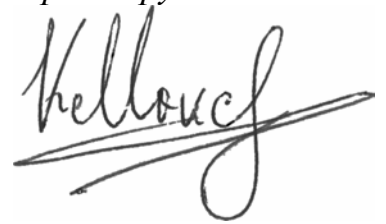


*На правах рукописи*



Максимов Кирилл Владимирович

Учетно-аналитическое обеспечение внутреннего  
контроля в системе управления предприятием

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Казань-2007

Работа выполнена в Казанском государственном финансово-экономическом институте

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор  
Рахманкулов Ильгиз Шамильевич

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
Мизиковский Ефим Абрамович,  
кандидат экономических наук, доцент  
Соколов Андрей Юрьевич

Ведущая организация: ОАО «Нижекамский нефтехимический  
комбинат», Республика Татарстан

Защита состоится 1 марта 2007 года в 14.00 часов на заседании диссертационного совета Д212.083.01 в Казанском государственном финансово-экономическом институте по адресу:  
420012, Республика Татарстан, г. Казань, ул. Бутлерова, 4, ауд.34.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Казанского государственного финансово-экономического института.

Автореферат разослан 1 февраля 2007 года.

Ученый секретарь диссертационного совета,  
доктор экономических наук, профессор

Куликова Л.И.

## 1.Общая характеристика работы

**Актуальность темы исследования.** Множество компаний страдает от неэффективного использования разного рода ресурсов – трудовых, финансовых, материальных, от недостатка необходимой информации для принятия правильных решений, непреднамеренного и преднамеренного искажения отчетности, случаев прямого мошенничества со стороны персонала и управляющих. Подобных проблем можно избежать путем создания внутри самих компаний эффективной системы внутреннего контроля. Роль и значимость внутреннего контроля определяется тем, что хозяйственная деятельность в компании происходит в рамках двух систем. Одна – это операционная (организационная) система, построенная для достижения заданных целей, другая – это система контроля, пронизывающая операционную систему. В общем виде она состоит из политики, процедур, правил, инструкций, бюджетов, системы учета и отчетности. Эта система направлена, в конечном итоге, на создание необходимых предпосылок и повышение вероятности того, что компания в целом и менеджеры в частности достигнут поставленных целей.

Как система контроля деятельности предприятия понятие внутреннего контроля сформировалось к началу XX столетия в виде совокупности трех элементов: разделение полномочий, ротация персонала, использование и анализ учетных данных и записей. Позже функции внутреннего контроля значительно расширились, преобразовавшись в организацию и координирование действий, направленных на обеспечение сохранности активов, проверку надежности учетной информации, повышение эффективности операций, следование предписанной политике и процедурам компании. Эволюционируя и расширяя сферу своего приложения, внутренний контроль к концу XX века превратился в инструмент контроля над рисками, где его функции тесно переплетаются с функцией управления рисками риск-менеджментом предприятий. При этом менеджеры должны, во-первых,

сформулировать цели и определить задачи предприятия (отдельных подразделений), построить соответствующую этому структуру управления компанией. И, во-вторых, обеспечить функционирование эффективной системы документирования и отчетности, разделения полномочий, авторизации, мониторинга для достижения поставленных целей и решения поставленных задач.

Таким образом, в ходе эволюции, новые функции вывели понятие внутреннего контроля за рамки круга вопросов, относящихся к обычному бухгалтерскому учету. Внутренний контроль становится процессом, направленным на достижение целей компании, и являющийся результатом действий менеджмента по планированию, организации, мониторингу деятельности предприятия в целом и ее отдельных подразделений. Вместе с тем важнейшая роль бухгалтерского учета в функционировании системы внутреннего контроля не только сохранилась, но и возросла.

Содержание внутреннего контроля с точки зрения его бухгалтерского понимания можно определить следующим образом: внутренний контроль есть структура, политика, правила, процедуры по обеспечению сохранности активов организации и надежности бухгалтерских записей, что дает достаточную уверенность в том, что:

- транзакции как учетные записи, должным образом авторизованы;
- транзакции своевременно и точно отражают в отчетности в соответствии со стандартами учета;
- доступ к активам предприятия осуществляется на основании соответствующей авторизации;
- физическое наличие активов периодически сверяется с бухгалтерскими записями.

**Степень разработанности темы исследования.** При подготовке диссертации автор использовал исследования зарубежных и отечественных ученых, проанализировавших отдельные аспекты данной темы. Процессы формирования информационного общества и соответствующего типа

экономики исследуются в работах зарубежных философов и экономистов: Д. Белла, Дж. Гэлбрейта, П. Дракера, К. Кларка, Ф. Махлупа, Н. Мейера, С. Пирсона, У. Росту и отечественных ученых Ю.Н. Васильчука, Т.П. Ворониной, С.А. Дятлова, А.Б. Курицкого, Н.П.Кузнецовой, В.И. Марцинкевича, А.Г. Мовсесяна, Р.М. Нижегородцева, Т.П. Николаевой, В.Л. Тамбовцева, Ю.В. Яковца и др.

Большой вклад в отечественную науку о контроле внесли такие видные ученые как: И.А. Белобжецкий, В.В. Бурцев, Н.Т. Белуха, Б.И. Валуев, Ю.А. Данилевский, Е.А. Кочерин, Н.А. Релизов, В.П. Суйц, С.М. Шапигузов, А.Д. Шеремет.

Проблемы исследования контрольной среды предприятий тесно связаны с практикой их хозяйствования в условиях смешанной экономики. Этому аспекту посвящены работы таких видных ученых, как А.И. Амоше, Н.Г. Чумаченко, Л.И. Абалкина, А.Н. Алымова, С.С. Аптекаря и др.

Исследованию теоретических проблем, связанных с контрольной средой предприятия, развития теории и важнейших аспектов аудита и контроля посвящены научные труды многих как отечественных, так и зарубежных авторов. В их числе А. Файоль, Э.А. Арене, Дж. К. Лоббек, Р. Адаме, Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М., Р. Додж, О'Рейлли, М.Б. Хирш, Д.Р. Кермайкл, М. Бенис, Дж. Робертсон, С.М. Шапигузов, В.П. Суйц, В.Д. Андреев, А.Н. Ахметбеков, Т.А. Дубровина, О.В. Ковалева, Ю.П. Константинов, В.И. Подольский и др.

Рассматриваемые в данном диссертационном исследовании проблемы внутреннего контроля нашли свое отражение в трудах российских ученых-экономистов: Бакаева А.С., Безруких Б.С., Гарифуллина К.М., Ивашкевича В.Б., Куликовой Л.И, Кутера М.И., Мизиковского О.А., Мироновой О.А., Палия В.Ф., Соколова Я.В. и зарубежных экономистов: Бетге Й., Ван Бреда, Вандер Вилла Р., Колдуэлла Д., Нидлза Б., Хендриксена и др.

Вместе с тем, несмотря на большое количество публикаций и внимание ученых к исследованию проблем бухгалтерского и управленческого учета,

внутренний контроль в системе управления предприятием, отдельные теоретические и практические вопросы внутреннего контроля и аудита остаются нерешенными, в том числе и с учетных позиций. При всей значимости зарубежных и отечественных исследований различных аспектов выдвигаемой проблемы экономическая наука и практика испытывает недостаток в комплексных научно-практических разработках, освещающих многочисленные аспекты внутреннего контроля и аудита с учетом современной российской специфики. Это и определило выбор темы и основные направления диссертационного исследования.

**Целью диссертационного исследования** является исследование и разработка теоретических и методических положений по внутреннему контролю и анализу в системе финансового управления компанией.

Для достижения поставленной цели нами были определены следующие задачи:

-исследовать эволюцию современного понятия внутренний контроль в системе финансового управления предприятием;

-обосновать роль внутреннего контроля в системе финансового управления и охарактеризовать современные подходы к его организации;

-оценить развитие существующих методик внутреннего контроля в экономике предприятий и роли бухгалтерского учета в его осуществлении;

-разработать и обосновать основные направления качественного улучшения содержания финансовой и внутренней управленческой отчетности для принятия и контроля исполнения управленческих решений;

-провести анализ состояния внутреннего контроля в крупных компаниях нефтегазохимического комплекса с целью разработки стратегической карты согласованной со стратегией предприятия;

-обосновать методику разработки и оценки ключевых индикаторов (показателей) портфеля информационного капитала предприятия, как наиболее ценного актива предприятия.

**Предметом исследования** выбраны существующие системы внутреннего контроля и аудита нефтегазохимического комплекса Республики Татарстан, а также передовой международный опыт крупных корпораций и компаний. Одним из объектов исследования выбрана практика бухгалтерского и управленческого учета ОАО «Нижекамскнефтехим»- одного из крупнейших предприятий этой отрасли в России. Элементы внутреннего контроля на данном предприятии, в части бухгалтерского учета и рекомендации по результатам выполненного диссертационного исследования, на наш взгляд будут способствовать повышению эффективности управления не только нефтехимическими предприятиями, но и организациями других отраслей промышленности.

**Теоретической и методологической основой исследования** послужили фундаментальные труды отечественных и зарубежных ученых, в которых рассматриваются отдельные вопросы теории и практики внутреннего контроля, бухгалтерского учета и аудита в компаниях и крупных корпорациях. При написании работы были использованы отечественные и международные нормативные документы по вопросам бухгалтерского учета, аудита, внутреннего контроля, налогообложения, государственной статистики.

В процессе исследования применялись общенаучные методы познания социально-экономических явлений и процессов: логический, аналитический методы, классификация, системный и комплексный подходы.

**Научная новизна исследования** заключается в теоретическом обобщении передового международного опыта и разработке методических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета и внутреннего контроля в системе финансового управления крупного предприятия.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в следующем:  
-обосновано, что внутренний контроль является дополнительным фактором, способствующим лучшей организации бухгалтерского и управленческого учета на предприятиях;

-обоснована необходимость разработки внутренних стандартов (правил) предприятия и предложен авторский вариант последовательности процедур внутреннего контроля с использованием данных бухгалтерского учета;

-предложена концепция стратегических карт как информационного инструмента корпоративного управления на основе внутреннего контроля;

-сформулированы новые требования к системе внутреннего контроля достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности предприятия в соответствии с международными стандартами;

-выявлены существенные компоненты финансовой отчетности и бизнес-процессов для тестирования финансовой отчетности, определения критических областей деятельности предприятия.

**Апробация результатов.** Результаты работы апробированы на предприятиях нефтехимического комплекса Республики Татарстан. Основные положения диссертационной работы докладывались и обсуждались на межвузовских научно-практических конференциях. Результаты исследования опубликованы в 6 работах объемом 1,2 п.л.

**Структура работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка и трех приложений. Работа изложена на 176 страницах, иллюстрирована 12 рисунками, 11 таблицами.

## **2. Основное содержание работы**

**Во введении** обоснована актуальность темы диссертации, определены цели и задачи, предмет и объект исследования, раскрыта научная новизна и практическая значимость работы.

**В первой главе** «Теоретические основы внутреннего контроля в системе управления предприятием» обосновывается роль внутреннего контроля в системе внутрихозяйственного управления посредством анализа терминов «контроль» и «аудит», построения взаимозависимостей и соподчиненности совокупности понятий, связанных с системами бухгалтерского учета, контроля и аудита; определяются формы, содержание и требования к системе внутреннего контроля предприятием.



Современные условия хозяйствования характеризуются увеличением числа пользователей отчетной и текущей экономической информацией на внешнем (кредиторы, инвесторы, крупные деловые партнеры, государство) и на внутривозвратном (собственники, администрация, отделы и службы экономического субъекта) уровнях. Возникает настоятельная необходимость в разработке научно-обоснованной, адекватной информационной экономике теории контроля и аудита как концептуальной базы функционирования системы контроля и аудита за финансово-экономической информацией, без которой невозможно эффективное взаимоотношение экономических субъектов с внешней средой. Одновременно формирование системы контроля и соответствующего ей аудита (внутреннего и внешнего) на предприятии диктуется необходимостью анализа финансово-экономических результатов деятельности, а также требованиями обеспечения эффективности компании. Система внутреннего контроля организуется руководством предприятия. Это первое и основное отличие внутреннего контроля от прочих видов контроля.

Внутренний контроль — это система мер, организованных руководством организации и осуществляемых на предприятии с целью наиболее эффективного выполнения всеми работниками своих обязанностей при совершении хозяйственных операций. Он призван определить законность этих операций и их экономическую целесообразность для предприятия.

Целями организации системы внутреннего контроля на предприятии являются:

- осуществление упорядоченной и эффективной деятельности предприятия;
- обеспечение соблюдения политики руководства каждым работником предприятия;
- обеспечение сохранности имущества (активов) предприятия.

Для достижения вышеперечисленных целей необходимым условием является согласованность бухгалтерского учета (более широко — учета) и внутреннего контроля, так как система двойной записи, лежащая в основе

бухгалтерского учета (в том числе автоматизированных систем бухгалтерского учета), определяет порядок регистрации хозяйственных операций и обеспечивает надлежащий контроль.

Для достижения целей организации внутреннего контроля необходимо решение следующих задач. Руководство предприятия обязано обеспечить организацию и поддержание на должном уровне системы внутреннего контроля, которая являлась бы достаточной для того, чтобы:

- в бухгалтерскую (финансовую) отчетность было включено все, что должно быть в нее включено, а то, что включено в отчетность, было бы правильно определено, классифицировано, оценено и зарегистрировано;
- бухгалтерская (финансовая) отчетность давала верное и объективное представление о предприятии в целом;
- компьютерные программы, контролирующие функционирование учетной системы, включающие формирование первичных документов, их анализ и разноску по счетам, не могли быть сфальсифицированы;
- средства предприятия не могли быть незаконно присвоены или неэффективно использованы;
- все отклонения от планов своевременно выявлялись, анализировались, а виновные несли ответственность;
- внутренняя отчетность оперативно передавалась лицам, уполномоченным принимать управленческие решения, для ее оптимального использования.

На основе перечисленных выше задач внутреннего контроля в диссертации определена и обоснована неразрывная связь системы внутреннего контроля с двумя видами бухгалтерского учета: бухгалтерским финансовым и бухгалтерским управленческим учетом. Первые три задачи обеспечиваются связью внутреннего контроля с системой бухгалтерского финансового учета, а три последние с системой бухгалтерского управленческого учета.

Степень сложности внутреннего контроля должна соответствовать организационной структуре предприятия, численности персонала,

разветвленности сети филиалов и подразделений, степени централизации бухгалтерского учета и другим характеристикам предприятия в целом.

Инструментальные методы, используемые при осуществлении внутреннего контроля, весьма разнообразны и включают следующие элементы:

- бухгалтерский финансовый учет (счета и двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение);
- бухгалтерский управленческий учет (выделение центров ответственности, нормирование издержек);
- ревизия, контроль, аудит (проверка документов, проверка арифметических расчетов, проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций, инвентаризация, устный опрос персонала, подтверждение и прослеживание);

Контроль корпоративного уровня - это управленческий контроль, устанавливаемый руководством для получения достаточной степени уверенности в том, что во всей компании, включая отдельные бизнес-единицы, применяются контрольные процедуры.

Международный стандарт относит к контролю корпоративного уровня следующие процедуры:

- процедуры в рамках контрольной среды, включая философию и стиль руководства, распределения ответственности и полномочий, разработанные политики и процедуры, корпоративные инициативы, такие как кодекс корпоративного поведения, борьба и предотвращение мошенничества;
- процедуры оценки рисков руководством компании;
- централизованные процессы и контроль;
- мониторинг контроля, включая деятельность внутреннего аудита, комитета аудита и программы самооценки;
- процесс подготовки финансовой отчетности;
- одобренную Советом директоров политику, содержащую наиболее существенный операционный контроль и практику управления рисками.

Стандарт устанавливает, что руководство компании при оценке эффективности системы внутреннего контроля при подготовке финансовой отчетности, должно полагаться на общепризнанную методологию оценки контроля, разработанную советом экспертов. При разработке внутренних стандартов контроля совет экспертов должен представить его методологию для обсуждения общественности. В США наиболее признанной методологией является интегрированная концепция внутреннего контроля (Internal Control – Integrated Framework). Ее развитие привело к созданию методологии COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). Модель COSO определяет внутренний контроль как процесс (осуществляемый советом директоров компании, руководством компании и другим персоналом), направленный на получение достаточной степени уверенности в том, что будут достигнуты задачи, поставленные в трех областях: (1) эффективная и результативная деятельность, (2) достоверная финансовая отчетность, (3) соблюдение норм действующего законодательства. Компоненты системы внутреннего контроля представлены на Рис.1.

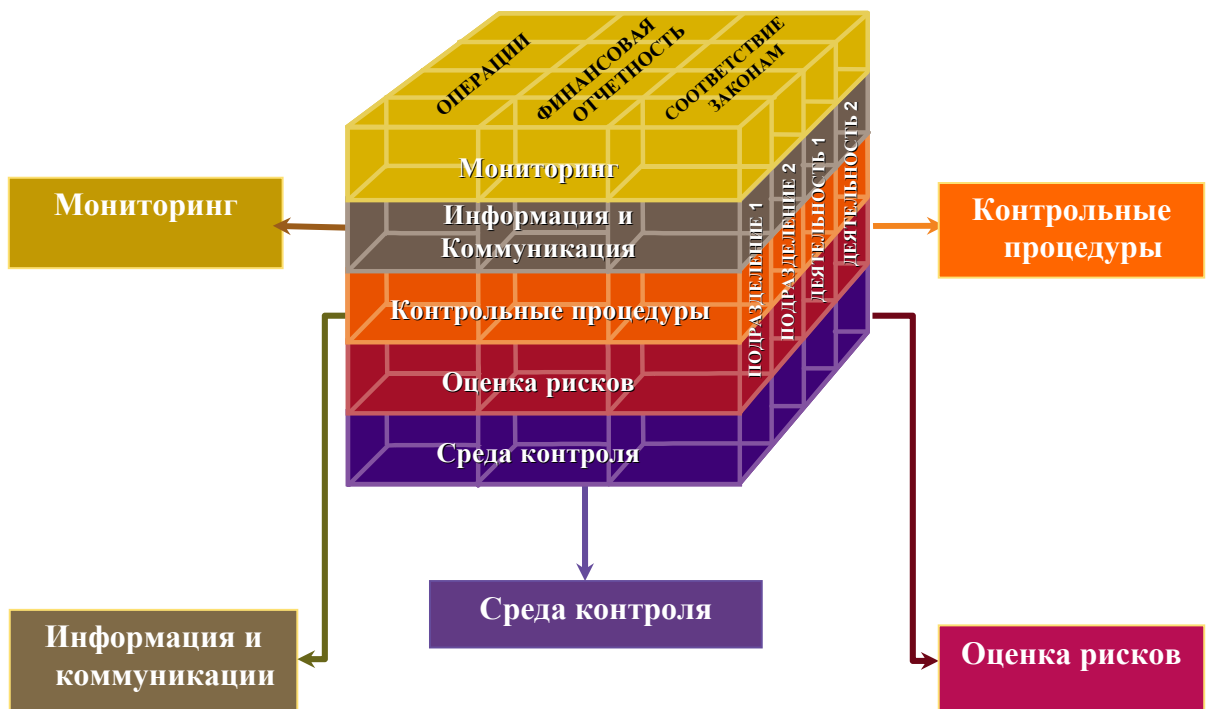


Рис.1. Компоненты системы внутреннего контроля

**Во второй главе** «Анализ состояния и возможности совершенствования учетно-аналитического обеспечения внутреннего контроля в системе управления предприятием» рассмотрены этапы истории унификации требований к системе внутреннего контроля предприятий. В 1985 году в США, при участии и на средства пяти профессиональных самоуправляемых организаций: AICPA<sup>1</sup>, AAA<sup>2</sup> FEI<sup>3</sup>, IA<sup>4</sup> и IMA<sup>5</sup> была создана национальная комиссия по борьбе с недостоверной финансовой отчетностью. Она известна по имени своего первого председателя Д. С. Тредуэя (James C. Treadway). В последние годы, в связи с потребностью привлекать выгодные иностранные инвестиции посредством размещения ценных бумаг на Нью-йоркской фондовой бирже все большее количество российских предприятий сталкиваются с необходимостью соответствовать законодательным требованиям США. Выпущенный комиссией в 1987 году отчет лег в основу рекомендаций по внедрению системы внутреннего контроля над формированием финансовой отчетности. Основываясь на этом отчете, а также документах рабочей группы комиссии Тредуэя, нами проведен анализ существовавшей на этот момент мировой и отечественной литературы по внутреннему контролю. Рассмотрен также результат работы представленный общественности в 1992 году под названием "Интегрированная концепция внутреннего контроля" (Internal Control - Integrated Framework). В 2007 году предполагается завершить разработку и утвердить на федеральном уровне стандарты бюджетного учета и отчетности. Стандарты будут содержать общие требования и подходы к таким вопросам, как формирование финансовой отчетности, квалификация, признание и оценка объектов учета и т.п., а также допускать использование самостоятельного профессионального суждения. Главная бухгалтерия по нашему мнению должна быть вправе добавлять строки в отчетность, в большей или меньшей степени детализировать информацию в

---

<sup>1</sup> American Institute of Certified Public Accountants (Американский институт сертификации управленческого учета)

<sup>2</sup> American Accounting Association (Американская Ассоциация по учету и отчетности)

<sup>3</sup> Financial Executives Institute (Международная ассоциация финансовых директоров)

<sup>4</sup> Institute of Internal Auditors (Институт внутренних аудиторов)

<sup>5</sup> Institute of Management Accountants (Института специалистов управленческого учета)

пояснительной записке, оценивать стоимость некоторых статей учета, вероятность наступления событий, влияющих на отчетность, рассчитывать величину резервов и т.п. С этой целью на предприятиях необходимо внедрить бюджетирование, ориентированное, прежде всего на результат. Контроль как проверка, предполагающая управленческое решение, особо востребован на переходном этапе развития общества, когда характер некоторой экономической деятельности, и финансовая отчетность о ее результатах таковы, что допускают неоднозначное мнение.

Внутренний контроль представлен в диссертации как система, нацеленная на решение задач, стоящих перед корпорацией в трех сферах: ведения бизнеса (обеспечение эффективности и результативности результатов), составления финансовой отчетности (обеспечение точности сведений), существования компании в рамках, установленных нормативно-правовыми актами, правилами и стандартами (соблюдение соответствующих требований).

С 1 января 2006г. вступили в силу требования к организации систем внутреннего контроля хозяйствующих субъектов, ценные бумаги которых включаются в котировальные списки организаторов торговли на рынках ценных бумаг<sup>6</sup>. Согласно этим требованиям коммерческие организации, ценные бумаги которых включаются в котировальные списки А (первого и второго уровней) и Б, обязаны сформировать в составе Совета директоров Комитет по аудиту, утвердить документ, определяющий процедуры внутреннего контроля финансово-хозяйственной деятельности эмитента, осуществляемые отдельными структурными подразделениями, которые должно сообщать Комитету по аудиту о выявленных недостатках. Публичные компании проявили внимание к высказанным со стороны участников рынка и регулирующих органов претензиям и опасениям относительно эффективности корпоративных систем контроля и управления рисками и начали внедрять у

---

<sup>6</sup> Положением о деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг, утверждено Приказом Федеральной службы по финансовым рынкам от 15.12.2004 N 04-1245/ПЗ-Н.

себя положения статьи 404 закона Сарбейнса-Оксли, принятого Конгрессом США в 2002 году. Эта статья требует от руководства предприятия проведения тщательного анализа, внесения при необходимости изменений и совершенствования процедур внутреннего контроля, а также принятия мер по удостоверению эффективности контроля над подготовкой финансовой отчетности. Однако статья 404 предусматривает совершенствование не только внутреннего контроля, ее достоверности, но и управление рисками, связанными с системами и процедурами финансовой отчетности. Схема реализации контрольных функций представлена на Рис.2.



Рис.2. Схема реализации контрольных функций

Контроль корпоративного уровня распространяются на все компоненты внутреннего контроля, в том числе и на программу предотвращения мошенничества, что наглядно иллюстрирует таблица 1, где «\*» обозначает области в пределах компонентов СВК и программы предотвращения мошенничества, где применяется контроль корпоративного уровня.

## Программа предотвращения мошенничества

Примеры контроля корпоративного уровня										
Компоненты внутреннего контроля и программ предотвращения мошенничества	Политика по персоналу	Оценка риска	Комитет по аудиту	Внутренний аудит	Оповещение о недостатках	Кодекс поведения	Информационные технологии	Комитет по раскрытиям информации	Политики и процедуры	Отчетность на конец периода
Контрольная среда	*	*	*	*	*	*				*
Оценка риска	*		*		*	*	*		*	
Контрольные процедуры	*	*	*	*	*			*		
Информация и коммуникация										*
Мониторинг	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*

В диссертации рассмотрены требования к каждому из компонентов системы внутреннего контроля. Для определения эффективности СВК, в целом, и эффективности механизмов контроля, руководству компании необходимо провести тестирование контроля корпоративного уровня. Тестирование контроля корпоративного уровня должно охватывать все пять компонентов методологии COSO, также руководство должно определить, на каком уровне организации функционирует контроль корпоративного уровня (на корпоративном, на уровне сегментов, бизнес-единиц или на более низком уровне). Рекомендуемые нами показатели для тестирования приведены в таблице 2.



## Рекомендуемые показатели для тестирования

Минимальный охват тестированием	Объект	Запланированные процедуры
60%-70%	Ключевые объекты и счета со специфическими рисками	Детальная оценка и тестирование контроля в отношении существенных компонент финансовой отчетности (специфических рисков) в данной бизнес-единице и тестирование контроля корпоративного уровня
25%-35%	Объекты, считающиеся ключевыми при агрегировании	Оценка и тестирование контроля корпоративного уровня (если это возможно) и рассмотрение возможности получения других доказательств, или тестирование контроля бизнес-единиц в случае, если контроль корпоративного уровня не существуют
менее 5%	Несущественные объекты, как по отдельности, так и в совокупности	Тестирования не требуется

**В третьей главе** «Организация внутреннего контроля с использованием данных бухгалтерского учета и отчетности в системе управления нефтехимическими предприятиями» проведен анализ состояния и направлений развития нефтегазохимического комплекса РТ и организации внутреннего контроля применительно к особенностям деятельности открытых акционерных обществ корпоративного типа. Выявлены существенные компоненты финансовой отчетности и бизнес-процессов.

В диссертации содержатся рекомендации по совершенствованию существенных компонентов финансовой отчетности, процессов и подпроцессов и связыванию их в соответствии с требованиями к особенностям корпоративного управления. Основные этапы развития внутреннего контроля в акционерных обществах корпоративного уровня представлены на Рис.3.



Рис. 3. Основные этапы развития внутреннего контроля в корпорациях

В работе сформулированы требования к системе внутреннего контроля над финансовой отчетностью нефтехимического предприятия, где в соответствии с международными стандартами SEK<sup>7</sup> и PCAOB<sup>8</sup>, требуется регулярное тестирование СВК. Схема построения внутреннего аудита и контроля нефтеперерабатывающего и нефтехимического комплекса представлена на Рис.4.

<sup>7</sup> Комиссия по ценным бумагам и биржам

<sup>8</sup> Управление по надзору за бухгалтерским учетом в публичных компаниях

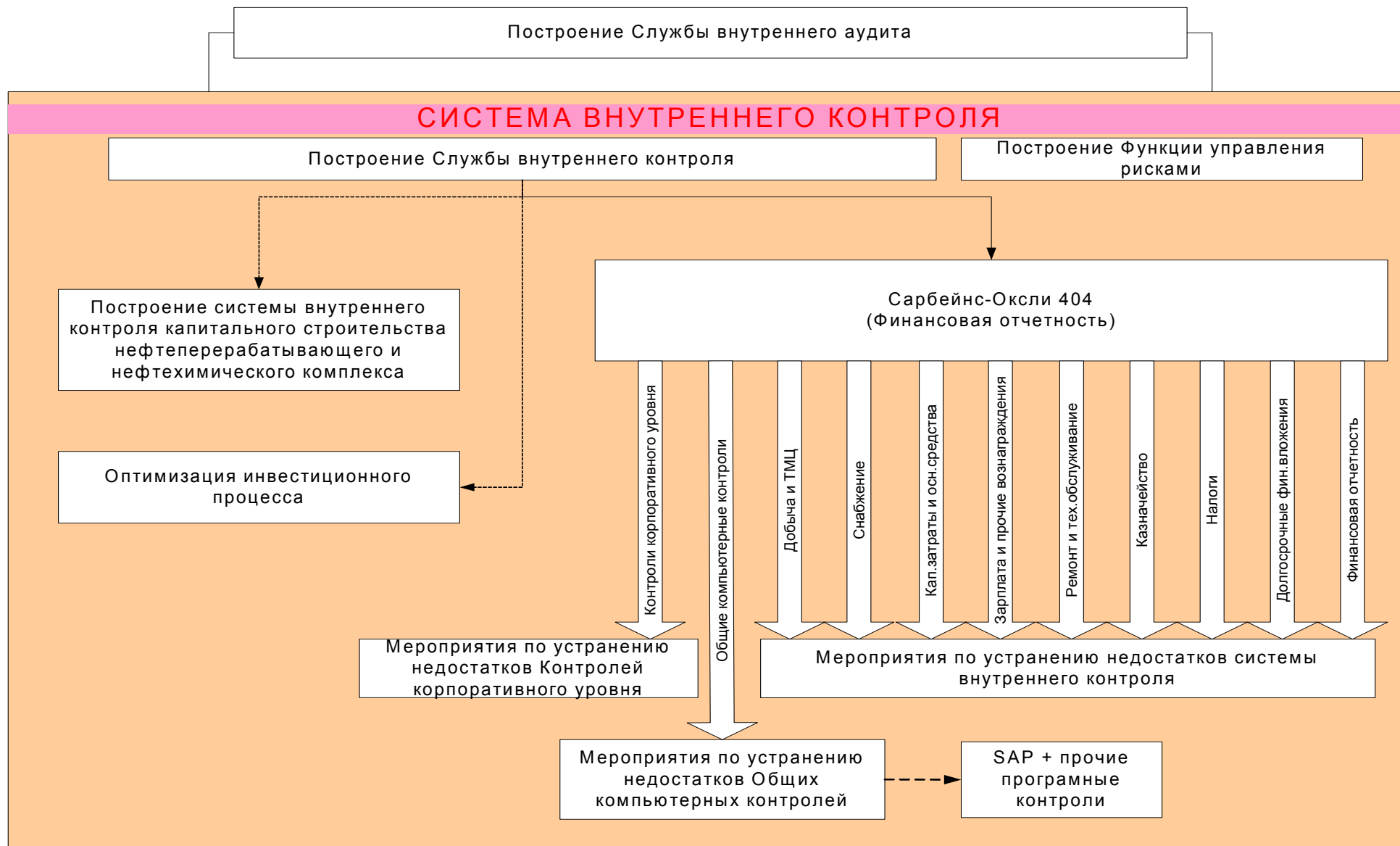


Рис.4. Схема построения системы внутреннего контроля нефтеперерабатывающего и нефтехимического комплексов

Более детально организация внутреннего контроля может быть представлена по сферам деятельности предприятия. В диссертации она рассматривается на примере снабжения. На Рис.5 представлена разработанная автором схема первого уровня организации внутреннего контроля процесса «Снабжение» нефтехимического предприятия.

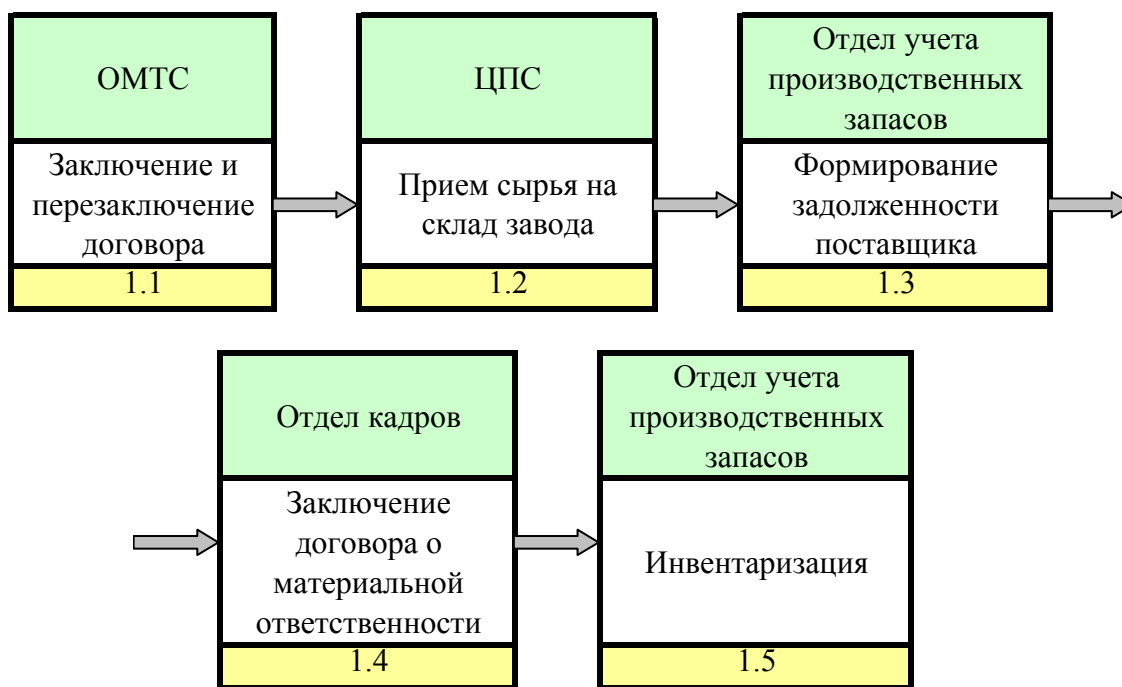


Рис.5. Схема бизнес-процесса «Снабжение»

В качестве примера на Рис.6 показана одна из схем второго уровня процесса «Снабжение» - подпроцесса «Заключение договора о материальной ответственности». На Рис.7. показана часть матрицы рисков и контроля подпроцесса «Заключение договора о материальной ответственности», в работе она представлена полностью в составе всего пакета матриц бизнес-процесса «Снабжение».

Таким образом, внутренний контроль позволяет выявлять существенные компоненты финансовой отчетности и бизнес-процессов и вывести организацию на принципиально новый уровень развития. Его внедрение на основе международных стандартов стимулирует комплексный процесс повышения культуры организации предприятия.

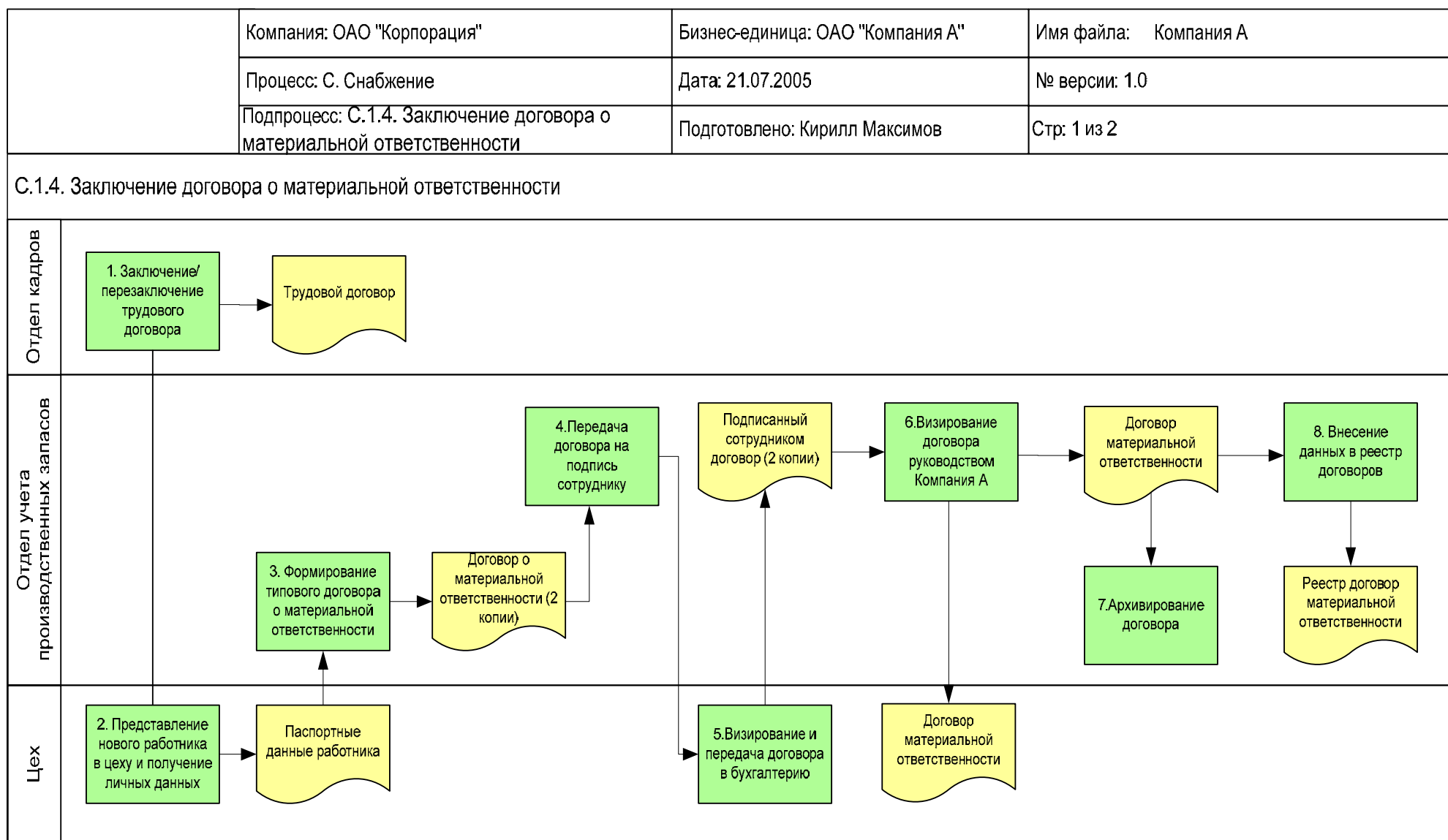


Рис.6. Схема выполнения подпроцесса «Заключение договора о материальной ответственности» бизнес-процесса «Снабжение»

Тип требования	Ссылка на операцию	Адресуемый риск	Описание контроля	Цели обработки информации	Ключевой контроль	Тип контроля	Периодичность	Метод контроля	Исполнитель контроля	Оценка эффективности дизайна контроля						Оценка операционной эффективности	
										Доказательство и наблюдение	Степень эффективности (1-3)	Дизайн эффективен?	Обнаруженные недостатки	Оценка контроля (ей) для каждого соответствующего ему требования	Предлагаемое исправление	Предлагаемый метод тестирования	Выборка [Размер выборки / Комментарии]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18

1). Права и обязательства; 2). С.1.4.; 3). Договора материальной ответственности составлены не со всеми МОЛ; 4). Старший аппаратчик цеха получает личные данные вновь прибывшего работника и направляет в отдел учета производственных запасов для составления договора МОЛ; 5). Полнота; 6). Да, Нет; 7). Обнаруживающий; 8). Ручной; 9). Ежедневно; 10). Ответственный бухгалтер отдела учета производственных запасов; 11). Ознакомление с реестром договоров материальной ответственности, выбор по реестру договоров в случайном порядке и проверка на наличие всех необходимых подписей. Проверка наличия заключенных договоров материальной ответственности со случайно выбранными сотрудниками предприятия, с которыми эти договора должны быть заключены в соответствии с действующим законодательством; 12). «2»; 13). Нет; 14). В должностных инструкциях старшего аппаратчика цеха не прописано о его обязанностях по подготовке и отправлению информации о вновь принятом работнике в бухгалтерию; 15). Не эффективен, существует риск допуска работника, с которым не заключен договор материальной ответственности - риск хищений; 16). Наделить отдел кадров предприятия полномочия по заключению договора материальной ответственности; 17). Наблюдение, Ревизия документов; 18). Проверка наличия заключенных договоров материальной ответственности со случайно выбранными сотрудниками предприятия, с которыми эти договора должны быть заключены в соответствии с действующим законодательством.

Рис.7. Матрица рисков и контроля подпроцесса «Заключение договора о материальной ответственности»

**В заключении** представлены основные выводы диссертационного исследования и содержатся практические рекомендации по их использованию. Для расширения возможностей учетно-аналитического обеспечения системы внутреннего контроля рекомендуется:

- повсеместно разрабатывать и внедрять системы учета и анализа затрат и результатов деятельности предприятия по местам их формирования или центрам ответственности с тем, чтобы исполнители знали и могли влиять на свои расходы, а там, где это возможно, и доходы, несли ответственность за последствия принимаемых решений и действий;

- разработать тесты проверки состояния систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета. Тестирование должно включать процедуры как часть процесса проверки правильности и полноты ведения учета и осуществления внутреннего контроля и процедуры, выполнение с целью раскрытия событий или операций, требующих уточнения в текущем периоде;

- расширить состав аналитических счетов и субсчетов бухгалтерского и управленческого учета с тем, чтобы предприятия имели более полную учетно-аналитическую информацию о наличии и использовании имущества и капитала, состояния активов, дебиторской и кредиторской задолженности, эффективности производственных инвестиций и финансовых вложений;

- на каждом предприятии иметь систему внутренней отчетности с установленной для дифференцированных уровней управления и контроля, системой учетно-аналитических показателей и соответствующей периодичностью их представления.

- в крупных акционерных обществах и организациях холдингового типа создать службы корпоративного контроля, внутреннего аудита, системного анализа для обеспечения организационного и методического руководства системой внутреннего контроля.

Соблюдение приведенной организационной процедуры позволяет в разумные сроки создать внутреннюю нормативную базу функционирования СВК и провести повышение квалификации специалистов организации,

которые будут заниматься выполнением контрольных процедур. Хозяйствующие субъекты, приступающие к формированию СВК, должны учитывать, что правильно сформированная СВК будет эффективно работать только при наличии внутренних стандартов и методик, разработанных с учетом современного отечественного и международного опыта.

**По теме диссертации опубликованы следующие работы:**

**Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК РФ.**

1. Максимов К.В. Тестирование операционной эффективности системы внутреннего контроля. /Максимов К.В.// Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. – С-Пб., 2006. - №4 (48). – С. 106-113.
2. Максимов К.В. Процесс формирования системы внутреннего контроля в компании. /Максимов К.В.// Вестник Казанского государственного технологического университета. – Казань, 2006. - №4. – С. 26-29.

**Статьи и материалы научных конференций.**

3. Максимов К.В. Взаимодействие бухгалтерии и системы управленческого учета. /Максимов К.В.//Четырнадцатые Междунар. Плехановские чтения 17-20 апреля 2001г. Тезисы докладов. – М.: Изд-во Рос. эконом. акад.- 2001.- С. 230
4. Максимов К.В. Инвестиционная ситуация в России. Четырнадцатые Международные Плехановские чтения 17-20 апреля 2001г. Тезисы докладов. – М.: Изд-во Рос. эконом. акад.- 2001. - С.140-141
5. Максимов К.В. Особенности электронных рынков. Пятнадцатые Международные Плехановские чтения 23-25 апреля 2002г. Тезисы докладов. – М.: Изд-во Рос. эконом. акад.- 2002. - С.320-321
6. Максимов К.В. Учетные системы и внутренний контроль в корпорациях. /Максимов К.В.//Вопросы экономических наук. – М., 2006. - №6. – С. 299-300