интер РАО ЕЭС» и ОАО «ТГК-5». Группы Газпром Профиль 15 В ноябре 2011 г. на базе ОАО «ОГК-2» завершился процесс объединения подконтрольных Группе Газпром

компаний ОАО «ОГК-2» и ОАО «ОГК-6». В результате объединения была создана крупнейшая в тепловой генерации России компания с установленной мощностью порядка 18 ГВт.

Занимая лидирующее положение в газовом хозяйстве Российской Федерации, Газпром обеспечивает надежную и бесперебойную эксплуатацию газораспределительных систем. В собственности и обслуживании дочерних и зависимых газораспределительных организаций Группы Газпром находится около 670 тыс. км распределительных газопроводов, обеспечивающих транспортировку до конечных потребителей 226,2 млрд м³ природного газа. Основу перерабатывающего комплекса Группы Газпром составляют заводы по переработке газа и газового конденсата и мощности по нефтепереработке Газпром нефти. Мощности Группы Газпром по переработке углеводородного сырья составляют 52,5 млрд м³ природного газа и 75,4 млн т нестабильного газового конденсата и нефти в год (в том числе мощности Группы Газпром нефть – 46,6 млн т нефти). Основными продуктами переработки, реализуемыми Группой Газпром на российском рынке, являются автомобильный бензин, дизельное топливо и мазут. По итогам 2011 г. Группа стала крупнейшим поставщиком автобензинов в России, реализовав 9,4 млн т, продажи дизельного топлива составили 7,6 млн т. Электроэнергетические активы Группы на территории России (ОАО «Мосэнерго», ОАО «ТГК-1», ОАО «ОГК-2») консолидированы под управлением дочерней компании ООО «Газпром энергохолдинг». Газпром энергохолдинг является крупнейшим в России владельцем электроэнергетических генерирующих активов, включающих более 80 электростанций установленной мощностью свыше 37 ГВт. Генерирующие мощности Газпрома расположены в регионах со стабильной платежеспособностью, включая города Москву и Санкт-Петербург. В структуре активов есть как газовые, так и угольные станции, что позволяет более гибко управлять топливным балансом. В Группу входят также гидроэлектростанции ОАО «ТГК-1». Группы Газпром Профиль 17 По итогам 2011 г. Группой (Газпром энергохолдингом и Каунасской ТЭС)

произведено 173,2 млрд кВт•ч электроэнергии и 100,2 млн Гкал тепловой энергии. Вся электрическая энергия, производимая Газпром энергохолдингом, реализуется на оптовом рынке электрической энергии и мощности.

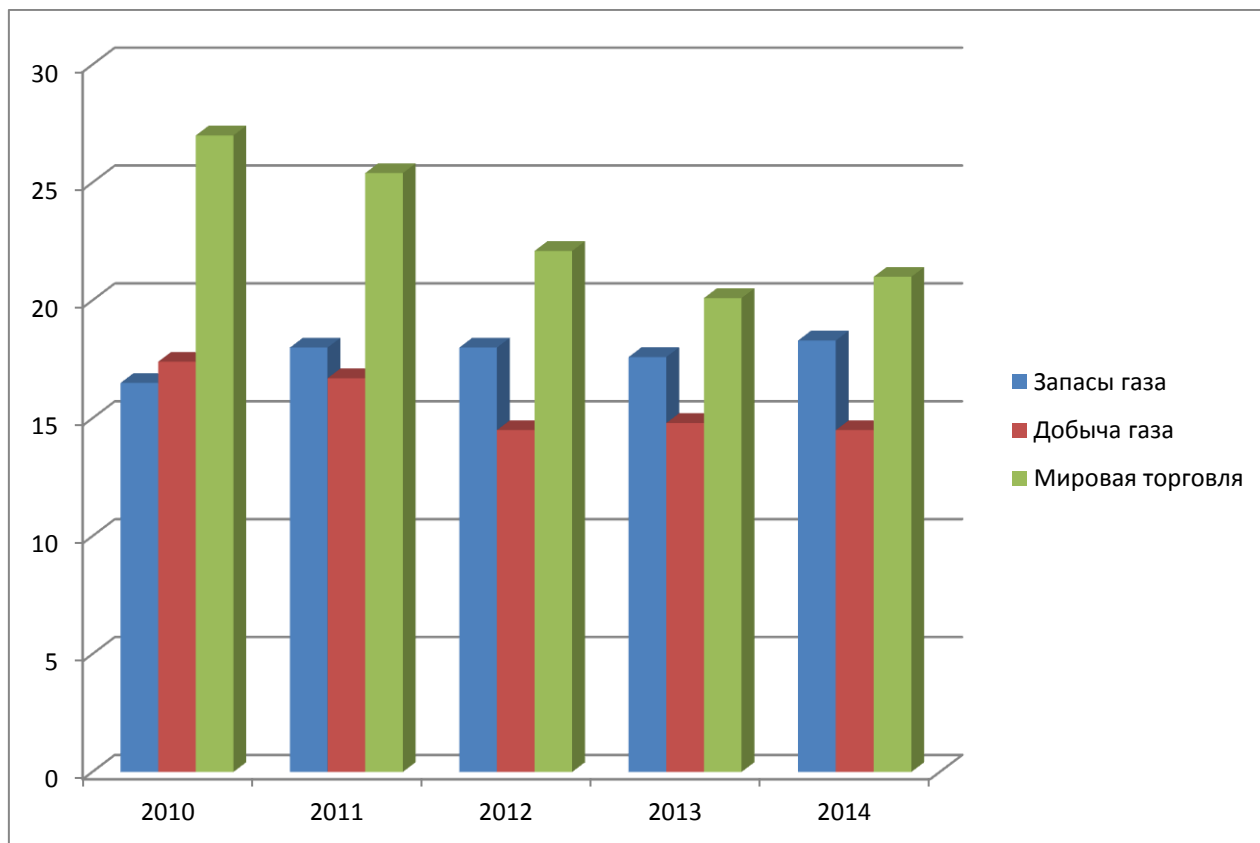


Рисунок 7 - Группы Газпром в формировании показателей мировой газовой промышленности в 2010—2014 гг., %

В настоящее время Группа Газпром осуществляет деятельность в Австрии, Алжире, Армении, Беларуси, Болгарии, Боливии, Бразилии, Великобритании, Венгрии, Венесуэле, Вьетнаме, Германии, Греции, Индии, Италии, Казахстане, Катаре, Китае, Кыргызстане, Латвии, Ливии, Литве, Молдове, Нигерии, Нидерландах, Польше, Румынии, Сербии, Сингапуре, Словакии, США, Таджикистане, Туркменистане, Турции, Узбекистане, Украине, Финляндии, Франции, Чехии, Швейцарии, Эстонии. Представительства ОАО «Газпром» зарегистрированы в Алжире, Беларуси, Бразилии, Иране, Казахстане, Катаре, Китае, Кыргызстане, Латвии, Молдове, Туркменистане, Украине. Организация внешнеэкономической деятельности

Проведение внешнеторговых операций и участие в зарубежных проектах в Группе Газпром осуществляют специализированные дочерние общества. Основной объем функций на внешних рынках выполняют 100%-ные дочерние структуры ОАО «Газпром» – ООО «Газпром экспорт» и Gazprom EP International B.V. ООО «Газпром экспорт» располагает исключительным правом на экспорт газа Газпрома и является крупнейшим мировым экспортером газа. Значительную роль на европейском рынке играет Группа Газпром Германия, головная компания которой – Газпром Германия ГмбХ – на 100 % принадлежит ООО «Газпром экспорт». В состав Группы Газпром Германия входят более 40 компаний, ведущих деятельность более чем в 20 странах.

Наряду с реализацией российского и среднеазиатского газа в странах Европы, Группа Газпром Германия владеет долями в европейских газовых хранилищах и трансъевропейских газопроводах. Группе Газпром Германия принадлежит также компания GazpromMarketing&TradingLtd., проводящая трейдинговые и логистические операции с трубопроводным и сжиженным природным газом (СПГ), другими энергоносителями и электроэнергией не только на европейском рынке, но и в глобальном масштабе. Компания Gazprom EP International B.V. управляет международными активами ОАО «Газпром» в области разведки и добычи углеводородов в Алжире, Боливии, Великобритании, Ливии, а также ведет проекты по поиску и разведке углеводородов во Вьетнаме, в Индии, Кыргызстане, Таджикистане, Узбекистане.

В качестве реагирования на требования, предъявляемые органами Европейского союза к поставкам энергоресурсов в страны ЕС, в 2012 г. в Газпроме проводилась оценка возможных вариантов действий по реструктуризации деятельности Группы на европейском рынке. В частности, рассматривались шаги, связанные с выполнением положений Третьего энергетического пакета ЕС по управлению торговлей и активами в сфере транспортировки и подземного хранения газа. Отчет ОАО «Газпром» 18 о

деятельности в области устойчивого развития 2010–2011 Основной объем экспорта нефти и нефтепродуктов в Группе Газпром осуществляется через структуры Группы Газпром нефть (в частности GazpromNefftTradingGmbH). Кроме того, через структуры зарубежного холдинга Газпром нефть участвует в реализации проектов разведки и добычи углеводородов в Венесуэле, Ираке, на Кубе и в Экваториальной Гвинее. Результаты внешнеэкономической деятельности Основными задачами Группы Газпром на международном рынке являются сохранение позиций, обеспечение надежности газоснабжения и повышение эффективности сбытовой деятельности. Газпром является одним из ключевых поставщиков природного газа европейским потребителям и обеспечивает примерно треть суммарного импорта газа в Западную Европу. Группа Газпром реализует комплекс мер по повышению надежности поставок газа европейским потребителям, предусматривающий систематическую работу по заключению контрактов на бронирование новых газотранспортных мощностей, оптимизацию и перераспределение уже забронированных мощностей, осуществление разменных операций, минимизацию последствий остановок газопроводов и других нештатных ситуаций.

3.2. Система внутреннего аудита на предприятии

3.2.1 Структура департамента внутреннего аудита

Осуществляется Департаментом внутреннего аудита ПАО «Газпром» (далее – ДВА) в целях повышения эффективности работы подразделений внутреннего аудита дочерних обществ и организаций в рамках функционально-централизованной модели организации системы внутреннего аудита ПАО «Газпром», его дочерних обществ и организаций разработан и утвержден Регламент координации деятельности подразделений внутреннего аудита дочерних обществ и организаций ПАО «Газпром» (далее – Регламент координации).

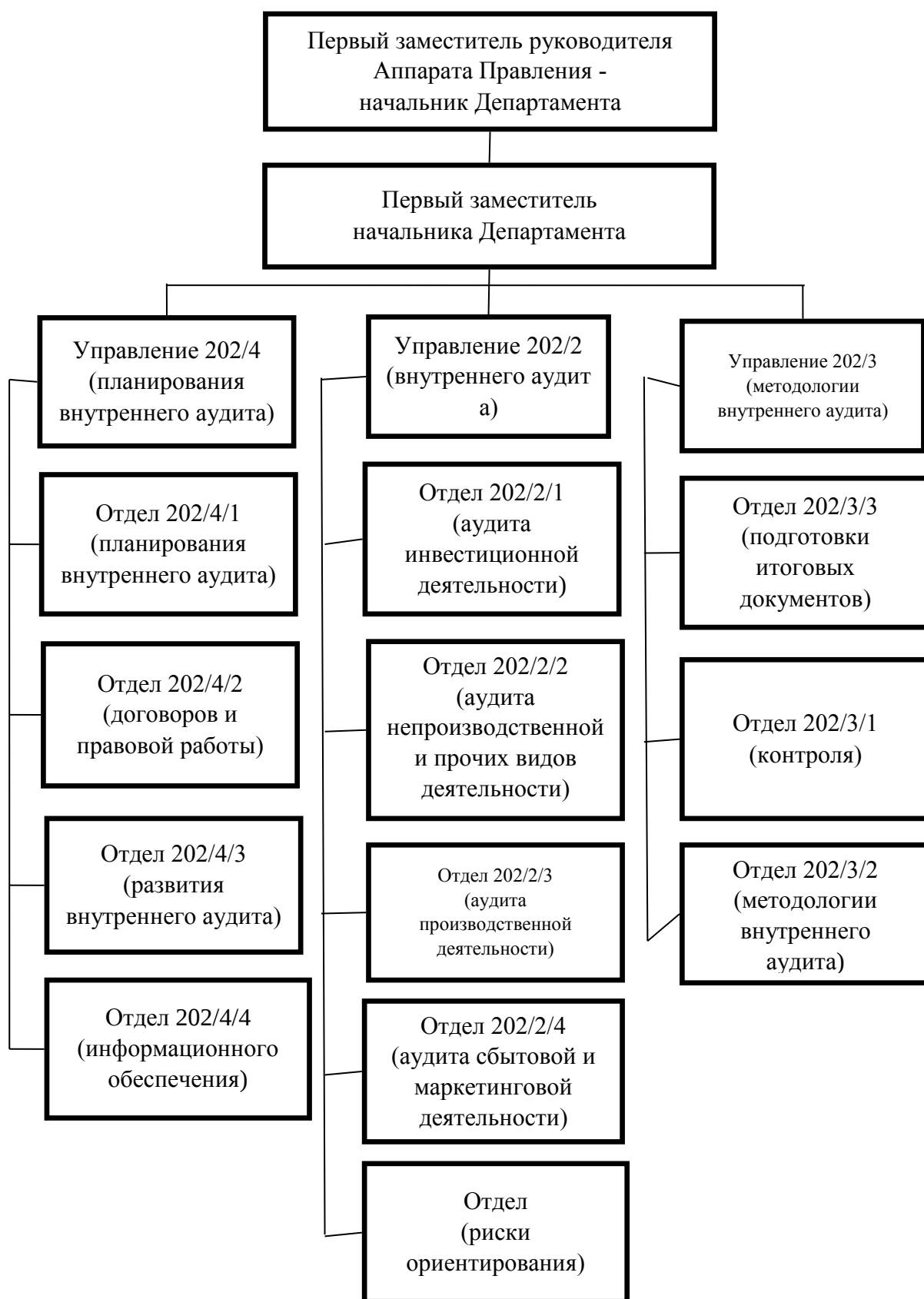


Рисунок 8 - Структура департамента внутреннего аудита

Регламент координации разработан на основании решения Совета директоров ПАО «Газпром» от 28.10.2008 № 1292 «О состоянии и путях

совершенствования системы внутреннего аудита ПАО «Газпром» и иных внутренних документов ПАО «Газпром», регламентирующих вопросы внутреннего аудита.

Таблица 2- Общее количество сотрудников работающих в департаменте внутреннего аудита

Показатели	Сотрудники	Удельный вес %
Руководители	2	3,57
Руководители подразделений	4	7,14
Отдел 202/4/1, 202/2/1, 202/3/3	13	23,22
Отдел 202/4/2, 202/2/2	7	12,5
Отдел 202/2/3, 202/3/1	10	17,85
Отдел 202/4/3, 202/2/4	7	12,5
Отдел 202/4/4, 202/2/5, 202/3/2	13	23,22
Итого	56	100%

Целью Регламента является повышение эффективности работы ДВА и подразделений внутреннего аудита дочерних обществ и организаций в рамках функционально-централизованной модели организации системы внутреннего аудита Общества, его дочерних обществ и организаций.

Регламент устанавливает порядок координации Департаментом деятельности ПВА по следующим направлениям:

- организация работы ПВА;
- планирование деятельности ПВА;
- проведение внутренних аудиторских проверок с привлечением работников ПВА;
- организация проведения совещаний с руководителями ПВА;
- взаимодействие ПВА с ревизионными комиссиями; формирование отчетности ПВА.

Настоящий Регламент является обязательным для исполнения Организациями ПАО «Газпром».

ДВА осуществляет координацию организации работы по следующим вопросам:

- согласование структур ПВА (с указанием численности работников ПВА);
- согласование проектов Положений о ПВА, разработанных Организациями;
- согласование проектов Инструкций о проведении внутренних аудиторских проверок ПВА, разработанных Организациями;

согласование назначения на должность и освобождения от занимаемой должности руководителя ПВА или работника, ответственного за систему внутреннего аудита в Организации;

- непрерывное профессиональное образование работников ПВА.

В целях обеспечения соответствия профессиональным требованиям работники ПВА повышают квалификацию путем непрерывного профессионального образования. Непрерывное профессиональное образование работников направлено на совершенствование знаний и навыков и других компетенций в соответствии с программой непрерывного профессионального развития, включающей:

- поддержку профессиональных умений и навыков посредством продолжения обучения;
- ознакомление с последними изменениями в области стандартов, процедур и техник внутреннего аудита.

ДВА установлен Общий уровень квалификации, который необходимо иметь работнику ПВА по следующим критериям:

- представление об основах бухгалтерского учета, экономики, налогообложения, коммерческого права, финансов, методов количественного анализа, информационных технологий, управления рисками, противодействия мошенничеству;
- умение свободно общаться, используя разные способы коммуникаций (устные и письменные);
- умение обосновывать и отстаивать свою позицию;

- умение расставлять приоритеты при решении поставленных задач, оптимально распределять время и рабочую нагрузку.

3.2.2. Особенности проведения проверок подразделением внутреннего аудита на предприятии

На уровне ООО «Газпром трансгаз Томск» разработана и утверждена Инструкция о проведении внутренних аудиторских проверок отделом внутреннего аудита ООО «Газпром трансгаз Томск» (далее - Инструкция проведении внутренних аудиторских проверок) в соответствии с которой подразделения внутреннего аудита проводят внутренние аудиторские проверки (далее – Проверки).

Целью проведения Проверок является представление руководству Общества независимой, полной, объективной и своевременной информации о:

- эффективности деятельности Структурных подразделений;
- состоянии СВК, управления рисками и корпоративного управления;
- соответствии деятельности Структурных подразделений законодательству Российской Федерации, нормативным и распорядительным документам ПАО» «Газпром» и Общества;
- сохранности активов;
- исполнении поручений генерального директора Общества по итогам Проверок.

Основными задачами Проверок являются:

- контроль за соблюдением Структурными подразделениями Общества требований законодательства Российской Федерации, внутренних документов ПАО» «Газпром» и Общества, а также поручений органов управления Общества;
- выявление причин и условий, которые привели к образованию потерь, недостач;

- оценка надежности и эффективности СВК Общества, а также подготовка предложений по её совершенствованию;

- представление Рекомендаций Объектам проверок, направленных на устранение выявленных в процессе Проверки нарушений и недостатков.

Основными видами Проверок являются:

- Проверка эффективности деятельности Структурных подразделений;
- Проверка финансово-хозяйственной деятельности Организаций;
- Проверка Бизнес – процессов Общества в целом, его Структурных подразделений и Организаций;
- другие Проверки, проводимые в соответствии с ежегодно утверждаемым Планом работы ОВА, а также внеплановые Проверки.

Существенным условием качественного проведения проверок являются следующие права и обязанности членов Аудиторской группы, установленные Инструкцией по проведению внутренних аудиторских проверок:

- Права

- требовать от работников Объекта Проверки представление необходимых документов, справок, расчетов и другой письменной информации;
- получать доступ к информационным базам данных и программным продуктам Объекта Проверки;
- копировать информацию и документы;
- проводить устные опросы и анкетирование работников, включая руководящих лиц Объекта Проверки с целью получения информации в рамках проведения Проверки;
- осуществлять фото-, видеосъемку и производить аудиозапись с согласия руководства Объекта Проверки в установленном порядке;
- наблюдать за производственным процессом и получать пояснения от персонала;

- инициировать проведение внеплановой полной или частичной инвентаризации активов и обязательств и участвовать в ее проведении;

- принимать участие в качестве наблюдателей при проведении Объектом Проверки инвентаризаций;

по согласованию с Руководителем Аудиторской группы изменять Аудиторские процедуры для целей эффективного проведения Проверки;

- Обязанности

При проведении Проверки члены Аудиторской группы обязаны:

- проводить Проверку в соответствии с утвержденным Планом и Программой Проверки;

- в случае необходимости подготавливать предложения о внесении изменений в План Проверки и Программу Проверки;

- соблюдать независимость и профессиональную этику;

- соблюдать конфиденциальность;

- быть объективными и принципиальными;

- документально обосновывать Аудиторские замечания;

- представлять Отчетные документы Руководителю Аудиторской группы в сроки, установленные Планом и Программой Проверки;

Процесс организации и проведения Проверок включает подготовительный, основной и заключительный этапы.

На подготовительном этапе Проверки осуществляются:

- подготовка и утверждение Аудиторского задания, в том числе формирование Аудиторской группы;

- предварительный сбор и анализ информации об Объекте Проверки;

- подготовка и утверждение Плана Проверки и Программы Проверки;

- подготовка и подписание приказа на проведение Проверки;

- проведение, при необходимости, совещания по итогам подготовительного этапа Проверки.

При формировании Аудиторской группы ее состав определяется с учетом специфики Объекта Проверки, а также принимается решение о включении в нее работников Структурных подразделений Общества, Экспертов.

После утверждения Аудиторского задания Руководитель Аудиторской группы проводит организационное совещание с членами Аудиторской группы, на котором информирует их о принятом решении и дальнейших направлениях работы членов Аудиторской группы.

Аудиторской группой проводится предварительный сбор и анализ информации об Объекте Проверки, целью которого является получение общего понимания о видах деятельности и Бизнес – целях Объекта Проверки.

По результатам анализа представленных документов и информации уточняется Объем Проверки.

В соответствии с Аудиторским заданием на основании полученной информации об Объекте Проверки и определенного Объема Проверки составляется План Проверки, который утверждается генеральным директором.

В Плате Проверки указываются основные направления, вопросы, сроки Проверки и члены Аудиторской группы, ответственные за их выполнение.

Согласно утвержденному Плату Проверки членами Аудиторской группы разрабатывается Программа Проверки, которая утверждается руководителем ПВА.

В ходе проведения подготовительного этапа в адрес Объекта Проверки могут направляться дополнительные письма – запросы о представлении документов и информации по тематике Проверки.

Непосредственно перед началом основного этапа Проверки в ОВА проводится, при необходимости, совещание о готовности к Проверке.

На основном этапе Проверки проводятся:

- организационная встреча с руководством Объекта Проверки;
- аудиторские процедуры;

- заключительная встреча с руководством Объекта Проверки;
- подготовка Отчетных документов.

По прибытии на Объект Проверки проводится организационная встреча с руководством Объекта Проверки, в ходе которой Руководитель Аудиторской группы представляет членов Аудиторской группы, информирует об основных направлениях Проверки, а также обсуждаются организационные вопросы и вопросы по представлению документов и информации.

Члены Аудиторской группы проводят аудиторские процедуры, предусмотренные Программой Проверки, включая:

- проверку законности и обоснованности совершенных хозяйственных и финансовых операций;
- проверку правильности ведения бухгалтерского учета и отчетности;
- оценку Бизнес – целей, Бизнес – процессов и Рисков Объекта Проверки;
- аналитические процедуры;
- тестирование;
- формирование Аудиторских замечаний и результатов Проверки;
- иные мероприятия, предусмотренные Планом и Программой Проверки.

По результатам проведенных аудиторских процедур члены Аудиторской группы формируют Аудиторские замечания, подтвержденные Аудиторскими доказательствами, и формулируют Риски, выявленные в деятельности Объекта Проверки.

На основании сформированных Аудиторских замечаний Руководителем Аудиторской группы осуществляется подготовка предварительных результатов Проверки, включающих перечень Аудиторских замечаний.

По согласованию с генеральным директором Общества Руководитель Аудиторской группы совместно с руководством Объекта Проверки проводят

заключительную встречу с целью обсуждения предварительных результатов Проверки с оформлением Протокола.

По результатам проведения основного этапа Проверки Аудиторская группа формирует следующие Отчетные документы:

- Отчет члена Аудиторской группы;
- Отчет по результатам Проверки.
- Отчет члена Аудиторской группы включает информацию о работе, проделанной в ходе Проверки, Аудиторские замечания, Аудиторские доказательства и Рекомендации.

На основании Отчетов членов Аудиторской группы Руководитель Аудиторской группы формирует Отчет по результатам Проверки.

Выявленные нарушения и недостатки, отмеченные в Отчете по результатам Проверки, могут быть устранены Объектом Проверки в ходе проведения Проверки. В данном случае в Отчете по результатам Проверки по решению Руководителя Аудиторской группы может быть сделана оговорка о том, что Аудиторское замечание устранено Объектом Проверки в ходе Проверки.

Отчет по результатам Проверки является документом, составляющим коммерческую тайну Общества, и его использование осуществляется в соответствии с требованиями внутренних документов Общества по защите конфиденциальной информации.

На заключительном этапе Проверки проводятся:

- ознакомление руководства Объекта Проверки с Отчетом по результатам Проверки и его подписание руководством Объекта Проверки;
- подготовка Информации о результатах Проверки и представление ее руководству Общества.

Отчет по результатам Проверки, подписанный Руководителем Аудиторской группы и согласованный с начальником ОВА, направляется в адрес Объекта Проверки для ознакомления и подписания руководством Объекта Проверки.

При наличии у руководства Объекта Проверки возражений по существу Аудиторских замечаний, изложенных в Отчете по результатам Проверки, одновременно с подписанным вторым экземпляром Отчета по результатам Проверки Руководителю Аудиторской группы направляются письменные возражения или замечания с приложением подтверждающих документов.

Возражения и замечания к Отчету по результатам Проверки должны содержать указание на факты, содержащиеся в Отчете, обоснование позиции руководства Объекта Проверки по изложенным фактам с соответствующими ссылками на нормативные акты и распорядительные документы ПАО «Газпром», Общества и/или нормы законодательства Российской Федерации.

Руководитель аудиторской группы анализирует полученные возражения к Отчету по результатам Проверки, информацию и материалы и готовит комментарии к ним.

На основании Отчета по результатам Проверки и принятых ОВА возражений и/или замечаний Объекта Проверки составляются Итоговые документы для руководства Общества.

3.2.3 Формирование плана мероприятий по результатам проверок и его реализация

Следующим этапом реализации результатов проверки является разработка мероприятий по итогам Проверок и осуществление контроля их исполнения, регламентированным Стандартом ГТТ 0132-325-2015 «Организация разработки и контроль выполнения мероприятий по итогам внутренних аудиторских проверок в ООО «Газпром трансгаз Томск» (далее – СТО ГТТ 0132-325-2015).

В Стандарте ГТТ 0132-325-2015 устанавливаются единые требования к порядку разработки и осуществлению контроля за исполнением поручений

генерального директора ООО «Газпром трансгаз Томск» по итогам внутренних аудиторских проверок.

Целями организации и проведения контроля за исполнением Мероприятий (планы мероприятий, решения протоколов совещаний), разработанных по результатам ВАП являются:

- подтверждение адекватности, эффективности и своевременности действий, предпринятых руководителями объектов проверки с целью устранения аудиторских замечаний, причин их возникновения, реализации рекомендаций;

- совершенствование системы внутреннего контроля Общества;
- совершенствование системы управления рисками.

Процесс организации и проведения контроля выполнения мероприятий по итогам внутренних аудиторских проверок состоит из следующих функций:

- разработка, согласование и утверждение Мероприятий;
- проведение контроля выполнения Мероприятий (мониторинг);
- анализ выполнения Мероприятий;
- действия, последующие анализу выполнения Мероприятий (доведение информации о выполнении Мероприятий, снятие документов, утверждающих Мероприятия с контроля).

Мониторинг и контроль выполнения Мероприятий со стороны УВА включает, но не ограничивается следующими процедурами:

- получение и анализ информации о результатах выполнения Мероприятий от руководителей объектов проверки, от ответственных исполнителей за исполнение мероприятий;

- проведение последующего мониторинга и контроля с целью подтверждения эффективности действий руководителей объектов проверки в части устранения выявленных недостатков и совершенствования СВК;

- подготовка отчетности для генерального директора о результатах мониторинга и контроля выполнения Мероприятий по ВАП.

По итогам исполнения Мероприятий со стороны Объекта проверки предоставляется подписанный отчет. К отчету в обязательном порядке должны быть приложены документы, подтверждающие выполнение Мероприятий.

Контроль за исполнением Мероприятий по итогам ВАП в Обществе осуществляется:

- управлением внутреннего аудита (отдел подготовки итоговых документов и отчетности, отдел аудиторских проверок);
- заместителями генерального директора по направлениям деятельности (владельцами процессов);
- руководителями Администрации и служб при Администрации и уполномоченными должностными лицами;
- директорами филиалов;
- руководителями подразделений филиалов и уполномоченными должностными лицами

Мероприятия разрабатываются руководителями Объекта проверки/Исполнителями с учетом рекомендаций, изложенных в Отчете по ВАП, а также рекомендаций.

Контроль выполнения Мероприятий включает в себя мониторинг соблюдения установленных сроков, оценку полноты и результативности выполнения мероприятий.

После предоставления отчетов и документов, подтверждающих исполнение Мероприятий, УВА проводит анализ предоставленной информации. При недостаточности подтверждающих документов или информации, представленной в отчете, УВА в рабочем порядке запрашивает дополнительную информацию.

Мероприятия по управлению рисками разрабатываются с целью снижения степени возможного воздействия риска либо его вероятности. Участие в разработке Мероприятий принимают структурные подразделения, по чьим направлениям были выявлены риски (владельцы бизнес-процессов).

При разработке Мероприятий необходимо учитывать рекомендации, выданные аудиторами в отчетах либо других документах. В дальнейшем аудиторами при проведении проверок проверяется исполнение выданных рекомендаций и разработанных Мероприятий, а также запрашиваются документы в качестве подтверждения факта выполнения мероприятий, раскрытия причин, по которым Мероприятие не выполняется, выполняется не полностью либо вследствие которых сроки выполнения мероприятия перенесены.

Мероприятия по управлению рисками могут быть направлены:

- на устранение источников риска;
- на ослабление влияния источников риска;
- на минимизацию (изменение) или локализацию (ограничение) последствий риска.

При разработке Мероприятий по управлению рисками учитывается следующая информация и определены следующие правила:

- 1) определение причины выявленных замечаний, их важность и влияние на деятельность Общества, а также системность возникновения. Причина должна быть определена таким образом, чтобы устранив ее, можно было гарантировать, что подобное замечание не возникнет повторно;
- 2) наименование Мероприятия должно быть в виде конкретных действий. Формулировка Мероприятия должна четко и ясно отражать способ воздействия на риск. Не допускается общих формулировок, нечетко отражающих суть действий по минимизации риска. Мероприятие может носить как регулярный, так и разовый характер;
- 3) назначение должностного лица и/или структурного подразделения, ответственного за выполнение Мероприятия.
- 4) затраты на выполнение Мероприятия не должны превышать эффект от минимизации риска;

5) в тех случаях, когда это возможно и целесообразно, необходимо произвести незамедлительное устранение замечания (по согласованию с руководителем аудиторской группы).

ДВА для проведения внутренних проверок разработаны следующие методические и практические рекомендации:

- Временные базовые методические рекомендации по проведению внутренних аудиторских проверок;
- Методические рекомендации по проведению внутренних аудиторских проверок инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений;
- Практические рекомендации по методике внутренней аудиторской проверки процесса капитального ремонта объектов Единой системы газоснабжения ПАО «Газпром»;
- Практические рекомендации по методике проверки объектов непроизводственной сферы;
- Практические рекомендации по методике проверки эффективности реализации нефтепродуктов на внутреннем рынке;
- Практические рекомендации по проверке процесса переработки углеводородов;
- Практические рекомендации по проведению внутренних аудиторских проверок инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений (Инвестиционная стадия);
- Практические рекомендации по проверке бизнес-процесса «Организация поставки материально-технических ресурсов для реализации инвестиционных проектов ПАО «Газпром» и капитального ремонта на объектах Единой системы газоснабжения»;
- Практические рекомендации по проведению внутренних аудиторских проверок системы отбора материально-технических ресурсов для нужд строительства и капитального ремонта объектов ПАО «Газпром».

Данные практические и методические рекомендации:

- позволяют повысить эффективность и качество проведения проверок;
- стандартизировать аудиторские процедуры;
- обеспечить накопление и использования опыта проведения проверок в ДВА и Обществе;
- рекомендации являются практическим руководством по внутреннему аудиту бизнес-процесса и финансово-хозяйственной деятельности (ФХД) ПАО «Газпром».

4. Совершенствование организации системы внутреннего аудита

Для совершенствования организации системы внутреннего аудита необходимо учитывать следующие ключевые фактора:

- линии подчинения;
- локализация функции;
- подход к аудиту.

Рассмотрим каждый из ключевых факторов.

Линии подчинения. Подразделение внутреннего аудита (далее ПВА) всегда кому то подчиняется, административно и функционально. Однако в отличие от других подразделений линии подчинения ПВА могут выстраиваться различным образом. Можно выделить четыре наиболее распространенных варианта:

- функциональное подчинение аудиторскому комитету, административное подчинение генеральному директору;
- функциональное подчинение акционеру (акционерам) компании (департаменту головной организации), административное подчинение генеральному директору;
- функциональное и административное подчинение генеральному директору;

- функциональное и административное подчинение директору по экономике и финансам.

Функциональное подчинение аудиторскому комитету, административное подчинение генеральному директору. Данный вариант принято считать классическим. Многие российские компании, особенно входящие в топ 200, используют именно его. С точки зрения компании этот вариант обеспечивает максимальную независимость ПВА. Независимость может усиливаться полномочиями аудиторского комитета не только утверждать фронт работ для ПВА, но и утверждать его бюджет и вознаграждение руководителя. В российских условиях такая схема подчинения обросла рядом неоднозначных нюансов. Во первых, у аудиторского комитета может отсутствовать право принимать определенные решения (например, об установлении уровня компенсации для руководителя ПВА) с юридической точки зрения. Поэтому решение таких вопросов часто переходит в понятийную сферу, что нельзя назвать лучшей практикой с точки зрения правильного корпоративного управления. Во вторых, в ряде российских компаний генеральный директор является фигурой звездной и подминает под себя часть функций аудиторского комитета. Есть компании, в которых генеральным директорам вообще безразличны потуги аудиторского комитета, так как они находятся в близких отношениях с ключевыми акционерами. В третьих, нередко генеральные директора по неизвестным причинам забывают о том, что они всего лишь наемные работники, и начинают примерять манеры собственника компании. И частенько им позволяют это делать. В четвертых, квалификация многих аудиторских комитетов не позволяет генерировать вразумительные директивы для ПВА. Одни просто не разбираются во внутреннем аудите, другие не разбираются в бизнесе компании, третьи делают только то, что умеют (например, штудируют отчетность компании и задают каверзные вопросы), а четвертые являются просто пассажирами и стремятся растянуть свое пребывание в

почетном статусе насколько это возможно (идти на конфликт при такой установке чревато).

Функциональное подчинение акционеру (акционерам) компании(департаменту головной организации), административное подчинение генеральному директору. Это, пожалуй, наиболее позитивная схема для полноценного функционирования ПВА в российских условиях, особенно если акционер стремится заработать деньги относительно честными способами. Для реализации функций внутреннего аудита такой настрой наиболее благодатен. Прямая коммуникация устраняет «трудности перевода». Акционер обеспечивает максимальную административную и функциональную поддержку.

Функциональное и административное подчинение генеральному директору. Данная схема более широко распространена, чем предыдущая, и с точки зрения возможностей для ПВА не сильно отличается от нее. К тому же нередко в российских компаниях мажоритарные акционеры являются одновременно и генеральными директорами.

Функциональное и административное подчинение директору по экономике и финансам. Несмотря на некоторую специфичность, данная схема используется многими компаниями, по большей части крупными. Отчасти именно размеры подталкивают к такой схеме подчинения. Ну и, конечно, не стоит забывать про мнение акционеров и генеральных директоров. У этой схемы мало позитива и много неудобств. Во первых, практически однозначно ПВА будет иметь дело с ограниченным кругом вопросов. И, прежде всего, этот круг вопросов будет определяться задачами, стоящими перед дирекцией по экономике и финансам. Во вторых, если начинающим аудиторам интересно работать в таком ПВА, то более продвинутым аудиторам будет уже скучновато. В третьих, в зависимости от веса руководителя дирекции по экономике и финансам внутри компании ПВА может получить возможность расширить свое поле деятельности.

Однако данное обстоятельство весьма субъективно и должно восприниматься больше как бонус, чем гарантия.

Рассматривая линии подчинения в Обществе по нашему мнению более предположительно подчинение ПВА функционально ДВА ПАО «Газпром», административно - генеральному директору Общества, что и реализовано в системе внутреннего аудита ПАО «Газпром».

Локализация функции

На первый взгляд значимость локализации функции внутреннего аудита не очевидна. Однако в ряде случаев данный фактор может существенно влиять на деятельность ПВА. С точки зрения локализации выделяются два основных варианта:

- централизованная функция внутреннего аудита;
- децентрализованная функция внутреннего аудита.

Централизованная функция внутреннего аудита. В группе компаний функция аудита физически базируется только в одной из них. Во многих случаях в подобных группах одна из компаний является управляющей, а другие – управляемыми. Последние могут быть как самостоятельными юридическими лицами (управляющая компания владеет управляемой компанией полностью или частично), так и просто обособленными подразделениями управляющей компании (например, филиалами). Ключевой особенностью данного вида локализации является то, что сотрудники ПВА бывают в управляемых компаниях лишь периодически. Периодичность зависит от:

- ресурсов ПВА (чем больше сотрудников, тем больше объектов аудита может охватить ПВА и тем чаще посещаются эти объекты);
- аудиторского цикла (отчасти он зависит от ресурсов ПВА, однако может устанавливаться произвольно, например посещение объекта аудита не реже одного раза в три года);

- установок руководства ПВА и руководства группы компаний (установки могут либо ускорить очередной визит ПВА на объект аудита, либо отложить такой визит на определенное время или вообще навсегда).

Типичными являются две установки: специальное задание и специальное ограничение. Специальные задания могут быть как плановыми, так и спонтанными. Специальные задания обычно нельзя назвать плановыми по той причине, что при формировании плана ПВА на предстоящий год на специальные задания выделяется ресурс времени, но не указывается тематика заданий. Тематика и цель обычно уточняются в течение года при возникновении необходимости (например, участие в точечном расследовании предполагаемого мошенничества при осуществлении конкретных закупок). Специальное ограничение может быть перманентным (навсегда или на продолжительный период) или временным, а также в целом иметь нейтральный (не влияет на возможности) или негативный (устраняет возможности) характер. Некоторые из типичных примеров:

- перманентное негативное ограничение – запрет на проведение каких либо проектов ПВА на потенциальном объекте аудита;
- временное нейтральное ограничение – перенос проекта ПВА на более позднее время по просьбе руководства объекта аудита;
- перманентное нейтральное ограничение – руководство группы компаний просит сосредоточиться на наиболее крупных компаниях и отказаться от проведения проектов ПВА в более мелких компаниях до определенного момента в будущем.

Типичным примером централизованной функции внутреннего аудита является ПВА в составе управляющей компании холдинга без создания подчиненных ПВА на местах (в управляемых компаниях).

Децентрализованная функция внутреннего аудита. В группе компаний функция аудита физически базируется в двух и более компаниях. В данном

случае ПВА имеет возможность постоянно влиять на деятельность управляемых компаний или просто компаний присутствия. Ключевой особенностью данного вида локализации является более высокая уязвимость независимости функции внутреннего аудита по сравнению с централизованным вариантом локализации. Это связано со следующими факторами:

- удаленностью локального ПВА – отсутствует возможность постоянного мониторинга действий сотрудников локального ПВА, о многих событиях, потенциально угрожающих независимости, можно узнать только постфактум;

- ограничением административного влияния на локальное ПВА – у руководства многих ПВА довольно часто отсутствуют формальные и регламентированные рычаги административного управления подшефными ПВА на местах. Например, оно может не иметь права определять уровень вознаграждения сотрудников локальных ПВА, оно может не иметь права принимать или увольнять сотрудников локальных ПВА, оно может не иметь права определять тематику работы локальных ПВА;

- корпоративным подходом к управлению управляемыми компаниями – в силу определенных причин управляющие компании могут ограниченно влиять на деятельность управляемых компаний. Это относится и к ПВА даже при наличии необходимых формальных и регламентированных процедур.

Несмотря на указанные недостатки, децентрализованная функция внутреннего аудита по нашему мнению имеет одно существенное преимущество – потенциал увеличения объема и качества работ, а также потенциал увеличения процента выполнения и эффективности выполнения мероприятий, разрабатываемых по результатам проверок внутреннего аудита. Это связано с тем, что, находясь непосредственно на предприятии, сотрудники локального ПВА имеют возможность более глубоко вникнуть в специфику его работы, что и реализовано в рассматриваемом Предприятии.

Подходы к проведению аудита

Выбор одного из следующих подходов позволяет существенно повысить результаты проверок:

- операционный;
- бухгалтерский;
- комплаенс;
- ревизионный;
- риск ориентированный.

Рассмотрим достоинства и недостатки каждого из подходов.

Операционный подход к аудиту. В первую очередь при использовании данного подхода анализируется структура и содержание бизнес-процессов, а также их систем контроля. Основная задача заключается в выявлении факторов, препятствующих достижению целей бизнес-процессов. В большинстве случаев перед анализом бизнес процесса и его системы внутреннего контроля необходимо задокументировать данный процесс, т. е. составить графическое и словесное описание. Также широко применяется тестирование адекватности и эффективности внутренних контрольных процедур бизнес процессов, имеющее специфичную методологию. Операционный подход к аудиту позволяет получить максимум информации о нюансах работы любого предприятия. Это имеет огромное значение для понимания деятельности предприятия и формирования подхода к эффективному управлению. К сожалению, большинство российских управленцев не обладают достаточной информацией и не представляют деятельность предприятия как систему взаимодействующих бизнес-процессов.

Бухгалтерский подход к аудиту. Типичным примером данного подхода является деятельность внешних аудиторов. Как известно, их основной задачей является аудит финансовой отчетности для подтверждения ее достоверности. Внешние аудиторы не документируют бизнес процессы, не оценивают адекватность и эффективность внутренних контрольных

процедур. Поле их деятельности весьма ограничено. Многие внутренние аудиторы были в прошлом внешними аудиторами, однако нередко данное обстоятельство является скорее недостатком, а не достоинством. Многие внутренние аудиторы после ухода из сферы внешнего аудита продолжают использовать тот же подход в работе.

Комплаенс подход к аудиту. Суть данного подхода заключается в оценке полноты и правильности соблюдения разного рода внешних и внутренних правил. Внешние правила определяются законами, постановлениями, приказами, предписаниями и прочими в основном письменными директивами государственных и негосударственных регулирующих органов. Внутренние – корпоративными и локальными регламентами и стандартами, внутренней организационно распорядительной документацией (приказы, распоряжения и прочее). Условно комплаенс подход можно разделить на поверхностный и углубленный.

При поверхностном подходе фиксируется только факт нарушения без оценки его последствий. Рекомендации по исправлению нарушения довольно прямолинейны, так как в основном рекомендуется соблюдать нарушенные правила.

При углубленном подходе могут оцениваться последствия нарушения, а также предлагаться варианты исправления ситуации, включающие внесение изменений в сами правила (например, в случае их устаревания). Однако использование углубленного подхода требует довольно высокой квалификации команды внутренних аудиторов, наличия интегрированных знаний.

Ревизионный подход к аудиту. При данном подходе основная работа ПВА состоит в оценке системы обеспечения сохранности имущества компании. При использовании данного подхода ПВА направляет много ресурсов, попросту говоря, на работу с риском мошенничества. В силу

ограниченности перечня анализируемых вопросов ревизионная деятельность нередко приводит к типовым однотипным проверкам. Особенно ярко данная тенденция прослеживается, например, в розничной торговле. В некоторых случаях ревизионная деятельность может требовать специальных знаний (техпроцессы, технология и т. д.), однако даже такая серьезная подготовка направлена на выявление только случаев злоупотребления и халатности. Обычно ревизоры не рассматривают проблему в комплексе. От этого их рекомендации или даже требования по исправлению негативной ситуации зачастую имеют карательный характер – наказать, оштрафовать, объявить выговор и т. п. В отличие от правильного внутреннего аудитора, который при обнаружении проблемы старается создать систему предотвращения ее повторения, ревизор при обнаружении проблемы старается вызвать стойкое ощущение неотвратимости наказания. Однако нельзя сказать, что тактика ревизионной деятельности в корне неправильна. Просто основной слабостью данного подхода является отсутствие системного анализа и признания того, что причинно следственные связи могут оказаться сложнее, чем кажется.

Риск ориентированный подход к аудиту. Ключевым ограничением предыдущих четырех подходов является их тематическая и методологическая предопределенность. С одной стороны, это хорошо, так как узкоспециализированный подход позволяет повысить качество и увеличить объем выполняемой работы на единицу используемых ресурсов. С другой стороны, все эти подходы страдают ограничениями и не позволяют выполнять более приоритетные задачи, если они не попадают в поле экспертизы. Простой пример – с точки зрения бухгалтерского и даже налогового учета приобретение имущества по завышенной цене (при условии правильного и полного составления всех первичных документов и правильного и полного отражения операций в учете) не идентифицируется как проблема.

При использовании риск ориентированного подхода данная проблема с высокой вероятностью попадет в поле зрения команды внутренних аудиторов, так как, во первых, изначально риск возникновения подобных ситуаций довольно высок, во вторых, в большинстве случаев такие ситуации являются следствием пробелов в системе внутреннего контроля. Таким образом, риск ориентированный подход позволяет избавиться от большинства ограничений других подходов и нацелен на выявление наиболее приоритетной тематики работы ПВА. При его использовании вся деятельность предприятия рассматривается с точки зрения рисков и возможностей. Как только риск обретает определенные параметры (в результате сочетания риск образующих факторов), ключевым из которых является способность препятствовать достижению целей предприятия, он включается в тематику работы ПВА. К сожалению, риск ориентированный подход не лишен собственных ограничений. Наиболее серьезным из них являются повышенные требования к составу и квалификации сотрудников ПВА, но если говорить про ПАО «Газпром» такого ограничения не существует, т.к. он имеет все преимущества перед другими работодателями при привлечении самых высококвалифицированных работников. У данного подхода имеются очень большие преимущества. Деятельность любого предприятия подвержена влиянию множества факторов риска. Одни факторы риска способны спровоцировать реализацию конкретного риска самостоятельно, другие – только в комбинации с другими факторами риска. Факторы риска оказывают влияние на эффективность функционирования процессов предприятия. Система процессов всегда имеет одну цель – выполнение поставленных задач. Это должно обеспечить достижение ключевой цели любого коммерческого предприятия – увеличения своей стоимости. Анализируя факторы риска в привязке к процессам, в которых они зарождаются и/или на которые они влияют, внутренний аудитор может сформировать оптимальную тематику своей работы. В этом и заключается суть риск ориентированного подхода к внутреннему аудиту – понять, что в

первую очередь мешает предприятию достичь цели, и найти наилучший способ нивелирования негативного воздействия. Из внутренних факторов риска предприятия наиболее существенными для целей внутреннего финансового аудита являются:

- а) в сфере реализации продукции,
- б) в сфере снабжения,
- с) ошибок персонала и нарушения производственной дисциплины,
- д) в системе управления предприятием.

Система внутреннего контроля за использованием ресурсов не может быть эффективной без четко разграниченных полномочий органов контроля экономического субъекта. Разграничение контрольных полномочий подразделений является внутренним делом каждой организации и всецело зависит от взаимодействия корпоративного управления, системы риск-менеджмента и собственно внутреннего контроля. Организация результативного взаимодействия подразделений, занятых в управлении, является еще одной проблемой при оценке эффективности внутреннего контроля. Схема взаимодействия подразделений экономического субъекта при осуществлении контрольных мероприятий представлена на рисунке 8.



Рисунок 9 - Взаимодействие компетенций (полномочий) контрольных подразделений организации

В целях совершенствования внутреннего аудита на предприятиях системы ПАО «Газпром» наиболее оптимально применять:

- функциональное подчинение ПВА Департаменту внутреннего аудита ПАО «Газпром», административное генеральному директору предприятия.
- децентрализованную локализацию функции внутреннего аудита;
- риск-ориентированный подход к аудиту.

Исходя из структуры создать отдел аудита для тендерных закупок, на основе риска ориентированного подхода с самостоятельными функциями и численностью 4 человека.

Таблица 3 - Затраты на мероприятия по оптимизации внутреннего аудита

Показатели	Значение тыс. руб. На одного человека	Удельный вес %
Переменные затраты:		
Зарплата	50	18,86
Взносы ВБФ	15	5,66
Прочие расходы	20	7,54
Постоянные затраты:		
Орг. техника	100	37,80
Мебель	80	30,18
Итого	265	100%

$265000 \times 4 = 1060000$ руб. затраты на 4 человек.

Плановая экономия на тендерных закупках 30 млн. руб.

Экономический эффект $30000000 - 1060000 = 28940000$ руб. в месяц.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На основании результатов проведенного дипломного исследования сделаем следующие выводы.

Остро стоит вопрос создания научной концепции внутреннего аудита обусловлена не разработанностью комплекса вопросов, связанных с отсутствием логически завершенного, системного подхода к пониманию сущности и содержания процесса внутреннего аудита, отсутствием систематизированных знаний о построении и функционировании его механизмов в информационно-экономической среде организаций.

В современных условиях экономической неопределенности ощущается большая необходимость в анализе возможностей внутреннего аудита по снижению всех видов рисков коммерческой деятельности организаций: операционных, финансовых, информационных, рисков неправильных стратегий, не соблюдения законодательства и других.

Считаем, что в настоящее время отсутствует единая точка зрения относительно сущности внутреннего аудита и его места в системе внутреннего контроля организаций, отсутствуют стандарты внутреннего аудита, общие и детальные методики и рекомендации по проведению проверок.

Неопределенны также и принципы организации внутреннего аудита как гаранта стабильности финансово-хозяйственных внешних и внутренних взаимосвязей организаций.

В целях совершенствования внутреннего аудита на предприятиях системы ПАО «Газпром» наиболее оптимально применять:

- функциональное подчинение ПВА Департаменту внутреннего аудита ПАО «Газпром», административное генеральному директору предприятия.
- децентрализованную локализацию функции внутреннего аудита;
- риск-ориентированный подход к аудиту.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Андреев В.Д. Практический аудит: Справочное пособие. – М.: Экономика, 2004.
2. Адамс Р. Основы аудита. – М.: Аудит-ЮНИТИ, 2002
3. Белуха, Н.Т. Аудит: учебник [Текст] / Н.Т. Белуха. – К.: Знания, КОО 2000.-769с.
4. Битюкова Т.А., Ерофеева В.А., Пискунов В.А. Аудит 2-е изд. Учебное пособие для вузов. — М.:Издательство Юрайт, 2011 г. — 638 с.
5. Богомолов, А.М. Внутренний аудит: организация и методика проведения [Текст] / А.М. Богомолов, Н.А. Голощапов. М.: «Экзамен» 2000. 192 с.
6. Бурцев, В.В. Новые показатели для оценки эффективности бизнеса [Текст] / В.В. Бурцев // Аудитор. – 2010. №7 – С.4-10.
7. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. М.: ЭКЗАМЕН, 2007
8. Бычкова С.М. Доказательства в аудите. - М.: Финансы и статистика, 2008. - 176 с.
9. Бычкова С.М., Газарян А.В. Планирование в аудите. - М.: Финансы и статистика. 2009 - 264 с
- 10.Ватуля ИД, Канцедал НА, Пономаренко ОГ Аудит Практикум Учебное пособие - М.: Центр учебной литературы, 2007 - 304 с
- 11.Ветров А.А л. Операционный аудит-анализ / Под ред. акад. А.Ан. Ветрова. - М.: Перспектива, 2012. - 127 с.
- 12.Волковой В.М., Игнатущенко Н.А., Лахова Е.В., Шумков С.И. Под ред. д. э. н. Яновского А.Б. Аудит акционерных обществ в отраслях промышленности. - М.: Издательский дом «Аудитор», 2011. - 208 с.
- 13.Иванова, Е. И. Аудит эффективности в рыночной экономике [Текст] : учебное пособие / Е. И. Иванова, М. В. Мельник, В. И. Шлейников ; ред. С. И. Гайдаржи. — М. : КНОРУС, 2011. – 328 с.

- 14.Панков В.В. Международные стандарты аудита. М.: Юрист, 2007.
- 15.Петренко СМ Риски аудиторской деятельности: Науч-практ пособ - М.: Эльга, Ника-Центр, 2003 - 84 с
- 16.16.Подольский В.И. /Аудит. Учебник для бакалавров. М.: Юрайт, 2013.
- 17.Рогоуленко Т.М. Аудит. Учебник/Т.М. Рогоуленко. – М.: КноРус, 2014.
—
18.432 с.
- 19.Рогоуленко Т.М. Основы аудита/Т.М. Рогоуленко. – М.: Флинта, 2013. —
672 с.
- 20.Суворова, С.П. Управленческий аудит в системе управления хозяйственной деятельностью организаций. [Текст] / С.П. Суворова, А.М. Ковалева // Проблемы теории и практики управления. – 2007. №3 – С.3946.
- 21.Суворова, С.П. Управление хозяйственной деятельностью и характер взаимодействия с учетной системой организации (предприятия) [Текст] / С.П. Суворова // Проблемы теории и практики управления. – 2007. №10 – С.33-41.
- 22.Суворова, С.П. Принципы организации внутреннего аудита [Текст] / С.П. Суворова, М.Е. Ханенко, Л.А. Панкратова // Вестник ОрелГАУ. – 2010. №2(10)С. 91-95.
- 23.Федеральный стандарт аудита № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» // Режим доступа:
http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2009/01/Pravilo_8.doc.
- 24.Федоренко, И. В. Аудит : учебник / И. В. Федоренко, Г. И. Золотарева. – М: ИНФРА-М, 2013. – 272 с.
- 25.Хорохордин, Н.Н. Служба внутреннего аудита: этапы создания, цели и задачи [Текст] / Н.Н. Хорохордин // Аудиторские ведомости. 2007. № 10 – С.17-21.
- 26.Шеремет, Анатолий Данилович. Аудит: Учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям и направлениям. /

- А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. -4-е изд., перераб. и доп. - М.: Инфра-М, 2003. - 408 с.
- 27.Самолётов Р.В. Формирование службы внутреннего аудита в организациях потребительской кооперации // Фундаментальные и прикладные исследования корпоративного сектора экономики. 2009. №4. С. 40-46.
- 28.Плотников П.В. Организация и методическое обеспечение внутреннего аудита в вертикально интегрированной структуре пассажирского железнодорожного транспорта: Автореф. дис. канд. экон. наук/ Саратовский государственный социально-экономический университет. Саратов, 2012 . – с.20.
- 29.Васильева М.Б. К вопросу об эффективности внутреннего аудита в организациях потребительской кооперации //Устойчивое развитие региона: стратегические приоритеты, механизмы, инструменты: Материалы всерос. науч.практ. конф. Улан-Удэ: Изд-во ВСГТУ, 2008. – С. 290.
- 30.Олегова Н.А. Общие принципы организации системы внутреннего контроля / Н.А. Олегова// Аудитор.2013.-№ 12.
- 31.Сонин А. Внутренний аудит для успешной компании, Институт внутренних аудиторов, 2006.
- 32.Крышкин О. Настольная книга по внутреннему аудиту: риски и бизнес-процессы, 2013.