

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет (национальный исследовательский университет)»
«Высшая школа экономики и управления»
Кафедра «Экономическая безопасность»

ВКР ПРОВЕРЕН

Рецензент,

_____/_____/

«25» _____ января 2019 г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Зав. кафедрой ЭБ, д.э.н., доцент

_____/ А.В. Карпушкина /

«24» _____ января 2019 г.

ОРГАНИЗАЦИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА

(наименование темы выпускной квалификационной работы)

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

УРОВЕНЬ МАГИСТРАТУРЫ

ЮУрГУ – 38.04.09. 2019 ВКР

(код направления/специальности, год, номер студенческого)

Консультант, должность

_____/_____/

« _____ » _____ 20____ г.

Руководитель ВКР д.э.н., доц

_____/ И.П. Довбий /

«21» _____ января 2019 г.

Консультант, должность

_____/_____/

« _____ » _____ 20____ г.

Автор

студент группы ВШЭУ – 361

_____/ В.В. Кобылякова /

«19» _____ января 2019 г.

Консультант, должность

_____/_____/

« _____ » _____ 20____ г.

Нормоконтролер, д.т.н., проф

_____/ В.Г. Гурлев /

«22» _____ января 2019 г.

Челябинск 2019

АННОТАЦИЯ

Кобылякова В.В. Организация внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта. – Челябинск: ЮУрГУ, ВШЭУ- 361, 2018. – 102 с., 10 табл., 11 рис., библиографический список – 64 наим.

Объектом исследования выступают предприятия железнодорожного транспорта.

Предметом исследования является комплекс теоретических и прикладных вопросов внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта.

Цель исследования: является разработка теоретических и методических положений внутреннего аудита хозяйствующих субъектов с учетом специфики функционирования предприятий железнодорожного транспорта

Выпускная квалификационная работа состоит из трех разделов.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	7
1 МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА	10
1.1 Сущность и содержание внутреннего аудита	10
1.2 Место внутреннего аудита в системе органов, осуществляющих экономический контроль на предприятиях железнодорожного транспорта....	20
1.3 Нормативно-правовое обеспечение внутреннего аудита	27
2 ОРГАНИЗАЦИОННОЕ И ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА.....	34
2.1 Особенности системы внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта	34
2.2 Порядок организации и проведения внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта	43
3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА.....	66
3.1 Основные направления совершенствования современной концепции формирования внутреннего аудита	66
3.2 Практические рекомендации по проведению контроля качества внутреннего аудита	77
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	92
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	97
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	104
ПРИЛОЖЕНИЕ А АЛЬБОМ ИЛЛЮСТРАЦИЙ.....	104

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования обоснована тем, что по мере развития экономики России на пути ее многоукладности, все большее значение приобретают проблемы защиты интересов различных групп пользователей не только отчетной бухгалтерской, но и оперативной экономической, бухгалтерской, финансовой информации. В этих условиях внутренний аудит становится неотъемлемой функцией управления, как гарант обеспечения потребностей высшего менеджмента своевременной, достоверной информацией.

Происходящие на железнодорожном транспорте преобразования, связанные с реализацией Программы структурной реформы, утвержденной Правительством Российской Федерации, и создание единого хозяйствующего субъекта ОАО «Российские железные дороги» требуют формирования адекватной им системы финансово-хозяйственных связей и взаимоотношения внутри общества, а значит и построения соответствующей системы внутреннего аудита и контроля.

Современное развитие предприятий железнодорожного транспорта в общем и ОАО «Российские железные дороги» в частности характеризуется появлением конкуренции, реализацией структурной реформы, неосвоенностью внутренних резервов. В этой ситуации необходимо не только формирование научно обоснованных подходов к организации внутреннего аудита, но и адаптация его к производственно-хозяйственной специфике предприятий железнодорожного транспорта, потребностям высшего звена управления.

Опыт развития внутреннего аудита зарубежных стран подтверждает, что по мере становления и развития внутреннего аудита возрастает необходимость его специализации для различных субъектов экономики. Отраслевые особенности предприятий железнодорожного транспорта лежат в основе отдельного научного рассмотрения проблем организации и функционирования системы внутреннего аудита. Практика управления предприятиями железнодорожного транспорта свидетельствует о неотложности организации систем внутреннего аудита, т.к. в

этой отрасли действуют специфические условия хозяйствования, организации производственного процесса, его нормативного регулирования.

Необходимость и актуальность формирования и развития системы внутреннего аудита и адаптации ее к потребностям предприятий железнодорожного транспорта определили выбор темы и направлений исследования.

Объектом исследования выступают предприятия железнодорожного транспорта.

Предметом исследования является комплекс теоретических и прикладных вопросов внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта.

Цель исследования: является разработка теоретических и методических положений внутреннего аудита хозяйствующих субъектов с учетом специфики функционирования предприятий железнодорожного транспорта.

Для достижения поставленной цели необходимо решение следующих задач:

- выявить методологические основы организации внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта;
- оценить степень влияния отраслевых особенностей на организационное обеспечение внутреннего аудита;
- выявить особенности планирования внутреннего аудита с учетом отраслевой специфики объекта исследования;
- сформулировать практические рекомендации по осуществлению текущего и последующего контроля качества внутреннего аудита.

Теоретическую и методическую основу исследования составили законодательные и нормативные акты Российской Федерации, разработки Министерства финансов РФ, международные нормативные акты в области внутреннего аудита, материалы Института внутренних аудиторов, корпоративная документация ОАО «Российские железные дороги» по организации системы внутреннего контроля, а так же бухгалтерская отчетность, данные синтетического

и аналитического учета предприятий железнодорожного транспорта, материалы научно- практических конференций и семинаров.

В процессе исследования использовались такие общенаучные методы исследования, как анализ и синтез, моделирование, сравнение и группировка, а также применялись исторический, логический и системный подходы к изучению теоретических и практических материалов.

Практическая значимость выпускной квалификационной работы заключается в том, что положения проведенного исследования ориентированы на широкое использование хозяйствующими субъектами в процессе внутреннего аудита. Отдельные положения и рекомендации можно применить на предприятиях железнодорожного транспорта.

Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, заключения и списка использованных источников.

1 МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА

1.1 Сущность и содержание внутреннего аудита

Сегодня внутренний аудит во всем мире актуален как никогда. Его развитию и совершенствованию уделяется огромное внимание, поскольку внутренний аудит является действенным инструментом, предназначенным для выявления возможностей повышения эффективности деятельности компании, и выступает одним из ее конкурентных преимуществ¹.

Внутренний аудит является эффективным средством внутреннего контроля, включающим комплекс мер по оптимизации и контролю за деятельностью компании, позволяющим выявить резервы повышения эффективности бизнеса. С одной стороны, служба внутреннего аудита непосредственно участвует в контрольных мероприятиях, а с другой, оценивает эффективность функционирующей системы внутреннего контроля, разрабатывает мероприятия по ее совершенствованию. В настоящее время, наличие в компании внутреннего аудита является актуальным для собственников компаний, что во многих случаях может привести к весьма ощутимой экономии средств, предоставить как финансовую, так и нефинансовую информацию о состоянии компаний, перспективном развитии рынков. Для того, чтобы создать эффективную службу внутреннего аудита в компании, необходимо исследовать сущность внутреннего аудита, что, в свою очередь, предполагает исследование его развития в целях выработки единой стратегии внутреннего аудита, ориентированной на повышение его качества.

В исследовании зарубежных ученых Л. Совьера, В. Бринка, К. Пиккета и современных ученых, таких как: Р.А. Алборов, В.Д. Андреев, А.А. Аренс, Я.В. Соколов, Б.Н. Соколов, А.М. Сонин, В.В. Бурцева, обращается внимание на

¹ Шимаханская, Т.В. Аудит: практическое пособие / Т.В. Шимаханская, В.Л. Иванова, О.А. Кувейкина. – М.: Издательство «Экзамен», 2013. – С. 25.

необходимость развития внутреннего аудита, и, но отсутствие единого подхода к внутреннему аудиту, его формированию и функционированию.

Предпосылки возникновения внутреннего аудита связаны с ростом размеров компаний и повышением сложности процессов управления. Внутренний аудит позволяет обеспечить предоставление гарантий и консультаций руководству, направленных на максимизацию ценности и совершенствование деятельности организации.

Если раньше в рамках внутреннего аудита повышенным спросом пользовались услуги, ориентированные на подтверждение отдельных статей отчетности, то в настоящее время на первый план выходят услуги по выявлению внутрипроизводственных резервов и разработке плана выполнения выработанных рекомендаций².

Несмотря на развитие и выделение внутреннего аудита в особое направление контрольной деятельности на Западе, до настоящего времени в экономической литературе само понятие «внутренний аудит» по-разному трактуется как зарубежными, так и российскими учеными. Обеспечение единства трактовки в законодательных и нормативных актах понятия «внутренний аудит», его целей, функций принципиально важно для обеспечения единства терминологии. Нами проведен обзор определения понятия «внутренний аудит» (таблица 1.1).

Таблица 1.1 - Обзор трактовки понятия «внутренний аудит» российскими и зарубежными учеными/

Трактовка понятия	Ученые
Понятие внутренний аудит в узком его понимании	
Внутренний аудит отождествляется с термином «ревизия»	Суйц В.П., Алборов Р.А., Скобара В.В., Ахметбекова А.Н., Дубровина Т.А., Подольский В.И.
Внутренний аудит представляет составную часть внутреннего контроля	Додж Р., Адамс Р., Бельский С., Горбунова О.Н., Грачева Е.Ю., Егорова С.К., Бычкова С.М., Кочинев Ю.Ю., Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л., Терехов А.А.

² Макоев О.С. Внутренний аудит: понятие и предназначение // Аудитор. - 2016. - №11. - С. 10-15.

Окончание таблицы 1.1

Трактовка понятия	Ученые
Внутренний аудит как часть общего аудита	Богомолов А.М., Голощапов Н.А., Аренс Э.А., Лоббек Дж.К.
Понятие внутренний аудит в широком его понимании	
Внутренний аудит – способ независимой оценки эффективности деятельности организации и органов управления	Гуськова Т.Н., Slyunina T.L., Glushach Y.S., Конопляник Т.М., Романов А.Н., Сотникова Л.В. Воропаев Ю., Ковалева О.В., Константинов Ю.П.
Внутренний аудит – деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций	Определение ПА, Липунцов Ю.П.

В результате исследования понятия «внутренний аудит» можно выявить нескольких базовых подходов к его трактовке.

В узком смысле понятие внутреннего аудита чаще всего отождествляют с терминами «внутренний контроль» и «ревизия». В соответствии с первым подходом, понятие внутреннего аудита отождествляют с ревизией, под которой понимается всесторонняя и глубокая документальная и фактическая проверка производственно-финансовой и коммерческой деятельности субъекта хозяйствования за определенный период времени. Как известно, эти два понятия имеют много общего, а именно: оценка и сверка достоверности бухгалтерской отчетности проводятся по одинаковым методикам ведения налогового и финансового учета, одинаково осуществляются документальный и фактический контроль. Но если углубиться в понятия, ревизия является формой контроля над предприятием, организацией или компанией со стороны государства с целью проверки бюджетных правоотношений, а внутренний аудит выполняет не только контрольные функции, но и ориентирует современный бизнес на получение информации для принятия управленческих решений. Поэтому разница между ревизией и внутренним аудитом очевидна, хотя на первый взгляд эти понятия очень схожи.

Большинство ученых считает, что внутренний аудит представляет собой составную часть внутреннего контроля, которая облегчает контроль различных звеньев управления со стороны высшего руководства. Такую позицию разделяют зарубежные ученые: Р. Додж, Р. Адамс и ряд отечественных исследователей, таких как: С. Бельский, О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачева. Определение места внутреннего аудита в системе внутреннего контроля показывает его общность с другими формами, но при этом он является самостоятельным направлением, обслуживающим интересы высшего управления. В другой трактовке внутренний аудит рассматривается как часть общего аудита, который организуется во внутрихозяйственном субъекте. В этом определении выявлено одно из направлений внутреннего аудита – оценка достоверности отчетности и выявление искажения, присущие в отчетности организации, а не упоминает другие задачи, такие как оценка на соответствии и эффективности бизнес-процессов и системы внутреннего контроля и управления рисками³.

В широком смысле, ряд ученых рассматривают внутренний аудит как способ независимой оценки эффективности деятельности организации и органов управления, но не акцентируют внимание на разработке мероприятий по совершенствованию и повышению эффективности деятельности организации в целом. В современной трактовке, под внутренним аудитом понимается независимая и объективная деятельность по предоставлению гарантий и консультаций, направленная на достижение конкретных результатов и улучшение работы организации, на максимизацию ее ценности. Такая точка зрения разделяется Международным Институтом внутренних аудиторов ИА.

На наш взгляд этот подход более точно отражает сущность внутреннего аудита. В настоящее время среди специалистов не наблюдается единства в подходах к определению термина «внутренний аудит». Одни из них пытаются отождествить внутренний аудит с внешним или, по крайней мере, найти между

³ Макальская, А.К. Внутренний аудит: Учебно-практическое пособие. - М.: Издательство "Дело и Сервис", 2017. - С. 59.

ними сходство, другие же, наоборот, пытаются найти различия или противоречия.

Таким образом, на основе обзора различных трактовок понятия «внутренний аудит», предлагается следующее определение, трактующее его как независимую деятельность в организации, осуществляемую в интересах ее собственников и высшего руководства, обеспечивающую объективные гарантии и консультации на основе надлежащего управления ключевыми бизнес-рисками с целью совершенствования деятельности организации.

Понятие аналогично с определением Института внутренних аудиторов, но его отличительной особенностью является акцент на применении рискориентированного подхода. Исследование исторических аспектов развития внутреннего аудита и его перспектив, уточнение этапов его развития и предлагаемое определение «внутренний аудит» позволят создать теоретическую основу для обоснования направлений совершенствования методики его проведения в организации.

Анализ различных точек зрения на сущность внутреннего аудита выявил его многогранность, основой которой является система целей и задач, поставленных перед внутренним аудитором. Естественно, что состав целей и задач различен не только среди предприятий народного хозяйства, но и внутри какого-либо одного экономического субъекта, в зависимости от стадии его финансово-экономического развития (подъем, спад, стагнация и т.д.).

Так в период становления экономического субъекта основной сутью внутреннего аудита признается контроль сохранности активов; в период некоторой финансовой стабильности, усложнения хозяйственных процессов, процессов управления к контрольной функции присовокупляется функция анализа и консалтинга; в период финансового достатка как часть внутреннего аудита рассматривается так же помощь сотрудникам организации.

Это еще и еще раз подтверждает мысль о вариативности применения экономической информации в процессе управления, в том случае, если

информация своевременна, достоверна, представлена в форме адекватной целям и задачам ее составления⁴.

Таким образом, внутренний аудит - организованная в интересах менеджмента система постоянного контроля и оценки деятельности хозяйствующего субъекта, ориентированная на поиск резервов повышения ее эффективности, обоснование новых и поддержание имеющихся конкурентных преимуществ, а также обеспечение требуемого уровня качества бизнес информации.

Таким образом, внутренний аудит, как комплексное явление, нужно рассматривать с нескольких позиций. В частности⁵:

- с позиции организационной структуры, внутренний аудит представляет собой систему реализации интересов органов управления и (или) собственников, т.е. представлен отделом (службой) предприятия;

- с позиции методики обработки информации, внутренний аудит функционирует на основе постоянной обработки бизнес информации. Считаем, что к такой информации относится вся информация, на базе которой аудитор строит свои предположения и выводы. Первоначально подобная информация может быть бухгалтерской, финансовой, экономической, но в последствии внутренний аудитор по-новому ее агрегирует в целях подтверждения своих выводов. На этом этапе информация теряет свою принадлежность к бухгалтерской, экономической, финансовой, социальной или какой-либо еще информации, т.к. служит интересам внутреннего аудитора. В целях настоящего исследования такую информацию будем называть контрольной;

- с позиции целевых установок, внутренний аудит - инструмент обеспечения эффективности деятельности хозяйствующего субъекта, на основе поиска резервов и конкурентных преимуществ хозяйствующего субъекта.

⁴ Леонтьева Ж.Г., Соболев А.С. Аудит отчетной информации // Бухгалтерский учет. - 2017. - №2. - С. 16-19.

⁵ Жуков, В.А. Аудит эффективности: теория, практика, проблемы / В.А. Жуков // Государственный аудит. Право. Экономика. – 2016. – №2. – С. 5-12.

Приоритетные цели и задачи характерны для большинства отделов внутреннего аудита предприятий и организаций, вне зависимости от их специализации, формы собственности, организационной структуры.

Сопутствующие цели и задачи несут в себе отраслевую и организационную специфику. Они присущи конкретным предприятиям. Их состав зависит от стратегии организации, от его потребностей на данном этапе развития, от оперативной экономической обстановки.

Учитывая, что внутренний аудит обслуживает интересы, прежде всего высшего менеджмента, а цели управления могут быть стратегическими, долгосрочными и краткосрочными, логично сделать вывод о том, что и цели внутреннего аудита будут иметь такую же градацию. Обычно стратегические цели рассчитаны на выполнение в течение более пяти лет, поэтому в качестве таковых целей внутреннего аудита можно отметить следующие: качественное совершенствование внутривозвратного контроля экономического субъекта, улучшение финансового состояния предприятия, на базе выявления внутренних резервов, предотвращения фактов бесхозяйственности, формирование положительного имиджа компании. Долгосрочные цели, рассчитанные на выполнение в течение более одного года. К таким целям и задачам внутреннего аудита можно отнести, например, повышение общей квалификации сотрудников бухгалтерии, организация системы внутреннего контроля, консультационная поддержка проведения структурных преобразований в управлении предприятием. Краткосрочные цели, рассчитаны на выполнение в течение одного года, или производственного цикла, если таковой более календарного года.

Внутренний аудит можно классифицировать по следующим признакам⁶:

1. По отношению к целям и задачам внутреннего аудита. В данной классификации нами выделяются: аудит, ориентированный на поиск резервов; аудит качества бизнес информации и аудит сохранности активов.

⁶ Гладковская Е.Н. Государственный и муниципальный контроль и аудит: теория и практика: учебное пособие / Е.Н. Гладковская. – М.: Русайнс, 2018. – С. 55.

Аудит, ориентированный на поиск резервов направлен, прежде всего, на реализацию поставленных задач повышения эффективности хозяйствования. Характерными особенностями данного вида внутреннего аудита являются следующие: тесная взаимосвязь с работой других отделов и служб хозяйствующего субъекта, а также использование работы экспертов (специалистов по производству, технологов, маркетологов); использование только уже проверенной информации; процедуры анализа являются приоритетными по отношению к процедурам контроля.

Аудит качества бизнес информации выполняет цели и задачи по оперативному установлению ее достоверности, полноте, адекватности экономической ситуации. Контрольные процедуры являются приоритетными по отношению к процедурам аналитическим.

Аудит сохранности активов имеет целью не только обеспечить уверенность в наличии активов на любом этапе финансово-хозяйственной деятельности, но и установить и поддерживать трудовую дисциплину материально- ответственных лиц.

2. По отношению к объектам аудита. В данной классификации, исходя из специфики объекта исследования, целесообразно выделить: общий аудит экономического субъекта; аудит структурных подразделений; аудит дочерних экономических субъектов.

Общий внутренний аудит экономического субъекта проводится для оценки всех систем ОАО «Российские железные дороги», его финансового, производственного, рыночного положения. Выявляются и оцениваются все слабые и сильные стороны предприятия, оценивается его краткосрочная, среднесрочная и долгосрочная устойчивость, кредитоспособность, инвестиционная привлекательность.

Предполагается, что по итогам такого аудита вносятся соответствующие изменения в стратегию предприятия (маркетинговую, учетную, инвестиционную, финансовую политику) в целом по экономическому субъекту и в разрезе

структурных подразделений. Составными элементами общего аудита экономического субъекта являются аудит структурных подразделений и аудит дочерних экономических субъектов⁷.

Внутренний аудит структурных подразделений затрагивает то или иное подразделение ОАО «РЖД». В силу сложившихся специфических обстоятельств, отличающих предприятия железнодорожного транспорта от других экономических субъектов, а именно, высокая степень структурированности, географическая удаленность подразделений, данный вид аудита можно считать основным, как по трудовым затратам, так и по ценности получаемой результатной информации.

Аудит дочерних экономических субъектов призван обеспечить уверенность в качестве бухгалтерской (финансовой) информации, формируемой в целом по ОАО «Российские железные дороги». Отличительной особенностью данного вида аудита является то, что по отношению к объектам контроля он будет иметь признаки внешнего аудита.

3. По характеру временной определенности. В этом аспекте внутренний аудит представлен: текущим (плановым) аудитом; периодическим (плановым и внеплановым) аудитом; инициативным (внеплановым) аудитом.

Текущий (плановый) внутренний аудит представляет собой ежедневную постоянную работу внутренних аудиторов в ходе реализации своих функций и задач⁸.

Периодический внутренний аудит представляет собой аудит различных систем предприятия со строго заданной периодичностью. Он может быть плановым и внеплановым. Для системы бухгалтерского учета целесообразна как минимум ежеквартальная периодичность. Необходимо отметить то, что периодический (плановый) внутренний аудит должен соответствовать генеральной программе по

⁷ Волковой В.М., Игнатущенко Н.А., Лахова Е.В., Шумков С.И. Аудит акционерных обществ в отраслях промышленности. - М.: Аудиторский дом "Аудитор", 2017. - С. 75.

⁸ Белобжецкий, И.А. Бухгалтерский учет и внутренний аудит. - В 2-х частях. - М. бухгалтерский учет, 2018. - С. 77.

реализации внутреннего аудита на предприятии, его периодическое наличие оговаривается и в положении по внутреннему аудиту (прил. 2.).

Инициативный внутренний аудит проводится внепланово по специальным заданиям администрации, инициирующим его. К такому аудиту относится проверка лиц, подозреваемых в злоупотреблениях; проверка отдельных операций или их групп; проверка материально-ответственных лиц.

4. По характеру выполняемых функций. Можно выделить: аудит с приоритетом контроля, консультационный аудит, тестовый аудит.

Внутренний аудит с приоритетом контроля реализует свою контрольную функцию. В ходе проведения аудита на соответствие реализуются процедура аудиторского контроля на предмет соблюдения актов, законов, распоряжений, приказов, принятых как внешними органами (МНС РФ, Минфин РФ, Центробанк РФ), так и внутренними органами предприятия.

Необходимо отметить, что из-за специфики предприятий железнодорожного транспорта проведение процедур контроля на предмет соблюдения нормативных актов сталкивается с проблемой законодательных инициатив местных органов власти, а также с различной нормативной базой подразделений ОАО «РЖД».

Консультационный внутренний аудит реализует функцию обеспечения информацией всех заинтересованных лиц, имеющих к ней право доступа. К особой форме консультационного аудита относятся мероприятия, призванные повысить образовательный уровень персонала предприятия. Эти мероприятия могут проходить в форме круглых столов, семинаров по наиболее частым ошибкам, консультаций, и организовываться силами сотрудников службы внутреннего аудита, с привлечением экспертов, специалистов со стороны. Именно консультационный внутренний аудит решает задачи повышения эффективности производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

Тестовый внутренний аудит представляет собой деятельность сотрудников службы внутреннего аудита по оценке качества функционирования системы

внутреннего контроля, оценка всевозможных качественных и количественных показателей работы предприятия.

Таким образом, на современном этапе формирования экономики России, институт внутреннего аудита является неотъемлемой ее частью, которая развивается не в отрыве от мирового сообщества, но зачастую по своим законам, отражающим специфику российской экономики. Контроль, построенный по принципам административно-командной системы управления, хотя и не адекватен современной хозяйственной жизни большинства экономических субъектов, оставил определенные научные разработки в части методологии ревизионно-контрольных процедур. Сегодняшние потребности российской экономики, в части функционирования коммерческих предприятий, являются основой функционирования одного из институтов развитой экономики - внутреннего аудита.

1.2 Место внутреннего аудита в системе органов, осуществляющих экономический контроль на предприятиях железнодорожного транспорта

Современные системы управления характеризуются динамичностью и активным использованием не только отчетной, но и текущей экономической информации. Современные экономические условия ведения бизнеса определяют увеличение числа пользователей отчетной и текущей экономической информацией. На внешнем уровне такими пользователями являются кредиторы, инвесторы, крупные деловые партнеры, государство⁹. На внутривладельческом - собственники, администрация, отделы и службы экономического субъекта. Внутривладельческая экономическая информация отличается такими качествами как оперативность, детальность представления результатов, которые являются важнейшей базой для принятия обоснованных управленческих решений.

⁹ Аудит и ревизия. Справочное пособие/А.Л. Бавдей., И.Н. Белый., Н.П. Дробышевский и др.; Под общ., редакцией И.Н. Белого. - Мн.: ООО "Мисанта", 2017.- С. 84.

Поэтому, даже внешние пользователи, в своих решениях опираются, в конечном счете, на данные текущей внутрихозяйственной информации. Обилие пользователей текущей экономической информацией усиливает необходимость и актуальность надлежащего контроля полноты и достоверности текущей и отчетной корпоративной информации¹⁰.

В настоящее время сложилась следующая система органов, осуществляющих контрольные процедуры, для повышения надежности информации (рисунок 1.1).

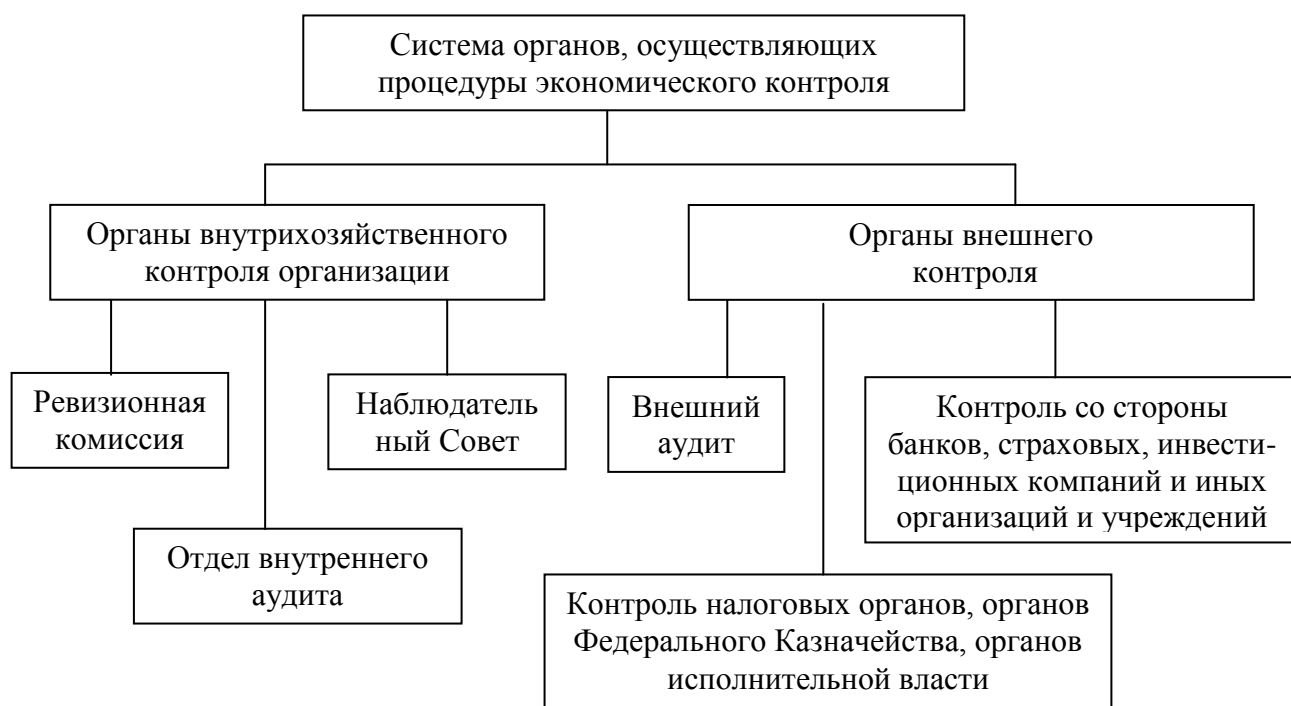


Рисунок 1.1 - Система органов, осуществляющих процедуры экономического контроля в отношении субъектов народного хозяйства

К внутрихозяйственным органам контроля относятся:

- ревизионная комиссия (контроль проводится в соответствии с учредительными документами в интересах собрания собственников (участников) или акционеров предприятия);

¹⁰ Аудит: учеб. для вузов по эконом. специальностям / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; под ред. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ: Аудит, 2014. – С. 59.

- наблюдательный совет (контроль осуществляется в соответствии с учредительными документами в интересах собрания собственников (участников) или акционеров предприятия);

- отдел внутреннего аудита (контроль осуществляется отдельной постоянно действующей службой в интересах высшего звена управления).

К внешним органам, осуществляющим контрольные процедуры относятся:

- внешний аудит (проводится независимой аудиторской фирмой или аудитором, имеющими квалификационные аттестаты и лицензии на право осуществления аудиторской деятельности);

- контроль со стороны банков, страховых, инвестиционных и иных организаций и учреждений, особо заинтересованных в высокой степени достоверности информации;

- государственный финансовый контроль, контроль налоговых органов, органов Федерального Казначейства, органов исполнительной власти (проводится на основании законодательного наделения этих органов правом осуществления контрольных процедур).

Внутрихозяйственный контроль представлен органами и объектами контроля, а также формами его реализации. Схематично система внутреннего контроля функционирующего экономического субъекта представлена на рисунке 1.2. По форме организации внутрихозяйственный контроль представлен отделами и службами, функционирующими на предприятии. С позиции форм организации, внутрихозяйственный контроль представлен субъектами контроля и их позиционированием на предприятии, т.е. в какой форме представлены отношения между субъектами контроля (внутренними аудиторами, ревизорами и пр.) и прочими отделами и службами предприятия, в чьи интересах организован контроль. По форме организации внутрихозяйственный контроль представлен следующими отделами и службами: ревизионная комиссия, отдел внутреннего аудита, наблюдательный совет, службы и отделы экономического субъекта, осуществляющие контроль внутри отделов, однако контрольные функции

которых не являются основными, а выполняются в виде самоконтроля или являются элементами метода функционирования этих служб.

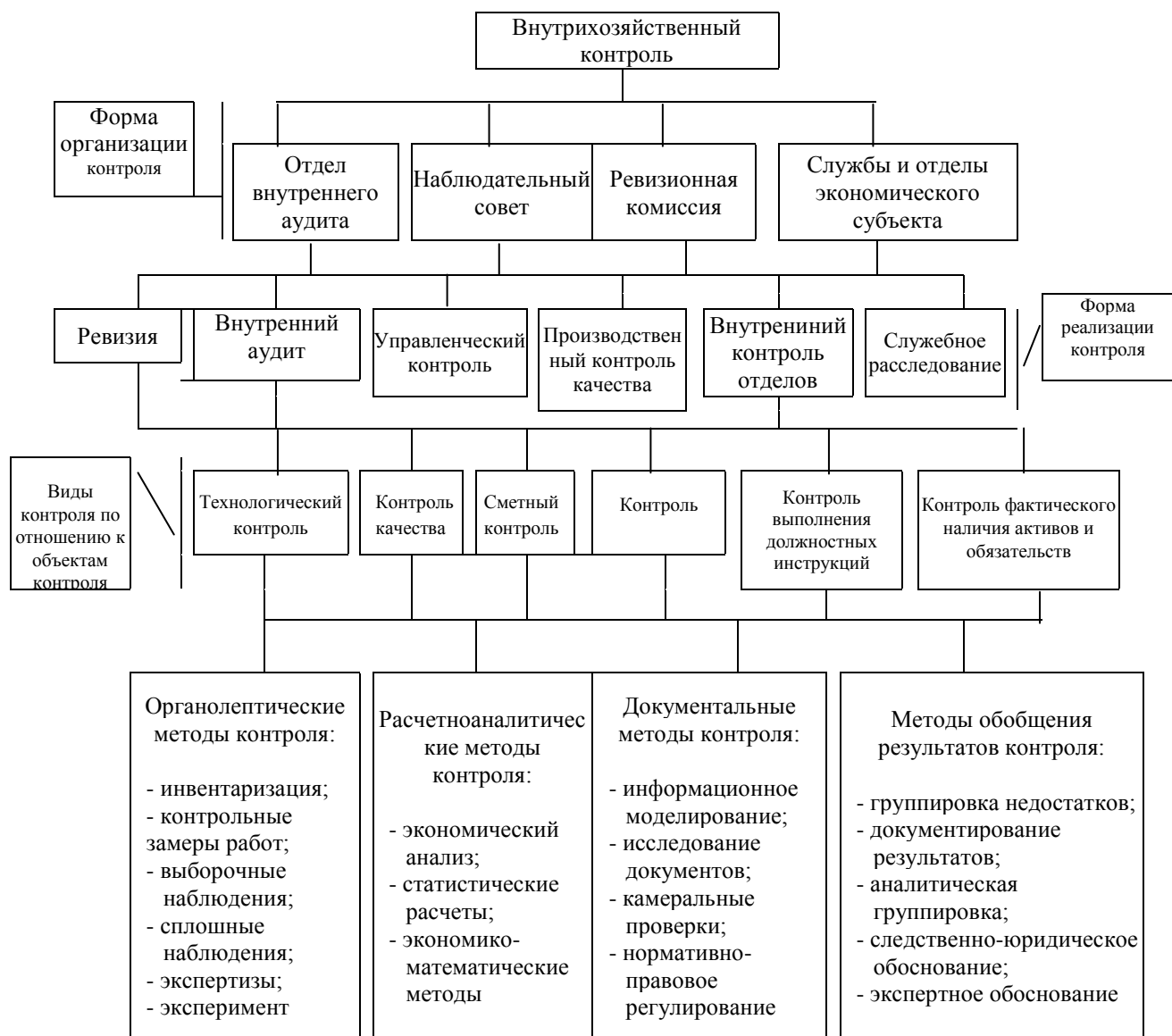


Рисунок 1.2 - Система внутрихозяйственного контроля экономического субъекта

Ревизионная комиссия представляет собой орган, избираемый собственниками в состав которого включаются работники экономического субъекта¹¹. Ревизионная комиссия действует в интересах собственников хозяйствующего

¹¹ Аксенов Б.А. Концепция системы внутреннего контроля корпорации // Экономика железных дорог. – 2016. – № 5. – С.43-47.

субъекта, периодически проверяя наличие и сохранность его активов и обязательств.

Наблюдательный совет так же является избирательным органом, который, помимо функции управления, реализует функции управленческого контроля, т.е. контроля за надлежащим выполнением управленческих решений.

Отдел внутреннего аудита - орган, назначаемый высшим руководством экономического субъекта для совершенствования менеджмента на основе, поиска резервов повышения эффективности, поиска конкурентных преимуществ, установления достоверности корпоративной информации и выполнения консультационных услуг для администрации.

Организационные формы внутрихозяйственного контроля отличаются друг от друга по следующим параметрам:

- характер деятельности (члены ревизионной комиссии являются сотрудниками предприятия, выполняющими контрольные функции в дополнение к основной работе, а внутренние аудиторы - обеспечивают контроль на постоянной основе);

- обслуживаемые интересы (члены ревизионной комиссии обслуживают, прежде всего, интересы собственников, а отдел внутреннего аудита - интересы высшего звена управления).

Не смотря на то, что одни и те же процедуры контроля могут применяться в ходе реализации различных форм внутрихозяйственного контроля, объем и объекты их применения будут различны.

Так инвентаризация для целей ревизии должна проводиться сплошным методом, по всем товароматериальным ценностям, тогда как инвентаризация для целей внутреннего аудита может проходить выборочно, а для служебного расследования она ограничена видом товароматериальных ценностей или материально ответственными лицами.

Таким образом, единство тех или иных методов, приемов и объектов контроля формирует виды контроля по отношению к его объектам.

Для характеристики внутреннего аудита, как элемента системы внутрихозяйственного контроля, необходимо сравнить группировки форм реализации внутрихозяйственного и внешнего контроля по ряду признаков и параметров сравнения.

Объективной необходимостью существования различных форм внутрихозяйственного контроля является специфический набор целей, групп потребителей информации, и, как следствие, наличие собственных методик, приемов и способов достижения поставленных задач. Необходимо отметить, что преимуществом внутреннего аудита, перед прочими формами внутреннего и внешнего контроля, является обеспечение предварительного, текущего и последующего контроля. Следствием этого является возможность получения внутренними аудиторами не только оперативной и достоверной, но и разнообразной информации, т.е. возможность решения широкого спектра задач.

Средние и мелкие экономические субъекты вполне могут служебное расследование, управленческий, производственный контроль, контроль качества интегрировать в одном органе контроля.

В случае, если такой контроль предполагает периодическое исполнение, этим органом может стать ревизионная комиссия. Если такой контроль направлен на постоянную реализацию, то эти функции может выполнять отдел внутреннего аудита. Более того, если это предусмотрено внутренними распорядительными документами, наблюдательный совет также может выполнять данные обязанности¹².

По мнению проф. В.И. Подольского, в небольших организациях возможно наделение ревизионной комиссии функциями внутреннего аудита, либо поручить эти функции аудиторской фирме.

Соглашаясь с мнением А.Н. Романова и Б.Е. Одинцова, следует отметить, что ревизионная комиссия осуществляет последующий контроль и состоит из

¹² Аудит и ревизия. Справочное пособие/А.Л. Бавдей., И.Н. Белый., Н.П. Дробышевский и др.; Под общ., редакцией И.Н. Белого. - Мн.: ООО "Мисанта", 2017.- С. 59.

работников экономического субъекта, а это не позволяет реализовать предварительный и текущий контроль.

Проблематично и возложение функций внутреннего аудита на аудиторскую организацию, так как чрезвычайная трудоемкость реализации предварительного, текущего и последующего форм контроля обуславливает высокую стоимость услуг такого рода. Следует отметить, что взаимоотношения с аудиторскими организациями осуществляется на нормах гражданского права, отраженных в договоре, что исключает административное воздействие на аудиторскую организацию. Однако, по нашему мнению, без такого воздействия интересы администрации могут быть выполнены лишь частично.

Сочетание текущей, непрерывной деятельности отдела внутреннего аудита и деятельности хозяйствующего субъекта лежит в основе выполнения аудиторами консалтинга всей системы управления. Анализ консультационной функции внутреннего аудита показал, что внутривладельческий консалтинг гораздо более эффективен, нежели выполненный сторонними организациями. Более того, консультационная составляющая внутреннего аудита отличается большей глубиной и степенью аналитичности. Это является еще одним отличием внутреннего аудита от других форм контроля. Поэтому, внутренний аудит имеет потенциальное развитие аналитической, прогностической функций, а так же функции моделирования экономических процессов¹³.

Таким образом, проведенное исследование места внутреннего аудита в системе внутривладельческого контроля показывает, что не смотря на схожесть с другими формами внутривладельческого контроля, тем не менее, внутренний аудит является самостоятельным явлением. Его отличительными признаками являются: обеспечение предварительного, текущего и последующих форм контроля; реализация не только контрольных, но и иных функций; обслуживание интересов высшего звена управления; охват всех систем предприятия

¹³ Аудит: Учебник для вузов / под ред. Подольского В.И. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2014. – С. 95.

(финансовой, производственной, управленческой, хозяйственной, социальной); охват всех иерархических структур хозяйствующего субъекта; использование максимального состава приемов и методов контроля.

Однако внутренний аудит не ограничивает другие формы внутрихозяйственного контроля. Объективной предпосылкой этому являются различные пользователи информации, цели и объекты контроля, содержание отчетной информации.

Таким образом, внутренний аудит является одной из форм внутрихозяйственного контроля, жизнеспособность которой определена той ролью, которую играет внутренний аудит, как на уровне отдельного экономического субъекта, так и на макроэкономическом уровне.

Обобщая вышеизложенное необходимо констатировать, что современная экономическая ситуация, характеризующаяся высокой степенью конкуренции экономических субъектов, обуславливает возникновение активного динамического внутрихозяйственного контроля.

Активность и динамичность внутрихозяйственного контроля могут быть обеспечены проведением процедур оперативного (текущего), предварительного и последующего контроля. Положительным импульсом для развития внутреннего аудита и его позиционирования в системе внутрихозяйственного контроля служит его объективная возможность обеспечения менеджмента всеми из рассмотренных видов контроля.

1.3 Нормативно-правовое обеспечение внутреннего аудита

Нормативное регулирование внутреннего аудита представлено четырехуровневой структурой. Систематизация документов, регламентирующих внутренний аудит, представлена блок-схемой (рисунок 1.3)¹⁴. Первый уровень представлен федеральным законодательством. Статус внутреннего аудитора

¹⁴ Андреев, В.Д. Внутренний аудит: Учеб, пособие. - М.: Финансы, 2015. -С. 18.

остается не определенным современным законодательством. Однако хотя напрямую и не указывается на наличие системы внутреннего аудита, но в тех или иных нормах права предполагает организацию внутреннего хозяйственного контроля.

Считаем, что существует необходимость в нормах федерального права, которые напрямую определяют наличие, необходимые элементы организации и статус внутреннего хозяйственного контроля, которое должно стать частью правовой базы, регулирующей деятельность экономических субъектов РФ.

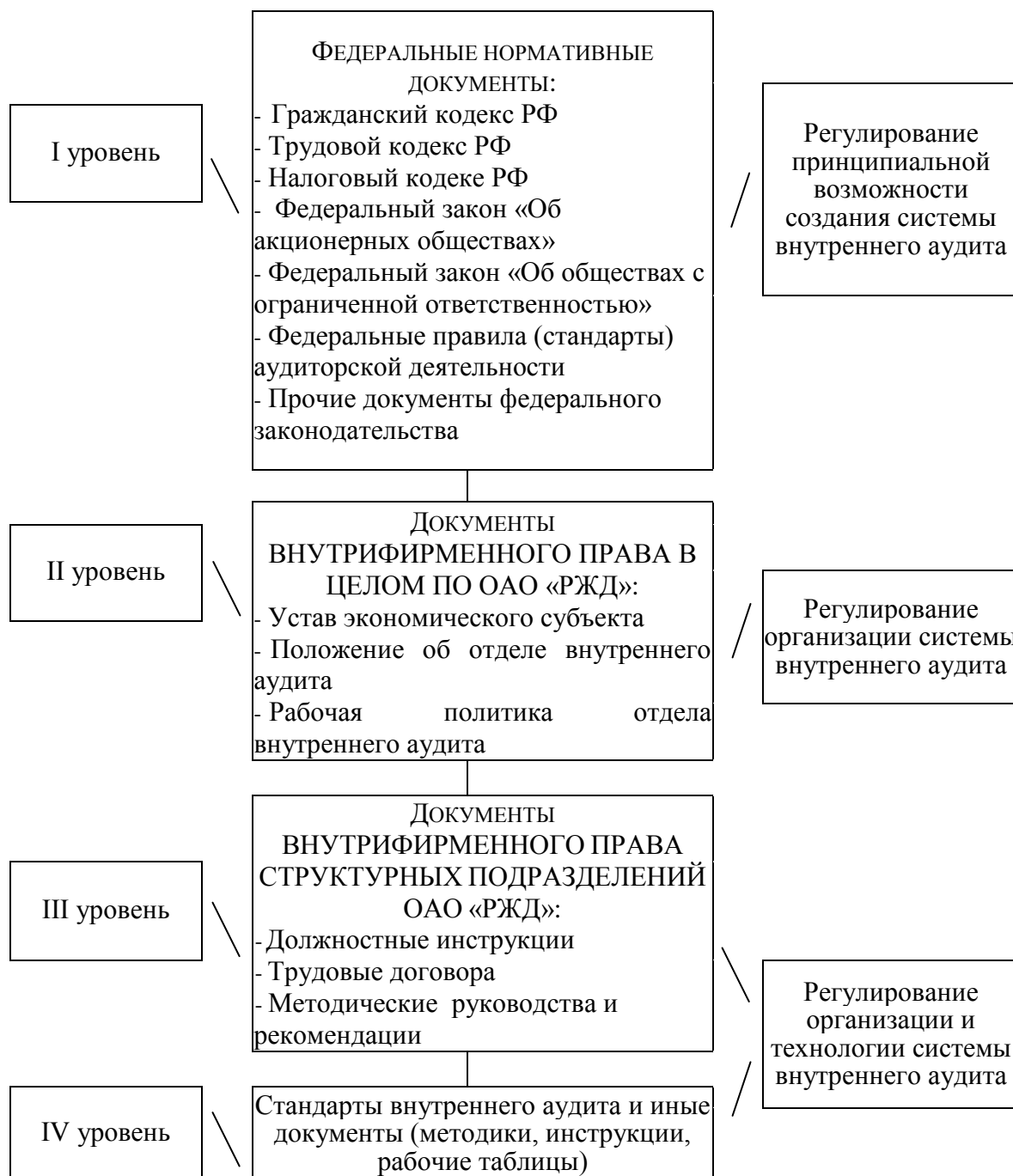


Рисунок 1.3 - Нормативное регулирование внутреннего аудита

Документы второго уровня нормативно-законодательного обеспечения представлены документами внутрифирменного права в целом по экономическому субъекту. По нашему мнению, основными документами данного уровня должны стать такие, которые оговаривают стратегические положения организации и функционирования системы внутреннего аудита. К ним можно отнести Устав, Положение об отделе внутреннего аудита, Рабочая политика отдела внутреннего аудита, Кодекс этики внутреннего аудитора.

Должностные инструкции внутренних аудиторов (где оговорены права, обязанности и ответственность работника), Методические руководства и рекомендации (где обосновываются приемы и методы, применяемые для достижения той или иной цели внутреннего аудита), относятся к третьему уровню нормативных документов. Документы данного уровня действуют только внутри структурного подразделения ОАО «Российские железные дороги». Деление нормативных документов внутрифирменного права на общекорпоративные (второй уровень) и местные (третий уровень) обусловлено, не только специфическими условиями финансово-хозяйственной деятельности (решением различными структурными подразделениями разных по составу и видам задач), но и потребностью в гибкой системе внутреннего аудита, способной адаптироваться, к различным объектам контроля.

Четвертый уровень регулирования внутреннего аудита представлен стандартами внутреннего аудита, а так же сопутствующими им документами (методики, инструкции, рабочие таблицы, схемы работы и т.д.). Документы этого уровня, в зависимости от сущности стандарта или методики, также могут быть общими для всех структурных подразделений системы внутреннего аудита, либо частными разработками для нужд конкретной проверки. Именно документы данного уровня учитывают специфику предприятия и задачи, поставленные перед внутренним аудитом, т.к. одни и те же задачи можно решить различными способами, с разной глубиной и детальностью, ориентируясь на различные критерии.

Исследование показывает, что нормативное регулирование внутреннего аудита в России требует своего совершенствования по всем четырем уровням. В частности, требуется разработка федерального законодательства, предусматривающего возможность организации внутривозвратного контроля в различных его формах. Так же, считаем неизбежным пополнение федерального нормативного законодательства подуровнем, содержащим нормативную документацию профессиональных объединений внутренних аудиторов, касающуюся как вопросов организации, так и вопросов практического функционирования внутреннего аудита.

Возможность внутривозвратного регламентирования деятельности внутривозвратного контроля используется экономическими субъектами не в полной мере. Специфика финансово-хозяйственной деятельности объекта исследования, предопределило потребность в документации, регламентирующей внутренний аудит, не только в целом по экономическому субъекту, но и в отношении его структурных подразделений. Должностные инструкции, методические руководства и рекомендации будут несколько отличаться в каждом из подразделений системы внутреннего аудита.

Специфика предприятий железнодорожного транспорта, их стратегическая важность для государства, обуславливает необходимость разработки собственных стандартов внутреннего аудита.

Анализ нормативного регулирования внутреннего аудита (рис. 1.3.) показывает, что некоторые вопросы организации внутреннего аудита и большинство вопросов технологии и методики его проведения обусловлены нормами внутривозвратного права, закрепленными по большей степени в стандартах внутреннего аудита. Считаем, что для более полного использования возможности внутривозвратного регулирования внутреннего аудита, необходимо выделить признаки внутривозвратного права. Поддерживая точку зрения таких ученых, как А.М. Богомолов и Н.А. Голощапов необходимо отметить

следующие признаки внутривладельческого регулирования, актуальных для нормативного регулирования внутреннего аудита:

- состоит из норм, т.е. правил поведения общего характера, регулирующих наиболее часто встречающиеся отношения и распространяющихся на всех субъектов внутреннего аудита;

- представляет собой систему норм, регулирующих различные стороны деятельности организации;

- нормы носят обязательный характер для всех субъектов, регулирование которых они затрагивают, вне зависимости от степени согласия или несогласия с ними;

- нормы закрепляются письменно;

- нормы издаются для предприятия и выражают волю и интересы учредителей системы внутреннего аудита (администрации, собственников). Необходимо отметить, что интересы обслуживаемых пользователей информацией системы внутривладельческого контроля могут не совпадать, из-за определенных различий форм внутривладельческого контроля;

- исполнение норм обеспечивается административным принуждением, т.е. это предполагает, что их неисполнение влечет заранее известную ответственность. Это положение должно учитываться при заключении трудовых договоров с внутренними аудиторами, а также в должностных инструкциях, положении об отделе внутреннего аудита.

Таким образом, разработка стандартов внутреннего аудита, а также других документов его внутривладельческого регулирования, должны отвечать рассмотренным признакам внутривладельческого права.

Рассматривая нормативную базу внутреннего аудита, необходимо отметить широкий спектр норм права, которые так или иначе используются внутренним аудитом в ходе своей работы. Для целей настоящего исследования пассивные регуляторы или нормативная база внутреннего аудита представлены следующими блоками:

- внешняя нормативная база представлена совокупностью норм законодательства РФ, используемых внутренним аудитором в ходе аудита. Нормативные документы данного блока, как и других блоков нормативной базы, не имеют прямого непосредственного влияния на организацию и технологию внутреннего аудита, но активно используются как критерии ошибок, как справочная информация, как аудиторские доказательства;

- внутренняя нормативная база сформирована нормами внутрихозяйственного права. Использование внутренней нормативной базы необходимо для реализации внутреннего аудита и является неотъемлемым критерием оценки качества его проведения.

Таким образом, внутренний аудит проводится с учетом передовой международной и отечественной практики и регламентируется нормативными документами системы внутрикорпоративных стандартов аудиторской деятельности холдинга «РЖД».

Разработка необходимого методологического и методического обеспечения внутреннего аудита и поддержание его в актуальном состоянии осуществляются системно, на постоянной основе.

Система внутрикорпоративных стандартов аудиторской деятельности холдинга «РЖД» включает в себя организационно-распорядительные документы, стандарты и практические руководства по внутреннему аудиту, создающие условия для эффективного проведения внутреннего аудита.

Организационно-распорядительные документы определяют порядок работы (организации, деятельности) и полномочия подразделений внутреннего аудита, устанавливают единые, обязательные для применения и исполнения требования к поведению его работников, а также порядок взаимодействия с подразделениями ОАО «РЖД» и (в установленном порядке) с дочерними обществами ОАО «РЖД», прочими заинтересованными сторонами. К ним относятся:

- положение об организации внутреннего аудита;
- положение о подразделении внутреннего аудита;

- кодекс деловой этики работников подразделения внутреннего аудита;
- положения об отделах подразделения внутреннего аудита;
- должностные инструкции работников подразделения внутреннего аудита и другие документы.

Стандарты внутреннего аудита устанавливают порядок осуществления основных и дополнительных подпроцессов, в том числе (но не ограничиваясь) планирования деятельности и управления ресурсами, подготовки к проведению проверки, проведения проверки, оформления результатов проверки, проведения мониторинга выполнения плана мероприятий, разработанного объектом внутреннего аудита по результатам проверки.

Практические руководства по внутреннему аудиту (методические рекомендации, типовые программы проверок и др.) представляют собой методические основы организации и проведения внутреннего аудита по отдельным направлениям.

Проведенный анализ нормативно-правовой базы позволил обосновать целесообразность при формировании системы внутреннего контроля и аудита классифицировать имеющиеся нормативные акты на внешние (Закон о бухгалтерском учете», Налоговый кодекс и т.д.) и внутренние документы, применяемые на уровне холдинга.

Анализ нормативно-правовой базы в области организации и функционирования системы внутреннего аудита свидетельствует, что централизованное нормативное регулирование в данной области в системном виде отсутствует. Это объясняется тем, что вопросы внутрифирменного управления каждая коммерческая организация решает самостоятельно, определяя состав, цели субъектов системы внутреннего контроля и аудита.

2 ОРГАНИЗАЦИОННОЕ И ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА

2.1 Особенности системы внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта

Эффективное функционирование крупных предприятий в различных отраслях экономики во многом зависит от эффективности систем управления и внутреннего контроля. Это в полной мере относится и к предприятиям железнодорожного транспорта.

Сегодня, по оценкам отечественных и зарубежных экспертов, в ОАО «Российские железные дороги» создана и функционирует одна из наиболее стройных, эффективных и компетентных служб внутреннего аудита и контроля в России, соответствующая требованиям международных профессиональных стандартов внутреннего аудита, базирующаяся на лучших мировых практиках.

Сегодня, по оценкам отечественных и зарубежных экспертов, в ОАО «Российские железные дороги» создана и функционирует одна из наиболее стройных, эффективных и компетентных служб внутреннего аудита и контроля в России, соответствующая требованиям международных профессиональных стандартов внутреннего аудита, базирующаяся на лучших мировых практиках.

Функция внутреннего аудита на железнодорожном транспорте появилась 15 лет назад – в период возникновения и становления внутреннего аудита в России. В системе Министерства путей сообщения Российской Федерации (МПС) был создан Центр внутреннего контроля и аудита, который совмещал в себе функции контрольно-ревизионной деятельности и внутреннего аудита. В ходе реформирования отрасли на основе МПС России было организовано ОАО «Российские железные дороги», изменилась архитектура системы управления. ОАО «РЖД» трансформировалось в вертикально интегрированную компанию холдингового типа. Весь основной бизнес ушел в вертикально

организованные дирекции, дочерние и зависимые общества, другие бизнес-структуры и бизнес-единицы. На территориях на основе структурных филиалов – железных дорог – были созданы региональные центры корпоративного управления, по сути, субхолдинги.

Внутренний аудит создает механизмы, обеспечивающие уверенность в достижении поставленных целей наиболее эффективным способом (рисунок 2.1).

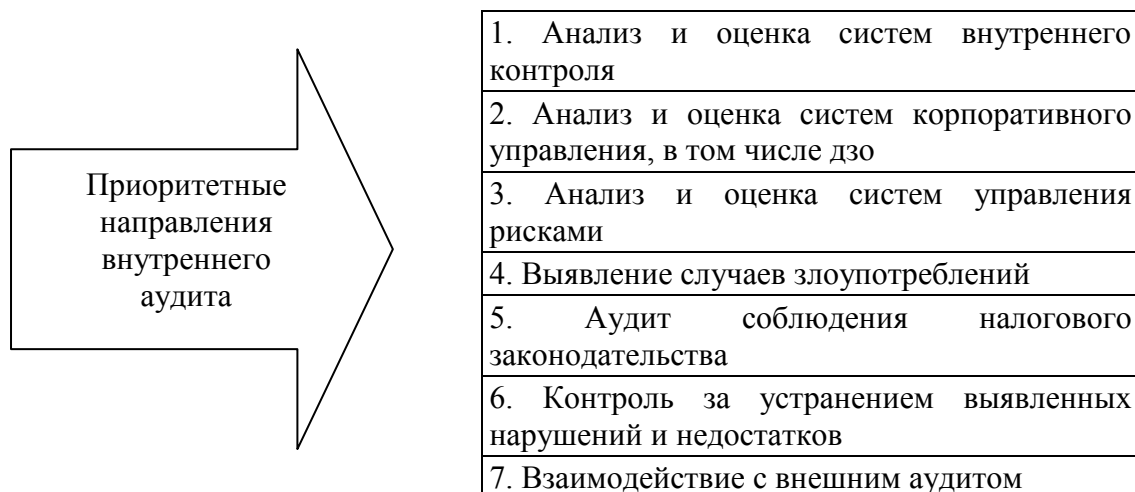


Рисунок 2.1 - Основные направления функционирования внутреннего аудита в ОАО «РЖД»

Традиционно в качестве составляющих системы внутреннего контроля предприятий железнодорожного транспорта, также как и предприятий других отраслей, принято выделять систему бухгалтерского учета, контрольную среду и отдельные средства (процедуры) контроля.

Организационными элементами системы внутреннего контроля являются, прежде всего, внутренний аудит, ревизионная комиссия и наблюдательный совет, каждый из которых может иметь свои объекты контроля и анализа. Система внутреннего контроля должна в первую очередь соответствовать размерам организации и особенностям ее финансово-хозяйственной деятельности. Исходя из этого, формирование системы внутреннего аудита ОАО «Российские железные дороги», как основного организационного элемента (субъекта) системы

внутреннего контроля, не может осуществляться без учета отраслевых особенностей предприятий железнодорожного транспорта.

Особенности функционирования предприятий железнодорожного транспорта могут оказывать влияние на организацию и функционирование системы внутреннего аудита либо прямо, через постановку определенных целей и задач, либо косвенно, через влияние на систему бухгалтерского учета, на контрольную среду, на средства (процедуры) контроля.

Основными особенностями функционирования предприятий железнодорожного транспорта, имеющими наибольшее влияние на формирование и развитие системы внутреннего аудита, являются:

- иерархическая линейно-функциональная система управления ОАО «РЖД», имеющая географическую удаленность структурных подразделений;

- осуществление проверок параллельно сразу несколькими субъектами (Желдорконтроль, Казначейство МПС, контрольно-ревизионные отделы финансовых служб дорог и т.д., фактически на практике происходит дублирование функций у различных субъектов контроля);

- централизованная бухгалтерия структурных подразделений;

- невозможность осуществления собственниками контроля сохранности активов собственными силами.

Организационная структура предприятий железнодорожного транспорта отличается сложностью, а также ярко выделенными центрами управления, которые, в отличие от предприятий других отраслей, имеют более широкий круг полномочий, ответственности и задач. Исходя из того, что система внутреннего аудита призвана обеспечить органы управления оперативной и достоверной информацией, логично предположить, что и организационная структура внутреннего аудита должна соответствовать структуре управления. По нашему мнению, успешная работа внутреннего аудита возможна при вертикальной интеграции его организационной структуры (рис. 2.2). Указанная интеграция

возможна на трехуровневой основе, которая отвечает организационной системе управления, как основного потребителя информации.

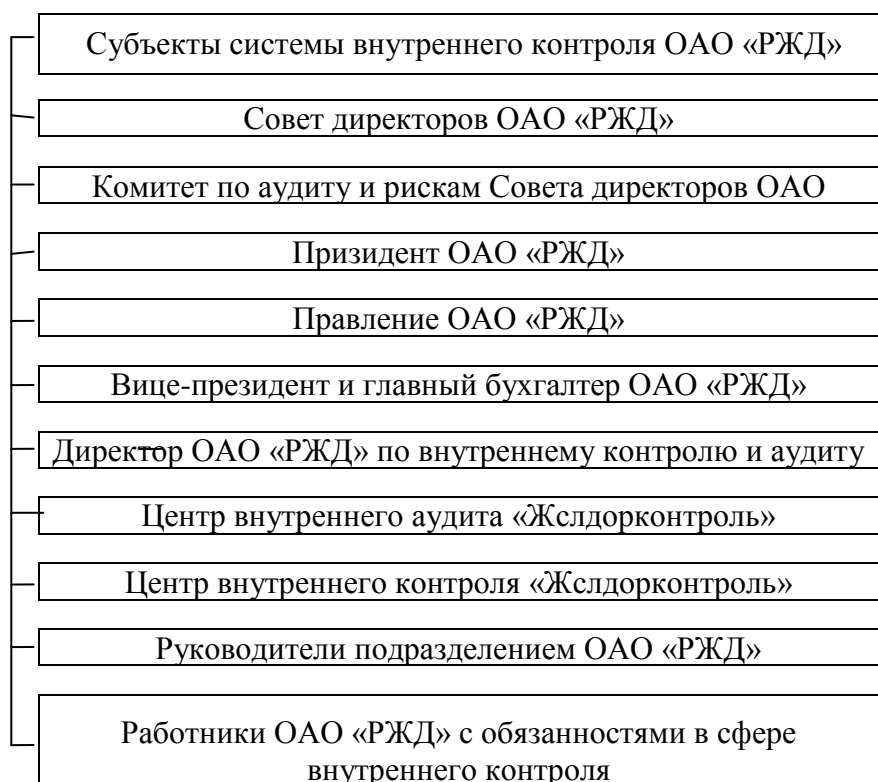


Рисунок 2.2 - Структура системы внутреннего аудита ОАО «Российские железные дороги»

В основе целесообразности такой структуры лежат специфические цели и задачи, стоящие перед менеджментом разных управлений и филиалов дорог, а также соответствующими им отделениями дороги.

Сложная организационная структура предприятий железнодорожного транспорта оказывает влияние на контрольную среду, а через нее на функционирование внутреннего аудита. Так, руководитель службы внутреннего аудита должен подчиняться только высшему исполнительному органу (генеральному директору, Президенту ОАО «РЖД»). Нача разделений должны быть в подчинении у руководителя центральной службы внутреннего аудита.

Однако, работая в тесном контакте с управляющими дороги и иными субъектами администрации на местах, обеспечивая предварительный, текущий и

последующий контроль, внутренние аудиторы не могут абстрагироваться от выполняемых ими целей и задач. Таким образом, создается ситуация, когда особенности функционирования предприятий железной дороги диктуют необходимость изменения соответствующим образом параметров контрольной среды.

Сложность финансово-хозяйственной деятельности, множество структурных подразделений, наличие централизованной системы учета доходных поступлений и выручки от перевозок лежат в основе многоуровневой системы управления, которая не только нуждается в штате работников, осуществляющих контрольные процедуры, но и в консалтинговом обеспечении. Это отражается и на организации внутреннего аудита не только через постановку соответствующих задач на всех уровнях управления, а соответственно контроля и консалтинга, но и через формирование соответствующей контрольной среды, которая выражается в разделении функций между дирекцией внутреннего аудита и ее представительствами на местах (службами, отделами).

Дирекция внутреннего аудита выполняет следующие функции:

- разработка внутрифирменных стандартов внутреннего аудита предприятий железнодорожного транспорта;
- разработка методических рекомендаций по вопросам практической реализации процедур внутреннего аудита;
- контроль качества внутренних аудиторских проверок, проверка работы отделов и служб;
- составление общих планов и типовых программ внутреннего аудита;
- рассмотрение ходатайств администраций структурных подразделений по вопросам назначения (отстранения) внутренних аудиторов;
- утверждение планов и программ внутреннего аудита, разработанных и представленных отделами и службами в соответствии со спецификой финансово-хозяйственной деятельности соответствующих структурных подразделений дороги;

- анализ локальных отчетов отделов и служб внутреннего аудита, выявленных нарушений и формирование общего отчета руководству ОЛО «РЖД»;
- консультирование по финансово-экономическим и правовым вопросам работников центрального аппарата ОАО «РЖД»;
- контроль выполнения проектов (бюджетов) на уровне центрального аппарата управления ОАО «РЖД»;
- взаимодействие с аудиторскими фирмами с которыми прямо заключены договора на проведение аудиторских проверок;
- взаимодействие с органами государственного налогового контроля и пр.;
- проведение аттестации (сертификации) работников всей службы внутреннего аудита, консультации внутренних аудиторов, повышение их квалификации.

Службы внутреннего аудита выполняют следующие функции:

- контроль исполнения законодательства РФ;
- контроль исполнения распоряжений и других внутренних нормативных актов руководства ОАО «РЖД»;
- анализ и обобщение ошибок, выявленных по результатам внутреннего аудита объектов, закрепленных за отделом;
- разработка и предоставление в центральную службу планов и программ, касающихся объектов внутреннего аудита;
- консультации субъектов администрации управления дороги;
- управление деятельностью аудиторов подразделений внутреннего аудита;
- участие в проверках отделений дороги и других структурных подразделений ОЛО «РЖД»;
- анализ нарушений, выявленных подразделениями внутреннего аудита;
- формирование отчетности для центральной службы внутреннего аудита ОЛО «РЖД».

Функциями отделов внутреннего аудита, расположенных по месту нахождения отделений дороги и других структурных единиц являются:

- проверка линейных предприятий, станций и т.д.;

- формирование отчетов по объектам проверок и предоставление их в службу внутреннего аудита;

- разработка рекомендаций по выявленным нарушениям;

- консультация администрации, а также учетных работников структурных подразделений.

В процессе анализа многоуровневой системы внутреннего аудита особого внимания заслуживает вопрос подчиненности ее структурных подразделений. Дирекция внутреннего аудита подчиняется исключительно высшему органу исполнительной власти ОАО «Российские железные дороги», службы - дирекции внутреннего аудита, с возможностью администрации управления дороги ходатайствовать по вопросам назначения (увольнения) внутренних аудиторов; отделы - службе внутреннего аудита.

Для обеспечения эффективного выполнения указанных функций внутренние аудиторы не должны участвовать в управлении или выполнении тех видов деятельности, результаты которых они обязаны проверять. Нарушение данного принципа может быть истолковано, как потеря независимости, а значит и объективности.

Рассматривая сложную систему внутреннего аудита предприятий железнодорожного транспорта в целом, можно отметить, что основными функциями любого структурного подразделения являются контроль и консалтинг.

В условиях функционирования централизованных бухгалтерий при управлениях дорог, целесообразно сосредоточить усилия работников служб внутреннего аудита на следующих аудиторских процедурах:

- процедуры документального метода контроля, т.е. проверка правильности составления документации, сопоставление данных из разных источников, проверка правил учета отдельных хозяйственных операций, прослеживание;

- процедуры расчетно-аналитического метода контроля, т.е. приемы экономического анализа, статистические расчеты, экономикоматематические процедуры;

- процедуры обобщения результатов, в части группировки и анализа данных, полученных в ходе использования документального и расчетноаналитического методов контроля.

Можно сказать, что в рамках централизованных бухгалтерий дорог необходимо установить постоянный мониторинг операций структурных подразделений дорог, на основе применения указанных методов.

Для успешного взаимодействия внутренних аудиторов служб, основой функционирования которых являются методы документального контроля, и отделов, базирующихся в первую очередь на приемах фактического контроля, необходимо разработать двусторонне направленный документооборот внутреннего аудита, который обеспечит применение всего комплекса приемов внутреннего аудита по отношению к тому или иному объекту аудита. Двусторонность документооборота возможна, как от дирекции внутреннего аудита к службам, и наоборот, так и между службами внутреннего аудита и отделами. Исследование показывает, что основой данного документооборота и наиболее эффективным его видом должен стать электронный документооборот с использованием электронно-цифровой подписи, а возможно и методов шифрации.

Специфика управления предприятиями железнодорожного транспорта показывает, что если на уровне служб внутреннего аудита возможно обеспечение постоянного мониторинга финансово-хозяйственных операций, то на уровне отделов внутреннего аудита невозможно обеспечить сплошной порядок контроля операций. Поэтому важным элементом системы внутреннего аудита, кардинально отличающим его от других форм контроля, должен стать механизм определения момента реализации тех или иных процедур внутреннего аудита, в разрезе соответствующих его объектов и субъектов.

Сложным вопросом, отражающим специфику предприятий железнодорожного транспорта, является осуществление проверок параллельно сразу несколькими субъектами (Желдорконтроль, Казначейство МПС, контрольно-ревизионные

отделы финансовых служб дорог и т.д.). Объекты контроля разных субъектов систематизированы в табл. 2.1.

Таблица 2.1 - Объекты контроля предприятия железнодорожного транспорта, осуществляемого различными субъектами

Объекты контроля, задачи	Субъекты контроля				
	Служба внутреннего аудита	«Желдор-контроль»	«Казначейство»	Контрольно-ревизионные отделы финансовых служб дорог	Внешние аудиторы
1	2	3	4	5	6
Кассовые операции	+	+	+	+	+
Материальный склад	+	+	-	+	+
Оплата труда	+	+	-	+	+
Организация учета	+	+		+	+
внеоборотных активов					
Сохранность внеоборотных активов	+			+	
Дебиторская задолженность					
- в общем	+	+	+	+	+
- по дебиторам	+	+	+	+	+
Кредиторская задолженность					
- в общем	+	+	+	+	-
- по кредиторам	+	.	-	+	+
- расчеты с бюджетом	+	+	+	+	
Анализ хозяйственной деятельности	+			+	+
Документооборот	+	-	-	+	.-
Выполнение должностных инструкций	+			+	+
Выполнение внутрифирменных приказов и распоряжений	+	-	-	+	+
Процессы:					
- заготовления	+	-	-	+	=
- производства	+	-		+	-
- реализации	+				
Качество продукции	+	+	-	+	-
Консалтинг	+	-	-	+	- / +
Рекомендации	+	+	+	+	+

Итак, в течение одного и того же периода по одним и тем же вопросам за один и тот же проверяемый период предприятие может быть подвергнуто проверкам со стороны различных субъектов контроля (проблема дублирования функций).

Считаем, что такая ситуация во многом определена несовершенством работы системы внутривладельческого контроля, представителем которой должна стать служба внутреннего аудита. Только при эффективном разграничении объектов контроля внутри службы внутреннего аудита, а также при условии разработанности организационно-методической базы ее функционирования, возможно осуществление контроля всех тех объектов, которые указаны в табл. 2.1. Эффективный, оперативный и методически обеспеченный контроль со стороны службы внутреннего аудита - необходимое условие для смещения акцентов контроля от филиалов Желдорконтроля, Казначейства МПС и частично внешних аудиторов к системе внутреннего аудита. Только в этом случае все прочие субъекты контроля будут планировать проверки, учитывая данные полученные внутренними аудиторами, что, по нашему мнению, неизбежно скажется на упорядочивании (снижении) количества проверок финансово-хозяйственной деятельности ОАО «РЖД».

Таким образом, отраслевые особенности предприятий железнодорожного транспорта влияют не только на функционирование системы внутреннего аудита, но и на процесс ее формирования, как неотъемлемой части любого эффективно функционирующего экономического субъекта.

2.2 Порядок организации и проведения внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта

Функция внутреннего контроля аудита в ОАО «РЖД» основана на современной организационно-методологической базе, разработанной в соответствии с лучшей мировой и отечественной профессиональной практикой, отвечает этическим нормам в области внутреннего аудита и контроля, принятым

в современном российском и мировом деловых сообществах. Утвержден ряд документов корпоративного и функционального уровня, в т. ч.:

Положение об организации внутреннего аудита в холдинге «РЖД», которое устанавливает статус внутреннего аудита в Компании, определяет его цели, полномочия, ответственность и принципы работы, а также права доступа к документации, персоналу и активам в рамках подготовки и проведения аудиторских проверок.

В соответствии с Положением целями внутреннего аудита являются системное обеспечение проведения проверок, анализ информации и мониторинг надежности процедур в системах внутреннего контроля и управления рисками для сохранения финансовой устойчивости, повышения результативности финансово-хозяйственной деятельности и эффективности бизнес-процессов холдинга «РЖД».

Организация внутреннего аудита осуществляется с учетом следующих принципов: независимость и объективность, соблюдение конфиденциальности, профессионализм и ответственное отношение к работе, контроль качества.

Контроль качества проведения внутреннего аудита предусматривает осуществление периодических оценок качества работы подразделений внутреннего аудита.

Положение о системе внутреннего контроля в холдинге «РЖД», разработанное с учетом рекомендаций Минфина России и применением положений концепции «Внутренний контроль. Интегрированная модель» модель COSO (Committee of Sponsoring Organizations). Документ определяет цели, задачи и функции, основные требования, функциональную структуру и распределение ответственности субъектов внутреннего контроля.

Создание системы внутреннего контроля направлено на обеспечение разумной уверенности в достижении поставленных перед ОАО «РЖД» целей.

Основными задачами системы внутреннего контроля в ОАО «РЖД» являются:

- обеспечение эффективности и результативности финансово-хозяйственной деятельности;
- обеспечение сохранности активов и экономичного использования ресурсов;
- выявление рисков и управление ими;
- обеспечение достоверности и полноты бухгалтерской (финансовой) и иных видов отчетности;
- соблюдение законодательства и нормативных правовых актов Российской Федерации и нормативных документов ОАО «РЖД».

Система внутреннего контроля в ОАО «РЖД» определяется совокупностью объектов и субъектов. Объектами системы внутреннего контроля являются финансово-хозяйственная деятельность подразделений ОАО «РЖД» и его бизнес-процессы. Состав субъектов системы внутреннего контроля определяется организационной структурой ОАО «РЖД». Руководители подразделений ОАО «РЖД» в соответствии со своими функциональными обязанностями несут ответственность за формирование, внедрение, мониторинг и совершенствование системы внутреннего контроля. Система внутрикорпоративных стандартов внутреннего аудита, которая является концептуальной методологической базой внутреннего аудита и контроля, и продолжает постоянно развиваться в соответствии с требованиями нормативных документов РФ и лучшей профессиональной практикой. Система внутрикорпоративных стандартов аудиторской деятельности холдинга «РЖД» представлена на рисунке 2.3.

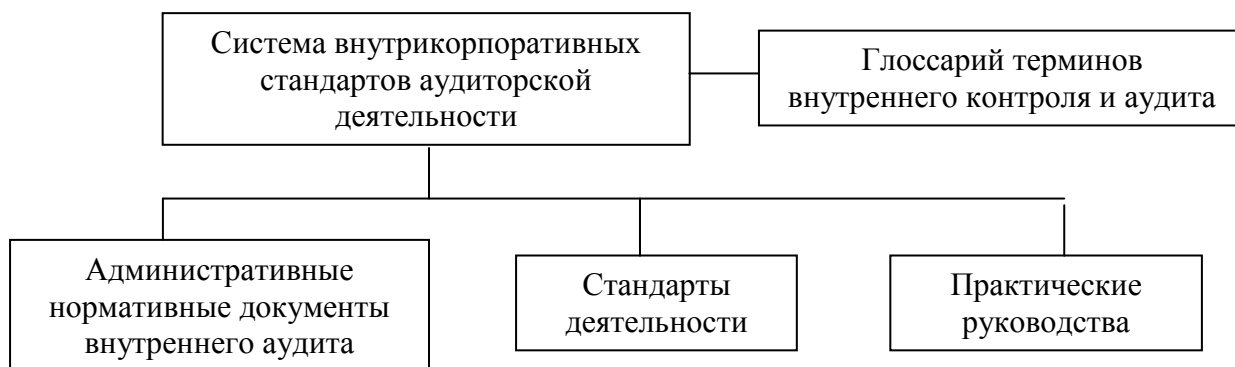


Рисунок 2.3 - Система внутрикорпоративных стандартов аудиторской деятельности холдинга ОАО «РЖД»

Для поддержания заданного высокого уровня эффективности, придания статуса и полномочий, выработки стратегии и координации мероприятий в сфере контроля финансово-хозяйственной деятельности, в структуру аппарата управления введена должность директора ОАО «РЖД» по внутреннему контролю и аудиту в непосредственном ведении которого находятся Центр внутреннего контроля «Желдорконтроль» и Центр внутреннего аудита «Желдораудит» – структурные подразделения ОАО «РЖД». В состав Центра «Желдорконтроль» входят региональные управления, которые расположены на полигонах железных дорог и имеют отделы внутреннего аудита.

Штатная численность работников центров «Желдорконтроль» и «Желдораудит» составляет 727 единиц.

Основными задачами проведения внутреннего аудита и внутреннего контроля являются:

- организация и проведение внутреннего аудита, направленного на повышение эффективности и результативности бизнес-процессов ОАО «РЖД», сохранность активов, соблюдение требований законодательства Российской Федерации и внутренних документов ОАО «РЖД»;

- организация и проведение внутреннего контроля, направленного на достижение экономической стабильности, финансовой прозрачности, в подразделениях аппарата управления, структурных подразделениях, филиалах, негосударственных учреждениях ОАО «РЖД» и в установленном порядке в дочерних и зависимых обществах ОАО «РЖД»;

- своевременное обеспечение руководства ОАО «РЖД» достоверной информацией о финансово-хозяйственной деятельности, выявленных недостатках, налоговых и финансовых рисках в подразделениях ОАО «РЖД» и в установленном порядке ДЗО для принятия управленческих решений;

- оценка эффективности систем внутреннего контроля, управления рисками в подразделениях ОАО «РЖД» и в установленном порядке в его дочерних и зависимых обществах;

- оценка эффективности бизнес-процессов в подразделениях ОАО «РЖД» и в установленном порядке в его дочерних и зависимых обществах.

Как было сказано ранее, необходимыми атрибутами эффективно функционирующей системы внутреннего аудита предприятий различных форм собственности являются разработанные и утвержденные стандарты, а так же должностные инструкции и положения о службе внутреннего аудита, которые по своей сути являются элементами внутрихозяйственного регулирования. Отсутствие внутрифирменных нормативных документов, регулирующих работу службы внутреннего аудита, предполагает не только отсутствие прав, но и ответственности сотрудников службы и должностных лиц экономического субъекта, что в конечном итоге негативно сказывается на качестве внутреннего аудита, выражающееся в способности достигать поставленные цели.

Права и обязанности, как отдельных сотрудников, так и службы внутреннего аудита в целом, должны найти свое отражение в следующих документах внутрихозяйственного регулирования:

- «Положении о службе внутреннего аудита»;
- «Положении о рабочей политике службы внутреннего аудита»;
- стандартах внутреннего аудита;
- должностных инструкциях внутренних аудиторов.

Основными признаками, которыми обладают указанные элементы внутрихозяйственного регулирования являются:

Элементы внутрихозяйственного регулирования состоят из норм, применяющихся в наиболее часто встречающихся отношениях.

Применительно к системе внутреннего аудита, данная характеристика означает, прежде всего, закрепление основных прав и обязанностей субъектов внутреннего аудита, его методических приемов и способов реализации, в то время как интерпретация конкретных ситуаций основывается на профессиональном опыте внутреннего аудитора.

Элементы внутрихозяйственного регулирования представляют собой систему норм, в отношении различных сторон деятельности службы внутреннего аудита. Наиболее полно такими характеристиками являются стандарты внутреннего аудита, которые регламентируют как организационные, так и методические аспекты функционирования системы внутреннего аудита.

Нормы внутрихозяйственного регулирования являются обязательными к исполнению работниками, которых они касаются. В системе внутрихозяйственного регулирования внутреннего аудита наибольшей субъектонаправленностью обладают должностные инструкции, разрабатываемые для конкретных сотрудников. Стандарты внутреннего аудита так же имеют направленность на конкретных субъектов - их исполнителей.

Нормы внутрихозяйственного регулирования закрепляются письменно. Порядок функционирования службы внутреннего аудита закреплен соответствующим приказом.

Таким образом, эффективное функционирование службы внутреннего аудита, достижение поставленных перед ней целей и задач, а в конечном итоге и достижение эффективного менеджмента, практически невозможно без адекватной системы внутрифирменного регулирования и документационного обеспечения.

«Положение о службе внутреннего аудита», как элемент внутрифирменного регулирования определяющей деятельностью по реализации процедур контроля в рамках внутреннего аудита, является базовым документом, отражающим основные отношения, как внутри службы внутреннего аудита, так в отношении иных участников финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта.

Подразделение внутреннего аудита составляет на основе модели аудита риск-ориентированный план проведения внутреннего аудита наиболее значимых областей деятельности общества, его бизнес-процессов и других объектов внутреннего аудита с высоким уровнем риска.

План проведения внутреннего аудита в ОАО «РЖД» формируется Центром "Желдораудит" с учетом поручений президента ОАО «РЖД», Комитета по аудиту и рискам совета директоров ОАО «РЖД», курирующего вице-президента ОАО «РЖД» и директора ОАО «РЖД» по внутреннему контролю и аудиту и утверждается курирующим вице-президентом ОАО «РЖД». Кроме плановых проверок по поручениям президента ОАО «РЖД», Комитета по аудиту и рискам совета директоров ОАО «РЖД», курирующего вице-президента ОАО «РЖД» могут проводиться внеплановые проверки.

Руководитель подразделения внутреннего аудита обязан обеспечить эффективное использование ресурсов для выполнения утвержденного плана.

При необходимости руководитель подразделения внутреннего аудита имеет право привлекать (в установленном порядке) к участию в проведении проверок работников других подразделений, а также внешних независимых экспертов.

Блок-схема организации процесса внутреннего аудита представлена на рисунке 2.4.

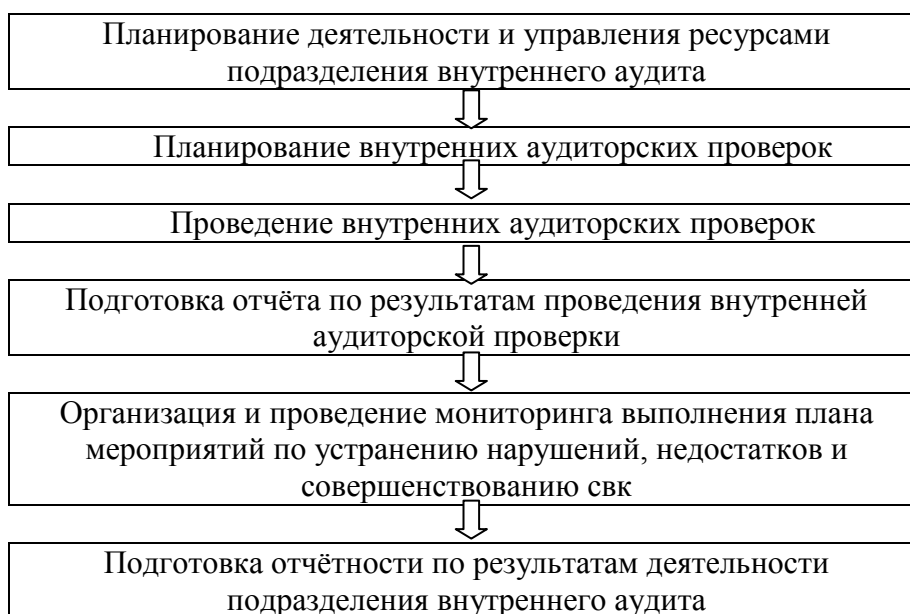


Рисунок 2.4 - Блок-схема организации процесса внутреннего аудита в ОАО «РЖД»

Подготовка к проведению проверки включает в себя сбор информации об объекте внутреннего аудита, анализ риск-факторов и использование информации

о значимых рисках, присущих объекту внутреннего аудита и их оценке, а также разработку аудиторских процедур и другие мероприятия, необходимые для проведения и достижения цели проверки.

Проведение проверки подразумевает выполнение аудиторских процедур, сбор аудиторских доказательств и формулирование выводов по результатам проверки, в том числе описание нарушений, рисков, недостатков систем внутреннего контроля, управления рисками и практики корпоративного управления, выявленных на объекте внутреннего аудита, и другие мероприятия.

Работники подразделения внутреннего аудита должны:

- собрать, проанализировать, оценить и оформить документально необходимую и достоверную информацию в объеме, достаточном для достижения целей проверки;

- сформулировать выводы и рекомендации, представить результаты проверки на основе соответствующего анализа и оценки информации;

- документировать соответствующую информацию с целью обоснования выводов и результатов проверки.

При проведении проверок на должном уровне внутренний аудит не гарантирует, тем не менее, выявления всех нарушений, рисков и недостатков системы внутреннего контроля, управления рисками и практики корпоративного управления.

Руководитель подразделения внутреннего аудита организует должный контроль за проведением проверки для достижения поставленных целей, обеспечения качества работы.

Результаты проверки оформляются в форме отчета, который должен быть достоверным, объективным, полным и лаконичным. Не допускается включение в отчет выводов, не подтвержденных аудиторскими доказательствами.

Формат и содержание отчета о результатах проверки могут различаться в зависимости от вида и целей проверки. Отчет о результатах проверки

составляется, как правило, в 2 экземплярах и подписывается руководителем проверки и руководителем объекта внутреннего аудита.

Срок рассмотрения и подписания отчета руководителем объекта внутреннего аудита не должен превышать 5 дней. В случае отказа руководителя объекта внутреннего аудита от подписания отчета или несоблюдения срока его подписания, информация об этом доводится в установленном порядке до вышестоящего руководителя.

Возражения со стороны руководства объекта внутреннего аудита оформляются в письменной форме. При необходимости факты, изложенные в возражениях, могут быть проверены дополнительно.

Не подлежат рассмотрению возражения:

- представленные после подписания отчета о результатах проверки;
- не имеющие документального подтверждения заверенными копиями первичных документов;
- представленные лицом, не имеющим полномочий выступать от имени объекта внутреннего аудита.

Доведение результатов проверки до сведения должностных лиц, которые могут обеспечить их должное рассмотрение и разработать меры по устранению нарушений и недостатков в системах внутреннего контроля, управления рисками и практике корпоративного управления или обеспечить реализацию таких мер, осуществляется в установленном порядке и в соответствии с правилами обращения с информацией, содержащей коммерческую тайну.

После подписания отчета о результатах проверки руководитель объекта внутреннего аудита в установленный в отчете срок обязан обеспечить:

- рассмотрение результатов проверки с участием причастных руководителей и работников объекта внутреннего аудита;
- разработку плана мероприятий по результатам проверки (далее - план мероприятий). В плане мероприятий указываются сроки реализации мероприятий по устранению нарушений и недостатков и совершенствованию систем

внутреннего контроля, управления рисками и практики корпоративного управления, а также работники объекта внутреннего аудита, ответственные за их выполнение. Мероприятия должны быть направлены на устранение причин и последствий выявленных нарушений и недостатков, совершенствование систем учета и контроля финансовых потоков и материальных ресурсов, предупреждение финансовых рисков и потерь доходов, мобилизацию хозяйственных резервов;

- направление (в установленном порядке) плана мероприятий, утвержденного руководителем объекта внутреннего аудита, в подразделение внутреннего аудита;

- своевременное представление (в установленном порядке) в подразделение внутреннего аудита информации о выполнении мероприятий и документов, подтверждающих их исполнение.

Подразделением внутреннего аудита организуется регулярный мониторинг и систематический контроль выполнения объектами внутреннего аудита мероприятий по устранению выявленных в ходе проверок нарушений, недостатков, совершенствованию систем внутреннего контроля и управления рисками с целью оценки их эффективной реализации или подтверждения принятия высшим исполнительным руководством риска в случае отказа от реализации мероприятий.

Регистрация разработанных объектами внутреннего аудита мероприятий осуществляется подразделением внутреннего аудита по мере поступления такой информации и контролируется по установленным срокам. Актуализация статусов выполнения мероприятий производится, как правило, ежеквартально. Систематический контроль выполнения мероприятий подразумевает проверку фактического их исполнения и достижения заявленного эффекта от реализации.

Результаты выполнения мероприятий при необходимости могут быть дополнительно проверены в рамках отдельных проверок подразделением внутреннего аудита, а также Счетной палатой РФ.

В соответствии со статьями 26 и 27 Федерального закона «О Счетной палате Российской Федерации» по результатам проведенных контрольных мероприятий

Счетная палата направляет органам государственной власти Российской Федерации, руководителям проверяемых предприятий, учреждений и организаций представления и предписания для принятия мер по устранению выявленных недостатков и нарушений, возмещению причиненного государству ущерба и привлечению к ответственности должностных лиц, виновных в нарушении законодательства Российской Федерации.

Так, согласно Отчета Счетной палаты РФ, была проведена оценка содержания, формирования и выполнения инвестиционной программы ОАО «РЖД» в части инвестиционных проектов, финансируемых за счет средств федерального бюджета, на соответствие требованиям законодательства, положениям Транспортной стратегии Российской Федерации на период до 2030 года, решениям Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации.

Финансовое обеспечение инвестиционной программы ОАО «РЖД» осуществляется за счет следующих источников:

- средств федерального бюджета в виде взносов в уставный капитал Компании;
- средств Фонда национального благосостояния (далее - ФНБ);
- собственных средств ОАО «РЖД».

Общий объем финансирования инвестиционной программы ОАО «РЖД» на 2017 год в редакции, утвержденной Советом директоров Компании (протокол от 18 декабря 2017 года № 17), составил 471826,7 млн. рублей или на 72378,3 млн. рублей превысил объем финансирования инвестиционной программы ОАО «РЖД» на 2016 год (399448,4 млн. рублей).

Объем финансирования проектов инвестиционной программы ОАО «РЖД», реализуемых в рамках исполнения поручений Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации в 2017 году, составил 187250,9 млн. рублей, что на 3987,3 млн. рублей меньше объема финансирования соответствующих проектов в 2016 году (191238,2 тыс. рублей), в том числе:

средства федерального бюджета - 69757,6 млн. рублей;

средства ФНБ - 18158,6 млн. рублей;

собственные средства ОАО «РЖД» - 99334,3 млн. рублей.

Параметры инвестиционной программы ОАО «РЖД» на 2017 год в редакции, утвержденной решением Совета директоров Компании (протокол от 18 декабря 2017 года № 17), и динамика изменения в части объемов ее финансирования представлены в таблице 2.2.

Таблица 2.2 - Параметры инвестиционной программы ОАО «РЖД» на 2017 год в редакции, утвержденной решением Совета директоров Компании (протокол от 18 декабря 2017 года № 17), и динамика изменения в части объемов ее финансирования, млн. руб.

	Первоначальная редакция	Изменения, +/-	Уточненная редакция
1	2	3	4
Всего	204331,9	-17081,0	187250,9
Модернизация железнодорожной инфраструктуры БАМа	71890,7	-3760,8	68129,9
за счет средств федерального бюджета	2423,4	-	2423,4
за счет средств ФНБ	19979,1	-1820,5	18158,6
за счет средств ОАО «РЖД»	49488,2	-1940,3	47547,9
Комплексное развитие участка Междуреченск - Тайшет	5792,8	-1219,7	4573,1
за счет средств федерального бюджета	5506,7	-1219,7	4287,0
за счет средств ОАО «РЖД»	286,1	-	286,1
Развитие и обновление ж/д инфраструктуры на подходах к портам Азово-Черноморского бассейна	30141,0	-3164,2	26976,9
за счет средств федерального бюджета	21819,5	-2151,5	19668,0
за счет средств ОАО «РЖД»	8321,5	-1012,7	7308,9
Строительство ж/д линии Прохоровка - Журавка - Чертково - Батайск (Журавка - Миллерово)	40412,9	-2212,3	38200,6
за счет средств федерального бюджета	31627,6	-	31627,6
за счет средств ОАО «РЖД»	8785,3	-2212,3	6573,0
Развитие Московского транспортного узла	38988,9	-5397,8	33591,1
за счет средств федерального бюджета и средств г. Москвы	15548,9	-4075,5	11473,4
за счет средств ОАО «РЖД»	23400,2	-1283,0	22117,2
за счет дополнительных средств г. Москвы	39,8	-39,4	0,4
Строительство вторых ж/д путей участка Выборг - Приморск - Ермилово	171,7	-6,1	165,6
за счет средств федерального бюджета	171,7	-6,1	165,6

Окончание таблицы 2.2

1	2	3	4
Строительство высокоскоростной ж/д магистрали Москва - Казань	7591,7	-709,1	6882,6
за счет средств федерального бюджета	112,6	-	112,6
за счет средств ОАО «РЖД»	7479,1	-709,1	6770,0
Развитие и обновление ж/д инфраструктуры на подходах к портам Северо-Западного бассейна	9248,3	-611,0	8637,3
за счет средств ОАО «РЖД»	9248,3	-611,0	8637,3
Строительство западного обхода Саратовского узла	93,9	-	93,9
за счет средств ОАО «РЖД»	93,9	-	93,9

Вышеуказанным решением Совета директоров Компании объем финансирования объектов инвестиционной программы сокращен в 2017 году на 22000,2 млн. рублей, в том числе: финансирование за счет средств федерального бюджета сокращено на 7452,8 млн. рублей; за счет собственных средств Компании - на 7768,4 млн. рублей, за счет ФНБ - на 1820,5 млн. рублей.

При этом объем средств федерального бюджета, направленных в виде взносов в уставный капитал ОАО «РЖД» на реализацию в 2017 году проектов инвестиционной программы, реализуемых в рамках исполнения поручений Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации, значительно превысил соответствующие показатели инвестиционной программы Компании.

Так, в соответствии с Федеральным законом от 19 декабря 2016 года № 415-ФЗ «О федеральном бюджете на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов» Росжелдор в 2017 году перечислил в уставный капитал ОАО «РЖД» средства федерального бюджета в сумме 60628,3 млн. рублей, в том числе:

- по договору передачи акций в счет бюджетных инвестиций от 27 апреля 2017 года № 01-05/66/38д/43 на сумму 29786,4 млн. рублей в целях реализации следующих инвестиционных проектов:

«Комплексная реконструкция участка им. М. Горького - Котельниково - Тихорецкая - Крымская с обходом Краснодарского железнодорожного узла» - 8825,6 млн. рублей;

«Строительство железнодорожной линии Прохоровка - Журавка - Чертково - Батайск» - 9914,3 млн. рублей;

«Строительство высокоскоростной железнодорожной магистрали Москва - Казань» - 93,5 млн. рублей;

«Развитие железнодорожной инфраструктуры Московского транспортного узла» - 10953,1 млн. рублей;

по договору передачи акций в счет бюджетных инвестиций от 29 ноября 2017 года № 01-05/180/135д на сумму 13155,5 млн. рублей в целях реализации следующих инвестиционных проектов:

«Комплексная реконструкция участка им. М. Горького - Котельниково - Тихорецкая - Крымская с обходом Краснодарского железнодорожного узла» - 3743,5 млн. рублей;

«Строительство дополнительных остановочных пунктов Московской железной дороги и интеграции Савеловского направления Московской железной дороги и Московского центрального кольца» - 9412,0 млн. рублей;

по договору передачи акций в счет бюджетных инвестиций от 25 декабря 2017 года № 01-05/236/155д на сумму 17686,4 млн. рублей в целях реализации следующих инвестиционных проектов:

«Развитие железнодорожной инфраструктуры Московского транспортного узла» - 6426,5 млн. рублей;

«Комплексная реконструкция участка им. М. Горького - Котельниково - Тихорецкая - Крымская с обходом Краснодарского железнодорожного узла» - 5016,4 млн. рублей;

«Строительство железнодорожной линии Прохоровка - Журавка - Чертково - Батайск» - 6243,5 млн. рублей.

Кроме того, по состоянию на 1 января 2017 года на счетах Компании сформировался остаток ранее перечисленных и неосвоенных средств федерального бюджета в виде взносов в уставный капитал в размере 55691,0 млн. рублей. Так, на начало 2017 года не в полном объеме были израсходованы

бюджетные ассигнования, направленные в виде вноса в уставный капитал ОАО «РЖД» еще в 2012 году. По состоянию на 1 января 2017 года сумма неиспользованных бюджетных ассигнований по договору от 28 мая 2012 года № 01-13/287/1079д составила 1108,8 млн. рублей.

Следовательно, общий объем средств федерального бюджета, направленных на реализацию инвестиционной программы в 2017 году, превысил потребность Компании в бюджетном финансировании на 46561,7 млн. рублей (60628,3 + 55691,0 - 69757,6).

Согласно пункту 1 статьи 179.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации бюджетные инвестиции в объекты капитального строительства государственной собственности Российской Федерации и на приобретение объектов недвижимого имущества в государственную собственность Российской Федерации, а также предоставление субсидий на осуществление капитальных вложений в объекты капитального строительства государственной собственности Российской Федерации или на приобретение объектов недвижимого имущества в государственную собственность Российской Федерации осуществляются за счет средств федерального бюджета в соответствии с федеральной адресной инвестиционной программой (далее - ФАИП).

При этом средства, предоставляемые из федерального бюджета в форме бюджетных инвестиций и субсидий организациям железнодорожного транспорта, не учитываются в ФАИП в случаях, предусмотренных актами Правительства Российской Федерации.

Письмом от 29 ноября 2017 года № ЕД-31/17561 Минтранс России направил в Счетную палату Российской Федерации проект постановления Правительства Российской Федерации «Об особенностях применения положений пункта 1 статьи 179.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации», устанавливающий возможность предоставления бюджетных ассигнований из федерального бюджета на строительство и реконструкцию определенного перечня объектов инвестиционной программы ОАО «РЖД» без их учета в ФАИП.

Счетная палата Российской Федерации письмом от 11 декабря 2017 года № 01-4458/10-03 направила отрицательное заключение на указанный проект постановления.

Вместе с тем перечень инвестиционных проектов ОАО «РЖД», финансируемых за счет средств федерального бюджета, был включен в новую редакцию государственной программы «Развитие транспортной системы» (утверждена постановлением Правительства Российской Федерации от 20 декабря 2017 года № 1596), что позволило Росжелдору осуществлять бюджетные инвестиции в указанные объекты ОАО «РЖД» без их учета в ФАИП.

Следует отметить, что по результатам контрольного мероприятия «Аудит формирования и выполнения инвестиционной программы открытого акционерного общества «Российские железные дороги», включая оценку обоснованности и эффективности использования бюджетных средств, направленных на увеличение уставного капитала в 2012-2013 годах, истекшем периоде 2014 года», проведенного в 2014 году, Счетная палата Российской Федерации отмечала, что отсутствие проектов ОАО «РЖД» в ФАИП снижает уровень государственного контроля за расходованием средств федерального бюджета.

По итогам 2017 года завершен технологический и ценовой аудит 14 объектов в составе инвестиционного проекта «Модернизация железнодорожной инфраструктуры Байкало-Амурской и Транссибирской железнодорожных магистралей с развитием пропускных и провозных способностей», 7 объектов в составе инвестиционного проекта «Развитие Московского транспортного узла» и 8 объектов в составе инвестиционного проекта «Развитие и обновление железнодорожной инфраструктуры на подходах к портам Азово-Черноморского бассейна».

Анализ показал, что по результатам ТЦА, завершенных в 2017 году, экономия расходов на реализацию приоритетных проектов могла составить: по инвестиционному проекту «Модернизация железнодорожной инфраструктуры

Байкало-Амурской и Транссибирской железнодорожных магистралей с развитием пропускных и провозных способностей» - 1194,7 млн. рублей, по инвестиционному проекту «Развитие Московского транспортного узла» - 12712,8 млн. рублей, по инвестиционному проекту «Развитие и обновление железнодорожной инфраструктуры на подходах к портам Азово-Черноморского бассейна» - 4028,5 млн. рублей.

Вместе с тем результаты ТЦА Компанией в 2017 году использованы не были, снижение цены договоров, заключенных на строительство и реконструкцию объектов, по результатам ТЦА не осуществлялось.

По условиям договоров передачи акций в собственность Российской Федерации в счет бюджетных инвестиций, заключенных между Росжелдором, ОАО «РЖД» и Росимуществом, Федеральное агентство железнодорожного транспорта как главный распорядитель средств федерального бюджета имеет право на проведение проверок соблюдения Компанией целей, условий и порядка предоставления и использования бюджетных инвестиций.

Во исполнение телеграфного указания руководителя Росжелдора В.Ю. Чепца от 7 июня 2016 года № АКУ-34/135 территориальными управлениями Росжелдора в 2017 году проводились проверки целевого и эффективного расходования бюджетных средств, предоставляемых Росжелдором в виде взносов в уставный капитал ОАО «РЖД».

Анализ результатов проверок, проведенных территориальными управлениями Росжелдора в 2017 году, показал, что нарушений в деятельности

ОАО «РЖД» по расходованию взносов в уставный капитал на строительство (реконструкцию) объектов инвестиционной программы ОАО «РЖД» территориальными управлениями Росжелдора выявлено не было.

Проведенный анализ текущего состояния внутреннего аудита в ОАО «РЖД» показал, что в основу системы внутреннего аудита положена идея сочетания формальной и неформальной СВК. Внутри холдинга сформирована и развивается

нормативная корпоративная база, включающая нормативные акты в области организации и функционирования системы внутреннего контроля и аудита.

В целях совершенствования механизма внутреннего контроля разработан комплекс мероприятий по повышению качества информационного поля принятия управленческих решений, представляющий собой совокупность и сочетание источников информации, различных по своему качеству, глубине и виду информации.

Исследование информационного поля принятия решения с точки зрения таких критериев, как достоверность, сопоставимость, полнота, своевременность, объективность, позволило выявить в бухгалтерском учете ОАО «РЖД» следующие проблемные участки: учет затрат на оплату труда, учет материальных затрат, учет затрат на содержание и эксплуатацию оборудования, оценка себестоимости незавершенных объектов строительства, оценка себестоимости законченных в соответствии с договором подряда объектов строительства, учет расчетов с поставщиками и подрядчиками, учет расчетов с покупателями и заказчиками.

Проведенный анализ недостатков системы выявления и реагирования на рискованные ситуации в ОАО «РЖД» свидетельствует о необходимости создания и внедрения корпоративной системы управления рисками в рамках холдинга, позволяющей оптимизировать результаты стратегического управления ОАО «РЖД» в условиях действия внешних и внутренних рисков, достичь целевых ориентиров и обеспечить системный подход при принятии долгосрочных стратегических решений.

Исследование показало, что существующая структура системы контроля в ОАО «РЖД» требует совершенствования, поскольку не достигнута необходимая централизация и координация деятельности контрольно-ревизионных органов железных дорог и других структурных подразделений. Контрольные функции, осуществляемые департаментами и структурными подразделениями, разобщены, и отсутствует увязка их в единый комплекс.

Для эффективного функционирования системы контроля в ОАО «РЖД» следует разграничить компетенцию входящих в систему внутреннего контроля департаментов и структурных подразделений, непосредственно осуществляющих разработку, утверждение, применение процедур контроля и оценивающих систему внутреннего контроля, необходима разработка и утверждение внутренних стандартов, регламентов и положений для каждого контролирующего департамента и структурного подразделения ОАО «РЖД» с четким определением области полномочий, ответственности, взаимодействия с Центром «Желдорконтроль», перечня, периодичности и порядка осуществления процедур контроля.

На ОАО «РЖД» осуществляется систематический анализ причин, способствующих возникновению нарушений на основе обобщения результатов проверок, однако многие нарушения в финансово-хозяйственной деятельности носят повторяющийся характер, являясь типичными для многих филиалов и других структурных подразделений ОАО «РЖД».

Неснижающийся объем финансовых потерь обусловлен рядом факторов: высоким динамизмом изменений в законодательстве РФ и ОАО «РЖД», недостаточным профессиональным уровнем, текучестью кадров в различных подразделениях.

На основании проведенного анализа организационного и информационного обеспечения внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта можно сделать следующий вывод.

О наличии на предприятиях железнодорожного транспорта эффективного внутреннего аудита свидетельствуют отмеченные основные сильные стороны:

– наилучшим вариантом является ситуация, когда руководитель службы внутреннего аудита функционально подчиняется совету директоров, а административно – генеральному директору организации. Основная проблема внутренних аудиторов связана с обеспечением их независимости. Так как специалисты внутреннего аудита являются сотрудниками организации, то свести

зависимость аудита от руководства до нуля невозможно. В ОАО «РЖД» найдено решение данной проблемы: руководитель «Желдорконтроля» подчиняется не Президенту ОАО «РЖД», а высшему исполнительному руководству – Совету директоров;

– система внутреннего аудита создана в ОАО «РЖД» в условиях стремления собственников и высшего руководства к получению достоверной информации и оценке действий руководителей всех уровней управления усложненной структуры, включающей филиалы и дочерние компании, ведущие разнообразную деятельность;

– система внутреннего аудита улучшает качество организации бухгалтерского учета; это положительно сказывается на развитии холдинга и способствует привлечению инвестиций; появляются новые возможности для развития бизнеса в связи с наличием налаженной и контролируемой системы финансового подразделения хозяйствующего субъекта;

– наличие система внутреннего аудита способствует повышению эффективности работы филиалов и структурных подразделений ОАО «РЖД» в связи с надзором за их деятельностью.

Однако в системе внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта имеют место и слабые стороны, устранение которых позволит повысить эффективность внутреннего контроля:

– дороговизна содержания Центра внутреннего контроля и аудита. Специалисты по контролю и аудиту являются одними из самых высокооплачиваемых сотрудников в организациях, поскольку только человек, обладающий достаточными профессиональными знаниями и опытом, может быть первоклассным внутренним аудитором. Впрочем, как показывает практика, затраты на создание и обеспечение службы внутреннего контроля и аудита легко окупаются в случае найма высококвалифицированных специалистов при высоком качестве их работы;

– отличие системы российского учета от МСФО. Проверка и отслеживание изменений двух видов учета – дело довольно трудозатратное и дорогое. Необходимо приближение российского бухгалтерского учета к требованиям МСФО;

– отсутствие квалифицированных специалистов в области внутреннего контроля и аудита как по российским, так и по международным стандартам. Соответствующие запросы необходимо адресовать кафедрам учета и аудита. Однако выпускники вузов обычно не имеют практического опыта, что препятствует их трудоустройству.

Слабые стороны системы внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта уменьшают надежность финансовой отчетности и ее соответствие действующим нормативно-правовым актам.

Таким образом, необходимо совершенствование социальной политики, создание системы обучения и непрерывного повышения квалификации кадров как внутри холдинга, так и за его пределами, в том числе возложение на наиболее квалифицированных сотрудников Центра «Желдорконтроль» функций, связанных с систематическим доведением информации об изменениях в законодательстве, ведением разъяснительной работы и консультированием, проведением целевых семинаров, посвященных обзору типичных ошибок и рекомендаций по их предотвращению.

Ревизионная работа, осуществляемая в ОАО «РЖД» не позволяет реализовать комплексный подход к формированию системы внутреннего контроля и аудита, так как нацелена на выявление нарушений, а не на выявление внутрипроизводственных резервов и разработку рекомендаций по их реализации, а также профилактические мероприятия, направленные на недопущение нарушений.

Следует переместить акценты в деятельности Центра «Желдорконтроль» с ревизионной на внутренний управленческий аудит, ориентированный на выявление внутрипроизводственных резервов и разработку мероприятий по их

реализации. Внутренний аудит должен производить аудит прогнозной финансовой информации, анализ будущих событий, которые могут неблагоприятным образом сказаться на деятельности отдельных подразделений и компании в целом на основе прогнозной финансовой информации.

Вывод по главе 2

Рассматривая сложную систему внутреннего аудита предприятий железнодорожного транспорта в целом, можно отметить, что основными функциями любого структурного подразделения являются контроль и консалтинг.

Отраслевые особенности предприятий железнодорожного транспорта влияют не только на функционирование системы внутреннего аудита, но и на процесс ее формирования, как неотъемлемой части любого эффективно функционирующего экономического субъекта.

План проведения внутреннего аудита в ОАО «РЖД» формируется Центром "Желдораудит" с учетом поручений президента ОАО «РЖД», Комитета по аудиту и рискам совета директоров ОАО «РЖД», курирующего вице-президента ОАО «РЖД» и директора ОАО «РЖД» по внутреннему контролю и аудиту и утверждается курирующим вице-президентом ОАО «РЖД». Кроме плановых проверок по поручениям президента ОАО «РЖД», Комитета по аудиту и рискам совета директоров ОАО «РЖД», курирующего вице-президента ОАО «РЖД» могут проводиться внеплановые проверки.

Руководитель подразделения внутреннего аудита обязан обеспечить эффективное использование ресурсов для выполнения утвержденного плана.

При необходимости руководитель подразделения внутреннего аудита имеет право привлекать (в установленном порядке) к участию в проведении проверок работников других подразделений, а также внешних независимых экспертов.

Подготовка к проведению проверки включает в себя сбор информации об объекте внутреннего аудита, анализ риск-факторов и использование информации

о значимых рисках, присущих объекту внутреннего аудита и их оценке, а также разработку аудиторских процедур и другие мероприятия, необходимые для проведения и достижения цели проверки.

Проведение проверки подразумевает выполнение аудиторских процедур, сбор аудиторских доказательств и формулирование выводов по результатам проверки, в том числе описание нарушений, рисков, недостатков систем внутреннего контроля, управления рисками и практики корпоративного управления, выявленных на объекте внутреннего аудита, и другие мероприятия.

Обобщая вышесказанное необходимо отметить, что качество внутреннего аудита, его адекватность финансово-хозяйственной деятельности, достоверность и оперативность представления выводов, отчетов руководству, рекомендаций и консультаций, напрямую зависят от степени разработанности норм внутрихозяйственного регулирования, основными из которых являются стандарты внутреннего аудита.

3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА

3.1 Основные направления совершенствования современной концепции формирования внутреннего аудита

Обобщенная характеристика основных этапов реформирования железнодорожной отрасли показала, что процессы реформирования требуют пересмотра применявшихся ранее на железнодорожных предприятиях подходов, связанных с организацией и функционированием системы внутреннего контроля, а также создания качественно новой по своему содержанию системы внутреннего аудита. В рамках вертикально-интегрированного холдинга целесообразно объединение этих традиционно рассматриваемых отдельно систем в одну – систему внутреннего контроля и аудита.

Исследование современной концепции формирования системы внутреннего контроля и аудита в вертикально-интегрированных холдингах на примере ОАО «РЖД» показало, что на уровне холдинга целесообразно совершенствовать концепцию формирования единой системы внутреннего аудита и контроля, а также функциональную стратегию построения единой системы внутреннего аудита и контроля в холдинге, базирующуюся на нормативно-правовой базе РФ, нормах международного права, положениях Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита (The Institute of Internal Auditors), Руководства по внутреннему контролю – модель COSO ERM – Integrated Framework (ERM – enterprise risk model), ГОСТ Р ИСО 9001-2015 «Системы менеджмента качества (Quality management system - Requirement)», Кодекса корпоративного поведения, Правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Концептуальная модель внутреннего аудита, используемая в ОАО «РЖД», включала в себя шесть этапов:

- 1) предпосылки создания;
- 2) подходы к организации внутреннего аудита;

- 3) органы внутреннего аудита;
- 4) аудит внутренней контрольной среды;
- 5) оценка эффективности внутреннего контроля (СВК);
- 6) оценка эффективности внедрения внутреннего аудита.

В Концепции «Формирование единой системы внутреннего аудита и контроля в условиях преобразования ОАО «РЖД» в транспортную компанию холдингового типа» можно выделить 5 основных направлений совершенствования СВК:

- 1) формирование эффективной внутренней среды, предопределяющей качество и эффективность хозяйственных процессов;
- 2) организация рационального риск-менеджмента, предполагающая на основе системы контроля идентифицировать и исследовать участки повышенного риска;
- 3) разработка эффективных контрольных процедур;
- 4) развитие внутренней информации и коммуникации;
- 5) развитие мониторинга контрольных действий посредством надзора высших уровней управления за работой низших и использования различных видов управленческого аудита.

Совершенствование концепции формирования и функционирования внутреннего контроля и аудита связано с использованием риск-ориентированного подхода и разработкой системы стандартов внутреннего аудита, что позволит сформировать методологическую и методическую базу, адекватную поставленным ОАО «РЖД» целям и задачам.

Таким образом, целевые ориентиры развития внутреннего аудита в ОАО «РЖД» представим на рисунке 3.1.

Концепция риск-ориентированного внутреннего контроля и аудита предполагает систематическую идентификацию, оценку и мониторинг уровня риска, приемлемого для холдинга на всех уровнях его управления.

Таким образом, необходимость создания в крупных структурных подразделениях отделов внутреннего аудита, работа которых должна базироваться на стандартах внутреннего аудита, разработанных на уровне Центра

«Желдорконтроль» и дополненных стандартами, отражающими специфику деятельности, несомненна.



Рисунок 3.1 - Целевые ориентиры развития внутреннего аудита в ОАО «РЖД»

Таким образом, приоритетными направлениями по развитию и совершенствованию внутреннего аудита в ОАО «РЖД» должны стать следующие (рисунок 3.2).

Необходимо разработать график проверок структурных подразделений Дирекции. Выделение в качестве центров ответственности в структурных подразделениях отделов внутреннего аудита позволит предотвратить возникновение умышленных и неумышленных ошибок, будет способствовать выявлению внутривыпускных резервов и, следовательно, повышению эффективности деятельности организации в целом. Важнейшим элементом для реализации концепции риск-ориентированного внутреннего контроля и аудита является система риск-менеджмента, которая должна обеспечивать оптимальный

для акционеров и инвесторов баланс между максимизацией прибыли и долгосрочной стабильностью развития бизнеса и основываться на принципах комплексности, непрерывности и интеграции.

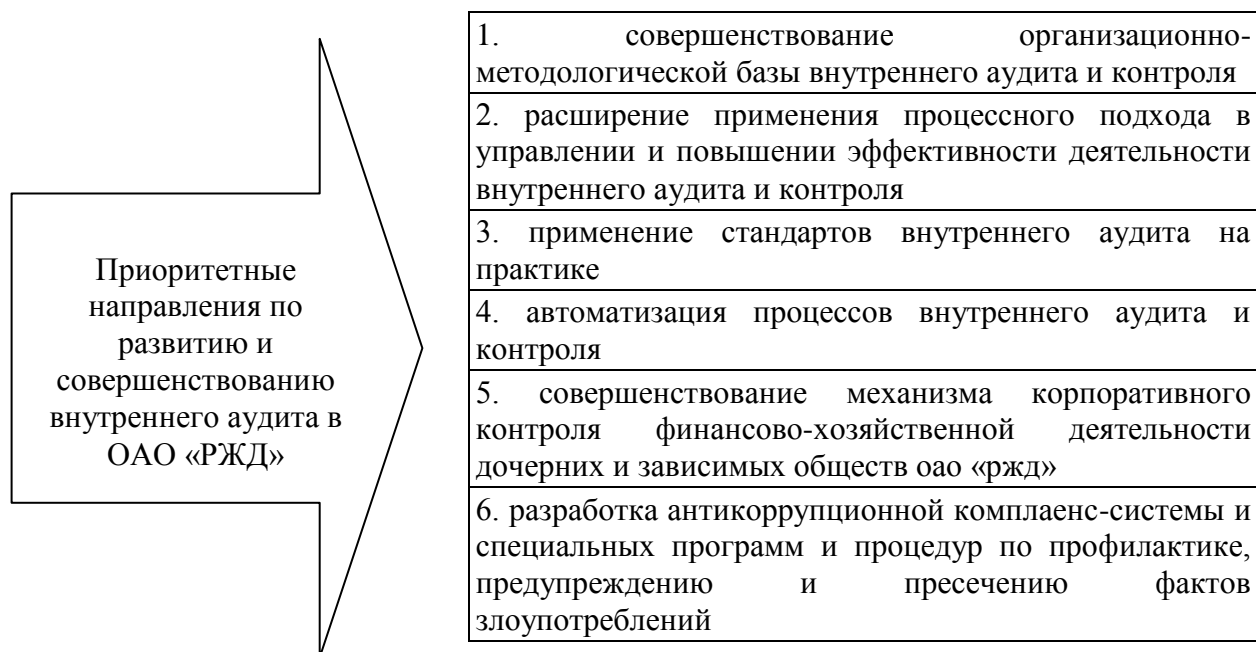


Рисунок 3.3 - Приоритетные направления по развитию и совершенствованию внутреннего аудита в ОАО «РЖД»

На рисунке 3.4 представлены основные этапы идентификации и контроля риска в коммерческой организации.

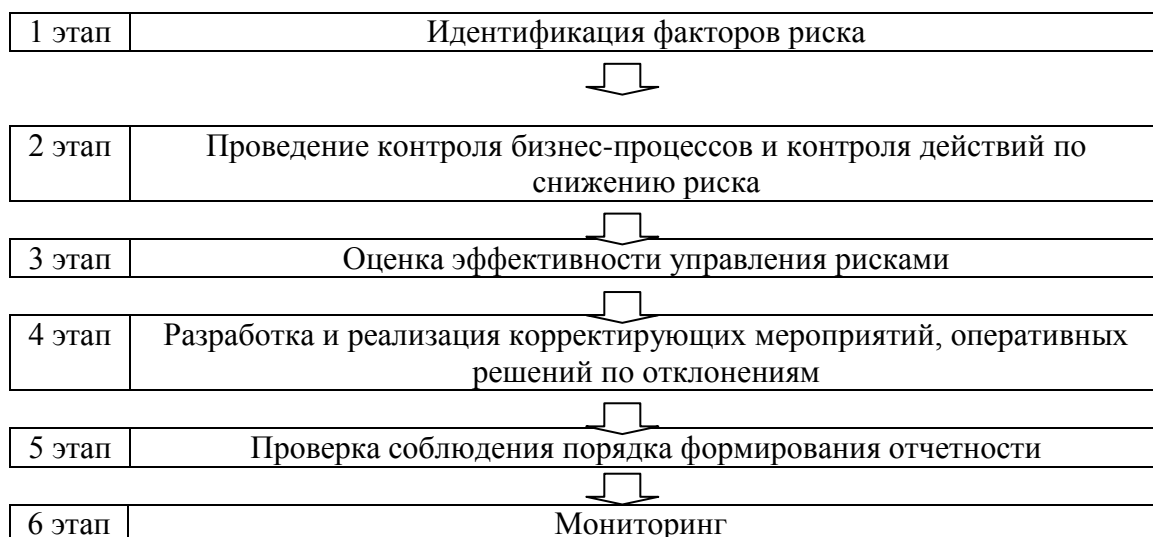


Рисунок 3.4 - Основные этапы идентификации и контроля риска в коммерческой организации

В ходе исследования выработаны методические подходы к оценке системы риск-менеджмента, включающие в себя проверку соблюдения принципов построения системы риск-менеджмента (проверку соблюдения принципов комплексности, непрерывности, интеграции), оценку системы управления рисками, представленную тремя взаимозависимыми блоками, функционирование которых основано на принципе обратной связи (идентификация множества внешних и внутренних факторов, оказывающих влияние на функционирование организации и результаты ее деятельности, оценка вероятности и масштаба влияния рисков на основные показатели деятельности предприятия – как производственно-технические, так и финансово-экономические, управление рисками и снижение их негативного влияния на эффективность деятельности организации), что позволит создать основу для выявления зон повышенного риска в ходе внутреннего аудита (таблица 3.1).

Таблица 3.1 - Основные направления проверки соблюдения принципов построения системы риск-менеджмента

Направления проверки	Контрольные действия
1. Проверка соблюдения принципа комплексности	Убедиться, что обеспечено взаимодействие подразделений ОАО «РЖД» в процессе выявления и оценки рисков по различным направлениям деятельности. Убедиться в том, что надлежащим образом произведено разделение функций по выявлению, контролю и управлению рисками
2. Проверка соблюдения принципа непрерывности	Убедиться в том, что проводится постоянный мониторинг и контроль рисков, осуществляется своевременная идентификация новых риск-факторов
3. Проверка соблюдения принципа интеграции	Убедиться в том, что производится интегральная оценка риска, устанавливаются взаимосвязи между различными видами риска

Выработаны методические подходы к контролю за основными рисками на различных уровнях холдинга, заключающиеся в определении объектов контроля на индивидуальном уровне, уровне организации, макроуровне, реализации рекомендованных алгоритмов предварительного, текущего и последующего контроля с учетом их особенностей, а также использовании системы механизмов нейтрализации финансовых рисков в холдинге.

Таким образом, непременным условием эффективности внутреннего аудита является стандартизация деятельности подразделения посредством разработки системы регламентов по осуществлению контрольной деятельности. Применение стандартов позволит унифицировать подходы к проведению внутреннего аудита, детализировать профессиональное поведение auditors, повысить качество работы, снизить трудоемкость, обеспечить дополнительный контроль за работой сотрудников Центра «Желдорконтроль», обобщить лучший профессиональный опыт.

При этом при разработке системы стандартов внутреннего аудита целесообразно опираться на нормативно-правовую базу в области аудиторской деятельности, имеющиеся стандарты, разработанные институтом внутренних auditors, а также национальный стандарт РФ ГОСТ Р ИСО 9001-2015, отвечающий требованиям международных стандартов ИСО серий 9001 и специфике бизнес-процессов ОАО «РЖД».

Для систематической оценки работы работников Центра «Желдорконтроль» целесообразно разработать стандарт внутреннего аудита «Качество работы службы внутреннего аудита», включающий в себя: квалификационные требования к сотрудникам с точки зрения выполняемых ими аудиторских функций, требования к должностным инструкциям сотрудников в отношении аудиторских заданий, критерии для оценки результатов выполнения сотрудниками аудиторских заданий, систему оценки качества и эффективности деятельности службы внутреннего аудита.

Целесообразна выработка унифицированного подхода к проведению внутреннего аудита с закреплением его в стандартах в холдинговых структурах. В качестве концептуальной основы для разработки стандартов необходимо использовать структурированную нормативно-правовую базу системы внутреннего контроля и аудита, рассмотренную применительно к ОАО «РЖД» и включающую в себя внешние нормативные акты и внутренние документы, классифицированные с учетом специфики железнодорожной отрасли.

Принципы разработки стандартов внутреннего аудита, по нашему мнению, целесообразно дополнить такими принципами, как согласованность внутренних стандартов с внешней и внутренней нормативной базой, унификация структуры стандартов, стабильность и гибкость, иерархичность.

Необходимо использовать концепцию разработки стандартов внутреннего аудита, учитывающую иерархические уровни стандартов, особенности используемых классификаций стандартов в рамках системы, общую схему и семантику аудиторских стандартов (как российских, так и международных), организационную структуру холдинга, зоны повышенного риска, выделенные системой риск-менеджмента.

В ходе исследования разработана классификация стандартов внутреннего аудита по 13 классификационным признакам, при этом пять классификационных признаков, успешно используются в аудиторских фирмах, были адаптированы применительно к стандартам внутреннего аудита (таблица 3.2).

Таблица 3.2 - Классификация стандартов внутреннего аудита в холдинге

№ п/п	Классификационный признак	Виды стандартов
в	2	3
Классификации, используемые аудиторскими организациями, адаптированные к специфике внутреннего аудита		
1.	По аналогии с этапами внешнего аудита	1) Стандарты, применяемые на этапе предварительного планирования 2) Стандарты, применяемые на этапе планирования 3) Стандарты, применяемые в процессе проверки 4) Стандарты заключительной стадии аудита
2.	По аналогии с МСА	1) Общие (вводные) стандарты 2) Обязанности 3) Планирование 4) Система внутреннего контроля 5) Аудиторские доказательства 6) Использование результатов работы третьих лиц 7) Аудиторские выводы и заключения 8) Специальные области аудита 9) Сопутствующие услуги
3.	По назначению	1) Стандарты, обеспечивающие внутренний аудит 2) Функциональные стандарты 3) Специализированные функциональные стандарты 4) Комплексные функциональные стандарты

Окончание таблицы 3.2

1	2	3
4.	По содержанию	1) Общие 2) Рабочие 3) Стандарты отчетности 4) Прочие стандарты
5.	В соответствии с требованиями к внутрифирменным стандартам	1) Общие стандарты 2) Стандарты, регулирующие порядок проведения аудита, ориентированного на проверку финансовой, бухгалтерской отчетности. 3) Стандарты выводов и заключений 4) Специализированные стандарты 5) Стандарты в области управленческого аудита 6) Стандарты по образованию и подготовке кадров
Классификации стандартов внутреннего аудита		
6.	В зависимости от обязательности применения	1) Стандарты, носящий обязательный характер; 2) Стандарты, носящие рекомендательный характер.
7.	По отраслевой принадлежности	По видам деятельности в разрезе отраслей, имеющих место в холдинге
8.	По уровням применения стандартов	1) Стандарты, используемые на уровне холдинга 2) Стандарты, применяемые на уровне филиалов, структурных подразделений холдинга 3) Стандарты, применяемые на уровне конкретного проекта, реализуемого в холдинге либо его структурном подразделении 4) Стандарты, применяемые на уровне деятельности дочерних экономических субъектов 5) Стандарты, регламентирующие проверку отдельных бизнес-процессов
9.	По аналогии с международными стандартами внутреннего аудита	1) Стандарты качественных характеристик Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита 2) Стандарты деятельности
10.	По видам проводимого внутреннего аудита	1) Стандарты аудита финансовой отчетности 2) Стандарты налогового аудита 3) Стандарты управленческого аудита и т.д.
11.	По уровню действия	1) Международные стандарты внутреннего аудита 2) Стандарты внутреннего аудита экономических субъектов
12.	В зависимости от области стандартизации	1) Стандарты организации и функционирования внутр. аудита 2) Стандарты проведения аудита финансовой отчетности в разрезе этапов проверки 3) Стандарты в области других направлений деятельности внутренних аудиторов
13.	В зависимости от подходов, используемых при создании стандартов, регламентирующих методику проверки	1) Стандарты, базирующиеся на бухгалтерском подходе 2) Стандарты, базирующиеся на юридическом подходе 3) Стандарты, базирующиеся на специальном подходе 4) Стандарты, базирующиеся на отраслевом подходе

Система стандартов холдинга должна включать три иерархических уровня стандартов:

1. Общие стандарты

1.1. Концепция разработки стандартов внутреннего аудита

1.2. Глоссарий

1.3. Цели, полномочия и ответственность

1.4. Кодекс этики внутренних аудиторов

1.5. Положение о внутреннем аудите

1.6. Стандарт подготовки кадров

1.7. Стандарт повышения квалификации

1.8. Стандарт в области повышения качества внутреннего аудита

1.9. Стандарт в области внутренних и внешних оценок

2. Рабочие стандарты

2.1. Стандарты планирования

2.2. Стандарты выполнения аудита (документирование аудита, оценка системы внутреннего контроля, аудиторские доказательства, выполнение задания, использование работы третьих, контроль за выполнением задания)

2.3. Стандарты отчетности (информирование о результатах внутреннего аудита, сообщение результатов аудита, отчетность по результатам аудита)

3. Специализированные стандарты

3.1. Стандарты, разрабатываемые в разрезе видов деятельности

3.2. Стандарты, разрабатываемые в разрезе объектов учета

3.3. Стандарты, разрабатываемые по отдельным направлениям внутреннего аудита (например, управленческий аудит, налоговый аудит и т.д.)

Оценка состояния стандартизации деятельности внутреннего аудита в холдинге ОАО «РЖД» показала не четко выстроенную систему стандартов внутреннего аудита, необходимо развивать формирования концепции построения такой системы.

Стандарты разрабатываются на базе различных классификационных признаков в разрезе уровней управления холдингом, в разрезе отдельных объектов учета, различных подходов к разработке стандартов. Практически отсутствуют стандарты, посвященные управленческому аудиту. Анализ структуры разработанных в ОАО «РЖД» специализированных стандартов показал отсутствие унифицированного подхода к разработке стандартов.

В качестве ориентира при определении структуры стандарта внутреннего аудита нами рекомендовано использовать правило (стандарт), ориентированное на аудиторские организации, «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций».

В ходе исследования выработана унифицированная структура стандарта.

Рекомендуемая унифицированная структура стандарта внутреннего аудита включает в себя следующие элементы:

1. Общие положения (раскрывается цель и необходимость разработки стандарта, объект стандартизации, сфера применения).
2. Нормативно-правовая база, используемая в ходе проверки:
 - 2.1. Внешние документы.
 - 2.2. Внутренние документы.
3. Перечень документов, необходимых для проведения проверки.
4. Программа, включающая основные вопросы проверки.
5. Последовательность действий при проверке.
6. Типичные нарушения, выявляемые в ходе проверки, и их последствия.

Приложения.

Унификация структуры стандартов внутреннего аудита позволит обеспечить комплексность отражения различных аспектов проведения проверки и повысить качество аудита.

В целях повышения эффективности деятельности холдинга целесообразно разработать стандарты управленческого аудита, ориентированные для использования службой внутреннего аудита. В ходе исследования определено

соотношение понятий «управленческий аудит» и «операционный аудит». Управленческий аудит представляет собой более широкое понятие, он нацелен на исследование хозяйствующей системы в целом. Операционный аудит направлен на решение частных задач, касающихся исследования отдельных элементов хозяйствующей системы на предмет их эффективности.

В целях стандартизации проведения управленческого аудита нами предложена разработка следующих групп стандартов:

- 1) стандарты, раскрывающие принципы проведения управленческого аудита;
- 2) стандарты, раскрывающие общую методику проведения управленческого аудита в разрезе основных этапов его проведения;
- 3) стандарты, раскрывающие методику управленческого и операционного аудита, в частности, применительно к его конкретному направлению.

В работе обоснована целесообразность разработки в холдингах стандарта, регламентирующего методику проверки эффективности передачи непрофильных функций внешним исполнителям (аутсорсинг).

Поскольку в своей деятельности ОАО «РЖД» широко применяет аутсорсинг, в целях трансформации стихийного аутсорсинга в цивилизованный, создания перспективной программы внедрения аутсорсинга до 2010 года необходимо иметь стандарт управленческого аудита, посвященный проверке эффективности передачи непрофильных функций внешним исполнителям (аутсорсинг).

Данная проверка может носить характер предварительного, текущего и последующего контроля.

Разработанный стандарт управленческого аудита «Проверка эффективности передачи непрофильных функций внешним исполнителям (аутсорсинг)» приведен на рисунке 3.5.

Использование данного стандарта позволит принимать рациональные решения о заключении договоров на оказание аутсорсинговых услуг, оценивать эффективность аутсорсинга на стадии выполнения договора, своевременно

выявлять возникающие проблемы в ходе реализации договора и определять пути их решения.

1	Общие положения
2	Нормативно-правовая база, используемая в ходе проверки: 2.1 Внешние документы 2.2 Внутренние документы
3	Перечень документов, необходимых для проверки
4	Программа, включающая основные вопросы проверки
5	Последовательность действий при проверке
6	Типичные нарушения и их последствия
	Приложения

Рисунок 3.5 - Рекомендуемая структура стандарта управленческого аудита
«Проверка эффективности передачи непрофильных функций внешним исполнителям (аутсорсинг)»

Сформированные в данном параграфе основные направления совершенствования концепции формирования и функционирования внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта, включающие в себя внедрение с использованием системного подхода риск-ориентированной системы внутреннего контроля и аудита в деятельность, а также разработку системы стандартов внутреннего аудита, адекватной поставленным холдингом целям и задачам, позволят на новом качественном уровне обеспечить повышение эффективности корпоративного управления, финансовой устойчивости и инвестиционной привлекательности, что является неременным условием для успешной реализации реформ железнодорожной отрасли.

3.2 Практические рекомендации по проведению контроля качества внутреннего аудита

Неотъемлемой частью методики внутреннего аудита является методика тестирования качества его реализации. Для целей настоящего исследования, учитывая специфику объекта изучения, проверку качества реализации внутреннего аудита будем рассматривать по двум направлениям:

- вертикальная проверка качества предполагает проверку нижестоящего подразделения службы внутреннего аудита вышестоящим. Например, проверка дирекцией внутреннего аудита его служб или проверка службами работы отделов;
- горизонтальная проверка качества предполагает проверку внутри подразделений одного уровня системы внутреннего аудита. Например, проверка одних служб другими службами или проверка одних отделов другими;
- оценка качества, проводимая третьими лицами. Например, оценка качества внутреннего аудита, как элемента системы внутреннего контроля, в ходе независимого внешнего аудита.

Оценку качества работы того или иного подразделения системы внутреннего аудита ОАО «Российские железные дороги» необходимо рассматривать с позиции экономической эффективности, организационного соответствия, методического соответствия.

Исследование показывает, что оценка качества при вертикальной проверке и при горизонтальной будут иметь некоторые отличия. Так, например, при вертикальной оценке качества основной целью будет контроль соответствия применяемых методов стратегическим положениям системы внутреннего аудита, ее целям и задачам. Во главу угла горизонтальной оценки качества работы структурных подразделений системы внутреннего аудита должны стать вопросы трудозатрат времени, обоснованности применения тех или иных методов и методических приемов внутреннего аудита, качества рабочей документации.

Организационное соответствие, как блок контроля качества внутреннего аудита, при вертикальной проверке означает, прежде всего, контроль профессионального соответствия аудиторов и форм их организации общекорпоративным критериям.

В ходе горизонтальной проверки качества внутреннего аудита устанавливается адекватность организационной формы структурного подразделения системы внутреннего аудита целям, задачам и функциям на него возложенным, контролируется наличие возможности выражения особого мнения.

Общепринятой формой контроля качества реализации внутреннего аудита является контроль на основе тестов. Данный подход возможен и на предприятиях железнодорожного транспорта.

Однако из-за сложной иерархичной структуры системы внутреннего аудита, нам представляется целесообразным разработку тестов системы внутреннего аудита отдельно для каждого структурного подразделения системы, с дифференциацией на вертикальный и горизонтальный контроль. Различия вертикального и горизонтального направления проверки качества внутреннего аудита представлены в табл. 3.2.

Таблица 3.2 - Основные точки горизонтального и вертикального контроля качества внутреннего аудита

Блоки контроля качества внутреннего аудита	Основные точки вертикального контроля	Основные точки горизонтального контроля
1	2	3
Организационное соответствие	<ol style="list-style-type: none"> 1. Соответствие внутренних аудиторов корпоративным требованиям к профессиональному образованию, к минимальному опыту работы и т.д. 2. Соответствие организации труда в структурном подразделении системы внутреннего аудита корпоративным требованиям. 3. Наличие письменно закрепленных прав и обязанностей руководителя структурного подразделения. 4. Текучесть кадров, наличие вакансий. 5. Наличие должностных инструкций на каждого аудитора. 6. Имеет ли структурное подразделение полномочия обращаться за помощью к другим структурным подразделениям ОЛЮ «РЖД», экспертам со стороны, третьим лицам. 7. Обладает ли структурное подразделение достаточными ресурсами для выполнения 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Адекватность структурного подразделения системы внутреннего аудита задачам и функциям на него возложенным, в т.ч.: по профессиональному составу аудиторов; по количественному составу аудиторов. 2. Степень выполнения тех или иных обязанностей сотрудниками структурного подразделения. 3. Точность выполнения должностных инструкций. 4. Имеют ли право аудиторы структурного подразделения обращаться к любому сотруднику соответствующего подразделения ОЛЮ «РЖД» за разъяснениями. 5. Причины обращения структурного подразделения системы внутреннего аудита за помощью к третьим лицам, экспертам со стороны,

Продолжение таблицы 3.2

1	2	3
	<p>возложенных на него целей и задач.</p> <p>8. Обеспечивает ли деятельность структурного подразделения внутреннего аудита соблюдение основных принципов организации СВК, таких как (принцип ответственности, сбалансированности, интеграции, постоянства, согласованности и т.д.)</p>	<p>сотрудникам ОАО «РЖД».</p> <p>6. Эффективность использования ресурсов структурного подразделения.</p> <p>7. Причины несоблюдения основных принципов организации СВК.</p>
<p>Методическое соответствие</p>	<p>ПЛАНИРОВАНИЕ:</p> <p>1. Обладает ли структурное подразделение стандартами внутреннего аудита, методическими рекомендациями, нормативно-правовой базой.</p> <p>2. Обеспечивает ли деятельность структурного подразделения внутреннего аудита следующие принципы планирования: комплексность, непрерывность, оптимальность</p> <p>3. Отражается ли способ проведения внутреннего аудита в программе.</p> <p>4. Имеют ли возможность сотрудники структурного подразделения внутреннего аудита участвовать в разработке программы аудита.</p> <p>5. Оценка степени соответствия программы внутреннего аудита деятельности подразделения ОАО «РЖД»</p> <p>6. Соответствует ли утвержденная программа внутреннего аудита плану его проведения</p> <p>7. План проведения внутреннего аудита, а также планы выполнения аудиторских заданий, являясь общим руководством по внутреннему аудиту не входят в противоречие (ни по какому пункту) с другими моментами методологической базы внутреннего аудита</p> <p>8. Функции первичного планирования, а также последующей корректировки плана проведения внутреннего аудита и планов аудиторских заданий возложены на конкретных сотрудников системы внутреннего аудита ОАО «РЖД»</p>	<p>ПЛАНИРОВАНИЕ:</p> <p>1. Степень выполнения требований стандартов внутреннего аудита, ситуации, требующие изменения формулировок стандартов, причины невыполнения стандартов и директивных материалов.</p> <p>2. Причины выражения особого мнения (в части применения приемов и методик внутреннего аудита).</p> <p>3. Причины несоблюдения принципов планирования (комплексности, непрерывности, оптимальности).</p> <p>4. Причины отклонения от плана и программы внутреннего аудита.</p> <p>5. Установление ответственных лиц за несоответствие плана внутреннего аудита и программы его проведения.</p> <p>ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ:</p> <p>1. Причины отклонения в формировании рабочей документации внутреннего аудита от требований соответствующего стандарта.</p> <p>2. Установление причин несоответствия рабочей документации составу анализируемой информации, целям и задачам структурного подразделения системы внутреннего аудита ОАО «РЖД».</p>

Окончание таблицы 3.2

1	2	3
	<p>ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ:</p> <p>1. Состав рабочей документации строго соответствует ее перечню, отраженному в стандарте "Документирование внутреннего аудита".</p> <p>2. Рабочая документация адекватна характеру, составу и глубине анализируемой информации: по составу, по количеству, по содержанию</p> <p>3. Имеют ли сотрудники отдела доступ к рабочей документации только в пределах реализации возложенных на них аудиторских заданий</p> <p>4. Присутствовали факты невозможности реализации аудиторского задания из-за: недостаточного количества информации, отраженной в рабочей документации отдела; невозможности применения тех или иных методических приемов внутреннего аудита; недостаточности учетной, нормативной и прочей информации.</p> <p>5. Хранение рабочей документации осуществляется согласно Инструкции «Хранение рабочей документации».</p>	<p>3. Присутствовали ли факты передачи рабочей и отчетной документации структурного подразделения системы внутреннего аудита лицам, не имеющим соответствующего допуска.</p> <p>4. Оценка причин невозможности выполнения аудиторских заданий и установление ответственных лиц.</p> <p>5. Составляется ли рабочая документация в виде, исключающем ее двойное толкование.</p> <p>6. Факты и причины несоблюдения Инструкции «Хранение рабочей документации» установление виновных и ответственных лиц.</p> <p>7. Присутствовали ли факты табели (утраты, порчи, кражи) рабочей документации: в структурном подразделении системы внутреннего аудита на хранении</p> <p>8. Возложены ли функции хранения рабочей и отчетной документации, а так же контроль соблюдения документооборота на конкретных сотрудников</p>

Таким образом, в ходе вертикального контроля устанавливаются факты несоответствия и нарушения организации внутреннего аудита в том или ином его структурном подразделении, а в ходе горизонтального контроля нарушения исследуются более детально, в контексте производственно-экономической ситуации в подразделении ОЛЮ «Российские железные дороги».

Анализ точек контроля качества показывает, что их перечень должен соответствовать требованиям стандартов внутреннего аудита или иных нормативных документов по организации работы системы внутреннего аудита.

Выявление слабых мест реализации внутреннего аудита, в части организационного и методического соответствия, является основой дальнейшего совершенствования работы внутренних аудиторов, итог которой должен находиться под постоянным контролем на предмет эффективности.

В целях настоящего исследования, под эффективностью будем понимать совокупную результативность работы системы внутреннего аудита, являющуюся следствием определенных материальных, трудовых и иных затрат.

В целом эффект от работы отдела внутреннего аудита может быть рассмотрен с точки зрения: оценки прямого эффекта, косвенного эффекта и последующего эффекта. Прямой эффект складывается из:

- сокращения налогового бремени из-за внедрения предложений по оптимизации налогообложения;
- сокращения финансовых санкций, как результата своевременного внесения исправлений в налоговые расчеты;
- уменьшения платы по договору обязательного аудита в следствии снижения внутрихозяйственного риска и риска контроля, а также вследствие отказа от ряда дополнительных аудиторских услуг;
- освоенные внутренние резервы, выявленные в результате работы внутреннего аудитора;
- экономического эффекта за счет внедрения предложений по устранению фактов бесхозяйственности, выявления фактов преднамеренного искажения информации, хищений и злоупотреблений.

Косвенный экономический эффект не поддается прямому количественному исчислению. Его наличие проявляется опосредованно, через потребителей информации внутреннего аудита. К составляющим данного эффекта можно отнести:

- эффект от обеспечения администрации (и иных внутренних пользователей) информацией, консультационными услугами;

- эффект от обеспечения внешних заинтересованных пользователей (кредиторов, инвесторов, заимодавцев, владельцев, государства) информацией;
- эффект от проведения обучающих семинаров, круглых столов, собеседований с работниками учетно-аналитических служб предприятия.

Количественное измерение косвенного эффекта возможно лишь исходя из рыночной стоимости аналогичных консультационных и иных услуг.

Последующий эффект - преимущества предприятия и его служб, которое ожидается в будущем. Например: проведение внутреннего аудита кассы позволяет повысить кассовую дисциплину, трудовую дисциплину кассиров, а методические разработки по этому объекту учета могут быть использованы в полной мере в будущем. Количественная оценка последующего эффекта затруднена.

Традиционно сложились два подхода к определению эффективности внутреннего аудита:

- прямое определение эффективности, характеризующееся отношением эффекта, рассчитанного по отчетам внутреннего аудитора к понесенным затратам, выраженным в денежном эквиваленте;
- косвенное определение эффективности, характеризующееся отношением эффекта, рассчитанного по итогам деятельности экономического субъекта, к затратам, понесенным на организацию внутреннего аудита.

Примером косвенного определения эффективности работы системы внутреннего аудита может служить рентабельность работы внутреннего аудита, рассчитываемая по формуле, предложенной Р.А. Алборовым:

$$P=(\Pi_1-\Pi_0):ЗК\times MO, \quad (3.1)$$

где Π_1 , Π_0 - прибыль экономического субъекта отчетного периода (после внедрения внутреннего аудита) и базисного года (до внедрения внутреннего аудита), тыс. руб.;

ЗК - затраты на содержание и функционирование системы внутреннего аудита тыс. руб.

Примером прямого определения эффективности может служить коэффициент общей эффективности (Эобщ), рассчитываемый по формуле, предложенной Д.Н. Хорохординым:

$$\text{Эобщ.} = (\Sigma \text{РЭа} / \Sigma \text{З}) \times 100, \quad (3.2)$$

где Эобщ - эффект от функционирования отдела внутреннего аудита в сравнении с понесенными затратами, %;

ΣРЭа - выраженный в денежном эквиваленте реальный абсолютный эффект, рассчитанный по отчетам внутреннего аудитора, тыс. руб.;

ΣЗ - затраты на функционирование отдела внутреннего аудита, тыс. руб.

Определение эффективности деятельности внутреннего аудита в условиях функционирования предприятий железнодорожного транспорта усложняется тем, что процесс внутреннего аудита является частью производственнохозяйственной деятельности.

Поэтому возникают трудности с установлением причинно следственных связей между динамикой прибыли (или иных показателей деятельности) и работой системы внутреннего аудита.

Исследование показало, что установление четких взаимосвязей между работой системы внутреннего аудита и конечными результатами деятельности ОЛЮ «Российские железные дороги» практически невозможно.

Использование косвенного подхода в определении эффективности деятельности внутреннего аудита не обеспечивает аналитичности результатов, соответствующей специфике деятельности предприятий железнодорожного транспорта, а именно с учетом их высокой структурированности.

Например, деятельность одного из структурных подразделений системы внутреннего аудита может быть неэффективной, а другого, наоборот,

высокоэффективной, что не вскрывается при косвенном определении эффективности.

Таким образом, считаем, что в условиях финансово-хозяйственной деятельности предприятий железнодорожного транспорта, целесообразно использовать прямой подход в определении эффективности деятельности системы внутреннего аудита.

Общую оценку эффективности работы системы внутреннего аудита объекта диссертационного исследования целесообразно проводить по двум направлениям:

- экономическая эффективность, как соотношение результатов деятельности в их денежном выражении и ресурсов, использованных для их достижения;

- эффективность деятельности, как соотношение достигнутых целей, выполненных задач и функций к недостигнутым целям, невыполненным задачам.

Экономическая эффективность может быть оценена количественно, эффективность деятельности - показатель качественный, оценка которого субъективно определяется проверяющим. В каждом конкретном случае основой оценки эффективности должна стать установленная четкая взаимосвязь результатов деятельности системы внутреннего аудита, в какой бы форме они не выражались, и затрат на их достижение.

Для количественной оценки эффективности внутреннего аудита отечественными и зарубежными авторами предложен ряд показателей, которые необходимо уточнить с позиции их применения на предприятиях железнодорожного транспорта.

Можно использовать следующую систему показателей:

Потенциальный абсолютный эффект (ПЭ_{а_i}) – выраженный в денежном эквиваленте по итогам анализируемого периода прямой и косвенный эффект, выявленный по отчетам внутренних аудиторов, *i*-го структурного подразделения системы внутреннего аудита, руб.:

$$\Sigma \text{ПЭ}_{a_i} = \Sigma \text{ПЭ}_{\text{пр}_i} + \Sigma \text{ПЭ}_{\text{кос}_i}, \quad (3.3)$$

где $\Pi\text{Э}a_i$ - потенциальный абсолютный эффект в целом по экономическому субъекту, руб;

$\Sigma\text{ПЭ}пр_i$ - сумма прямого потенциального абсолютного эффекта, руб.;

$\Sigma\text{ПЭ}кос_i$ - сумма косвенного потенциального абсолютного эффекта, руб.;

i - структурное подразделение системы внутреннего аудита.

Реальный абсолютный эффект ($\text{РЭ}a_i$) - выраженный в денежном эквиваленте прямой и косвенный эффект, освоенный по итогам анализируемого периода, в i -ом подразделении экономического субъекта, руб.:

$$\Sigma\text{РЭ}a_i = \Sigma\text{РЭ}пр_i + \Sigma\text{РЭ}кос_i, \quad (3.4)$$

где $\Sigma\text{РЭ}a_i$ - реальный абсолютный эффект в целом по экономическому субъекту, руб;

$\Sigma\text{РЭ}пр_i$ - сумма освоенного прямого абсолютного эффекта, руб.;

$\Sigma\text{РЭ}кос_i$ - сумма освоенного косвенного абсолютного эффекта, руб.;

i - структурное подразделение экономического субъекта.

Коэффициент освоения (Косв_i) - коэффициент показывающий степень реализации предложений и рекомендаций i -го структурного подразделения внутреннего аудита по исправлению ошибок, искажений, неточностей, а также предложений по аудиторским заданиям не предусматривающим выполнение контрольной функции, i -м структурным подразделением экономического субъекта:

$$\text{Косв}_i = \text{РЭ}a_i / \Pi\text{Э}a_i. \quad (3.5)$$

Коэффициент общей (или потенциальной) эффективности (Эобщ_i) – показывает реальный (или потенциальный) эффект от функционирования i -го структурного подразделения внутреннего аудита в сравнении с понесенными затратами:

$$\text{Эобщ}_{ip} = P\text{Э}a_i / Z_i \text{ или } \text{Эобщ}_{in} = П\text{Э}a_i / Z_i, \quad (3.6)$$

где Z_i - затраты на функционирование i -го структурного подразделения внутреннего аудита, руб.

Потенциал эффективности – разница потенциальным и реальным эффектом от функционирования структурного подразделения внутреннего аудита или в общем от функционирования системы внутреннего аудита. Расчет потенциала эффективности может производиться в абсолютном значении, как разница между потенциальным и реальным абсолютным эффектом, а так же в относительных показателях, как разница между коэффициентами потенциальной и общей эффективности. Потенциал эффективности показывает на сколько (или во сколько раз) можно повысить эффективность функционирования системы внутреннего аудита.

Коэффициент обеспеченности кадрами ($K_{\text{кадр}_i}$) – показывает степень обеспеченности профессиональными кадрами i -го структурного подразделения системы внутреннего аудита:

$$K_{\text{кадр}_i} = S_{\text{факт}_i} / S_{\text{план}_i}, \quad (3.7)$$

где $S_{\text{факт}_i}$ – фактическое количество внутренних аудиторов отвечающих всем профессиональным корпоративным требованиям для i -го структурного подразделения экономического субъекта, чел;

$S_{\text{план}_i}$ - нормативное количество внутренних аудиторов отвечающих всем профессиональным корпоративным требованиям для i -го структурного подразделения экономического субъекта, чел;

Коэффициент санкций и штрафов (S_i) – коэффициент характеризующий динамику санкций и штрафов в отношении того или иного структурного подразделения экономического субъекта:

$$\Sigma Si = (\Sigma So_i / \Sigma Sb_i) \times 100, \quad (3.8)$$

где ΣSi - коэффициент характеризующий динамику санкций и штрафов в отношении экономического субъекта, %;

ΣSo_i - сумма санкций и штрафов в отношении экономического субъекта в отчетном периоде, руб;

ΣSb_i - сумма санкций и штрафов в отношении экономического субъекта в базовом периоде, руб;

i - структурное подразделение экономического субъекта.

При эффективной работе системы внутреннего аудита сумма санкций и штрафов в отношении экономического субъекта должна снижаться.

Для адекватного применения предлагаемых показателей структурные подразделения системы внутреннего аудита должны соотноситься с соответствующими структурными подразделениями ОАО «Российские железные дороги» (см. рисунок 2.1).

Расчет системы показателей эффективности применительно к объекту исследования представлен в табл. 3.3.

Таблица 3.3 - Расчет системы показателей эффективности системы внутреннего аудита ОЛО «Российские железные дороги» на примере Южно-Уральской железной дороги

№ п/п	Показатели	В целом по ЮУЖД	Структурные подразделения		
			№1	№2	№3
1	2	3	4	5	6
1	Выявлено недостат денежных средств, тыс.руб.	32,4	32,3	0,1	0
2	Выявлено неучтенных доходов и резервов, тыс.руб.	10041,85	132,5	821,4	9087,95
3	Выявлено задолженности за клиентурой, тыс.руб.	46125,65	118,9	809,3	45197,45
4	Возмещено денежных средств по недостаткам, тыс.руб.	0	0	0	0
5	Взыскано неучтенных доходов (освоено резервов), тыс.руб.	5285,35	124,9	301,15	4859,3
6	Взыскано задолженности за клиентурой, тыс.руб.	8927	117,65	412,95	8396,4

Окончание таблицы 3.3

1	2	3	4	5	6
7	Оказано услуг по управленческому консультированию, тыс.руб.	4235	53	231	3951
8	Проведено обучающих семинаров с работниками, тыс.руб.	523	6	35	482
9	Оказано прочих услуг администрации, тыс.руб.	1024	12	145	867
10	Консультационные услуги, оказанные администрации сторонними организациями, которые могли бы быть выполнены службой внутреннего аудита, тыс.руб.	2004	21	150	1833
11	Прямые затраты соответствующего подразделения службы внутреннего аудита, тыс.руб.	8562	75	276	8211
12	Консультационные услуги, оказанные службе внутреннего аудита, сторонними организациями, а также службами ОЛО «РЖД»	956	8,5	34,4	913,1
13	Потенциальный абсолютный эффект, тыс.руб., $1ПЭa1 = in3npi + EPЭкоa$ (стр.1+стр.2+стр.3+стр.7+стр.8+стр.9+стр.10)	63985,9	375,7	2191,8	61418,4
14	Реальный абсолютный эффект, тыс.руб., $LP3ai = ZP3npi + EPЭкоa$ (стр.4+стр.5+стр.6+стр.7+стр.8+стр.9)	19994,35	313,55	1125,1	18555,7
15	Коэффициент освоения, $KocBi = P3ai / n3ai$ (стр.14/стр.13)	0,31	0,83	0,51	0,3
16	Коэффициент общей эффективности, $Эобиц = P3ai / 3i$ (стр.14/(стр.11+стр.12))	2,1	3,76	3,63	2,03
17	Коэффициент потенциальной эффективности, $Эобщи = n3ai / 3i$ (стр.13/(стр.11+стр.12))	6,7	4,5	7,06	6,73
18	Потенциал эффективности абс., тыс.руб., (стр.13-стр.14)	43991,55	62,15	1066,7	42862,7
19	Потенциал эффективности относ., (стр. 17-стр. 16)	4,6	0,74	3,43	4,7

Прямой подход в определении экономической эффективности системы внутреннего аудита, представленный системой коэффициентов, отличается высокой степенью аналитичности, что выражается в возможности анализа деятельности не только в целом по системе внутреннего аудита, но и по ее структурным элементам, что видно по табл. 3.7.

Необходимо подчеркнуть, что при формировании путей совершенствования системы внутреннего аудита, а может быть и систем управления, возможность

проведения факторного анализа по тем или иным структурным подразделениям системы внутреннего аудита - потенциал, обуславливающий применение прямого подхода в сложноструктурированных предприятиях народного хозяйства, к которым относятся, прежде всего, предприятия железнодорожного транспорта.

Выводы по главе 3

Исследование современной концепции формирования системы внутреннего контроля и аудита в вертикально-интегрированных холдингах на примере ОАО «РЖД» показало, что на уровне холдинга целесообразно совершенствовать концепцию формирования единой системы внутреннего аудита и контроля, а также функциональную стратегию построения единой системы внутреннего аудита и контроля в холдинге, базирующуюся на нормативно-правовой базе РФ, нормах международного права, положениях Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита (The Institute of Internal Auditors), Руководства по внутреннему контролю – модель COSO ERM – Integrated Framework (ERM – enterprise risk model), ГОСТ Р ИСО 9001-2015 «Системы менеджмента качества (Quality management system)», Кодекса корпоративного поведения, Правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Таким образом, необходимость создания в крупных структурных подразделениях отделов внутреннего аудита, работа которых должна базироваться на стандартах внутреннего аудита, разработанных на уровне Центра «Желдорконтроль» и дополненных стандартами, отражающими специфику деятельности, несомненна. Необходимо разработать график проверок структурных подразделений Дирекции. Выделение в качестве центров ответственности в структурных подразделениях отделов внутреннего аудита позволит предотвратить возникновение умышленных и неумышленных ошибок, будет способствовать выявлению внутрипроизводственных резервов и, следовательно, повышению эффективности деятельности организации в целом.

Важнейшим элементом для реализации концепции риск-ориентированного внутреннего контроля и аудита является система риск-менеджмента, которая должна обеспечивать оптимальный для акционеров и инвесторов баланс между максимизацией прибыли и долгосрочной стабильностью развития бизнеса и основываться на принципах комплексности, непрерывности и интеграции.

Сформированные в данной главе основные направления совершенствования концепции формирования и функционирования внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта, включающие в себя внедрение с использованием системного подхода риск-ориентированной системы внутреннего контроля и аудита в деятельность, а также разработку системы стандартов внутреннего аудита, адекватной поставленным холдингом целям и задачам, позволят на новом качественном уровне обеспечить повышение эффективности корпоративного управления, финансовой устойчивости и инвестиционной привлекательности, что является неременным условием для успешной реализации реформ железнодорожной отрасли.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Создание системы внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта обусловлено не только происходящими преобразованиями и структурными реформами в этой отрасли народного хозяйства, но и служит условием их позитивного, экономически более эффективного развития. Процесс формирования системы внутреннего аудита - явление комплексное, информационно затрагивающее многие субъекты и объекты учетноаналитического и управленческого процесса. Поэтому анализ перспектив его организации невозможно рассматривать в отрыве от них.

Исследованием установлено, что внутренний аудит — регламентированная внутренними документами организации система реализации интересов органов управления и (или) собственников, функционирующая на основе обработки внутрихозяйственной контрольной информации, с целью обеспечения эффективности управления.

Система внутреннего аудита, как экономическое явление, отличается от других форм контроля, таких как: ревизия, служебное расследование, внешний аудит, государственный финансовый контроль.

Однако внутренний аудит является самостоятельным, отличным от всех других форм контроля явлением по ряду причин. Основными из них являются:

обеспечение как последующего, так и текущего и предварительного контроля; наличие функций прямо не относящихся к контролю (управленческий консалтинг, анализ, прогноз);

уникальность объектов исследования;

непрерывность деятельности и др.

Можно констатировать, что основной, общей для всех, целью службы внутреннего аудита является обеспечение эффективности управления на основе предоставления администрации предприятия своевременной, достоверной,

пригодной для использования информации, а так же на основе решения прочих задач.

Несмотря на наличие общей цели, исследованием доказано, что перед отделами внутреннего аудита различных отраслей народного хозяйства будут стоять различные локальные цели и задачи, отражающие отраслевую и организационную специфику. Более того, будучи организован в интересах собственников и высшего руководства, внутренний аудит предприятий одной и той же отрасли, например предприятий железнодорожного транспорта, имеет некоторые отличия по ряду целей и задач.

Внутрихозяйственный контроль предприятий железнодорожного транспорта видовое разнообразие по следующим отличительными признакам:

- по форме организации;
- по форме реализации контроля;
- по отношению к видам контроля.

Как и правовое регулирование внешнего аудита, нормативное регулирование внутреннего аудита представлено трехуровневой структурой.

Первый уровень представлен федеральным законодательством. Следует отметить, что на сегодняшний день нет федерального закона, напрямую определяющего статус внутреннего аудита предприятия. Федеральное законодательство хотя напрямую и не указывает, на наличие системы внутреннего аудита, но в тех или иных нормах права предполагает организацию внутрихозяйственного контроля.

Второй уровень нормативной базы внутреннего аудита представлен внутрифирменными нормативными документами. Основными документами данного уровня являются: Положение об отделе внутреннего аудита (где оговариваются вопросы структуры отдела, задачи отдела, его функции, права и ответственность и проч.); Рабочая политика отдела внутреннего аудита (где оговариваются концептуальные вопросы, постулаты, принципы и допущения); Должностные инструкции внутренних аудиторов (где оговорены права,

обязанности и ответственность работника), Методические руководства и рекомендации (где обосновываются приемы и методы, применяемые для достижения той или иной цели внутреннего аудита).

Третий уровень регулирования внутреннего аудита представлен стандартами внутреннего аудита, а так же сопутствующими им документами (методики, инструкции, рабочие таблицы, схемы работы и т.д.). Документы этого уровня разрабатываются отделом внутреннего аудита.

Рассматривая сложную систему внутреннего аудита предприятий железнодорожного транспорта в целом, можно отметить, что основными функциями любого структурного подразделения являются контроль и консалтинг.

Отраслевые особенности предприятий железнодорожного транспорта влияют не только на функционирование системы внутреннего аудита, но и на процесс ее формирования, как неотъемлемой части любого эффективно функционирующего экономического субъекта.

План проведения внутреннего аудита в ОАО «РЖД» формируется Центром "Желдораудит" с учетом поручений президента ОАО «РЖД», Комитета по аудиту и рискам совета директоров ОАО «РЖД», курирующего вице-президента ОАО «РЖД» и директора ОАО «РЖД» по внутреннему контролю и аудиту и утверждается курирующим вице-президентом ОАО «РЖД». Кроме плановых проверок по поручениям президента ОАО «РЖД», Комитета по аудиту и рискам совета директоров ОАО «РЖД», курирующего вице-президента ОАО «РЖД» могут проводиться внеплановые проверки.

Руководитель подразделения внутреннего аудита обязан обеспечить эффективное использование ресурсов для выполнения утвержденного плана.

При необходимости руководитель подразделения внутреннего аудита имеет право привлекать (в установленном порядке) к участию в проведении проверок работников других подразделений, а также внешних независимых экспертов.

Подготовка к проведению проверки включает в себя сбор информации об объекте внутреннего аудита, анализ риск-факторов и использование информации

о значимых рисках, присущих объекту внутреннего аудита и их оценке, а также разработку аудиторских процедур и другие мероприятия, необходимые для проведения и достижения цели проверки.

Проведение проверки подразумевает выполнение аудиторских процедур, сбор аудиторских доказательств и формулирование выводов по результатам проверки, в том числе описание нарушений, рисков, недостатков систем внутреннего контроля, управления рисками и практики корпоративного управления, выявленных на объекте внутреннего аудита, и другие мероприятия.

Обобщая вышесказанное необходимо отметить, что качество внутреннего аудита, его адекватность финансово-хозяйственной деятельности, достоверность и оперативность представления выводов, отчетов руководству, рекомендаций и консультаций, напрямую зависят от степени разработанности норм внутрихозяйственного регулирования, основными из которых являются стандарты внутреннего аудита.

Исследование современной концепции формирования системы внутреннего контроля и аудита в вертикально-интегрированных холдингах на примере ОАО «РЖД» показало, что на уровне холдинга целесообразно совершенствовать концепцию формирования единой системы внутреннего аудита и контроля, а также функциональную стратегию построения единой системы внутреннего аудита и контроля в холдинге, базирующуюся на нормативно-правовой базе РФ, нормах международного права, положениях Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита (The Institute of Internal Auditors), Руководства по внутреннему контролю – модель COSO ERM – Integrated Framework (ERM – enterprise risk model), ГОСТ Р ИСО 9001-2015 «Системы менеджмента качества (Quality management system)», Кодекса корпоративного поведения, Правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Таким образом, необходимость создания в крупных структурных подразделениях отделов внутреннего аудита, работа которых должна базироваться на стандартах внутреннего аудита, разработанных на уровне Центра

«Желдорконтроль» и дополненных стандартами, отражающими специфику деятельности, несомненна. Необходимо разработать график проверок структурных подразделений Дирекции. Выделение в качестве центров ответственности в структурных подразделениях отделов внутреннего аудита позволит предотвратить возникновение умышленных и неумышленных ошибок, будет способствовать выявлению внутрипроизводственных резервов и, следовательно, повышению эффективности деятельности организации в целом.

Важнейшим элементом для реализации концепции риск-ориентированного внутреннего контроля и аудита является система риск-менеджмента, которая должна обеспечивать оптимальный для акционеров и инвесторов баланс между максимизацией прибыли и долгосрочной стабильностью развития бизнеса и основываться на принципах комплексности, непрерывности и интеграции.

Сформированные в данной главе основные направления совершенствования концепции формирования и функционирования внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта, включающие в себя внедрение с использованием системного подхода риск-ориентированной системы внутреннего контроля и аудита в деятельность, а также разработку системы стандартов внутреннего аудита, адекватной поставленным холдингом целям и задачам, позволят на новом качественном уровне обеспечить повышение эффективности корпоративного управления, финансовой устойчивости и инвестиционной привлекательности, что является неременным условием для успешной реализации реформ железнодорожной отрасли.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- 1 Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации [Текст]: часть вторая: офиц. текст по сост. на 30.01.2001 г. с изм. и доп. согласно ФЗ от 29.12.2000 г. № 166-ФЗ / Российская Федерация. Законы; Ассоц. авт. и изд. «Тандем». – М.: ЭКМОС, 2001. – 136 с.
- 2 Бюджетный кодекс Российской Федерации (часть 1) // Собрание законодательства РФ. – 1998. - N 31. - Ст. 3823.
- 3 Федеральный закон О бухгалтерском учете от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ.
- 4 Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: федер. закон: принят Гос.Думой 24 дек. 2008 г.: одобр. Советом Федерации 29 дек. 2008 г.: ред. 01.12.2014 г. №307-ФЗ. Доступ из справ. – правовой системы «Консультант плюс».
- 5 Об обществах с ограниченной ответственностью. Федеральный закон от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ (с изм. и доп. от 11 июля, 31 дек. 1998 г.) // СЗ РФ. 1998 . № 7. Ст.785.
- 6 Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: постановление правительства Рос. Федерации от 23 сент. 2002 г. № 696. Доступ из справ. – правовой системы «Консультант плюс».
- 7 Положение о системе внутреннего контроля в холдинге «РЖД»: распоряжение ОАО «РЖД» от 23 янв. 2015 г. № 131-р.
- 8 Аксенов Б.А. Концепция системы внутреннего контроля корпорации // Экономика железных дорог. – 2016. – № 5. – С.43-47.
- 9 Андреев, В.Д. Внутренний аудит: Учеб, пособие. - М.: Финансы и статистика, 2015. - 464 с.
- 10 Андреев, В.Д. Практический аудит (справочное пособие) / В.Д. Андреев. – М.: Экономика, 2013. – 410 с.

- 11 Аудит и ревизия. Справочное пособие/А.Л. Бавдей., И.Н. Белый., Н.П. Дро- бышевский и др.; Под общ., редакцией И.Н. Белого. - Мн.: ООО "Мисанта", 2017.-221 с.
- 12 Аудит: учеб. для вузов по эконом. специальностям / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др.; под ред. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ: Аудит, 2014. – 583 с.
- 13 Аудит: Учебник для вузов / под ред. Подольского В.И. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2014. – 398 с.
- 14 Аудит: Учебник для вузов/ под ред. Подольского В.И. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 2015. – 398 с.
- 15 Барматина, Л.В. Контроль и ревизия: учеб.-метод. комплекс. - Новосибирск: НГУЭУ, 2009. - 95 с.
- 16 Барышников, Н.П. Организация и методика проведения общего аудита / Н.П. Барышников. –М.: ФИЛИНЪ, 2013. – 528 с.
- 17 Белобжецкий, И.А. Бухгалтерский учет и внутренний аудит. - В 2-х частях. - М.бухгалтерский учет, 2018. - 128 с.
- 18 Богатая, И. Н. Аудит: учебное пособие / И. Н. Богатая, Н. Т. Лабынцев. – 4-е изд., перераб. и доп. - Ростов н/Д: Феникс, 2010. – 506 с.
- 19 Бухгалтерский учет / под ред. Ю.А. Бабаева. – М.: ЮНИТИ, 2012. – 476 с.
- 20 Бухгалтерский учёт: финансовый и управленческий: учебник / под ред. проф. Н.Т. Лабынцева. – М.: Финансы и статистика, 2014. – 800 с.
- 21 Бычкова, С.М. Аудиторская деятельность. - СПб.: Лань, 2017. - 187 с.
- 22 Бычкова, С.М. Аудиторская деятельность. Теория и практика. (Серия "Учебники для вузов. Специальная литература."). - СПб.: Издательство "Лань", 2018. - 320 с.
- 23 Волковой В.М., Игнатущенко Н.А., Лахова Е.В., Шумков С.И. Аудит акционерных обществ в отраслях промышленности. - М.: Аудиторский дом "Аудитор", 2017. - 208 с.

24 Гладковская Е.Н. Государственный и муниципальный контроль и аудит: теория и практика: учебное пособие / Е.Н. Гладковская. – М.: Русайнс, 2018. – 165 с.

25 Глушков И.Е. Практический аудит на современном предприятии. Эффективное пособие по практическому аудиту. – Москва-Новосибирск: КНОРУС-ЭКОР, 2017. – 428 с.

26 Глушков, И.Е. Практический аудит на современном предприятии. Эффективное пособие по практическому аудиту / И.Е. Глушков. – М.: КНОРУС–ЭКОР, 2014. – 428 с.

27 Гольская, Ю.Н. Организация внутреннего контроля на железнодорожном транспорте / Ю.Н. Гольская // Современные технологии. Системный анализ. Моделирование. - 2016. - №4 (52). - С. 17-25.

28 Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., О’Рейлли В.М. «Аудит Монтгомери» перевод с англ.; под ред. Соколова Я.В. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2012. - 199 с.

29 Жуков, В.А. Аудит эффективности: теория, практика, проблемы / В.А. Жуков // Государственный аудит. Право. Экономика. – 2016. – №2. – С. 5-12.

30 Иванов, О.Б. Практика построения риск-ориентированной системы внутреннего контроля и аудита в ОАО «Российские железные дороги» / О.Б. Иванов // ЭТАП. – 2014. – №4. – С. 25-44.

31 Иванов, О.Б. Принципы построения риск-ориентированной системы внутреннего контроля и аудита в крупной компании, корпорации, холдинге // Аудиторские ведомости. - 2013. - №8. - С. 15-17.

32 Иванова, С.В. Развитие системы непрерывного образования в сфере бизнеса: новые решения // ЭТАП: Экономическая Теория, Анализ, Практика. - 2012. - № 2. - С. 17-24.

33 Калинкина, О.А. Учёт деятельности и внутренний аудит ППЖТ // Экономика железных дорог. - 2017. - № 7. – С. 34-39.

34 Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит: Учебное пособие / Под ред О.В. Ковалевой. - М.: Издательство ПРИОР, 2016. - 320 с.

- 35 Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит: Учебное пособие / Под ред. О.В. Ковалевой. – М.: Приориздат, 2018. – 320 с.
- 36 Ковалева, О.В. Аудит: Учебное пособие / Под ред. О.В. Ковалевой. – М.: Приориздат, 2012. – 320 с.
- 37 Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет: учебное пособие / Н.П. Кондраков. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 640 с.
- 38 Конков В.И. Основы аудита: Учебное пособие. Ч. 2. – Архангельск: АГТУ, 2018. – 140 с.
- 39 Конков, В.И. Основы аудита: Учебное пособие / В.И. Конков. Ч. 2. – Архангельск: АГТУ, 2015. – 140 с.
- 40 Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина и др.; Под ред. Н.Г. Данилочкиной. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 2018. - 279 с.
- 41 Леонтьева Ж.Г., Соболев А.С. Аудит отчетной информации // Бухгалтерский учет. - 2017. -№2. - с. 16-19.
- 42 Макальская А.К. Возникновение и развитие внутреннего аудита за рубежом // Бухгалтерский учет и налоги. - 2017. - №1. - с. 137-141.
- 43 Макальская, А.К. Внутренний аудит: Учебно-практическое пособие. - М.: Издательство "Дело и Сервис", 2017. - 80 с.
- 44 Макоев О.С. Внутренний аудит: понятие и предназначение // Аудитор. - 2016. - №11. - С. 10-15.
- 45 Максименко Ю.Л. Принципы организации внутреннего аудита на предприятиях АПК. // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 2016. - №1. - С. 28-29.
- 46 Мерзликина, Е.М. Аудит / Е. М. Мерзликина, Ю. П. Никольская. – М.: ИНФРА-М, 2018.
- 47 Михайлов, В.В. Стимулирование стратегических секторов экономики страны. Перспективы развития железнодорожной инфраструктуры Восточного

полигона // ЭТАП: Экономическая Теория, Анализ, Практика. - 2017. - № 5. - С. 20-24.

48 Парушина, Н.В. Аудит: Практикум / Н. В. Парушина, С. П. Суворова, Е. В. Галкина. – М.: «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2013. – 224 с.

49 Подольский В.И., Поляк Г.Б., Савин А.А. и др.; под ред. проф. Подольского В.И. Аудит: учебник для вузов. –М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. - 399 с..

50 Практический аудит: учеб. пособие / под ред. Н.Д. Бровкиной, М.В. Мельник. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 205 с.

51 Селюков, М.В., Могилевская, В.А., Могилевский, А.С. Система государственного и муниципального финансового контроля как фактор укрепления национальной безопасности РФ // Фундаментальные исследования. – №7. – 2015. – с. 207-211.

52 Синельников Н.С. Стандартизация внешнего государственного финансового контроля // Финансы и кредит. – 2013. – №36. – с. 57-61.

53 Смирнов С.А., Косорукова И.В. Аудит: учебно-практическое пособие. – М.: МЭСИ, 2013. - 348 с.

54 Соколов Б.Н., Рукин В.В. Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика). - М., 2017. - 157 с.

55 Сонин, А.М. Внутренний аудит: Современный подход. - М., 2017. - 207 с.

56 Суглобов, А.Е. Бухгалтерский учет и аудит [Текст]: учеб. пособие / А.Е. Суглобов, Б.Т. Жарылгасова. – М.: КНОРУС, 2017. – 496 с.

57 Табалина, С.А. Аудит. Современная методика: Проверка разделов отчетности согласно МСА и федеральных ПСАД / Под ред. Н.А. Ремизова. – М.: ИД ФБК – ПРЕСС, 2014. – 240 с.

58 Терешина Н.П. Экономика железнодорожного транспорта. – М.: Финансы, 2015. – 536 с.

59 Хендриксен, Э.С. Теория бухгалтерского учёта / Э.С. Хендриксен, М.В. Ван Бреда: пер. с англ.; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2017. – 576 с.

60 Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: учебник. – 2-е изд., доп. и перераб. – М.: ИНФРА-М, 2017. - 369 с.

61 Шимаханская, Т.В. Аудит: практическое пособие / Т.В. Шимаханская, В.Л. Иванова, О.А. Кувекина. – М.: Издательство «Экзамен», 2013. – 189 с.

62 Широкобоков, В.Г. Бухгалтерский финансовый учет: учеб. пособие / В.Г. Широкобоков, А.А. Грибанов, З.М. Грибанова. – М.: КНОРУС, 2014. – 672 с.

63 Якунин, В.И. Железнодорожный транспорт и экономическое развитие России // Проблемный анализ и государственно-управленческое проектирование. –2018. – № 9. – С. 11-17.

64 Официальный сайт ОАО «Российские железные дороги» [Электронный ресурс] // <http://www.rzd.ru/> (дата обращения 19.01.2019).<http://www.rzd.ru>.