

**РАЗВИТИЕ МЕТОДОЛОГИЧЕСКОГО  
ИНСТРУМЕНТАРИЯ ВНУТРЕННЕГО  
КОНТРОЛЯ В РАЗЛИЧНЫХ  
ОТРАСЛЯХ НАЦИОНАЛЬНОЙ  
ЭКОНОМИКИ РОССИИ**

*Монография*

Под редакцией доктора экономических наук Е. Евст. Коба

Москва  
Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°»  
2016

**УДК 657**  
**ББК 65.052**  
**Р17**

**Авторский коллектив:**

Руководитель – д.э.н., доц. Коба Е. Евст. (глава 1), д.э.н., проф. Зубарева Е. В. (глава 2), к.э.н., доц. Коба Е. Евг. (глава 3), к.э.н., доц. Викулина Е. В. (глава 4), к.п.н., доц. Баширова С. В. (глава 5), к.э.н., доц. Драчена И. П. (глава 6), д.э.н., проф. Атаров Н. З. (глава 7), к.э.н., доц. Таран Е. М. (глава 8), к.э.н., доц. Самошкина М. В. и к.э.н., доц. Салманова И. П. (глава 9).

**Рецензенты:**

Т. В. Бодрова – д.э.н., профессор, Российский университет кооперации;

Т. М. Рогуленко – д.э.н., профессор, Государственный университет управления.

**Развитие методологического инструментария внутреннего контроля в различных отраслях национальной экономики России:** Монография / под.ред. д.э.н., доц. Коба Е. Евст. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2016. — 270 с.

ISBN 978-5-394-02678-2

В коллективной монографии раскрывается методология формирования внутреннего контроля в различных отраслях и сферах деятельности национальной экономики России, таких как агропромышленные холдинги, строительные организации, авторемонтные предприятия малого бизнеса, предприятия жилищно-коммунального хозяйства и др. Особое внимание уделено методологии процессов слияний и поглощений предприятий.

Для финансовых аналитиков, аудиторов, бухгалтеров, а также преподавателей экономических вузов и факультетов, слушателей системы повышения квалификации, студентов и аспирантов.

## СОДЕРЖАНИЕ

|  |     |
|--|-----|
| <b>Глава 1 Теория и методология внутреннего контроля в агропромышленных холдингах</b> .....  | 6   |
| 1.1 Принципы, функции и классификация форм и видов внутреннего контроля .....  | 6   |
| 1.2 Методология внутреннего контроля в агропромышленных холдингах .....  | 15  |
| 1.3 Направления совершенствования внутреннего контроля в агропромышленных холдингах .....  | 35  |
| Литература .....   | 46  |
| <b>Глава 2 Методология формирования и использования оперативного учета и контроля в системе управления экономических субъектов</b> ..... | 48  |
| 2.1 Концептуальные положения оперативного учета и контроля .....   | 48  |
| 2.2 Оперативный учет и контроль как составляющие процесса бюджетирования .....   | 59  |
| Литература .....   | 68  |
| <b>Глава 3 Внутренний контроль в авторемонтных предприятиях</b> .....  | 70  |
| 3.1 Сущность и значение системы внутреннего контроля в авторемонтных предприятиях малого бизнеса .....                                   | 70  |
| 3.2 Организация внутреннего контроля в авторемонтных предприятиях малого бизнеса .....   | 86  |
| 3.3 Методические подходы к организации внутреннего контроля в авторемонтных предприятиях малого бизнеса .....                            | 99  |
| Литература .....   | 114 |

|   |     |
|---|-----|
| <b>Глава 4 Организация учета и контроля на предприятиях жилищного и коммунального хозяйства</b> .....                             | 115 |
| 4.1 Виды и направления контроля за оказанием услуг в коммунальном хозяйстве .....   | 115 |
| 4.2 Виды аудита в коммунальном хозяйстве .....  | 124 |
| 4.3 Методические подходы контроля затрат и доходов от оказания коммунальных услуг .....   | 126 |
| 4.4 Экспертиза экономического обоснования тарифов на коммунальные услуги .....  | 137 |
| Литература .....  | 153 |
| <b>Глава 5 Анализ рисков, как элемент системы внутреннего контроля</b> .....  | 155 |
| Литература .....  | 179 |
| <b>Глава 6 Организация и методика внутреннего аудита на предприятиях по производству хлебобулочных изделий</b> .....              | 180 |
| 6.1 Особенности технологии изготовления хлебобулочных изделий и их влияние на организацию внутреннего контроля .....              | 180 |
| 6.2 Внутренний аудит, как фактор повышения эффективности системы внутреннего контроля .....                                       | 191 |
| 6.3 Теория и практика внутреннего аудита производства хлебобулочных изделий .....   | 201 |
| 6.4 Внутренний аудит затрат, включаемых в себестоимость продукции .....   | 213 |
| Литература .....  | 229 |
| <b>Глава 7 Импортзамещение на рынке продукции фондообразующего машиностроения России</b> .....                                    | 231 |
| Литература .....  | 241 |
| <b>Глава 8 Необходимость внутреннего аудита, как внутрихозяйственного контроля, для управления в страховых организациях</b> ..... | 243 |
| Литература .....  | 251 |

|  |            |
|--|------------|
| <b>Глава 9 Методология процессов слияний и поглощений:</b>             |            |
| <b>проведение аудита при организации сделок .....</b>                  | <b>252</b> |
| 9.1 Современное состояние рынка слияний и поглощений<br>в России ..... | 252        |
| 9.2 Технология проведения сделок слияний и поглощений .....            | 261        |
| 9.3 Защита от враждебных поглощений: теория и практика .....           | 265        |
| Литература .....   | 269        |

# **Глава 1 Теория и методология внутреннего контроля в агропромышленных холдингах**

## **1.1 Принципы, функции и классификация форм и видов внутреннего контроля**

В условиях многоотраслевой хозяйственно-финансовой деятельности агропромышленных холдингов, возникает необходимость функционирования всех видов деятельности организаций, входящих в состав холдингов. В связи с этим, требуется разработать средства реализации и защиты законных имущественных интересов организаций, входящих в агропромышленный холдинг и их собственников. Защита имущества и обеспечение экономической безопасности организаций холдинга возможно посредством организации надежной системы внутреннего контроля. Задачами внутреннего контроля являются:

- установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, законности и целесообразности совершенных ими фактов хозяйственной жизни;

- рациональная организация бухгалтерского учета и отчетности организаций;

- обеспечение внутренних пользователей организаций оперативной информацией по результатам контроля, пригодной для принятия эффективных экономических решений, направленных на динамичное развитие производства центров хозяйственной ответственности и повышения уровня рентабельности;

- экспертиза постановки бухгалтерского учета и финансовой отчетности с целью определения их соответствия действующим нормативным актам, правовому статусу и учредительным документам, отраслевым и организационным особенностям предприятия и обоснование предложений по устранению выявленных недостатков и отклонений;

- проверка исполнения установленного трудового режима организацией и решений руководства;

- выявление резервов снижения затрат на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг.

Внутренний контроль осуществляется специалистами организации, самостоятельным структурным подразделением или ревизионной комиссией.

Кроме выше перечисленных задач внутрихозяйственный контроль обеспечивает:

- выявление и мобилизацию имеющихся резервов производства, запасов не пригодных к употреблению в производстве;

- предупреждение и устранение факторов, отрицательно влияющих на эффективную деятельность организаций;

- соблюдение имущественных интересов организаций и их собственников;

- функционирование системы внутреннего контроля;

- подготовку организации к обязательным проверкам внешнего аудита, ревизией проводимой контрольно-ревизионными отделами холдинга, налоговыми органами и другими органами государственной власти.

Следовательно, система внутреннего контроля многопрофильна и ей присущ целенаправленный характер действия. Таким образом, внутренний контроль более емкое понятие и не может быть рассмотрен в качестве только структурного подразделения общей системы управления организацией.

Система внутреннего контроля - это функция управления, элемент системы управления, и организационной структуры управления, информационная база для принятия управленческих решений, практическая деятельность многих исполнителей, которые являются менеджерами всех уровней управления, а также научная категория, включающая наблюдение, изучение объекта контроля [15].

Внутренний контроль, выполняет ряд функций в системе управления агропромышленного холдинга, как в материнской, так и в его дочерних организациях.

Исследования автора показали, что данная проблема не нашла надлежащего развития и решения как в работах зарубежных, так и в трудах отечественных ученых экономистов, занимающихся исследованиями проблем внутреннего контроля. Однако можно сделать вывод, что основными функциями внутреннего контроля в условиях рыночной экономики, являются: информационная; контрольная; обратной связи; аналитическая; методическая; моделирования; социальная.

Информационная функция внутреннего контроля обеспечивает потребности в достоверной информации менеджеров для принятия управленческих решений.

Контрольная функция тесно взаимосвязана с информационной функцией, так как они обе вытекают из сущности и целей внутреннего контроля.

Функция обратной связи - порождена информационной и контрольной функциями и обеспечивает действенность системы управления.

Аналитическая функция, взаимосвязывает все функции в использовании информации для осуществления анализа финансово-хозяйственной деятельности организации.

Методическая функция связана с разработкой методических рекомендаций, положений по эффективному ведению бухгалтерского учета, выполнению других экономических работ.

Функция моделирования связана с разработкой различных моделей, проектов, моделей внедрения прогрессивных методов и систем управленческого учета, учетной политики, отражения операций на счетах бухгалтерского учета, бюджетирования, разработкой вариантов управленческих решений и т.д.

Социальная функция заключается в защите законных имущественных интересов собственников, способствуя представлению им достоверной информации для принятия решений, а также при представлении их имущественных интересов в суде и арбитраже. Кроме

того, социальная функция проявляется еще и в защите материальных и моральных интересов сотрудников организации.

Каждая организация холдинга в зависимости от хозяйственной деятельности может указанные функции расширить. Необходимо выделить также такие функции как: оперативную, коммуникативную, превентивную. Все эти функции направлены на предупреждение неблагоприятных последствий финансово-хозяйственной деятельности организации.

Основополагающим звеном развития внутреннего контроля как науки в методологическом плане является совокупность его научных принципов. В современной литературе, а также в отечественных нормативных актах данная проблема решается не совсем обоснованно, так как в ней часто смешиваются принципы, допущения и требования, предъявляемые к контролю. Следовательно, целесообразно в теории и практических рекомендациях четко определить основополагающие принципы внутреннего контроля как науки, требования, предъявляемые к внутреннему контролю как к практической деятельности, и требования, предъявляемые к исполнителям которыми являются контролеры-ревизоры, специалисты, составляющие специальную службу контроля холдинга [16].

Основополагающими принципами внутреннего контроля, как показали исследования автора, являются:

- научность внутреннего контроля, заключающаяся в использовании в процессе контроля достижений научных методов познания его предмета и технических средств, программных продуктов автоматизированной обработки и интерпретации информации для решения задач контроля;

- доступность - означает, что субъекты контроля могут проверить все объекты и источники информации;

- действенность, результативность внутреннего контроля - означает направленность контроля не столько на выявление отклонений и недостатков или же положительных моментов как таковых, сколько на

выработку конкретных мер по устранению негативных явлений, по предупреждению возможных убытков, сбоев элементов систем управления финансово-хозяйственной деятельностью организации;

- целенаправленность - означает проведение внутреннего контроля строго по плану и разработанной программе проверки, предусматривающей перечень процедур позволяющих выявить нарушения, недостатки и положительные моменты проверяемых объектов;

- своевременность - означает своевременное предупреждение или выявление негативных явлений в деятельности проверяемого объекта и своевременную их корректировку до того, как эти проблемы будут оказывать последствия на эффективность деятельности организации или центра ответственности;

- объективность внутреннего контроля – означает достоверность и доказательность результатов контроля данного объекта;

- системность, комплексность - означает, что при внутреннем контроле для достижения целей и результативности, их объективности необходимо собрать достаточно доказательств путем применения различных методов их сбора;

- конфиденциальность - означает, что информация, получения в ходе контроля и после его окончания является коммерческой тайной и не может быть использована или передана третьим лицам без согласия руководства организации (данного в письменной форме) или по решению суда;

- гибкость, активность и адаптивность внутреннего контроля к происходящим изменениям внутренней и внешней среды, в которой контролируемый объект осуществляет свою деятельность;

- конкретность целей и результатов - цели контроля и полученные результаты должны быть объективными, смысловыми, доказательными;

- экономичность системы внутреннего контроля - затраты на создание системы внутреннего контроля должны окупаться полученными результатами;

- понимаемость простоты системы внутреннего контроля - исполнители контроля должны понимать данную систему и придерживаться регламентов проведения контроля.

Требования, предъявляемые к внутреннему контролю как к практической деятельности лиц, занимающихся проверками объектов контроля:

- определение сферы деятельности и специализации в контроле;
- высококвалифицированное проведение проверок;
- улучшение коммерческой деятельности в организациях и обеспечение авторитета субъектов контроля;
- расширение тематики консультаций, способствующих увеличению роста доходов организаций и агропромышленного холдинга в целом;
- оснащение контрольной работы и рабочих мест компьютерными программами;
- обеспечение полной информационной базой, включающей нормативные акты государственного и холдингового уровня всех сотрудников, занимающихся контролем, повышение их квалификации, а также привлечение на работу высококвалифицированных кадров;
- систематический и тщательный контроль хозяйственной деятельности, с применением аналитических процедур объекта фактов контроля, оценки имущества, проектов договоров, управленческих решений и контроля за их исполнением.

Требования, предъявляемые к внутренним контролерам: независимость от руководителей среднего звена; честность; объективность в своих действиях; профессионализм; компетентность и добросовестность; ответственность за свою деятельность.

Теоретической основой внутреннего контроля, таким образом, является его основополагающие принципы и концепции, однако при разработке концепции следует учитывать требования к контролю. Концепции, будут определять направление развития теории, так как являются основой определения целей, а функции контроля помогают

правильно определить задачи контроля и разработать обоснованную программу проведения внутреннего контроля.

Для организации системы внутреннего контроля необходимо знать его классификацию. Под классификацией контроля следует понимать подразделение его по видам, подвидам и формам контроля. В качестве признаков классификации целесообразно выделить наиболее существенные.

Рассматривая объекты контроля, Э.А.Вознесенский делит их на два вида: государственный и общественный [1].

Более широко классификацию рассматривает И.А.Белобжецкий, он считает, что в основу классификации видов контроля должны быть положены следующие признаки: субъект контроля; время осуществления контрольных действий и источники используемой информации [2,с.34].

Е.А.Кочерин к признакам классификации контроля относит природу субъектов контроля, характер их задач, характер взаимоотношений субъекта контроля с подконтрольным объектом [3, с.28].

Все авторы, в основном, к видам контроля относят государственный и общественный, а внутри них выделяют различные подвиды и формы. Наиболее обоснованной точкой зрения на классификацию экономического контроля по его видам является высказывания Н.Г. Белова, который за основу такой классификации предлагает взять совокупность органов (субъектов) контроля, различающихся действиями, особенностями формирования, целями и задачами проведения контроля [4,с.17].

Форма осуществления контроля характеризует методологические аспекты и означает технику его проведения. В зависимости от признака, лежащего в основе того или иного методологического подхода, выделяют различные формы контроля. К таким признакам относятся время проведения контроля, источники контрольных данных, способы и приемы его осуществления. Каждый из видов и форм контроля можно в

свою очередь подразделять на различные подвиды, подформы, типы в зависимости от сферы проведения (применения), целей, задач, длительности контрольных действий, полноты охвата объектов контроля, использования методических приемов и способов и т.д.

Таким образом, указанные авторы в своих работах рассматривают классификацию экономического контроля в целом как систему общей системы народнохозяйственного контроля.

В экономической литературе нет общепринятого определения понятия формы внутреннего контроля и общепризнанных выделений его форм по сравнению, например, с формами бухгалтерского учета - мемориально-ордерная, журнально-ордерная, упрощенная, автоматизированная. Представляется целесообразным дать определение, наиболее точно раскрывающее понятие формы внутреннего контроля организации. Категория форма в философской трактовке - это способ существования и выражения содержания (его различных модификаций) предметов или явлений. Применительно к агропромышленным холдингам и его организациям форма внутреннего контроля - это способ организации и получение информации, о контролируемом объекте, которая используется для разработки мероприятий по повышению эффективности управления хозяйственной деятельности холдинга и его организаций.

В качестве форм внутреннего контроля, по мнению В.В. Бурцева следует выделить: внутренний аудит, структурно-функциональный контроль, [5,с 24]. Структурно-функциональный контроль В.В. Бурцев в свою очередь подразделяет на: административный, финансово-экономический, бухгалтерский, правовой, технический, кадровый, контроль обеспечения экономической безопасности организации [5,с.26].

Разрабатывая классификации внутреннего контроля, следует выделить основные классификационные признаки и группы, что отражено в таблице 1.

**Таблица 1 - Классификация внутреннего контроля в агропромышленных холдингах**

| <b>Признаки классификации</b>  | <b>Подвиды или подсистемы внутреннего контроля</b>  | <b>Формы внутреннего контроля</b>            | <b>Методы, процедуры контроля</b>  |
|--------------------------------|---|--|--|
| 1. Субъекты контроля           | Ревизия наблюдательного совета; Внутренний аудит Самоконтроль менеджеров  | Ревизия, аудит, управленческий анализ        | Технико-экономические расчеты, нормативная проверка, встречная документальная проверка, проверка правильности оформления первичных документов, инвентаризация, контрольный обмер, обследование, экспертная оценка качества сырья, материалов, готовой продукции, аналитические процедуры                               |
| 2. Времени проведения контроля | Вневедомственный, внутриведомственный, внутрихозяйственный  | Предварительный; Текущий; последующий        | Проверка прогнозов, пересчет, анализ выполнения фактов хозяйственной жизни, определение нормативов затрат, аналитические процедуры   |
| 3. Источникам контроля         | Нормативная проверка законности и целесообразности фактов хозяйственной жизни<br>Ревизия, аудит, самоконтроль менеджеров  | Фактический контроль документальный контроль | Инвентаризация, пересчет, взвешивание, лабораторный анализ экспертная оценка   |
| 4. Обхвату объектов контроля   | Проверка полноты отражения фактов хозяйственной жизни организации на счетах бухгалтерского учета и правильности составления корреспонденции счетов, полноты отражения внутренней отчетности | Сплошной<br><br>выборочный                   | Проверке подвергаются все факты хозяйственной жизни, устанавливают наличие имущества собственников, сопоставление расчетов прогнозируемых показателей, аналитические процедуры проверяется содержание части фактов хозяйственной жизни, отраженных в первичных документах, регистрах бухгалтерского учета и отчетности |

Применение предлагаемой автором классификация внутреннего контроля (табл. 1) позволит субъектам контроля организовать надежную систему контроля на стадии подготовительной, технологической и завершающей. Предлагаемая классификация внутреннего контроля отличается методическими приемами и способами формирования и функционирования системы внутреннего контроля в агропромышленных холдингах и его организациях.

## **1.2 Методология внутреннего контроля в агропромышленных холдингах**

На организацию надежной системы внутреннего контроля влияет ряд факторов: сложность организационной структуры холдинга, правовая форма, виды и масштаб деятельности, целесообразность осуществления контроля различных видов деятельности, отношение руководства холдинга к контролю. Кроме того, организация внутреннего контроля зависит от размера организаций, входящих в состав холдинга, степени оснащенности их компьютерными программами, возможности руководства участвовать лично в контроле и других факторов.

Для дальнейшего развития практики организации внутреннего контроля необходимо развивать теорию организации контроля, а также правильное понимание экономического содержания контроля. С позиций науки контроль целесообразно считать как форму обратной связи, посредством которой система управления получает необходимую информацию о действительном состоянии управляемого объекта и исполнении принятых ранее управленческих решений.

Наиболее применяемыми процедурами во внутреннем контроле являются:

- арифметическая проверка правильности бухгалтерских записей;
- проведение сверок расчетов между организациями холдинга;
- проверка правильности осуществления документооборота и наличия разрешения фактов хозяйственной деятельности, записей руководящего персонала;
- проведение в соответствии с установленным порядком периодических плановых и внезапных инвентаризаций имущества, товарно-материальных ценностей на предмет выяснения соответствия данным бухгалтерского учета фактическому наличию;
- использование для целей контроля информации из источников, расположенных вне данного хозяйствующего субъекта;

- осуществление мер, направленных на физическое ограничение доступа несанкционированных лиц к активам организации, к системе ведения документации и записей на бухгалтерских счетах;
- анализ динамики показателей финансово-хозяйственной деятельности, сравнение фактических и нормативных хозяйственных показателей, выяснение причин отклонения.

Система внутреннего контроля охватывает следующие элементы:

- компетентный, заслуживающий доверия персонал с определенными правами и обязанностями;
- разделение соответствующих обязанностей субъектов контроля;
- соблюдение необходимых формальных процедур при совершении фактов хозяйственной деятельности организаций;
- физический контроль над активами и документацией;
- своевременное документирование фактов хозяйственной жизни;
- организация службы внутреннего аудита и определение ее функций.

Компетентный, заслуживающий доверия персонал с четко определенными правами и обязанностями является важным элементом внутреннего контроля. При неквалифицированном персонале, занимающемся контролем, внутренний контроль будет неэффективным, даже при том, что остальные составляющие системы будут рационально организованы. В целях повышения надежности системы внутреннего контроля права и обязанности каждого сотрудника должны быть четко сформулированы в должностных инструкциях. Разделение соответствующих обязанностей необходимо для повышения качества контроля, а также для выявления случайных ошибок. Если один и тот же человек совершает хозяйственную операцию и сам отражает ее в учете или выполняет все учетные функции, начиная от составления

первичных документов и заканчивая составлением баланса, возрастает вероятность того, что ошибка не будет обнаружена.

Таким образом, экономическое содержание контроля следует определить как многопрофильную отраслевую систему наблюдения и проверки процесса функционирования и фактического состояния и оценки обоснованности и эффективности принятых управленческих решений и результатов их выполнения с целью выявления отклонений от требований решений и оперативного устранения неблагоприятных ситуаций.

Применительно к внутреннему контролю организаций, входящих в состав агропромышленного холдинга, данную систему категорий можно представить следующим образом. Целью управления холдингом является достижение каких-либо результатов, для чего организуется контроль во всех сферах финансово-хозяйственной деятельности организаций, являющихся дочерними или его филиалами.

Достижение определенной цели предполагает выбор и использование соответствующих средств, по отношению к которым она выступает первичной. Создание соответствующих организационных структур является достижением стоящих перед ним целей, поэтому контроль выступает как категория «средство».

Результатом реализации задач является достижение целей холдингом и его структурных организаций в процессе осуществления экономической деятельности.

Анализируя содержание категорий «цель - средство – результат» сущность контроля - это выработка и осуществление эффективного и своевременного воздействия на обеспечение эффективности цели финансово-хозяйственной деятельности организаций холдинга.

Функции по осуществлению контроля всегда связаны с выполнением возложенных на субъект контроля определенных обязанностей. В связи с этим целесообразно выделять группы контрольных полномочий субъекта контроля и, соответственно, его контрольно-процессуальные права, обязанности и ответственность,

которые сводятся к следующему:

- полномочия на осуществление контроля по своей инициативе беспрепятственно, в любое время в пределах своей компетенции;
- полномочия давать в случае необходимости соответствующим органам и должностным лицам указания обязательного характера по устранению вскрытых нарушений и их последствий;
- полномочия по привлечению к ответственности виновных должностных лиц;
- полномочия по выработке рекомендаций превентивного характера.

Важным элементом системы внутреннего контроля являются люди, следовательно, поведение людей является одним из аспектом процедур контроля, позволяющим направить основные усилия для достижения конкретных целей. Процесс контроля может быть использован для оказания положительного воздействия на поведение людей, но это не должно вызывать негативные явления и срывы. Контроль часто оказывает сильное влияние на поведение системы. Но при этом неудачно спроектированные системы контроля могут сделать поведение людей ориентированным на них, т.е. люди будут стремиться к удовлетворению требований контроля, а не к достижению поставленных целей. Это может привести к выдаче неверной информации.

Еще одним не менее значимым элементом концепции контроля необходимо выделить сам процесс контроля и эффективность контроля.

Контроль выступает неотъемлемой составной частью всего экономического процесса, в задачу которого входят предвидение возможных ошибок, нарушений, отклонений и предотвращение их, а также в случаях их совершения обеспечение неотвратимости воздействия и пресечения соразмерно выявленному характеру отклонения.

Для того чтобы контроль мог выполнить свою главную задачу - обеспечить достижение целей, он должен быть эффективным.

Контроль является эффективным, если он имеет стратегический характер, нацелен на достижение конкретных результатов, своевременен, оперативен, точен и экономичен. Если административно-командная система не задумывалась о затратах на организацию контроля, то в рыночной экономике затраты на осуществление контроля должны полностью возмещаться действенностью его работы. Эффективность контроля достигается путем ликвидации дублирующих функций, сокращения накладных расходов, рационализации документации и учета, внедрения технических средств и повышения профессионализма работников контроля.

Контроль должен объективно измерять и оценивать то, что действительно важно. Своевременность контроля заключается во временном интервале между проведением измерений или оценок, который адекватно соответствует контролируемому явлению. Для того чтобы быть эффективным, контроль должен соответствовать потребностям и возможностям людей, взаимодействующих с системой контроля и реализующих ее.

Как правило, в структуре агропромышленного холдинга создается отдел контроля и ревизии, осуществляющий комплекс контрольных приемов и процедур.

Структура холдинга представляет собой совокупность центров ответственности. Их руководители несут ответственность за конкретные участки работ. В зависимости от полномочий и ответственности руководителей структурная единица может быть центром инвестиций, центром прибыли или центром затрат, а также центром доходов, центром учета.

Главным субъектом внутреннего контроля агропромышленного холдинга является генеральный директор агропромышленного холдинга. Ведущая роль среди субъектов этого вида контроля принадлежит юридической службе в функции, которых входит обеспечение соблюдения законов и подзаконных актов.

Служба контроля и ревизии в агропромышленном холдинге

возглавляемая начальником отдела контроля и ревизии, обладая высшим правом внутреннего контроля, является его координирующим центром.

Укрепление статуса организации как самостоятельного хозяйствующего субъекта сопровождается сужением функции последующего финансового контроля со стороны государственных органов и инстанций. Таким образом, внутренний контроль становится основным видом финансового контроля.

Необходимость внутреннего контроля как важнейшего звена процесса управления агропромышленным холдингом обусловлена следующими причинами:

- сложная организационная структура, разнообразие видов деятельности (производство сельскохозяйственной продукции, ее переработка и реализация);

- удаленность дочерних организаций, структурных подразделений, филиалов от материнской организации;

- стремление руководителей получать объективную оценку действий менеджеров различных уровней управления, для принятия оперативных управленческих решений, направленных на повышение эффективности деятельности дочерних организаций и агропромышленного холдинга в целом;

- повышение степени доверия к организации со стороны деловых партнеров.

Обобщая данные исследования можно сделать вывод, что задачами внутреннего контроля является:

1. Определение для каждой дочерней организации и структурного подразделения объектов и субъектов контроля;

2. В каждой организации определение центра ответственности, включающие объекты и субъекты контроля;

3. Разработка унифицированных рекомендации, правил, норм и регламентов для всех объектов и субъектов, составляющих организационную структуру для проведения контроля;

4. Оценка полученных результатов по каждому контролируемому объекту;

5. Разработка субъектами контроля и менеджерами рекомендаций по устранению выявленных негативных явлений.

В рамках этих задач субъекты внутреннего контроля агропромышленных холдингов проверяют:

- надежность системы внутреннего контроля и эффективность системы бухгалтерского учета;

- исполнение решений советов, правлений, внутреннего распорядка;

- соблюдение трудовой дисциплины;

- соблюдения норм расхода сырья, материалов, семян, удобрений, кормов, топлива, воды, электроэнергии, готовой продукции и других материальных затрат;

- достоверность определения доходов и расходов и исчисления финансовых результатов;

- правильность оценки эффективности производства продукции.

Внутренний контроль осуществляется за всеми участками хозяйственной деятельности организаций, входящих в структуру агропромышленного холдинга в различные периоды времени. По своему содержанию все виды контроля - предварительный, текущий, последующий, осуществляемые в различные периоды времени тождественны, так как подчинены единой цели - соблюдению режима экономии, повышению эффективности хозяйственной деятельности. По форме и последовательности проведения они различны.

Так предварительный контроль проводится до совершения фактов хозяйственной жизни, с целью предупреждения незаконных и нецелесообразных в определенных условиях хозяйственных операций.

В отличие от предварительного контроля, последующий контроль осуществляется после совершения хозяйственных операций с целью установления степени выполнения плановых заданий, соблюдения смет (бюджетов), постоянных и переменных затрат, экономической

выгодности фактов хозяйственной жизни. Он охватывает полностью проверяемые объекты и более глубоко изучает их. Такое отличие обусловлено тем, что представляется возможность использования первичных документов, отражающих содержание фактов хозяйственной жизни организации, и возможность их сопоставления.

Оперативный текущий контроль является наиболее эффективным, так как он осуществляется за отдельными операциями в процессе производства повседневно, что позволяет контролирующему лицу своевременно обнаруживать допущенные просчеты и принять меры по их устранению.

Проведенное автором исследование позволяет сделать вывод о том, что порядок проведения внутреннего контроля разрабатывается на базе унифицированных стандартов (регламентов) агропромышленного холдинга и служит для определения эффективности его деятельности.

В сельскохозяйственных организациях холдинга необходимо разделить ответственность и полномочия сотрудников, занимающихся контролем. При этом целесообразно осуществлять разделение таким образом, чтобы не было возможностей отдельным лицам нарушать требования контроля.

В отрасли растениеводства разделение полномочий ответственности специалистов можно достичь закреплением следующих функций:

- закрепление доступа к семенам и посадочному материалу, удобрениям, ответственность за их использованием и сохранностью;
- определение круга лиц: разрешающих отпуск семян и посадочного материала, соблюдение норм расхода в производство; порядок отчетности об использовании семян и посадочного материала;
- определение лиц, ответственных за полнотой оприходования продукции растениеводства;
- определение лиц, ответственных за соблюдение агротехнических норм возделывания сельскохозяйственных культур;
- определение порядка отражения конкретными бухгалтерами

фактов хозяйственной жизни по возделыванию сельскохозяйственных культур в бухгалтерском учете.

В отрасли животноводства целесообразно закрепить следующие функции:

- доступ к кормам и кормовым добавкам, ответственность за их использованием и сохранностью;
- определение лиц: разрешающих отпуск кормов и добавок; контролирующих соблюдение рационов кормления;
- определение лиц, ответственных за соблюдением технологии содержания животных, доением коров;
- определение ответственных лиц за полноту оприходования основной побочной и сопряженной продукции животноводства;
- своевременность проведения инвентаризации животных и птиц;
- составление отчетности по движению животных, отчетов по затратам на производство продукции животноводства, по выходу продукции (надою молока, привеса, яйценоскости и т.п.);
- установление порядка отражения конкретных операций возникающих в отрасли животноводства в бухгалтерском учете.

Во вспомогательных производствах необходимо распределить между различными лицами следующие функции:

- доступ к горюче-смазочным материалам, запасным частям и вспомогательным ремонтным материалам; ответственность за их использование и сохранность закрепляется за отдельными материально-ответственными лицами;
- определение круга лиц, разрешающих осуществление операций по использованию в производстве и перемещению, горюче-смазочных материалов, запасных частей и других материалов;
- определение порядка отражения конкретными бухгалтерами хозяйственных операций, осуществляемых вспомогательными производствами в бухгалтерском учете.

Организация самостоятельно определяет управленческие методы контроля, используемые администрацией для контроля деятельностью основных отраслей и вспомогательных производств.

Методы, используемые администрацией для контроля деятельности работников сельскохозяйственной организации должны повышать эффективность системы внутреннего контроля, так как, проведение контрольных мероприятий позволяют выявлять упущения в работе.

Функции лиц осуществляющих контроль следующие. Если в организации нет отдельной службы внутреннего контроля, то должны быть определены функции контроля руководства и отдельных специалистов. Практика свидетельствует о том, что контролем специалисты занимаются не систематично и как правило осуществляют время от времени по заданию руководства.

Внутренний контроль за соблюдением норм затрат производственных ресурсов позволяет активизировать экономическое мышление, менеджеров высшего и среднего звена, направленное на оценку целесообразности совершения той или иной хозяйственной операции.

Одним из важных элементов системы внутреннего контроля является система бухгалтерского учета. Целям внутреннего контроля должна соответствовать эффективная система учета.

В соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Изучение и оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля» эффективной считается система бухгалтерского учета в тех случаях, если в ходе отражения хозяйственных операций соблюдаются следующие требования:

1. Факты хозяйственной деятельности:

- в учете отражают правильный временной период;
- в учете отражены в достоверной оценке;
- подтверждены документально;
- валютные операции оценены в рублевом эквиваленте;

- в соответствии с методологией, предусмотренной Инструкцией по применению плана счетов и в соответствии с принятой учетной политикой, отражены правильно на счетах бухгалтерского учета.

2. Учет должен ограничивать возможность появления умышленных нарушений и других злоупотреблений, что проверяется с разработанными наиболее характерными корреспонденциями счетов по операциям, совершающимся в данной организации, графика документооборота по каждому бухгалтерскому счету, предусмотренному рабочим планом счетов предусмотренных в учетной политике сроков инвентаризации имущества. [17].

В целях обеспечения достоверности бухгалтерского учета внутренний контроль осуществляется с применением следующих процедур контроля:

- арифметическая проверка правильности бухгалтерских записей (пересчет);

- проверка правильности составления и наличия первичных документов, и наличия разрешительных подписей руководителей организации;

- проведение инвентаризации расчетов с покупателями и заказчиками, поставщиками и подрядчиками, с разными дебиторами и кредиторами;

- проведение плановых и внезапных инвентаризаций имущества с целью установления соответствия данных бухгалтерского учета фактическому их наличию;

- подтверждение реальности информации из источников других организаций путем письменных запросов и получения ответов;

- анализ динамики хозяйственных показателей, выполнения смет, причин отклонения и их виновников.

В процессе бухгалтерского контроля устанавливаются законность, целесообразность, достоверность операций, отраженных в документах. Операция считается законной, если ее содержание не противоречит

действующему законодательству и нормативным документам.

Целесообразность операции определяется ее направленностью на выполнение задач, стоящих перед организацией и ее структурными подразделениями при соблюдении законности. Так, приобретено 150 тонн сена на корм животных низкого качества, в хозяйстве имеется 105 тонн такого же по качеству сена. Операция законна, но не целесообразна. При выявлении незаконных и нецелесообразных операций важно определить их последствия. В данном случае низкое качество сена будет влиять на снижение продуктивности животных.

Достоверность фактов хозяйственной деятельности определяется в процессе формальной арифметической проверки документов. При формальной проверке определяются полнота и правильность заполнения реквизитов, характеризующих операцию, а также выявляются исправления, подчистки, дописки текста и цифр, подлинность подписей соответствующих работников.

Арифметическая проверка позволяет установить правильность подсчетов в документах и выявить злоупотребления и хищения, скрытые за неправильными арифметическими действиями (например, неправильно показанные итоги фактических расходов ГСМ в ведомости учета работы автомобиля и др.).

Достоверность и правильность отраженных фактов хозяйственной жизни проверяются путем сопоставления данных разных документов, относящихся к одним и тем же или различным, но взаимосвязанным хозяйственным операциям. Этот прием применяется, при установлении полноты и своевременности оприходования товароматериальных ценностей полученных от поставщика, путем сопоставления данных приходных накладных с соответствующими данными товарно-транспортных накладных и счетов-фактур.

Полноту оприходования запасных частей для ремонта автомобилей, тракторов устанавливают путем сопоставления с данными, указанными в документах на списание их на производство с данными приходной накладной.

Полноту оприходования покупных кормов устанавливают сопоставлением документов поставщиков с приемными актами организации и ведомостями расходов кормов.

Бухгалтеры проверяют правильность отражения фактов хозяйственной жизни по данным документов в бухгалтерском учете. Это позволяет вскрыть хищения по правильно документально оформленным, но не правильно отраженным в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности. На практике такие ошибки допускаются при заправке ГСМ в топливные баки тракторов и автомобилей. Допускаются отнесения ГСМ вместо субсчета «Топливо в баках» на счет затрат «Вспомогательные производства». Данное отражение ГСМ способствуют использованию его для личных целей трактористами, водителями, то есть присвоению. Достоверность объема выполненных услуг тракторами и автомобильным транспортом возможно установить посредством составления альтернативного баланса расхода ГСМ. Для этого составляют ведомость расхода ГСМ по нормам на выполненный объем работ и услуг и сравнивают с фактическим расходом. Если будут выявлены значительные отклонения, то это обусловлено двумя причинами:

- 1) ГСМ списаны, а объем работ не выполнялся;
- 2) допущена приписка в выполнении объемов работ и услуг с целью начисления большей оплаты труда [6].

Одним из эффективных приемов документального бухгалтерского контроля является проверка объективной возможности выполнения оплаченных и оформленных работ. Такой прием применяется в случаях возникновения сомнения в правильности отражения в документах выполненных и оплаченных работ. Допустим, дояркам за проверяемый месяц по надлежаще оформленным документам начислена оплата труда 185600 руб., при проверке методом пересчета установлено, что следовало начислить 145600 руб.

Кроме документальных приемов в ходе внутреннего контроля применяют приемы фактического контроля. К ним относятся:

- инвентаризация;
- контрольный обмер.

Инвентаризация проводится в отношении кормов, семян, ГСМ, запчастей, ремонтных материалов, основных средств. Осуществляя инвентаризации контролирующее лицо руководствуется Приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 13 июня 1995 г. № 49. «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».

Кроме сроков указанных в Методических указаниях целесообразно проводить внезапные инвентаризации, что позволяет и о чем свидетельствует практика выявить недостатки, хищения, и порчи семян, кормов и других производственных запасов. Чем чаще проводятся внезапные инвентаризации, тем больше выявляются негативные результаты, которые влияют на уровень рентабельности финансово-хозяйственной деятельности.

Контрольный обмер производится с целью подтверждения данных о выполненных объемах работ в растениеводстве трактористами-машинистами по возделыванию сельскохозяйственных культур. Как правило, таким замерам подлежат так же стога и скирды для целей установления фактического объема перевозок и реального выхода продукции растениеводства - зеленой массы для силоса, сена и т.п. Результаты контроля оформляются актами контрольных замеров, справками с подписью членов комиссии и лица, ответственного за выполнение работ. В комиссию обязательно включают агронома, зоотехника, бригадира и управляющего отделением бригаиров животноводства.

В процессе внутреннего контроля применяются аналитические процедуры, целью которых являются выявление резервов снижения затрат на производство, повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности организации в целом и ее структурных подразделений, являющихся центрами ответственности.

Для контроля деятельности отраслей растениеводства, животноводства и вспомогательных производств целесообразно использовать следующие аналитические процедуры:

- сравнение фактических показателей с плановыми (сметными) показателями, показателями прошлых лет;
- определение влияния отдельных факторов на изменение общего объема производства, работ, услуг;
- определение влияния отдельных факторов на изменение объема работ по грузовому автотранспорту, машинотракторному парку;
- определение влияния объемов работ на изменение общих затрат на производство продукции растениеводства, животноводства, на эксплуатацию тракторов, автомобилей.

В процессе осуществления внутреннего контроля должен осуществляться контроль за документальным оформлением хозяйственных операций, то есть проверка соблюдения требований, предусмотренных п.п. 12-18 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетностью в Российской Федерации.

Проведение аналитических процедур следует осуществлять по всем центрам ответственности не в конце отчетного периода, а за более короткий период: день, пятидневку, декаду. Период контроля целесообразно устанавливать в зависимости от того, что подвергается контролю. Так, в отрасли по производству продукции растениеводства необходимо в период работ по подготовке к посеву сельскохозяйственных культур (пахота, посев), необходим ежедневный контроль за объемом выполненных работ. Таким образом, контролируют сроки посевов, так как они влияют на урожайность.

В целях такого контроля необходимо представлять в отдел управленческого учета, а также главному агроному сведения, представленные в таблице 2.

**Таблица 2 - Оперативная сводка по центру ответственности  
«Бригада Иванова В.В. за май 2015 года**

| Наименование работ, ед. изм.     | Период |      |                |                  | Комментарии по возникшим отклонениям                         |
|----------------------------------|--------|------|----------------|------------------|--|
|                                  | 15 мая |      |                |                  |  |
|                                  | норма  | факт | откл. от нормы | с начала периода |  |
| Пахота под посадку картофеля, га | 6      | 5    | -1             | 10               | Несвоевременная пахота по причине простоя техники (трактора) |
| Посадка картофеля, га            | 8      | 10   | +2             | 10               |  |

По аналогии необходимо осуществить контроль за уборкой урожая сельскохозяйственных культур.

В животноводстве необходимо оперативно контролировать производство продукции животноводства. Ежедневно следует анализировать надой молока по ферме, по каждой группе коров, закрепленных за дояркой. Следовательно, целесообразно составлять сводку по надоям молока за каждый день и представлять ее в отдел управленческого учета и главному зоотехнику. Предлагаемая форма сводки представлена в таблице 3. Располагая информацией о надоях молока зоотехническая служба совместно со специалистами отдела управленческого учета должны анализировать причины отклонений фактического надоя от предусмотренных заданиями бюджета производства. Причинами отклонений могут быть: качество кормления животных, т.е. несбалансированность рациона по питательным веществам кормоединиц; хищение молока; небрежное отношение при его разливе в бочки, бидоны, и т.п.

**Таблица 3 - Оперативная сводка по надоям молока за май  
месяц 2015 г.**

| Фамилия И.О. доярки | Количество коров в группе | Надой за месяц всего |      |                    | Надой на фуражную корову |      | отклонение (+) (-) |
|---------------------|---------------------------|----------------------|------|--------------------|--------------------------|------|--------------------|
|                     |                           | по бюджету           | факт | отклонение (+) (-) | бюджет                   | факт |                    |
| Абрамова И.К.       | 25                        | 250                  | 249  | -1                 | 10                       | 9,96 | - 0,04             |

|                  |     |      |      |     |       |       |       |
|------------------|-----|------|------|-----|-------|-------|-------|
| Иванько К.В      | 26  | 234  | 219  | -15 | 9     | 8,42  | -0,58 |
| Степанова В.Н.   | 25  | 250  | 205  | -45 | 10    | 8,2   | -0,8  |
| Кузьмина Н.И.    | 25  | 250  | 270  | +20 | 10    | 10,8  | +0,8  |
| Владимирова М.Ф. | 26  | 286  | 275  | -11 | 11    | 10,58 | -0,42 |
| Ольгина Е.В.     | 25  | 275  | 289  | +14 | 11    | 11,56 | +0,56 |
| Суворова Г.П.    | 26  | 286  | 290  | +4  | 11    | 11,15 | +0,56 |
| Уварова Т.Н.     | 26  | 260  | 290  | +14 | 10    | 8,62  | +0,15 |
| Итого            | 204 | 2091 | 2047 | -44 | 10,25 | 10,03 | 1,38  |

В связи с этим субъектам контроля необходимо требовать от центров ответственности комментариев к оперативной сводке с указанием возможных причин. Однако зоотехник, бухгалтер должны проанализировать рацион кормления за этот день.

На основании оперативной сводки, используя компьютерную программу, получают информацию о надое молока нарастающим итогом и отклонения за анализируемый период. Располагая такими данными, представляется возможным принимать решения об устранении отклонений по надоем молока, то есть учесть рацион кормления, сбалансировав его по кормоединицам, усилить контроль за полнотой оприходования молока, улучшить технологию содержания животных и т. п.

В сельскохозяйственных организациях занимаются откормом и выращиванием животных, основной продукцией является откорм живой массы. Контроль за выполнением заданий по приросту живой массы ежемесячно возможно осуществлять путем взвешивания животных. При отрицательных отклонениях целесообразно проанализировать фактический рацион кормления за каждый день и определить его влияние на среднесуточный прирост живой массы животных. По результатам анализа необходимо принимать решения об изменении рациона в соответствии с нормативами по питательным веществам с учетом того, чтобы дополнить прирост живой массы в последующих периодах. Если в организациях отсутствуют корма по необходимым питательным веществам, следует принять решение о возможности их

замены, путем их приобретения. Приобретая или заготавливая корма необходимо путем лабораторного анализа определить содержание в них питательных веществ.

Признаками качественной системы документирования фактов хозяйственной жизни являются следующие требования:

- все документы нумеруются, что позволяет выявлять отсутствующие документы и облегчает поиск нужных документов;

- документы должны составляться в момент совершения фактов хозяйственной деятельности, а если это не представляется возможным - непосредственно после совершения их;

- записи в документах должны быть простыми, доступными для понимания;

- заполняются все реквизиты документа.

Классифицируя виды и методы контроля по субъектам проведения, одни экономисты определяют, что внутренний контроль за деятельностью филиалов, цехов, участков, бригад, отделов, служб и других внутренних хозяйственных формирований проводится в организациях их руководителями, специалистами, штатными контролерами - ревизорами (аудиторами) [4, с. 17].

Раскрывая вопросы организации и методики проведения внутреннего аудита, другие экономисты считают, что «Внутрихозяйственный контроль включает не только бухгалтерский учет, а всю финансово-хозяйственную деятельность структурных подразделений и предприятия в целом» [7, с.4].

В понятийно-терминологическом словаре по контролю, аудиту и ревизии, внутренний контроль определяется как система контрольных процедур, план организации и методы управления объектом в целях эффективного проведения бизнеса, защиты активов, предотвращения ошибок, аккуратности учетных проводок и своевременного представления финансовой информации. Внутренний контроль, представляет самостоятельную форму контроля за производственной, хозяйственной и финансовой деятельностью, осуществляемого внутри

отдельного предприятия (организации) его отделами и службами в непосредственной взаимосвязи с общественными организациями и имеющего своей задачей систематическое и повседневное наблюдение за использованием всех видов ресурсов и максимальное повышение эффективности общественного производства

Проведенное исследование позволяет сделать вывод о том, что порядок проведения внутреннего контроля разрабатывается на базе регламентов организации и служит для определения эффективности его деятельности.

В целях повышения надежности и эффективности внутреннего контроля является важным разделить функции по контролю за каждым субъектом организации по производству сельскохозяйственной продукции, входящей в структуру агропромышленного холдинга. Рекомендуемые контрольные функции субъектов контроля представлены в таблице 4.

**Таблица 4 - Контрольные функции в организациях по производству сельскохозяйственной продукции, входящие в агропромышленный холдинг**

| <b>Субъекты внутреннего контроля</b>             | <b>Объекты внутреннего контроля</b>   | <b>Функции</b>   |
|--|---|--|
| 1. Генеральный директор холдинговой компании     | Хозяйственная деятельность организации, финансовое положение  | Определение стратегических задач и направлений финансово-хозяйственной деятельности  |
| 2. Служба внутреннего аудита                     | Финансово-хозяйственная деятельность организации, производственная деятельность центров ответственности   | Контроль за финансово-хозяйственной деятельностью организации, оценка качества контроля центров ответственности за обеспечением сохранности активов и эффективным использованием источников их образования; за затратами на производство продукции.                                      |
| 3. Управляющий дочерней организацией             | Все виды деятельности структурных подразделений (центров ответственности)   | Руководит, организует работу и эффективное взаимодействие структурных подразделений, направляет их деятельность  |
| 4. Заместитель директора по экономике и финансам | Анализирует и контролирует финансовую устойчивость, организаций, экономические показатели, внутрихозяйственные резервы, издержки производства, расходы на продажу продукции | Руководство и совершенствование финансовой деятельности организаций, организация разработки плановой и учетной документации, контроль за: нормированием затрат, оплатой труда, выполнением заданий по объему производства, затратами структурных подразделений (центров ответственности) |
| 5. Заместитель генерального                      | Производственная деятельность всех  | Руководство и совершенствование производственной деятельности дочерних организации, контроль за  |

|   |   |  |
|---|---|--|
| директора по производству   | отраслей и структурных подразделений  | выполнением заданий по производству продукции, контроль и координация работы главных специалистов  |
| 6. Заместитель генерального директора Финансовые директора дочерних организаций | Все хозяйственные процессы, полнота охвата всех фактов хозяйственной деятельности и реальность отражения в регистрах учета; первичные документы; отчеты руководителей структурных подразделений | Прием и контроль первичной документации, соответствие ее правилам ведения бухгалтерского учета; калькулирование работ и услуг, внезапные инвентаризации имущества, дебиторской и кредиторской задолженности; своевременность исчисления и оплаты налогов; Участие и контроль за полнотой оприходования продукции, выполнением работ, услуг; подготовка данных для бухгалтерской отчетности, ее составление |
| 7. Заместитель директора по юридическим вопросам                                | Законодательство, его применение и использование в агропромышленном холдинге  | Контроль за соответствием требованиям законодательства документам (договоров, положения, приказов и т.д.), подготавливаемых организацией. Непосредственное участие в их разработке   |
| 8. Главные агрономы, агрономы дочерних организаций                              | Технология возделывания сельскохозяйственных культур (нормы высева семян, готовая продукция).   | Контроль за соблюдением технологии предусмотренной технологическими картами по возделываемым культурам; соблюдение норм высева семян; качество выполнения работ по возделыванию сельскохозяйственных культур и уходу за ними; качеством уборки урожая и полнотой его оприходования   |
| 9. Главные зоотехники дочерних организаций                                      | Движение поголовья скота и птицы, рацион кормления животных и птицы, выполнение заданий по производству продукции животноводства (надой молока, среднесуточный привес и т.д.)                   | Организует контроль: за своевременностью оприходования приплода; за оприходованием и рациональным расходом кормов; соблюдением заданий по структурным подразделениям цеха животноводства; соблюдением нормативов затрат на производство продукции животноводства, контроль расхода электроэнергии, воды  |
| 10. Ветеринарные врачи дочерних организаций                                     | использование медикаментов, ветпрепаратов   | Рассчитывает и контролирует потребность в медикаментах, ветпрепаратах, материалах с учетом проводимых ветеринарных мероприятий, количество обрабатываемого поголовья или площади помещений, проверяет количество отпущенных со склада медикаментов, ветпрепаратов, сопоставляет их с актами на их списание   |
| 11. Главные инженеры -механики дочерних организаций                             | Ремонт техники, нормы расхода ремонтных, горюче смазочных материалов по каждому виду техники  | Организует составление дефектных ведомостей на ремонт техники, доводит и контролирует нормы расхода запасных частей, ремонтных, горючесмазочных материалов по каждому виду техники, составляет акты на списание техники  |
| 12. Бригадиры животноводства дочерних организаций                               | оприходование, хранение и реализация продукции, оценка качества кормов и уровня кормления животных, контроль за продуктивностью и воспроизводством поголовья                                    | Организует работу производственного подразделения, обеспечивает соблюдение правил оприходования, сохранения продукции, контролирует план выполнения производства продукции, следит за соблюдением производственной и трудовой дисциплиной, контролирует рациональное использование кормов, подстилочных материалов, воды, электроэнергии   |

От деятельности организаций входящих в агропромышленный холдинг зависят объекты, субъекты контроля и их контрольные функции.

Исследования автора показали, что контрольные функции субъектов контроля в основном зависят от технологии производства. В перерабатывающих организациях, таких как молокозавод, мясокомбинат, комбикормовый завод, объектами контроля являются переработка сырья, пастеризация, выработка сливок, сметаны, творога, масла, обвалка мяса, сорта вырабатываемых колбас, виды вырабатываемых кормосмесей. Обязанности по контролю технологов, начальников цехов, мастеров отличаются от контрольных функций агрономов, управляющих бригадиров, зоотехников, ветврачей, заведующих ферм, бригадиров.

Мы согласны с мнением авторов, что «контроль является неотъемлемым элементом управления. Он существует во взаимосвязи с управлением, обеспечивая обратную связь между субъектами и объектами управления, выявляя отклонения, оценивая их влияние и определяя причины возникновения» [12].

«Хозяйствующий субъект непосредственно сам обязан организовать и качественно развивать систему контроля изнутри» [14, с.19] .

### **1.3 Направления совершенствования внутреннего контроля в агропромышленных холдингах**

Развитие внутреннего контроля в сельскохозяйственных организациях агропромышленного холдинга обусловлено расширением объектов и субъектов контроля. Объективное понимание и применение в практике категорий «объект» и «субъект» контроля позволит более эффективно решить задачи, стоящие перед внутренним контролем. Объектом внутреннего контроля агропромышленного холдинга является управляемая система организации, воспринимающая контрольные воздействия субъектов контроля. Укрупненными объектами внутреннего контроля являются финансовые, материальные, нематериальные, человеческие, информационные ресурсы; процессы,

происходящие в организации; результаты функционирования структурных подразделений; управленческие решения и обратная связь позволяющая контролировать выполнение принятых решений и др.

Объекты контроля на практике детализируются на трудовые, материальные, финансовые, технологические процессы производства. Кроме того, объекты внутреннего контроля необходимо детализировать по отраслям и центрам ответственности, М.Я. Штейнман и П.И. Гайдуцкий считают, что «объектами наблюдения являются не сами по себе производственные ресурсы и процессы расширенного воспроизводства, а действия лиц, ответственных за обеспечение сохранности и эффективное использование средств производства, рациональное использование трудовых ресурсов и соблюдение законности в процессе производства» [8,с.7].

Исследования автора позволяют сделать вывод, что при осуществлении внутреннего контроля объектами проверки в агропромышленных холдингах являются: снабжение, производство, реализация (сбыт), центры ответственности, которыми являются дочерние организации и их структурные подразделения.

Автор считает что, к субъектам внутреннего контроля относится руководитель организации, обеспечивающий общее руководство финансово - хозяйственной деятельностью. Он является организатором и координатором всей системы внутреннего контроля, обеспечивая ее стройность и слаженность, внутреннюю и внешнюю координацию, последовательность и регулярность. Утверждая должностные инструкции соответствующих работников хозяйства, руководитель устанавливает каждому должностному лицу, каждому сотруднику аппарата управления его контрольные функции и объекты контроля. К субъектам внутреннего контроля относятся главный экономист, работники планово-экономического отдела, руководители структурных подразделений, материально - ответственные лица, ревизионные комиссии. В контроле принимают участие специалисты – технологи, организаторы производства, а также возглавляемые ими службы

(отделы), осуществляющие технологическое, техническое, организационно-экономическое руководство соответствующей отраслью сельскохозяйственного производства.

Особыми субъектами внутреннего контроля, и прежде всего, самоконтроля, являются трудовые коллективы. Самоконтроль и взаимный контроль должны занимать существенное место в организационной структуре контроля, организаций, входящих в состав агропромышленного холдинга в процессе производства. Такой контроль, как показывает практика, является высокоэффективным контролем, обеспечивающим предельную ответственность, сведение к минимуму возникающих проблем. Для каждого работника сельского хозяйства должно быть выгодно не только не допускать брак в производстве, но и выявлять его при осуществлении оперативного контроля. Самоконтроль базируется не только на рациональных основаниях (доводах разума), но и на силе воли он должен стать и осознанной необходимостью, и привычкой, особенно в условиях рыночной экономики, с использованием экономических методов управления, системы стимулов и мотиваций труда работников.

Автор придерживается вышеизложенного мнения и считает, что целесообразно в центрах ответственности из числа работников создавать группы общественного контроля. Другие же экономисты считают, что круг субъектов внутреннего контроля весьма обширен и не видят в этом «распыление» функции контроля, его «бесхозность». Е.А. Кочерин предлагает создавать на каждом предприятии специализированный отдел, занимающийся контролем, такого мнения придерживается и автор [3,с.8].

П.Л. Белобжецкий к субъектам внутреннего контроля относит бухгалтерскую, финансовую, юридическую, другие функциональные (экономические и технические) службы предприятия в пределах установленной компетенции [2,с.59].

Рассмотрев позиции различных экономистов, мы полагаем, что необходимо внести определенность в понятие субъектов внутреннего

контроля. Под субъектом внутреннего контроля организации следует понимать работника или участника организации, в функциональные обязанности которых входит осуществление контрольной деятельности, а именно контроль, за рациональным использованием производственных ресурсов, контроль за ходом производственного процесса и формированием его результата, либо совершающего контрольные действия только на основании соответствующих прав.

Следовательно, субъект внутреннего контроля характеризует уровень иерархии системы внутреннего контроля или состав всех работников и специалистов, работающих в рамках полномочий определенного уровня. Объекты и субъекты контроля тесно связаны между собой и взаимообусловлены. Каждый объект связан с деятельностью людей: материально-ответственных лиц, руководителей структурных подразделений, специалистов - технологов среднего и высшего звена, бухгалтерами, экономистами и др. Таким образом, объектом внутреннего контроля является деятельность всех без исключения работников организации.

В агропромышленных холдингах, функции управления делегированы дочерним организациям, ее отделам и службам. Следовательно, внутренний контроль в холдинговых компаниях целесообразно осуществлять в виде контроллинга, который является всеобъемлющим контролем.

В научной литературе рассматривается широкое понимание контроллинга, как концепции экономического управления организацией и ее структурными подразделениями, направленной на выявление прогнозов, а также возникающих при этом рисков, обусловленных рентабельной деятельностью.

По мнению автора – контроллинг это управление будущим организаций, входящих в холдинг их структурных подразделений.

Контроллинг — это управление будущим для обеспечения выполнения функционирования организации и их структурных подразделений. Посредством контроллинга представляется возможным

управлять процессами текущего контроля и управленческого анализа регулировать плановые и фактические показатели исключить ошибки, предотвратить возможные отклонения и просчеты, как в настоящем, так и в будущем.

В литературе существует много различных его определений. Одни считают, что контроллинг - это внутренний контроль, другие - что контроллинг разновидность аудита. Специалисты в области автоматизированных систем управления предприятиями (АСУП) полагают, что контроллинг - это практически то же самое, что и АСУП, но может функционировать лишь с учетом новых условий хозяйствования. Зачастую контроллинг сравнивают с системой программно-целевого планирования. Однако чаще всего контроллинг отождествляют с управленческим учетом либо последний, считают доминирующим компонентом контроллинга .

По мнению А. Дайле, основателя и идеолога концепции контроллинга известной школы (Академия контроллинга, Германия) «контроллинг - это процесс, понимаемый как овладение экономической ситуацией на предприятии. Каждый менеджер несет ответственность за реализацию контроллинга» [9,с.11]. В Германии под контроллингом часто понимают систему учета и анализа затрат и результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

К задачам контролера по американской концепции относятся следующие: внутрифирменное планирование, составление отчетов об исполнении планов, консультирование, разработка налоговой политики, составление отчетов для государственных служб, ревизия, народнохозяйственные исследования [10].

Следовательно, можно сделать вывод, что в настоящее время не существует однозначного определения понятия «контроллинг», однако практически никто не отрицает, что это новая концепция управления, порожденная практикой современного менеджмента. Контроллинг обобщает в себе понятия самых различных элементов управления, это понятие, которое гораздо шире понятия внутреннего контроля. Контроллинг не завершается контролем. Таким образом, контроллинг

шире по своему содержанию внутреннего контроля, поэтому следует считать, что контроллинг представляет систему, включающую внутренний контроль, как ее элемент, то есть основную часть.

В России интерес к контроллингу начал проявляться в начале 90-х годов прошлого столетия, что обусловлено рыночными принципами ведения финансово-хозяйственной деятельности. Несмотря на потребность контроллинга нет примеров успешного функционирования службы контроллинга на предприятии, а если и есть, то, как правило, в усеченном варианте.

Осуществление контроллинга, как концепции системы управления, позволит изменить условия функционирования агропромышленных холдингов и их дочерних организаций. Контроллинг позволяет обеспечить адаптацию традиционной системы учета в организациях холдинга к информационным потребностям менеджеров всех уровней, принимающих экономические решения.

Следует вывод, что цели контроллинга - вытекают из целей деятельности организации и выражаются в динамичном развитии бизнеса и достижении запланированного уровня прибыли, рентабельности или производительности труда, позволяющих повысить финансовую устойчивость холдинга и его дочерних организаций. Функции контроллинга определяются поставленными перед организацией целями и включают те виды управленческой деятельности, которые обеспечивают достижение этих целей. Это может быть бухгалтерский финансовый, управленческий учет, поддержка процесса планирования, бюджетирования и контроль за выполнением планов, смет, оценка осуществляющих фактов хозяйственной деятельности, выявление отклонений, их причин, виновников и разработка мероприятий по устранению причин, вызвавших отклонения, а также ответственность виновников причин.

Исследования автора позволяют сделать вывод о целесообразности создания в холдингах специализированной службы контроллинга, на которую возложить функции внутреннего контроля.

В литературных источниках, посвященных вопросам контроллинга, контролинг подразделяют на оперативный и стратегический. По характеру выполнения задач выделяют еще инвестиционный и финансовый контроллинг [11,с.54].

Основной задачей стратегического контроллинга является эффективное использование преимуществ и создание нового потенциала для успешной деятельности в будущем, оказание помощи и регулирование в выработке стратегических целей и стратегического плана развития хозяйствующего субъекта.

Стратегический контроллинг позволяет обеспечить развитие организации и достижение главных выбранных глобальных целей. Методами стратегического контроллинга выступают: метод дерева решений, метод логистической структуры, GAP-анализ, анализ сильных и слабых сторон, метод мозговой атаки, метод куба идей, метод экспертных оценок, портфельный анализ.

Основная задача оперативного контроллинга - оказывать помощь (координацию, регулирование в достижении запланированных текущих (оперативных) целей, которые выражаются в виде количественных значений, выполнения оперативного плана организации. Методами оперативного контроллинга являются метод расчета маржинального дохода, анализ отклонений, ABC - анализ, XYZ - анализ, частичный бюджет, безубыточный бюджет, метод дерева решений, метод экспертных оценок.

Стратегический контроллинг определяет цели и задачи для оперативного контроллинга, то есть ставит нормативные рамки. Оперативный контроллинг реализует свои функции в краткосрочный период времени (до года) - стратегический контроллинг в среднесрочный и долгосрочный период.

Стратегический контроллинг ориентирован на потенциал, а оперативный - на конкретный результат. Контроль предпосылок, успеха и результата имеет различное значение для обоих направлений контроллинга. Объекты планирования и контроля в оперативном

контроллинге совпадают, а в стратегическом они не идентичны. В оперативном контроллинге доминирует контроль со стороны службы контроллинга, а в стратегическом - самоконтроль.

На практике стратегический и оперативный контроллинг достаточно тесно взаимодействуют друг с другом в процессе финансово-хозяйственной деятельности. При разработке стратегических и оперативных планов, бюджетировании, а также осуществлении контроля за их выполнением. Служба контроллинга как правило является координатором между головной организацией холдинга и его дочерними организациями

Оперативному контроллингу, о чем свидетельствует практика, не достаточно данных бухгалтерского финансового учета, так как учет ориентирован, прежде всего, на внешнего пользователя, следовательно, оперативность контроллинга возможно обеспечить посредством информации управленческого учета по центрам ответственности.

Целью инвестиционного контроллинга является координирование инвестиционного процесса, который включает планирование, контроль, реализация инвестиционного проекта, эксплуатация инвестиционного объекта и помощь при принятии инвестиционных решений. Основные методы инвестиционного контроллинга - метод дерева целей, метод логистической структуры, ABC - анализ, XYZ - анализ, анализ сильных и слабых сторон, частичный бюджет, безубыточный бюджет, простой инвестиционный анализ, метод дерева решений, метод мозговой атаки, метод куба идей, метод экспертных оценок.

Целью финансового контроллинга является поддержание рентабельности и обеспечение ликвидности. Основными методами финансового контроллинга выступают мониторинг финансовой деятельности организации, бюджетирование, инвестиционный анализ.

Следовательно, контроллинг интегрирует все функции управления и информационные потоки для принятия оперативных и стратегических управленческих решений, регулирования хозяйственно-финансовых процессов.

Внутренний контроль является элементом системы контроллинга, и как известно он необходим для предотвращения потерь производственных ресурсов и принятия рациональных по внедрению «нано» технологий. В отличие от внутреннего контроля в данной системе осуществляет детальный контроль сохранности активов, оценивается качество менеджмента.

После 1990 года в России изменились регулируемые государством взаимоотношения – ценообразование и т.п., что обусловило потребность во внутреннем аудите, которую автор считает наиболее развитой подсистемой внутреннего контроля. Следовательно, содержание внутреннего аудита имеет существенные отличительные особенности, в частности при проведении анализа финансово-экономической деятельности организации, входящих в агропромышленный холдинг.

Конкретное содержание управления производством организациями агропромышленного холдинга определяется реализацией конкретных подфункций. Таким образом, в систему управления производством целесообразно включить функцию внутреннего аудита. Следовательно, в результате этого система внутреннего контроля может быть трансформирована в систему контроллинга, как интегрирующего инструмента совокупности осуществляемых функций управления производством, позволяющего увеличить жизненный цикл организации и защиты ее экономической безопасности.

Функционирование любой системы предполагает наличие: входа системы; выхода системы; механизма - устройства, приводящего систему в действие, работы механизма, переводящей вход системы в ее выход; условий (обстановки) работы механизма.

Совокупность взаимосвязанных центров ответственности и методология контроля составляют механизм внутреннего контроля. Входная и выходная информация составляют основу взаимодействия различных центров ответственности.

Работа механизма внутреннего контроля заключается в контрольной деятельности на основе используемой методологии внутреннего контроля (цель, задачи, принципы, формы, типы, методы). Работа механизма контроля выражается в осуществлении установленных процедур контроля и в функционировании системы учета.

В целях динамичного развития бизнеса и увеличении его рентабельности необходимо оперативно управлять затратами и производством организаций, входящих в агропромышленный холдинг. Для этого руководителям целесообразно проводить оперативный анализ. Сущность которого, заключается в ежедневном контроле за:

1. Выполнением производственной программы по производству молока, приросту живой массы, производству молочных продуктов (молоко, сливки, сметана, кефир и т.д.), по производству комбикормов, соответствующих рациону кормления, с учетом продуктивности животных;

2. Затратами с учетом норм и нормативов в сравнении с фактическими, выявлением отклонений, причин отклонений и виновников отклонений;

3. Обеспечением получения информации о затратах и выпуске продукции в разрезе видов продукции, работ, услуг центров ответственности;

4. Проведения оперативного анализа с применением его методов.

Наиболее приемлемым методом оперативного анализа для управления агропромышленным холдингом является ABC-анализ, при помощи которого можно определить влияние факторов на выполнение производственной программы. Для организации производства сельскохозяйственной продукции является важным: своевременная поставка кормов поставщиками, обеспечение кормами собственного производства, своевременное и достаточное приобретение минеральных удобрений, семян, замены семян собственного производства. Относительно производства является целесообразным проводить

оперативный контроль за изменением постоянных затрат и их влияние на точку безубыточности. В отделениях продаж необходимо проводить оперативный анализ поступающих заказов и ассортимента продаж.

Исследование автором организационных и методологических особенностей внутреннего контроля в агропромышленных холдингах и их организациях позволяют определить основные направления его совершенствования, что отражено в таблице 5.

**Таблица 5 - Направления совершенствования системы внутреннего контроля в организациях агропромышленных холдингов**

| <b>Направления совершенствования внутреннего контроля.</b>   | <b>Объекты, цели, задачи, принципы и допущения совершенствования внутреннего контроля.</b>   |
|--|--|
| 1. Определение объектов контроля, целей и задач их проверки в соответствии с информационными потребностями системы управления агропромышленным холдингом | 1.1. Объекты контроля: растениеводство, животноводство, вспомогательное, промышленное производство, финансовая деятельность, инвестиционная деятельность, процессы снабжения и сбыта;<br>1.2. Формулирование целей внутреннего контроля. Определение задач и их решения для осуществления функций контроля.<br>1.3. Соблюдение основополагающих принципов контроля и требований (научность, понимаемость, доступность и др.).  |
| 2. Организация системы внутреннего контроля. Разработка документов внутренней регламентации контроля.  | 2.1. Определение менеджеров, осуществляющих внутренний контроль.<br>2.2. Определение компетентности и квалификации менеджеров, осуществляющих внутренний контроль.<br>2.3. Разработка положений о внутреннем контроле, инструкций должностных лиц, осуществляющих внутренний контроль, с указанием прав, обязанностей и ответственности за исполнение ими функций контроля;<br>2.4. Разработка плана общих и локальных детализированных программ контроля по центрам ответственности, включая производство и затрат на него. |
| 3. Организация работы и взаимодействия менеджеров, разработка методических и технологических аспектов контроля.  | 3.1. Оснащение менеджеров всеми необходимыми средствами для осуществления контроля;<br>3.2. Создание алгоритмов контроля за деятельностью каждого центра ответственности;<br>3.3. Разработка конкретных методик контроля процессов снабжения, производства, продажи, сохранности и эффективности использования ресурсов организации.   |
| 4. Организация и разработка методики эффективности использования производственных ресурсов (трудовых, материальных, финансовых) в организациях холдинга. | 4.1. Определение целей и задач контроля над производственным потенциалом.<br>4.2. Организация контроля за эффективностью использования производственных ресурсов.<br>4.3. Выработка специалистами варианности для принятия управленческих решений и обеспечение ими менеджеров ответственных за принятие управленческих решений.   |

|  |  |
|--|--|
| 5. Совершенствование информационной базы контроля производства и затратам организаций агропромышленного холдинга                                     | 5.1. Компьютеризация управленческого учета в организации, определение и разработка первичных документов, схем учета и внутренней отчетности;<br>5.2. Совершенствование методики управленческого анализа, определение применяемых аналитических процедур в осуществлении контроля.<br>5.3. Организация экономических методов управления и разработка системы стимулирования, мотиваций работников в организации.  |
| 6. Создание службы контроллинга в холдинговых компаниях, а в дочерних организациях службы внутреннего аудита (вместо контрольно-ревизионного отдела) | 6.1 Определить качественный состав службы контроллинга;<br>6.2 Разработать регламент деятельности службы внутреннего аудита;<br>6.3 Разработать методику контроллинга, внутреннего аудита, определить: объекты контроля, включая и информацию внутренней отчетности по центрам ответственности; методы сбора доказательств и порядок их обобщения; аналитические процедуры, позволяющие исследовать динамику развития бизнеса холдинга и его структурных организаций и факторы, влияющие на прибыль. |

Совершенствование системы внутреннего контроля, является непрерывным процессом, заключающимся в обосновании и реализации наиболее рациональных форм, методов, способов и путей ее создания и развития, а также в выявлении ее «узких мест» на основе оценки ее адекватности внутренним и внешним условиям функционирования деятельности организации. Совершенствовать систему внутреннего контроля необходимо исходя из внутренних и внешних условий, а также степени ее развития. Также «необходимо разработать учетную политику для целей бухгалтерского и налогового учета. Учетная политика организации является своеобразным фундаментом организации внутреннего контроля в любой организации» [13].

Однако существует также ряд общих закономерностей и методов повышения эффективности функционирования системы внутреннего контроля, подходящих для большинства крупных и средних сельскохозяйственных организаций.

### **Литература:**

1. Вознесенский Э.А. Внутрихозяйственный контроль на предприятии-М. Знание, 1967.
- 2.Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. - М.: Финансы и статистика, 1989. - 255 с.
3. Кочерин Е.А. Основы государственного и управленческого контроля.- М.: ФИЛИНЬ, 2000. -384с

4. Белов Н.Г. Контроль ревизия в сельском хозяйстве. 3-е изд.; перераб. и доп. - М.: Агропромиздат. - 1986.
5. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации: - М. Экзамен, 2000.
6. Овсийчук В.Я. Формирование системы внутривладельческого контроля в сельскохозяйственных организациях: Монография М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К». 2006.-380с
7. Воронина Л.И. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. - М.: Финансы и статистика, 1997,
8. Карминский А.М., Оленев Н.И., Примак А.Г., Фалько С.Г. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях. - М.: Финансы и статистика, 2002. - 251 с.
9. Дайле А. Практика контроллинга: Пер. с нем. под ред. и с предисл. М.Л. Лукашевича, Е.Н. Тихоненковой. - М.: Финансы и статистика, 2001. - 336 с.
10. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / Пер. с нем. - М.: Финансы и статистика, 1997. - 800 с.
11. Матвейчев П.Н. Контроллинг на предприятиях АПК. - М. Учебно-издательский центр «Земля России» экономического факультета МСХА, 1999. -97с.
12. Викулина Е.В., Драчена И.П., Коба Е. Евг. Сущность и значение системы внутреннего финансового контроля в государственных бюджетных организациях//Научная перспектива. 2015. №3. С. 20-22.
13. Коба Е. Евг. Внутренний контроль в организациях автосервиса //Вестник Университета (Государственный университет управления). 2008. №16. С.73-76.
14. Коба Е. Евг. Методические аспекты организации бухгалтерского финансового и бухгалтерского управленческого учета в субъектах малого бизнеса по ремонту автотранспортных средств. Научное издание/ Москва, 2010.

15. Овсийчук В.Я., Кондратьев К.М., Драчёна И.П. Внутренний аудит Учебное пособие / Москва, 2004
16. Драчёна И.П., Викулина Е.В. Основы и принципы организации контрольно-ревизионной работы. Научная перспектива. 2015, №9, с.5-8
17. Драчёна И.П. Организация внутреннего аудита на хлебопекарных предприятиях потребительской кооперации диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Российский университет кооперации. Москва, 2002

## **ГЛАВА 2 Методология формирования и использования оперативного учета и контроля в системе управления экономических субъектов**

### **2.1 Концептуальные положения оперативного учета и контроля**

Наибольшие возможности для эффективного управления производством открываются при использовании оперативного контроля, поскольку посредством его можно заранее скорректировать те или иные действия и тем самым успешнее реализовывать поставленные задачи.

Оперативный контроль взаимосвязан с происходящими в организации процессами, которые направлены на преобразования имеющихся у нее ресурсов в продукты или услуги (рис.1).

«Немаловажным в производственной деятельности является повседневный контроль над рациональным использованием производственных ресурсов» [17].

Рассмотрение сущности оперативного контроля позволяет сделать вывод о том, что оперативный контроль выступает в системе управления ресурсами в следующих формах:

- предварительный контроль используется до начала хозяйственной операции. С его помощью определяются необходимость и возможность достижения поставленной цели

посредством выполнения планируемой операции, а также достичь качественных, количественных и структурных характеристик оптимального варианта ожидаемого результата. В процессе предварительного (опережающего) контроля проверяется правильность поставленных задач, достоверность и точность выполненных прогнозов, возможность обеспечения ресурсами планируемых операций. Задачей предварительного контроля является выяснение целесообразности и законности осуществления операций;



**Рисунок 1 – Формы оперативного контроля в процессе преобразования ресурсов в продукты или услуги**

– текущий контроль используется от начала практического осуществления хозяйственной операции до момента достижения требуемого результата. В процессе текущего (сопровождающего) контроля осуществляются измерение, сравнение, оценка контролируемого объекта, а также вырабатываются и выполняются корректирующие действия, позволяющие в срок и с необходимым качеством достичь запланированных конечных результатов. Отличительной чертой текущего контроля является непрерывное наблюдение за состоянием контролируемого объекта. Текущий контроль в ходе процесса преобразования обеспечивает соответствие качества продукта или услуги нормам и нормативам. Этот вид

оперативного контроля в значительной степени зависит от процесса обратной связи:

– последующий контроль изучает и оценивает показатели уже происшедших процессов и обеспечивает руководство информацией для осуществления перспективного планирования.

«Задача системы управления производством заключается в умелом управлении, чтобы, сохраняя данную цепочку на должном уровне, ее не нарушить» [8,с.28].

Рациональная организация реализации управленческих решений на основе данных систематического контроля за соблюдением норм и условий их качественного исполнения является предпосылкой обеспечения эффективности всей системы оперативного контроля.

В целом методы контроля имеют этапы достижения целевых результатов, норм функционирования, параметры для каждого показателя и ожидаемого результата, объемы информации. Полученные данные необходимы для изучения технологического процесса или операции, а также для осуществления эффективного анализа деятельности организации и ее бизнес–процессов.

Механизмы контроля должны быть разработаны таким образом, чтобы отражать сложность организации технологических процессов, разнообразие выполняемых операций, масштабов операций, используемых методов и контрольных процедур [15].

Решения, принимаемые на основе неточной информации, являются неэффективными и не приносят экономической выгоды. Однако на практике многие руководители принимают важные решения, основываясь на неточной информации, в результате происходят потери производственных ресурсов, уменьшение прибыли от основной деятельности строительных организаций.

Своевременность относится к способности системы контроля регулярно предоставлять информацию. При этом, чем выше уровень неопределенности и нестабильности в деятельности организации, тем существеннее потребность в регулярной оперативной информации.

Контрольные системы должны быть в значительной степени динамичны, чтобы приспосабливаться к частым изменениям в технологии производства, условиям рынка или другим организационным факторам, которые могут требовать их постоянного обновления [12].

Система контроля должна предоставлять более объективную информацию, так как она значительно полезнее, чем субъективная, и позволяет руководителям принимать более обоснованные решения.

Исследования автора показали, что не каждая организация имеет четкую систему оперативного контроля, обеспечивающую организационные, технические и экономические условия, гарантирующую реальность контроля. Таким образом, контроль должен быть систематическим, гласным, включать разнообразные формы и способы самоконтроля.

На всех этапах управления требуется информация, которая влияет на процесс принятия решений. «Основой информационного обеспечения системы управления организации является учетная информация, которая составляет от 65 до 80% в объеме экономической информации» [7].

Исследование связей между оперативным учетом и контролем позволили объединить их в единую оперативную учетно-контрольную систему, тем самым достичь синергетического эффекта.

Синергетический эффект повышение эффективности деятельности в результате интеграции, слияния в единую систему отдельных частей за счет системного эффекта (эмерджентности). Свойство эмерджентности заключается в том, что качество и свойства системы, которые не присущи ее элементам в отдельности, возникают благодаря объединению этих элементов в единую, целостную систему. Принцип эмерджентности (возникновения) выражается не только в том, что система приобретает новые свойства, которых нет у ее элементов, но и в возможности обособления (самостоятельности) отдельного элемента для исследования, его конкретности и наличия

специфических закономерностей функционирования. В то же время этот принцип не пренебрегает взаимосвязями рассматриваемой системы с другими факторами, а предполагает ее комплексный анализ с учетом влияния различных внешних и внутренних факторов.

Информационное пространство, в котором приходится функционировать экономическим субъектам (в данном случае мы имеем в виду как внешнее, так и внутреннее информационное поле), ставит руководство перед необходимостью систематизации полученной информации, поиска общего в частном, постоянного в изменяющемся.

Оперативная учетно-контрольная система является важной составляющей общей системы управления организацией.

Однозначного понятия системы не существует. Термин «система» в переводе с греческого означает сочетание. Вместе с тем в литературе понятие «система» в зависимости от различных теоретических или практических аспектов трактуется по-разному. Так, Спиринов А.А., Фомин Г.П. формулируют следующее определение: «система как общее понятие – это множество элементов, находящихся в определенном соотношении, взаимодействующих между собой, характеризующих состояние системы и выполняющих функции, которые скоординированы таким образом, чтобы достичь определенной общей цели» [1 с. 14].

Системы не могут возникнуть и функционировать сами по себе. Древнегреческий философ–материалист Демокрит утверждал: «Ни одна вещь не возникает беспричинно, но все возникает на каком-нибудь основании и в силу необходимости».

Оперативный учет выступает системообразующим элементом оперативной учетно-контрольной системы, от которого в значительной степени зависит функционирование и жизнеспособность системы в целом, так как он является базой для контроля, а результаты контроля в свою очередь служат основанием для принятия адекватных управленческих решений.

Оперативная информация о происходящих бизнес-процессах в

процессе оперативного учета преобразуется в первичную исходную информацию, используемую в системе управления экономического субъекта.

Эффективно работающая оперативная учетно-контрольная система позволяет:

- повысить интеллектуальные возможности бизнеса (оперативная релевантная информация дает возможность руководителю принять перспективное, упреждающее решение);

- оптимизировать планирование (наличие информации в централизованной базе данных обеспечивает своевременный доступ всех заинтересованных пользователей к интересующей информации);

- усовершенствовать процессы принятия решений (достоверная и оперативная информация позволяет принимать более обоснованные решения);

- повысить рыночную привлекательность организации (полноценный анализ всех сторон деятельности);

- расширить информационную компетентность (доступ сотрудников к корпоративным данным, обеспечивает мобильность и компетентность организация в целом);

- создать единую среду сотрудничества (каждый сотрудник работает на достижение прозрачных, понятных и общих целей, что обеспечивает развитие организации).

Таким образом, внедрение оперативной учетно-контрольной системы следует рассматривать как инновационный подход, направленный на приобретение новых конкурентных преимуществ и получение реальной экономической отдачи от вложенных в систему средств.

Исследования автора позволили определить взаимосвязи оперативной учетно-контрольной системы с релевантными концепциями управления, что отражено на рис. 2. Оперативная учетно-контрольная система является неотъемлемой частью и своего рода двигателем системы управления, представляя собой систему раннего

распознавания, способную оценить изменения, происходящие в сегментах деятельности, бизнес-процессах и бизнес-единицах экономического субъекта.



**Рисунок 2 – Оперативная учетно-контрольная система в системе управления**

Эффективность ее функционирования зависит от степени интеграции в существующие системы управления.

Предложения по созданию оперативной учетно-контрольной системы направлены на повышение эффективности внутреннего взаимодействия структурных подразделений строительных организаций, опирающихся на систему «точек контроля».

Получение контрольных данных не является самоцелью. Основная задача сводится к обеспечению качественного выполнения объемов строительно-монтажных работ в пределах, установленных проектно-сметной документацией строительства объектов.

В строительстве имеется большое количество норм функционирования, полученных для сравнения с ними фактических данных, которые могут подавить всю систему контроля чрезмерным

потоком информации.

Оперативный учет и контроль в органической связи с другими основными функциями оперативного управления образуют действенный механизм управляющей подсистемы, посредством которого должны вырабатываться и приниматься оптимальные управленческие решения по обеспечению эффективного развития производства и всей хозяйственно-финансовой деятельности в строительных организациях. «Организация системы внутреннего контроля и ее функционирование направлены на устранение каких-либо рисков хозяйственной деятельности» [9].

Создание оперативной учетно–контрольной системы позволит:

- обеспечить осуществление постоянного мониторинга происходящих процессов в управляемом объекте;
- установить возникающие отклонения относительно заданной программы его функционирования;
- выявить причины отклонений;
- установить виновных лиц;
- определить возможные оперативные меры по устранению выявленных отклонений;
- выработать оптимальные варианты оперативных решений по предупреждению негативных ситуаций.

Для осуществления оперативного контроля и упорядочения его организации в структуре управления необходимо предусмотреть создание служб, которые бы отвечали за его проведение, это могут быть координирующие центры или проблемно-ориентированные службы.

Проведенное исследование показало, что несовершенство разделения управленческого персонала по функциональному принципу затрудняет четкое разграничение контрольных функций между отделами и службами строительной организации, прежде всего между экономическими отделами (планово-финансовым, бухгалтерией и др.) и производственно-коммерческими службами (отделом материально-технического снабжения, договорным отделом и др.). Недостаток в

методическом и методологическом руководстве не дает возможности реализовать принцип системной упорядоченности функции контроля. Так, несистемное его проведение не позволяет выявлять отклонения всех процессов деятельности организации, и поэтому контроль недостаточно целенаправленно и четко взаимодействует с другими функциями управления. Не реализуют свои функции регулирование, анализ и планирование, которые должны воздействовать на выявленные отклонения в предварительном и текущем периодах. Таким образом, оперативный контроль не оказывает должного влияния на организацию и достоверность учета деятельности структурных подразделений организации из-за информационной недостаточности по ряду аспектов формирования затрат производства и других сторон деятельности участков, отделов и служб.

Организация координирующего центра (проблемно-ориентированной службы) позволит скоординировать механизм оперативного контроля с отдельными частями объекта управления, осуществить выбор рациональных форм его проведения, обеспечить достижение взаимодействия отдельных элементов функции контроля и в целом расширить возможности системы оперативного контроля.

Координирующий центр, службу контроля целесообразно создавать на высшем уровне управления организации, где будет проводиться контроль основополагающих сторон ее производственной и хозяйственно-финансовой деятельности. Службой контроля должна проверяться точность информации, формируемой в системе оперативного учета, и проводиться окончательная оценка работы производственных подразделений, отделов и служб; осуществляться оперативный анализ и корректировка производственных планов участков и бригад; выполняться другие меры оперативного воздействия.

Служба контроля должна осуществлять и согласовывать все виды контроля, которые, дополняя друг друга, ведут к самосовершенствованию системы оперативного контроля. Так как последующий контроль направлен на выявление недостатков или

положительных тенденций по завершённым процессам, он позволяет оценить результативность предварительного и текущего контроля. Таким образом, при повышении качества последующего контроля улучшается качество контроля на начальных этапах происходящих процессов. Создаются дополнительные информационные предпосылки для последующего контроля, кроме этого, необходимость оценки состояния и выработки мер, обеспечивающих качество контрольных процедур в предшествующих периодах, требует от него поиска новых способов исследований, а, следовательно, совершенствования метода.

Координирующим центром оперативного контроля могут быть планово-экономический отдел, бухгалтерия, служба внутреннего контроля или специально созданная служба. «Объектом внутреннего контроля является деятельность всех без исключения работников предприятия»[16].

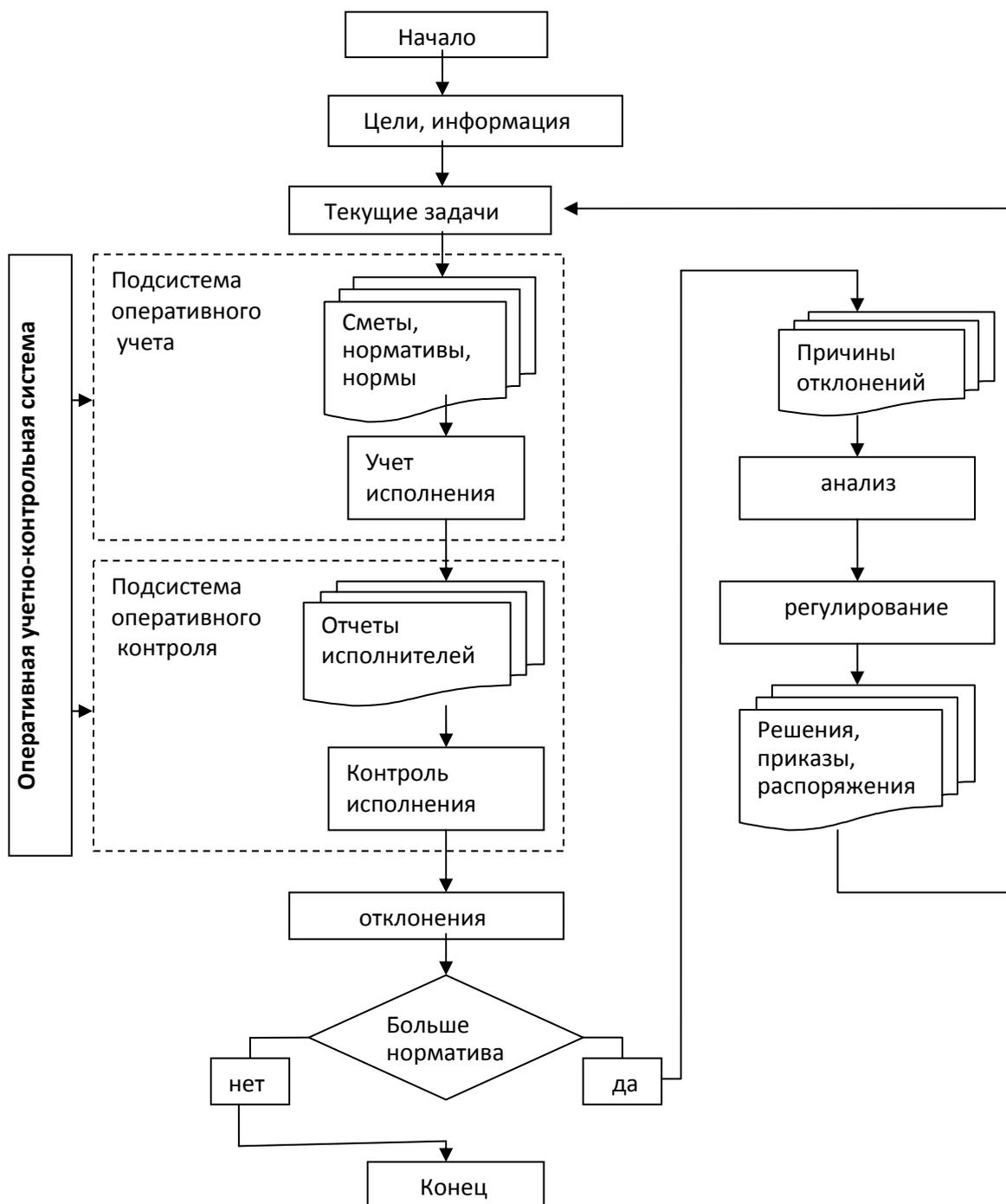
Применение компьютерных технологий позволяет создать качественно новые возможности организации и совершенствования методов оперативного контроля. При автоматизированной обработке информации сохраняется общая логика его организации.

Объединение учетных и контрольных задач помогает эффективно работать оперативной учетно-контрольной системе, которая позволяет систематически отслеживать и выявлять факторы, влияющие на планируемые показатели развития организации с учетом изменений рыночной ситуации и условий хозяйствования, что повышает аналитическую ценность этой системы для принятия управленческих решений. На рис. 3 представлен процесс функционирования оперативной учетно-контрольной системы.

Функционирование рекомендуемой системы позволит ответственным лицам и исполнителям осуществлять контроль по всем объектам учета движения и использования материально-производственных ресурсов.

Успех любого хозяйствующего субъекта зависит от того, насколько система учета подчинена достижению намеченных целей.

Для достижения любой цели требуется решить некоторый набор строго или нестрого детерминированных задач.



**Рисунок 3 – Функционирование системы оперативного учета и контроля в строительных организациях**

Организация, определив цели своей деятельности, формирует план, определяет текущие задачи по его выполнению. При реализации поставленных задач необходимо учитывать организационную структуру организации, особенности технологии выполняемых работ и кадровый

потенциал.

Информационные системы также участвуют в технологических процессах организации, обеспечивая выполнение ряда задач в части преобразования информации. Отсутствие в информационных системах процессного выполнения задач приводит к снижению эффективности работы строительной организации.

Применение процессного подхода преобразования информации наиболее эффективно при однотипных потоках информации, когда проводится учет входящих документов, оформление заказов на закупку или доставку, формирование исходящих документов и др. В результате повышается контролируемость движения выполнения процесса; уменьшается время и улучшается качество коммуникационных связей между исполнителями.

## **2.2 Оперативный учет и контроль как составляющие процесса бюджетирования**

В рыночных условиях организациям приходится решать множество вопросов, в частности оптимизации и повышения эффективности происходящих бизнес-процессов. Руководителям крупных организаций все сложнее контролировать выполнение задач, стоящих перед тем или иным структурным подразделением. Нередко и сами работники затрудняются оперативно и качественно выполнять свои задачи.

Оперативный учет создает информационные возможности для текущего управления бизнес-процессами, которые не находят отражения в бухгалтерском учете (сроки и качество выполнения работ, соблюдение договорных обязательств, сбор данных о поставщиках и подрядчиках для конкурсного отбора и др.).

Возможности и эффективность деятельности строительных организаций прямо связаны с организацией оперативного учета, который обеспечивает оптимальный ход бизнес-процессов на всех стадиях оперативного управления: планирования, прогнозирования,

регулирования, контроля, анализа.

В жесткой конкурентной среде бизнеса строительным организациям нужна эффективная система планирования, основанная, в том числе и на информации оперативного учета. Для этого необходима синхронизация всех организационных функций, которая может быть осуществлена путем построения взаимоувязанных плановых документов бюджетов. Бюджеты позволяют разработать и осуществить мероприятия, направленные на ускорение темпов роста объема продаж при одновременной оптимизации расходов.

В зависимости от временного диапазона выделяют: стратегическое, тактическое, оперативное (текущее) планирование. Ключевым моментом планирования является процесс определения целей организации. В отличие от долгосрочного и среднесрочного планирования, которое реализуется в форме стратегических планов, бизнес-планов и инвестиционных проектов, операционное (текущее) планирование осуществляется в форме бюджетирования.

Одной из первоочередных задач структуризации бюджета является построение финансовой структуры организации, являющейся основой для постановки бюджетирования, отражающей структуру бизнеса и видов деятельности и позволяющей оценивать результаты деятельности по каждому направлению, имеющему свои бюджеты, обеспечивая эффективное руководство ими. С этой целью из организационных структурных подразделений организации формируются центры финансовой ответственности (ЦФО).

В связи с определением видов и способов формирования финансовой структуры в литературе встречаются разные трактовки используемых терминов.

Так, анализируя понятие «организационной структуры», Щиборщ К.В., рассматривает функциональные обязанности служб аппарата управления, отвечающие за разработку, контроль и анализ бюджета предприятия, а также совокупность структурных подразделений, являющихся объектами бюджетирования, то есть «центрами

ответственности», которым определяется бюджетный план и которые отвечают за его выполнение [2].

Бочаров В.В., рассматривая систему бюджетирования, отмечает, что основная ее идея состоит в том, что основные параметры экономической деятельности предприятия уточняют на уровне его отдельных структурных подразделений (филиалов) по информации о видах доходов и расходов. Для чего формируют соответствующие центры ответственности: доходов, расходов, прибыли и инвестиций. При этом центр ответственности характеризуется набором определенных статей бюджета предприятия, объединенных по общему признаку. За их планирование и выполнение несет ответственность один из ведущих менеджеров предприятия или руководитель структурного подразделения.

Руководитель центра ответственности, отвечая за организацию планирования и нормирования статей, обеспечивает правильность планирования соответствующих статей бюджета, контроль выполнения плановых параметров статей бюджета, а также принятие решений по устранению отклонений плановых статей бюджета от фактических параметров, в случае если они превышают 5% [3].

Иного подхода и критериев выделения структурных подразделений, и определения финансовой структуры придерживаются авторы В.Е. Хруцкий, Т.В. Сизова, В.В. Гамаюнов. Они представляют финансовую структуру как набор бизнесов или других сфер финансовой ответственности, отвечающих за доходы и расходы, только за расходы, за определенные финансовые показатели, распределенные между структурными подразделениями предприятия, выступающими объектами бюджетирования. В финансовой структуре ими выделяются центры прибыли, центры убытков, центры доходов и расходов, центры затрат. Структурные подразделения – объекты бюджетирования сгруппированы в три основные группы центров: финансовой ответственности, финансового учета и затрат. Предполагается, что центры финансовой ответственности несут ответственность за все

финансовые результаты – за прибыли и за убытки, составляют все виды основных бюджетов. В состав центров финансовой ответственности могут входить центр финансового учета и места возникновения затрат. Такое выделение центров финансовой ответственности более характерно для холдингов. Центр финансового учета могут отвечать только за некоторые финансовые показатели (за доходы и часть затрат). Места возникновения затрат отвечают только за расходы [4].

При таком разделении появляется возможность установить полномочия и определить структурные подразделения, которые участвуют в бюджетном процессе и в рамках своей компетенции отвечают за планирование и выполнение запланированных показателей.

Как показало проведенное исследование, отдельные структурные подразделения могут быть одновременно и центрами планирования, и центрами финансовой ответственности, и центрами затрат. Так, коммерческий отдел формируя прогнозный спрос, отвечает за выполнение плановых показателей, а как место возникновения затрат несет расходы, связанные с осуществлением своей деятельности.

Возможны и другие способы классификации объектов бюджетирования, которые не совпадают с данными подходами. В целом, можно отметить, что финансовая структура представляет собой организацию центров ответственности, устанавливающую их подчиненность, полномочия и ответственность с целью эффективного управления деятельностью организации, которая разрабатывается на основе организационной структуры организации. При этом важно определить права и закрепить обязанности всех участников бюджетного процесса, что обеспечит эффективность их деятельности, так как каждый сотрудник будет знать, за какие показатели отвечает он и его структурное подразделение, независимо от того, по какому принципу происходило структурирование процесса бюджетирования.

«Традиционно процесс бюджетирования состоит из следующих частей:

- постановка целей на планируемый период, поиск

альтернативных вариантов достижения поставленных целей, прогнозирование, разработка нормативов, выбор оптимального из альтернативных вариантов;

- организация выполнения утвержденных бюджетов;
- контроль и регулирование, позволяющие сопоставить фактически достигнутые и плановые результаты, провести комплексный анализ отклонений и принять меры по пересмотру бюджетов или нормативов, устранить отклонения или откорректировать цели» [10].

Процесс бюджетирования, рассматривается как технология составления согласованного по всем структурным подразделениям или функциям программы функционирования организации, основанная на прогнозах изменения внешних и внутренних факторов, влияющих на деятельность организации, расчетах финансовых и нефинансовых показателей деятельности, а также механизмах оперативного учета и контроля, которые позволяют установить отклонения и обеспечивают руководителей своевременной информацией, помогающей в решении возникающих проблем.

На рис. 4 представлена схема, отражающая методологию процесса бюджетирования, применение которой на практике позволит установить взаимосвязи происходящих бизнес-процессов в организации с принимаемыми решениями, направленными на достижение установленных целей. Таким образом, бюджетирование представляет комплексную процедуру, увязывающую различные аспекты деятельности организации, соизмеряя имеющиеся ресурсы, необходимые для выполнения установленных планов (программ), координирующую отдельные бизнес-процессы таким образом, чтобы все структурные подразделения организации согласованно работали для достижения установленных целей.

Система оперативного учета и контроля должна обеспечивать оперативную обработку «индикативных» сигналов текущей производственной деятельности экономического субъекта с целью

получения информации о результатах текущего исполнения бюджетов для их оценки и анализа возникающих отклонений.

Данные, полученные в системе оперативного учета и контроля, подлежат формализации и агрегированию для представления руководству с целью принятия оптимизированных управленческих решений по регулированию отклонений.

Для совершенствования процесса бюджетирования полезно стандартизировать и унифицировать формы представления плановых и отчетных данных. Обязательным условием является соблюдение единой учетной политики всеми подразделениями организации, а также обязательное соблюдение временного и конструкционного регламента бюджетов, стандарта «сопоставимости» финансовой отчетности.

Бюджетирование должно рассматриваться в комплексе с единой лимитной политикой организации. Решение об уровне (лимитах) бюджетных расходов согласовывается со стратегией и целями развития организации. Лимитная политика обычно осуществляется посредством установления жестких лимитов в абсолютных показателях.

В процессе бюджетирования следует разрабатывать рациональное количество бюджетов, детализируя натурально-стоимостной (операционный) и финансовый подбюджеты, что позволит менеджерам более оперативно принимать управленческие решения.

Контроль за исполнением бюджета и корректировка должны осуществляться еженедельно. Оптimalен скользящий вариант разработки и исполнения бюджета.

Бюджетирование представляет собой сложный процесс координации работы подразделений по подготовке, своевременному предоставлению, внесению корректив в разрабатываемые планы и точному их исполнению.

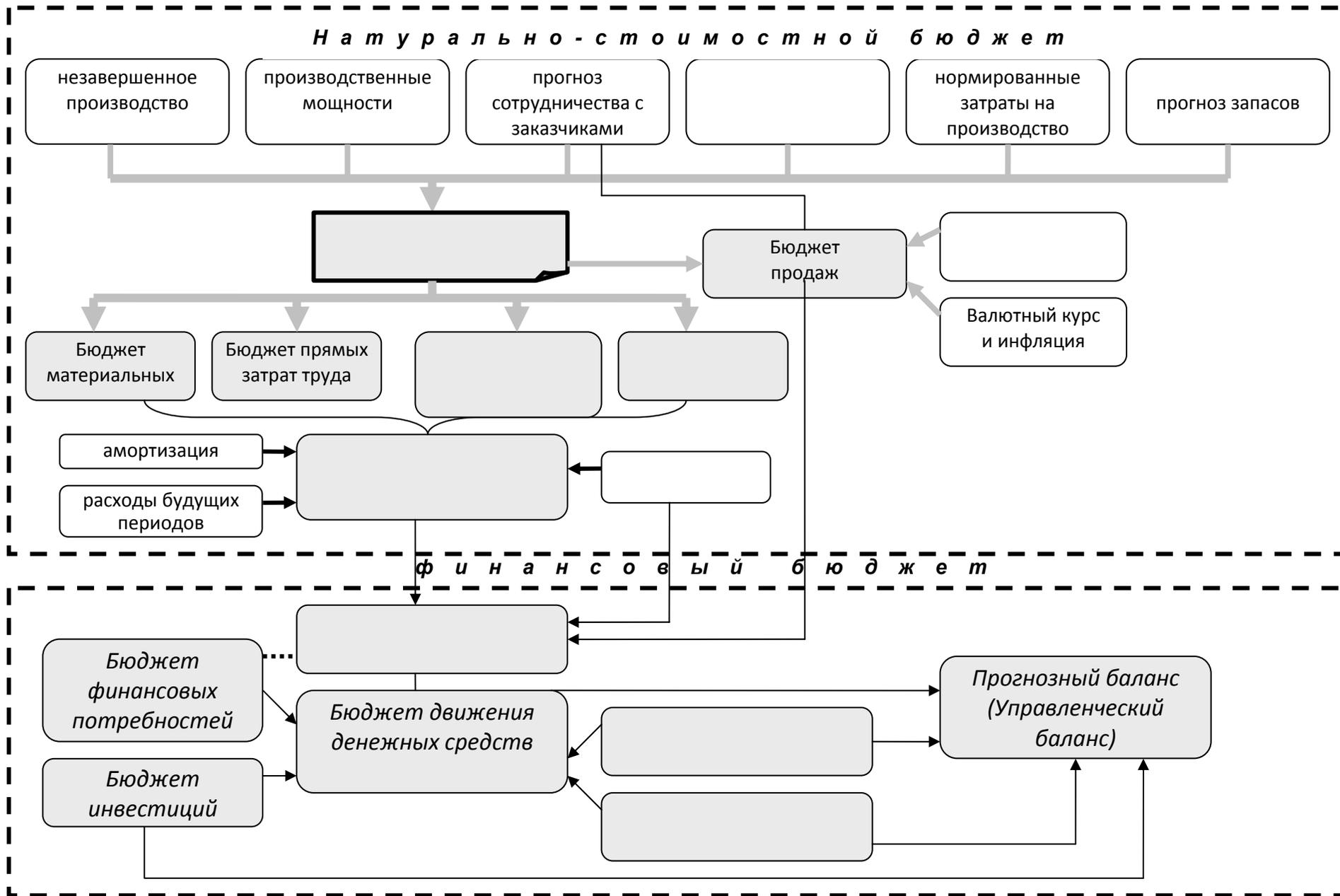


Рисунок 4 - Организация процесса бюджетирования в системе оперативного управления

Для управления бюджетными процедурами необходимо выделить субъекты бюджетирования и определить их основные функции (таблица 1).

**Таблица 1 - Основные функции субъектов бюджетирования**

| Наименование субъектов  | Выполняемые функции  |
|---|--|
| Руководство организации   | Определение целей  |
|   | Утверждение бюджетов   |
|   | Общий контроль исполнения  |
|   | Принятие решений по результатам исполнения   |
| Планово-финансовый отдел (комитет по бюджету)                       | Проверка регламента заполнения и оформления бюджетов структурными подразделениями  |
|   | Анализ бюджетов структурных подразделений, вспомогательных бюджетов и сметы с целью определения возможности и целесообразности их выполнения   |
|   | Внесение уточнений в бюджеты структурных подразделений, вспомогательные бюджеты и сметы для достижения установленных целей   |
|   | Формирование подбюджетов организации   |
|   | Формирование проекта основного бюджета организации;  |
|   | Организация и проведение обсуждений основного бюджета с целью согласования интересов всех участников   |
|   | Доработка и повторное согласование бюджета в случае не утверждения проекта   |
|   | Получение и анализ отчетов об исполнении бюджетов подразделений, вспомогательных бюджетов и смет с целью выявления фактов и причин возникновения отклонений фактических значений от утвержденных |
|   | Формирование отчета об исполнении бюджета организации и аналитических записок, обосновывающих причины произошедших изменений   |
|   | Контроль выполнения бюджетов структурными подразделениями и отчетов об их исполнении   |
| Подготовка аналитических записок об отклонениях исполнения бюджетов |  |
| Финансовый директор (руководитель комитета)                         | Руководство выполнением бюджетных процедур и координация действий подразделений  |
|   | Отвечает за подготовительный процесс, стандартизацию проектных форм, сбор и сопоставление данных, проверку информации и предоставление отчетов   |
|   | Представляет бюджет руководителю   |
| Руководители структурных подразделений (члены комиссии)             | Обеспечение своевременного формирования и предоставления бюджетов подразделений, вспомогательных бюджетов и смет   |
|   | Подписание бюджетов подразделений, вспомогательных бюджетов и смет   |
|   | Участие в работе комиссии по бюджету, представление интересов своих подразделений при обсуждении и принятии  |

|                                      |   |
|--------------------------------------|---|
|                                      | бюджетов  |
|                                      | Обеспечение своевременного предоставления отчетов об исполнении бюджетов подразделения, вспомогательных бюджетов и смет |
|                                      | Подписание отчетов об исполнении бюджетов подразделений, вспомогательных бюджетов и смет                                |
| Сотрудники структурных подразделений | Заполнение бюджетов подразделений   |
|                                      | Подготовка отчетов об исполнении бюджетов   |

После определения функций субъектов бюджетирования, целесообразно формализовать процедуры планирования. Для этого необходимо утвердить специальным распоряжением руководства организации форматы плановых и отчетных документов, процедуры их разработки, порядок отчета о выполнении. Выполнение этого распоряжения будет способствовать как повышению дисциплинированности специалистов, вовлеченных в выполнение бюджетов, так и общей эффективности обмена оперативной информацией в рамках системы бюджетирования.

Процесс бюджетирования и его результаты автор рекомендует формализовать в виде следующих документов:

«Регламент формирования, корректировки и контроля исполнения бюджета». В нем подробно описывается схема взаимодействия подразделений на всех этапах бюджетирования, указывается состав и сроки предоставления информации, определяются функции должностных лиц, ответственных за бюджетирование;

Методические рекомендации по составлению форм прогнозной информации и порядок заполнения всех бюджетных форм основного бюджета, включающего операционный и финансовый бюджеты.

Инструментом оперативного учета и контроля выступает платежный календарь, который является детальной расшифровкой движения денежных средств и представляет собой сводный график – прогноз их платежей и поступлений. Этот документ обычно составляется на неделю, декаду и ежедневно контролируется. Платежный календарь позволяет заранее определить дни, когда возможны недостатки или избытки денежных средств, и своевременно

принять соответствующие меры по наиболее эффективному использованию временно свободных финансовых ресурсов или восполнению их недостатка. С помощью данного документа планируется приоритетность в проведении наиболее важных и срочных платежей. При необходимости платежный календарь дополняется «Графиком проведения взаимозачетов».

Принципиальным моментом для успешной работы системы бюджетирования в организации является процесс ее внедрения и дальнейшего использования. Так как качественной составляющей бюджетирования является мотивация работы сотрудников, то продуманное привлечение сотрудников к процессу разработки бюджетов активизирует мотивы, которые инициируют сотрудников к стремлению выполнять взятые на себя обязательства.

Учитывая необходимость ускоренного развития отечественного среднего и малого бизнеса в производственной и научно-технической сфере можно сказать, что в любой организации стратегическое мышление представляет собой процесс, при котором руководители организации стремятся направить коллектив к достижению четко ориентированных целей. Чем больше степень неопределенности внешних условий, технологической или экономической среды, тем больше факторов нужно учитывать в поиске необходимых стратегий, которые разрабатываются и закрепляются в различных плановых документах. Весь этот интеграционный процесс в значительной мере опирается на бюджетные процедуры организации [11, с.137].

Процесс бюджетирования в зависимости от организационных потребностей может выполнять различную роль, поэтому организации, учитывая свои организационные возможности, применяет различные методы и процедуры в решении поставленных задач.

### **Литература:**

- 1.Спирин А.А., Фомин Г.П. Экономико-математические методы и модели в торговле. – М.: Экономика, 1988.
- 2.Щиборщ К. В. Бюджетирование деятельности промышленных

- предприятий России. – М.: Дело и Сервис, 2001. – 542 с.
3. Бочаров В.В. Коммерческое бюджетирование. СПб.: Питер, 2003.
  4. Хруцкий В.Е., Сизова Т.В., Гамаюнов В.В. Внутрифирменное бюджетирование. Настольная книга по постановке финансового планирования. – М.: Финансы и статистика, 2004.
  5. Зубарева Е.В. Эффективность организации оперативного учета в управленческих бизнес-процессах// Российский экономический интернет-журнал. – 2006. – № 4. – С. 100.
  6. Зубарева Е.В. Системный подход к организации оперативного учета и контроля в строительном производстве// Бухучет в строительных организациях. – 2010. – № 12. – С. 44–48.
  7. Коба Е. Евст. Взаимосвязь систем управления, учета и контроля в агропромышленных холдингах// Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. 2011. №5. С.72-77
  8. Коба Е. Евст. Формирование методологии системы внутреннего контроля в агропромышленных холдингах. Москва. Научное издание. 2011.
  9. Викулина Е.В., Драчена И.П., Коба Е. Евг. Сущность и значение системы внутреннего финансового контроля в государственных бюджетных организациях// Научная перспектива. 2015. №3. С. 20-22.
  10. Коба Е. Евст. Организация бюджетирования инвестиционной деятельности // Коба Е.Евст., Знайда А.В. Вестник Университета (Государственный университет управления) 2009. №23.с. 173-176.
  11. Викулина Е. В. Современные аспекты управления в сфере ЖКХ; Журнал: Экономика и предпринимательство №6, 2012 г.
  12. Драчёна И.П., Викулина Е.В. Основы и принципы организации контрольно-ревизионной работы. Научная перспектива. 2015, №9, с.5-8
  13. Драчёна И.П. Организация внутреннего аудита на хлебопекарных предприятиях потребительской кооперации диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Российский университет кооперации. Москва, 2002
  14. Драчёна И.П. Сущность и практика применения нормативного

метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). В сборнике: Повышение эффективности использования ресурсов региона. Сборник Научно-практической конференции Финансово-экономической академии. 2014, с.27-34

15. Драчена И.П. Ревизия как основной вид контроля затрат на производство хлебобулочных изделий предприятий системы кооперации. Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. 2010. № 2. С. 90-99.

16. Коба Е. Евст. Направления совершенствования внутреннего контроля в агропромышленных холдингах//Вопросы региональной экономики №9 (4).2011 с.24-30

17. Коба Е. Евг. Внутренний контроль в организациях автосервиса// Вестник Университета (Государственный университет управления). 2008. №16. С.73-76

### **Глава 3 Внутренний контроль в авторемонтных предприятиях**

#### **3.1 Сущность и значение системы внутреннего контроля в авторемонтных предприятиях малого бизнеса**

Внутренний контроль это независимая управленческая деятельность организации по проверке и оценке целесообразности и законности осуществления хозяйственных операций, соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского учета, надежности функционирования всех структурных подразделений организации с целью повышения эффективности управления производством, использования его мощностей и ресурсов для максимального извлечения прибыли и защиты его законных имущественных интересов.

По мнению М.В. Мельник, «внутренний контроль это форма обратной связи, посредством которой орган управления организации получает необходимую информацию о действительном состоянии управляемого объекта и реализации управленческих решений» [1,с.45].

На основании этого выделим основные характеристики внутреннего контроля: одна из основных функций управления; система

постоянного наблюдения и проверки организации; комплекс мер безопасности по снижению рисков деятельности; форма обратной связи.

На основании проведенного исследования выявлено, что организация внутреннего контроля на предприятии может предусматривать один из вариантов организации внутреннего контроля:

- наличие штатного работника, осуществляющего внутренний контроль;
- осуществление структурно-функциональной формы внутреннего контроля, который проводится специалистами функциональных подразделений (предусматривает разработку специалистами организации комплекса нормативных документов, регламентирующих порядок взаимодействия ее структурных единиц и руководителей в области проведения контрольных мероприятий);
- наличие приглашенного контролера по договору оказания платных услуг;
- внутренний контроль предусмотрен уставом предприятия.

Хотя государство законодательно не контролирует и не регулирует организацию внутреннего контроля хозяйствующими субъектами, внутренний контроль является обязательным для предприятия любой организационно-правовой формы. При любом способе организации внутреннего контроля на предприятии, внутренний контроль осуществляется непрерывно в целях формирования достоверной бухгалтерской, налоговой, управленческой отчетности, обеспечения соблюдения всеми сотрудниками организации своих должностных обязанностей и предотвращения негативных последствий деятельности предприятия. «Одно из важнейших требований к управленческой информации - гибкость и быстрая реакция на задачи, возникающие перед высшим и средним менеджментом компании» [3].

Государство лишь регламентирует основные направления внутреннего контроля – устанавливает основные правила и порядок документооборота, дает рекомендации по организации аналитического

учета, определяет должностные обязанности и разграничивает ответственность управленческого персонала (директора, главного бухгалтера и т.д.), определяет порядок проведения инвентаризации.

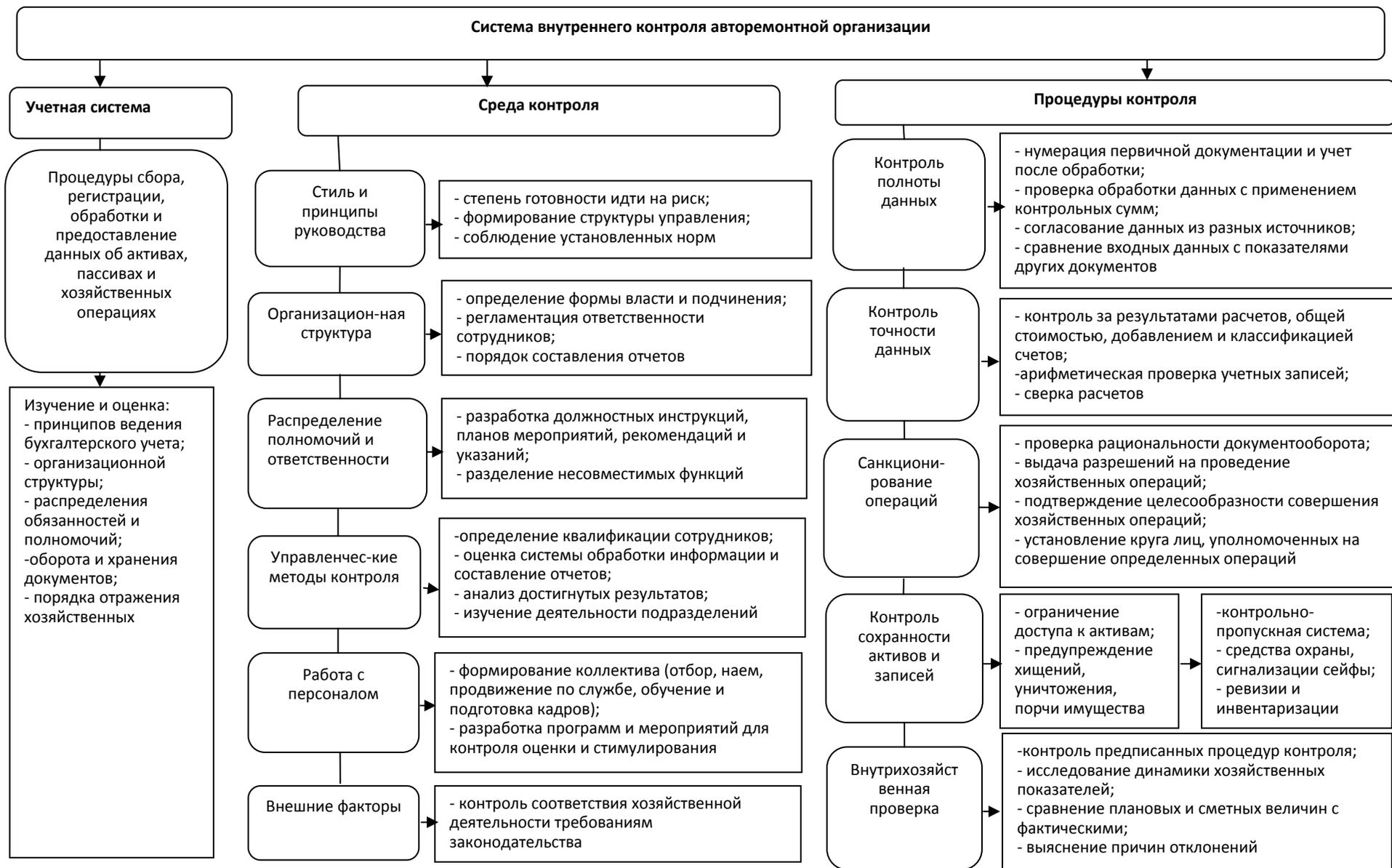
Так как внутреннему контролю подвергаются все участки и структурные подразделения предприятия, он охватывает финансово-экономическую и производственную деятельность авторемонтного предприятия, поэтому необходимо ввести понятие «система внутреннего контроля», включающую в себя три основных элемента: систему бухгалтерского учета (учетную систему), среду контроля и контрольные процедуры [9].

Обобщение теории и практики организации системы внутреннего контроля в авторемонтных организациях позволяет рассматривать ее как систему контроля, организованную в интересах собственников и руководителей организации, регламентируемую внутренними документами, а также как совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством предприятия для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности.

Порядок формирования системы внутреннего контроля (рисунок 1) в организациях по ремонту автотранспортных средств, в целом не имеет особых отличительных особенностей от предприятий других сфер деятельности и представляет: среду контроля, учетную систему и процедуры контроля.

- Среда контроля — это действия, мероприятия и процедуры, которые отражают отношение руководителей организации к контролю; обеспечивает разделение полномочий, позволяет руководству принимать комплексные управленческие решения.

- Система бухгалтерского учета (учетная система) представляет собой совокупность процедур сбора, регистрации, обработки и представление данных об имущественном положении и хозяйственных операциях организации. «Основное назначение учета — подготовка информации



**Рисунок 1 - Порядок формирования системы внутреннего контроля в авторемонтных организациях**

- для различных функций управления»[12]. Эффективная система бухгалтерского учета обеспечивает контроль правильности и своевременности оформления первичных документов и регистрации хозяйственных операций, классификацию и обобщение учетной и отчетной информации.

- Процедуры контроля — это методы и правила, разработанные руководством, которые обеспечивают своевременную и точную регистрацию хозяйственных операций, своевременное обнаружение и устранение ошибок, ограничение несанкционированного доступа к активам и документам.

Рационально организованная система внутреннего контроля в авторемонтных организациях малого бизнеса обеспечивает сохранность активов, выявляет и предотвращает ошибки и искажения учетных данных и способствует подготовке достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Система внутреннего контроля предполагает выделение субъектов и объектов контроля. Исследовав специфику деятельности авторемонтных организаций малого бизнеса, выделены объекты внутреннего контроля авторемонтной организации, которыми являются этапы процесса оказания услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспорта, отдельные центры затрат и производственные ресурсы. Каждому объекту контроля соответствует центр возникновения затрат.

Субъектами внутреннего контроля являются носители практической деятельности по осуществлению контроля, т.е. сотрудники службы внутреннего контроля, сотрудники, осуществляющие контрольные функции, собственники организации и т.д. [10].

Изучив, функциональные области контроля в авторемонтных предприятиях, выделены основные из них: реализация услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспорта; кредиторская и дебиторская задолженность; денежные средства; расчеты с персоналом по оплате труда; основные средства; материально-производственные

запасы.

В рамках проведенного исследования выявлено, что для контроля авторемонтные организации, в зависимости от поставленных целей и задач, полноты охвата объекта контроля, необходимости получения доказательной информации, используются различные приемы и технические способы контроля:

- Документальный контроль проводится по данным, источниками которых являются учредительная документация, первичные и сводные бухгалтерские документы, регистры синтетического и аналитического учета, хозяйственные договоры, планы и отчеты организации и др.;
- Фактический контроль это деятельность по изучению фактического состояния имущества организации на основе осмотра их в натуре (обмера, взвешивания, пересчета, лабораторного анализа и др.);
- Чтение документов - изучение документов соответствующих объектов контроля;
- Сопоставление документов - сверка сведений об объекте контроля, содержащихся в разных документах.
- Счетная проверка - проверка правильности цифрового материала в документах и регистрах учета;

Разработанные процедуры контроля сокращают возможности для совершения и сокрытия мошенничества, а также предотвращают искажения в учете. На состав процедур контроля влияют объем и спектр оказываемых услуг, виды деятельности предприятия и их особенности, система бухгалтерского учета, специфика контрольной среды. Исходя из этого, выделены основные контрольные процедуры, которые должна включать система внутреннего контроля авторемонтной организации (рис.2).

**1. Санкционирование хозяйственных операций** предполагает, что каждая хозяйственная операция совершается с санкции руководства организации. Приказом руководителя авторемонтной организации устанавливается перечень ответственных лиц, имеющих право выдачи разрешений на совершение хозяйственных

операций. Доступ к товарно-материальным ценностям, денежным средствам, бухгалтерской документации осуществляется с разрешения руководства организации, которое оформляется в письменном виде. С материально-ответственными лицами заключается договор о полной материальной ответственности;



**Рисунок 2 - Контрольные процедуры системы внутреннего контроля авторемонтных предприятий**

**2. Рациональный документооборот** – предполагает - установление порядка отражения в документах, регистрах и на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций; предусматривает создание схем и графиков документооборота организации; учет и документирование каждой хозяйственной операции; разработку первичных документов, используемых для отражения хозяйственных операций.

**3. Физический контроль над имуществом** предполагает проведение инвентаризаций имущества организации, которая

осуществляется способом выявления фактического наличия имущества и обязательств и сопоставления их с учетными данными;

**4. Установление ответственных за контроль по центрам возникновения затрат.** Контрольные функции между субъектами контроля закрепляются должностными инструкциями и трудовыми договорами, положениями по внутреннему контролю, а для работников службы внутреннего контроля определяются рамки функций и полномочий, соблюдения процедур доступа к документам авторемонтной организации, содержащих информацию ограниченного распространения.

**5. Кадровая политика включает работу по подбору благонадежных кадров и постоянный контроль их деятельности.**

Практика показывает, что целью применения методов внутреннего контроля является изучение финансово-экономического состояния авторемонтной организации, эффективности использования материальных и финансовых ресурсов, сохранности активов и своевременности возврата обязательств, обеспечения законности, достоверности и целесообразности хозяйственных операций, а также их оформления первичными документами, служащими основанием для отражения в бухгалтерском учете. Выявлены основные методы внутреннего контроля в авторемонтных организациях - разделение обязанностей, система подтверждения полномочий (позволяет четко определить рамки, в которых действуют работники при выполнении своих должностных обязанностей), физические способы контроля, система независимых проверок (проведение квалификационных экзаменов и аттестаций персонала; проведение внезапных проверок и ревизий; проведение опроса клиентов о качестве полученных услуг; периодическое привлечение независимых аудиторских проверок; организация на предприятии служб внутреннего контроля).

Сочетание процедур и методов контроля направлено на рациональное использование производственных и финансовых ресурсов, повышение эффективности работы организации с целью

увеличения прибыли, устранение и уменьшение вероятности совершения ошибок, хищений и мошенничества.

При изучении сущности и значения системы внутреннего контроля, а также необходимости организации внутреннего контроля в авторемонтных организациях малого бизнеса, были проведены исследования посредством анкетного опроса руководителей авторемонтных организаций Московской области на тему «Значение внутреннего контроля в эффективном функционировании предприятия». На вопросы отвечали директора авторемонтных организаций, являющиеся собственниками и наемными работниками.

Девяноста трем респондентам были заданы 11 вопросов:

1. Что в Вашем понимании представляет собой система внутреннего контроля авторемонтной организации?

2. Существует ли на Вашем предприятии служба внутреннего контроля или работники ответственные за организацию и осуществление контроля?

3. Есть ли необходимость в создании службы внутреннего контроля или ее усовершенствования?

4. Считаете ли Вы стратегически важным наличие службы внутреннего контроля в авторемонтных организациях?

Общая оценка понимания значения внутреннего контроля в эффективном функционировании предприятия объединяет вопросы с 5 по 10:

5. Кто разрабатывает нормативные документы, регламентирующие порядок взаимодействия структурных единиц и руководителей в области проведения контрольных мероприятий?

6. Какие процедуры контроля осуществляются на Вашем предприятии?

7. В какой момент существования авторемонтной организации возникает необходимость создания службы внутреннего контроля?

8. Какие функциональные обязанности должны входить в компетенцию службы внутреннего контроля?

9. Сколько сотрудников отдела внутреннего контроля на Вашем предприятии достаточно для осуществления качественного контроля?

10. Какое образование и опыт работы, по каким специальностям, по Вашему мнению, должны быть у сотрудника внутреннего контроля?

11. Ваша оценка существующей системы внутреннего контроля на Вашем предприятии.

На вопросы были получены ответы и оценены по трехбалльной шкале следующим образом, что отражено в таблице 1:

**Вопрос 1** - Что в Вашем понимании представляет собой система внутреннего контроля авторемонтной организации? Ответ оценивался по трех балльной шкале. Респондентам имеющие слабое представление о системе внутреннего контроля ставился 1 балл, удовлетворительное – 2 балла, имеющие хорошее представление о системе внутреннего контроля предприятия получали максимальное количество баллов – 3 балла.

Наилучшее представление о системе внутреннего контроля имеет группа респондентов «Собственник»: 3 человека оценены на 3 балла, что в сумме дает 9 баллов по группе, и составляет 12% от общего количества человек опрашиваемой группы. Два балла по данному вопросу получили 15 человек группы «Собственник», что составляет 60% данной группы. Однако группа «Наемные работники» имеет почти такие же показатели – 11,8% респондентов оцененные на 3 балла, что составляет 8 человек и 55,9% респондентов данной группы получили среднюю оценку знаний по данному вопросу, что составляет 38 человек опрашиваемых. Таким образом, 57% респондентов имеют средние знания по вопросу системы внутреннего контроля и 11,8% были оценены на 3 балла, что является неплохим показателем

**Таблица 1 - Опрос на тему: «Значение внутреннего контроля в эффективном функционировании предприятия»**

| п/п №        | Группы респондентов (директора авторемонтной организации) | Максимальное кол-во баллов | Всего     | Удельный вес, % | Вопрос № 1 |           |           | Вопрос № 2 |           | Вопрос № 3 |           | Вопрос № 4 |           | Вопросы № 5, 6,7,8,9,10 |           |           | Вопрос № 11                           |           |                    |         |
|--------------|---|----------------------------|-----------|-----------------|------------|-----------|-----------|------------|-----------|------------|-----------|------------|-----------|-------------------------|-----------|-----------|---------------------------------------|-----------|--------------------|---------|
|              |   |                            |           |                 | 1          | 2         | 3         | 0          | 3         | 0          | 3         | 0          | 3         | 1                       | 2         | 3         | оценка респондентами существующей СВК |           |                    |         |
|              |   |                            |           |                 | балл       | балла     | балла     | баллов     | балла     | баллов     | балла     | баллов     | балла     | баллов                  | балл      | балла     | балла                                 | низкая    | удовлетворительная | хорошая |
| 1            | 2   | 3                          | 4         | 5               | 6          | 7         | 8         | 9          | 10        | 11         | 12        | 13         | 14        | 15                      | 16        | 17        | 18                                    | 19        | 20                 |         |
| 1            | Собственник, чел.   | 375                        | 25        | 26,9            | 7          | 15        | 3         | 18         | 7         | 3          | 22        | 4          | 21        | 3                       | 15        | 7         | 3                                     | 17        | 5                  |         |
|              | Количество баллов   |                            | 250       | 66,7            | 7          | 30        | 9         | 0          | 21        | 0          | 66        | 0          | 63        | 3                       | 30        | 21        | -                                     | -         | -                  |         |
|              | Удельный вес, %   |                            | -         | -               | 28,0       | 60,0      | 12,0      | 72,0       | 28,0      | 12,0       | 88,0      | 16,0       | 84,0      | 12,0                    | 60,0      | 28,0      | 12,0                                  | 68,0      | 20,0               |         |
| 2            | Наемный работник, чел.                                    | 1020                       | 68        | 73,1            | 22         | 38        | 8         | 59         | 9         | 58         | 10        | 45         | 23        | 7                       | 50        | 23        | 1                                     | 33        | 34                 |         |
|              | Всего баллов  |                            | 424       | 41,6            | 22         | 76        | 24        | 0          | 27        | 0          | 30        | 0          | 69        | 7                       | 100       | 69        | -                                     | -         | -                  |         |
|              | Удельный вес, %   |                            | -         | -               | 32,4       | 55,9      | 11,8      | 86,8       | 13,2      | 85,3       | 14,7      | 66,2       | 33,8      | 10,3                    | 73,5      | 33,8      | 1,5                                   | 48,5      | 50,0               |         |
| <b>ИТОГО</b> | <b>Собственники и наемные работники, чел.</b>             | 1395                       | <b>93</b> | <b>100,0</b>    | <b>29</b>  | <b>53</b> | <b>11</b> | <b>77</b>  | <b>16</b> | <b>61</b>  | <b>32</b> | <b>49</b>  | <b>44</b> | <b>10</b>               | <b>65</b> | <b>30</b> | <b>4</b>                              | <b>50</b> | <b>39</b>          |         |
|              | Всего баллов  |                            | 674       | 48,3            | 29         | 106       | 33        | 0          | 48        | 0          | 96        | 0          | 132       | 10                      | 130       | 90        | -                                     | -         | -                  |         |
|              |   |                            |           |                 |            |           |           |            |           |            |           |            |           |                         |           |           |                                       |           |                    |         |
|              | Удельный вес, %   |                            | -         | -               | 31,2       | 57,0      | 11,8      | 82,8       | 17,2      | 65,6       | 34,4      | 52,7       | 47,3      | 10,8                    | 69,9      | 32,3      | 4,3                                   | 53,8      | 41,9               |         |

**Вопрос 2** - Существует ли на Вашем предприятии служба внутреннего контроля или работники ответственные за организацию и осуществление контроля? Ответ на вопрос оценивался следующим образом: положительный ответ – 3 балла, отрицательный – 0 баллов. Из 93 опрошенных респондентов, только 16 ответило положительно на данный вопрос, что составляет 17,2%. Из них 7 человек группы «Собственник» отметили существование работников ответственных за контроль, что составляет 28% по данной группе. И всего лишь 9 человек организаций, где директорами являются наемные работники, отметили существование службы внутреннего контроля, что составляет 13,2% данной группы.

Таким образом, директора предприятий, в основном имеющие правильное представление о системе внутреннего контроля, одновременно признают отсутствие службы внутреннего контроля и работников, ответственных за организацию и осуществление контроля.

**Вопрос 3** - Есть ли необходимость в создании службы внутреннего контроля или ее усовершенствования? Ответ на вопрос оценивался: положительный ответ – 3 балла, отрицательный – 0 баллов. Группа «Собственники» признают необходимость создание службы внутреннего контроля, 22 человека из 25 за ответ на данный вопрос получили - 3 балла, что составляет 88% данной группы. В то время как основная масса респондентов группы «Наемные работники» - 58 человек из 68, что составляет 85,3% группы – отметили отсутствие необходимости в создании службы внутреннего контроля или ее усовершенствования. На основании чего можно сделать вывод, что у группы «Собственники» существует заинтересованность в сохранении собственных инвестиций, в то время как такая мотивация отсутствует у группы «Наемные работники».

**Вопрос 4** - Считаете ли Вы стратегически важным наличие службы внутреннего контроля в авторемонтных организациях? Ответ на вопрос оценивался следующим образом: положительный ответ – 3 балла, отрицательный – 0 баллов. Из 93 респондентов только 44

признало важным для предприятия наличие службы внутреннего контроля, что составляет 47,3% всех опрошенных. Это свидетельствует об отсутствии представления у значительного числа руководителей о внутреннем контроле. При этом, 21 человек (84%) группы «Собственник» признают стратегическую значимость данного вопроса, в то время как только 23 из 68 человек группы «Наемные работники» придерживаются того же мнения, что составляет 33,8% группы.

**Вопросы 5 – 10** - Кто разрабатывает нормативные документы, регламентирующие порядок взаимодействия структурных единиц и руководителей в области проведения контрольных мероприятий?; Какие процедуры контроля осуществляются на Вашем предприятии?; В какой момент существования авторемонтной организации возникает необходимость создания службы внутреннего контроля?; Какие функциональные обязанности должны входить в компетенцию службы внутреннего контроля?; Сколько сотрудников отдела внутреннего контроля на Вашем предприятии достаточно для осуществления качественного контроля?; Какое образование и опыт работы, по каким специальностям, по Вашему мнению, должны быть у сотрудника внутреннего контроля? - объединены в общую оценочную группу «Общая оценка понимания респондентами значения внутреннего контроля в эффективном функционировании предприятия». Ответы на вопросы с 5 по 10 оценивались по 1, 2 и 3 баллам.

Наилучшее понимание значения внутреннего контроля в эффективном функционировании авторемонтного предприятия отмечено у респондентов группы «Наемный работник» - тремя баллами отмечены ответы 23 респондентов данной группы из 68, что составляет 33,8%, двумя баллами – 50 человек (73,5%), одним баллом – 7 человек (10,3%).

Без больших отличий в результатах опроса от группы «Наемный работник» оценены ответы группы респондентов «Собственник»: 3 балла – 7 человек, это составляет 28%, что на 5,8% меньше чем у

группы «Наемный работник»; 2 балла – 15 человек - 60%, что на 13,5% меньше чем у группы «Наемный работник»; 1 балл - 3 человека - 12% - на 2% меньше чем у группы «Наемный работник».

В общем, респонденты показали среднее понимание значения внутреннего контроля в эффективном функционировании авторемонтного предприятия, на 2 балла оценены 69,9% опрошенных, и на 3 балла - 32,3% респондентов, что является неплохим показателем представления о значении внутреннего контроля в деятельности авторемонтной организации.

**Вопрос 11** - Ваша оценка существующей системы внутреннего контроля на Вашем предприятии. Оценку данного вопроса осуществляли сами респонденты. В данном случае респондентами проставлялась низкая, удовлетворительная или хорошая оценка существующей в их организациях системе внутреннего контроля. При этом, директора авторемонтных организаций, являющиеся одновременно собственниками организации, оценивали более критично существующую систему внутреннего контроля, только 5 человек дали оценку «хорошо», что составляет 20% опрошенных данной группы, 17 человек - «удовлетворительно», что составляет 68% опрошенных данной группы и 3 человека дали низкую оценку, это составляет 12% опрошенных данной группы. В то время как, директора авторемонтных организаций, являющиеся наемными работниками, оценивали существующую систему внутреннего контроля, по большей части, по максимальной балловой шкале – хорошо, что составляет 50% опрашиваемых. Вторая половина респондентов данной группы оценила существующую систему внутреннего контроля как удовлетворительно, что составляет 48, 5% опрашиваемых. И только 1 респондент группы «Наемный работник» оценил существующую систему внутреннего контроля по минимальному уровню, что составляет 1,5% от всех опрашиваемых респондентов данной группы.

Таким образом, 41,9% опрошенных дали хорошую оценку существующей в их организациях системе внутреннего контроля;

53,8% всех респондентов оценивают существующую на их предприятиях систему внутреннего контроля как удовлетворительно, и только 4,3% опрошенных недовольны существующей системой внутреннего контроля и основная масса из них это директора - собственники организаций. Это может свидетельствовать о том, что группа респондентов «Наемные работники» высоко оценивают свою работу и не считают необходимым совершенствовать существующую систему внутреннего контроля. В то время как основное количество опрошенных группы респондентов «Собственники» готовы к совершенствованию существующей системы внутреннего контроля и видят больше недостатков в системе управления.

В результате, наилучшие результаты опроса на тему: «Значение внутреннего контроля в эффективном функционировании предприятия» получили респонденты группы «Собственник» - 250 баллов из 375, что составляет 66,7% от максимально возможного результата. В то время как респонденты группы «Наемный работник» получили 424 балла из максимально возможных 1020 баллов, что составляет всего лишь 41,6% от максимально возможного результата. Это свидетельствует о большей заинтересованности в организации внутреннего контроля у директоров авторемонтных организаций, являющихся одновременно собственниками.

Произведенный опрос и его анализ показал, что уровень понимания руководителями авторемонтных организаций данного вопроса находится на уровне чуть ниже среднего – 674 балла из 1395 максимально возможных баллов, что составляет 48,3%. Из 93 авторемонтных организаций, только у 16 организована служба внутреннего контроля или есть лица, ответственные за организацию внутреннего контроля. У 77 организаций отсутствует отлаженная система внутреннего контроля, из них руководители только 16 организаций считают необходимым создание службы внутреннего контроля. Руководители 61 организации, не осуществляющие внутренний контроль и не планирующие в ближайшее время создание

службы внутреннего контроля, указывают следующие основные причины: на малых предприятиях создание службы внутреннего контроля неактуально; отсутствие квалифицированных работников для данной службы; не готовность платить сотрудникам службы внутреннего контроля; отсутствие представления о системе внутреннего контроля и обязанностях работников службы внутреннего контроля. В данном случае руководители авторемонтных организаций малого бизнеса полагаются на наличие внешнего контроля, в то время как внешний контроль представляет собой один из видов последующего контроля, а внутренний контроль характеризуется как совокупность методов предварительного, текущего и последующего контроля.

На основании данных анализа деятельности авторемонтных предприятий малого бизнеса выявлены факторы риска искажений данных бухгалтерского учета, а также хищений имущества организации, которые обусловлены следующими фактами, характерные для таких предприятий:

- отсутствием разделения полномочий и ответственности сотрудников, обусловленные маленькой численностью предприятия (совмещением функций главного бухгалтера и других учетных работников одним лицом, а также ведение учета кассовых операции бухгалтерами, ведущими учет товароматериальных ценностей и имеющими доступ к легко реализуемым активам);

- отсутствие рациональной системы внутреннего контроля способствует нерегулярному ведению записей бухгалтерского учета, что приводит к повышению риска ошибок при осуществлении хозяйственной деятельности, искажений бухгалтерской отчетности;

- осуществление расчетов с населением за наличный расчет (высокий уровень риска сокрытия выручки, нарушения кассовой дисциплины и т.д.);

- встречные сверки учетных данных проводятся не регулярно в виду ограниченной численностью сотрудников бухгалтерской службы,

что повышает риск возникновения ошибок и искажений бухгалтерской отчетности;

- в связи с большой номенклатурой материалов велика вероятность хищения материалов, пересортицы расходных материалов и запасных частей, а также искажение учетных данных вследствие технических ошибок при подсчете;

- отсутствие оправдательных документов и несанкционированное списание запасных частей и расходных материалов обусловленные частотой совершения операций.

Для решения проблем обеспечения разделения ответственности и распределения полномочий сотрудников, связанных с ограниченной численностью малого предприятия, целесообразно ввести в штат авторемонтной организации сотрудника, который бы осуществлял контроль в тех областях деятельности организации, которые наиболее подвержены риску. Особенно это актуально в финансовых и бухгалтерских службах, там, где для решения задачи распределения полномочий и разделения ответственности потребовалось бы привлечение дополнительно как минимум четырех сотрудников, которые были бы лишние с точки зрения объемов выполняемых работ.

На основании выше изложенного можно сделать вывод, что сократить риски искажения данных в учете и отчетности, совершения ошибок, преступного сговора и мошенничества авторемонтным организациям целесообразно создать службу внутреннего контроля, которая обеспечит авторемонтную организацию малого бизнеса рациональной системой внутреннего контроля.

### **3.2 Организация внутреннего контроля в авторемонтных предприятиях малого бизнеса**

В результате проведенного исследования выявлено, что эффективность финансово-хозяйственной деятельности, использования и сохранности материальных ценностей и денежных средств организации напрямую зависит от того, как организована система

внутреннего контроля. Правильно организованный контроль позволяет не только своевременно обнаружить ошибки и недостатки в деятельности организации, но и вовремя принять меры к их недопущению и устранению.

На основании произведенных исследований установлено, что регулярное осуществление контроля подразумевает наличие в авторемонтной организации службы внутреннего контроля, в состав которой должны входить специалисты экономических специальностей, хорошо знающие специфику авторемонтного бизнеса, технологию производства работ, структуру и другие особенности авторемонтного предприятия. Практика показывает, что подходящей кандидатурой, которая может успешно возглавить службу внутреннего контроля в авторемонтной организации, является компетентный работник экономического отдела, имеющий достаточный опыт работы на данном авторемонтном предприятии, Социальные стимулы (престижность труда, профессиональный и служебный рост), моральные (уважение со стороны окружающих) и творческие (возможность самосовершенствования и самореализации) стимулы побуждают компетентного работника, которому предложено возглавить службу внутреннего контроля, к повышению производительности труда и качества выполняемой работы, а опыт работы на авторемонтном предприятии поможет быстрее выявить и устранить существующие организационные недостатки учета и производства.

Изучив спектр работ службы внутреннего контроля авторемонтных организаций малого бизнеса, выявлены основные необходимые направления ее деятельности:

1. Анализ организационной структуры авторемонтной организации: анализ и разработка организационной структуры и структуры подразделений; анализ и разработка схем управленческих связей; формирование графика документооборота и разработка схем потоков документов;

2. Анализ и контроль разделения обязанностей и полномочий:

контроль распределения полномочий между сотрудниками; участие в разработке должностных инструкций; распределение обязанностей (функций) сотрудников с возможностью контроля;

3. Контроль обеспечения сохранности активов авторемонтной организации: контроль организации хранения товарно-материальных ценностей и денежных средств; контроль доступа к документам организации, в том числе управленческого учета; контроль осуществления хранения документации;

4. Проведение контрольно-ревизионных мероприятий: разработка положений о внутреннем контроле; проведение инвентаризаций; непосредственный контроль поступления и выбытия товарно-материальных ценностей;

5. Контроль выполнения планов: разработка положения по проведению анализа и проверки выполнения планов; анализ отклонений от планов и нормативов; разработка мероприятий, схем и методов выполнения планов.

Составление обоснованных планов службы внутреннего контроля и четкого выполнения запланированных работ обеспечивает эффективность системы внутреннего контроля. На основании плана работ служба внутреннего контроля составляет программу каждой проверки, в которой определяется перечень процедур по контролируемому объекту, характер и методы проверки.

Для осуществления контрольных проверок в соответствии с установленными планами и программами служба внутреннего контроля исследуемых авторемонтных организаций малого бизнеса собирает информацию о проверяемых субъектах и объектах контроля. Информационное обеспечение внутреннего контроля предполагает подготовку информационного поля для проведения проверок и контрольных мероприятий, а именно: разработку схем информационных потоков, определение этапов оказания услуг, разработка схем документооборота первичной документации; определение состава документов правового, учетно-экономического, организационно-

технологического обеспечения; определение документов, которые регламентируют систему внутреннего контроля; разработку реестра нормативных актов. Участники внутреннего контроля подбирают для осуществления контроля систематизированный перечень действующих законодательных нормативных актов, необходимые инструктивные материалы.

В рамках исследования определено, что составление планов проведения проверок включает: разработку календарных графиков осуществления проверок и распределение обязанностей; выбор методов и приемов внутреннего контроля; разработку программ проверок по каждому центру затрат; формулировку предложений по плану и порядку проведения работы; определение частоты и сроков предоставления отчетов о выполнении планов проверок руководству организации.

Планирование позволяет эффективно распределить работу между участниками контрольной группы и эффективно координировать их деятельность [6]. Для этого процесс планирования проведения контроля в авторемонтных организациях целесообразно разделить на следующие основные этапы: предварительное планирование; подготовка и составление общего плана; подготовка и составление программы; согласование плана с руководством авторемонтной организации.

В общем плане проверки содержатся предполагаемые объем и порядок проведения проверки. План на проведение проверки детализируется в программе, которая представляет собой набор инструкций для контролера, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы. На начальном этапе осуществления планов проведения контроля служба внутреннего контроля осуществляет оценку системы внутреннего контроля и проверку ее надежности.

Исследования показали, что предварительная оценка системы внутреннего контроля авторемонтной организации включает определение основных параметров состояния деятельности организации, качественную оценку факторов влияния, оценку санкционирования

хозяйственных операций, их учета и анализа. По материалам предыдущих проверок: банковских, налоговых, проверок фондов (социального и медицинского страхования, пенсионного) и т.д., изучаются характер и формы вскрытых недочетов. Ценную информацию можно получить из объяснительных записок к отчетам, которые составляют должностные лица структурных подразделений авторемонтной организации, а также при ознакомлении со структурой управления и системой субординации авторемонтной организации [11].

Оценивая систему внутреннего контроля в авторемонтной организации, служба внутреннего контроля анализирует:

- Каким образом осуществляется регистрация заказов.
- Как определяются цены на услуги.
- Кто санкционирует производство работ.
- Разделены ли обязанности по регистрации заказов, определению цен и санкционированию производства работ.
- Каким образом осуществляется контроль процесса оказания услуг авторемонтной организации руководителем.
- Ведется ли нумерация и регистрация первичных учетных документов (регистрация заявок, нумерация заказ-нарядов и т.д.).
- Ведется ли сплошная регистрация поступающего автотранспорта.
- Ограничен ли доступ к бланкам заказ-нарядов .
- Контролируется ли последовательность их нумерации для выявления отсутствующих или продублированных документов.
- Разделены ли обязанности по выписке заказ-нарядов, накладных, внесению соответствующих записей в регистры бухгалтерского учета и регистрации в журналах регистрации первичных документов.

Проверка надежности системы внутреннего контроля авторемонтной организации начинается с проверки надежности системы бухгалтерского учета, которая должна отвечать требованиям нормативно-правовых документов, соблюдение которых должен оценить сотрудник службы внутреннего контроля.

Анализируя надежность системы внутреннего контроля в

авторемонтных организациях, выявлены следующие направления деятельности службы внутреннего контроля для осуществления контрольных функций:

- Изучение структуры бухгалтерского аппарата, распределение обязанностей в бухгалтерии, закрепление их документально;
- Проверка соблюдения применяемой методики бухгалтерского учета;
- Проверка наличия должностных инструкций сотрудников;
- Оценка текучести кадров, в том числе учетных работников и контролеров;
- Оценка механизации и автоматизации учета (какая программа, когда установлена, как часто обновляется версия, защита программы от несанкционированного доступа, наличие резервных баз данных);
- Изучение приказа об учетной политике (соблюдение ее положений, соответствие нормативно-правовым актам);
- Проверка документального оформления материально-ответственных лиц (назначение приказом; заключение договоров о полной материальной ответственности);
- Изучение порядка инвентаризации имущества и обязательств авторемонтной организации (частота и основные результаты проведения; порядок списания недостач, выявленных в ходе инвентаризаций);
- Оценка возможности несанкционированного доступа к активам и системе ведения документации и записям по бухгалтерским счетам;
- Проверка соответствия содержания первичных документов записям в синтетическом и аналитическом учете.
- Установление порядка соблюдения нормативных показателей (порядок расхода материалов, норм расхода ГСМ и т.д.);
- Проверка данных управленческих отчетов с данными о движении материальных ценностей;
- Проведение мероприятий по обучению, повышению квалификации учетных работников, кассиров, контролеров.

Таким образом, в функцию службы внутреннего контроля входит

внедрение предложения по совершенствованию системы внутреннего контроля, которые включают мероприятия по устранению нарушений, ошибок и недостатков, по разработке программ по улучшению работы авторемонтного предприятия, по подготовке приказов и распоряжений в соответствии с программой устранения нарушений в работе авторемонтного предприятия малого бизнеса.

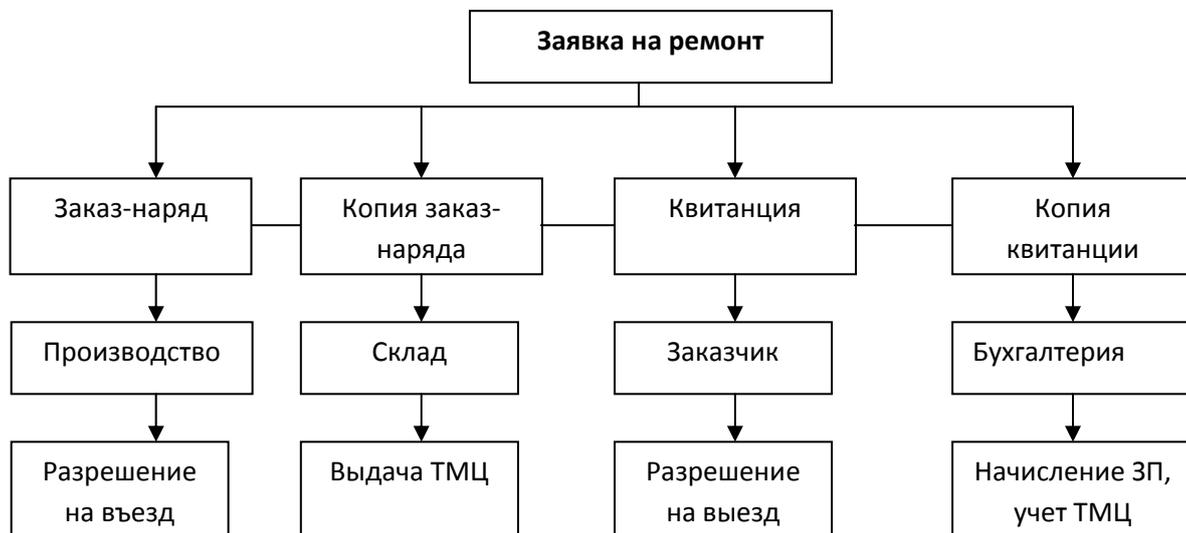
Исследовав существующие недостатки системы внутреннего контроля авторемонтных предприятий малого бизнеса, предложено расширить функциональные обязанности службы внутреннего контроля (табл. 2)

**Таблица 2 - Функциональные обязанности службы внутреннего контроля**

| <b>№ п/п</b> | <b>Должностные обязанности</b>   | <b>Описание обязанностей</b>   |
|--------------|--|--|
| 1            | Составление анкет и психологических тестов по подбору персонала. Анализ полученных данных  | Составление анкет и психологических тестов по подбору наиболее благонадежных и порядочных работников. После изучения анкет при приеме на работу граждан, служба внутреннего контроля анализирует данные и выражает мнение о соответствии претендента должности и уровне возможной ответственности  |
| 2            | Осуществление проверок информации, предоставленной в документах и анкетах принимаемых на работу работников                           | Осуществление проверок информации, предоставленной в документах и анкетах принимаемых на работу работников, и проверок подлинности предоставляемых документов, что играет важную роль системе контроля и безопасности всего авторемонтного предприятия. Анализ полученных данных и принятие мер по предотвращению приема неблагонадежных сотрудников   |
| 3            | Проверка содержания входящих и исходящих счетов. Мониторинг рыночных цен и цен поставщиков закупаемых товарно-материальных ценностей | Счета поставщиков, перед предоставлением на подпись руководству для разрешения оплатить, визируются в службе внутреннего контроля с целью предотвращения ошибок и мошенничества со стороны лиц, занимающихся снабжением и закупкой материальных ценностей. Осуществление проверок действительных цен поставщиков и мониторинг среднерыночных цен закупаемых товаров. При обнаружении неоправданно завышенных цен в счетах поставщиков или расхождение с действующим прейскурантом поставщика, незамедлительно сообщать руководству   |
| 4            | Участие в приемке товарно-материальных ценностей   | Приемка материальных ценностей на склад, полученных от поставщиков осуществляется в присутствии сотрудника службы внутреннего контроля. После осуществления приемки по количеству и качеству сотрудник службы внутреннего контроля ставит в сопроводительных документах отметку о результатах приемки и свою подпись. При приемке товара, сотрудник внутреннего контроля составляет отчет, в котором отражает результаты приемки. Таким образом, осуществляется двойной контроль количества и качества принимаемых материальных ценностей и исключает совершение преднамеренных и непреднамеренных ошибок со стороны материально ответственных лиц |
| 5            | Независимая сверка взаиморасчетов с контрагентами  | Служба внутреннего контроля осуществляет сверку взаиморасчетов с контрагентами независимо от сверок, осуществляемых работниками бухгалтерии. Так как на малых предприятиях оплату поставщикам и/или прием денежных средств и сверку взаиморасчетов осуществляет сотрудник бухгалтерии в одном лице, то это может сказаться на качестве осуществляемой работы. В связи с этим возрастает риск ошибок и мошенничества со стороны данного сотрудника и преступного сговора с  |

|   |   |  |
|---|---|--|
|   |   | сотрудниками фирм контрагентов по вопросам взаимных расчетов. Поэтому службе внутреннего контроля необходимо регулярно осуществлять выверку взаимных расчетов, осуществлять контроль полученных и оплаченных услуг и товаров, а также полученных денежных средств и предоставленных услуг  |
| 6 | Разработка опросников. Анализ полученной информации. Разработка мероприятий по устранению недостатков | Подготовка опросников клиентов по вопросу организации и качества оказанной услуги. Опросник не должен быть перегружен информацией, а состоять из 5-6 вопросов. В документе обязательно оставить место для личного мнения и предложений клиента. В опросник входят вопросы по оценке организации и удобства документооборота авторемонтной организации, об организации порядка оказания услуги, о претензиях к обслуживающему персоналу и качеству оказанной услуги. Опросник выдается по окончании ремонтных работ и оставляется клиентом при выезде с территории авторемонтной организации. По данным опросника служба внутреннего контроля проводит анализ осуществляемых бизнес-процессов и выявляет слабые стороны в деятельности всей организации, в том числе неправильное построение документооборота, низкое качество оказываемых услуг, нерациональное использование трудовых и прочих производственных ресурсов, готовит мероприятия по устранению недостатков |

Авторемонтная организация по своему усмотрению может разработать свой бланк учета производимых работ удобный для использования в соответствии со спецификой и структурой организации. Разработка документа осуществляется при обязательном участии службы внутреннего контроля (контроль наличия реквизитов необходимых для учета и контроля, согласно действующему законодательству; контроль утверждения документа приказом руководителя об учетной политике организации и т.д.)

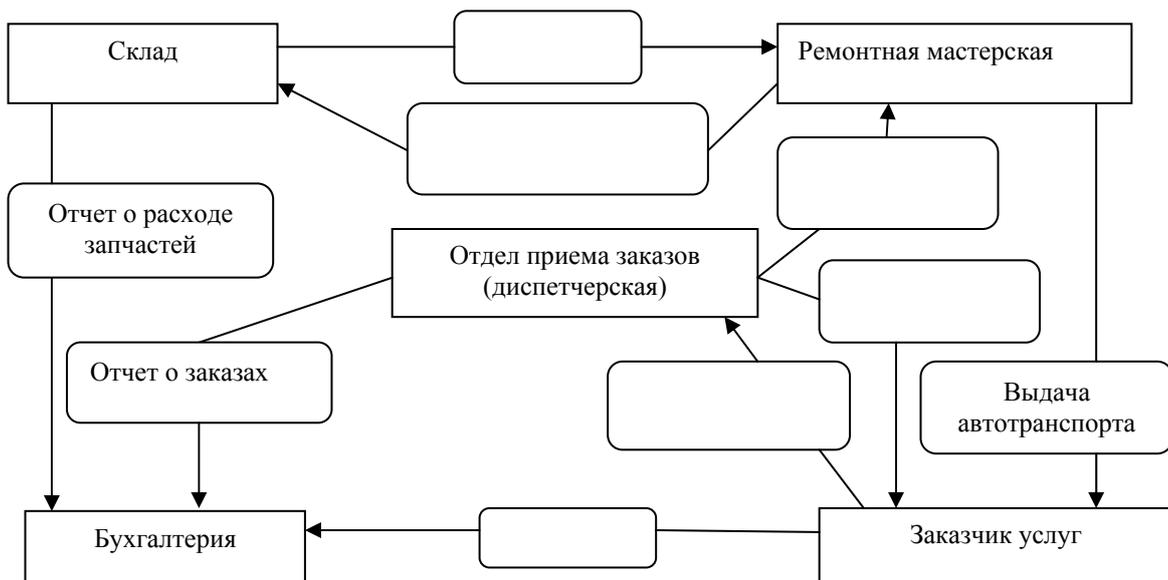


**Рисунок 3 - Документооборот заказ-наряда**

Успешное планирование, контроль и безупречное выполнение каждой фазы оказания услуг способствует увеличению прибыли авторемонтной организации. В то время как отсутствие документации

ведет к плохой внутренней организации процесса оказания услуг и невозможности обеспечения качественного контроля деятельности хозяйствующего субъекта.

В рамках производимого исследования установлено, что для улучшения учетной работы на авторемонтных предприятиях, четкого разграничения обязанностей по созданию, проверке и обработке первичных документов, а также контроля сроков их представления, в авторемонтной организации необходимо создать рациональный график документооборота, утверждаемый в составе учетной политики по бухгалтерскому учету. График документооборота обеспечивает усиление контроля за своевременным и правильным составлением первичных документов и оперативностью получения информации, необходимой для принятия управленческих решений. Графиком устанавливается документооборот, который предусматривает прохождение первичными документами оптимальное число исполнителей, и определяет минимальный срок нахождения документа в подразделении. Унифицированной формы графика документооборота нет, поэтому организации разрабатывают график самостоятельно, исходя из особенностей структуры и размера организации, объема и вида оказываемых услуг. При разработке графика документооборота учтено, что схема документооборота напрямую зависит от организационной структуры авторемонтной организации, и порядка оказания услуг и движения информационных потоков. В целях формирования эффективной системы внутреннего контроля предложена типовая схема информационных потоков и обращения учетной документации для авторемонтных организаций (рис. 4).



**Рисунок 4 - Организация информационных потоков**

Также необходимо отслеживать и вовремя фиксировать движение документов организации на каждом этапе оказания услуг.

С этой целью, а также с целью управления и контроля осуществляемой деятельности сформирована схема основных этапов процесса оказания услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств на авторемонтных предприятиях малого бизнеса, представленная на рисунке 5.



**Рисунок 5 - Основные этапы процесса оказания услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств на авторемонтных предприятиях малого бизнеса**

Анализ рисков авторемонтных предприятий показал, что одним из

важных этапов контроля является движение инструментов, инвентаря, оборудования и техники, учтенных как материально-производственные запасы (в силу установленного в организации способа учета основных средств, учтенных в составе материально-производственных запасов). Активы стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В момент ввода инструмента, инвентаря, оборудования и техники в эксплуатацию ее стоимость в бухгалтерском учете списывается со счета 10 «Материалы» в дебет счета учета затрат на производство, счет 20 «Основное производство». Несмотря на нулевую стоимость, инструменты продолжают использоваться в хозяйственной деятельности, следовательно, должен быть обеспечен надлежащий контроль его сохранности и эффективного использования.

В целях обеспечения сохранности основных средств в составе материально-производственных запасов, разработаны бухгалтерские регистры: «Карточка учета оборудования, инструментов, инвентаря, спецодежды в эксплуатации» (табл.3), выписываемая на лицо, непосредственно осуществляющее ремонт.

**Таблица 3 - Карточка учета оборудования, инструментов, инвентаря, спецодежды в эксплуатации**

Выдано: Слесарь Иванов Михаил Павлович

| № | Наименование                          | Выдано              |               |          |               |          |                      | Возвращено |          |          |                  | Примечание                            |
|---|---------------------------------------|---------------------|---------------|----------|---------------|----------|----------------------|------------|----------|----------|------------------|---------------------------------------|
|   |                                       | Дата                | Инвентарный № | Износ, % | На срок, дней | Кол-во   | Расписка в получении | Дата       | Износ, % | Кол-во   | Расписка в сдаче |                                       |
|   | 2                                     | 3                   | 4             | 5        | 6             | 7        | 8                    | 9          | 10       | 11       | 12               | 13                                    |
|   | Щипцы для установки и поршневых колец | 05.03.08            | 85            | 50       | 30            | 1        | <i>Иванов</i>        | -          |          | -        | <i>Иванов</i>    | Срок использования продлен на 10 дней |
|   |                                       | <b>Всего кол-во</b> |               |          |               | <b>1</b> | <b>Всего кол-во</b>  |            | <b>-</b> | <b>х</b> |                  |                                       |
|   | Защитная                              | 05.03.08            | 125           | 0        | 30            | 1        | <i>Иванов</i>        | 23.03.08   | 50       | 1        | <i>Иванов</i>    | -                                     |

|                            |                     |          |          |          |          |                     |          |          |          |                                     |
|----------------------------|---------------------|----------|----------|----------|----------|---------------------|----------|----------|----------|-------------------------------------|
| накидка на крыло (магниты) | 05.03.08            | 126      | 0        | 30       | 1        | -                   | -        | -        | -        | Срок использования продлен на 3 дня |
|                            | 05.03.08            | 127      | 0        | 30       | 1        | 29.03.08            | 50       | 1        | Иванов   | -                                   |
|                            | 05.03.08            | 133      | 0        | 30       | 1        | 29.03.08            | 100      | 1        | Иванов   | -                                   |
|                            | <b>Всего кол-во</b> |          |          |          | <b>4</b> | <b>Всего кол-во</b> |          |          | <b>3</b> | <b>х</b>                            |
| <b>Итого за март:</b>      | <b>х</b>            | <b>х</b> | <b>х</b> | <b>х</b> | <b>5</b> | <b>х</b>            | <b>х</b> | <b>3</b> | <b>х</b> | <b>х</b>                            |

По окончании каждого месяца в карточке, выписываемой на конкретное лицо, подводится итог наличия инструмента в работе. Карточки помимо обязательных реквизитов, установленных действующим законодательством, содержат следующие данные: наименование объекта учета; дата выдачи; количество; состояние, степень износа; на какой срок выдается данному лицу; расписка в получении объекта учета; дата возврата; количество возвращаемого имущества; состояние, степень износа; расписка о сдаче объекта учета; примечание, где указывается срок продления использования инструмента или другая необходимая информация.

В конце каждого отчетного периода предлагается составлять документ: «Сводная карточка учета оборудования, инструментов, инвентаря, спецодежды» (табл.4).

**Таблица 4 - Сводная карточка учета оборудования, инструментов, инвентаря, спецодежды на 31.03.2015 г.**

| Наименование / инвентарный номер                          | Кол-во   | Ответственное лицо     | Примечание                   |
|---|----------|------------------------|------------------------------|
| <b>Инструмент в работе:</b>                               |          |                        |                              |
| Щипцы для установки поршневых колец / № 85                | 1        | Слесарь Иванов А.А.    | выдано 05.03.2008 на 40 дней |
| Набор головок длинных 1/2 12 граней 10 предм.10-22 / № 34 | 1        | Слесарь Петров А.А.    | выдано 14.03.2008 на 17 дней |
| Защитная накидка на крыло (магнит.) / 126                 | 1        | Слесарь Иванов А.А.    | выдано 05.03.2008 на 33 дня  |
| <b>Итого:</b>   | <b>3</b> | <b>х</b>               | <b>х</b>                     |
| <b>Инструмент на хранении:</b>                            |          |                        |                              |
| Ключ баллонный 17х19х22х1 / 279                           | 2        | Кладовщик Антонов С.С. | на хранении с 01.02.2008     |
| Защитная накидка на крыло (магнит.) / 125, 127            | 2        | Кладовщик Антонов С.С. | на хранении с 29.03.2008     |
| <b>Итого:</b>   | <b>4</b> | <b>х</b>               | <b>х</b>                     |
| <b>Всего в наличии:</b>                                   | <b>7</b> | <b>х</b>               | <b>х</b>                     |

| <b>Инструмент списан (утилизирован):</b>                  |           |                    |                                  |
|---|-----------|--------------------|----------------------------------|
| Защитная накидка на крыло (магнит.) / 133                 | 1         | Мастер Лавров Г.Г. | списан (утилизирован) 29.03.2008 |
| Набор бит HEX, TORX, XZN 32 предм. короткие 30 мм / 23,24 | 2         | Мастер Лавров Г.Г. | списан (утилизирован) 09.02.2008 |
| <b>Итого:</b>   | <b>3</b>  | <b>x</b>           | <b>x</b>                         |
| <b>Всего за 1 квартал 2015 г.:</b>                        | <b>10</b> | <b>x</b>           | <b>x</b>                         |

Карточка составляется в конце каждого отчетного периода, где подводиться итог наличия и движения инструмента и включает три раздела: инструмент в работе; инструмент на хранении; инструмент списан (утилизирован). В конце каждого раздела подводиться итог количества инструмента на определенную дату.

Разработанные формы первичной учетной документации утверждаются приказом руководителя «О положении об учетной политике организации».

«Система внутреннего контроля развивается и совершенствуется по мере развития рыночных отношений в России. В связи с этим, усложняются и его основные цели, и главные задачи. Основная цель внутреннего контроля состоит в выявлении отклонений фактического состояния управляемого объекта от тех нормативных, плановых и многих других характеристик, в соответствии с которыми он должен функционировать. Такая постановка цели дает возможность, с одной стороны, избежать возложения на контроль различного рода несвойственных ему задач, а с другой - более конкретно показать общую направленность этой специфической функции управления» [5,с.54].

Исследования вопросов организации внутреннего контроля авторемонтных предприятий малого бизнеса показали, что внутренний контроль является неотъемлемой частью системы управления, обеспечивает руководителей достоверной информацией об эффективности использования ресурсов предприятия, о выполнении функциональных задач структурными подразделениями, а сотрудниками должностных инструкций; обеспечивает данными о наличии резервов снижения себестоимости оказываемых услуг и путей

их реализации; способствует: созданию условий для бесперебойной работы информационной системы организаций, принятию руководителями всех уровней своевременных и обоснованных управленческих решений, повышению прозрачности бухгалтерской (финансовой) отчетности, созданию инвестиционной привлекательности [8, с.136] .

### **3.3 Методические подходы к организации внутреннего контроля в авторемонтных предприятиях малого бизнеса**

Под методикой понимается совокупность приемов, методов целесообразного проведения некоей работы, процесса, или же практического выполнения чего-либо.

Методика внутреннего контроля над финансово-хозяйственной деятельностью субъектов малого бизнеса должна определяться документами, которые регламентируют систему внутреннего контроля в субъектах малого бизнеса. К перечню документов регламентирующих систему внутреннего контроля в субъектах малого бизнеса М.Ф. Овсяичук предлагает отнести:

- положение о внутреннем контроле в системе управления организации, его целях и задачах, ответственности и взаимоотношениях с другими функциональными службами предприятия;
- должностные инструкции специалистов службы внутреннего контроля, регламентирующие права, обязанности и ответственность специалистов отдела, а также их квалификационные требования;
- календарные и индивидуальные планы, содержащие виды работ службы внутреннего контроля в целом и его специалистов;
- инструкции о проведении внутренних контрольных мероприятий, включающие систему, приемов и процедур проверки обоснованности и законности, полноты и своевременности, достоверности и реальности бизнес-процессов [2,с.128].

Основными этапами работ при осуществлении контроля являются:

- 1- предварительная оценка системы внутреннего контроля;
- 2 - делегирование полномочий работникам службы внутреннего контроля;
- 3 - информационное обеспечение внутреннего контроля;
- 4 - определение способов и задач осуществления внутреннего контроля;
- 5 - составление планов и программ внутреннего контроля;
- 6 - подготовка отчетов о надежности системы внутреннего контроля;
- 7 - внедрение предложений по совершенствованию системы внутреннего контроля;
- 8 - анализ и оценка эффективности мер по выявлению и предотвращению нарушений и искажений в системе учета и внутреннего контроля.

Для осуществления качественного контроля, служба внутреннего контроля детально изучает порядок оказания услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспорта и структуру авторемонтной организации. Затем на одном из этапов работ в рамках предложенной методики внутреннего контроля разрабатываются планы и программы внутреннего контроля.

Программа внутреннего контроля представляет собой документально оформленная совокупность методов и приемов проверки, концентрирующая внимание сотрудников службы внутреннего контроля на основных вопросах контрольной проверки.

Анализ специфики деятельности авторемонтного предприятия обусловил программу контроля, согласно которой порядок организации контроля целесообразно выстраивать согласно основным этапам процесса оказания услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспорта:

- 1 этап - определение бюджета времени;
- 2 этап - назначение на обслуживание;
- 3 этап - проведение диагностики автомобиля;
- 4 этап - оформление заказ-наряда;
- 5 этап - выполнение ремонта и обслуживания;
- 6 этап – выдача отремонтированного автомобиля.

Разработанная программа внутреннего контроля процессов оказания услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств состоит из двух разделов. Первый раздел

включает перечень процедур технологического контроля, а второй раздел - перечень процедур учетно-экономического контроля.

Перечень процедур технологического контроля (1 раздел) охватывает процедуры контроля первых трех этапов процесса оказания услуг: определение бюджета времени, назначение на обслуживание, проведение диагностики автомобиля.

Перечень процедур учетно-экономического контроля осуществляется на этапах процесса оказания услуг: 4 - оформление заказ-наряда; 5 этап - выполнение ремонта и обслуживания; 6 этап - выдача отремонтированного автомобиля.

При осуществлении учетно-экономического контроля на каждом этапе процесса оказания услуг учитывается необходимость проведения контрольных процедур по отдельным центрам затрат: 1 - уборочно-моечных работ; 2 - контрольно-диагностических и регулировочных работ; 3 - технического обслуживания; 4 - ремонта кузова; 5 - ремонта двигателя и подвески; 6 - ремонта систем, узлов и агрегатов; 7 - шиномонтажных работ; 8 - малярных работ.

Таким образом, основными объектами контроля в авторемонтных организациях являются процесс оказания услуг и понесенные затраты в связи с осуществлением деятельности по ремонту и техническому обслуживанию автотранспорта.

1. Технологический контроль разработанной программы внутреннего контроля авторемонтной организации включает процедуры контроля этапов процесса оказания услуг: определение бюджета времени; назначение на обслуживание и при необходимости проведение диагностики автомобиля.

1.1. При проведении процедур технологического контроля на первом этапе процесса оказания услуг службе внутреннего контроля необходимо оценить эффективность системы диспетчерской службы авторемонтной организации. Для обеспечения своевременного реагирования и принятия рациональных решений эффективная диспетчерская система должна обеспечить получение своевременной,

достоверной информации о состоянии процесса выполнения работ.

Служба внутреннего контроля устанавливает осуществление диспетчерской службой своих функциональных обязанностей, а именно: - создание базы данных исполнителей и заказчиков; - распределение работы между исполнителями, исходя из их опыта и квалификации; - осуществление постоянного мониторинга рабочего процесса с целью своевременного реагирования на изменения, вносимые в ремонтный процесс для предотвращения отклонения от намеченных графиков.

Служба внутреннего контроля оценивает процессы создания базы данных исполнителей и заказчиков услуг, а также: порядок ежедневного учета исполнителей, с беспрепятственным определением их бюджета свободного времени, таким образом, чтобы другие участники производственного процесса (мастера-приемщики) могли знать количество часов необходимых для дозагрузки производственного процесса; наличие текущего списка исполнителей, для рационального распределения на каждый вид работ работника необходимой квалификации и обладающего соответствующими профессиональными навыками; утверждения реестра видов работ, в котором указана их длительность; осуществления регистрации заказчиков, заполнение карточки автомобиля (номер, VIN, модель, год и месяц выпуска, технические характеристики и т.д); возможность согласования графика работ с журналом диспетчера для расчета бюджета времени (человеко-часов) на день.

1.2. Технологический контроль второго и третьего этапов процесса оказания услуг по ремонту и техническому обслуживанию (назначение на обслуживание и при необходимости проведение диагностики) обеспечивает равномерный график работы авторемонтного предприятия и должен включать отлаженную систему назначения на обслуживание, и изучение наличия бюджетов времени для осуществления ремонтных работ.

В результате исследования деятельности авторемонтных организаций установлено, что основой эффективного использования основных ресурсов авторемонтной организации (квалифицированный персонал; оборудование; производственные площади) является рациональное использование рабочего времени. Правильно учтенное время работы основных производственных рабочих играет важную роль при осуществлении контроля за затратами и способствует их снижению. Одной из процедур технологического контроля является контроль эффективности деятельности центров затрат авторемонтного предприятия, который включает оценку показателей эффективности использования рабочего времени: продуктивность рабочего времени - характеризует степень загруженности основных рабочих основной работой (работы по заказу) и коэффициент эффективности, показывающий, что фактически сделано.

Продуктивность рабочего времени – это, отношение фактических производительных затрат времени рабочего по заказу ко времени присутствия на работе. Выявлено, что низкий коэффициент - результат длительных простоев и нерационального использования рабочего времени. Высокая продуктивность рабочего времени является одним из главных условий рентабельности.

Коэффициент эффективности использования рабочего времени определяется отношением нормативного времени на производство работ (время, оплаченное заказчиками) к фактическому времени исполнения этих работ (фактические затраты времени), где время, оплаченное заказчиками – это отношение суммы выручки за услуги к стоимости нормо-часа.

Для этого предлагается использовать в ходе проверки разработанную таблицу данных эффективности использования рабочего времени (табл.5).

В таблице представлены данные по центрам затрат и объектам калькулирования, т.е, данные по заказам в разрезе видов работ. Для выяснения причин, определения мест возникновения затрат

прослеживается динамика эффективности использования рабочего времени.

Коэффициент эффективности выше 100% означает, что рабочие затрачивают на работу меньше времени, чем предписано нормами. Высокие коэффициенты дают основание судить о качестве выполняемых работ, так как существенное сокращение времени работ может осуществляться только за счёт качества их выполнения, что влияет не только на репутацию авторемонтной организации, но и увеличивает затраты, связанные с повторным выполнением работы.

**Таблица 5 - Показатели эффективности использования рабочего времени**

| № заказа | Центр затрат уборочно-моечных работ              |  |                 |   | Центр затрат малярных работ                      |  |                 |   | ИТОГО  |  |                 |   |
|----------|--|--|-----------------|---|--|--|-----------------|---|--|--|-----------------|---|
|          | время на выполнение работы по нормам, нормо-часы | время на выполнение работ фактически, часы | отклонение, +,- | эффективность использования рабочего времени, % | время на выполнение работы по нормам, нормо-часы | время на выполнение работ фактически, часы | отклонение, +,- | эффективность использования рабочего времени, % | время на выполнение работы по нормам, нормо-часы | время на выполнение работ фактически, часы | отклонение, +,- | эффективность использования рабочего времени, % |
| 1        | 2  | 2,5  | -0,5            | 80  | 4  | 4,1  | -0,1            | 98  | 6  | 7  | -1              | 91  |
| 2        | 1  | 1  | 0               | 100   | 1  | 2  | -1              | 50  | 2  | 3  | -1              | 67  |
| 3        | 2,8  | 2,1  | 0,7             | 133   | 3  | 3  | 0               | 100   | 5,8  | 5,1  | 0,7             | 114   |
| Итого:   | 5,8  | 5,6  | -               | 104   | 8  | 9,1  | -               | 88  | 13,8   | 14,7                                       | -               | 94  |

Низкий коэффициент эффективности, говорит о том, что производительные затраты времени больше того времени, которое оплатил заказчик, соответственно, фактическая выручка меньше плановой. В результате снижения коэффициента эффективности, себестоимость заказа возрастает, так как сумма постоянных косвенных затрат, приходящихся на заказ, увеличивается, что ведет к снижению прибыли.

2. Перечень процедур учетно-экономического контроля второго раздела программы контроля объединяет перечень процедур учетно-экономического контроля: этап 4 – оформление заказ-наряда, 5 этап -

выполнение ремонта и технического обслуживания, 6 этап – выдача отремонтированного автомобиля.

2.1. Целью четвертого этапа программы контроля является анализ эффективности системы управления и документооборота. Как показывает практика, проверку эффективности системы управления необходимо начинать с изучения номенклатуры дел и схемы организационной структуры управления. Для контроля на этапе процесса оформления заказ-наряда службой внутреннего контроля должно быть уделено особое внимание правильности и своевременности оформления первичной учетной документации на оказание услуг (заявка на ремонт, заказ-наряд, договор оказания услуг, акт приема-передачи), а также порядку регистрации заказ-нарядов.

Анализ существующего разделения ответственности и полномочий между работниками помог установить, что выписка заказ-нарядов и их регистрация должна осуществляться разными исполнителями. Выявлено особое значение контроля наличия и движения заказ-нарядов. С этой целью проверяется: не используется ли бланк заказ-наряда или его номер повторно при осуществлении повторного ремонта; полнота заполнения заказ-наряда; наличие подписей сторон и печатей; на каждое обращение клиента должен быть заполнен отдельный бланк заказ-наряда.

2.2. На этапе выполнения ремонта и технического обслуживания автотранспорта осуществляется контроль за производимыми в процессе производства работ затратами. Целью контроля на данном этапе является проверка обоснованности формирования и правильности учета издержек производства и калькулирование себестоимости заказов.

При проверке затрат правильность исчисления себестоимости услуг по заказам подтверждается документально. Учет всех видов затрат, включаемых в себестоимость заказа, подтверждаются первичными документами, которые должны содержать обязательные реквизиты.

При проверке правильности учета затрат на производство оказываемых услуг, уделяется внимание следующим вопросам: соблюдается ли принцип постоянства в учете затрат (т.е. неизменность выбранного с начала года метода учета затрат на производство и метода калькулирования себестоимости продукции, способов распределения косвенных затрат и издержек обращения, указанных в положении об учетной политике организации); соответствует ли выбранный метод учета затрат отраслевым особенностям авторемонтной организации; насколько верно разграничиваются производственные затраты по отчетным периодам и по видам деятельности; соблюдаются ли выбранный метод и точность оценки материальных ресурсов, списываемых на затраты производства услуг; обоснованно ли списываются отклонения от учетных цен по материалам; правильно ли начисляется амортизация по основным средствам, нематериальным активам; насколько обоснованы суммы затрат, связанных с организацией и управлением производством и способы их распределения на объекты учета и калькулирования; какова обоснованность списания производственных затрат на себестоимость услуг; соблюдается ли правомерность отнесения на издержки производства фактических сумм затрат по ремонту основных средств, командировкам, рекламе, оплате информационных, консультационных и аудиторских услуг и др.

В результате произведенного исследования в авторемонтных организациях выявлено, что чаще всего встречаются нарушения при учете запасных частей, комплектующих, вспомогательных материалов, используемых при ремонтах и обслуживании автотранспорта. Большая номенклатура материалов и частота совершения операций, связанных с ними, в авторемонтных организациях обуславливает увеличение риска совершения ошибок и нарушений и связанные с их учетом, а именно: велика вероятность хищения материалов; отсутствие оправдательных документов, несанкционированное списание запасных частей и расходных материалов; пересортица расходных материалов и запасных

частей одного типа; искажение учетных данных вследствие технических ошибок при подсчете. Поэтому для контроля материально-производственных запасов изучается порядок поступления и списания запасных частей по каждому договору с учетом особенностей, утвержденных в учетной политике авторемонтной организации. На основании данных аналитического учета определяется состав материально-производственных запасов с детализацией по видам (товары для продажи при реализации запасных частей с наценкой, комплектующие, аксессуары и т.п.), типам, торговой марке и номенклатурному номеру.

Расход материалов в авторемонтных организациях подтверждается следующими первичными документами: заказ-наряд на выполненные ремонтные работы; требование-накладная на списание материалов; лимитно-заборные карты; карточки учета материалов; акты приемки-передачи выполненных работ.

При осуществлении анализа списания сырья и материалов на производство проверяется правильность их расходования в производстве, а именно: обоснованность и документальная определенность норм расхода; соблюдение норм расхода в производстве; фактическое расходование сырья и материалов по центрам затрат авторемонтной организации.

Для контроля списания материальных ценностей предложено использовать в ходе проверки сравнительную таблицу сопоставления данных документов по учету материальных ценностей (табл. 6). Контролеры с помощью сопоставительного регистра сверяют количество отпущенных материалов по данным: 1 - документов складского учета (карточки учета материалов, лимитно-заборные карты, журналы регистрации отпуска материалов и т.д. в зависимости от принятой системы учета в авторемонтном предприятии); 2 - отчетов материально-ответственных лиц (начальник цеха, бригады и т.д), на которых выписываются материалы для производства, предоставляемые в бухгалтерию; 3 - заказ-нарядов.

Сопоставительный регистр по горизонтали делится на разделы, которые соответствуют каждому центру затрат (уборочно-моечных работ, малярных, слесарных и т.д.). В сопоставительном регистре указывается вид материала и материально-ответственные лица, на которые выписывались материалы.

**Таблица 6 - Сопоставление учетных данных документов учета материальных ценностей  
(по данным складского учета, отчетов материально-ответственных лиц, заказ-нарядам)**

| № п/п                   | Номер  | Материальные ценности всего, в т.ч. по МОЛ |                     |              | По данным склада |                |             |               | По данным отчетов МОЛ |                |             |                |             |               | По данным заказ-нарядов |                |             |             |             |               | Отклонение, руб.    |               |               |            |            |             |
|-------------------------|--|--|---------------------|--------------|------------------|----------------|-------------|---------------|-----------------------|----------------|-------------|----------------|-------------|---------------|-------------------------|----------------|-------------|-------------|-------------|---------------|---------------------|---------------|---------------|------------|------------|-------------|
|                         |  |  |                     |              |                  |                |             |               |                       |                |             |                |             |               |                         |                |             |             |             |               | отпущено / получено |               | израсходовано |            | возвращено |             |
|                         |  | Номен-клатурный                            | Сорт, размер, марка | Наименование | ед. измерения    | количество     | сумма, руб. | количество    | сумма, руб.           | количество     | сумма, руб. | количество     | сумма, руб. | количество    | сумма, руб.             | количество     | сумма, руб. | количество  | сумма, руб. | количество    | сумма, руб.         | количество    | сумма, руб.   |            |            |             |
|                         |  |  |                     |              |                  |                |             |               |                       |                |             |                |             |               |                         |                |             |             |             |               |                     |               |               | гр.6-гр.10 | гр.7-гр.11 | гр.16-гр.12 |
| Табельный               | Ф.И.О. МОЛ                                       |  |                     |              |                  |                |             |               |                       |                |             |                |             |               |                         |                |             |             |             |               |                     |               |               |            |            |             |
| 1                       | 2  | 3  | 4                   | 5            | 6                | 7              | 8           | 9             | 10                    | 11             | 12          | 13             | 14          | 15            | 16                      | 17             | 18          | 19          | 20          | 21            | 22                  | 23            |               |            |            |             |
| <b>1</b>                | <b>Центр затрат малярных работ</b>               |  |                     |              |                  |                |             |               |                       |                |             |                |             |               |                         |                |             |             |             |               |                     |               |               |            |            |             |
| 1                       | 123  | AK1301(Vika акрил)                         | краска              | л            | 10               | 1000,0         | 2           | 200,00        | 10                    | 1000,0         | 7           | 700,00         | 3           | 300,00        | 8                       | 800,00         | 0           | 0,00        | 1           | 100,00        | -1                  | 100,00        |               |            |            |             |
|                         | 15   | Иванов А.А.                                |                     |              | 5                | 500,00         | 1           | 100,00        | 5                     | 500,00         | 4           | 400,00         | 1           | 100,00        | 4                       | 400,00         | 0           | 0,00        | 0           | 0,00          | 0                   | 0,00          |               |            |            |             |
|                         | 2  | Петров Б.Б.                                |                     |              | 5                | 500,00         | 1           | 100,00        | 5                     | 500,00         | 3           | 300,00         | 2           | 200,00        | 4                       | 400,00         | 0           | 0,00        | 1           | 100,00        | -1                  | 100,00        |               |            |            |             |
| 2                       | 124  | МОВИHEL ПЭ/ 19229                          | Шпатлевка           | г            | 5                | 420,00         | 0           | 0,00          | 5                     | 420,00         | 5           | 420,00         | 0           | 0,00          | 5                       | 420,00         | 0           | 0,00        | 0           | 0,00          | 0                   | 0,00          |               |            |            |             |
|                         | 2  | Петров Б.Б.                                |                     |              | 5                | 420,00         | 0           | 0,00          | 5                     | 420,00         | 5           | 420,00         | 0           | 0,00          | 5                       | 420,00         | 0           | 0,00        | 0           | 0,00          | 0                   | 0,00          |               |            |            |             |
| 3                       | 125  | МОВИHEL Праймер серый low VOC/ 9264        | Грунтовка           | л            | 3                | 800,00         | 1           | 266,67        | 3                     | 800,00         | 2           | 533,33         | 1           | 266,67        | 2                       | 533,33         | 0           | 0,00        | 0           | 0,00          | 0                   | 0,00          |               |            |            |             |
|                         | 15   | Иванов А.А.                                |                     |              | 3                | 800,00         | 1           | 266,67        | 3                     | 800,00         | 2           | 533,33         | 1           | 266,67        | 2                       | 533,33         | 0           | 0,00        | 0           | 0,00          | 0                   | 0,00          |               |            |            |             |
| <b>Итого за период:</b> |  |  |                     |              | <b>18</b>        | <b>2220,00</b> | <b>3</b>    | <b>466,67</b> | <b>18</b>             | <b>2220,00</b> | <b>14</b>   | <b>1653,33</b> | <b>4</b>    | <b>566,67</b> | <b>15</b>               | <b>1753,33</b> | <b>0</b>    | <b>0,00</b> | <b>1</b>    | <b>100,00</b> | <b>-1</b>           | <b>100,00</b> |               |            |            |             |
| <b>2</b>                | <b>Центр затрат ремонта двигателя и подвески</b> |  |                     |              |                  |                |             |               |                       |                |             |                |             |               |                         |                |             |             |             |               |                     |               |               |            |            |             |
| 1                       | 89   | Гр ВАЗ-2101/ Нива В6 Sport 2/В36-0443      | Амортизатор         | шт.          | 2                | 5074,60        | 1           | 2537,30       | 2                     | 5074,60        | 1           | 2537,30        | 1           | 2537,30       | 1                       | 2537,30        | 0           | 0,00        | 0           | 0,00          | 0                   | 0,00          |               |            |            |             |
|                         | 4  | Сидоров С.С.                               |                     |              | 2                | 5074,60        | 1           | 2537,30       | 2                     | 5074,60        | 1           | 2537,30        | 1           | 2537,30       | 1                       | 2537,30        | 0           | 0,00        | 0           | 0,00          | 0                   | 0,00          |               |            |            |             |
| 2                       | ...  | ...  | ...                 | ...          | ...              | ...            | ...         | ...           | ...                   | ...            | ...         | ...            | ...         | ...           | ...                     | ...            | ...         | ...         | ...         | ...           | ...                 | ...           |               |            |            |             |

Разделы регистра, в которых сопоставляется данные документов складского учета, отчетов материально-ответственных лиц и заказ-нарядов содержат графы о количестве отпущенных и возвращенных (в случае неиспользования, экономии материалов или отказа заказчика от договора оказания услуг и т.д.) материалов в рублях и соответствующих единицах измерения. Отклонения указываются при сопоставлении:

1. отпущено по данным склада и полученных по данным отчетов материально-ответственных лиц в рублях и натуральных единицах;
2. израсходовано по данным заказ-нарядов и по данным отчетов материально-ответственных лиц в рублях и натуральных единицах;
3. возвращено по данным склада и полученных по данным отчетов материально-ответственных лиц в рублях и натуральных единицах.

В конце каждого раздела, объединяющего соответствующий центр затрат выводятся итоговые суммы по каждой графе.

С помощью регистра сопоставления учетных данных документов учета материальных ценностей осуществляется контроль расхода материалов, контроль правильности регистрации данных о расходе материалов, а также способствует выявлению пересортицы, выявляет ошибки и предотвращает совершение мошенничества.

2.3 Завершающим этапом процесса оказания услуг по ремонту и техническому обслуживанию автотранспорта является выдача готового автомобиля. Цель контроля данного этапа оказания услуг - проверка полноты отражения реализации услуг, соблюдение кассовой дисциплины и условий хранения денежных средств.

Основными документами, подтверждающими факт оказания услуги по ремонту и техническому обслуживанию автотранспорта, являются заказ-наряд и акт выполненных работ. Подписав данные документы и оплатив услугу, заказчик подтверждает свое согласие с объемом и качеством выполненных работ и их стоимостью. Достоверность данных об объеме фактически оказанных услугах в натуральном и стоимостном выражении проверяется по месячной и годовой отчетности, заказ-нарядам, актам выполненных работ. Таким

образом, важным моментом при осуществлении контроля полноты отражения услуг в учете является проверка полноты и правильности оформления заказ-нарядов, актов выполненных работ, кассовых и других денежных документов. С этой целью производятся следующие процедуры контроля: сканировать заказ-наряды на предмет недостающих или пропущенных номеров; сверить данные заказ-наряда с данными, указанными в книге регистрации заказ-нарядов; проследить по соответствующим операциям документы на отпуск материалов; проверить правильность начисления заработной платы основным производственным рабочим и учета их рабочего времени; сравнить суммы по видам выполненных работ с общей стоимостью ремонта по всем видам работ; проверить точность подсчета стоимости услуг; проверить цены по утвержденному перечню цен; проверить стоимость приобретения и реализации запасных частей; проверить правильность составления бухгалтерских проводок на оказание услуг, поступления выручки от оказанных услуг, списание себестоимости; проверить правильность начисления финансовых результатов от реализации услуг.

В ходе проверки кассовых операций используют приемы контроля: чтение документов, проверка (обследование) документов, встречная сверка документов и записей, счетная проверка арифметических данных.

Контроль соблюдения кассовой дисциплины и условий хранения денежных средств осуществляется по средствам инвентаризации кассы.

Полнота и своевременность оприходования выручки от реализации услуг проверяется путем сверки записей кассовой книги, приходных кассовых ордеров и заказ-нарядов. Для этого предлагается использовать в ходе проверки разработанную сравнительную таблицу своевременности и полноты оприходования в кассу выручки от реализации услуг (табл.7).

**Таблица 7 - Проверка своевременности и полноты оприходования в кассу выручки от реализации услуг за январь 2015 г.**

| № заказа/<br>заказчик<br>услуг   | дата<br>документ<br>а | Кассовая книга |                            |             | Приходный кассовый<br>ордер |                            |             | Наряд-заказ    |                            |             | Отклонение          |           | Примечание   |
|----------------------------------|-----------------------|----------------|----------------------------|-------------|-----------------------------|----------------------------|-------------|----------------|----------------------------|-------------|---------------------|-----------|--|
|                                  |                       | сумма,<br>руб. | корреспонденц<br>ия счетов |             | сумма,<br>руб.              | корреспонденц<br>ия счетов |             | сумма,<br>руб. | корреспонденц<br>ия счетов |             | в<br>сумме,<br>руб. | в<br>днях |  |
|                                  |                       |                | Д                          | К           |                             | Д                          | К           |                | Д                          | К           |                     |           |  |
| 15 /<br>физическое<br>лицо       | 27.11.2008            | -              | -                          | -           | -                           | -                          | -           | 3500,00        | 62                         | 90          | -                   | 1         | Нарушение договорных<br>отношений, порядка<br>оприходования денежных<br>средств  |
|                                  | 28.11.2008            | 3500,00        | 50                         | 62          | 3500,00                     | 50                         | 62          | -              | -                          | -           |                     |           |  |
| 16 /<br>физическое<br>лицо       | 27.11.2008            | -              | -                          | -           | 780                         | 50                         | 62          | 800            | 62                         | 90          | -20                 | 1         | 1. Нарушение договорных<br>отношений, порядка<br>оприходования денежных<br>средств.<br>2. Расхождение по суммам<br>оказанных услуг и внесенных<br>денежных средств |
|                                  | 28.11.2008            | 780            | 50                         | 62          | -                           |                            |             |                |                            |             |                     |           |  |
| 12 / ООО<br>"Автобаза"           | 27.11.2008            | 1500           | 50                         | 60          | 1500                        | 50                         | 62          | 1500           | 62                         | 90          | -                   | -         | Неправильная<br>корреспонденция счетов   |
| <b>ИТОГО:</b>                    |                       | <b>5780,00</b> |                            |             | <b>5780,00</b>              |                            |             | <b>5800,00</b> |                            |             | <b>-20</b>          | <b>2</b>  |  |
| В том числе по счетам в<br>руб.: | по Д<br>сч.50:        |                | 5780,0<br>0                | -           | по Д<br>сч.50:              | 5780,0<br>0                | -           | по Д<br>сч.62: | 5800,0<br>0                | -           | -                   |           | -  |
|                                  | по К<br>сч.62:        |                | -                          | 4280,0<br>0 | по К<br>сч.62:              | -                          | 5780,0<br>0 | по К<br>сч.90: | -                          | 5800,0<br>0 |                     |           |  |
|                                  | по К<br>сч.60:        |                | -                          | 1500,0<br>0 | -                           | -                          |             |                | -                          | -           |                     |           |  |

В регистре сопоставляются данные о своевременности и правильности отражения сумм выручки по данным кассовой книги, приходно-кассового ордера, прикрепленного к отчету кассира, и заказ-наряда, проверяется правильность отражения корреспонденции счетов по поступлению денежных средств и выручки. Также указывается расхождения данных оприходованной выручки по документам в рублях и в днях. В примечаниях указываются характер нарушения. В конце сопоставительного регистра подводится итог по существующим графам, в том числе указывается общая сумма по дебету и кредиту каждого синтетического счета.

В заключение проверки устанавливается соответствие данных аналитического учета по реализации услуг с данными синтетического учета, журнала-ордера, Главной книги.

Взаимной сверкой записей операций по реализации в разных регистрах устанавливается точность отражения сумм и правильность корреспонденции счетов по этим операциям.

Таким образом, основные вопросы, рассматриваемые при осуществлении контроля в авторемонтных организациях на всех этапах процесса оказания услуг в разрезе центров затрат, являются: соблюдение нормативных актов; права и обязательства авторемонтной организации; реальность операций; полнота, своевременность и корректность отражения в учете хозяйственных операций; оценка, раскрытие и порядок распределение затрат.

В ходе осуществления контрольных процедур решаются основные задачи, которые способствуют финансовой устойчивости авторемонтной организации, что сохраняет и преумножает материальные и трудовые ресурсы, а именно: осуществляется проверка сохранности имущества и эффективности его использования; выявляются злоупотребления и ошибки в учете, причины и условия их возникновения; разрабатываются мероприятия по предупреждению злоупотреблений и ошибок; проверяется исполнительская дисциплина; дается оценка эффективности деятельности управленческого персонала организации; исследуется

система внутреннего контроля, корректируется и совершенствуется с целью эффективности ее функционирования.

Эффективная работа внутренних контролеров в исследуемых субъектах предпринимательства относящихся к статусу малого бизнеса, даст возможность таким организациям улучшить свое финансовое положение, а также успешно развиваться и функционировать в данной отрасли, а руководству организаций быть уверенным в будущем организации авторемонтного бизнеса.

### **Литература:**

1. Мельник М.В. Ревизия и контроль: учебное пособие. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003.
2. Овсийчук М.Ф. Бухгалтерский учет и контроль деятельности малого бизнеса.: учебное пособие / М.Ф. Овсийчук, А.В. Шохнех. - М.: КНОРУС, 2009.
3. Коба Е.Евст. Внутренняя отчетность – источник информации для контроля в агропромышленных холдингах// Вопросы региональной экономики Королев 2012. Т.11 №2. С.15-18
4. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденном Минфином СССР 29 июля 1983 г. № 105 по согласованию с ЦСУ СССР.
5. Коба Е.Евст. Формирование методологии развития системы внутреннего контроля в агропромышленных холдингах. Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», Москва. 2011 г
6. Драчена И.П. Ревизия как основной вид контроля затрат на производство хлебобулочных изделий предприятий системы кооперации. Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. 2010. № 2. С. 90-99.
7. Овсийчук В.Я., Кондратьев К.М., Драчёна И.П. Внутренний аудит Учебное пособие / Москва, 2004.
8. Викулина Е. В. Современные аспекты управления в сфере ЖКХ; Журнал: Экономика и предпринимательство №6, 2012 г.
9. Драчёна И.П., Викулина Е.В. Основы и принципы организации

- контрольно-ревизионной работы. Научная перспектива. 2015, №9, с.5-8
10. Драчёна И.П. Организация внутреннего аудита на хлебопекарных предприятиях потребительской кооперации диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Российский университет кооперации. Москва, 2002.
11. Самошкина М.В. Процессы слияний и поглощений предприятий сферы услуг // Сервис +. 2007. № 2. С. 48-54
12. Коба Е. Евст. Взаимосвязь систем управления, учета и контроля в агропромышленных холдингах// Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. 2011. №5. С.72-77

## **Глава 4 Организация учета и контроля на предприятиях жилищно-коммунального хозяйства**

### **4.1 Виды и направления контроля за оказанием услуг в коммунальном хозяйстве**

Важным шагом для организации работы по реформированию жилищного и коммунального хозяйства должно стать создание системы реального контроля за оказанием услуг. Сочетание различных форм собственности в системе жилищного и коммунального хозяйства, включая государственную, предполагает государственный контроль и регулирование качества жилищного и коммунального обслуживания. Особый контроль необходим за использованием жилищного фонда, являющегося дорогой, долговечной и неоднородной по своим техническим характеристикам недвижимостью. Величина тарифа на производимые жилищные услуги должна регулироваться в зависимости от изменений в кредитно-денежной, земельной и налоговой сферах.

Главная задача контроля в коммунальной сфере заключается в том, чтобы величина устанавливаемых тарифов обеспечивала соответствие спроса и предложения жилья в конкретный период времени, учитывала изменение качества жилищных услуг в связи с динамикой уровня текущих затрат и степени комфортности жилищ. На

наш взгляд, контроль за затратами и уровнем рентабельности - это способ регулирования тарифов на услуги, производимые предприятиями - естественными монополистами. Таким образом, создание системы действенного контроля за процессами формирования затрат, тарифов и финансовыми результатами деятельности предприятий жилищного и коммунального хозяйства приобретает в современных условиях важное значение.

Для понимания сущности контроля заметим, что он является составной частью управления. Это неотъемлемый элемент надстройки общества, который претерпевает серьезные изменения в процессе развития его политической системы, органов государственного и хозяйственного управления, законодательной и исполнительной власти. Основная цель контроля состоит в том, чтобы объективно изучить фактическое положение дел в различных областях общественной и государственной жизни, выявить те факторы и условия, которые отрицательно сказываются на выполнении принятых решений и достижении поставленных целей [10].

Развитие рыночных отношений в России, изменение институциональной структуры экономики потребовали коренной реорганизации системы контроля. Однако, несмотря на принятие многочисленных правовых актов, до сих пор отсутствует стратегия реформирования органов контроля, а непоследовательность действий законодателя не позволила создать эффективно функционирующую в условиях перехода к рынку государственную систему контроля. Появилась настоятельная необходимость в развитии внутреннего и независимого внешнего, альтернативного государственному, контроля и аудита как одного из неотъемлемых элементов инфраструктуры рыночной экономики [9].

В новых условиях положение радикально изменяется: представление о единой форме собственности сменяется понятием хозяйственной многоукладности. Обособляются функции и интересы разных укладов. Возникают расхождения, а во многих случаях и

противоречия между групповыми и государственными интересами, между управляющими и управляемыми, между коллективом и отдельными личностями. Изменения в системе хозяйственного управления обусловило необходимость радикальных преобразований в организации и методике контроля. Непосредственными факторами этих перемен являются: признание права на существование разных хозяйственных укладов и необходимости использования разных направлений контроля, установление системы свободного предпринимательства.

Таким образом, контроль, являясь функцией управления, подчинен решению задач управляющей системы. Именно поэтому назначение контроля соответствует целям управления, которые определяются закономерностями развития экономической и политической системы. Новой политико-экономической структуре общества современной России, с разнообразными формами собственности и постепенным становлением и укреплением рыночного механизма, должна соответствовать и адекватная система контроля [1].

Для понимания сущности и организации контрольной деятельности осуществляющих ее органов очень важна их классификация. Общеизвестны признаки, положенные в основу этой классификации, в соответствии с которыми различаются:

- внутренний и внешний контроль предприятий;
- полные и частичные контрольные проверки предприятий;
- сплошная и выборочная проверка документов;
- формы контрольных мероприятий - ревизия, обследования, тематические и сквозные проверки;
- по времени осуществления - предварительный, текущий и последующий контроль.

В основном классификация этих мероприятий и методов их осуществления не изменяется в результате преобразования системы управления. Однако соотношение между отдельными видами указанных

мероприятий и их методами изменяется в зависимости от степени их использования и практической значимости.

По нашему мнению, определение основных свойств системы финансового контроля даст комплексное представление о ней, ее роли в управлении. Содержание финансового контроля заключается не только в проверке соблюдения хозяйственного и финансового законодательства, но и выявлении эффективности всей хозяйственной деятельности и факторов, ее определяющих.

Международная практика свидетельствует, что началом процесса контроля текущей деятельности является стратегическое планирование, определяющее перспективы и цели деятельности предприятия. По мере реализации стратегического плана система контроля становится частью процесса управления, основанной на анализе таких показателей, как производственные затраты, объем производства и реализации, размер прибылей и убытков. Этим обеспечивается непосредственная связь контроля с принятием решений в процессе управления предприятием.

Система контроля способствует коррекции действий, направленных на достижение поставленных целей. Чтобы система контроля выполнила возложенные на нее функции, она должна располагать объективной информацией о показателях работы предприятия, о заранее принятых стандартах. Такая информация должна быть открытой, что позволит предпринимателям и менеджерам принимать корректирующие меры.

В отечественной практике финансово-хозяйственный контроль использует систему, основанную на сочетании общенаучных методов исследования объектов контроля и специфических эмпирических методических приемов экономического исследования.

Переход российской экономики к рынку, ускоренное развитие предпринимательства, изменение форм собственности, возникновение новых организационно-правовых форм предприятий коренным образом повлияли на механизм экономического контроля. Появились и действуют новые контролирующие государственные и

негосударственные органы, позволяющие обеспечить необходимой информацией всю систему управления на различных уровнях. В условиях рынка возрастает значение одного из перспективных и эффективных видов контроля - независимого контроля, проводимого аудиторами, аудиторскими фирмами, осуществляющими свою деятельность на договорной коммерческой основе за счет заказчика - проверяемого субъекта, а в отдельных случаях - за счет бюджетных средств.

Основными компонентами аудиторской деятельности являются: постановка задачи, сбор аудиторских доказательств, предварительный анализ полученной информации, формулировка предложений, их проверка на основе собранных аудиторских доказательств, получение объяснений и прогнозов.

В соответствии с ФЗ РФ «Об аудиторской деятельности» подлежат обязательной проверке следующие группы экономических субъектов: по организационно-правовой форме; виду деятельности; источникам формирования уставного капитала; финансовым показателям деятельности. Обязательная аудиторская проверка введена, начиная с отчета за 1995 г.

Аудиторский контроль как в западных странах рыночной экономики, так и в России подразделяется на внешний и внутренний. Изучение современной экономической литературы позволяет получить полное представление о внутреннем и внешнем аудите, которые различаются по целям проверки, ее субъектам и ряду других признаков. Следует заметить, что различия между внутренним и внешним аудитом вызваны, прежде всего, их разным назначением.

Внешний аудит осуществляется независимыми аудиторами, аудиторскими фирмами на основе заказов (договоров) с организациями. Его отличительной особенностью является также то, что аудиторы, проводящие проверку, не имеют на проверяемом предприятии никаких интересов и не являются учредителями, собственниками, акционерами, руководителями и иными должностными лицами, несущими

ответственность за соблюдение требований к бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также не состоят в родстве с руководством организации и не связаны с ним служебными отношениями.

Внешний аудит проводится с целью установления состояния финансово-хозяйственной деятельности и подтверждения достоверности годовой финансовой отчетности проверяемого экономического субъекта. Он может быть также проведен согласно договору с целью разработки различного рода рекомендаций по улучшению постановки бухгалтерского учета, оптимизации финансов, налогооблагаемой базы, организации и управления деятельностью проверяемого субъекта и его подразделений.

Результаты проведения внешнего аудита оформляются в виде представления письменного заключения о состоянии учета, внутреннего контроля в проверяемых организациях, а также о достоверности годового отчета. Могут быть оформлены и представлены экономическому субъекту - заказчику внешнего аудита также различные проекты, схемы, бизнес-планы, справки и т.п., в зависимости от поставленной цели в договоре на проведение аудиторской (обязательной или инициативной) проверки. Организации самостоятельно выбирают аудитора или аудиторскую фирму для проведения проверки.

Внутренний аудит осуществляется специальной службой организации или ее работниками (специалистами), непосредственно подчиненными руководству хозяйствующего субъекта. При должной организации он способствует повышению ответственности руководителей структурных подразделений и материально-ответственных лиц организации за выполнение ими своих обязанностей, предотвращению негативных явлений при осуществлении хозяйственных операций, связанных с движением имущества и обязательств экономического субъекта. Кроме того, внутренний аудит в значительной мере является информационной базой для внешнего аудита, проводимого в отдельных хозяйствующих субъектах в

обязательном порядке согласно законодательству[10].

Вместе с тем, между внутренним и внешним аудитом имеются существенные различия в уровнях независимости, целях и времени проведения проверок. Потребность во внутреннем аудите все чаще и чаще возникает в средних и крупных организациях, что связано с усложнением законодательных актов, регулирующих экономический механизм управления и отношения субъектов предпринимательства с их структурами и государством. Кроме того, внутренний аудит необходим для предотвращения нерационального расходования, потерь и хищений материальных и денежных ресурсов организации, своевременного предупреждения и разработки рекомендаций по выходу из финансовых трудностей. Другими словами, внутренний аудит - это постоянный контроль за эффективностью осуществления управления деятельностью организации и ее структурными подразделениями.

Любая деятельность должна протекать в определенных рамках и руководствоваться определенными правилами. Накопленный опыт позволяет обобщить и сформулировать нормы и правила, касающиеся аудиторской деятельности. Часть этих правил и норм зафиксирована в законоположениях стран с рыночной экономикой, другая часть изложена в специальных выпусках аудиторских организаций и ООН, посвященных упорядочению аудита. Поэтому стандарты аудита содержат те сложившиеся профессиональные нормы и правила, которые подтвердили свою целесообразность и прочность в ходе аудиторской деятельности и подкреплены опытом практической работы огромного числа аудиторов в разных странах мира.

Все международные стандарты можно разделить на четыре группы. К первой относятся те, которые в той или иной стране могут быть приняты сразу, целиком и полностью. Вторая группа - это стандарты, которые могут быть одобрены и приняты с незначительными изменениями. К третьей группе принадлежат стандарты, нуждающиеся не только в уточнениях, но и в создании соответствующих условий для своего введения (например, дальнейшего

развития и совершенствования рыночных отношений). Четвертая группа стандартов - это стандарты, неприемлемые в данной стране в силу ее исторических традиций и национальной психологии.

Аудит как самостоятельный вид предпринимательской деятельности должен регулироваться соответствующими нормативными актами, определяющими порядок аттестации и лицензирования специалистов по аудиту, условия необходимости аудиторской проверки и множество других правовых и организационных моментов осуществления аудиторской деятельности. Кроме того, опыт разных стран свидетельствует о целесообразности использования в практике аудита специально разработанных стандартов. Поскольку аудит является сравнительно новым в России видом практической деятельности, нормативно-правовая база, систематизирующая организацию его проведения, только формируется.

Организация и методика аудиторской деятельности в России формируется на основе опыта, сложившегося в мировой практике. Отсутствие четкого правового регулирования аудиторской деятельности отождествляет ее в общественном сознании с ведомственными видами финансово-хозяйственной деятельности, что усложняет становление аудита. В соответствии с принятой концепцией нормативного регулирования аудита в России должна быть построена трехуровневая система его регламентации.

Перечень необходимых правил (стандартов) в России определен в соответствии с рекомендациями Комитета международной аудиторской практики Международной федерации бухгалтеров. В настоящее время одобрено более 40 стандартов, работа над которыми продолжается и условно которые можно подразделять на три группы: общие правила (стандарты); правила (стандарты) проведения аудиторской проверки; правила (стандарты) составления отчета [12].

В программе реформирования жилищного и коммунального хозяйства аудит рассматривается как механизм реализации снижения затрат на производство и оказание услуг. Исследуемые хозяйственные

субъекты, осуществляющие производственную деятельность в жилищном и коммунальном хозяйстве, включают более 30 видов деятельности. При этом, рассматривая вопросы ценообразования и тарифной политики в жилищном и коммунальном хозяйстве, необходимо отметить, что в стандартный набор жилищных и коммунальных услуг (далее ЖКУ) включаются: техническое содержание и ремонт жилищного фонда; водоснабжение; теплоснабжение; газоснабжение и электроснабжение. Возможное снижение затрат за счет экономии воды, электрической и тепловой энергии может быть ликвидировано общим удорожанием энергоресурсов и ростом затрат на ремонт жилищного фонда и инженерных систем.

Проведенное исследование показало, что сегодня тарифы на ЖКУ значительно отличаются в городах со сходными природно-климатическими условиями. Предприятия, занимающие монопольное положение на рынке ЖКУ, не только включают в свои затраты расходы, связанные с повышенной заработной платой работников, но и не заинтересованы в повышении эффективности производства и внедрении технологий, направленных на снижение себестоимости услуг. В этой связи для оценки объективности расчета затрат предприятий - естественных монополистов и прибыли для формирования цен на ЖКУ определим виды контроля, действующие в жилищном и коммунальном хозяйстве.

Совершенно справедливо, на наш взгляд, в зависимости от того, кто осуществляет контроль (его субъект) и что контролируется (его объект), каковы цели контроля, различаются основные его виды:

- государственный административный контроль обеспечивает соблюдение законности в интересах государства и общества, проверяет выполнение обязательств физическими и юридическими лицами перед государством;

- внутрихозяйственный контроль (бухгалтерский и общественный) защищает интересы предприятия и его коллектива от злоупотреблений,

хищений и бесхозяйственности, а также обеспечивает повышение эффективности хозяйственной деятельности;

- экономико-правовой контроль в интересах всего общества осуществляется экономическими и правоохранительными органами в форме ревизий, судебно-бухгалтерских экспертиз, аудиторских и тематических проверок.

#### **4.2 Виды аудита в коммунальном хозяйстве**

Рассматривая эти виды контроля для предприятий жилищного и коммунального хозяйства, можно отметить, что государственный контроль проводится со стороны администрации муниципальных образований с целью подтверждения реальности тарифа на коммунальные услуги.

Имеет место на предприятиях жилищного и коммунального хозяйства и внутривладельческий контроль, который защищает интересы коллектива от злоупотреблений и бесхозяйственности.

Экономико-правовой контроль на предприятиях жилищного и коммунального хозяйства представлен обязательной экспертизой экономического обоснования тарифа в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Таким образом, для предприятий жилищного и коммунального хозяйства могут проводиться следующие виды контроля[1]:

1. Государственно-административный контроль.
2. Внутривладельческий контроль.
3. Независимый (аудиторский) контроль.

Аудит данной сфере, это не столько проверка бухгалтерской отчетности и финансовой документации, сколько оказание аудиторских услуг, способствующих урегулированию экономико-финансовых, правовых и трудовых отношений в отрасли. При оказании аудиторских услуг учитывается специфика жилищного и коммунального хозяйства, заключающаяся в единстве взаимоотношений между физическими и юридическими лицами, потребляющими ЖКУ, организациями,

производящими эти услуги, и органами местного самоуправления, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации и федеральными органами управления, которые в рамках своей компетенции регулируют эти отношения. Данная отрасль единственная, которая имеет такую сквозную взаимозависимость всех этих уровней: потребления, производства и управления.

При проведении аудита тарифов обязательным элементом проверки является экономический анализ деятельности предприятий, который и позволяет определить, из каких статей затрат складывается производственная себестоимость предприятий, какие производственные, экономические показатели закладываются в расчет тарифов, насколько эти показатели достоверны и соответствуют реальным или нормативным потребностям предприятий.

Говоря об аудиторском контроле, необходимо обратить внимание на его направления. Ими, как известно, являются: подтверждающий, налоговый, финансово-аналитический, затратный и др.

В условиях проводимой реформы жилищного и коммунального хозяйства нашли развитие такие направления аудита, как финансовый и технологический. По нашему мнению, аудит в жилищном и коммунальном хозяйстве является реальной помощью для специалистов и служит усилению процесса регулирования и контроля за ценообразованием на всех уровнях формирования стоимости оплаты жилья и коммунальных услуг. Обязательная аудиторская проверка экономического обоснования тарифов, на наш взгляд, будет являться одним из методов антимонопольного регулирования ценообразования предприятий - естественных монополистов.

Кроме того, как элемент регулирования и контроля за ценообразованием в отрасли введена обязательная аудиторская экспертиза экономического обоснования тарифов, которая позволит выявить неэффективные и необоснованные затраты, включаемые в расчеты тарифов, определить пути снижения себестоимости производства на всех уровнях ценообразования данных. Экспертное

заключение оценивает достоверность данных и экономическую обоснованность в финансовых средствах по видам услуг.

Исследование вопросов контроля на предприятиях жилищного и коммунального хозяйства в условиях проводимой реформы приводит к выводу, что появление нового направления аудита - финансово-технологического - и проведение обязательной экспертизы экономического обоснования тарифов позволит добиться существенного снижения себестоимости и обеспечит защиту экономических интересов потребителей.

#### **4.3 Методические подходы контроля затрат и доходов от оказания коммунальных услуг**

Основные предпосылки необходимости проведения аудита в отрасли, на наш взгляд, вызваны действующим сегодня затратным механизмом формирования себестоимости производимых предприятиями отрасли услуг и низкой платежеспособностью потребителей. Предприятия не в состоянии влиять самостоятельно на тарифы и цены своих основных поставщиков. Существующие финансово-хозяйственные связи в жилищном и коммунальном хозяйстве, с высоким удельным весом бартерных расчетов и «перекрестных субсидий», приводит к общему удорожанию расчетных схем и, в конечном счете, к повышению цены продукции. Рост тарифов одного предприятия-монополиста ведет к росту тарифов всей отрасли.

Решение перечисленных проблем не возможно без четкой методики контроля за затратами и доходами в отрасли. Однако разработка всех положений методики проверки каждого раздела учета является трудоемким процессом. Нами проведено исследование методических подходов контроля затрат и доходов в направлении работ по реформированию жилищного и коммунального хозяйства.

Методика проверки деятельности предприятий жилищного и коммунального хозяйства может включать следующие формы: перечень основных нормативных документов, источники информации для

аудита, описание контрольных процедур (цель и задачи). Критериями для проверки затрат и доходов от деятельности муниципальных предприятий данной отрасли служат Федеральные и местные Законы и нормативно-правовые акты, принятые органами местного самоуправления и определяющие порядок формирования затрат, ценообразование и тарифную политику по регулируемой деятельности, а также правила и нормы технической эксплуатации объектов, инструкции и положения по ведению бухгалтерского учета и другие документы, обязательные для исполнения хозяйствующими субъектами. [2].

По материалам водопроводно-канализационных и жилищно-эксплуатационных предприятий Ростовской области нами определены следующие методические компоненты контроля затрат и доходов:

- проверка обоснованности, полноты и правильности формирования себестоимости и прибыли;
- проверка состава себестоимости отдельных видов услуг;
- проверка состава, технического состояния, загрузки, использования мощностей основных фондов предприятия;
- анализ финансового положения предприятия.

Основная цель аудита производственного цикла заключается в проверке обоснованности формирования и правильности учета затрат на производство, от которых в итоге зависит уровень достоверности конечного финансового результата от реализации произведенной услуги. В процессе аудита изучаются организационные и технические особенности предприятия, характер его деятельности, производственные ресурсы и перспективы развития. Перечень затрат, включаемых в себестоимость продукции, установлен Положениями о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении фирмы (с последующими изменениями и дополнениями), и Методическими указаниями по планированию, учету

и калькулированию себестоимости в жилищном и коммунальном хозяйстве [11].

Согласно этим положениям необходимо установить правильность и законность отражения затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг). Следует документально подтвердить правильность исчисления себестоимости услуг, т.к. себестоимость - один из наиболее важных синтетических показателей, позволяющих оценить эффективность использования материальных и трудовых затрат, рентабельность и прибыльность предприятия.

При проверке учета затрат перед аудитором стоят следующие задачи:

- определить соблюдение принципа постоянства в учете затрат;
- соответствие выбранного метода учета затрат отраслевым и технико-экономическим особенностям организации;
- верность разграничения производственных затрат по отчетным периодам;
- верность оценки израсходованных на производство продукции материальных ресурсов;
- правильность начисления износа по основным средствам, нематериальным активам и малоценным и быстроизнашивающимся предметам;
- обоснованность сумм накладных расходов и способы их распределения по объектам калькуляции.

Проверяя состав затрат жилищно-коммунальных предприятий, необходимо учесть, что большинство из них не имеют незавершенного производства и работают без сырья, а предприятия энергоснабжения, теплофикации, водоснабжения получают продукцию от промышленных предприятий и транспортируют ее к потребителям. В связи с этим калькуляция себестоимости строится путем отнесения каждого вида затрат на единицу продукции или услуг. В то же время уровень себестоимости коммунальных услуг вследствие отсутствия незавершенного производства, сырья, малой материалоемкости

производства при большем удельном весе в себестоимости амортизационных отчислений и повременной заработной платы находится в значительной зависимости от объемов производства.

Показатели, характеризующие производственную деятельность коммунальных предприятий, строятся в соответствии с технологическими процессами, которые по каждому виду коммунальных услуг имеют свою специфику. Эта специфика нашла свое отражение в отраслевых методических указаниях по планированию, учету и калькулированию себестоимости (работ, услуг).

Основная цель при проверке затрат состоит в анализе соблюдения ПБУ 10/99 «Расходы организации». Исходными материалами для проверки коммунального предприятия являются затраты основного производства, учтенные на счете 20 «Основное производство». В состав затрат основного производства входят: материалы, топливо, электроэнергия, амортизация основных средств, заработная плата производственных рабочих, покупная продукция, вода и пар со стороны и другие эксплуатационные расходы. Проверяется не только своевременность, но и полнота, а также достоверность отраженных в учете затрат, связанных с производством и эксплуатацией.

Такую проверку следует проводить путем сопоставления показанных затрат в отчетных калькуляциях с данными синтетического и аналитического учета по счету 20. При этом затраты, отнесенные на этот счет, в свою очередь должны быть встречно сверены с записями в первичных документах, в договорах. Изложенный порядок проверки позволяет выяснить не только достоверность затрат, но и верность их отражения в отчетных калькуляциях, что весьма важно для правильного определения себестоимости продукции (услуг).

Одним из важных вопросов является проверка расходов по отдельным элементам затрат. При этом следует иметь в виду, что на водопроводно-канализационных предприятиях расходы на основные материалы, электроэнергию и топливо для технологических нужд непосредственно зависят от количества выпускаемой продукции, а

остальные эксплуатационные затраты по своему содержанию могут быть отнесены к условно-постоянным расходам.

Проверяя правильность и эффективность расходования средств, предусмотренных в смете эксплуатационных расходов, рассматривается отчетная калькуляция и смета эксплуатационных расходов в расчете на те измерители, от которых зависит величина расходов. При этом устанавливается отклонение в расходовании средств на материалы и реагенты, применяемые для очистки и обеззараживания в расчете на 10 м<sup>3</sup> очищенной воды, а также факторы, за счет которых они образовались, соблюдение норм расхода материалов, изменение цен и тарифов на поставку материалов, потери при их транспортировке и хранении, правильность использования присоединенной мощности, соблюдение удельных норм расхода электроэнергии, наличие излишне присоединенной мощности, причины отклонений фактически начисленной амортизации от плановой (изменение структуры основных фондов, амортизируемых по разным нормам, изменение коэффициента сменности, несовпадение фактических сроков ввода в действие основных фондов с плановыми), правильность отражения в себестоимости расходов по техническому обслуживанию внутридомовых сетей и устройств в расчете на 1 м<sup>2</sup> жилой площади, оборудованной водопроводом, своевременность зачета жилищным организациям сумм возмещения.

При проверке финансово-хозяйственной деятельности жилищно-эксплуатационных предприятий устанавливается правильность и законность совершения хозяйственных операций по обеспечению сохранности жилищного фонда; эффективность расходования материальных и финансовых ресурсов, выделяемых на ремонтно-эксплуатационные нужды и повышение уровня благоустройства жилых домов; выполнение основных количественных и качественных технико-экономических показателей, от величины которых зависит размер доходов и эксплуатационных расходов домохозяйств: размер жилой и нежилой площади, находящейся в эксплуатации, число

квартиросъемщиков и проживающих, жилая площадь, оборудованная водопроводом, канализацией, центральным отоплением, горячим водоснабжением, газом, электрическим освещением; стоимость жилищного фонда и его техническое состояние; наличие аварийных жилых домов.

В условиях формирования экономико-правовых основ функционирования предприятий жилищного и коммунального хозяйства и реформирования российского бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами, на наш взгляд, аудит фактических затрат предполагает установление достоверности отнесения их на себестоимость по принципам:

- производственной направленности затрат, т.е. прямой обусловленности затрат производственной деятельностью предприятия;
- номенклатурного соответствия, т.е. правомерности списания только тех затрат, которые разрешено списывать в себестоимость;
- количественного соответствия, т.е. обусловленности списываемых затрат производственными нормами, установленными регулируемыми органами, отраслевыми нормативными материалами или самим предприятием;
- действительности произведения затрат, т.е. правомерности списания только действительно произведенных затрат, что устанавливается выборочной проверкой отдельных производственных участков, по которым произошло списание фактических затрат.

Доходы жилищно-эксплуатационных предприятий следует проверять по следующие параметрам:

- выполнение сметы поступлений средств и полноты учета доходов как в абсолютных, так и в относительных показателях в расчете на 1 м<sup>2</sup> жилой и нежилой площади: квартирная плата, арендная плата за нежилые помещения, сборы с арендаторов, возмещение расходов по техническому обслуживанию сетей и устройств, находящихся внутри зданий, и др.;
- правильность учета жилой и нежилой площади, соответствие

числа строений и жилой площади по учету жилищно-эксплуатационной организации и данным бюро технической инвентаризации;

- своевременность начисления и взыскания квартирной платы, обоснованность предоставляемых льгот, установленных действующим законодательством, подтверждение соответствующими документами права квартиросъемщиков на льготы;

- правильность ведения лицевых счетов квартиросъемщиков, контроль за наличием длительной просроченной задолженности по квартирной плате, полнота взыскания пени за несвоевременную квартирную плату, наличие случаев предоставления жилой площади и коммунальных услуг отдельным лицам бесплатно;

- своевременность предъявления счетов арендаторам нежилых помещений, обоснованность суммы расходов, в которых обязаны участвовать арендаторы;

- наличие квартальных и годовых перерасчетов по сборам с арендаторов, исходя из фактических затрат;

- своевременность поступления средств на возмещение расходов по техническому обслуживанию внутридомовых сетей и устройств в абсолютной сумме и в расчете на 1 м<sup>2</sup> жилой площади, оборудованной соответствующими сетями и устройствами;

- полнота возмещения за проверяемый период указанных расходов в соответствии с установленными нормами;

- обоснованность учета по прочим доходам: от сдачи в аренду имущества и инвентаря, доходам за выполненные работы по договорам, по эксплуатации и ремонту, от оказания услуг на сторону вспомогательными производствами.

При проверке расходов на эксплуатацию жилого фонда рассматривается:

- выполнение мероприятий по обеспечению сохранности жилищного фонда, внедрению современных технических средств при эксплуатации и ремонте зданий, автоматизации и диспетчеризации управления инженерным оборудованием жилых домов и механизации

труда эксплуатационного персонала;

- целесообразность и эффективность использования средств, предназначенных на содержание домовладений - вывозку мусора и снега, обоснованность оплаты счетов на эти работы, наличие случаев отнесения на содержание домовладений неплановых расходов по содержанию улиц и дорог общего пользования, перерасходов воды и электроэнергии, не возмещенных квартиросъемщиками, и т.п.;

- выполнение текущего ремонта жилых домов в натуральном и денежном выражении, наличие утвержденных графиков профилактического ремонта и осмотра инженерного оборудования, своевременность устранения неисправности оборудования по заявкам квартиросъемщиков, участие жильцов и домовых комитетов в приеме и контроле за количеством и качеством выполненных ремонтных работ;

- наличие случаев проведения за счет средств жилищно-эксплуатационной организации внутриквартирного ремонта, который должен выполняться за счет квартиросъемщиков;

- правильность применения установленной системы оплаты труда и положений о премировании ремонтных рабочих за выполнение качественных показателей работы, наличие учета показателей премирования, обеспечение сохранности материалов, предназначенных на текущий ремонт, наличие подтверждений объемов выполненных работ и израсходованных материалов ответственными квартиросъемщиками, осуществление контроля за правильностью применения расценок на выполненные работы при осуществлении текущего ремонта специализированными подрядными организациями.

На основании полученных данных, по нашему мнению, при проверке формирования дохода жилищно-коммунального предприятия необходимо также установить:

- правильность оценки объема реализуемых услуг по регулируемой деятельности по фактическим ценам;

- правильность формирования финансового результата от выручки по регулируемой деятельности;

- финансовые отношения предприятия с бюджетом с выделением средств, подлежащих финансированию, фактически полученных из бюджета и недофинансированных;

- направления использования денежных средств, израсходованных из прибыли;

- фактически сложившийся уровень рентабельности по каждому регулируемому виду деятельности;

- фактически сложившийся общий уровень рентабельности организации.

Отметим, что на себестоимость эксплуатации жилищного фонда оказывают влияние как внешние, так и внутренние факторы. Первые не зависят от предприятия: экономическая политика региона, распределение бюджетных финансовых потоков в регионе, правовой статус субъектов рынка ЖКУ, доходы и уровень занятости населения. Внутренние факторы зависят от предприятия и его руководства: система планирования и учета показателей деятельности муниципальных предприятий, оперативный контроль качества и объемов выполненных работ, система оплаты и стимулирования труда, структура штатного расписания и т.п.

Динамика изменения расходов на содержание домохозяйства характеризуется их относительной стабильностью. Однако при этом наблюдаются значительные структурные изменения по статьям затрат: резкое увеличение затрат сторонних организаций и сокращение собственных. Это сказалось, прежде всего, на ухудшении качества услуг по содержанию домохозяйства, сокращении и невыполнении целого ряда работ (практически не проводятся работы по озеленению и благоустройству придомовых территорий, косметическому и профилактическому ремонтам подъездов, лестничных площадок и т.п.).

Отсутствие конкурсов при проведении договорной кампании (подрядчики, как правило, негосударственные организации), а также необходимой расчетно-сметной документации с экономическим обоснованием стоимости оказываемых услуг и их реальной

рентабельности, не позволяет ответить на вопрос, насколько оправданы затраты. Тем более что ремонт и обслуживание жилищного фонда силами самих управляющих компаний позволили бы сократить расходы предприятия.

Затраты на оплату труда без отчислений в фонды страхования составляют более трети, а с отчислениями - 40% общих затрат. При недоукомплектованности кадрами по сравнению с нормативно-плановыми показателями для предприятий и организаций отрасли характерна тенденция фактического сокращения численности производственного персонала, что, прежде всего, касается рабочих текущего ремонта. При этом численность АУП и соответствующие затраты на оплату труда увеличиваются. Структура штатов по основным подразделениям предприятий жилищного и коммунального хозяйства имеют значительные недостатки, ведущие к нерациональному увеличению этой статьи затрат [13].

В ходе проведенной проверки данных бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и показателей отчета финансово-хозяйственной деятельности управляющих компаний обнаружилось, что многие предприятия, оказывающие коммунальные услуги, являются неплатежеспособными, убыточными.

Наблюдается значительный рост кредиторской задолженности, что свидетельствует о том, что предприятия не в состоянии рассчитываться с бюджетом и прочими кредиторами. Предприятия не имеют достаточного количества оборотных средств для осуществления своей деятельности.

Недостаточное финансирование предприятий, увеличивающиеся по годам дебиторская и кредиторская задолженности делают неустойчивым финансовое положение предприятий жилищного и коммунального хозяйства и практически приводят к неполному выполнению или невыполнению ими основных функций: к резкому сокращению объемов текущего ремонта зданий, расходов по домохозяйству, связанных с уборкой мест общего пользования и

придомовых территорий. Это, в свою очередь, приводит к преждевременному износу основных фондов, ухудшению санитарного состояния жилья и социального климата проживания населения. Необходимо отметить, что уже на этапе планирования заложено сокращение объемов текущего ремонта и соответствующих затрат на его проведение как собственными силами, так и сторонними организациями.

Уровень собственных доходов и выделяемых организациям и предприятиям бюджетных ассигнований покрывает фактические расходы управляющих компаний на содержание и эксплуатацию жилищного хозяйства менее чем на треть и, конечно, недостаточен для нормального функционирования и развития предприятий, включая формирование фондов экономического стимулирования. В сфере жилищного и коммунального хозяйства наблюдаются постоянный недостаток оборотных средств, задержки соответствующих выплат организациям-поставщикам: тепловым и электрическим сетям, водоканалу и др., что ведет к общему ухудшению финансового положения отрасли в регионах. Необходимо отметить, что общая кредиторская задолженность предприятий жилищного и коммунального хозяйства часто превышает дебиторскую. Это обстоятельство создает негативный фон для практической реализации договорных отношений между всеми субъектами рынка ЖКУ.

Основной причиной убытков предприятий коммунального хозяйства является отсутствие выделения денежных средств из бюджета на компенсацию части затрат по содержанию жилого фонда, на капитальный ремонт, а также снижение доходов за счет падения платежеспособности населения, в результате чего увеличилось количество малоимущих семей, квартиросъемщиков, пользующихся субсидиями, а также имеющих льготы как ветераны труда.

По результатам аудиторских проверок на предприятиях жилищного и коммунального хозяйства можно сделать следующие общие выводы:

- бухгалтерский учет ведется с нарушениями действующего законодательства и не отражает действительно произведенных операций;

- учетная политика не обеспечивает полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности;

- действующий порядок организации ведения бухгалтерского учета требует как организационного, так и технического совершенствования;

- практически не ведется планово-экономическая работа, не проводится экономический и финансовый анализ деятельности.

Предприятия несут большие финансовые потери из-за нечеткой организации производства и управления, что выражается в неэффективном использовании рабочей силы, отсутствии у работников производственной дисциплины, ответственности за своевременность и качество выполняемых работ, в неэффективном документообороте.

В этих условиях аудит необходим как организующий фактор. Ведь основные его задачи в отрасли - не только выявление неэффективных затрат, но и поиск резервов, расширение финансовых возможностей предприятий, обоснование и подтверждение правомерности принимаемых решений как руководителями предприятий, так и органами местного самоуправления. По данным проведенного аудита предприятий жилищного и коммунального хозяйства намечены мероприятия по сокращению дефицита их статей расходов.

В процессе аудита жилищно-коммунальных предприятий проверяется не только организация учета затрат, но и методика расчетов экономически обоснованных тарифов.

#### **4.4 Экспертиза экономического обоснования тарифов на коммунальные услуги**

На сегодняшний день местные программы реформы жилищного и коммунального хозяйства предусматривают, помимо увеличения тарифов на оплату жилья и коммунальных услуг, комплекс

экономических мероприятий, направленных на снижение издержек производства ЖКУ. Реализация этих мероприятий с помощью организации учета и регулирования потребления энергоресурсов, ценового регулирования естественных монополистов, современных методов организации финансово-хозяйственной деятельности должна нейтрализовать возникающее увеличение затрат вследствие роста цен на сырье, материалы из-за инфляционных процессов.

Необходимость разработки местных программ ресурсосбережения в рамках проведения реформы жилищного и коммунального хозяйства обусловлена нарастанием физического износа оборудования муниципальных котельных, тепловых, электрических и водопроводно-канализационных систем; ростом тарифов на электро- и теплоэнергию, что приводит к увеличению объемов неплатежей и т.п.

По данным многочисленных проведенных исследований часто в себестоимость коммунальных услуг при учете затрат эксплуатационные предприятия закладывают долги, штрафы, необоснованно высокие административно-управленческие расходы [2].

Как показывает практика, больше всего допускаются такие нарушения предприятиями тепло-, водо-, электро- и газоснабжения. А поскольку на их долю приходится около 70% всех платежей населения за жилье, общая сумма затрат, включаемых в эти тарифы, весьма значительна для россиян. Основные причины столь недобросовестного отношения к установлению тарифов - бесхозяйственность, прямое нарушение финансовой дисциплины.

Обоснования применяемых тарифов, полученные от предприятий жилищного и коммунального хозяйства, как правило, не совпадают с данными, приведенными в первичных документах хозяйственной деятельности предприятий. В результате для получения достоверной информации и ужесточения антимонопольного регулирования деятельности поставщиков коммунальных услуг были проведены аудиторские проверки (экспертизы) тарифов на предприятиях водо-, тепло-, газо- и электроснабжения.

Установлено, что предприятия завышают стоимость основных фондов, увеличивают за счет этого амортизационные отчисления, а значит, завышают инвестиционную составляющую тарифа, занижают налогооблагаемую прибыль и создают себе финансовые резервы. Это говорит о том, что существующая система финансирования не позволяет производить качественное обслуживание объектов жилищного и коммунального хозяйства, износ основных фондов которого составляет более 50 %. Частично продолжается финансирование текущих эксплуатационных расходов, но почти повсеместно катастрофически низки капитальные вложения. Например, ежегодный объем замены труб втрое ниже минимально допустимого предела. Следовательно, чтобы исключить дальнейшее снижение уровня предоставляемых услуг и развал основных фондов, необходимо усовершенствовать систему финансирования предприятий отрасли. Кроме того, технологический аудит предприятий позволит получить информацию об общем состоянии отрасли в области.

В то же время отсутствуют четкие формализованные договорные отношения между муниципалитетом и предприятием, оказывающим коммунальные услуги, с одной стороны, и предприятием, оказывающим коммунальные услуги и потребителями этих услуг - с другой.

На местах часто встречается отсутствие отраслевых методик учета и планирования затрат на предприятиях коммунального хозяйства. Это приводит к искажению реальной картины, что в свою очередь снижает возможность целенаправленного воздействия на услуги жилищного и коммунального хозяйства с целью снижения издержек, позволяет достаточно свободно переносить средства из одной статьи в другую.

Исключить диктат поставщика коммунальных услуг можно, только сделав его деятельность прозрачной, этого можно достигнуть при помощи обязательной аудиторской экспертизы экономического обоснования тарифов.

Экспертиза экономического обоснования тарифов может

проводиться: при подготовке хозяйствующими субъектами соответствующих расчетов и обоснований на регулируемый период, установленный действующими нормативными актами для расчета показателей, включаемых в тариф; при инициативном обращении хозяйствующих субъектов в регулирующие органы с просьбой пересмотра тарифов в течение регулируемого периода; в случае несогласия хозяйствующего субъекта с утвержденной регулирующим органом величиной тарифа; в иных случаях по соглашению между хозяйствующим субъектом и органом, осуществляющим регулирование тарифов.

Независимая вневедомственная экспертиза осуществляется на основании договора возмездного оказания услуг. Заказчиком экспертизы является организация, по инициативе которой она проводится. Устанавливая методы проведения экспертизы самостоятельно, экспертные организации при этом должны гарантировать качество и достоверность представленной в заключение информации. Экспертиза может быть финансовой и (или) технологической и в обязательном порядке содержать анализ факторов, влияющих на формирование тарифов.

Специальное назначение экспертизы определяется содержанием поставленных целей, глубиной, составом и объемом привлекаемой для анализа информации. Критериями для экспертизы являются федеральные законы, законы субъектов Российской Федерации, общие нормативные правовые акты, принятые органами государственной власти и органами местного самоуправления, определяющие порядок ценообразования и тарифную политику по регулируемой деятельности, а также указания, инструкции, правила и нормы технической эксплуатации объектов и другие документы, обязательные для исполнения хозяйствующими субъектами.

В ходе проведения экспертизы при выявлении фактов нарушений или допущенных ошибок, существенно влияющих на величину формируемых тарифов, хозяйствующими субъектами вносятся

необходимые изменения на основании соответствующих рекомендаций. В случае если хозяйствующим субъектом в ходе проведения экспертизы не были устранены выявленные существенные нарушения или ошибки, соответствующая информация должна найти отражение в заключении с оценочным анализом последствий для установления величины тарифов и в целях выполнения задач, решаемых экспертизой.

В процессе реформирования отрасли разработана и опробована технология проверки предприятий жилищного и коммунального хозяйства, которая включает в себя следующие этапы:

Аудиторами проводится проверка бухгалтерского учета предприятия, соответствия данных первичных документов бухгалтерским регистрам, заключения и исполнения договоров гражданско-правового характера, формирования финансовых результатов деятельности предприятия.

Полученные данные сообщаются специалистам-технологам, задача которых состоит в оценке правильности подсчета предприятием полученной продукции (газа, воды, тепла) и расчета его отпуска. Кроме того, технологи оценивают расчеты с абонентами и проверяют договорные работы на предмет обоснованности потребности абонента в услугах предприятия.

Одновременно результаты проверки аудиторов передаются специалистам-оценщикам, задача которых состоит в оценке правильности составления предприятием и сторонними организациями смет на текущий и капитальный ремонт, вложений капитального характера, а также в проверке проведения переоценки основных фондов. Кроме того, они анализируют потребленные предприятием услуги и приобретенные у сторонних организаций материальные ценности на предмет соответствия их цен рыночным.

Для определения эффективности использования средств помимо расходов, включаемых в себестоимость по законодательству Российской Федерации, анализируются расходы, производимые предприятием за счет прибыли.

Выявленные отклонения от данных, заявленных предприятием в отчетности и учетных регистрах, суммируются. На этом основании рассчитывается величина резерва снижения расходов на единицу продукции предприятия.

Из структуры тарифа следует, что реальная картина себестоимости услуг искажена, т.к. калькуляция затрат на коммунальные услуги осуществляется с позиции определения расходов самого предприятия, а не средств, необходимых для обеспечения управления и содержания инженерных коммуникаций и объектов коммунального хозяйства.

В тарифе не учитываются реальные потребности предприятия в прибыли, в инвестициях. Кроме того, при определении цены возникают сложности, вызванные перекрестным субсидированием, когда разные группы потребителей получают одни и те же услуги по разным тарифам. При этом в наиболее тяжелом положении оказываются промышленные предприятия, которые фактически субсидируют льготные тарифы для населения.

Проведя расчеты тарифов на ЖКУ, приходим к заключению, что предприятие не в состоянии влиять самостоятельно на тарифы и цены своих поставщиков. Существование системы «перекрестных субсидий» не позволяет предприятию эффективно использовать свои оборотные средства. Более того, при наличии перекрестного субсидирования (тарифов по трем группам потребителей) ресурсы поставляются от одного монополиста к другому по тарифам для промышленности (самым высоким).

Таким образом, получив жилищные и коммунальные услуги по такой цене для использования ее в процессе основного производства (подачи воды) и накрутив на нее еще свою рентабельность, предприятие представляет свои услуги к оплате населению. Население оплачивает только часть тарифа, разницу в тарифе по населению необходимо покрыть предприятию из местного бюджета. Средств в бюджете нет, растет дебиторская задолженность, сокращаются оборотные средства.

Кроме того, на основании результатов аудиторской проверки

появляется возможность оценить реальную потребность предприятий в финансировании (текущие и капитальные ремонты) и разработать план мероприятий по его обеспечению.

В соответствии с изложенным, предлагается:

- для определения экономически обоснованных тарифов предприятий и пересмотра действующих тарифов необходимо создание в городах Службы заказчика с закреплением за ней соответствующих функций и четким разграничением прав и обязанностей заказчика и организаций-подрядчиков;

- в структуре тарифа предусмотреть включение составляющей на капитальный ремонт;

- руководству предприятий четко определять и отслеживать уровень фактических затрат и долю, оплачиваемую населением, сопоставляя последнюю с показателями дохода;

- руководству отрасли и предприятий способствовать созданию конкурентной среды при проведении ежегодной договорной кампании с целью сокращения необоснованных затрат и повышения качества предоставляемых услуг;

- руководству и финансовым службам предприятий отрасли более рационально планировать и перераспределять финансовые средства, обратив особое внимание на структуру затрат и соблюдение четких пропорций основных категорий работающих, т.к. их нарушение ведет к ухудшению качества обслуживания жилищного фонда;

- составлять альтернативные организациям-подрядчикам планы работ, которые могут быть выполнены собственными силами с наименьшими затратами, и предоставлять их на рассмотрение руководству

- программа и механизм управления коммунальным обслуживанием, которую можно представить следующим образом:

Система управления коммунальным обслуживанием должна осуществляться специализированными подразделениями (управляющими компаниями) в целях оптимального развития и эффективного использования основных фондов, инфраструктуры и нематериальных активов.

На основании проведенных исследований, а также создания и внедрения проектов в практику функционирования управляющей компании, нами разработан стратегический план управляющей компании коммунального обслуживания (таблица 9).

Программа разрабатывается поэтапно, эволюционно на срок 3-5 лет, включает в себя перечень необходимых динамично связанных мероприятий, зависящих от стратегии и жизненного цикла развития предприятий.

Оптимальный период реализации плана – 5 лет. План предусматривает реализацию пяти этапов, начиная с проведения маркетинговых исследований по выявлению коммунальных ресурсов в регионе и поставщиков коммунальных услуг для формирования комплекса основных средств и инфраструктуры; разработку стратегического планирования на основе проведенных исследований; формирование подразделения по управлению и содержанию основных фондов и инфраструктуры конкретного предприятия; проведение работ по реализации стратегического плана; цикличное повторение управления на качественно новом уровне.

В плане определяется продолжительность прохождения этапов, а также структуры ответственные за реализацию задач.

**Таблица 1 – Стратегический план деятельности управляющей компании (период реализации плана - 5 лет)**

| Содержание мероприятия   | Срок реализации   | Ответственные исполнители  |
|--|---|--|
| I год реализации плана (подготовительный этап).  |   |  |
| 1. Проведение маркетинговых исследований по выявлению коммунальных ресурсов в регионе:<br>- используемых и неиспользуемых в финансово-хозяйственной деятельности предприятий, уникальных и вновь созданных и др.;<br>- направлениям и видам предоставляемых коммунальных услуг в данном регионе;<br>- выявлению организаций и предприятий, предоставляющих необходимые коммунальные услуги предприятиям;<br>- оценка состояния основных фондов и необходимой инфраструктуры, а так же качества предоставляемых услуг у поставщиков и подрядчиков и потенциальной возможности их использования в деятельности предприятий;<br>- определению и исследованию потенциальных сегментов потребителей;<br>- выявлению и изучению инновационных технологий и достижений. | От 3-х до 6-ти месяцев в зависимости от состояния и эффективности деятельности предприятия (циклично возобновляется каждые 6 месяцев) | Директор по экономике:<br>отдел экономического и финансового анализа и планирования и т.д. |

|  |  |   |
|--|--|---|
| <p>2. Формирование стратегического плана по улучшению финансово-хозяйственной деятельности предприятий на основе:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- идеи (сущности) проекта;</li> <li>- плана маркетинга;</li> <li>- организационного плана;</li> <li>- программы инновационно – технического и организационного развития;</li> <li>- финансового плана;</li> <li>- оценки степени риска и страхования</li> </ul>   | <p>1-3 месяца. В зависимости от масштабов деятельности и объемов инвестиционных вложений.</p>                          | <p>Директор по экономике:<br/>финансовая группа.<br/>Бухгалтерия.</p>   |
| <p>II год реализации плана (начальный этап).</p>   |  |   |
| <p>2.1. Выделение структурного подразделения по управлению основными фондами и коммунальным обслуживанием предприятий.<br/>2.2. Проведение работ по формированию единого комплекса организаций, которые предоставляют коммунальные услуги.<br/>2.3. Разработка планов развития основных фондов и инфраструктуры коммунальной сферы с учетом инновационной деятельности.<br/>2.4. Формирование финансовых ресурсов для реализации проектов развития основных фондов, инфраструктуры коммунального хозяйства, внедрения инновационных технологий.<br/>2.5. Изыскание средств для осуществления необходимого ремонта, реконструкции, строительства, оборудования, проведения инновационных разработок</p>   | <p>1 – 4 месяца. В зависимости от этапа развития коммунального хозяйства и состояния материально-технической базы.</p> | <p>Начальник организационного отдела:<br/>инспектор по кадрам. Отдел экономического и финансового анализа и планирования.<br/>Финансовая группа.<br/>Бухгалтерия.</p> |
| <p>III год реализации плана.</p>   |  |   |
| <p>3.1. Проведение работ по текущему и капитальному ремонту и реконструкции объектов, в соответствии с их приоритетностью.<br/>3.2. Осуществление необходимого переоборудования и рационализация оборудования и технологических процессов управляющей компании.<br/>3.3. Приобретение средств и орудий труда в соответствии с темпами развития управляющей компании и коммунального обслуживания и инновационными достижениями.<br/>3.4. Проведение финансового контроля по эффективности и целевому использованию денежных средств.<br/>3.5. Осуществление управления развитием управляющей компании в соответствии с утвержденной стратегией</p>   | <p>От 3 месяцев и далее.</p>   | <p>Технический директор,<br/>главный инженер:<br/>технический отдел, группа инвентаризации и проектирования и т.д.</p>  |
| <p>IV год реализации плана.</p>  |  |   |
| <p>4.1. Проведение маркетинговых исследований по соответствию основных фондов и инфраструктуры, качества предоставляемых коммунальных услуг технологическим нормам, стандартам и инновациям.<br/>4.2. Определение соответствия основных фондов и инфраструктуры плану развития управляющей компании.<br/>4.3. Формирование необходимых условий для проведения работ по реконструкции, ремонту, строительству, техническому перевооружению и приобретению необходимого инвентаря и инновационного оборудования.<br/>4.4. Завершение работ по очередному этапу развития управляющей компании.<br/>4.5. Проведение работ по контролю и анализу соответствия качества и своевременности предоставляемых услуг плану развития управляющей компании.</p> | <p>В течение процесса развития коммунального хозяйства в соответствии с утвержденными планами.</p>                     | <p>Отдел экономического и финансового анализа и планирования, финансовая группа, технический отдел, начальник организационного отдела и т.д.</p>                      |
| <p>V год реализации плана.<br/>Третий и последующие этапы развития деятельности управляющей компании повторяют комплекс действий второго этапа, на новом уровне её развития, в будущем созданная инфраструктура и накопленный опыт её совершенствования и инновационного развития.</p>   |  |   |

## **I год реализации плана (подготовительный этап)**

Так как основной целью развития коммунального обслуживания, является обеспечение рентабельной деятельности предприятий, то на подготовительном этапе необходимо проведение маркетинговых исследований:

- по выявлению в регионе уникальных и вновь созданных инновационных ресурсов, которые в дальнейшем будут использоваться в финансово-хозяйственной деятельности предприятия;
- по видам предоставляемых коммунальных услуг предприятиям региона, в том числе необходимых для инновационной деятельности;
- по изучению подрядных организаций, предоставляющих коммунальные услуги потребителям;
- по оценки состояния основных фондов и соответствующей инфраструктуры и определения потенциальных сегментов потребителей; и т.д.

Результаты проведенных отделом экономического и финансового анализа и планирования, а так же другими структурными подразделениями управляющей компании маркетинговых исследований позволят на следующем этапе сформировать стратегический план по улучшению финансово-хозяйственной деятельности предприятий, производить и предоставлять услуги, которые должны стать основным фактором для формирования инновационной среды деятельности предприятий.

Российский и зарубежный опыт по управлению коммунальным обслуживанием и соответствующей инфраструктурой, свидетельствует о необходимости маневренного, оперативного и гибкого построения стратегии и тактики управления коммунальным обслуживанием, в первую очередь за счет инновационного развития коммунального хозяйства.

Управление коммунальным обслуживанием имеет особое значение, так как рентабельное их развитие предполагает повышение

условий, качества и жизнедеятельности всех потребителей коммунальных услуг.

Сохранение инфраструктуры, основных фондов и их рентабельной деятельности, сегодня могут определить не существующие, а инновационные формы управления коммунальным обслуживанием. Снижение рисков в системе управления коммунальным обслуживанием, в том числе рисков непредоставления, определяет изменение характера его целевого использования. Основным фактором снижения рисков и обеспечения рентабельной работы коммунального обслуживания является приток платежеспособных предприятий. Получаемые доходы от производства и предоставления коммунальных услуг позволяют обеспечить инновационное развитие коммунального обслуживания, обеспечив тем самым конкурентоспособность предприятий и организаций.

Развитие коммунального обслуживания на основе применения инновационного механизма управления, обеспечит возможность сохранения не только основных фондов и инфраструктуры, но и сохранение рабочих мест (и даже их увеличение) и т.д.

## **II год реализации плана (начальный этап)**

Формирование и развитие сферы коммунального обслуживания, прежде всего, должно осуществляться на базе имеющихся организаций и предприятий (управляющих компаний).

Как показал проведенный анализ, все виды предприятий коммунального обслуживания прямо или косвенно могут принимать участие в создании и предоставлении коммунальной услуги, поэтому на втором этапе планирования деятельности управляющей компании создается структурное подразделение по управлению основными фондами и коммунальным обслуживанием предприятий.

Далее проводятся работы по формированию предприятий, предоставляющих коммунальные услуги, в единый комплекс и разрабатывается план развития основных фондов и инфраструктуры коммунального обслуживания.

Для этого формируются финансовые ресурсы и изыскиваются средства для развития, ремонта, реконструкции и строительства основных фондов и необходимой инфраструктуры.

Таким образом, имеющаяся в коммунальном обслуживании инфраструктура и основные фонды, дифференцированы по отраслям хозяйственной деятельности, могут быть востребованы и объединены в единый комплекс при создании и предоставлении коммунальных услуг. Принадлежность всех организаций и предприятий единому собственнику обуславливает реальные условия формирования комплекса основных фондов коммунального обслуживания.

Как показывает международный опыт и проведенные нами исследования, создание единого комплекса основных фондов для производства и предоставления коммунальных услуг, безусловно, требует определенных затрат. В одних случаях эти затраты могут быть меньше, в других - больше.

Многие предприятия, как правило, имеющие необходимые ресурсы и условия для увеличения производства не могут окупать дополнительные затраты. Однако если планируется освоение производства новых видов продукции (работ, услуг), то это требует значительных инвестиций.

Безусловно, план развития деятельности управляющей компании в данном случае должен быть подвергнут финансовому анализу: оценены риски и определен период окупаемости инвестиционных вложений.

На начальном этапе финансово-хозяйственная деятельность управляющей компании может осуществляться при минимальных затратах на основе имеющихся основных средств и инфраструктуры. Однако по мере развития коммунального обслуживания необходимо обеспечить развитие инфраструктуры и основных фондов и довести его до уровня современных требований.

Вместе с тем, целесообразно отметить, что в данном разделе плана наиболее важным является объединение основных фондов и соответствующей инфраструктуры, создающих и предоставляющих

коммунальные услуги в единый комплекс - механизм, нацеленный на создание коммунальных услуг и максимальное удовлетворение потребностей клиентов. Это объединение предполагает не только организационные решения, но в первую очередь единую идею и управление основными фондами и инфраструктурой и другие параметры обеспечивающие функционирование коммунального обслуживания.

### **III год реализации плана**

Третий год реализации плана деятельности управляющей компании включает в себя:

- реконструкцию, текущий и капитальный ремонт основных фондов;
- переоборудование и инновация технологических процессов и оборудования управляющей компании;
- приобретение основных средств и нематериальных активов в соответствии с развитием деятельности управляющей компании;
- финансовый контроль за эффективным и целевым использованием денежных средств;
- управление развитием деятельности управляющей компании в соответствии с утвержденным стратегическим планом.

В целом содержание и управление коммунальным обслуживанием в настоящее время может предполагать три направления:

- управление основными фондами и инфраструктурой с учетом сформировавшегося положительного опыта и инновационных разработок;
- содержание и управление модернизированными основными фондами и инфраструктурой;
- адаптация основных фондов и инфраструктуры к обслуживанию потребителей в тех регионах, где реализуется федеральные целевые программы.

Конкретно по направлениям:

1. Содержание и управление основными фондами и инфраструктурой с учетом накопленного положительного опыта должно проходить в соответствии со стратегическими планами развития деятельности управляющих компаний, а так же с учетом информации систематически проводимых маркетинговых исследований.

Финансовый анализ использования основных фондов и инфраструктуры на первых этапах развития коммунального обслуживания не может свидетельствовать об экономической целесообразности содержания и управления основными фондами и инфраструктурой. На первых этапах могут быть даже отрицательные результаты, так как коммунальному обслуживанию, как и любой другой коммерческой деятельности, необходимо пройти этап развития, получить рекламную и потребительскую популярность, завоевать сегмент потенциальных потребителей. Поэтому содержание и управление основными фондами и инфраструктурой может быть в начале убыточным. В связи с этим необходимо оценить качество и своевременность предоставления коммунальных услуг и определить оптимальную величину затрат на каждый этап развития и возможное получение доходов.

Содержание и управление основными фондами и инфраструктурой может планироваться в зависимости от вида предоставляемых услуг и финансовых возможностей потребителей. Это развитие может происходить без осуществления изменения площадей предприятий, так и с учетом строительства новых зданий и сооружений.

2. Содержание и управление модернизированными основными фондами и инфраструктурой может осуществляться по двум направлениям:

а) поэтапное эволюционное управление основными фондами и инфраструктурой;

б) комплексное управление основными фондами и инфраструктурой. Данный механизм предполагает наличие

необходимых средств управляющих компаний, а также значительные инвестиционные вложения в их формирование.

Финансирование затрат при этом может осуществляться, как собственными, заемными и привлеченными финансовыми ресурсами.

3. Основные фонды и инфраструктура, как участники создания и предоставления коммунальной услуги.

В данном случае роль и доля участия предприятий и организаций коммунального обслуживания определяется федеральной и региональной программами, состоянием основных фондов и инфраструктуры.

Участие предприятий коммунального обслуживания в создании и предоставлении коммунальных услуг необходимо не только в связи с повышением деловой и социальной репутации коммунального обслуживания, но в первую очередь в связи с изменением финансовых потоков, ростом коммунальных тарифов и сокращением бюджетного финансирования.

Состояние основных фондов и соответствующей инфраструктуры будет происходить планомерно в соответствии с потребностями клиентов и развитием рынка коммунальных услуг.

#### **IV год реализации плана**

Четвертый этап плана деятельности управляющей компании предполагает реализацию следующих направлений:

1. Маркетинговые исследования в целях обеспечения соответствия основных фондов, инфраструктуры и предоставляемых коммунальных услуг установленным технологическим нормам и стандартам.

2. Определение соответствия основных фондов и инфраструктуры стратегическому плану развития управляющей компании и обслуживаемых предприятий.

3. Создание условий для ремонта, реконструкции, строительства и приобретения инвентаря и оборудования.

4. Анализ и контроль за соответствием качества и

своевременности оказываемых коммунальных услуг плану развития деятельности управляющей компании.

Основным на этом этапе является содержание основных фондов и инфраструктуры управляющей компании, это, безусловно, требует значительных инвестиционных вложений. И, как правило, собственных средств бывает недостаточно, поэтому необходимо как можно более, активно применять новые методы воспроизводства основных фондов – лизинг и ипотека.

Лизинг имеет тенденцию активного развития в Российской Федерации и применяется организациями различных отраслей хозяйственной деятельности и форм собственности для обновления средств производства, орудий труда и оборудования. Этот вид долгосрочной аренды достаточно эффективен, так как эта форма финансирования позволяет снизить риски и не отвлекать из оборота значительные средства.

Ипотека в системе развития коммунального обслуживания играет такую же роль, как лизинг в обеспечении средствами производства. При этом важно, что за счет ипотеки происходит развитие основных фондов, без отвлечения значительных средств из оборота.

В отдельных случаях, наиболее реальным и оперативным источником привлечения ресурсов являются банковские кредиты. Однако использованию этого вида финансовых ресурсов, безусловно, должны предшествовать маркетинговые исследования, стратегическое планирование, финансовый анализ и прогнозирование.

Следующим концептуальным аспектом развития управляющей компании является проведение маркетинговых исследований в регионе формирования и развития коммунального обслуживания.

Проведение маркетинговых исследований должно предшествовать формированию основных фондов и инфраструктуры коммунального обслуживания, так как маркетинг является важнейшим инструментом самострахования и оценки перспективности развития коммунального обслуживания.

Прежде всего, в системе маркетинговых исследований следует определить цель исследования, которой – определение наибольшего объема и качества ресурсов и оценка возможности формирования коммунальных услуг. Параллельно с исследованиями комплекса коммунальных услуг, проводятся исследования (пробные маркетинговые исследования, анкетные опросы, наблюдения и др.), сегментация потенциальных потребителей. Подготовка коммунальных услуг и коммунального обслуживания в целом должно осуществляться параллельно с подготовкой потенциальных потребителей, учетом их возможностей и требований. Формирование и использование основных фондов и инфраструктуры должно происходить в строгом соответствии с потребностями клиентов. Что в свою очередь только понизит риски неэффективного использования основных фондов и инфраструктуры. Вместе с тем, это должно ускорить предоставление коммунальных услуг потребителям. В противном случае задержка или сбой предоставления коммунальных услуг могут приводить к росту затрат предприятий, что в свою очередь повышает себестоимость их продуктов (работ, услуг).

Маркетинговые исследования должны проводиться непрерывно, так как коммунальное обслуживание является основой для формирования среды инновационной деятельности предприятий, само непрерывно развивается и совершенствуется.

#### **V год реализации плана**

Начиная с пятого года, третий и последующие этапы развития деятельности управляющей компании повторяют комплекс действий второго этапа, на качественно новом уровне её развития, на основе созданной инфраструктуры, накопленного опыта и финансовых ресурсов.

#### **Литература:**

1. Драчёна И.П., Викулина Е.В., Коба Е.Евг. Сущность и значение системы внутреннего финансового контроля в государственных бюджетных учреждениях; Журнал: Научная Перспектива №3, 2015

2. Драчёна И.П., Викулина Е.В. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: сущность и практика применения; Журнал: Экономика и предпринимательство №2, 2015
3. Черняк В. З. Жилищно-коммунальное хозяйство: развитие, управление, экономика: учебное пособие / В. З. Черняк. – М.: КНОРУС, 2007. – 392 с.
4. Эффективное управление жилым домом: практическое руководство / Под общ. ред. В. Н. Субботина. – М.: Эксмо, 2008. – 224 с.
5. Симионов Ю. Ф. , Ткачева Н. А., Ясько В. Л. ЖКХ. Справочник для работников муниципальных образований. – М.: ИКЦ «МарТ», Ростов н/Д.: Издательский центр «МарТ», 2007. – 272 с.
6. Симионов Ю. Ф. Жилищно-коммунальное хозяйство. Справочник / Ю. Ф. Симионов. – 3-е изд. – Ростов н/Д.: Издательский центр «МарТ»; Феникс, 2010. – 286 с.
7. Симионов Ю. Ф. Экономика жилищно-коммунального хозяйства. – 2-е изд. – М.: ИКЦ «МарТ», - Ростов н/Д.: Издательский центр «МарТ», 2008. – 240 с.
8. Симионов Ю. Ф. Жилищно-коммунальное хозяйство. Справочник / Ю. Ф. Симионов, Н. И. Дрозд. – М.; Ростов н/Д.: ИКЦ «МарТ»; Издательский центр «МарТ», 2004
9. Драчёна И.П., Викулина Е.В., Коба Е.Евг. Особенности проведения контроля и ревизии в организациях потребительской кооперации. Экономика и предпринимательство. 2015. №9-2, с.549-553
10. Драчёна И.П., Викулина Е.В. Основы и принципы организации контрольно-ревизионной работы. Научная перспектива. 2015, №9, с.5-8
11. Драчёна И.П. Сущность и практика применения позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) Современный учет и аудит: теория, практика, перспективы развития: Материалы Первой международной инновационной научно-практической конференции [Электронный ресурс]. – М.: Издательство Московского гуманитарного университета, 2013

12. Суглобов А.Е., Драчена И.П., Музалев С.В. Методологические и концептуальные основы стандартизации аудиторской деятельности в России Аудитор. 2014. № 12 (238). С. 3-14.
13. Самошкина М.В. Реструктуризация предприятий сферы услуг в форме слияний и поглощений: дис.канд.экон.наук: 08.00.05. – М.: МГУС, 2006.

## **Глава 5 Анализ рисков, как элемент системы внутреннего контроля**

В современных отечественных условиях инновационная деятельность предприятий в значительной степени сопряжена с риском, это обусловлено ролью человеческого фактора в процессе воздействия, а также динамикой объекта управления и его внешнего окружения. В условиях нестабильности экономической конъюнктуры рынка проблема риска возникновения потерь при вложении предприятием средств в инновации становится особенно актуальной. В связи с этим, представляется необходимым рассмотреть сложившиеся в научной среде методы анализа инновационной деятельности.

Под риском инновационной деятельности необходимо понимать многообразие ее промежуточных и окончательных результатов, которые имеют различную оценку со стороны рационализаторов, инвесторов и других участников инновационных процессов [7].

Однако все инновационные процессы связаны с риском т.е. потерями.

По определению А.Г. Ивасенко, Я.И. Ноконова, А.О. Сизова рассматривают риск как (угрозу), потерю части ресурсов предприятия, недополученные доходов или появления дополнительных расходов в результате освоения инновационных проектов [1]. Потери можно определить, как обобщенную субъективную характеристику ситуации принятия решения в условиях неопределенности, отражающую

возможность появления и значимости для субъекта принятия решения ущерба в результате последствий принятия того или иного решения. Поэтому любой вид анализа и оценки должен проводиться, с учетом риска и неопределенности. Выделены два типа риска статистический и динамический.

Статистический риск - это вероятность необратимых потерь вследствие нанесения непоправимого ущерба субъекту экономики, вызванного непредвиденными изменениями многочисленных факторов внешней и внутренней среды. Статистические риски могут возникнуть и при отсутствии изменений в экономической ситуации. К ним относятся, например, риски стихийных бедствий или недобросовестного поведения партнеров по бизнесу.

Динамический риск - это вероятность необратимых потерь активов вследствие нанесенного непоправимого ущерба субъекту экономики, вызванного непредвидимыми изменениями многочисленных факторов внешней и внутренней среды.

В отличие от неопределенности, риски являются измеримой величиной, их количественной мерой служит вероятность неблагоприятного исхода нововведений.

Потери инновационного процесса - это система факторов, проявляющаяся в виде комплексов рисков в количественном и качественном отношении.

Качественный анализ предполагает: выявление источников и причин риска, этапов и работ, при выполнении которых возникают потери, т. е. установление потенциальных зон потерь и непроизводительных расходов, идентификацию всех возможных убытков, выявление практических выгод и возможных негативных последствий, которые могут наступить при реализации содержащего риск решения.

Качественный анализ риска целесообразно проводить на стадии разработки бизнес – плана, совместно с комплексной экспертизой инновационного проекта, что позволит выявить более детальную информацию о предполагаемых рисках и потерях. «Управленческие решения принимаются на основе полученной информации и воздействуют на управляющую систему. Объектами управления являются хозяйственные процессы, ресурсы, показатели объема производства, затраты на производство, прибыль» [13].

Главная задача качественной оценки – выявление возможных видов рисков, убытков, непроизводительных расходов, а так же выявляющие факторы, влияющие на уровень потерь при внедрении данной инновации.

Качественная оценка рисков осуществляется в основном посредством рейтинга.

Рейтинг - это способ качественной оценки риска, в какой либо области деятельности на основе формализации экспертных методов. Одной из первых и самой простой формой проведения рейтинговой оценки стал так называемый ранкинг, то есть ранжирование.

Ранжирование предполагает упорядочение оцениваемых объектов в порядке возрастания или убывания их качеств.

Ранжирование может осуществляться несколькими методами: мягкая рейтинговая оценка, непосредственное ранжирование, попарное сравнение, ранжирование на основе балльной оценки.

Мягкая рейтинговая оценка - согласно этому методу эксперты оставляют в списке, не указывая приоритет, наилучшие, с их точки зрения, оцениваемые объекты. Наивысший ранг получает объект, набравший большее число голосов экспертов.

Непосредственное ранжирование - состоит в том, что эксперты располагают в определенном порядке (возрастания или убывания качеств) оцениваемые объекты, затем рассчитывается среднее арифметическое место каждого объекта и в соответствии с этим значением составляется окончательно упорядоченный список.

Попарное сравнение - сопоставляя поочередно каждый оцениваемый объект, определяют, какой из них лучше, затем эти мнения усредняются и составляется окончательный рейтинг.

Ранжирование на основе балльной оценки сочетает число объектов, и оценивают их в баллах или располагают их в определенном порядке. Для получения окончательного упорядоченного списка ранжируемых объектов баллы складываются, а объекты располагаются в порядке возрастания или убывания баллов. Балльное ранжирование стало одним из наиболее популярных методов рейтинговой оценки среди российских информационных и аналитических агентств.

Главная проблема ранжирования связана с тем, что сравнения объектов осуществляются по нескольким показателям, и результаты могут быть неоднозначными: лидер по одному показателю может стать аутсайдером по другому.

Результаты качественного анализа служат важной исходной информацией для осуществления количественного анализа.

Количественный анализ предполагает численное определение отдельных рисков и общих потерь. На этом этапе определяется вероятность наступления рисков событий и их последствий, осуществляется количественная оценка степени риска, определяется также допустимый уровень потерь и непроизводительных расходов.

Количественная оценка рисков определяется как:

- вероятность того, что полученный результат окажется меньше ожидаемого;
- произведение ожидаемых потерь на возможность того, что эти потери будут получены.

Основные результаты данного анализа рисков заключаются:

- выявление конкретных (неизбежных) потерь, и порождающих причин;
- стоимостная оценка ожидаемых (предполагаемых) потерь;
- разработка методик по минимизации (снижение) и устранению потерь и непроизводительных расходов.

Профессор Барышева А.В. поясняет: «инновационный риск есть экономическая категория, зависящая от политической, социальной, криминальной ситуации и являющаяся измеримой величиной, количественной мерой которой может служить вероятность неблагоприятного исхода при вложении средств в производство новых товаров и услуг, в разработку новой техники и технологии, которые, не найдут ожидаемого спроса на рынке, а также при вложении средств в разработку управленческих инноваций, которые не принесут ожидаемого эффекта.

Поэтому инновационные риски - это измеримая вероятность (угроза) утраты по крайней мере части своих ресурсов, недополучения либо потери запланированных доходов (прибыли) от инновационного проекта, или появления дополнительных расходов.

Далее профессор Барышева А.В. выделяет факторы инновационных рисков внешние и внутренние.

Внешние факторы инновационных рисков, которые не связаны с деятельностью предприятия:

- финансово-экономические (нестабильность экономического законодательства и текущей экономической ситуацией, внешнеэкономические, валютные, процентные, депозитные риски и т.д.);

- социально - экономические и политические риски (неопределенность политической ситуации, нестабильность политической власти, свертывание экономических и политических реформ), региональные конфликты, высокий уровень безработицы и т.д.;

- форс-мажорные обстоятельства и т.д.

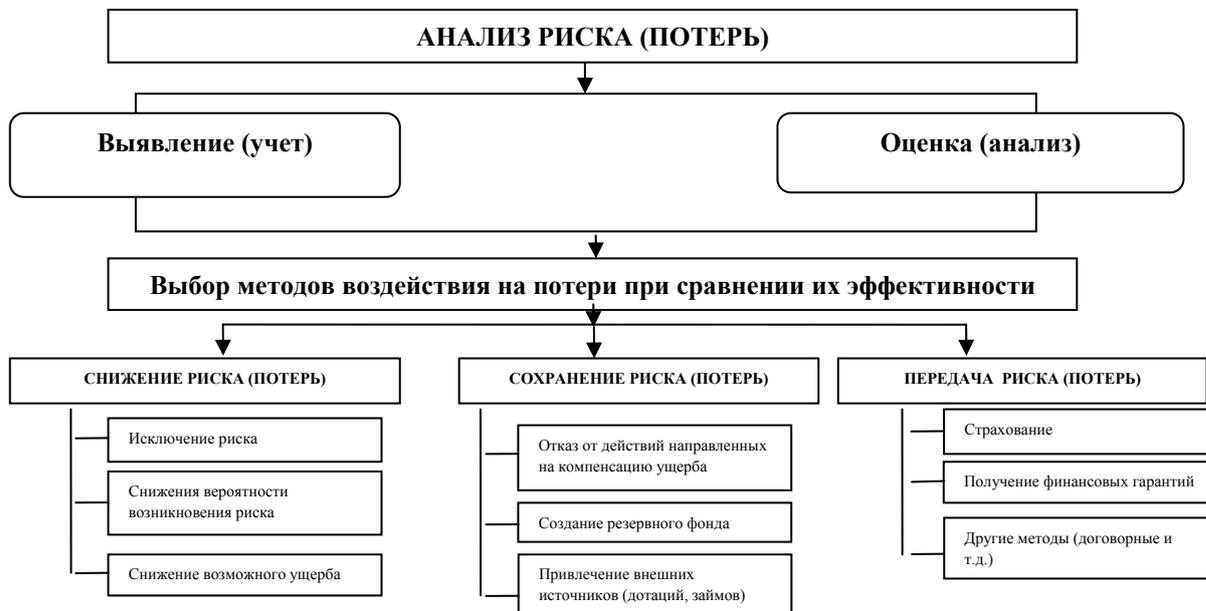
Внутренние факторы инновационных рисков зависят от деятельности участников и подразделяются на: основные и вспомогательные [2, с .289].

К факторам риска или потерь вспомогательной деятельности инновационных разработок относятся: перебои энергоснабжения,

непредвиденные ремонты оборудования, аварии вентиляционных и жизнеобеспечивающих устройств, нарушения поставщиков договорных обязательств, изменение себестоимости новых продуктов и технологий вследствие повышения цен на: энергоносители, сырье, материалы, комплектующие, нехватка квалифицированных кадров, проблемы с разработкой и внедрением новых продуктов, и др.

К факторам риска или потерь основной деятельности инновационных разработок относятся: риск нереализации новой продукции, недополучения исходных сырья, материалов, продукции, потери связаны со сбытом нового продукта и неплатежеспособностью покупателя, отказ заказчиков (потребителей) от приема нового продукта, риск усиления конкуренции, невозврата заемных средств, риск превышения затрат, недополучения или недостаточное финансирование, риск консервации проекта.

Ивасенко А.Г., Никонова Я.И., Сизова А.О. [1] разработали модель организации работ по управлению риском (потерями) (рис.1), а также выделили факторы, повышающие и понижающие риск в инновациях (табл.1).



**Рисунок 1 - Модель организации работ по управлению риском**

На рисунке 1 представлен анализ риска (потерь), основными составляющими которого является выявление (учет) и оценка (анализ), с последующим выбором методов воздействия на риски.

К основным факторам, снижающим риски (потерь) представлены в (табл. 1).

**Таблица 1 – Факторы, снижающие и повышающие риски (потерь) в инновациях**

| <b>Фактор снижающий риск (потерь)</b> | <b>Фактор повышающий риск (потерь)</b>          |
|---------------------------------------|---|
| Исследование риска                    | Потери  |
| Экспертиза всех аспектов риска        | Кражи   |
| Система защиты                        | Пожары  |
| Контроль и мониторинг потерь          | Наводнения                                      |
| Страхование                           | Нестабильность окружения инновационного проекта |
| Резервирование                        | Инфляция  |
| Разработка стратегии                  | Ненадежные партнеры                             |
| Управление рисками                    | Некачественные ресурсы и т.д.                   |

К факторам, снижающим риски (потерь) отнесены: исследование риска, экспертиза всех аспектов риска, система защиты, контроль и мониторинг потерь, страхование, резервирование, разработка стратегии, управление рисками. «Правильно организованный контроль позволяет не только своевременно обнаружить недостатки в деятельности организации, но и вовремя принять меры к их устранению» [12].

К факторам повышающим риски потерь отнесены: потери, кражи, пожары, наводнения, нестабильность окружения инновационного проекта, инфляция, ненадежные партнеры, некачественные ресурсы и т.д.

По мнению автора - риск-это вероятность возникновения потерь, убытков, недопоступлений планируемых доходов, прибыли. Потери, возможные в предпринимательской деятельности, можно разделить на материальные, трудовые, финансовые.

Классификацию рисков денежных потерь можно осуществить по разным признакам:

- в зависимости от вида деятельности – предпринимательский (производственный, коммерческий, финансовый) и

потребительский;

- по признаку проявления – спекулятивный, простой (чистый);
- в зависимости от вида финансового посредничества – инвестиционный, страховой, банковский.

Производственный риск возникает в процессе производственной деятельности. Причинами возникновения производственного риска являются: снижение планируемого объема производства, роста материальных, трудовых затрат и др.

Коммерческий риск связан с реализацией продукции (услуг), закупкой сырья, материалов и т.д. Причины такого риска - уменьшение планируемого объема реализации, повышение закупочных цен, рост издержек обращения, потери продукции в процессе обращения.

Финансовый риск возникает в процессе отношений предприятия с финансовыми институтами (банками, финансовыми, инвестиционными, страховыми компаниями, биржами и др.). Причины финансового риска – инфляционные факторы, рост учетных ставок банка, снижение стоимости ценных бумаг.

Профессор Е.Н. Лобачева рассматривает источники возникновения риска подразделяя их на:

- риск хозяйственный;
- риск, связанный с личностью человека;
- риск, обусловленный природными факторами [3, с.328].

Каждый из этих рисков имеет соответствующую причину возникновения. Это дает возможность классифицировать риск по причине возникновения:

- риск как следствие неопределенности;
- риск непредсказуемости поведения партнера;
- риск недостатка информации.

С точки зрения качественной определенности можно выделить три категории риска:

Допустимый риск - угроза полной потери прибыли от предпринимательской деятельности.

Критический риск – потеря затрат на предпринимательскую деятельность. В этом случае теряется вся предполагаемая выручка и затраты приходится возмещать за свой счет.

Катастрофический риск - происходит потеря всего имущества и банкротства предприятия, его закрытие и продажа имущества..

Н.А. Попов, В.Р. Захарьин, Н.П. Карпусь и В.Ф. Федоренко считают: «что риск можно определить как потенциальная возможность потери ресурсов или недополучения доходов» [4].

Основные виды ресурсов, которыми располагает предприятие, принято распределять на финансовые, трудовые и материальные. Кроме того, потери могут быть обусловлены неэффективным использованием рабочего времени, а отраслевая и технологическая специфика деятельности организации предлагает возможность образования специфических рисков.

Классификация рисков зависит от видов деятельности, осуществляемых организацией. Так как основными видами текущей деятельности является текущая и финансовая, то уместно все риски классифицировать на производственные и финансовые. Так как производственная деятельность может быть разделена на две автономных составляющих – процесс производства продукции и процесс ее реализации, то целесообразно выделить отдельные группы собственно производственные риски и коммерческие риски» [4,с.173].

Автор, рассмотрел методику оценки рисков основанных на методах статистического и вероятности анализа.

Всесторонняя оценка риска устанавливается для каждого абсолютного или относительного значения величины возможных потерь, соответствующая вероятности возникновения такой величины.

Схему возможных размеров рисков можно представить в следующем виде рис. 2.

Область, в которой потери не ожидаются, является безрисковой зоной, ей соответствуют нулевые потери или отрицательные (превышение прибыли).

| Выигрыш             | Риски (потери)               |                               |                                    | Величина<br>возможных<br>рисков<br>(потерь) |
|---------------------|------------------------------|-------------------------------|------------------------------------|---|
|                     | Зона<br>допустимого<br>риска | Зона<br>критического<br>риска | Зона<br>катастрофического<br>риска |   |
| Безрисковая<br>зона |                              |                               |                                    |   |
|                     | Расчетная прибыль            | Расчетная<br>выручка          | Имущественное<br>состояние         |   |

### Рисунок 2 – Размеры риска [4, с.176].

Под зоной допустимого риска будем понимать область, в пределах которой данный вид предпринимательской деятельности сохраняет свою экономическую целесообразность, т. е. потери имеют место, но они меньше ожидаемой прибыли.

Граница зоны допустимого риска соответствует уровню потерь, равному расчетной прибыли от предпринимательской деятельности.

Следующую более опасную область будем называть зоной критического риска. Это область, характеризующаяся возможностью потерь, превышающих величину ожидаемой прибыли, вплоть до величины полной расчетной выручки от предпринимательства, представляющей сумму затрат и прибыли.

Иначе говоря, зона критического риска характеризуется опасностью потерь, которые заведомо превышают ожидаемую прибыль и в максимуме могут привести к невозмещаемой потере всех средств, вложенных предпринимателем в дело. В последнем случае предприниматель не только не получает от сделки никакого дохода, но несет убытки в сумме всех бесплодных затрат.

Зона катастрофического риска представляет область потерь, которые по своей величине превосходят критический уровень и в максимуме могут достигать величины, равной имущественному состоянию предпринимателя. Катастрофический риск способен привести к краху, банкротству предприятия, его закрытию и распродаже

имущества.

К категории катастрофического следует относить, вне зависимости от имущественного или денежного ущерба риск, связанный с прямой опасностью для жизни людей или возникновением экологических катастроф [4, с.177].

Кроме вероятностного метода в практике оценки риска также используются следующие методы, результаты которых могут быть использованы самостоятельно для распределения потерь и рисков:

- Статистический метод – состоит в том, что изучает статистика потерь, имевших место в аналогичных видах предпринимательской деятельности, устанавливается частота появления определенных уровней потерь. Если статистический массив достаточно представительен, частоту возникновения данного уровня потерь можно в первом приближении приравнять к вероятности их возникновения. Определяя частоту возникновения некоторого уровня потерь путем деления числа соответствующих случаев на их общее число, следует включать в общее число случаев и те предпринимательские сделки, в которых потерь не было, а был выигрыш, т. е. превышение расчет прибыли. Иначе показатели вероятностей потерь и угрозы риска окажутся завышенными.

- Экспертный метод, или метод экспертных оценок применительно к предпринимательскому риску может быть реализован путем обработки мнений опытных предпринимателей или специалистов. При этом предполагается установка таких критериев, чтобы эксперты могли дать оценки вероятностей возникновения определенных уровней потерь, по которым затем можно было бы найти средние значения эксперт оценок и с их помощью построить кривую распределения вероятностей.

Расчётно – аналитический способ оценки риска базируется на теоретических представлениях [4,с.180].

Профессор В.А. Швандар выделил следующие методы оценки рисков:

- методы аналогии,
- балльной оценки,
- метод дерева решений,
- метод Монте-Карло (статистических испытаний),
- экспертные методы,
- метод Дельфи,
- методы портфолио,
- моделирование риска [5].

Все представленные методы, могут, рассматриваются как обособленные элементы с четко определенными характеристиками, на практике они могут частично совпадать и взаимодействовать.

В зависимости от отрасли, в которой реализуется инвестиционный проект, относительная значимость упомянутых методов может варьироваться. Специфика комбикормовой промышленности, заключается в высокой рискованности соответствующих инвестиционных проектов, что позволяет сделать предположение о высокой значимости идентификации инновационных рисков. В интересах проверки этой гипотезы проанализируем указанные выше процедуры.

Метод аналогии представляет собой разработку стратегии управления риском конкретного инновационного проекта на основе анализа базы данных о реализации аналогичных проектов и условий их реализации. Данный метод позволяет учесть возможные ошибки, последствия воздействия неблагоприятных факторов и экстремальные ситуации как источники потенциального риска.

Метод аналогии применяется как на отдельных стадиях жизненного цикла проекта, так и по всему циклу. Часто метод аналогии используется для разработки сценариев реализации инновационного проекта.

В связи с этим нами отмечено, что в основе данного метода лежит принцип замещения исследуемого объекта, другим аналогичным или подобным объектом. Базируясь на аналогах данный метод, не дает

особо оригинальных идей и решений как другие эвристические методы.

Метод балльной оценки риска – это один из методов экспертизы риска на основе обобщающего показателя, определяемый по ряду экспертно оцениваемых частных показателей (факторов) степени риска. Он состоит из следующих этапов:

- 1) определение факторов, определяющих степень риска проекта;
- 2) выбор обобщенного критерия и частных показателей, характеризующих каждый фактор;
- 3) оценка обобщенного критерия степени риска инновационного проекта;
- 4) выработка рекомендаций по управлению риском при реализации инновационного проекта.

Данный метод широко используется в деятельности рейтинговых и аналитических агентств при оценке региональных, политических и кредитных рисков.

Автор согласен с мнением, что этот метод должен включать в себя решения по определению факторов рисков инновационных методов, выбор предпочтительной методологии, источников данных для идентификации риска, временной интервал для анализа ситуации. На стадии планирования необходимо обеспечить адекватность управления рисками как уровню и типу риска, так и значимости проекта для предприятия. В целом автор рассматривает метод балльной оценки как предварительный этап риск-менеджмента, имеющий важное, но не определяющее значение с точки зрения обеспечения необходимого уровня защиты.

Недостаток данного метода заключается в отсутствие объективных балльных оценок осложняет проблему определения фиксированных оценок, поскольку индивидуальные различия в процедурах балльных оценок уменьшают способность их прогнозирования. Общий недостаток всех балльных систем состоит в том, что определение баллов, в той или иной степени, основывается на субъективных оценках интенсивности реакции.

Данное обстоятельство объясняется тем, что ни один метод бальной оценки объективно не может предусмотреть все возможные варианты изменения существенных факторов. Таким образом, приоритет имеют механизмы оперативного реагирования, а бальный метод может лишь с определенными допусками регламентировать степени риска.

Метод «дерева решений» - это метод, оценивающий наиболее вероятные значения результатов инновационной деятельности в зависимости от вариантов реализации инновации. Он основан на построении пространственно-ориентированного графа, отражающего последовательность принятия решений и условий их реализации, оценке промежуточных результатов с учетом их вероятности. Метод позволяет рассчитать математическое ожидание результатов по каждому из вариантов реализации инновации. Автор считает необходимым отметить, что метод «дерева решений» используется для оценки более гибких моделей, и основанных на анализе матрицы. Этому метод предусматривает множество вычислений, а следовательно, потребность в математической подготовке и навыков проведения расчетов, с другой стороны это затрата (потеря) во времени, что в свою очередь вызывает задержку в принятии решения.

Метод Монте-Карло (статистических испытаний) – это метод формализованного описания неопределенности, используемый в наиболее сложных для прогнозирования проектах. Он заключается в изучении статистики процессов реализации проектов на данном или аналогичном предприятии, что позволяет установить влияние и частоту получения конкретных результатов, а также ограничения на диапазон и динамику исходных значений и анализируемых показателей.

Статистические данные и ограничения служат основой имитационных моделей, позволяющих создать множество сценариев реализации проекта[8].

Метод статистической оценки близок к методу использования аналогов, но использует иные методы расчета. При этом необходимо

иметь статистику. Данный метод оценки риска можно представить в виде таблицы

| Всего случаев (ед / %) | В том числе по областям риска |      |        |        |        |
|------------------------|-------------------------------|------|--------|--------|--------|
|                        | 1                             | 2    | 3      | 4      | 5      |
| 100ед/100%             | 0/0%                          | 5/5% | 15/15% | 25/25% | 55/55% |
| Итого                  | 100/100%                      |      |        |        |        |

Выделяют несколько областей риска и располагают их по величине потерь инвестора:

- 1 – безрисковая
- 2 – область минимального риска
- 3 – область повышенного риска
- 4 – область критического риска
- 5 – область недопустимого риска

Затем суммарным (кумулятивным) итогом в каждой области откладывают частотные попадания потерь накопленным итогом [].

Метод позволяет разработать наиболее вероятный сценарий реализации проекта.

Автор считает необходимым отметить, что одним из недостатков метода Монте-Карло (статистических испытаний) является его громоздкость и трудоемкость. Накапливаемое большое количество различной информации делает ее трудно обозримой. Главный недостаток заключается в том, данный метод, являясь в основном численным методом, он не может заменить аналитические методы при расчете существенно новых явлений, где, прежде всего, нужно раскрытие качественных закономерностей.

Методы экспертных оценок риска – это методы прогнозирования и анализа рисков, которые основаны на заключениях экспертов. К числу наиболее распространенных методов экспертных оценок риска относят метод Дельфи, ранжирование, попарное сравнение, метод балльных оценок и другие.

Метод Дельфи – это метод прогноза, при котором в процессе исследования исключается непосредственное общение между членами

группы и проводится индивидуальный опрос экспертов с использованием анкет для выяснения их мнения относительно будущих гипотетических событий.

Достоверность полученных оценок зависит от квалификации экспертов, независимости их суждений, а также от методического обеспечения проведения экспертизы. Одним из показателей достоверности полученных значений является коэффициент конкордации (согласованности) мнений экспертов.

Автор согласен, что метод Дельфи имеет несомненные преимущества по сравнению с методами, основанными на обычной статистической обработке результатов. Данный метод является наиболее формальным из всех методов экспертного прогнозирования и наиболее часто используется в технологическом прогнозировании, данные которого используются затем в планировании производства и сбыта продукции, что в свою очередь дает достаточную точность прогноза.

С помощью данного метода могут быть решены следующие задачи: определение критериев оценок значимости научных разработок; установлены сроки выполнения работ от выдачи технического задания до начала эксплуатации объекта; установлены приоритетных направлений развития предприятий отрасли.

Методы портфолио – это общее название группы методов анализа и управления инвестициями, позволяющих на основе экономико-математических, статистических и других методов разработать с учетом риска:

- принципы работы на финансовом рынке (направления инвестиций по сегментам, отраслям и/или рынкам);
- условия изменения структуры инновационного портфеля (покупки или продажи конкретных ценных бумаг и т.п.).

Методы портфолио разрабатываются финансовыми аналитиками для профессиональных участников финансового рынка, и, как правило, являются ноу-хау.

По нашему мнению методы портфолио анализ представляет по своей методике графическое построение матриц, применительно как в стратегическом, так и в оперативном контроле. В результате выявляют потенциалы успехов предприятия. Но главные недостатки методов портфолио анализа заключается в использовании данных о текущем состоянии предприятия, которые не всегда можно применить в будущее.

Моделирование риска – это метод анализа и оценки риска проекта, используемый в случае, если необходимо учесть большое число проявляющихся факторов риска. Для моделирования риска заранее определяется множество учитываемых параметров и возможный диапазон их значений.

Моделирование риска позволяет построить динамическую характеристику изменяемых факторов и их влияние на оцениваемые показатели. Затем произвольно выбираются значения переменных (с учетом присвоенных им заранее вероятностей) и рассчитывается конечный показатель [5].

Автор считает необходимым отметить, что в основу данного метода положено имитационное моделирование. Применение данного метода при анализа инновационных рисков слишком сложна и требует разработки, также данный метод не является всеобъемлющим и не уточняет вероятность осуществления альтернативных проектов, что значительно снижает достоверность результатов.

Эти и другие методы анализа позволяют оценить риски.

Оценка рисков – это один из этапов анализа рисков, который заключается в качественной или количественной оценке возможных потерь (ущерба, убытков) и возможности их возникновения. Она проводится преимущественно экспертными методами в условиях неопределенности и используется при сравнении ограниченного числа альтернатив принимаемых решений [10].

В этой связи автор считает, что оценка рисков инвестиционных проектов в комбикормовой промышленности является одной из

важнейших процедур управления. При этом необходимым условием анализа идентификации рисков, выражающегося в точности определения рисков, оказывающих влияние на инновационные внедрения.

Как показал проведенный автором сравнительный анализ различных общеизвестных методов оценки рисков, с применением универсальных методик в большинстве случаев не позволяет обеспечить приемлемую степень достоверности результатов.

Задачей методов рисков является определение степени важности каждого риска для последующего выбора на этой основе способа реагирования. Ошибки и неточности в результатах приводят к значительному снижению эффективности управляющих воздействий и оказывают негативное влияние на результаты инновационной деятельности. С учетом отмеченной выше высокой динамичности рисков инвестиционных проектов в комбикормовой промышленности, автор пришел к выводу, что рациональная система анализа должна основываться на постоянной переоценке рисков в ходе реализации инновационной деятельности [9].

Однако существуют и другие показатели оценки риска, например:

- степень риска (вероятность неблагоприятной динамики инновационного процесса и негативных результатов инновационной деятельности);
- цена риска (вероятность результата инновационной деятельности, т.е. экономический результат, ради которого инвестор пошел на риск);
- мера риска (возможные потери, наиболее негативный ожидаемый результат или пессимистическая оценка возможного риска);
- зоны риска (качественная характеристика степени риска в зависимости от вероятности его возникновения).

Однако в настоящее время в литературе определено несколько видов риска, наиболее характерных для современных условий:

1. Риски ошибочного выбора инновационных проектов.

Причинами возникновения данного вида рисков может служить недостаточно обоснованный выбор приоритетов экономической и рыночной стратегии предприятия. В данном проекте могут быть ошибочно оценены перспективы положения предприятия на рынке, его финансовая устойчивость (желание нарастить прибыль за счет увеличения объема продаж выгодного продукта может, при резком ухудшении финансового состояния и изменении конъюнктуры рынка, привести к дополнительным расходам на освоение ресурсосберегающих технологий). Кроме того, зачастую автор инновационного проекта переоценивает его значимость для потребителя – в этом случае причиной возникновения риска служит ошибочная оценка рынка потребления.

2. Риск необеспечения инновационного проекта достаточным уровнем финансирования. Включает в себя риск недополучения средств для разработки проекта (фирма не смогла привлечь инвесторов из-за некорректно составленного бизнес-плана проекта) и риск неправильного выбора источников финансирования (невозможность осуществления проекта за счет собственных средств, отсутствие доступных источников заемных средств и пр.)

3. Риск неисполнения хозяйственных договоров. Так же может быть нескольких видов: риск отказа партнера от заключения договора после проведения переговоров (в случае резкого изменения экономической конъюнктуры), риск заключения договоров на не очень выгодных условиях (при диктате поставщика либо при отсутствии достаточного опыта у фирмы), риск заключения договоров с недееспособными (неплатежеспособными) партнерами, риск невыполнения партнерами договорных обязательств в срок (преимущественно зависит от резких колебаний экономической конъюнктуры).

4. Маркетинговые риски текущего снабжения и сбыта. Эта группа достаточно обширна. В большинстве случаев определяется

недостаточным уровнем профессионализма маркетинговых служб предприятия, либо вообще отсутствием таковых.

5. Риск, связанный с обеспечением прав собственности. Проблема возникновения этого вида риска особенно актуальна для предприятий, производящих инновационную продукцию. Основной причиной его возникновения у российских предприятий служит несовершенство патентного законодательства (получение патента (лицензии) с опозданием, короткий срок действия патента и пр.).

На наш взгляд необходимо отметить что риск в инновационном производстве можно определить как вероятность потерь, возникающих при вложении средств в производство новых товаров и слуг, а также в разработку новой техники и технологий, которые, возможно, не найдут ожидаемого спроса на рынке, а также при вложении средств в разработку управленческих инноваций, которые могут не принесут ожидаемого эффекта.

При этом должны решаться задачи установления конкретных механизмов по выявлению факторов рисков и определению методов управления рисками или их минимизации.

К основным методам управления рисками относятся: распределение рисков, диверсификация, лимитирование, страхование, хеджирование, уход от рисков и другие.

Распределение рисков осуществляется обычно между участниками проектов, чтобы сделать ответственными за риск по возможности каждого участника, который в этих условиях будет вынужден рассчитать и контролировать риски, а также принять необходимые меры к преодолению последствий от действия рисков.

Диверсификация позволяет снизить за счет разнонаправленности видов деятельности, сбыта и поставок, кредиторской задолженности и т.д.

Простейшим примером разнонаправленности инвестиций является портфель, сформированный из двух ценных бумаг с коэффициентами, совпадающими по модулю, но различающихся по знаку. В результате

снижение курсовой стоимости одних бумаг практически полностью компенсируется ростом других, т.е. независимо от ситуации на рынке стоимость портфеля остается стабильной, а инвестиции подвержены лишь систематическому риску.

Сформированный подобным образом портфель имеет в целом риск ниже, чем каждый из образующих его финансовых активов.

Возможные варианты диверсификации инвестиционного портфеля предполагают:

- сочетание финансовых активов, движущихся параллельно с рыночными индексами, и иных финансовых активов, имеющих противоположную тенденцию;

- присутствие иностранных ценных бумаг, так как экономики разных стран не всегда движутся синхронно и др.

Лимитирование (ограничение) обеспечивает установление предельных сумм расходов, продажи, кредита. Этот метод применяется банками для снижения степени риска при выдаче ссуд хозяйствующим субъектам, при продаже товаров в кредит, предоставлении займов, определении сумм вложения капиталов и т.п.

Страхование как система экономических отношений, включает образование специального фонда средств (страхового фонда) и его использование (распределение и перераспределение) путем выплаты страхового возмещения разного рода потерь, ущерба, вызванных неблагоприятными событиями (страховыми случаями). Для страхования обязательно наличие двух сторон: специальной организации, ведающей соответствующим фондом (страховщика), и юридических или физических лиц, вносящих в фонд установленные платежи (страхователей). Их взаимные обязательства регламентируются договором в соответствии с условиями страхования [11].

В зависимости от системы страховых отношений выделяют различные виды страхования: сострахование, двойное страхование, перестрахование, самострахование.

При состраховании два страховщика и более участвуют

определенными долями в страховании одного и того же риска, выдавая совместный или отдельные договоры каждый на страховую сумму в своей доле.

Двойное страхование подразумевает наличие нескольких страховщиков одного и того же интереса от одних и тех же опасностей, когда общая страховая сумма превышает страховую сумму по каждому договору страхования.

При перестраховании риск выплаты страхового возмещения или страховой суммы, принятый на себя страховщиком по договору страхования, может быть застрахован или полностью или частично у другого страховщика (страховщиков). При наступлении страхового события страховая организация – перестраховщик несет ответственность в объеме принятых на себя обязательств по перестрахованию.

Самострахование – создание денежных средств и натуральных страховых фондов непосредственно в хозяйствующих субъектах. Основная задача самострахования заключается в оперативном преодолении временных затруднений в финансово-коммерческой деятельности.

Хеджирование – эффективный способ снижения риска неблагоприятного изменения ценовой конъюнктуры с помощью заключения срочных контрактов (фьючерсов и опционов). Способ позволяет зафиксировать цену приобретения или продажи на определенном уровне и таким образом компенсировать потери на спот-рынке (рынке наличного товара) прибылью на рынке срочных контрактов. Покупая и продавая срочные контракты, предприниматель защищает себя от колебания цен на рынке и тем самым повышает определенность результатов своей производственно-хозяйственной деятельности.

В практике управления иногда встречаются случаи, когда необходимо уйти от рисков инновационных. Проектов или прекратить совместную деятельность с партнерами. Для этого

существуют методы ухода от рисков:

- отказ от ненадежных партнеров;
- отказ от рискованных проектов;
- поиск гарантов и т.д.

Таким образом, инновационная деятельность характеризуется высоким уровнем неопределенности динамики основных факторов, определяющих ее результаты. Инновации в отличие от стабильных процессов могут закончиться полной неудачей. Тем не менее, все большее число предпринимателей, приступая к реализации нововведений, предпочитают просчитать свои риски и шансы, предусмотреть узкие места и попытаться снизить возможные негативные отклонения. Эти задачи решаются при создании системы управления рисками.

**Таблица 3 - Методы управления рисками**

| Методы управления рисками           |  |
|-------------------------------------|--|
| Группа методов компенсации рисков   | -стратегическое планирование деятельности организации<br>-активный маркетинг<br>-прогнозирование внешней среды<br>мониторинг<br>-социально-экономической и правовой среды<br>-создание системы резервов                                    |
| Группа методов распределения рисков | -диверсификация видов деятельности<br>-диверсификация сбыта и поставок<br>-диверсификация кредиторской задолженности<br>-диверсификация инвестиций<br>-распределение ответственности между участниками<br>-распределение рисков во времени |
| Группа методов локализации рисков   | -создание организаций, использующих венчурное финансирование<br>-создание специальных подразделений для выполнения рискованных проектов  |
| Группа методов ухода от рисков      | -отказ от ненадежных партнеров<br>-отказ от рискованных проектов<br>-страхование различных видов рисков<br>-поиск гарантов   |

\*Источник: таблица составлена и уточнена в формулировках автором

Исследование инновационных рисков, позволило сделать нам следующий вывод: риски и потери надо понимать как незапланированные события, которые могут воплощаться и оказывать существенное воздействие на ход событий и порождать неопределенность сложившейся ситуации.

Негативными факторами могут послужить несовершенная

технологическая методика хозяйственной деятельности, отсталая техника и оборудование, низкое качество исходных материалов, недостаточная квалификация кадров, а так же природные, экономические и политические влияния.

Все перечисленные факторы могут оказывать существенное влияние на инновационную деятельность предприятия. Но на наш взгляд на инновационную деятельность предприятий преимущественное влияние оказывает отраслевая принадлежность.

Мы считаем, что риск представляет собой совокупность факторов, которые представляют собой сумму ущерба, недополучения дохода для предприятия и являются результатом снижения эффективности производства.

По нашему мнению к определению потери и непроизводительные расходы следует понимать недостатки в организации труда и производства, нарушения трудовой дисциплины, халатное отношение к должностным обязанностям, несоответствующее качество продукции, работ и услуг, бесхозяйственное отношение к использованию и хранению товарно-материальных ценностей, стихийные бедствия, неблагоприятные климатические условия, хищения и т.д. Любые виды потерь непосредственно связаны с хозяйственной деятельностью предприятия и имеют негативное влияние на экономическую эффективность производства.

Данная проблема должна рассматриваться на всех этапах производства, с момента планирования и до её реализации.

Однако анализ процесса реализации вышеперечисленных инноваций выявил, что при проведении анализа рисков инновационных проектов, прежде всего, следует исходить из конкретных задач, поставленных перед исследователем, и объема имеющейся информации. Необходимо принимать во внимание, что применение сложных методик не всегда является оправданным, так же как и предпочтение количественных методов качественным. Важно понимать, что оценка риска не является самоцелью, а служит для принятия

управленческих решений. В полном объеме анализ рисков не может ограничиваться только оценкой степени рискованности проекта, он обязательно должен включать в себя и разработку возможных механизмов управления рисками, и стоимостную оценку предложений по минимизации рисков [6, с.185].

В то же время разработка определенных требований к анализу рисков и закрепление их в нормативной базе во многом поможет решить проблему качества проводимых исследований по оценке эффективности инновационных проектов. Это особенно важно в случаях экспертизы проектов, в финансировании которых принимает участие государство.

### **Литература:**

- 1.А. Г. Ивасенко, Я.И. Никонова, А.О. Сизова. Инновационный менеджмент. Издательство: КноРус, 2009.
2. Барышева А.В. Инновационный менеджмент Учебное пособие. — Издательство: Дашков и К, 2007.
3. Экономическая теория. Под ред. Лобачевой Е.Н. 3-е изд., перераб. И доп.- М.: 2012.
4. Предпринимательство в агропромышленном комплексе. Учебник Н. А. Попов, В. Р. Захарьин, Н. П. Карпусь, В. Ф. Федоренко Издательство: Тандем, Экмос, 2001.
- 5.Швандар В.А. Риски в экономике: Учеб. пособие для вузов / Под ред. проф. В.А. Швандара. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007
6. Бронникова Т. С., Викулина Е.В. Совершенствование управления ЖКХ в условиях инновационного развития отрасли; Журнал: Сервис plus №3, 2010 г.
7. Овсяйчук В.Я., Кондратьев К.М., Драчёна И.П. Внутренний аудит Учебное пособие / Москва, 2004
8. Викулина Е.В., Драчёна И.П., Коба Е.Евг. Сущность и значение внутреннего финансового конотроля в государственных бюджетных учреждениях. Научная перспектива, 2015 №3. С. 20-22

9. Суглобов А.Е., Драчена И.П., Музалев С.В. Методологические и концептуальные основы стандартизации аудиторской деятельности в России Аудитор. 2014. № 12 (238). С. 3-14.
10. Драчёна И.П., Викулина Е.В. Основы и принципы организации контрольно-ревизионной работы. Научная перспектива. 2015, №9, с.5-8
11. Салманова И.П. Концептуальные подходы методики оценки финансового потенциала предприятия. Сборник научных трудов SWorld. Материалы международной научно-практической конференции 30 сентября 2013: в 34 частях.-Часть 28.-М-во образования и науки РФ. Тамбов: Изд-во ТРОО «Бизнес-Наука-Общество», 2013-165 с.
12. Коба Е. Евг. Внутренний контроль в организациях автосервиса//Вестник Университета (Государственный университет управления). 2008. №16. С.73-76.
13. Коба Е. Евст. Концептуальные основы управления, учета и контроля в агропромышленных холдингах. Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», Москва, 2011 г.

## **Глава 6. Организация и методика внутреннего аудита на предприятиях по производству хлебобулочных изделий**

### **6.1 Особенности технологии изготовления хлебобулочных изделий и их влияние на организацию внутреннего контроля**

Длительный системный кризис, связанный с переходом к рыночной экономике, затронул не только государственные основы и общественные устои, но и реальный сектор экономики, каждое отдельно взятое предприятие. Одним из основных видов промышленности является хлебопечение, целью которой является выпуск качественной продукции с наименьшими затратами. Хлебопекарные предприятия для производства хлеба и хлебобулочных изделий приобретают сырье и материалы, которые затем отправляются в цеха, где они в дальнейшем хранятся и используются по мере необходимости разными способами. Проследить движение ресурсов в течение производственного цикла и

обобщить их по центрам возникновения затрат является целью учета, а в дальнейшем и контроля [14].

Основными процессами производственного цикла являются: планирование производства; планирование и нормирование сырья и материалов; нормирование труда, накладных расходов; учет материальных и трудовых затрат, амортизации; учет прочих расходов, калькулирования себестоимости единицы хлеба и хлебобулочных изделий; контроль на всех стадиях производства. При организации контроля на хлебопекарных предприятиях аудитор необходимо знать особенности технологии производства хлебопекарной промышленности, которые оказывают влияние на организацию учета.

По характеру технологического процесса хлебопекарное производство относится к обрабатывающим отраслям производства. Производственный цикл складывается из ряда непрерывных технологических процессов (рисунок 1).

*Подготовка материалов к производству.* Каждое производственное предприятие имеет сырьевой склад, где хранится определенный запас основного и дополнительного сырья.

«Операционный цикл определяется как среднее время хранения сырья и материалов на складе, уменьшенное на срок платежа поставщикам, плюс время, необходимое для производства продукции, плюс время хранения готовой продукции на складе, плюс время, учитывающее на срок платежей покупателей» [15].

Перед использованием в производстве сырье проходит определенную подготовку, которая улучшает его санитарное состояние и технологические свойства. Соль, сахар освобождают от посторонних примесей; дрожжи растворяют в воде; твердые жиры растапливают; патоку прогревают.

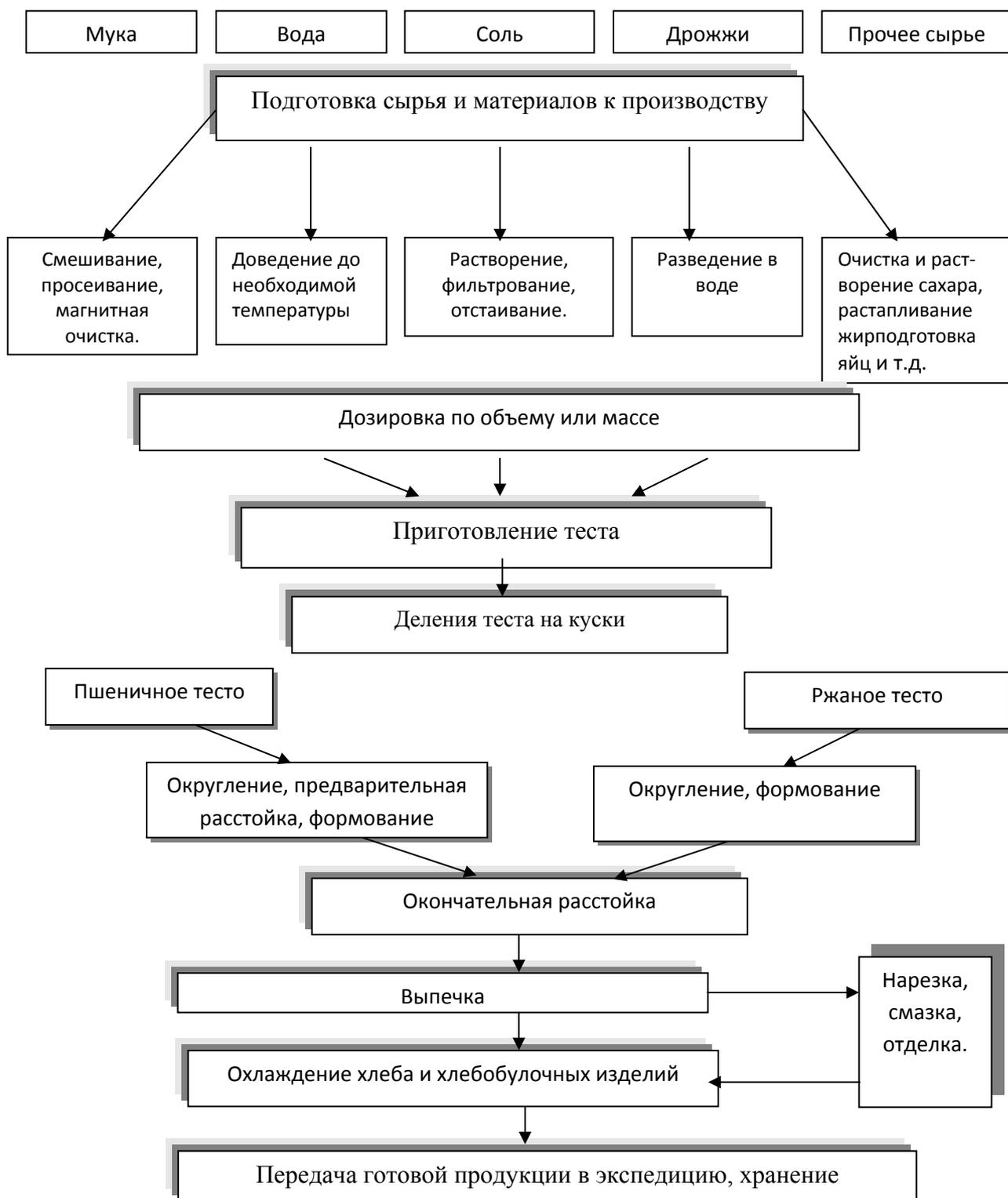


Рисунок 1 – Технологический цикл

Полученные растворы или суспензии фильтруют и перекачивают в сборные емкости, откуда они поступают в дозаторы. Все сыпучие продукты просеивают и пропускают через магнитные ловители для удаления металломагнитной примеси.

Технологический процесс приготовления хлебных изделий состоит из следующих этапов: замес теста и других полуфабрикатов, брожение полуфабрикатов, деления теста на куски определенной массы, формования и расстойки тестовых заготовок, выпечки, охлаждения и хранения хлебных изделий.

*Приготовление теста.* Приготовление теста – важнейшая и наиболее длительная операция в производстве хлеба, занимающая около 70% времени производственного цикла. В отечественной промышленности применяют более

двадцати способов приготовления пшеничного и ржаного теста. Принято различать традиционные способы приготовления теста и новые, прогрессивные. Традиционная технология предусматривает длительное брожение полуфабрикатов в общей сложности 4,5-7ч. Для прогрессивной технологии характерно сокращение цикла приготовления теста. В настоящее время по прогрессивной технологии, более простой и экономичной, готовится около 70% Замес теста – важнейшая технологическая операция, от которой в значительной степени зависит дальнейший ход технологического процесса и качества хлеба. При замесе теста из муки, воды, дрожжей, соли и других составных частей получают однородную массу с определенной структурой и физическими свойствами, чтобы в последующем при брожении, разделке и расстойке тесто хорошо перерабатывалось.

*Брожение теста* начинается с замеса и продолжается на всех последующих этапах приготовления. В процессе брожения тесто и другие полуфабрикаты не только разрыхляются, но и созревают, т.е. достигают оптимального состояния для дальнейшей переработки. Созревание и разрыхление теста происходит не только при его брожении от замеса до разделки, но и во время разделки, расстойки и в первые минуты выпечки, так как по температурным условиям брожение на этих стадиях продолжается.

Тесто – это полуфабрикат, но полуфабрикат особый. Именно от теста на 90% зависит качество готового изделия, его вкус. В тесте уже

заложены все свойства будущего хлеба. В отличие от других полуфабрикатов тесто требует длительной и сложной работы, которая составляет большую долю всей работы при производстве хлеба.

*Разделка теста.* Разделка теста включает следующие операции: деление теста на куски, округление кусков теста, предварительная расстойка, формование тестовых заготовок, окончательная расстойка. В зависимости от ассортимента изделий разделка состоит из всех перечисленных операций или некоторых из них. Так, *предварительная расстойка* применяется лишь в производстве булочных и сдобных изделий из пшеничной муки. В итоге увеличивается объем, улучшается структура и пористость. Во время *окончательной расстойки* в тесте происходит интенсивное брожение, тесто насыщается углекислым газом, разрыхляется, что позволяет получить хлеб хорошего качества. Выброженная порция теста должна разделяться не более чем за 30-40 мин во избежание переокисления.

*Выпечка хлеба и хлебобулочных изделий.* Выпечка – заключительная стадия приготовления хлебных изделий, окончательно формирующая качество хлеба. В процессе выпечки внутри тестовой заготовки протекают одновременно микробиологические, биохимические, физические и коллоидные процессы. Все изменения и процессы, превращающие тесто в готовый хлеб, происходят в результате прогревания тестовой заготовки. Выпекают хлеб в печах при температуре 210-280°C, продолжительность выпечки 8-12 мин. для мелких изделий и до 80 мин. для хлеба крупного развеса (2,5 кг и более).

*Охлаждение хлеба и хлебобулочных изделий, передача готовой продукции в экспедицию и ее хранение.* Температура хлеба, вынутого из печи, на поверхности 130-180°C и на границе с мякишем 100°C. В хлебохранилище с температурой 18-20°C хлеб быстро остывает, теряет массу в результате усыхания. Через 10-12ч. хранения в обычных температурных условиях (15-25°C) появляются видимые признаки очерствения хлеба, усиливающиеся при дальнейшем хранении.

Исходя из непрерывности технологического процесса, перечисленные стадии не выделяются как самостоятельные объекты учета, в связи с чем учет производственных затрат ведется в целом на изготовление хлеба и хлебобулочных изделий. Поэтому на хлебопекарных предприятиях, как правило применяется *простой метод учета затрат* и калькулирования себестоимости продукции. Его сущность заключается в учете затрат на весь выпуск продукции. Незавершенное производство, как правило незначительно, в связи с чем затраты и себестоимость продукции в основном между собой равны. Себестоимость единицы продукции исчисляется прямым расчетом, т.е. простым делением затрат на объем производства в натуральных показателях.

В хлебопекарной промышленности затраты могут учитываться по отдельным стадиям технологического процесса:

- подготовка муки и прочих материалов к производству;
- приготовление и разделка теста;
- выпечка изделий и их охлаждение.

Применяемый здесь простой метод называется еще *попроцесным*. При простом методе технологический процесс и учет затрат на выпуск продукции осуществляется в разрезе только одного структурного подразделения – цеха организации. При нем, объекты учета затрат совпадают с объектами калькулирования, т.е. места возникновения затрат равны носителям затрат.

На тех хлебопекарных предприятиях, где для реализации производятся и хлебобулочные изделия, и тесто в качестве полуфабрикатов, применяется *попередельный* метод учета производства. Попередельный метод используется в организациях с массовым выпуском продукции, где из исходного сырья путем последовательной обработки вырабатывают готовую продукцию. Здесь сырье и материалы, прежде чем превратятся в готовую продукцию, последовательно проходят ряд стадий и фаз производства (переделы). Перечень переделов определяют на основе технологического процесса и

исходя из возможностей планирования, учета и калькулирования. При этом затраты на производство учитываются по видам продукции, в разрезе калькуляционных статей, но отдельным этапом: изготовление полуфабрикатов или готовой продукции.

Существуют два варианта попередельного метода:

1. полуфабрикатный применяют те предприятия, в котором реализуют на сторону и полуфабрикаты и готовую продукцию, в связи с чем, возникает необходимость в исчислении их себестоимости;

2. бесполуфабрикатный – при передаче полуфабрикатов из одного цеха в другой для дальнейшей их обработки, их себестоимость не калькулируется.

На организацию учета и контроля существенное влияние оказывает кратковременность производственного процесса. Технологический процесс длится несколько часов, несмотря на то, что изготовление хлеба и хлебобулочных изделий проходят несколько стадий производственного процесса (подготовка и дозировка сырья, замес и брожение опары, замес и брожение теста, расстойка и выпечка хлеба). Изготовление и выпечка хлеба и хлебобулочных изделий продолжается, как правило, в течение одной смены, в связи с чем, почти отсутствует незавершенное производство. Имеющиеся остатки незавершенного производства носят, как правило, стабильный характер, что позволяет переводить их в исходное сырье и отражать в балансе не как незавершенное производство, а как остатки материалов.

Важной особенностью хлебопекарного производства является увеличение массы готовой продукции по сравнению с массой израсходованных материалов, которое называется *припек*. Однако вместо понятия припек, в планировании и учете более широкое применение нашло понятие норма выхода готовой продукции.

*Выход готовой продукции* – это процентное отношение массы готовых изделий к массе израсходованной муки, необходимой на выпечку хлеба и хлебобулочных изделий. Припек или выход готовой продукции зависит от вида и сорта муки, ее фактической влажности,

вида выпекаемых изделий и других качественных показателей и условий, которые учтены в рецептуре на выпечку готовой продукции. Нормы выхода хлеба и хлебобулочных изделий устанавливаются на базисную влажность муки равную 14,5%. Выход готовой продукции определяется по формуле:

$$B = A * 100 / M \quad (1)$$

где B – выход готовой продукции, в %;

A – общая масса готовой продукции, в кг;

M – масса израсходованной муки, в кг.

Если изменяется влажность муки, то изменяется и норма выхода готовой продукции. В этом случае, норма выхода готовой продукции устанавливается при базисной влажности муки, скорректированную на фактическую влажность, для чего применяется формула:

$$B_{ск} = B_{б} * 100 / 100 - (14,5 - M) \quad (2)$$

Пересчет фактического выхода по отношению к массе муки с влажностью 14,5% производят по формуле:

$$H = B_{б} * 100 / (100 - (M - 14,5)) \quad (3)$$

где B<sub>ск</sub> – выход готовой продукции скорректированный, в %;

H – выход готовой продукции в пересчете на муку влажностью 14,5%, в кг;

B<sub>б</sub> – выход готовой продукции – базисный, в %;

M – фактическая влажность муки.

Другой особенностью хлебопечения является уменьшение массы хлебобулочных изделий в результате охлаждения, в зависимости от времени года. Разность между весом горячего и остывшего хлеба (усушка) в среднем составляет 2,5-3,5% и зависит от температуры и относительной влажности воздуха на складе готовой продукции. *Усушка* – уменьшение массы хлеба в процессе хранения за счет испарения влаги с поверхности корки в окружающую среду.

Для определения усушки за определенный период времени (в г или кг) необходимо из массы горячего хлеба (M гх) вычесть массу хлеба после хранения (M х). Обычно усушка выражается в процентах,

показывающих, на какую часть уменьшилась при хранении масса горячего хлеба. Уменьшение массы готовой продукции в результате охлаждения составляет: в мае-августе – 2,8%, а в остальные месяцы – 2,5%. Штучные изделия разрешается отпускать потребителям в горячем виде.

$$M_{ус} = 100 * (M_{гх} - M_{х}) / M_{гх} \quad (4)$$

где  $M_{ус}$  – масса усушки, в г или кг;

$M_{гх}$  – масса горячего хлеба, в г или кг;

$M_{х}$  – масса хлеба после хранения, в г или кг.

Помимо выше перечисленных особенностей необходимо также рассмотреть и понятие упек. *Упек* – уменьшение массы теста при выпечке, которое определяется разностью между массой тестовой заготовки перед посадкой в печь и вышедшим из печи готовым горячим изделием, выраженное в процентах к массе заготовки:

$$M_{уп} = 100 * (M_{т} - M_{гх}) / M_{т} \quad (5)$$

где  $M_{уп}$  – масса упека, в %;

$M_{т}$  – масса тестовой заготовки, в кг;

$M_{гх}$  – масса горячего изделия, в кг.

Основная причина упека – испарение влаги при образовании корок. Величина упека для разных видов хлебных изделий находится в пределах 6-12%. Прежде всего размер упека зависит от формы и массы тестовой заготовки, а также от способа выпечки изделия (в формах или на поду печи). При прочих равных условиях, чем меньше масса изделия, тем больше его упек, так как упек происходит за счет обезвоживания корок, а удельное содержание корок у мелкоштучных изделий выше, чем у крупных, то и упек у мелкоштучных изделий соответственно будет выше.

Упек одного и того же изделия в разных печах может быть различен в зависимости от режима выпечки и конструкции печи. Опрыскивание поверхности изделий водой перед их выходом из печи снижает упек на 0,5%, кроме того, эта операция способствует образованию глянца на поверхности. На хлебозаводах устанавливают

оптимальную величину упека для каждого вида изделия применительно к местным условиям. Чрезмерное снижение упека ухудшает состояние корок, они становятся очень тонкими и бледными, повышение упека приводит к утолщению корок, снижению выхода изделия. Упек – наибольшая технологическая утрата в процессе производства хлебных изделий.

Качество хлеба и хлебобулочных изделий также зависит от стабильности хлебопекарных свойств муки. Определяющими факторами показателя качества муки является количество и качество клейковины (для пшеничной муки), влажность, зольность, частота помола.

В зависимости от объема производства хлебопекарные предприятия подразделяются на: мелкие, (суточные мощность до 3-х т); средние (мощность от 3-16 т); крупные (мощность свыше 16 т). Такое деление оказывает влияние на: документальное оформление хозяйственных операций; отчетность материально ответственных лиц, технику и организацию учета.

На крупных и средних предприятиях существуют должности заведующего производством, кладовщика, экспедитора, что обуславливает раздельное документирование: оформление выдачи материальных ценностей со склада в производство; передачу готовой продукции в экспедицию. На мелких предприятиях все обязанности выполняет заведующий пекарней, перемещение материалов со склада в производство и готовых изделий из производства в экспедицию документально не оформляется.

На организацию учета оказывает также влияние структура управления. Большинство хлебопекарных предприятий, как правило, имеют бесцеховую структуру управления, в связи с чем в названных предприятиях в составе статей затрат отсутствует такая статья, как «общепроизводственные (цеховые) расходы».

Одним из важных участков учетного процесса является учет затрат на производство продукции и калькулирования ее себестоимости.

Состав затрат включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг определен главой 25 Налогового Кодекса Российской Федерации, которой устанавливается единая для всех предприятий и организаций номенклатура элементов затрат, которая включает материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации, и прочие расходы. В связи с этим, при проведении аудиторской проверки достоверности расходов отнесенных на себестоимость хлеба и хлебобулочных изделий целесообразно осуществлять по каждому элементу, что позволит определить факторы отклонений по калькуляционным статьям.

В зависимости от состава включаемых затрат себестоимость подразделяется на технологическую, цеховую, производственную, полную.

*Технологическая себестоимость* включает затраты на производство возникающие в пределах бригады, участка. *Цеховая себестоимость* выражает затраты конкретного цеха на изготовление продукции. *Производственная себестоимость* включает цеховую себестоимость, общехозяйственные и другие расходы общего характера. *Полная себестоимость* складывается из производственной себестоимости и расходов на продажу (непроизводственных) продукции.

При осуществлении аудиторского контроля за затратами производства, основными источниками информации являются первичные документы на основании которых производятся записи на счетах, учитывающих затраты на производство: счет №20 «Основное производство»; счет №23 «Вспомогательное производство»; счет №25 «Общепроизводственные расходы»; счет №26 «Общехозяйственные расходы»; счет №28 «Брак в производстве»; счет №44 «Расходы на продажу». Кроме того, источниками информации являются учетная политика предприятия; данные, отраженные в форме 2 «Отчет о финансовых результатах», Главной книге, аналитическом учете.

Основными задачами внутреннего аудита затрат на производство

являются:

1. Обоснованность формирования в бухгалтерском учете и отчетности издержек производства по элементам затрат и калькуляционным статьям.

2. Проверка правильности распределение затрат между отдельными видами готовой продукции.

3. Выявление резервов снижения себестоимости.

4. Повышение эффективности производства и увеличение прибыли от реализации хлебобулочных изделий.

При изучении технологии производства хлебобулочных изделий, аудитор: знакомится с физическим движением сырья, основных и вспомогательных материалов в процессе производства и возникновением затрат; проводит беседы с сотрудниками; изучает первичную документацию; на основании этого намечает последующие аудиторские процедуры.

## **6.2 Внутренний аудит, как фактор повышения эффективности системы внутреннего контроля**

В условиях рыночных отношений повысилась самостоятельность организаций в производственно-хозяйственной и финансовой деятельности, резко изменились функции вышестоящих органов – практически прекращено их вмешательство в финансово-хозяйственную деятельность экономических субъектов. С появлением различных форм собственности и организационно-правовых форм экономических субъектов, с одной стороны, созревают условия конкуренции между экономическими субъектами, что способствует в конечном итоге росту производства продукции и ее качества, а с другой стороны, растет предпринимательский риск у этих организаций.

Предпринимательский риск связан со многими факторами: состоянием производственных мощностей, с технологией и качеством продукции; уровнем производственных затрат и производительности труда; спросом и предложением на рынке на произведенную

продукцию; финансовым положением организации; состоянием налоговой политики страны и др.

Собственники, руководители, специалисты организаций заинтересованы в повышении уровня рентабельности производства продукции (работ, услуг) и эффективности всех видов деятельности. Это требует не только совершенствования технологических процессов производства, но и всех функций системы управления экономическим субъектом предпринимательства и его сегментами. Следовательно, для успешного функционирования всех видов деятельности организации, увеличения производства продукции и снижения ее себестоимости, совершенствования хозяйственного механизма и механизма управления всеми звеньями деятельности необходим повседневный внутривладельческий контроль.

Система внутреннего контроля существует на каждом предприятии. Однако на одних предприятиях она функционирует эффективно, а на других нет. На одних предприятиях к организации и поддержанию системы внутреннего контроля руководство предприятия подходит сознательно, на других эта система складывается независимо от воли и целенаправленных действий руководства.

Так, понятие внутреннего контроля можно трактовать в широком смысле как систему (входящую в систему управления организацией), состоящую из ряда элементов.

По мнению Сотниковой Л.В. под внутренним контролем понимается система мер, организованных руководством предприятия и осуществляемых на предприятии с целью наиболее эффективного выполнения всеми работниками своих обязанностей при совершении хозяйственных операций. Внутренний контроль определяет законность этих операций и их экономическую целесообразность для предприятия.

Внутренний контроль организации – это осуществление субъектами контроля организации, наделенными соответствующими полномочиями следующих действий:

- определение объекта контроля;

- сравнение фактических данных с предусмотренными основным бюджетом организации;
- оценка отклонений и степени их влияния на объекты контроля, выявление причин данных отклонений.

Цель внутреннего контроля – информационная прозрачность объекта управления для возможности принятия эффективных решений. Внутренний контроль обеспечивает возможность принятия эффективных управленческих решений, а так же их исполнение в интеграции с процессами организации и регулирования.

К функциям внутреннего контроля относят оперативную, защитную, упорядочивающую, информационную и коммуникабельную. Одна из важных функций внутреннего контроля – превентивная, сущность которой заключается в предварительности контроля, что позволяет предупредить нежелательные отклонения, предупредить руководство организации от негативных последствий тех или иных действий.

На стадии планирования производства оценивается рациональность возможных вариантов принятия управленческих решений и соответствие их общей программе действий и распределению приоритетов для достижения целей организации.

На стадии организации и регулирования управленческих решений необходим контроль за их реализацией для достижения желаемых результатов.

На стадии учета осуществляется контроль: за наличием и движением имущества; рациональным использованием производственных ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами; соответствие выданных и полученных обязательств; целесообразностью и законностью хозяйственных операций организации. Данные учета служат информационной базой для контроля.

В современных условиях возникает необходимость повседневного контроля за рациональным использованием производственных

ресурсов, за своевременным и полным выполнением обязательств перед государством по налогам и другим платежам, перед поставщиками и подрядчиками, за своевременным погашением дебиторской задолженности покупателей, а также за эффективной организацией и достоверностью бухгалтерского учета и отчетности.

В целях усиления контроля, оказании помощи специалистам в эффективном использовании производственных ресурсов целесообразно создать специальную службу внутреннего аудита, основными целями функционирования которой являются:

- сохранение и эффективное использование производственных ресурсов;
- своевременная адаптация к изменениям во внутренней и внешней среде;
- обеспечение эффективного функционирования организации и ее устойчивости и максимального развития в условиях конкуренции;
- сведение к минимуму различного рода рисков в деятельности организации.

Функционирование службы внутреннего аудита призвано сводить к минимуму различного рода риски в деятельности организации. В настоящее время на предприятиях и в организациях, параллельно с контрольно-ревизионными службами, начинают действовать службы внутреннего аудита, тем самым постепенно вытесняя своих предшественников. Но, к сожалению, переименование ревизионных комиссий в отделы внутреннего аудита пока носят формальный характер и, поэтому, значительных результатов еще не приносит. Служба внутреннего аудита решает более широкий спектр задач и отвечает требованиям рыночной экономики.

Основными задачами службы внутреннего аудита являются контроль за:

- соответствием деятельности организации принципам, заложенным в учредительных документах и учетной политике;
- обеспечением устойчивости организации с финансово-

экономической, рыночной и правовой точек зрения;

- обеспечением сохранности ресурсов и использования производственных потенциалов организации;

- обеспечением полноты и точности первичных документов, качества первичной информации для успешного руководства и принятия эффективных управленческих решений;

- наличием, полнотой, точностью записей на счетах бухгалтерского учета, за разрешенностью, временной определенностью, представлением и раскрытием данных в отчетности;

- контроль за рациональным использованием производственных ресурсов;

- соблюдением работниками организации установленных администрацией должностных инструкций, приказа об учетной политике, иных приказов и распоряжений;

- соблюдением требований федеральных законов и подзаконных актов РФ, субъектов РФ и полномочных органов местного самоуправления.

Главной задачей внутреннего аудита производственного цикла хлебопекарных предприятий - контроль за формированием затрат по местам их возникновения и центрам ответственности с выявлением конкретных причин отклонений от нормативной информации, выявление факторов влияющих на издержки производства, качество готовой продукции и обеспечение необходимой информацией специалистов для принятия управленческих решений.

Внутренний аудит является составной частью системы внутрихозяйственного контроля. Однако исследования показали, что управленческий персонал воспринимает внутренний аудит как ограниченную часть системы внутреннего контроля.

Система внутреннего контроля понятие более емкое, так как это совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной

деятельности, которая, в том числе, включает организованные внутри данного экономического субъекта и его силами надзор и проверку: соблюдения требований законодательства; точности и полноты документации бухгалтерского учета; своевременности подготовки достоверной бухгалтерской отчетности; предотвращении ошибок и искажений; исполнении решений Правления, Совета. Кроме того, под контролем следует понимать комплексное изучение различных аспектов деятельности предприятий и организаций и экономической эффективности осуществляемых ими хозяйственных операций. Часть функций по поддержанию системы внутреннего контроля может быть передана службе внутреннего аудита.

Между внутренним аудитом и внутривозможным контролем много общего, но так же имеются и отличительные особенности, которые сгруппированы в таблице 1.

Таблица 1 - Сравнительная характеристика внутреннего аудита и внутривозможного контроля

|        | Внутренний аудит  | Внутривозможный контроль   |
|--------|---|--|
| Цель   | Обеспечения соблюдения всеми сотрудниками предприятия своих должностных обязанностей в соответствии с целями организации; предупреждение появления искажений в бухгалтерской отчетности   | Обеспечение соблюдения законодательства, точности и полноты документации бухгалтерского учета.   |
| Задачи | Контроль за: эффективностью системы учета и надежностью системы внутривозможного контроля; за деятельностью различных звеньев управления; за сохранностью имущества; наличием и соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета; соблюдением законодательства, нормативных актов, решений и указаний руководства; рекомендации по совершенствованию системы | Эффективное ведение хозяйственной деятельности, включая надзор и проверку за: исполнением приказов и распоряжений, точностью и полнотой документации бухгалтерского учета, своевременностью подготовки достоверной бухгалтерской отчетности и т.д. |

|                               |   |  |
|-------------------------------|---|--|
|                               | внутреннего контроля;<br>управленческое консультирование  |  |
| Лица, осуществляющие проверку | Отдел внутреннего аудита или ревизионная комиссия, не входящая в структуру бухгалтерской службы.  | Руководитель, главный бухгалтер, бухгалтера, специалисты (зав. производством, зав. цехом, кладовщик, зав. лабораторией, мастер и др.).   |
| Ответственность               | Внутренний аудитор, ревизор   | Руководитель организации.  |
|                               | Внутренний аудит  | Внутрихозяйственный контроль   |
| Сфера деятельности            | Контроль за: эффективностью системы бухгалтерского учета и надежностью системы внутреннего контроля. Объектами организации контроля и, соответственно, объектами проверки являются циклы деятельности предприятия: снабжение, производство, реализация (сбыт), и получения доходов. | Финансовый и управленческий учет организации. Подлежат контролю хозяйственные операции в целом и по структурным подразделениям организации во всех сферах деятельности (организационная, снабженческо-заготовительная, производственная, сбытовая, финансовая) |
| Взаимосвязь                   | Дает оценку системы учета и внутрихозяйственного контроля и предложения по их совершенству.   | Является источником информации и объектом анализа для внутреннего аудита.  |
| Оценка деятельности           | Внешний аудитор изучает отчеты, рабочие документы, характеризующие работу внутренних аудиторов, оценивает результаты работы.  | Оценку эффективности, надежности системы внутреннего контроля дает внешний аудитор.  |
| Взаимосвязь с внешним аудитом | Внешний аудитор использует работу внутренних аудиторов, проверяет их компетентность и объективность.  | Является источником информации и объектом анализа для внутреннего аудита. Оценка внешним аудитом системы внутреннего контроля является основанием для планирования объема аудиторских процедур.  |

На предприятии могут действовать как службы внутреннего аудита, так и ревизионные комиссии, основными задачами которых являются:

- изучать деятельность организаций и предприятий;

- своевременно контролировать законность совершаемых хозяйственных операций;
- выявлять факты искажения отчетных данных;
- разрабатывать мероприятия по предотвращению хищений собственности пайщиков, выпускаемой продукции, производственных ресурсов.

Положительным является то, что действующие ревизионные комиссии избираются ежегодно на общем собрании, и являются в определенной степени независимыми от руководства организации, так как избираются высшим органом – собранием, и им же подотчетны. В деятельности ревизионных комиссий имеются недостатки. Так ревизионные комиссии не обеспечивают необходимой информацией менеджеров для принятия управленческих решений и заинтересованных лиц об эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятий. Следовательно, функции службы внутреннего аудита отличаются от деятельности ревизионных комиссий самостоятельным уровнем управления, который необходим для определения эффективности структуры внутреннего управления.

Внутренний аудит на основе проведенного анализа дает рекомендации по совершенствованию организации системы внутреннего контроля. Рекомендации внутренних аудиторов всегда должны быть: обоснованными, представляться в письменной форме, ясными для понимания, точными, содержать лаконичные, логически правильно построенные формулировки, не допускающие двоякого толкования. От этого зависит объективное рассмотрение управленческим аппаратом предприятия этих рекомендаций и предложений, и в целом авторитет внутренних аудиторов.

Внутренний аудит не отвечает за состояние системы внутреннего контроля, но в его обязанности входит оказание помощи в эффективном действии системы внутреннего контроля. Таким образом, внутренний аудитор должен помогать добиваться наличия и эффективной работы систем внутреннего контроля во всех сферах деятельности предприятий

и организаций.

Важное значение для определения эффективности системы внутривладельческого контроля имеет оценка того, насколько обоснованно составлены планы внутреннего контроля и четко выполняются все запланированные работы по отношению к отдельным объектам контроля во времени; какие при этом процедуры проверки использовались и насколько они будут эффективны; насколько можно доверять надежности информации по результатам внутривладельческого контроля. Для этой цели могут быть использованы методы и приемы, которые разрабатываются службой внутреннего аудита, а также специальные аудиторские процедуры, с учетом требований российских стандартов аудиторской деятельности.

Внутренний аудит может рассматриваться как неотъемлемая часть общей системы управленческого контроля, для осуществления которого на предприятии создается специальное подразделение – служба внутреннего аудита. Деятельность данной службы проводится по специальной программе конфиденциального характера, утвержденной руководителем службы внутреннего аудита и руководителем организации. Цель создания службы внутреннего аудита – минимизация затрат на производство и максимизация прибыльности.

Аудитор проверяет бухгалтерскую информацию и ее достоверность, обеспечивает безопасность хранения материальных и финансовых ценностей, осуществляет контроль качества выпуска продукции и расходов на ее изготовление, проводит специальные исследования по поручению руководства организации и, при необходимости, предоставляет информацию внешним аудиторам. Что касается проведения проверок службой внутреннего аудита, то они направлены на оценку состояния учета на предприятиях, правильности определения себестоимости готовой продукции, отнесения затрат на издержки обращения, проведения внезапных ревизий материальных ценностей, оценку профессионального уровня сотрудников.

При создании службы внутреннего аудита на хлебопекарном

предприятии, основные направления работы будут заключаться в следующих процедурах: проверке соответствия правовых основ хлебопекарного предприятия требованиям действующего законодательства; оценке системы бухгалтерского учета, классификации документации, документооборота и организации контроля внутри организации; аудите соблюдения трудового законодательства и расчетов по оплате труда; аудите расчетных операций; аудите производственных запасов; аудите затрат на производство; аудите готовой продукции; аудите правильности формирования финансовых результатов и использования прибыли; аудите налогообложения. По итогам проверок составляется письменная информация руководству экономического субъекта, которая направляется руководству в виде отчета, справки или служебной записки.

Важным моментом является определение экономической эффективности создания службы внутреннего аудита. Эффективность работы внутренних аудиторов рассматривается в работах как зарубежных, так и отечественных экономистов с двух позиций:

1. В зависимости от способа возмещения затрат на проведения аудиторской проверки, т.е. за счет себестоимости или чистой прибыли.

2. В зависимости от величины предприятия и объемах деятельности, а также от финансовых возможностей оплатить аудиторские услуги.

Практическая польза от создания отдела внутреннего аудита для каждой отдельно взятой организации различна. Целесообразность создания внутреннего аудита заключается в следующем:

– проводимые внутренними аудиторами целевые контрольные проверки и анализ их результатов позволят выявить резервы повышения эффективности производства;

– осуществляя контроль, внутренние аудиторы часто выполняют консультативные функции в отношении должностных лиц финансово-экономических, бухгалтерских и иных служб;

- контроль за правильным начислением и полнотой уплаты налогов позволит избежать штрафных санкций со стороны налоговых инспекций и других органов.

Надежная система внутреннего контроля не возникает случайно. На ее образование влияет ряд условий, среди которых:

- качество управления, т.е. способность руководства эффективно планировать и контролировать работу;
- квалификация персонала и его способность четко следовать должностным инструкциям;
- наличие трудовых ресурсов, обеспечивающие условия для разделения и ротации обязанностей;
- качество внутреннего аудита.

Все выше перечисленные факторы взаимосвязаны между собой. Администрация, заинтересованная в надежной системе внутреннего контроля, стремится нанять квалифицированный персонал, признает необходимость планирования и контроля и обеспечивает ресурсы для достижения поставленных целей. Администрация, стремясь наиболее продуктивно использовать время на управление и развитие организации, делегирует основную часть ответственности внутреннему аудиту. Служба внутреннего аудита готова принять такую ответственность. Таким образом, названные факторы определяют качество управления. При отсутствии вышеперечисленных факторов эффективность внутреннего контроля не будет достигнута.

### **6.3 Теория и практика внутреннего аудита производства хлебобулочных изделий**

Осуществление мероприятий и процедур контроля целесообразно подразделять на три категории: условия проведения контроля, система бухгалтерского учета и процедуры контроля.

Условия проведения контроля представляют собой взаимоотношения между субъектами контроля, их компетентность, осведомленность и действия. Субъекты контроля, которыми является

управленческое звено, могут способствовать созданию условий для поддержания эффективной системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Знание условий проведения контроля позволяет внутреннему аудитору определить:

- могут ли эти условия обеспечить эффективную систему бухгалтерского учета и процедур контроля;
- способствуют ли они сведению до минимума искажений бухгалтерской отчетности.

На обеспечение эффективной системы бухгалтерского учета значительное влияние оказывают принципы управления и стиль работы. Поведение управленческого звена выражается в деятельности подчиненных и их отношении к нарушениям правил поведения. Практика свидетельствует о том, что если руководитель организации относится к учету и контролю с безразличием, ущемляет интересы работников бухгалтерии, то, как правило, не обеспечивается эффективная система бухгалтерского учета и процедур контроля. От того, насколько деятельность организации планируется, появляется возможность управлять и контролировать ее. В любой организации должно быть четкое определение областей ответственности и порядок составления отчетов. Без правильного определения подотчетности результаты работы внутреннего аудита, включая рекомендации по исправлению ошибок, могут быть не реализованы.

Для того чтобы качественно осуществлять контроль, службе внутреннего аудита необходимо планировать свою работу. Планирование включает в себя составление плана ожидаемых работ и разработку аудиторских программ по каждой проверке, которые разрабатывают ведущие специалисты службы внутреннего аудита и утверждаются руководителем службы внутреннего аудита. Планирование необходимо для выбора предлагаемых подходов к достижению целей аудита, выполнения и контроля работы, уверенности в том, что внимание привлечено к главным аспектам, и работа выполнена полностью.

При планировании аудиторских проверок внутренний аудитор должен решить какие документы должны быть подготовлены для проверки. Планируя аудиторские проверки, внутренние аудиторы могут руководствоваться правилами стандартами аудиторской деятельности.

Планирование включает: разработку графиков; определение сроков и обсуждение их с руководством; проведение инструктажа с аудиторами; организацию связей с подразделениями предприятия; обсуждение стратегии и подготовки к проверке. План-график целесообразно составлять на каждый месяц, что позволит осуществлять систематический контроль. В плане ожидаемых работ необходимо определить следующие показатели: объекты проверок и объемы выполняемых работ; сроки проведения и продолжительность работ; способы и методы, применяемые при аудите. Аудитор обсуждает план работы с руководством организации или специалистами, что позволяет скоординировать аудиторские процедуры с деятельностью персонала.

При планировании работы внутренний аудитор исходит из своих знаний специфических особенностей отрасли: определения объема выручки от реализации продукции, правильности формирования фактической стоимости хлеба и хлебобулочных изделий, соответствие плановым расходам производственных затрат по каждой статье хлебопекарного производства, полноте оприходования произведенной продукции, достоверности отражения в учете незавершенного производства.

На основании плана работ аудитор составляет программу проверки, в которой определяется: цель аудита; основные участки работы (разделы учета, подлежащие проверке); характер и методы проверки (сплошной, выборочный, фактический, документальный); сроки выполнения работ; уровень ответственности; форма и порядок оформления результатов аудита. В программе детально описываются все процедуры, необходимые для реализации плана аудиторской проверки, а также цели и задачи по каждому участку проверки.

Аудиторские программы состоят из двух разделов:

- процедур средств контроля, которые предполагают сбор информации о функционировании системы внутривозвратного контроля организации;

- процедур по существу, которые предполагают проверку оборотов и остатков на счетах бухгалтерского учета.

Программа аудита составляется в письменном виде. Она должна быть подробной, так как является своего рода инструкцией для сотрудников, участвующих в проверке. Составляя программу, внутренний аудитор ставит своей целью не сбор отрицательных фактов и не накопление компрометирующего материала, а выявление недостатков в ведении учета, соблюдения налогового законодательства, законности и целесообразности совершаемых хозяйственных операций.

Важным элементом системы внутреннего контроля, оказывающим влияние на эффективность внутреннего аудита является применяемая организацией система бухгалтерского учета. Эффективная система бухгалтерского учета по определению американских экономистов (Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.Н. Орелли, М.Б. Хирси) включает соответствующие методы и учет следующих данных:

1. определение и учет данных по всем хозяйственным операциям;

2. описание хода хозяйственных операций по времени с указанием подробной информации, достаточной для составления финансовых отчетов;

3. определение стоимости хозяйственной операции, чтобы в финансовых отчетах был показан ее денежный эквивалент;

4. определение времени проведения хозяйственной операции, чтобы убедиться, что она соответствует продолжительности периода составления бухгалтерских документов;

5. правильное отражение и выдачу информации, содержащейся в финансовых отчетах по хозяйственной операции.

Это определение эффективности системы бухгалтерского учета не полностью раскрывает требования в ходе первичного учета

хозяйственных операций и регистрации их в регистрах бухгалтерского учета. Система бухгалтерского учета может считаться эффективной, если в ходе фиксации хозяйственных операций выполняются следующие требования:

1. операции в учете правильно отражают временной период их осуществления;
2. операции в учете зафиксированы в правильных суммах;
3. операции правильно и в соответствии с действующими нормативными положениями и учетной политикой отражены на счетах бухгалтерского учета;
4. зафиксированы детали операций, имеющие существенное значение для учета и отчетности;
5. ограничена возможность появления злоупотреблений.

Это определение более четко характеризует требования к ведению бухгалтерского учета. Однако их целесообразно расширить, так как этими требованиями, нам представляется, не всегда возможно определить эффективность системы бухгалтерского учета. Исходя из того, что система бухгалтерского учета включается в систему внутреннего контроля, то эффективной ее можно считать тогда, когда бухгалтерский учет хорошо организован, то есть, распределены обязанности и полномочия за ведением бухгалтерского учета и подготовкой бухгалтерской отчетности; имеются инструкции порядка отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета и учетной политике, в которых определены формы и методы обобщения данных таких регистров, а так же определены корреспонденции счетов по наиболее характерным операциям для данной организации, затраты определяются в соответствии с ПБУ 10/99. Следовательно, внутреннему аудитору необходимо контролировать насколько система бухгалтерского учета организации отвечает этим требованиям.

В соответствии со ст. 321-333 Налогового Кодекса Российской Федерации появился налоговый учет, который закреплен законодательно. Несмотря на то, что он отличается от бухгалтерского

учета порядком отражения фактов хозяйственной жизни в регистрах учета, он все же является одним из элементов общей системы учета организации. И от того, насколько эффективно организован налоговый учет, в полной мере зависит достоверность исчисления налога на прибыль и определение чистой прибыли организации. В этой связи объектами проверки внутреннего аудита является правильность ведения налогового учета доходов и расходов организации.

В системе бухгалтерского учета используются два основных вида информации: о финансовом положении и по хозяйственным операциям. Данные о финансовом положении носят постоянный характер. Например, расценки за выпечку хлеба, тарифные ставки, используемые для расчета расценки за продукцию, а затем для расчета оплаты труда. Данные по хозяйственным операциям носят в этом случае индивидуальный характер, например, объем выпуска хлебобулочных изделий за конкретный месяц, количество отработанных часов каждым работником смены, использующиеся для расчета заработной платы. Ошибки в применении расценок, тарифных ставок являются более серьезными, чем ошибки, выявленные в хозяйственных операциях, так как прежде чем они будут исправлены, окажут влияние на множество данных по хозяйственным операциям.

В отличие от мероприятий и процедур, являющихся частью условий проведения контроля и системы бухгалтерского учета и относящихся ко всем операциям, осуществляемым организацией, процедуры контроля устанавливаются для крупных или очень рискованных операций. На содержание процедур контроля влияют объем, степень сложности и особенности производственно-финансовой деятельности организации, а так же специфики условий проведения контроля и системы бухгалтерского учета, включая метод обработки бухгалтерских данных.

Учетные записи (журналы, книги, руководство по учетной политике, компьютерные файлы и т.п.) являются информацией об учетном процессе, но недостаточной информацией о достоверности

бухгалтерского учета и отчетности. Эту информацию аудиторы получают при проверке документов и опросе сотрудников организации.

По результатам проверки аудиторы должны дать объективные оценки о:

- законности совершенных хозяйственных операций;
- полноте отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете;
- точности отражения хозяйственных операций в нужное время;
- разрешенности хозяйственных операций;
- обеспечении сохранности активов.

Для того чтобы сделать такие выводы, аудитор собирает аудиторские доказательства.

Аудиторские доказательства могут быть:

- внутренними – информация, полученная непосредственно на основании документов составленных в организации или устных опросов;
- внешними – информация, полученная от третьей стороны в письменном виде;
- смешанными – информация, полученная от предприятий в письменном или устном виде и подтвержденная третьей стороной в письменном виде.

Исходя из цели аудита, полноты охвата проверяемых объектов и необходимости получения разнообразной достоверной информации внутренние аудиторы, при проведении проверок, могут использовать различные методические приемы и способы.

Совершенные хозяйственные операции считаются законными, если их содержание не противоречит действующему законодательству и нормативным актам. Целесообразность операции определяется ее направленностью на выполнение задач, стоящих перед хлебопекарным предприятием при соблюдении законности.

*Например,* приобретена мука пшеничная высшего сорта, повышенной влажностью – 15,6% (базисная – 14,5%) в количестве 1000

кг. На складе имеется мука базисной влажностью 14,5% в количестве 5000 кг. Операция законна, но не целесообразна, так как норма выхода хлебобулочных изделий будет низкая.

Для установления полноты отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете аудитор применяет следующие процедуры контроля:

– Проверка нумерации всех хозяйственных операций, что позволяет установить, что данные по всем пронумерованным документам обработаны и отражены в учете полностью.

– Сравнение двух сумм, поиск и исправление ошибок, ставших причиной расхождений. Такую процедуру называют «*проверка документов*». Достоверность и правильность отражения в документах хозяйственных операций проверяется путем *сопоставления* данных разных документов, относящихся к одним и тем же или различным, но взаимосвязанным хозяйственным операциям.

– Составление альтернативного баланса.

*Подготовка альтернативного баланса* используется для получения доказательств о реальности и полноте отражения в учете готовой продукции путем составления баланса израсходованного сырья и материалов по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции. Это позволяет внутренним аудиторам выявить отклонения от нормального расхода сырья и материалов, и выхода продукции, и тем самым убедиться в достоверности исчисления финансового результата.

– *Точность* отражения хозяйственных операций. Процедуры контроля необходимы для получения уверенности в том, что данные по каждой хозяйственной операции отражены в полном объеме, корреспонденция счетов составлена верно в соответствии с методологией учета, предусмотренной инструкцией по применению плана счетов, соблюдено время отражения в учете. Для этого, возможно, использовать методы сбора доказательств: подтверждение, прослеживание, арифметическая проверка, контрольный запуск сырья и основных материалов в производство.

*Контрольный запуск сырья и основных материалов в производство* позволяют выявить недостатки и нарушения в нормировании и технологии производства, вскрыть каналы создания неучтенных излишков незавершенного производства и готовой продукции за счет применения завышенных норм расходов сырья, необоснованного списания сверхнормативных потерь, изменения технологического режима, искажения качественных характеристик продукции. Контрольный запуск сырья и материалов в производство применяют, чтобы убедиться в прогрессивности действующих норм выхода продукции, т.е. расходы сырья и материалов на единицу продукции и правильности определения норм потерь, что также позволяет проверить фактический выход готовой продукции при соблюдении технологических норм использования сырья, материалов и других компонентов.

*Проверка документов* означает, что в первую очередь документ изучается с формальной стороны, чтобы установить: составлен ли он по утвержденной форме, имеются ли все необходимые подписи должностных лиц, заполнены ли основные реквизиты, нет ли в нем подчисток, исправлений и т.д.

*Прослеживание* осуществляется в противоположном направлении. Аудитор отбирает образец первичного документа и движется вперед по системам учета и контроля, чтобы найти заключительную бухгалтерскую запись операции. Посредством прослеживания аудитор может определить все ли операции учтены.

*Арифметическая проверка.* Проверка арифметических расчетов зависит от проверяемого раздела бухгалтерского учета. Арифметической проверке подвергаются данные справок и расчетов бухгалтерии, составление которых связано с исправлением ошибок, расчетами по распределению фонда оплаты труда, начислению амортизации по основным средствам, калькуляции себестоимости продукции и т.п. Необходимость проверки арифметических расчетов зависит также и от формы бухгалтерского учета, применяемой в

хлебопекарной промышленности.

*Экономический анализ.* При помощи приемов экономического анализа аудиторы устанавливают: финансовое и рейтинговое состояние; платежеспособность организации; выявляют влияние различных факторов на результативные показатели производства, реализации продукции; определяют резервы повышения экономической эффективности.

При осуществлении анализа аудиторы применяют следующие аналитические процедуры:

- сопоставление остатков по счетам за различные учетные периоды;
- сопоставление показателей учета и финансовой отчетности с прогнозами;
- оценка соотношений между различными статьями отчетности и сопоставление их с данными предыдущих периодов;
- сопоставление финансовых и нефинансовых показателей.

*Сопоставление документов* заключается в том, что достоверность и правильность отраженных в документах хозяйственных операций проверяется путем сопоставления данных разных документов, относящихся к одним и тем же или разным, но взаимосвязанным хозяйственным операциям.

Осуществляя внутренний аудит необходимо убедиться, что отраженные в учете хозяйственные операции действительно отражают реальные факты хозяйственной деятельности хлебопекарного предприятия. Это возможно путем проверки наличия визы (разрешения) лиц санкционирующих хозяйственные операции. Процедуры контроля, направленные на выявления фиктивных операций, включают разделение полномочий при обработке данных. Для проверки обеспечения сохранности активов аудитор должен выяснить, имеет ли доступ к активам персонал не имеющий на то полномочий. С каждым материально ответственным лицом администрация предприятия заключает договор о материальной ответственности.

В процессе аудиторской проверки, внутренний аудитор должен собрать аудиторские доказательства, для составления объективного заключения о достоверности показателей финансовой отчетности. Важнейшие аудиторские доказательства должны быть документированы. И поэтому, проверка считается незавершенной, если не подготовлены необходимые рабочие документы – записи аудиторов, соответствующие общепринятым аудиторским стандартам. Содержание аудиторской документации разносторонне и включает: выдержки из учредительных документов, документов внутренней регламентации, других юридических документов (протоколов собраний учредителей, заседаний правления, приказов, решений); бухгалтерскую (финансовую отчетность); план и программу аудиторской проверки; информацию по результатам изучения системы внутреннего контроля и т.д.

Рабочая документация должна содержать: записи о планировании аудита; записи о характере, времени проведения и объеме выполненных аудиторских процедур; выводы, сделанные на основе полученных в ходе аудита сведений. Она должна быть достаточно полной и подробной; сведения, включенные в рабочую документацию, должны быть изложены ясно во избежание различных толкований. Рабочие документы внутренних аудиторов могут быть на бумажных, машинных или иных носителях, обычно они составляются в виде таблиц с пояснениями.

По завершении аудиторской проверки, внутренний аудитор составляет отчет в виде письма к руководству, который включает: период времени к которому относится документация, проверяемая в ходе внутреннего аудита; сведения о методике проверки; описание сведений о недостатках, выявленных в учетных записях, бухгалтерском учете и в системе внутреннего контроля; перечень обстоятельств, при которых эти недостатки были выявлены и рекомендации по устранению выявленных недостатков.

Информация для руководства должна быть четкой, краткой, содержательной, без фактических неточностей. Письменное изложение

фактов внутренних аудиторов может производиться в виде справок проверки, докладных записок, писем, рапортов. «Письменная информация внутреннего аудитора» заполняется в 2-х экземплярах, один из которых передается руководителю и главному бухгалтеру, для ознакомления, выявления возможных разногласий и урегулирования споров. Второй экземпляр используется для написания отчета внутреннего аудитора, после чего он передается в архив службы внутреннего аудита.

Мнение внутреннего аудитора должно быть подкреплено ссылкой на соответствующие законодательные и инструктивные материалы с развернутой аргументацией причин, приведших к такому мнению. При последующих аудиторских проверках должны быть даны оценка и анализ выполнения исправлений по факту предыдущих проверок. По согласованию с руководителем, по итогам аудиторской проверки, внутренними аудиторами могут быть составлены отдельные письма для разных уровней управления.

Необходимо отметить, что при обобщении материалов аудиторской проверки раскрывается управленческая функция внутреннего аудита, позволяющая оказывать помощь руководителю в принятии управленческих решений, путем создания внутренней отчетности. Составленные внутренними аудиторами служебные и докладные записки также являются следствием обобщения и анализа аудита. Проведенная внутренними аудиторами проверка и дальнейший ее анализ позволяет им принимать активное участие в подготовки управленческих решений.

Таким образом, эффективность работы внутренних аудиторов следует оценивать не по количеству проверок, справок, записок, решений, а по тому насколько их предложения способствовали повышению устойчивости финансового состояния предприятий по производству хлеба и хлебобулочных.

#### **6.4 Внутренний аудит затрат, включаемых в себестоимость продукции**

Одним из важнейших показателей производственно-хозяйственной деятельности предприятия является себестоимость продукции. Себестоимость продукции представляет собой выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. Исчисление этого показателя необходимо для определения рентабельности производства в целом и по видам выпускаемой продукции; выявления резервов снижения себестоимости продукции; определения цены на продукцию; обоснованности принятия решений о производстве новых видов продукции и снятия с производства устаревших.

Целью проверки учета затрат на изготовление хлебобулочных изделий является проверка законности отнесения затрат на производство, правильность:

- отнесения расходов к отчетному периоду;
- принятой методологии учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции и ее неизменности в течение года;
- полноты и точности отражения в учете хозяйственных операций, обусловленных производством хлебопродукции;
- распределения косвенных расходов между отдельными видами продукции;
- своевременности отражения в документах затрат производственного назначения;
- обоснованность внеплановых затрат;
- списания сумм накладных расходов и способов их распределения по объектам калькуляции;
- выявление внутрихозяйственных резервов снижения себестоимости продукции.

Внутренние аудиторы обязаны знать особенности технологии производства (которые указаны в п.1.1), что позволит им выявить

ошибки, неточности в учете и упущения в производственной деятельности и оказать помощь в их устранении.

Затраты на производство продукции хлебопекарных предприятий представляют собой выраженную в денежной форме, совокупность потребленных в процессе производства сырья и материалов, топливно-энергетических ресурсов, затрат на оплату труда, экспедицию, амортизацию основных средств и других расходов.

Основными источниками информации для аудита производственных затрат являются: первичные документы; бухгалтерские записи на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 44 «Расходы на продажу»; Главная книга; при журнально-ордерной форме учета – в журналах-ордерах №10, 10/1, 11 и вспомогательных к ним ведомостях №12, 14, 15; формы годовой и квартальной бухгалтерской отчетности; др.

Внутренний аудитор, осуществляя проверку учета затрат на производство, должен основывать свою работу не только руководствуясь Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства и финансовые результаты на предприятиях но и главой 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» в которой определены расходы и их группировка. В соответствии этой главы ст. 252, расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты. Под *обоснованными расходами* понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под *документально подтвержденными расходами* понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности на получения дохода. Требования налогового кодекса

подтверждает важность и необходимость контроля за документальным оформлением хозяйственных операций.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах регламентируются Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, методы калькулирования себестоимости конкретной продукции выбираются предприятием самостоятельно и утверждаются в учетной политике.

Затраты, включаемые в себестоимость, группируются в зависимости от их экономического содержания по элементам: материальные расходы (за вычетом стоимости возвратных отходов); расходы на оплату труда; отчисления на социальные нужды; сумма начисленной амортизации основных средств; прочие расходы.

В главе 25 НК РФ для целей налогового учета выделяют четыре элемента: материальные расходы (за вычетом стоимости возвратных отходов); расходы на оплату труда; сумма начисленной амортизации основных средств; прочие расходы и конкретный перечень затрат по каждому указанному элементу.

Осуществляя аудит законности, достоверности, целесообразности затрат производственных ресурсов на изготовление хлебобулочных изделий необходимо сбор доказательств осуществлять по каждому элементу.

Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции, затраты организации группируют по статьям калькуляции. На хлебопекарных предприятиях учет ведется по видам продукции в разрезе следующих статей:

1. Мука.
2. Черствый и бракованный хлеб.
3. Прочие основные материалы (соль, сахар, масло и др.).
4. Отклонения в стоимости материалов включая транспортно-заготовительные расходы.
5. Упаковочные материалы.
6. Возвратные отходы.

7. Полуфабрикаты собственного производства (тесто)
  8. Топливо и энергия на технологические цели.
  9. Расходы на оплату труда производственных рабочих.
  10. Единый социальный налог.
  11. Расходы на подготовку и освоение производства.
  12. Расходы на эксплуатацию производственных машин и оборудования.
  13. Потери от брака.
  14. Общепроизводственные расходы.
  15. Прочие производственные расходы.
- Итого, цеховая производственная себестоимость.*
16. Общехозяйственные расходы.
- Итого, общезаводская производственная себестоимость.*
17. Расходы на продажу.
- Всего, полная себестоимость.*

В соответствии ФЗ «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Первичные документы должны соответствовать всем требованиям предъявляемым к их оформлению: иметь обязательные реквизиты; содержать описание хозяйственных операций; количественное и стоимостное выражение затрат; дату составления и подписи ответственных лиц с расшифровкой. Все первичные документы, которые оформлены с нарушениями требований должны быть проверены аудитором, так как практика свидетельствует о фактах подделок первичных документов. Цель таких подделок – хищение сырья и материалов, хлебобулочных изделий, в результате себестоимость хлеба и хлебобулочных изделий увеличивается и не достигается достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Для определения достоверности затрат на производство аудитор должен установить, какой способ формирования себестоимости продукции используется на предприятии. В зависимости от специфики производственной деятельности предприятия применяют один из

следующих вариантов учета затрат на производство.

Суть первого варианта заключается в определении полной производственной себестоимости продукции путем суммирования по итогам отчетного периода прямых и косвенных расходов. Прямые расходы связаны с основным и вспомогательным производством списываются в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по плате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др. Косвенные расходы включают в себя расходы связанные с управлением и обслуживанием основного производства, а также потери от брака. Суммы, накопленные на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве» списываются на счет 20 «Основное производство» и относятся на себестоимость продукции. Суммы фактической производственной себестоимости продукции переносятся со счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция».

Применение второго варианта заключается в делении затрат на условно-переменные и условно-постоянные, исчислении сокращенной производственной себестоимости продукции. При этом списание условно-постоянных расходов происходит за счет уменьшения прибыли, в том отчетном периоде, в котором они возникли. Для учета прямых условно-переменных расходов используются счета: 20 и 23, на которые в конце отчетного месяца переносятся косвенные условно-переменные расходы, собираемые на счете 25. На счете 44 «Расходы на продажу» группируются условно-постоянные расходы по сбыту продукции; счет 26 является объектом группировки затрат на организацию и управление производством. По итогам месяца, условно-постоянные расходы списываются в дебет счета 90 «Продажи».

Аудитору необходимо проанализировать правильность применяемого метода и группировки затрат и оценить влияние на правильность определения себестоимости продукции. Необходимо проверить правильность ведения учета по выявлению и распределению

прямых затрат, для чего проводится анализ данных, которые содержатся в ведомостях распределения и расчетах.

Для более четкого понимания методики внутреннего аудита затрат, включаемых в себестоимость хлебобулочных изделий рассмотрим ее по элементам затрат.

Аудит материальных затрат. В структуре себестоимости хлебобулочных изделий материальные затраты составляют 30% всех затрат. В состав материальных затрат относятся: мука, дрожжи, соль, сахар, масло и др.; тара и тароматериалы; топливно-энергетические ресурсы; транспортные расходы на доставку материалов.

Аудитор должен знать не только состав материальных затрат, но и наиболее типичные ошибки допускаемые хлебопекарными предприятиями при отражении их в учете. Исследование показали, что наиболее типичными ошибками, выявленными в учете материальных затрат являются операции отраженные в таблице 2.

Зная эти ошибки, аудитор обращает внимание на следующие моменты:

- есть ли на предприятии утвержденные нормы расходов материалов;
- оформляется ли первичными документами отпуск материалов в производство;
- существуют ли факты перерасхода материалов и оформлены ли они соответствующими документами, если нет, то устанавливаются ли причины данного перерасхода;

Таблица 2 -Типичные ошибки учета материальных затрат хлебопекарных предприятий

| Содержание ошибок  | Влияние на оценку       |
|--|-------------------------|
| Не учтены поступившие на склад мука, сахар и другие материалы.                                 | Полнота и точность.     |
| Не отражена в учете передача материалов со склада в производство или списании на производство. | Полнота, точность.      |
| В сменных производственных отчетах не отражен  | Обеспечение сохранности |

| возврат отходов.  | активов.  |
|---|---|
| Неправильное распределение транспортно-заготовительных расходов между остатками муки и топлива на конец отчетного периода и израсходованными на производство. | Полнота (достоверность и правильность отражения в учете хозяйственных операций) |
| Несоответствие фактического отпуска муки, сахара, вспомогательных материалов, установленным нормам производственных рецептов.                                 | Законность.   |
| Списываются материалы в производство по нормам, а не по фактическому расходу.   | Законность, обеспечение сохранности активов.                                    |
| Применяются нормы расхода муки без учета ее влажности.  | Законность, сохранность активов.  |
| Не рассчитывается норма выхода готовой продукции по средневзвешенной влажности муки.  | Обеспечение сохранности активов.  |
| Не применяются коэффициенты замены при замене одного материала другим.  | Точность, обеспечение сохранности активов.                                      |
| Не выявляются виновные лица, допустившие перерасход муки, сахара, масла и других материалов.  | Обеспечение сохранности активов.  |
| Оценка материалов производится не по методу, предусмотренному в учетной политике.   | Точность.   |
| Не отражены в сменных производственных отчетах порча, брак.   | Точность.   |
| Встречаются ошибки при инвентаризации: пропуск в инвентаризационных ведомостях, неверный подсчет, неверное указание веса остатков сырья и материалов.         | Точность, обеспечение сохранности, полнота.                                     |

- возмещается ли перерасход материалов установленными виновными лицами;

- встречаются ли случаи списания на производство материалов, которые не относятся к производству данного вида продукции;

- правильно ли рассчитывается естественная убыль при обнаружении недостатков и правильно ли производится их отнесение на производство;

- при использовании счета 16 «Отклонение в стоимости

материальных ценностей», правильно ли производится списание этих отклонений на производство;

- оформляется ли актам брак, выявленный в производстве; правильно ли производится оценка и списание возвратных отходов;

- правильно ли производится оценка брака в производстве;
- существуют ли случаи списания на затраты отпущенных, но фактически не израсходованных материалов; не было ли случаев, списание на производство материалов, не относящихся к отчетному периоду;

- встречаются ли случаи начисления платежей в затраты производства, которые должны покрываться за счет других источников.

Согласно учетной политике предприятия аудитор должен проверить правильность оценки материальных ресурсов, списанных на себестоимость продукции.

Следующим вопросом является соблюдение технических норм и нормативов списания и расхода сырья и материалов. Основным нарушением, которое встречается на практике, является необоснованное увеличение материальных затрат или их перерасход, что в конечном итоге приводит к завышению затрат на производство и завышению себестоимости продукции, или к возможности создания «неучтенной» готовой продукции.

Объектом аудиторской проверки является также распределение транспортно-заготовительных расходов (ТЗР) или отклонений от учетных цен между израсходованными на производство материалами и их остатками на складе к концу каждого месяца.

Следующим этапом аудиторской проверки является учет затрат на оплату труда. Статья «Затраты на оплату труда» включает оплату труда производственных рабочих, занятых непосредственно в производственном процессе, которую принято подразделять на: основную и дополнительную.

Основная заработная плата производственных рабочих включается в себестоимость отдельных видов продукции или однородных ее видов

прямым путем. Ту часть заработной платы, которую невозможно прямым путем отнести на себестоимость отдельных изделий, распределяют косвенно - пропорционально сметной ставке этих расходов на единицу продукции. Дополнительную заработную плату производственных рабочих распределяют между видами продукции пропорционально основной заработной плате производственных рабочих.

Особое внимание при проверке оплаты труда заслуживает выдача работникам хлебопекарных предприятий натурпродуктов, которыми является хлеб и хлебобулочные изделия.

Аудитору следует проверить правильность группировки и обобщения данных по учету труда. Отраженные в первичных документах суммы начисленной заработной платы в конце месяца группируются по двум направлениям:

1. Для осуществления расчетов по оплате труда, конкретно по каждому работнику.
2. Для отражения в затратах производства, конкретно по объектам учета затрат на предприятии.

Практика показывает, что бухгалтерия, при группировке начисления заработной платы допускает ошибки, что влияет на исчисление финансового результата от продажи хлебобулочных изделий.

Обязательно должны проверяться все итоговые показатели в расчетно-платежных документах, независимо от того, оформлены эти документы ручным или механизированным способом, так как в документах, обработанных механизированным способом, к сожалению, тоже встречаются ошибки.

Аудитор проверяет записи в ведомостях дебетовых и кредитовых оборотов, а сводные данные по Главной книге, по счетам 70 и 69.

В случае несоответствия данных синтетического и аналитического учета по счету 70 «Расчеты по оплате труда» аудитор сверяет свод начисления и удержания по оплате труда с данными записей по дебету

этого счета с Главной книгой, а так же с данными регистров бухгалтерского учета. По выявленным отклонениям аудитор выясняет причины и дает рекомендации по их устранению.

В себестоимость продукции включаются так же отчисления на социальные нужды, которые непосредственно связаны с затратами на оплату труда.

Особого внимания заслуживает правильность исчисления амортизационных отчислений по основным средствам. В соответствии со ст. 259 НК РФ амортизацию можно начислять одним из двух методов: линейным и нелинейным. При применении линейного метода сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта. При применении нелинейного метода сумма начисленной амортизации определяется путем умножения его остаточной стоимости и нормы амортизации, применяемой к объекту амортизируемого имущества.

Необходимо помнить, что выбранный метод начисления амортизации применяется в отношении объекта амортизируемого имущества в течение всего периода начисления амортизации по данному объекту.

В связи с этим аудитор должен проверить правильность применения норм амортизации и соответствие объекта амортизации амортизационной группе (в соответствии со ст. 258 НК РФ). Необходимо так же проверить, не производится ли начисление амортизации основных средств сверх нормативного срока их эксплуатации.

Аудитору следует обратить внимание на случаи прекращения начисления амортизационных начислений во время проведения работ по реконструкции, модернизации основных фондов, нахождения их на консервации и в мобилизационном запасе.

Порядок создания резервов на финансирование расходов на

ремонт основных средств за счет производственных затрат, является так же объектом проверки аудитора. Исследования позволяют сделать вывод, что на практике встречаются случаи одновременного включения в затраты производства и расходов на ремонт основных средств и создание резервов. Созданные резервы, иногда, используются не по назначению (на выплату отпускных работникам, вознаграждений и т.д.), что является недопустимым.

Прочие расходы. В соответствии со ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией готовой продукции, относятся расходы на: сертификацию продукции; оплату консультационных или же аудиторских услуг; командировочные расходы; оплату канцелярских принадлежностей; оплату почтово-телеграфных услуг; представительские расходы; подготовку и переподготовку кадров; рекламу; комиссионные сборы; подготовку и освоение новых видов производств и цехов; потери в виде стоимости бракованных изделий и т.д.

При проверке правильности списания командировочных расходов на затраты производства аудитор должен проверить взаимосвязь данной командировки с производственной деятельностью предприятия. Все произведенные расходы должны быть подтверждены соответствующими документами. Необходимо помнить, что на затраты предприятия списывается суммы фактически израсходованных средств за минусом НДС по стоимости проездных билетов и найме жилья. Существующие сверхнормативные затраты для целей налогообложения присоединяются к прибыли предприятия.

При проверке расходов на рекламу отнесенных на издержки обращения необходимо проверить документальное подтверждение данных расходов по их фактическим затратам. Аудитор должен знать, что на затраты списывается фактическая стоимость затрат на рекламу за минусом налога на рекламу и суммы НДС.

При проверке представительских расходов аудитор должен проверить составлена и утверждена ли смета на представительские

расходы. Списание представительских расходов производится на основании первичных документов: счетов общепита, квитанций на оплату гостиниц и т.д.

К расходам на подготовку и переподготовку кадров на договорной основе с образовательными учреждениями относятся расходы: плата за обучение, выплата стипендий, плата за переподготовку и повышение квалификации кадров и т.д. При этом необходимо помнить, что расходы на содержание учебных заведений и оказание им бесплатных услуг не подлежат включению в затраты на подготовку кадров и финансируются за счет прибыли остающейся в распоряжении предприятия. Основным нарушением является отсутствие договора, заключенного с учебным заведением, имеющим лицензию на образовательную деятельность.

Суммы отдельных налогов, отчислений и платежей относятся так же на затраты производства. К ним относятся: платежи по социальному страхованию и социальному обеспечению работников, платежи по обязательному страхованию имущества и работников, налог на землю и арендная плата за землю и др. Аудиторской проверке подвергается обоснованность отнесения на затраты производства этих сумм, а так же правильность корреспонденции счетов. Одним из важных вопросов является проверка правильности отнесения этих расходов на себестоимость каждого конкретного вида продукции.

При проверке учета *потерь от брака* аудитор должен знать, что на хлебопекарных предприятиях потери от брака продукции учитываются на счете 28 «Брак в производстве». Браком считаются изделия, которые по своему качеству не соответствуют установленному стандарту, техническим условиям или договорам. В зависимости от готовности к использованию брак продукции подразделяется на: исправимый и неисправимый. Исправимым браком считаются изделия, которые после исправления могут быть использованы по целевому назначению и исправление которых технически возможно и экономически целесообразно. Те изделия, которые невозможно или нецелесообразно исправить считаются неисправимым браком. Бракованные изделия,

которые невозможно исправить, но можно реализовать, оцениваются по ценам возможной реализации.

Брак так же подразделяется на: производственный и непроизводственный. В свою очередь непроизводственный на: экспедиционный, т.е. обнаруженный на складе готовой продукции и внешний, выявленный покупателем. Каждый факт выявления брака должен оформляться актом установленной формы. Контроль за потерями от брака возложен на техническую службу контроля предприятия, а так же на мастеров, начальников цехов, которые составляют акты, а затем их передают в бухгалтерию, где калькулируется себестоимость брака. Потери по исправимому браку, подлежащему переработки в пределах допустимых норм (0,2% от выпуска продукции), отражаются в учете по плановой себестоимости. Себестоимость исправимого брака на потери от брака не относится и на счете 28 «Брак в производстве» не учитываются.

Учет потерь от брака ведут в каждом цехе, по видам забракованной продукции и статьям расходов. По каждому виду брака должно быть установлено виновное лицо. Выявленные ежемесячно окончательные потери от брака продукции списываются на затраты по производству хлеба и хлебобулочных изделий в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счета 28 «Брак в производстве» и включаются в фактическую себестоимость той продукции, по которой был установлен брак.

Аудитор должен проанализировать все случаи брака и проследить следующие моменты:

- составляются ли акты, извещения об обнаруженном браке;
- выясняются ли причины каждого случая брака;
- удерживаются ли суммы за брак в случаях, если виновные лица установлены;
- применяются ли меры к поставщикам недоброкачественных материалов, в тех случаях, когда продукция забракована по этой причине;

- оформляются ли специальные документы для предъявления претензий поставщикам;
- встречаются ли случаи отнесения на потери от брака себестоимости исправимого брака;
- учитываются ли потери от брака по конкретным видам продукции и в том отчетном периоде, в котором они были обнаружены.

К наиболее сложным участкам внутреннего аудита относится проверка данных по учету *незавершенного производства*. К незавершенному производству относится продукция не прошедшая всех стадий производственного процесса. Объем незавершенного производства определяют следующими методами: фактическим взвешиванием, штучным учетом, объемным измерением, по данным партионного учета, условным пересчетом.

Основной особенностью хлебопекарного производства является то, что изготовление и выпечка хлеба и хлебобулочных изделий продолжается, как правило, в течение одной смены, в связи с чем, почти отсутствует незавершенное производство. Имеющиеся остатки незавершенного производства носят, как правило, стабильный характер, что позволяет переводить их в готовое сырье и отражать в балансе не как незавершенное производство, а как остатки материалов. Количество сырья и материалов определяется техническими расчетами в порядке, установленном отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Следующим моментом внутреннего аудита является проверка правильности *расчетов по калькулированию себестоимости единицы продукции*.

Калькулирование – это способ исчисления себестоимости единицы продукции. Калькулирование является завершающим этапом учетного процесса. Взаимосвязь между учетом затрат и калькулированием проявляется в увязке объектов учета затрат, объектов калькулирования и калькуляционных единиц. Объектами учета затрат являются места, т.е. отдельные производства, цеха, участки и другие

структурные подразделения, в разрезе которых должны группироваться затраты по выпуску продукции. К объектам калькулирования относят выпускаемые предприятием отдельные виды продукции [15].

В зависимости от особенностей технологии и организации производства, его типа, вида и разнообразия выпускаемой продукции применяют следующие методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: простой и попередельный, позаказной и нормативный. В связи с особенностями технологического процесса на хлебопекарных предприятиях применяют в основном два метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: простой и попередельный.

Аудитор следует помнить, что в системе управления себестоимостью продукции применяются несколько видов калькуляций себестоимости продукции. К ним относятся: проектная, плановая, сметная, нормативная и фактическая калькуляция себестоимости продукции. Основная задача аудитора заключается в проверке фактической калькуляции, правильности применения статей затрат и обширном анализе данных. Аудитор должен проверить соответствие используемого метода калькулирования, предусмотренному в учетной политике.

Заключительным этапом является проверка сводных данных по учету затрат на производство в целом по предприятию. Основными источниками информации являются: Главная книга; журнал ордер № 10, 10/1; ведомости учета затрат № 12, 13, 15. Журнал ордер №10 составляют на основании итоговых данных ведомостей учета затрат обслуживающих цехов, учета потерь в производстве, учета общехозяйственных расходов и др. Указанные ведомости составляются на основании разработочных таблиц распределения сырья и материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств, расчетов по амортизационным отчислениям, листкам-расшифровкам по прочим денежным расчетам. Аудитору необходимо проверить правильность составления таких ведомостей, правильность подсчета итоговых данных

ведомостей и затем сопоставить эти данные с журналом ордера и Главной книгой.

Наиболее часто встречающиеся ошибки при аудите учета затрат на производство:

- не соблюдаются положения учетной политики, касающиеся учета и оценки производственных затрат и незавершенного производства;
- включаются в себестоимость налоги, которые не подлежат отнесению на издержки производства;
- в расчетах сумм амортизационных отчислений, расходов на оплату труда, а также налогов, включаемых в себестоимость продукции, встречаются арифметические ошибки;
- включенные в издержки производства материальные затраты не относятся к отчетному периоду;
- завышение затрат на оплату труда;
- включение в затраты сумм амортизационных отчислений основных средств не связанных с производством продукции;
- в издержки производства включаются отчисления на образование резервов предстоящих расходов и платежей, не предусмотренных учетной политикой;
- необоснованное включение в затраты производства командировочных расходов, не связанных с производственной деятельностью предприятия;
- включение в себестоимость затрат, производственный характер которых не обоснован;
- включение в себестоимость расходов без оформления первичных документов;
- включение в себестоимость затрат по аренде основных средств не производственного характера;
- неправильное распределение затрат между отдельными видами продукции;
- списываются на затраты производства стоимость

отпущенных, но фактически не израсходованных материалов;

- не составляются сметы на представительские расходы;
- представительские расходы не подтверждаются первичными документами;
- потери от брака учитываются в общей сумме, а не по конкретным видам продукции.

Для обеспечения экономии расхода сырья на хлебопекарных предприятиях необходимо осуществлять строжайший контроль за количественными показателями технологического процесса – затратами и потерями. Большие затраты и потери указывают на низкий контроль со стороны администрации предприятия, а так же на недостатки в организации и ведении производственного процесса, устранение которых приводит к более экономному расходованию сырья и повышению финансовых показателей деятельности предприятия в целом.

#### **Литература:**

1. Андреев В.Д. Ревизия и контроль в потребительской кооперации. – М.: Экономика, 1987. – 268 с.
2. Левина А.С. Себестоимость хлеба и хлебобулочных изделий и пути ее снижения. – М.: Агропромиздат, 1985. – 62 с.
3. Овсийчук М.Ф. Аудит. Организация и методика проведения. – М.: ТОО «Интелтех», 1996. – 152 с.
4. Шеремет А.Д. Учет, калькулирование и анализ себестоимости продукции. – М.: МГУ, 1984. – 200 с.
5. Драчена И.П. Ревизия как основной вид контроля затрат на производство хлебобулочных изделий предприятий системы кооперации. Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. 2010. № 2. С. 90-99.
6. Драчёна И.П. Организация внутреннего аудита на хлебопекарных предприятиях потребительской кооперации диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Российский университет кооперации. Москва, 2002

7. Драчёна И.П., Викулина Е.В. Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: сущность и практика применения Журнал: Экономика и предпринимательство №2, 2015 С. 759-761.
8. Драчёна И.П. Сущность и практика применения позаказного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) Современный учет и аудит: теория, практика, перспективы развития: Материалы Первой международной инновационной научно-практической конференции [Электронный ресурс]. – М.: Издательство Московского гуманитарного университета, 2013
9. Овсянчук В.Я., Кондратьев К.М., Драчёна И.П. Внутренний аудит Учебное пособие / Москва, 2004
10. Суглобов А.Е., Драчена И.П., Музалев С.В. Методологические и концептуальные основы стандартизации аудиторской деятельности в России Аудитор. 2014. № 12 (238). С. 3-14.
11. Драчёна И.П. Сущность и практика применения нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). В сборнике: Повышение эффективности использования ресурсов региона. Сборник Научно-практической конференции Финансово-экономической академии. 2014, с.27-34
12. Драчёна И.П., Викулина Е.В., Коба Е.Евг. Особенности проведения контроля и ревизии в организациях потребительской кооперации. Экономика и предпринимательство. 2015. №9-2, с.549-553
13. Драчёна И.П., Викулина Е.В., Коба Е.Евг. Основы и принципы организации контрольно-ревизионной работы. Научная перспектива. 2015, №9, с.5-8
14. Викулина Е.В. Модернизация управления коммунальным обслуживанием как фактор инновационной деятельности предприятий; диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Королевский институт управления, экономики и социологии. Королев, 2011

15. Коба Е. Евст. Методология бюджетирования на молокозаводах агропромышленных холдингов //Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. 2011.№6. С.137-142

## **Глава 7 Импортзамещение на рынке продукции фондообразующего машиностроения России**

Мировой опыт показывает, что основой индустриальной мощи экономики любой страны является машиностроение, его фондообразующие отрасли и производства. «В процессе производственного использования оборудование подвергается физическому и моральному износу»[11]. Фондообразующее машиностроение обеспечивает создание, развитие и воспроизводство активной части основных производственных фондов всех секторов экономики. Как известно, активную часть основных производственных фондов формируют силовые и рабочие машины, оборудование, инструменты, контрольные и регулирующие приборы, вычислительная техника, транспортные средства и другие технические средства со сроком службы более года [3, с.718]. Предприятия машиностроения, выпускающие эти виды продукции, имеют широкие кооперационные связи с другими предприятиями машиностроения и промышленности, производящими детали, узлы, механизмы и конструкционные материалы.

В условиях развития открытости национальных экономик, расширения интеграционных процессов и глобализации мирохозяйственных связей, рынок продукции фондообразующего машиностроения каждой страны формируется и развивается за счёт продукции собственного производства и импорта. Это объективный процесс рыночной экономики, обусловленный уровнем экономического развития каждой страны, основными направлениями специализации её хозяйства в рамках международного разделения труда и развития взаимовыгодных внешнеторговых связей.

В то же время стратегическая сырьевая направленность развития национальной экономики отдельных стран и их экспорта в связи с благоприятными природными ресурсами и мировой конъюнктурой на энергетические, минерально-сырьевые, лесные и другие виды сырьевой продукции оказывает на машиностроение и связанных с ним отрасли промышленности подавляющее воздействие, способствует их деградации. При этом усиливается техническая и технологическая зависимость большинства секторов экономики этих стран от импорта продукции машиностроения для бытового и производственного потребления в процессе создания и воспроизводства основных фондов.

Для России после распада Советского Союза и государственной суверенизации процесс реформирования отечественной промышленности, интеграции её в мировую экономику преимущественно осуществляется за счёт продукции отраслей сырьевого сектора. Этому способствовали богатейшие разведанные на её территории запасы нефти, газа, угля, минерального сырья для химической промышленности, черной и цветной металлургии, значительные запасы деловой древесины, а также благоприятная конъюнктура на продукцию сырьевого сектора на рынках промышленно развитых стран.

Результатами сохранения основных направлений реформирования российской экономики и её промышленного производства за счёт приоритетного развития отраслей сырьевой специализации в 90-е и 2010-е годы явились существенная деформация отраслевой структуры промышленного производства и экспорта страны в пользу отраслей сырьевого сектора и утрата значительного научного, технического и производственного потенциала отечественного машиностроения (Табл.1).

Таблица 1 - Динамика отраслевой структуры производства промышленной продукции РФ, её экспорта и импорта в 1991-2014 гг., в %\*

| Наименование показателя | Годы |      |      |      |      |      |      |      |      |
|-------------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
|                         | 1991 | 2000 | 2005 | 2008 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|                         |      |      |      |      |      |      |      |      |      |

|  |      |      |      |      |      |      |      |      |      |
|--|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| Промышленность - всего,<br>в том числе:  | 100  | 100  | 100  | 100  | 100  | 100  | 100  | 100  | 100  |
| Добыча полезных<br>ископаемых,<br>из них добыча топливно-<br>энергетических полезных<br>ископаемых | 18,8 | 24,1 | 24,4 | 22,0 | 23,8 | 22,9 | 22,3 | 22,5 | 22,4 |
| Обрабатывающие<br>производства<br>промышленности,<br>из них машинострои-<br>тельные производства   | 70,6 | 61,9 | 63,7 | 67,1 | 65,1 | 66,5 | 67,4 | 67,5 | 67,8 |
| Доля экспорта<br>минеральных продуктов в<br>экспорте РФ  | 42,5 | 53,8 | 64,8 | 67,4 | 68,5 | 71,1 | 71,3 | 71,5 | 70,5 |
| Доля экспорта машин,<br>оборудования и<br>транспортных средств в<br>экспорте РФ                    | 10,2 | 8,8  | 5,6  | 5,9  | 5,4  | 5,0  | 5,1  | 5,5  | 5,3  |
| Доля импорта машин,<br>оборудования и<br>транспортных средств в<br>общем объеме импорта РФ         | 33,6 | 31,4 | 44,0 | 43,4 | 44,4 | 48,4 | 49,9 | 48,5 | 47,6 |

\*) Рассчитано и составлено по данным [6, с.237-241,515-519].

Анализ приведенных данных показывает, что удельный вес продукции отраслей добычи полезных ископаемых значительно повысился в общем объеме продукции промышленного производства, с 18,8% в 1991 г. до 22,4% в 2014 г. При этом доля продукции топливно-энергетических полезных ископаемых в общем объеме добычи полезных ископаемых возросла с 78% 1991 г. до 88% в 2014 г. В тоже время удельный вес продукции машиностроительного производства уменьшился с 16,4% в 1991 г. до 12,9% в 2014 г.

В связи с этим кардинально изменились структуры российского экспорта и импорта. Доля минеральных продуктов в общем объеме экспорта увеличилась с 42,5% в 1991 г. до 70,5% в 2014 г., а доля продукции машиностроения наоборот уменьшалась с 10,2% до 5,3% соответственно. Зависимость российской экономики от импорта машин, оборудования и транспортных средств за анализируемый период возросла примерно в 1,5 раза. Их доля в структуре импорта повысилась с 36,6% в 1995 г. и 31,4% в 2000 г. до 47,6% в 2014 г. При этом удельный вес инвестиционных товаров составлял 19,5% в 2010 г. и

24,5% в 2014 г. общего объема импорта [6, с. 521], что определяет критическую техническую и технологическую зависимость нашей страны от импорта.

По результатам оценок Минпромторга России на 2014 г. удельный вес импорта в потреблении на внутреннем рынке продукции станкостроения составляет 80-100%, тяжелого машиностроения и машиностроения для пищевой промышленности – 60-100%. Также сложилась высокая зависимость отечественного машиностроения от импортных поставок комплектующих. Доля прямого импорта в себестоимости конечной продукции российского машиностроения составляет в среднем около 30%, а в себестоимости отдельной сложной продукции – 50% и более [8,9].

Снижение конкурентоспособности продукции большинства предприятий отечественного машиностроения обусловлено низким уровнем использования действующих производственных мощностей (Табл.2).

Таблица 2 - Уровень использования среднегодовой производственной мощности предприятий по выпуску отдельных видов продукции машиностроения, в %\*

| Наименование продукции  | Годы |      |      |      |
|---|------|------|------|------|
|   | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
| Турбины на водяном паре и турбины паровые прочие                  | 41   | 54   | 44   | 38   |
| Турбины газовые, кроме двигателей турбореактивных и турбовинтовых | 54   | 55   | 41   | 28   |
| Краны мостовые электрические                                      | 12   | 13   | 13   | 10   |
| Тракторы для сельского и лесного хозяйства прочие                 | 25   | 39   | 40   | 19   |
| Станки металлорежущие   | 7,7  | 13   | 10   | 24   |
| Машины кузнечно-прессовые   | 38   | 44   | 40   | 39   |
| Бульдозеры самоходные и бульдозеры с поворотным отвалом           | 32   | 57   | 44   | 39   |
| Экскаваторы   | 28   | 20   | 12   | 12   |
| Электродвигатели мощностью не более 37,5 Вт; прочие               |      |      |      |      |

|   |    |    |    |    |
|---|----|----|----|----|
| электродвигатели и генераторы<br>постоянного тока                   | 38 | 36 | 28 | 23 |
| Электродвигатели<br>универсальные<br>(переменного/постоянного тока) | 46 | 43 | 42 | 38 |
| мощностью более 37,5 Вт   |    |    |    |    |
| Автобусы  | 29 | 40 | 50 | 44 |
| Автомобили грузовые (включая<br>шасси)                              | 31 | 42 | 47 | 45 |
| Автокраны   | 43 | 57 | 70 | 73 |
| Тепловозы магистральные   | 70 | 85 | 91 | 97 |
| Выгоны грузовые   | 84 | 82 | 81 | 65 |
| магистральные   |    |    |    |    |

\*) Составлена по данным [5, с. 57].

Из приведенных данных видно, что производство значительной части фондообразующих видов энергетического машиностроения, строительной техники, машин и оборудования для сельского и лесного хозяйства, транспортных средств с уровнем использования производственных мощностей от 10-30% до 40-50% не может быть экономически конкурентоспособным на внешнем и даже на внутреннем рынке.

Таким образом, высокая зависимость российского рынка продукции фондообразующего машиностроения от импорта и снижение конкурентоспособности большинства видов отечественной продукции явились основными причинами замедления процесса обновления активной части основных фондов экономики. По данным Росстата средняя степень износа основных фондов в целом по экономике составляет около 50% (48,2% в 2013 г.), а в ряде базовых секторов превысила этот уровень: добыча полезных ископаемых – 55,2% в 2013 г., транспорт и связь – 56,5%, строительство - 50%, рыболовство и рыбоводство – 64,4%, образование - 53,9%, здравоохранение и предоставление социальных услуг – 54,9%. Степень износа активной части основных фондов (машин, оборудования и транспортных средств) в 1,5 – 2 раза выше. На долю полностью изношенных фондов в общем объеме основных фондов промышленного производства приходится около 15-25%. Средний возраст машин и оборудования в 2010-2013 гг.

составлял 13 лет, а транспортных средств – 9 лет [5, с. 108, 113; 7, с. 292].

В этой связи, важность проблемы импортозамещения на рынке продукции фондообразующего машиностроения на данном этапе социально-экономического развития России обусловлена тем, что:

во-первых, реформирование российской экономики и её промышленного сектора с позиции стратегии будущего развития должно ориентироваться на модель повышения уровня экономической безопасности на базе отечественного технического и инновационного потенциалов [1,2];

во-вторых, крайне необходимо в ближайшие 5-10 лет кардинально модернизировать, технически и технологически перевооружить основные фонды базовых секторов экономики. При этом значительно снизить критическую техническую и технологическую зависимость нашей страны от импорта;

в-третьих, масштабность обеспечения программного устойчивого экономического роста России требует значительных финансовых, технических и технологических ресурсов. В условиях международных политических, экономических противодействий в развитии равноправных интеграционных процессов обуславливается необходимость России рассчитывать и находить всё больше собственные возможности и ресурсы [1];

в-четвертых, Россия в дореформенный период располагала значительным научным, опытно-конструкторским и технологическим потенциалами промышленного производства, в том числе машиностроения, для решения технически сложных программ мирового уровня в освоении космоса, океана, ядерной энергетики, развития станкостроения, автомобилестроения, судостроения и авиастроения, энергетического, химического, металлургического, дорожно-строительного и транспортного машиностроения, а также комплекса технических средств для агропромышленного производства с учетом сбалансированного участия во внешнеторговом обмене. Как уже

отмечалось выше, значительная часть этого потенциала утрачена в период суверенизации и реформирования российской экономики. Однако, при целенаправленной последовательной экономической и промышленной политики российского государства имеются реальные возможности возродить, развить и включить отечественный научно-технический и машиностроительный потенциал в обеспечение воспроизводственных процессов общественного производства страны.

При этом, бесспорно, ключевым направлением в решении проблемы импортозамещения на рынке продукции фондообразующего машиностроения является обеспечение конкурентоспособности отечественной продукции на внутреннем и внешнем рынках [1,2]. Только при этом условии может возникнуть возможность эффективно замещать импортные аналоги техники и технологий и повысить долю высокотехнологичной продукции в структуре российского экспорта. В этой связи целесообразно рассмотреть важнейшие аспекты методологических основ сущности и содержания импортозамещения и приоритетные направления их реализации в рамках стратегий будущего развития российской экономики.

Как известно, импортозамещение – это процесс на уровне национальной экономики, при котором обеспечивается выпуск необходимых внутреннему потребителю товаров и услуг силами их производителей, осуществляющих деятельность внутри страны. Этот процесс может носить *упреждающий* характер, чтобы не пустить продукцию конкурирующих зарубежных компаний на отечественный рынок или *реактивной* – для вытеснения продукции фирм-импортеров и замены их отечественной.

Анализ сложившейся структуры импорта России показывает, что применительно к рынку продукции фондообразующего машиностроения России на современном этапе процесс импортозамещения должен носить преимущественно реактивный характер. В то же время он должен рационально сочетаться с упреждающим импортозамещением.

По сущности, импортозамещение на рынке продукции фондообразующего машиностроения страны, как экономическая категория – это совокупность экономических и правовых отношений хозяйствующих субъектов на рынке этой продукции по вопросам эффективного ее предложения в процессе осуществления воспроизводства активной части основных фондов экономики и ее базовых секторов с учетом обеспечения экономической, технической и технологической безопасности страны.

По содержанию, импортозамещение на рынке продукции фондообразующего машиностроения – это процесс замещения поставок продукции одних импортеров на поставки аналогичной продукции других импортеров или на продукцию внутренних производителей страны в соответствии с целями рационального международного разделения труда, а также с экономической, оборонной, промышленной, технической и технологической политик стратегического развития страны. Исходя из целей и задач, импортозамещение представляет многоплановый и многоэтапный процесс. Одним из важнейших этапов с позиции методологии решения проблемы следует определить достоверную оценку потребности в продукции фондообразующего машиностроения на средне- и долгосрочную перспективу.

В условиях рыночной экономики подтвержденная потребность характеризуется величиной платежеспособного спроса нормативно необходимого общественного продукта для обеспечения воспроизводственного процесса [3, с.628]. Платежеспособный спрос на продукцию машиностроения определяется в основном объемом реального финансирования активной части капитального строительства и технического перевооружения производства за счет всех источников, а также ценами на отечественные и импортные машины и оборудование. На реальный платежеспособный спрос на продукцию машиностроения в перспективе будет оказывать влияние государственная поддержка реализуемых целевых программ структурной перестройки экономики России, ее регионов.

Однако с позиции задач экономических реформ стратегического развития России с целью кардинальной структурной перестройки и вывода ее экономики на уровень ведущих промышленно развитых стран мира возникает необходимость оценки полного воспроизводственного спроса. Он, в отличие от нормативной потребности, должен учитывать дополнительную сверхнормативную потребность в продукции машиностроения для ликвидации диспропорций в структуре действующих основных производственных фондов (ОПФ), сложившихся в результате их повышенного износа и сверхнормативных сроков эксплуатации машин и оборудования, а также для осуществления целевой ускоренной амортизации части оборудования с позиции инновационного развития.

В основу прогнозной оценки платежеспособного и воспроизводственного спросов экономики России, ее отдельных секторов, а также зон и регионов страны может быть положен макроэкономический подход. В качестве экономико-математического инструментария для решения этих задач предлагается использовать многоуровневый комплекс моделей, состоящих из укрупненной многоотраслевой модели (УММ) имитационного типа, динамической модели межотраслевого баланса (ДММБ) оптимизационного типа и оптимизационной межотраслевой межрегиональной модели (ОМММ) с различной степенью агрегирования [4].

Достоинством этого комплекса является возможность дополнительного встраивания специализированных модельных блоков для детального представления машиностроительного комплекса и связанных с ним отраслей экономики, а также рыночных структур, участвующих в воспроизводственных процессах в экономике страны, зон и регионов.

Схема системы блоков укрупненной многоотраслевой модели, обеспечивающей прогнозирование нормативной потребности экономики России, а также ее крупных зон в продукции машиностроения, представлена на рис. 1.

При прогнозировании платежеспособного спроса на машиностроительную продукцию должны быть учтены особенности проведения экономических реформ и социальной политики в рассматриваемой перспективе.

| <b>1.Макропоказатели развития экономики и i-х отраслей на уровне страны и i-й зоны или региона</b>            |  |   |   |                                   |                      |  |                            |                      |
|---|--|---|---|-----------------------------------|----------------------|--|----------------------------|----------------------|
| ВВП<br>ВПи  | Национальный доход                         |   | ОПФ   |                                   | Фонд амортизации     | Численность населения                      | Объем капитальных вложений | Объем экспорта и др. |
|   | фонд потребления                           | фонд накопления   | активные  | пассивные                         |                      |  |                            |                      |
| <b>2.Нормативы текущего и единовременного потребления на единицу макропоказателя и показателя i-й отрасли</b> |  |   |   |                                   |                      |  |                            |                      |
| Фондоёмкость, всего   | Процент амортизации активной части         | Материалоёмкость ВВП - всего                              | Технические сложные товары и услуги в пересчете на душу населения | Капиталоёмкость – всего           |                      | Доля машин и оборудования в экспорте и др. |                            |                      |
| в том числе оборудование  |  | в том числе продукция машиностроения текущего потребления |   | в том числе машины и оборудование |                      |  |                            |                      |
| <b>I. Нормативная потребность в продукции машиностроения</b>  |  |   |   |                                   |                      |  |                            |                      |
| для воспроизводства активной части ОПФ  | для текущего производственного потребления |   | Для удовлетворения нужд населения                                 |                                   | Для экспорта и т. д. |  |                            |                      |

Рисунок 1 - Принципиальная логическая схема прогноза потребности в продукции машиностроения на базе УММ

Для этого систему блоков исходных показателей предложено дополнить ограничениями по воспроизводству ОПФ, направлению капитальных вложений на техническое перевооружение действующего производственного аппарата и внедрение новых технологий, а также данными о реальных доходах населения и их товарной потребительской структуре, индексами инфляции, роста цен на машины, оборудование и комплектующие изделия и другими, характеризующими реальный производственный процесс и рыночные отношения.

Ключевым вопросом на сегодняшний день является необходимость сближения производственного и платежеспособного

спроса, где ориентиром должен служить воспроизводственный спрос. Воспроизводственный и платежеспособный спрос - по своей сути антиподы. Причем воспроизводственный спрос - идеалистический спрос, недостижимый в реальной практике функционирования переходной экономики, с ограниченностью в инвестиционных ресурсах. Однако он является ориентиром для оптимизации процессов воспроизводства основных производственных фондов на инновационной основе и получения конкурентных преимуществ экономик промышленно развитых стран. Соответственно учет воспроизводственного спроса на продукцию фондообразующего машиностроения также должен быть важнейшим ориентиром в достижении стратегических задач устойчивого развития российской экономики, в определении приоритетных проектов импортозамещения промышленности [9].

Что касается платежеспособного спроса на продукцию фондообразующего машиностроения на данном этапе модернизации, технологического перевооружения и структурной перестройки российской экономики, то он несостоятелен с позиции инвестиционного и инновационного обеспечения.

Поэтому с позиции анализа уровней спроса на продукцию машиностроения и реализации проектов импортозамещения при структурной перестройки промышленного производства необходимо рассматривать различные варианты стратегии его развития и экономики в целом. В качестве формализации конкретных задач решение данной проблемы целесообразно остановиться на двух из них, рассматриваемых стратегиях долгосрочного устойчивого развития российской экономики – оптимистическом и реальном.

## **Литература**

1. Путин В.В. Мы не имеем права быть уязвимыми. Послание президента РФ Федеральному Собранию // Российская газета, 4.12.2015, № 275 (6846)

2. Медведев Д.А. Новая реальность: Россия и глобальные вызовы // Российская газета, 24.09.2015, № 214 (6785)
3. Большая экономическая энциклопедия. – М.: Эксмо, 2007 год. – 816 с.
4. Атаров Н.З., Магомедов Ш.М. Воспроизводственный и платежеспособный спрос на машины и оборудование – основа импортозамещения промышленного производства России // Вестник РАЕН. 2015. Том 15. №6. С. 16-18.
5. Промышленность России: 2014/Стат.сб./Росстат.- М., 2014 – 327 с.
6. Россия в цифрах. 2015:Крат.стат.сб./Росстат.- М., 2015 – 543 с.
7. Российский статистический ежегодник. 2014: Стат.сб./Росстат. – М., 2014 год. - 693с.
8. Планы мероприятий по импортозамещению: в станкостроительной промышленности Российской Федерации; в отрасли тяжелого машиностроения Российской Федерации и в отрасли машиностроения для пищевой и перерабатывающей промышленности, утверждённые приказом Минпромторга России от 31 марта 2015 г., за №№ 649-651: <http://www.stavminprom.ru/docs/otraslevye-plany-po-importozameshcheniyu-razrabotannye-ministerstvom-promyshlennosti-i-torgovli-ross/>
9. О промышленной политики в Российской Федерации: Федеральный закон от 31.12.2014 № 448-ФЗ [Электронный ресурс]: сайт/ Справочная правовая система «Консультант-плюс». – URL <http://www.consultant.ru/law/hotdocs/39925.html> / (дата обращения: 10.12.2015 г.)
10. Фальцман В. Невидимая рука перестаралась // Эксперт, 19-25 октября 2015, №43 (962), С.90-92
11. Коба Е. Евст. Управление эффективным использованием оборудования предприятий по производству комбикормов// Вопросы региональной экономики № 2/15 2013. с. 40-46

## **Глава 8 Необходимость внутреннего аудита, как внутривладельческого контроля, для управления в страховых организациях**

Финансовый контроль обеспечивает помощь в принятии решения по управлению финансовыми потоками, а также обеспечивает исполнение принятых решений. Данные аспекты контроля находятся в единстве и постоянно изменяющемся взаимодействии с циклами управленческих процессов.

Внутренний аудит – это важнейшая форма финансового контроля. Необходимость внутреннего аудита возрастает по мере развития и роста страховой компании, чем больше развивается компания, тем сильнее сокращаются издержки, но и возрастает необходимость в большем контроле за координированием деятельности разросшейся компании [1]. По мере того, как возрастает масштаб деятельности, появляется необходимость в разделении административного аппарата на уровни управления, которая реализуется рабочими программами. Многоуровневый управленческий аппарат создает некоторые проблемы обмена данными. Нескоординированность действий увеличивает вероятность принятия управленческих решений, противоречащих друг другу. Затрудняется контроль за различными уровнями управления со стороны руководства, что увеличивает риск появления ошибок и злоупотреблений со стороны персонала.

Руководители страховой компании разрабатывают политику и процедуры работы, но персонал не всегда может их понять или выполнить по тем или иным причинам. Менеджеры не располагают достаточным количеством времени для того, чтобы проверить исполнение поручений, следовательно, они не могут вовремя обнаружить недостатки и отклонения. Внутренний аудит помогает менеджерам определить зоны риска и возможность устранения недостатков или недостач, помогает определить и устранить слабые

места в системе управления и выявить принципы управления, которые были нарушены [3].

Внутренний аудит особенно важен в тех случаях, если страховая компания имеет филиалы, руководство которых принимает самостоятельные решения. В этом случае необходима достоверная информация об их деятельности, чтобы центральное руководство могло осуществлять контроль и комплексную оценку принятых решений[2].

Следовательно, управленческие органы компании пользуются услугами внутренних аудиторов как ресурсами, помогающими им осуществлять управленческие функции.

Создание в страховой компании эффективной системы внутреннего аудита позволит:

- обеспечить устойчивость и оптимальное развитие организации в условиях рыночной экономики;
- сохранить и эффективно использовать потенциал и ресурсы страховой компании;
- вовремя определить и уменьшить коммерческие, финансовые и другие риски связанные с управлением компанией;
- построить современную систему, отвечающую постоянно меняющимся условиям хозяйствования и позволяющую своевременно адаптировать функционирование организации к изменениям во внутренней и внешней среде.

Внутренний аудит делится на 3 вида[5]:

- 1) аудит на соответствие требованиям;
- 2) аудит финансовой отчетности.
- 3) операционный аудит;

При более тщательном рассмотрении внутреннего аудита выделяют следующие его виды:

- аудит видов деятельности;
- функциональный аудит систем управления;
- аудит на соответствие .
- организационно-технологический аудит систем управления;

Аудит видов деятельности предполагает рассмотрение и анализ отдельных видов деятельности, с целью определения возможностей по улучшению хозяйственной деятельности.

Функциональный аудит систем управления используется для оценки эффективности и производительности в функциональном разрезе. К нему относятся проверки аудиторами операций, проводимых подразделением в соответствии с его функциями[2]..

Аудит на соответствие предписаний включает в себя аудиторский контроль на предмет соблюдения:

- законов, подзаконных актов, стандартов (правил, методик);
- предписаний органов управления заданий, формальных правил и т. п.

Аудит на соответствие целесообразности включает в себя аудиторский контроль за деятельностью должностных лиц на предмет целесообразности.

Организационно-технологический аудит систем управления проводится органом внутреннего аудита с целью контроля различных звеньев управления на предмет их технологической и организационной целесообразности.

Внутренними аудиторами проводится контроль организации путем применения аудита видов деятельности, функционального аудита систем управления, организационно-технологического, а также аудита процессов и элементов, связывающих компанию с внешней средой. Находятся все слабые и сильные стороны деятельности компании, оценивается надёжность ее положения в системах высокого уровня и перспективы развития. Контрольные мероприятия, осуществляемые внутренними аудиторами, относятся к всестороннему аудиту системы управления[7].

В России создание отделов внутреннего аудита на предприятиях нормативно не отрегулировано. [6].

В Федеральном законе № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» не содержится ни предпосылок для организации каких-либо

структурных подразделений в составе совета директоров, ни запрета на их создание. Закон не является помехой для создания подразделения в рамках совета директоров по аудиту и, содержит статью, в которой предусматривается обязательное создание в акционерном обществе ревизионной комиссии, которая контролирует его финансово-хозяйственную деятельность. В Законе так же говорится о том, что ревизионная комиссия обязана проводить проверку финансово-хозяйственной деятельности в акционерном обществе не реже одного раза в год по итогам годовой деятельности. Ревизионная комиссия – это только одна из форм внутреннего аудита. Ревизионная комиссия и отдел внутреннего аудита имеют общие черты – они различаются, но в тоже время дополняют друг друга[8].

Система внутреннего аудита выполняет дополнительную функцию такую, как налоговое планирование деятельности компании.. Внутренние аудиторы берут на себя эту функцию, в случае если на предприятии отсутствует специализированное подразделение налогового планирования. Налоговое планирование– это выбор наилучшего варианта осуществления деятельности, направленного на достижение более низкого уровня налоговых обязательств[1].

Внутренний аудит решает задачу во взаимодействии с сотрудниками юридического отдела, так как необходима согласованность действий по вопросу использования налогового законодательства и налоговых льгот. После этого разрабатываются варианты по улучшению налогооблагаемых баз и представляются руководству компании для принятия дальнейших решений.

Оценка целесообразности и законности совершаемых сделок – это основное направлений аудиторского контроля в области финансово-хозяйственных операций. Аудиторы принимают участие в решении вопроса о чистоте информации, собранной для принятия решения о совершении важной сделки.

Известно, что результат дела зависит от возможности повлиять на решения, на выбор альтернатив, на информацию, собранную по этим

альтернативным вариантам. Но следует знать, что этими возможностями могут воспользоваться сотрудники, которые преследуют личные цели. В данном случае внутренний аудитор, имея санкции руководителя или собственников, должен применить, практические навыки и критически подойти к принимаемому решению. Одной из важных функций такого специалиста является оценка качества информации, выдаваемой управленческой информационной системой.

Так же к дополнительной задаче относится – оценка деятельности внутренних технологических контролеров. Для проверки деятельности работников этих подразделений в штате отдела внутреннего аудита имеются специалисты, владеющие навыками контроля в соответствующих технико-технологических направлениях. Помимо этого, внутренние аудиторы могут:

- участвовать в постановке бухгалтерского учета ;
- консультировать работников организации по различным вопросам законодательства;
- решать задачи финансово-экономической диагностики и выработки финансовой стратегии (совместно с финансово-экономическими отделами) страховой компании;
- участвовать в мероприятиях по повышению квалификации персонала;
- участвовать в разработке внутрифирменных организационно-нормативных документов;

В компании непосредственно разрабатываются формы отчётов внутренних аудиторов. Данные отчеты, помимо реквизитов содержат:

- рекомендации по возможным способам устранения данных отклонений;
- оценку данных рекомендаций в плане их возможного влияния на компанию;
- перечень обстоятельств, при которых эти отклонения были выявлены;

- конструктивные предложения (при их наличии) по совершенствованию различных аспектов функционирования страховой компании, имеющих отношение к проведенной работе.
- оценку выявленных отклонений с точки зрения их влияния на страховщика;
- перечень выявленных отклонений, превышающих допустимую норму;

Во время обсуждения рекомендаций и предложений внутреннего аудитора с органами управления часто возникают разногласия. Руководителю важно защитить аудитора от нападков, обеспечить ему независимое положение в компании.

Деятельность внутренних аудиторов осуществляется на базе детального регламента, для того чтобы исключить возможность необъективности на каждом из соподчиненных уровней объектов, включённых в систему аудирования. В организации для ознакомления ответственных сотрудников других функциональных подразделений с последними изменениями в законодательстве, а также для общего повышения их квалификации целесообразно периодически организовывать под руководством внутренних аудиторов семинары. На данных семинарах коллективно обсуждаются возникшие вопросы, и на каждый вопрос можно получить детальный и подтвержденный соответствующими правовыми документами ответ [9].

Внутренние аудиторы должны поддерживать свои знания на должном уровне, осведомляться о новшествах и быть в курсе актуальных вопросов, имеющих отношение к деятельности компании (особенно в условиях постоянно меняющегося отечественного законодательства). Отдел внутреннего аудита должен регулировать систему обсуждения новых нормативных и законодательных актов, а главному внутреннему аудитору необходимо посещать семинары, которые проводятся под руководством государственных органов[1].

Для многих компаний целесообразно создать подразделение, которое включает в себя несколько штатных внутренних аудиторов –

отдел внутреннего аудита. Создание в страховой компании такого отдела позволит:

- наладить эффективный контроль над автономными подразделениями;
- выявить резервы производства и наиболее перспективные направления развития;
- эффективно консультировать сотрудников финансово-экономических, бухгалтерских и иных служб.

Создание в компании отдела внутреннего аудита – это сложный процесс, который требует решение ряда организационно-технических и методологических вопросов. Организация отдела внутреннего аудита проводится в несколько этапов[5]:

- 1) выявление и четкое определение круга вопросов (для решения которых формируется отдел внутреннего аудита);
- 2) определение основных функций, для достижения поставленных целей;
- 3) объединение однотипных функций в группы и формирование на их основе структурных единиц;
- 4) разработка схем взаимоотношений, определение обязанностей, прав и ответственности для каждой структурной единицы;
- 5) объединение вышеуказанных структурных единиц в одну – отдел внутреннего аудита компании;
- 6) внедрение отдела внутреннего аудита к другими звеньями структуры управления компанией;
- 7) разработка внутрифирменного этического кодекса и внутрифирменных стандартов внутреннего аудита.

Отдел внутреннего аудита сначала формируется как штабное звено с консультативными функциями. По мере роста его влияние на деятельность компании, в число функций отдела внутреннего аудита будет включена разработка рекомендаций по совершенствованию всех уровней управления в компании и реализация контрольных задач[3].

Отличие внутренних аудиторов от внешних заключается в большом информационном потенциале и знании всех тонкостей в деятельности компании.

Поэтому необходимо, чтобы функции внутренних аудиторов в организации выполняли штатные специалисты, а не привлечённые со стороны независимые аудиторы. Помимо этого, штатные специалисты несут большую ответственность по своим рекомендациям. В этом случае в штате организации должен быть специалист, который выполняет обязанности главного внутреннего аудитора [4].

Главный внутренний аудитор – это квалифицированный специалист, который обладает разносторонними навыками и знаниями, способный дать руководству компании компетентный совет в области экономики и налогов. Главный аудитор должен иметь знания и практические навыки в области экономики, финансового менеджмента, бухгалтерского учета, общего управления, менеджмента персонала, налогового права, общей юриспруденции, маркетинга, иметь аудиторские умения и навыки. Помимо этого, он должен чётко знать задачи, поставленные высшим руководством перед компанией, возможности и потребности коллектива, внешние связи своей компании. Главный внутренний аудитор контролирует и регулирует деятельность сотрудников внутреннего аудита. В его функции входит:

- руководство разработкой внутрифирменных аудиторских стандартов,;
- принятие заказов на проведение проверок каких-либо объектов;
- руководство разработкой бюджетов, смет внутреннего аудита и базовых методик проверок;
- координация взаимодействия внутренних и внешних аудиторов, проверяющих страховщика;
- консультирование руководства страховой компании по наиболее важным вопросам;

- анализ и оценка заключений, составленных внутренними аудиторами по результатам проверок;
- участие в разборе спорных и конфликтных ситуаций, возникающих в процессе функционирования компании;
- участие в наиболее важных проверках;

Место отдела внутреннего аудита в организационной структуре страховой компании зависит от многих факторов. Прежде всего - это с какой целью создавался отдел; масштабы и виды деятельности компании, размеры, ресурсы, оргструктура, организационно-правовая форма. Структура отдела внутреннего аудита во многом зависит от позиции руководства компании по отношению к внутреннему контролю (насколько правильно понимает высший менеджмент роль внутреннего контроля в управлении и стратегическом планировании) [4]. Позиция отдела в организационной структуре компании определяется по мере накопления финансового, кадрового, интеллектуального потенциала, организационного развития управления.

### **Литература:**

1. Аудит. Учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям/Под ред. В.И. Подольского. 4-е издание, переработанное и дополненное. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.
2. Вещунова Н.Л. Бухгалтерский учет в страховых организациях. Учебно-практическое пособие. -М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006.
3. Страхование. Учебное пособие/Под ред. Ю.А. Сплетухова, Е.Ф. Дюжикова. - М.: Инфра-М, 2012.
4. Савченко О.С. Большая книга бухгалтера страховой компании. Часть II. Бухгалтерский учет. Ежегодный справочник-альманах 2012-2014 гг.
5. Овсяйчук В.Я., Кондратьев К.М., Драчёна И.П. Внутренний аудит Учебное пособие / Москва, 2004
6. Суглобов А.Е., Драчена И.П., Музалев С.В. Методологические и концептуальные основы стандартизации аудиторской деятельности в России Аудитор. 2014. № 12 (238). С. 3-14.
7. Викулина Е.В., Драчёна И.П., Коба Е.Е. Сущность и значение

внутреннего финансового контроля в государственных бюджетных учреждениях. Научная перспектива, 2015 №3. С. 20-22

8. Драчёна И.П., Викулина Е.В. Основы и принципы организации контрольно-ревизионной работы. Научная перспектива. 2015, №9, с.5-8

9. Самошкина М.В. Реструктуризация предприятий сферы услуг в форме слияний и поглощений: дис.канд.экон.наук: 08.00.05. – М.: МГУС, 2006.

## **Глава 9 Методология процессов слияний и поглощений: проведение аудита при организации сделок**

### **9.1 Современное состояние рынка слияний и поглощений в России**

Среди самых распространенных приемов развития компаний в настоящее время выступают процессы слияний. Движущей силой экономики России и индикатором ее развития выступают сделки по объединению предприятий.

Слияние – один из самых распространенных приемов развития, к которому прибегают даже очень успешные компании. Слияния и поглощения (*Merger and acquisitions (M & A)*) – это сделки, для которых характерна передача корпоративного контроля во всех формах, включая покупку и обмен активами. Данное сочетание терминов подразумевает: реорганизацию предприятий в форме слияний и присоединений, поглощения, продажу и приобретение компаний, выкупы долговым финансированием, враждебное поглощение и все другие сделки, которые подразумевают передачу корпоративного контроля из рук одних собственникам другим. [4].

Число сделок по слияниям и поглощениям (M&A) в первые годы 21 века росло как во всем мире, так и в России. Причина этому - стремление предприятий укрупнять свой капитал, улучшить положение компании в конкурентной среде, повысить ее устойчивость и прибыльность, сделать бизнес более конкурентоспособным. Под

словосочетанием «слияния и поглощения» традиционно понимается передача корпоративного контроля во всех формах, включая покупку и обмен активами.

Опыт организации слияния компаний в экономически развитых странах и в России свидетельствует об экономической эффективности такой реструктуризации. Кроме того, очевиден рост масштабов слияний и поглощений во всем мире, поскольку, чтобы быстро увеличить свои размеры и получить выгоду, большое количество фирм ищет партнера для слияния или поглощения.

Существуют несколько разных групп целей, которые ставят и достигают компании, используя сделки слияний и поглощений: защитные, инвестиционные, конкурентные или информационно-технологические. Путем слияний предприятия могут значительно увеличить эффективность своей деятельности за счет экономии издержек, оптимизации управления и повышения конкурентоспособности предприятия. Основной мотив слияний и поглощений кроется в стремлении получить эффект синергии, который может возникнуть благодаря: экономии издержек, обусловленной увеличением масштаба производства, комбинированию взаимодополняющих ресурсов, взаимодополняемости в области НИОКР.

Родиной процессов слияний и поглощений являются США. Экономика США пережила пять больших периодов (этапов) слияний, каждому из которых соответствовал определенный тип слияний (горизонтальные, вертикальные, конгломератные, мега-слияния). [1].

Возраст российского рынка слияний и поглощений составляет более 15 лет. Первые сделки были зафиксированы в конце 90-х годов прошлого столетия. В нашей стране объем сделок по слияниям и поглощениям еще не приобрел тех же масштабов, что и за рубежом. Однако очевидно, что российским компаниям не удастся избежать тенденции укрупнения капитала для повышения конкурентоспособности на локальном и на международном уровне.

Россия переживает уже третью волну слияний: первая – это начало сделок (конец 90-х годов 20 века), вторая волна, именуемая «эра жадности», для которой присуще большинство враждебных поглощений (начало 21 столетия) и третья – период снижения активности сделок, обусловленное влиянием мирового финансового кризиса (2008-2015 гг.). Безусловно, следует полагаться на опыт западных стран при подготовке и совершении сделок, но необходимо учитывать особенности российской национальной экономики.

В начале 21 столетия во всем мире было отмечено общее снижение активности на рынке слияний и поглощений. Но в России этот процесс получил широкое распространение. Российский рынок имел значительный потенциал роста.

Среди самых активных «поглотителей» - Консорциум «Альфа-групп», группа МДМ, «Сибирский алюминий», нефтяные гиганты – НК «ЛУКОЙЛ» и НК «ЮКОС», лидер пищевой отрасли – Wimm-Bill-Dann, в розничной торговле – «Перекресток».

Согласно проведенным исследованиям, в 2003 году Россия занимала 28-е место в мире по количеству сделок слияний и поглощений. Сделки с российскими компаниями составили 2/3 от общего числа сделок в странах Центральной и Восточной Европы. На протяжении нескольких лет (2003-2007 гг.) Россия демонстрировала активный рост, как по количеству сделок, так и по объему их стоимости. Россия была признана бесспорным лидером в Центральной и Восточной Европе в 2003 году. [4].

Статистические данные по динамике российского рынка слияний и поглощений приведены в таблице 1.

Таблица 1 - Динамика российского рынка M&A\*

| Год           | 2001   | 2002   | 2003   | 2004   | 2005   | 2006   | 2007    | 2008   | 2009   | 2010  | 2011  | 2012   | 2013   | 2014  | 2015<br>(1 полу-<br>годие) |
|---------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|---------|--------|--------|-------|-------|--------|--------|-------|----------------------------|
| Кол-во сделок | 435    | 540    | 693    | 1 228  | 1 387  | 1 442  | 1 350   | 1 252  | 730    | 528   | 614   | 427    | 320    | 595   | 217                        |
| Объем млн \$  | 12 398 | 18 501 | 32 350 | 26 989 | 60 405 | 61 932 | 127 692 | 117889 | 56 175 | 64620 | 76183 | 139100 | 108400 | 71100 | 22200                      |

\*) Составлена по данным [7].

Отраслевая структура рынка слияний по годам не одинакова. В 2003 году наибольшая активизация наблюдалась в промышленном производстве, в т.ч. нефтяной, металлургической, а также в отраслях: производство продуктов питания, финансовые услуги и энергетическая отрасли.

2007 год стал переломным для российского рынка слияний и поглощений - на фоне более чем двукратного роста рынка по сравнению с предыдущим годом, объём совершенных сделок достиг 10 % ВВП, что превышает значения аналогичного показателя во многих развитых странах.

Объём сделок и на мировом рынке слияний и поглощений в 2008 году снизился на треть из-за глобального финансового кризиса. На рынке США было проведено на 86 процентов меньше слияний и поглощений. Объём европейского рынка M&A снизился на 66 процентов.

В 2009 году в России было отмечено 730 заключенных сделок, что сопоставимо с итогами 2003 года. Одним из факторов снижения стало сокращение сделок в рамках приватизации государственных пакетов акций. Кроме того, средние компании переориентировались на стратегию роста за счет мероприятий по оптимизации производства и реструктуризации.

По данным объема сделок рынка M&A стоит отметить, что в 2008 преобладали сделки горизонтального направления (в общем количестве - 423 сделки), значительная доля пришлась также на конгломератные интеграции. А в 2009 большая доля сделок была по вертикальным слияниям.

По прогнозам экспертов предполагалось, что 2009 год продемонстрирует много сделок купли-продажи финансовых учреждений. Предположения основывались на том, что в условиях дефицита денег банки решат консолидировать активы и сообща противостоять кризису. Однако этого не случилось. Наибольшая

активность пришлась на энергетический и телекоммуникационный секторы — по количеству сделок они заняли 52 и 19 % рынка.

Причины падения рынка слияний в 2009 году различны. С одной стороны, потенциальным покупателям было сложно найти финансирование для покупок. С другой — продавцы не спешили расставаться со своими активами по причине их низкой стоимости. Считается, что лучше подождать, когда рынок наберет оборот, и выручить больше денег. Также свою роль сыграла и господдержка экономики в кризис. Компаниям было выгоднее получить финансирование от государства и сохранить бизнес, чем дешево продать свои активы.

По прогнозам на 2010 год рынок слияний и поглощений в России должен начать восстанавливаться после падения и достигнуть порога 70 млрд. долл. США. Но ожидания экспертов не оправдались. В целом, по итогам 2010 года было совершено 528 сделок на общую сумму 64,6 млрд. долл. США. Объектом самого пристального внимания инвесторов стала отрасль связи (сделки по слиянию «Вымпелкома» и «Киевстара», «Мегафона» и «Синтерры»). Эта отрасль по итогам года признана лидирующей. На 2 месте по общей сумме сделок – химическая и нефтехимическая промышленность (сделки по приобретению «Уралкалия» и «СИБУРа»). Третье место занял топливно-энергетический комплекс (главный «игрок» в отрасли - компания НОВАТЭК). На 4 месте – пищевая промышленность (слияние «Юнимилка» и Groupe Danone, покупка «Вимм-Биль-Данна» компанией PepsiCo). (рис. 5) Общее количество сделок в 2010 г. не превысило данные прошедшего года, а стоимостный объем рынка стал выше на 15 %, превысив итоги 2005 и 2006 гг. Однако, от наибольшей стоимости 2007 года рынок отстает на 25-30 %.

На 2010 год возлагались большие ожидания, которые не принес 2009 год, и он стал «годом возрождения» Результаты прошедшего 2010 года подготовили почву для продолжения роста рынка в ближайшие месяцы 2011 года.

2012 год стал поворотным для российского рынка слияний и поглощений – его можно назвать историческим годом. Общая сумма сделок по слияниям и поглощениям в России увеличилась более чем вдвое, достигнув 139,1 млрд. долл. США.

Для российского рынка слияний и поглощений 2012 год был рекордным за счет мегасделки по приобретению «Роснефтью» компании ТНК-ВР – крупнейшей сделки за всю историю рынка M&A в России. В 2013 году, как и в предыдущие годы на рынке доминировали внутренние сделки, что объясняется сокращением суммы сделок с зарубежными активами. Общая сумма 320 сделок составила 108,4 млрд. дол. США, что говорит о небольшом снижении по сравнению с 2012 годом.

Сектор энергетики и природных ресурсов вновь возглавил рынок слияний (61 % от общей суммы сделок), как и в 2012 году.

Благодаря покупке Банком ВТБ и ОАО «АБ «Россия»» компании Tele2 на рынке появился четвертый национальный оператор мобильной связи. Таким образом, на крупнейшем европейском рынке мобильной связи ожидается усиление конкуренции и активизация инвестиций.

В 2013 году Россия занимала 8-е место в глобальном списке наиболее привлекательных стран, а в 2014 году опустилась на 24 место.

В 2014 г. – впервые с 2011 г. – на российском рынке слияний и поглощений отсутствовали мегасделки. Крупнейшей сделкой года стало создание в апреле 2014 г. совместного предприятия «ННК-Актив» между Alliance Group и «Независимой нефтяной компанией» с объемом инвестиций в 6,0 млрд. долл.

В 2014 г. активность на рынке слияний и поглощений в количественном выражении – несмотря на снижение суммы сделок – возросла почти вдвое (было объявлено о 595 сделках, в 2013 г. – о 316 сделках).

В 2014 г. наиболее активным сегментом рынка M&A по числу сделок оставался сектор недвижимости и строительства (153 объявленные сделки, в 2013 г. – 63 сделки), на него пришлось 26% от

общего количества сделок на российском рынке (в 2013 г. – 20%).

В 2014 году политический и экономический кризис сказался драматическим образом на российском рынке M&A. Введение санкций в связи с событиями на Украине, уже начиная с марта, привело к резкому уменьшению объема сделок по приобретению иностранными компаниями российских активов, а в четвертом квартале, на фоне падения цен на нефть и обесценения рубля буквально обвалился сегмент внутренних сделок.

Точкой отсчета активного роста рынка слияний и поглощений в России можно считать 2003 году, когда общая сумма объявленных сделок достигла 18,5 млрд. долл. США. Крупнейшей из этих сделок стала сделка на сумму 6,4 млрд. долл. США по объединению активов Тюменской нефтяной компании и активов British Petroleum в России и на Украине, по результатам которого была образована ТНК-ВР. До этого момента рынок находился на этапе становления: сумма сделок, объявлявшихся в период с 1997 по 2002 гг., составляла в среднем 5,0 млрд. долл. США в год. К 2005 г., когда на российском рынке M&A была зафиксирована первая мега- сделка – покупка «Газпромом» 73% «Сибнефти» за 13,1 млрд долл. США, – годовая сумма сделок выросла более чем вдвое до 40,5 млрд долл. США. Первая волна бума российского M&A, как и мирового, достигла максимума в 2007 г., после чего на фоне начавшегося глобального финансового кризиса на протяжении двух лет происходило стремительное снижение пиковых значений. Вторая фаза роста M&A больше напоминала американские горки: в 2012 г. был установлен новый рекорд стоимости, когда «Роснефть» купила ТНК-ВР за 56 млрд. долл. США. Эта сделка стала второй крупнейшей сделкой года в мире. В 2015 г. впервые за время существования российского M&A было зафиксировано продолжающееся три года подряд снижение сумм и количества сделок. В связи с этим возникает закономерный вопрос о том, восстановится ли рынок в 2016 г. [7].

За последние десять лет на российском рынке M&A произошли

серьезные изменения, и, хотя в 2014 г., как и годом ранее, суммы сделок продолжали снижаться, у рынка есть безусловный потенциал для возобновления роста и успешного развития в ближайшие несколько лет.

В период кризиса с 2008 года по 2010 российский банковский сектор продолжал сохранять стабильные показатели развития и в этом смысле является привлекательной сферой для внешних инвестиций.

Финансовый сектор был абсолютным лидером в 2008 году, оставив на втором месте электроэнергетику и пищевую промышленность. В нем произошло 54 сделки на общую сумму \$22,21 млрд. Причиной этому стал мировой финансовый кризис.

Самым крупным слиянием в финансовом секторе в России считается объединение МДМ Банка и Урса Банка, завершившееся в 2009 году. Результатом реорганизации является создание ОАО «МДМ Банк» с новой генеральной банковской лицензией и ликвидация существовавших ранее юридических лиц.

В 2010 году финансовый сектор несколько сдал свои позиции и не вошел в первую шестерку лидеров.

Среди отраслей в 2011 году по суммарной стоимости сделок на рынке M&A с участием российских компаний лидировала химическая промышленность и топливно-энергетический комплекс. Финансовый сектор находился на третьем месте, где произошло 43 сделки на \$9,3 млрд. Крупнейшей стало приобретение банком ВТБ контроля в Банке Москвы, на что было затрачено \$3,99 млрд.

И в 2012 году на третье место по сумме сделок выходит финансовый сектор, где произошло 42 сделки на \$6395,7 млн. Крупнейшая из них стала также крупнейшей сделкой года — покупка Сбербанком турецкого Denizbank за \$3,8 млрд. [7].

Особенности развития российского рынка слияний и поглощений проявляются в следующем:

- 1) Первые годы 21 века рынок демонстрирует активный рост, как по количеству, так и по стоимости сделок.

- 2) Снижение объема и числа сделок в 2008, 2009 гг. произошло под влиянием мирового финансового кризиса.
- 3) Структура рынка слияний на протяжении 15 лет непостоянна.
- 4) Ситуация на российском рынке слияний кардинально отличается от тенденций мирового рынка
- 5) В последние три года наблюдается тенденция к повышению прозрачности рынка слияний
- 6) На российском рынке доминируют внутренние сделки
- 7) Российский рынок M&A отстает от рынков M&A развитых стран: его доля на мировом рынке слияний и поглощений составляет всего 2,2% (в 2005 г. – 1,7%), при этом процесс сделки часто занимает более года
- 8) При проведении сделок российские участники рынка пытаются обходиться без вовлечения финансовой экспертизы
- 9) Недостаточность финансовых ресурсов и ограниченный доступ к финансированию
- 10) Неудовлетворительное качество финансовой информации тормозит процесс и затрудняет возможность провести действительно выгодную сделку

## **9.2 Технология проведения сделок слияний и поглощений**

При исследовании рынка M&A в общее число сделок включаются также сделки по купле и продаже готового бизнеса (собственности). Учитывая опыт зарубежных и российских слияний, разработана методика и последовательность проведения сделок такого рода (продажа и приобретение компании). Процесс проведения сделок состоит из нескольких этапов, каждому из которых соответствуют определенные работы и реализуемые задачи.

1 этап - Выработка стратегии развития.

На этом этапе главное определить, каков мотив планируемой сделки. Следует помнить, что предметом сделки являются не активы, а

весь бизнес: персонал, нематериальные активы, клиентская база, связи предприятия.

2 этап - Поиск объектов, выставленных на продажу, просмотр предложений и выбор оптимального объекта для покупки.

Следует собрать самую полную информацию о продавце, объекте, о деятельности фирмы, контрактах, лицензиях, патентах, обязанностях и т.д. Большое значение имеют такие вопросы, как местоположение объекта, его юридический адрес, состояние имущественного комплекса, репутация. Продавец предприятия одновременно собирает те же сведения относительно покупателя и его интересов.

3 этап – Предварительный анализ и оценка объекта.

Этап включает оценку стоимости бизнеса (с использованием сравнительного подхода), оценку предпочтений и рисков от покупки.

4 этап – Переговоры с собственниками потенциального объекта для покупки. Решаются вопросы определения взаимных интересов, согласование первоначальной цены сделки, заключение предварительного договора, разработка плана-графика мероприятий.

5 этап – Структурирование сделки. Этапу соответствует разработка финансовой стратегии, исследование налоговых последствия для сторон, условий подготовки и совершения сделки, выбор банка, через который будут осуществлены финансовые операции.

6 этап – Полная финансовая оценка и проверка компании-объекта (Due diligence). На этом этапе проводятся юридическая и финансовая экспертиза. Потенциальный покупатель получает возможность более подробного изучения деятельности компании, организуется встреча с менеджментом с предоставлением помещения и доступом к фактической информации о предприятии.

Дью – дилидженс (Due diligence) — обеспечение должной добросовестности, независимый сбор объективной информации и экспертная комплексная оценка сведений о продаваемом активе. Ее цель - оценка разнообразных рисков, связанных с приобретением бизнеса или инвестированием в него средств.

Данная услуга возникла как сопутствующая операция в банковских и брокерских операциях, а затем как необходимая процедура при разнообразных сделках и операциях, которые требуют проведение анализа деятельности предприятия с точки зрения финансовых аналитиков, аудиторов и юристов. При этом аналитики, аудиторы и юристы работают в тесном взаимодействии, поскольку квалификация сделки порой может быть дана только совместно аудиторами и юристами.

Процедура Due Diligence является обязательным предварительным этапом при слияниях и поглощениях.

Инвестор должен решить, адекватен ли потенциальный доход приобретаемой компании возможным рискам.

Due Diligence состоит из трех этапов, которые идут параллельно, что оптимизирует процедуру проверки и позволяет не затягивать ее по срокам.

Процедура Due Diligence проводится по следующим направлениям:

1. Аудит финансовой отчетности для собственника
2. Налоговый аудит
3. Комплексная юридическая проверка

#### Аудит финансовой отчетности для собственника:

Первым является комплексная проверка финансового состояния (financial due diligence), при которой внимание концентрируется на способности компании приносить доход. Эта проверка является финансовым аудитом и сопровождается проверкой правильности ведения бухгалтерского учета. В процессе финансовой проверки изучается достоверность предоставленной финансовой информации - активы компании, ее доходы, долговая история, скрытые обязательства и т.д.

#### Налоговый аудит:

Затем проводится налоговая проверка, так называемый налоговый аудит (tax due diligence). Ее цель - оценка налоговой нагрузки на

компанию, а также выявление риска возможных претензий налоговых органов.

#### Комплексная юридическая проверка:

Третьим этапом является комплексная юридическая проверка (legal due diligence), которая направлена на оценку деятельности компании в соответствии с нормативными актами в сфере гражданского и трудового права, а также в области законодательства о компаниях. Например, изучение реестра компании поможет оценить риск перехода права собственности, наличие эксклюзивных договоров с поставщиками и потребителями может означать риск вывода активов. Изучение устава позволит обнаружить наличие противоречащих закону норм и риски нарушения прав владельцев различных категорий акций. Должна быть подтверждена и собственность предприятия на недвижимость.

7 этап – Исполнение сделки. Проведение платежей с участием банка в качестве платежного агента. В российской практике банк принимает на себя ответственность за расчеты и хранение договора о продаже компании.

8 этап (заключительный) – Интеграция после сделки. Интегрированию должны быть подвержены человеческие ресурсы, финансовые, материальные и нематериальные ресурсы, бизнес-процессы и обязательства. Этап включает разработку мероприятий по встраиванию приобретенной компании в бизнес-структуру основной компании.

Между двумя сторонами сделки должно быть третье лицо - посредник, который компетентно ответит на все вопросы. Это могут быть бизнес-брокеры, аудиторы, консультанты, инвестиционные банки. С их помощью можно подобрать оптимальный вариант, сориентироваться по поводу цены приобретаемого бизнеса, провести переговоры и зарегистрировать сделку.

В «дешевых» сделках чаще всего в качестве посредника выступают консалтинговые компании, риэлтерские агентства и др. Если стоимость сделки превышает \$ 50 млн., то принимают участие

инвестиционные банки. Инвестбанк организует процесс, выступает в роли координатора всех привлекаемых к работе консультантов на 6 этапе (юрист, аудитор, финансовый консультант, эксперт по персоналу).

Процедура передачи «собственности на бизнес» достаточно сложный процесс. Существуют несколько форм покупки-продажи бизнеса.

Первый и достаточно простой способ – замена учредителей в ООО (общество с ограниченной ответственностью) либо ЗАО (закрытое акционерное общество). Такие изменения в составе учредителей следует зарегистрировать в налоговой инспекции. Преимущество этого способа заключается в том, что замена учредителей не требует получение пакета разрешительной документации. Недостатком является следующее: даже при смене учредителей сохраняется старая кредитная история компании.

Второй способ (также простой, но не лишенный недостатков) – создание нового юридического лица и передача ему всех активов (бизнеса). Недостатки этого способа – возникновение налогов при продаже имущества и необходимость заново получать весь комплект разрешительной документации и лицензии новому юридическому лицу (если требуются).

Третий способ (редко встречающийся) - продажа предприятия как имущественного комплекса. Этот способ достаточно приемлемый, так как в нем отсутствуют все недостатки, описанные ранее в других способах. [5].

Первые три способа приемлемы для предприятий развивающихся, стабильных и нормально функционирующих.

Четвертый способ – продажа предприятия через ликвидацию. После предварительной договоренности продавец инициирует процедуру ликвидации предприятия, его имущество описывают, продают на торгах, где его и приобретает покупатель (заранее известный).

Применение предложенного механизма и последовательности проведения сделок позволяет принимать экономически обоснованные и эффективные решения на каждом этапе, а также своевременно вносить коррективы при организации и реализации сделок, что существенно повышает вероятность успешного завершения процесса по купле-продаже бизнеса.

### **9.3 Защита от враждебных поглощений: теория и практика**

С точки зрения отношения руководства к предстоящей сделке можно выделить два типа сделок, а именно: дружественные слияния и враждебные поглощения.

Враждебными поглощениями называют процессы, при которых руководство компании-цели не согласны с предстоящей, готовящейся сделкой и осуществляет противозахватные мероприятия с целью предотвращения захвата.

В начале 21 века рынок слияний и поглощений в России демонстрирует наибольшее количество сделок по враждебным захватам. В 2002 году из общего числа сделок большую долю (76 %) составляют враждебные поглощения.

Иначе враждебные поглощения называются рейдерство. Рейдерство – изначально англоязычное понятие (raider – налетчик, захватчик). В российском законодательстве не определены ни термин рейдерство, ни враждебное поглощение. В качестве рейдера выступает юридическое или физическое лицо, являющееся организатором и (или) исполнителем захвата компании-мишени.

Компания-мишень – юридическое лицо, в отношении которого предпринимаются противоправные действия с целью завладения имуществом.

Рейдерство может осуществляться вполне законными способами, например, путем приобретения контрольного пакета акций или путем продажи бизнеса и его интеграции в более сильную структуру. Рейдерство может быть и абсолютно незаконным. И самым

распространенным способом поглощения является оспаривание прав собственности (подделка документов – подложные протоколы решения собраний учредителей, предоставляемых для регистрации).

В настоящее время рейдерство принято делить на 3 группы:

Законное («белое») – полностью соответствует всем нормам права, Неявное («серое») – соответствующее закону, но не подразумевающее добровольное участие в сделке одной из сторон,

Незаконное («черное») – силовой, незаконный захват собственности, нарушающий права, интересы и желания одного из участников.

Целью рейдеров являются любые предприятие независимо от организационно-правовой формы, как в небольших, так и в крупных городах.

Наибольший интерес для рейдеров представляют следующие объекты: предприятия, которые приносят высокий доход, обладают ценными активами, и предприятия малого и среднего бизнеса (т.к. меньше риска, поскольку собственники бизнеса не могут обеспечить себе квалифицированную защиту из-за нехватки средств или незнания, как и куда обратиться за помощью).

В мировой практике известна целая система противозахватных мер, которые применяют менеджеры компании-мишени, чтобы противостоять нежелательным сделкам. Российский рынок слияний и поглощений перенимает опыт борьбы с силовыми захватами от других стран. Все известные способы защиты можно разделить на две группы: превентивные (стратегические) и оперативные (тактические).

К превентивным мерам относятся: «Внесение изменений в устав корпорации», «Ядовитая пилюля», «Компенсационные парашюты».

К оперативным мерам – «Защита Пэкмена», «Судебные тяжбы», «Реструктуризация активов», «Слияние с «белым рыцарем», «Реорганизация общества».

Некоторые из методов защиты применяются в российской практике. В частности, не противоречит российскому законодательству

использование «золотых, серебряных и оловянных парашютов». Для этого в трудовые контракты менеджеров и рядовых сотрудников включают условия, гарантирующие значительные выплаты в случае поглощения и потери рабочего места. Самым распространенным способом защиты является судебное разбирательство против захватчика.

Уголовный Кодекс РФ преследует действия по враждебному захвату. В 2010 году вступил в действие ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс РФ и в статью 151 Уголовно-Процессуального кодекса РФ», который предусматривает неправомерный захват фирм, то есть действия, нарушающие закон и интересы владельцев поглощаемого бизнеса. Все эти действия, в зависимости от их тяжести, наказываются либо лишением свободы, либо штрафом (от 100 до 500 тысяч рублей), либо лишением лица права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью.

С 2002 года успешно функционирует Управление Правительства Москвы по экономической безопасности г. Москвы, в центре внимания, которого проблемы слияний и поглощений, силовых захватов. В 2008 году в Москве создан антирейдерский штаб, в задачу которого входит – предотвращение рейдерства по отношению к малому бизнесу. Введенные в Москве способы борьбы с рейдерством перенимаются другими регионами.

Основным и главным способом предотвращения рейдерского захвата является соблюдение предприятием всех норм российского законодательства: правильное ведение бухгалтерского учета и делопроизводства, соблюдение техники безопасности на предприятии и правил хранения документации.

В качестве рекомендаций для противостояния враждебного поглощения компаниям следует предложить:

1. Проведение правовой и экономической оценки привлекательности своей компании как «объекта атаки». Руководству

компании необходимо быть готовым к защите от враждебного поглощения в любой момент.

2. Наличие компетентных специалистов - консультантов: бухгалтеров, аудиторов, юристов. Своевременная реакция профессионалов поможет эффективно либо ликвидировать проблему захвата, либо облегчить и ускорить выход из создавшейся ситуации.

3. Защиту своих прав в государственных структурах: налоговых органах, прокуратуре, суде и т.д. Нужно активно заявлять о нарушении своих прав и бороться с рейдерами на уровне государственных органов.

4. Постоянное отслеживание новостей в СМИ, связанных с корпоративными конфликтами [6].

В последние годы в России возникла проблема противостояния враждебным поглощениям (рейдерству), которая решается в рамках государства. Полностью рейдерства «истребить» не удастся, но его масштабы можно уменьшить, если внесенные дополнения и поправки в законодательства, будут «реально работать», и предприниматель, готовый бороться за свой бизнес, сможет защитить свои права и отстоять свое имущество.

Реорганизация предприятий в форме слияний в России является очень эффективным инструментом реструктуризации компаний. С помощью этого пути развития компания обеспечивает достижение целей в соответствие своей выбранной стратегии. Серьезной проблемой при проведении процедуры слияния является достижение эффективности сделок, имеющей место при достижении конкурентных преимуществ. На это обращается особое внимание, так как в последнее время велика доля неудачных, приводящих к распаду компании сделок.

Роль государства в ближайшее время будет только усиливаться. Однако это несет в себе и положительные моменты, такие как совершенствование корпоративного законодательства, что в свою очередь должно сказаться на сокращении корпоративных конфликтов по поводу собственности на капитал.

Следует отметить, что, несмотря на текущие трудности, рынок М&А в России имеет большой потенциал роста и остается весьма привлекательным для местных и иностранных инвесторов. Кроме благоприятной экономической конъюнктуры на внутреннем рынке и высоких цен на минеральные ресурсы, росту сделок М&А в России будут способствовать международные рынки капитала.

Российская экономика будет и дальше предоставлять инвесторам возможности для реализации потенциала М&А в долгосрочной перспективе. Несмотря на то, что на протяжении последних пятнадцати лет российский рынок М&А постоянно совершенствовался и становился более цивилизованным, все же остается огромное количество возможностей для его дальнейшего развития, что позволит повысить результативность сделок и в конечном итоге извлечь из них максимальную выгоду.

### **Литература**

1. Гохан Патрик А. Слияния, поглощения и реструктуризация компаний/ Патрик А.Гохан; Пер.с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2004, - 741 с.
2. Информационно-аналитический бюллетень «Рынок слияний и поглощений». Информационное агентство АК & М.
3. Ежемесячный аналитический журнал "Слияния & поглощения" URL: <http://www.ma-journal.ru/> (дата обращения 11.01.2016)"
4. Самошкина М.В. Реструктуризация предприятий сферы услуг в форме слияний и поглощений: дис.канд.экон.наук: 08.00.05. – М.: МГУС, 2006.
5. Таран Е.М., Таран М.А. Применение МСФО в учете основных средств российскими организациями. Вопросы региональной экономики. 2010. т.2. № 2. с. 33-48
6. Самошкина М.В. Процессы слияний и поглощений предприятий сферы услуг. Сервис plus. 2007. № 2. с. 48-54.
7. <http://www.kpmg.com/ru/ru/Pages/default.aspx> (дата обращения 18.01.2016)

*Научное издание*

**Коба** Екатерина Евстафьевна,  
**Зубарева** Елена Васильевна,  
**Коба** Екатерина Евгеньевна,  
**Викулина** Евгения Викторовна,  
**Баширова** Светлана Викторовна,  
**Драчена** Ирина Петровна,  
**Атаров** Николай Захарович,  
**Таран** Екатерина Михайловна,  
**Самошкина** Марина Викторовна,  
**Салманова** Ирина Павловна

Развитие методологического инструментария внутреннего контроля  
в различных отраслях национальной экономики России

Под редакцией доктора экономических наук Коба Е. Евст.

Работа издана в авторской редакции

Санитарно-эпидемиологическое заключение  
№ 77.99.60.953.Д.007399.06.09 от 26.06.2009 г.

Подписано в печать 28.01.2016. Формат 60х90 1/16.  
Печать цифровая. Бумага офсетная № 1. Печ. л. 17.  
Тираж 500 экз. Заказ

Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°»  
129347, Москва, Ярославское шоссе, д. 142, к. 732  
Тел.: 8 (495) 668-12-30, 8 (499) 183-93-23  
E-mail: sales@dashkov.ru — отдел продаж;  
office@dashkov.ru — офис; <http://www.dashkov.ru>



9 785394 026782