

РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«КАЗАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

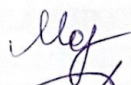
Допустить к защите
Заведующий кафедрой
 Ключова Г.С.
«7» февраля 2022 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

на тему: Развитие методики внутреннего аудита бизнес-
процессов в сельскохозяйственных организациях на примере
общества с ограниченной ответственностью
«Сельскохозяйственное предприятие «Кошачковский»
Пестречинского района Республики Татарстан

Направление подготовки 38.04.01 Экономика
Направленность Контроль и финансовый консалтинг

Выпускник (магистрант)



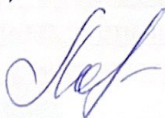
О.В. Маркина

Научный руководитель
к.э.н., доцент



З.Р. Закиров

Рецензент
к.э.н., доцент



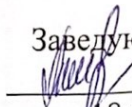
И.М. Логинова

Казань 2022

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

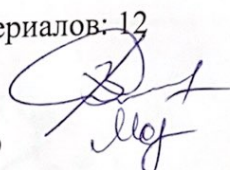
Направление подготовки 38.04.01 «Экономика»
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой
 Ключова Г.С.
«18» ноября 2019 г.

ЗАДАНИЕ

на выпускную квалификационную работу

Маркиной Оксаны Валерьевны

1. Тема работы: Развитие методики внутреннего аудита бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях на примере общества с ограниченной ответственностью «Сельскохозяйственное предприятие «Кошачовский» Пестречинского района Республики Татарстан
 2. Срок сдачи выпускной квалификационной работы «7» февраля 2022 г.
 3. Исходные данные к работе: специальная и периодическая литература, материалы Федеральной службы государственной статистики РФ, Министерства сельского хозяйства и продовольствия РТ, годовые бухгалтерские отчетности ООО «СХП «Кошачовский» Пестречинского района РТ, нормативно-правовые документы
 4. Перечень подлежащих разработке вопросов: теоретические основы организации системы внутреннего контроля бизнес процессов; роль внутреннего аудита в управлении сельскохозяйственных организаций и основные направления его развития; современное состояние и направления развития внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях; совершенствование процедур планирования во внутреннем аудите; Развитие методики внутреннего аудита; проведение внутреннего аудита бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях и его методическое обеспечение; этапы проведения внутреннего аудита бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях.
 5. Перечень графических материалов: 12
 6. Дата выдачи задания
- Руководитель
Задание принял к исполнению
- 

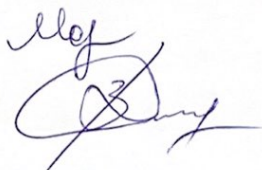
«18» ноября 2019 г.

З.Р. Закиров
О.В. Маркина

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Приме- чание
ВВЕДЕНИЕ	15.04.18	
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА БИЗНЕС- ПРОЦЕССОВ	15.04.18	
1.1 Бизнес-процесс – как объект управления предприятием на основе процессного подхода		
1.2 Роль внутреннего аудита в управлении сельскохозяйственных организаций и основные направления его развития		
1.3 Нормативное регулирование внутреннего аудита		
2 СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НА ПРИМЕРЕ ОБЩЕСТВА С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ «СХП «КОЩАКОВСКИЙ» ПЕСТРЕЧИНСКОГО РАЙОНА РТ	15.09.18	
2.1 Влияние отраслевых особенностей на организацию внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях		
2.2 Совершенствование процедур планирования во внутреннем аудите		
2.3 Развитие методики внутреннего аудита		
3 ПРОВЕДЕНИЕ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА БИЗНЕС - ПРОЦЕССОВ И ЕГО МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ НА ПРИМЕРЕ ОБЩЕСТВА С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ «СХП «КОЩАКОВСКИЙ» ПЕСТРЕЧИНСКОГО РАЙОНА РТ		
3.1 Цели, источники информации внутреннего аудита бизнес-процессов	15.12.18	
3.2 Этапы проведения внутреннего аудита бизнес- процессов в сельскохозяйственных организациях		
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	10.01.19	
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	10.01.19	
ПРИЛОЖЕНИЯ	10.01.19	

Обучающийся
Руководитель



О.В. Маркина
З.Р. Закиров

Аннотация

к выпускной квалификационной работе магистра
Маркиной Оксаны Валерьевны на тему Развитие методики внутреннего аудита бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях на примере общества с ограниченной ответственностью «Сельскохозяйственное предприятие «Кошчаковский» Пестречинского района Республики Татарстан

Целью выпускной квалификационной работы является теоретическое обоснование и разработка научно-практических рекомендаций по совершенствованию методики внутреннего аудита бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях на примере ООО «СХП «Кошчаковский» Пестречинского района РТ.

Научная новизна выпускной квалификационной работы заключается в разработке теоретических положений и научно-практических рекомендаций по развитию системы внутреннего аудита на основе риск-ориентированного и процессного подходов в системе управления сельскохозяйственными организациями.

Annotation

for the final qualifying work of the master

Markina Oksana Valerievna on the topic Development of a methodology for internal audit of business processes in agricultural organizations on the example of a limited liability company "Agricultural enterprise" Koshchakovsky "Pestrechinsky district of the Republic of Tatarstan

The purpose of the graduation enterprise of the qualifying work, being a theoretical broad justification and development of general scientific and practical recommendations for improving the distribution of the methodology for the internal first audit of business processes, to link in agricultural organizations on the example of LLC "SHP" Koshchakovsky "Pestrechinsky district of the Republic of Tatarstan.

The scientific novelty of the elements of the final qualification element of the work lies in the development of theoretical enterprise provisions and scientific and practical external recommendations for the retail development of the internal audit degree profit system based on external risk-based and process approaches in the management system of agricultural convenience organizations.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	5
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ	11
1.1 Бизнес-процесс – как объект управления предприятием на основе процессного подхода.....	11
1.2 Роль внутреннего аудита в управлении сельскохозяйственных организаций и основные направления его развития.....	18
1.3 Нормативное регулирование внутреннего аудита.....	28
2 СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НА ПРИМЕРЕ ОБЩЕСТВА С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ «СХП «КОЩАКОВСКИЙ» ПЕСТРЕЧИНСКОГО РАЙОНА РТ.....	37
2.1 Влияние отраслевых особенностей на организацию внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях.....	37
2.2 Совершенствование процедур планирования во внутреннем аудите	42
2.3 Развитие методики внутреннего аудита.....	53
3 ПРОВЕДЕНИЕ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА БИЗНЕС - ПРОЦЕССОВ И ЕГО МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ НА ПРИМЕРЕ ОБЩЕСТВА С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ «СХП «КОЩАКОВСКИЙ» ПЕСТРЕЧИНСКОГО РАЙОНА РТ.....	61
3.1 Цели, источники информации внутреннего аудита бизнес-процессов....	61
3.2 Этапы проведения внутреннего аудита бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях.....	68
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	81
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	88

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность исследования. В большинстве случаев деятельность службы внутреннего аудита ориентирована на выявление нарушений и злоупотреблений, в то время как необходимо в соответствии с зарубежным опытом перенести акцент на выявление внутрипроизводственных резервов. Качественное выполнение контрольных функций, обеспечение собственников и внутренних пользователей достоверной информацией, пригодной для принятия управленческих решений могут быть реализованы на основе процессного подхода, позволяющего оптимизировать систему управления сельскохозяйственной организацией, своевременно идентифицировать риски на базе риск-ориентированного подхода и реагировать на изменения внешней среды. При этом в сельскохозяйственной организации протекают разнообразные бизнес-процессы, которые должны быть объектами внутреннего аудита, в свою очередь эффективное проведение проверок зависит от рациональности построения бизнес-процессов в системе внутреннего контроля и аудита. Использование процессного подхода позволяет обеспечить нацеленности сельскохозяйственной организации на постоянное повышение эффективности деятельности.

Необходимость и актуальность формирования и развития системы внутреннего аудита на основе риск-ориентированного и процессного подхода с учетом специфики бизнес-процессов, протекающих в сельскохозяйственных организациях, использование стандартизации в деятельности службы внутреннего аудита определили выбор темы и направления исследования.

Степень разработанности темы. Исследованию вопросов развития методологии и методики внутреннего контроля и аудита внесли такие отечественные ученые, как М.А. Азарская, В.Д. Андреев, А.А. Арене, В.В. Бурцев, С.М. Бычкова, Е.М. Гутцайт, А.Р. Закирова, Г.С. Клычова, Н.Т. Лабынцев, М.В. Мельник, В.И. Подольский, Ф.Б. Риполь-Сарагоси, Э.А.

Сиротенко, Б.Н. Соколов, В.П. Суйц, Н.Н. Хахонова, Е.В., Шаронова, А.Д. Шеремет и др.

По достоинству оценивая научный вклад названных ученых, следует отметить, что до сих пор остается нерешенным ряд научно-практических вопросов, связанных с использованием риск-ориентированного и процессного подходов к организации и функционированию системы внутреннего контроля и аудита в сельскохозяйственных организациях. Данные факторы определили выбор темы исследования.

Цель и задачи исследования. Целью выпускной квалификационной работы является теоретическое обоснование и разработка научно-практических рекомендаций по совершенствованию методики внутреннего аудита бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях на примере ООО «СХП «Кошачковский» Пестречинского района РТ.

Для достижения поставленной цели предопределены следующие задачи:

- исследовать сущность, роль внутреннего аудита в управлении сельскохозяйственных организации и основные тенденции его развития;
- выработать подходы к планированию внутренней аудиторской проверки в сельскохозяйственных организациях;
- оценить перспективы развития системы внутреннего контроля и аудита на основе риск-ориентированного подхода и стандартизации;
- исследовать процессный подход как основу совершенствования внутреннего аудита и развитие методику внутреннего аудита бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях.

Объектом исследования. Объектом исследования является действующая методика учета основных средств в сельскохозяйственных организациях республики Татарстан.

Предметом исследования является совокупность теоретических, методических и практических вопросов, связанных с развитием методики

внутреннего аудита бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях.

Теоретические вопросы исследования. Методологической базой послужили общенаучные способы познания окружающей деятельности, методы отдельных отраслей знания, диалектический метод познания. Для решения поставленных задач применялся метод абстракции, анализа, синтеза, дедукции, индукции, аналогии, моделирования, классификации, группировки и сравнения, исторического, логического анализа, а также приемы таких дисциплин, как: бухгалтерский учет и статистика, экономический анализ, аудит, методы общественных наук и т.д.

Информационной базой послужили научные труды отечественных и зарубежных ученых в области внутреннего контроля и аудита, публикации периодических изданий, нормативно-правовые акты, регламентирующие организацию внутреннего контроля и аудита, международные профессиональные стандарты внутреннего аудита, специальная и общеэкономическая литература по исследуемой тематике. В процессе на выпускной квалификационной работы были использованы материалы научных конференций, семинаров, посвященных проблемам совершенствования внутреннего контроля и аудита.

Научная новизна выпускной квалификационной работы заключается в разработке теоретических положений и научно-практических рекомендаций по развитию системы внутреннего аудита на основе риск-ориентированного и процессного подходов в системе управления сельскохозяйственными организациями.

К основным положениям выпускной квалификационной работы, которые характеризуют научную новизну, относятся следующие.

1. Предложена авторская трактовка термина «бизнес-процесс». В отличие от используемых на сегодняшний день формулировок, бизнес-процесс определяется как целенаправленная группа операций (работ, процедур), выполняемых последовательно или параллельно и приводящая к

заданному конечному результату - выходу бизнес-процесса, представляющему ценность для потребителя (внешнего или внутреннего). Бизнес-процесс можно представить как последовательность (поток) определенных действий (шагов, переделов).

2. Дана авторская трактовка понятия «внутренний аудит» как контрольной деятельности, осуществляемой внутренним подразделением, либо переданной на аутсорсинг, в процессе которой производится оценка системы внутреннего контроля с точки зрения реализации ее основных целей (обеспечение соблюдения требований законодательства и внутренних регламентов, подго достоверной отчетности как финансового, так и нефинансового характера, эффективности и конкурентоспособности экономического субъекта), предоставляются независимые и объективные гарантии и консультации, направленные на максимизацию ценности и совершенствование деятельности организации, что способствует достижению организацией поставленных целей на основе системного и последовательного подхода к оценке и повыше эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоратив управления.

3. Разработан стандарт внутреннего аудита, ориентированный на применение при проведении аудита эффективности системы внутреннего контроля (СВК) бизнес-процесса «Поиск, оценка и выбор поставщика товарно- материальных ценностей (ТМЦ) для животноводства», в основу стандарта положена выработанная унифицированная структура, включающая в себя такие разделы, как: 1) общие положения; 2) нормативно-правовая база, исполъ в ходе аудита эффективности СВК бизнес-процесса «Поиск, оценка и выбор поставщика ТМЦ для животноводства»; 3) перечень источников ин (внешних и внутренних); 4) программа проверки и перечень аудиторских процедур; 5) классификатор типичных нарушений, выявляемых в ходе проверки, и их последствий; 6) приложения, включающие формы реко рабочих документов при аудите эффективности СВК бизнес - процесса «Поиск, оценка и выбор поставщика ТМЦ для животноводства».

Разработанный стандарт будет способствовать выработке единого методического подхода к проведению аудита эффективности СВК бизнес-процесса «Поиск, оценка и выбор поставщика ТМЦ для животноводства» и позволит детализировать профессиональное поведение внутреннего аудитора.

4. Разработана методика внутреннего аудита бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях, включающая в себя четыре этапа: 1) организационный этап, предполагающий определение объекта аудита (конкрет бизнес-процесс), цель аудита, заказчика; 2) этап планирования, предусматривающий формирование плана и программы аудита бизнес-процесса; 3) рабочий этап, предполагающий проведение комплекса аудиторских процедур по следующим направлениям: аудит бизнес-стратегии сельскохозяйственной организации, аудит описания бизнес-процесса, аудит регламентации бизнес-процесса, аудит решений по совершенствованию либо реинжиниринг бизнес-процессов, аудит эффективности бизнес-процесса и разработка мер по их совершенствованию либо реинжинирингу; 4) заключительный этап, предполагающий подготовку отчета по аудиту. Рекомендуемая методика аудита способствует повышению качества осуществления бизнес процессов и их эффективности и позволяет выработать рекомендации по совершенствованию и реинжинирингу бизнес-процессов в целях реализации избранной сельскохозяйственной организацией стратегии.

Практическая значимость работы. Полученные результаты могут быть использованы системы для организации внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях на основе риск-ориентированного и процессного подхода стандартизации. Результаты исследования могут быть применены в учебном процессе высших учебных заведений при чтении курса лекций, формировании рабочих программ, сборников задач и заданий для практических занятий по дисциплинам «Аудит», «Внутрифирменные стандарты аудита», «Внутренний аудит».

Апробация результатов исследования. Основные результаты и положения выпускной квалификационной работы были изложены, обсуждены на международных и всероссийских научно-практических конференциях «Актуальные проблемы бухгалтерского учета и аудита в условиях стратегического развития экономики» и «Развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях цифровой экономики» за 2019-2021 гг.

Результаты научных исследований нашли отражение в практических рекомендациях по развитию методики внутреннего аудита бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях РТ.

Объем и структура работы. Работа состоит из введения, трех глав, выводов и предложений. Во введении обоснованы актуальность темы исследования, степень изученности, сформулированы цель, задачи, предмет и объект исследования, методы, научная новизна и практическая значимость результатов исследования.

В первой главе «Теоретические основы организации системы внутреннего аудита бизнес-процессов» определена роль внутреннего аудита в управлении сельскохозяйственных организаций, его нормативное регулирование и направления развития.

Во второй главе «Современное состояние и направления развития внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях РТ» рассмотрена методика внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях с учетом отраслевых особенностей процесс планирования проверки, новые подходы к методологии.

В третьей главе «Проведение внутреннего аудита бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях и его методическое обеспечение» разработаны методические основы внутреннего аудита бизнес-процессов.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА БИЗНЕС-ПРОЦЕССОВ

1.1 Бизнес-процесс – как объект управления предприятием на основе процессного подхода

В современном управлении известны два принципиальных подхода - функциональный и процессный и различные варианты их практической реализации. Исторически первым и долгое время доминирующим был функциональный подход к управлению, представляющий собой жесткую, вертикально структурированную, иерархическую систему.

В современных условиях наиболее широкое распространение в странах с развитой рыночной экономикой получил процессный подход в управлении, заключающийся в том, что любая деятельность в компании формализуется и нормализуется (нормируется) конкретным, ориентированным на клиента и результат бизнес логическую, техническую и технологическую организационную последовательность и взаимодействие персонала по выполнению конкретных операций по созданию продукта или предоставление услуги.

Процессное управление отличается от функционального тем, что формируется «бизнес-процесс» как последовательность действий, нацеленных на достижение конечного, измеримого и конкретного результата. При данном подходе к управлению вычленяются элементы бизнес-процесса, каждый из которых имеет конкретные и измеримые «входы» (ресурсы) и «выходы» (результаты). Широкое внедрение процессного управления как метода фундаментального перепроектирования деловых процессов является объективной реакцией на динамику изменений в экономике, технике и технологиях, условиях конкуренции.

Однако, российские компании максимально консервативны. Они предпочитают не менять бизнес-модели, бизнес-процессы,

сосредоточившись на задаче обеспечения стабильного денежного потока. Но после выхода из кризиса это может привести к дальнейшей потере конкурентоспособности и потере рынка.

Традиционный функциональный подход к управлению уступает место процессному подходу с ориентацией на конкретного клиента и конкретный результат. Это не упраздняет выполнение отдельных функций в управлении, но жестко подчиняет функции управления регламентам выполнения бизнес-процессов, ориентированным на результат для клиента.

Необходимость внедрения процессного подхода диктуется международными стандартами системы менеджмента качества ISO 9001:2000 и всеобщего управления качеством TQM. Наибольшее распространение данная концепция получила в промышленно развитых странах (США, ФРГ, Великобритания, Швеция, Япония, Южная Корея, Тайвань и др.). Однако при единстве идеологии, четко выраженной в названии концепции, в каждой стране она трактуется индивидуально, исходя из особенностей ее исторического развития и работ по менеджменту качества. Интерес к концепции TQM среди российских специалистов стал проявляться с середины 90-х годов, и совпал с оживлением работ по внедрению стандартов 180 серии 9000. В отличие от зарубежной практики, в которой применение до применения стандартов ISO серии 9000. В отличие от зарубежной практики, в которой применение TQM началось до применения стандартов ISO, в России именно внедрение этих стандартов дало толчок к изучению концепции TQM.

При использовании процессного подхода происходит смещение акцентов с управления отдельными ресурсами и соответственно центрами затрат организации на управление бизнес-процессами, связывающими воедино деятельность взаимодействующих подразделений предприятия. Это позволяет сконцентрироваться на получении конечного результата бизнес-процесса, повышает степень скоординированности выполнения операций, способствует повышению производительности труда и качества

работы. Таким образом, улучшение показателей деятельности предприятия определяется повышением эффективности управления бизнес-процессами.

В исследовании по проблемам процессного управления в современных условиях, сформулированы два основных подхода к процессному управлению, где в первом за основу приняты взаимосвязанные процессы, а во втором - сквозные процессы.

Первое из рассматриваемых понятий процессного подхода в управлении базируется на следующих четырех основных положениях:

- определение процессного и системного подхода применительно к организации,
- определение процесса (бизнес-процесса) организации,
- понимание действий, необходимых для внедрения процессного подхода в организации,
- определение сети (системы) взаимосвязанных процессов.

Специалисты в области процессного управления выделяют следующие основные преимущества использования процессно-ориентированного подхода:

- высокая мотивированность - именно процессно-ориентированный подход позволяет учесть такие важные аспекты бизнеса, как ориентация на конечный продукт, заинтересованность каждого конкретного исполнителя в повышении качества конечного продукта и, как следствие, заинтересованность в качественном выполнении своей работы;
- снижение нагрузки на руководителей, поскольку ответственность распределяется между владельцами процессов;
- высокая гибкость и адаптивность системы управления, обусловленные большей саморегулируемостью системы и естественной ориентацией на потребителя;
- высокая динамичность системы и ее внутренних процессов, обусловленная сильной вертикальной интеграцией ресурсных потоков и всеобщей заинтересованностью в повышении скорости обмена ресурсами, в

том числе и информацией;

- значительное снижение значимости и силы действия бюрократического механизма, что позволяет экономить временные и финансовые ресурсы;

- высокая прозрачность системы управления, а также упрощение процедур координации, организации и контроля;

- возможность глубокой комплексной автоматизации.

Таким образом, мы видим, что в основе процессного управления определяющим является бизнес-процесс.

Определение процесса является фундаментом не только системы процессного управления организацией, но и понятия и методологии реинжиниринга.

Согласно первому пониманию процессного управления, бизнес-процесс - это устойчивая целенаправленная совокупность взаимосвязанных видов деятельности, которая по определенной технологии преобразует входы в выходы, представляющие ценность для потребителя.

Второе понятие процессного подхода в управлении базируется на методике выделения в организации «сквозных» процессов. Приверженцы идеологии «сквозных» процессов определяют бизнес-процесс как целенаправленную последовательность операций (работ, процедур) приводящую к заданному. Объектами данного вида аудита являются конкретные бизнес- процессы.

Определению бизнес-процесса посвящены труды многих исследователей. Важно обеспечить единство терминологии. Следует также отметить, что анализ литературы позволил сделать выводы, что в настоящее время наряду с понятием «бизнес-процесс» ряд авторов применяет термин «процесс», полагая, что процесс ведения бизнеса (бизнес-процесс) - это совокупность этапов, следующих в определенном порядке и позволяющих решить некоторую задачу в бизнесе. Обзор определений терминов «процесс» и «бизнес-процесс» представлены в таблице 1.1.

Таблица 1.1 - Трактовка терминов «процесс» и «бизнес-процесс»

Автор 1	Определение 2
Й. Беккер, Л. Вилков, В. Таратухин, М. Кугелер, М. Роземанн	Процесс - завершенная с точки зрения содержания, временной и логической очередности последовательность операций, необходимых для обработки экономически значимого объекта [26]
ГОСТ Р ИСО 9000-2001. Системы менеджмента качества	Процесс - совокупность взаимосвязанных или взаимодействующих видов деятельности преобразующих входы в выходы [1]
Дж. Харингтон	Процесс - последовательность взаимосвязанных работ, имеющих своей целью потребление входов процесса и их преобразование в выходы, требующиеся внутренним или внешним потребителям, сопровождаемое созданием добавленной стоимости [82]
В.Г. Елиферов, В.В. Репин	Бизнес-процесс - устойчивая, целенаправленная совокупность взаимосвязанных видов деятельности, которая по определенной технологии преобразует входы в выходы, представляющие ценность для потребителя [42]
И. Беккер	Бизнес-процесс является особым процессом, который служит осуществлению основных целей предприятия (бизнес-целей) и описывает центральную сферу его деятельности. Основными признаками бизнес-процесса являются точки соприкосновения этого процесса с бизнес-партнерами предприятия (например, клиенты и поставщики) [26]
Б. Андерсен	Бизнес-процесс - это цепь логически связанных, повторяющихся действий, в результате которых используются ресурсы предприятия для переработки объекта (физически или виртуально) с целью достижения определенных измеримых результатов или продукции для удовлетворения внутренних или внешних потребителей [17]
Г. Тищенко	Бизнес-процесс - это логичный, последовательный, взаимосвязанный набор мероприятий, который потребляет ресурсы поставщика, создает ценность и выдает результат потребителю [78]
М. Хаммер, Д. Чампи	Бизнес-процессы - наборы операций, которые, взятые вместе, создают результат имеющий ценность для потребителя. Бизнес-процессы - совокупность различных видов деятельности, в рамках которой «на входе» используется один или несколько видов ресурсов, и в результате этой деятельности на «выходе» создается продукт, представляющий ценность для потребителя [81]
Т.Н. Davenport	Структурированное конечное множество действий, спроектированных для предоставления специфической услуги (продукта) для конкретного потребителя или рынка. Или специфически упорядоченная совокупность работ, заданий во времени и в пространстве с указанием начала и конца, точным определением входов и выходов. Или структурируемый, измеряемый набор действий, созданный, чтобы произвести определенный выход для конкретного клиента или рынка [90]

Продолжение таблицы 1

1	2
М.Е. Porter, V.E. Millar	Сущность, определяемая через точки входа и выхода, интерфейсы и организ устройства, частично включающие устройства потребителя ус в которой происходит наращивание стоимости производимой ус [91]
Е.Г. Ойхман, Э.М. Попов	Множество внутренних шагов (видов) деятельности, начинающихся с одного и более входов и заканчивающихся созданием продукции, необходимой клиент\ и удовлетворяющей его по стоимости, долговечности, сервису и качеству Или полный поток событий в системе, описывающий, как клиент начинает, ведет и завершает использование бизнеса [62]
Е.З. Зиндер	Логические серии взаимозависимых действий, которые используют ресурсы предприятия для создания или получения в обозримом или измеримо предсказуемом будущем полезного для заказчика выхода, такого как продукт или услуга [43]

По нашему мнению, различие между понятиями «процесс» и «бизнес-процесс» связано с тем, что понятие «процесс» является более широким, поскольку используется в различных областях знания. Применительно к ком организации целесообразно использовать термин «бизнес- процесс».

Мы полностью разделяем мнение С.В. Рубцова, рассматривающего бизнес-процесс как модель, поскольку он представляет собой абстракцию, а не действия, реализуемые в текущий момент времени. Это требует четкого разграничения эффективности бизнес-процесса и эффективности реализации бизнес-процесса. Эффективность бизнес-процесса - это идеальная оценка деятельности, получаемая в процессе того или иного моделирования деятельности организации [71].

Большинство ученых и практиков выделяют три базовые характеристики бизнес-процесса:

- 1) стоимость;
- 2) длительность;
- 3) степень удовлетво клиента (качество продукции).

Следует отметить, что если первые две характеристики важны для владельца бизнес-процесса, а также при опре его границ, то третья важна для конечного потребителя.

Исходя из вышеизложенного нами предложена авторская трактовка термина «бизнес-процесс». В отличие от используемых на сегодняшний день формулировок, бизнес-процесс определяется как целенаправленная группа операций (работ, процедур), выполняемых последовательно или параллельно и приводящая к заданному конечному результату - выходу бизнес-процесса, представляющему ценность для потребителя (внешнего или внутреннего). Бизнес-процесс можно представить как последовательность (поток) определенных действий (шагов, переделов).

Такой подход помогает определить «входы», а также преобразующие ресурсы и действия, необходимые для получения желаемого «выхода» бизнес-процесса.

Исходя из определений бизнес-процессов и из сравнительного анализа функционального и процессного подхода в управлении, можно выделить следующие основные достоинства процессного подхода в части выделения бизнес-процессов:

- бизнес-процессы - один из мощных инструментов повышения эффективности бизнеса;
- технология описания бизнес-процессов обеспечивает прозрачность всех операций бизнеса, позволяет анализировать возможные последствия сбоев на том или ином этапе выполнения работ, вовремя найти и исправить ошибку.
- управление операционными издержками, которое становится одним из основных условий выживания на рынке.

Необходимость дальнейшего совершенствования бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях связано с:

- требованиями действующего законодательства, потребителей;
- ориентацией на снижение себестоимости продукции, работ, услуг;
- внедрением программы управления качеством на основе ИСО;
- реорганизационными процедурами.

1.2 Роль внутреннего аудита в управлении сельскохозяйственных организаций и основные направления его развития

Эффективная система внутреннего контроля и аудита должна быть по таким образом, чтобы она была направлена не на выявление фактов мошенничества, а на их профилактику. Как свидетельствует зарубежный опыт, совершенствование системы внутреннего контроля возможно при организации анализа пяти ее основных элементов, к которым относятся контрольная среда, процесс оценки рисков хозяйствующим субъектом, информационная система, контрольные действия и мониторинг средств контроля. Существуют различные подходы к трактовке понятия «внутренний аудит» (табл. 1.2).

Таблица 1.2 - Трактовка термина «внутренний аудит»

Автор	Определение
В.Д. Андреев[18], А.В. Бахтеев[25], В. Петров, А. Алексеева, А. Головач[64], Г.Б. Полисюк, С.С. Чистопашина[66]	трактует внутренний аудит как функцию управления
А.А. Архипов[21], Е.М. Гутцайт[40], А.М. Богомолов, Н.А. Голощапов[28], Х.Ш. Муллахметов[60]	рассматривает внутренний аудит как деятельность по обеспечению менеджмента качественной информацией
Гольдштейн Г.Я. [38], Попов А. [67], Воропаев Ю.Н. [37], Дефлиз Д.Л., Денник Г.Р., О'Рейли В.М. [41]	рассматривает внутренний аудит как средство, инструмента для повышения эффективности деятельности организации
С.М. Бычкова [33], П.И. Камышанов [45], Е.В. Никифорова, И.В. Шумилова [61]	Рассматривают внутренний аудит как элемент системы внутреннего контроля
Подоль В.И. [65], Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. [59], Гутцайт Е.М. [40], Лабынцев Н.Т. [53], Качановский Д.Е. [46]	внутренний аудит - контрольная деятельность, нацеленную на мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля
О.В. Ковалева, Ю.П. Константинов[48], А.Д. Шеремет, В.П. Суйц[86],	трактует внутренний аудит как контрольную деятельность, часть системы управленческого контроля
Бурцев В.В. [29], Савчук В.П. [72], Суворова С.П. [77], Рогуленко Т.М., Пономарева С.В. [70], Веркеева Е.В. [36]	рассматривает внутренний аудита как деятельность по оценке работы организации и ее подразделений, как средство для достижения поставленных организацией целей, что частично сближает данную точку зрения с мнением пятой группы ученых.

По нашему мнению, первый подход носит расширительный характер, хотя, несомненно, внутренний аудит играет важную роль в реализации контрольной функции.

Второй подход слишком узок, поскольку функции обеспечения менеджмента информацией в большей степени свойственны бухгалтерской службе, в то время как внутренний аудит предоставляет аналитическую информацию в отношении выявленных внутрипроизводственных резервов и путей их реализации.

Третья позиция следует принять, хотя необходимо обратить внимание на то, что возможности внутреннего аудита в части повышения эффективности деятельности организации реализуются на основе достоверной информации. Утверждение, что внутренний ау является элементом системы внутреннего контроля, на наш взгляд является не совсем верным, так как служба внутреннего аудита выполняет и функцию оценки действующей СВК организации. Кроме того, такое понимание сущности внутреннего аудита не согласуется с традиционно выделяемыми пятью элементами системы внутреннего контроля, что, в свою очередь, не способствует единству терминологической базы в исследуемой области. Пятый подход также требует уточнения.

Последний подход является попыткой отражения взаимосвязи внутреннего контроля и аудита, которые рассматриваются в комплексе. Если роль внутреннего контроля состоит в обеспечении сохранности собственности, выявлении и мобилизации имеющихся внутрипроизводственных резервов, формировании условий для повышения эффективности управления организацией, то внутренний аудит оценивает, насколько данные задачи выполняются.

При рассмотрении работы внутреннего аудита основной акцент делается на четырех функциях службы внутреннего аудита: мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля; исследование финансовой и управленческой информации; контроль экономности, эффективности и

результативности, включая нефинансовые средства контроля; контроль за соблюдением законодательства РФ, нормативных актов и прочих внешних требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства. В международных профессиональных стандартах внутреннего контроля в качестве особенности определения внутреннего аудита следует отметить использование риск-ориентированного подхода. Так, в частности, в них отмечается, что внутренний аудит должен оценивать адекватность и эффективность контроля над рисками, содействовать постоянному совершенствованию системы. Внутренний аудит приносит пользу организации, когда предоставляет объективные и компетентные гарантии и способствует повышению эффективности и результативности корпоративного управления, управления рисками и кон процедур.

Основным отличием вышерассмотренных подходов к трактовке понятия «внутренний аудит» является то, что каждая группа авторов делает акцент на том или ином аспекте, характерном для внутреннего аудита. Нами предпринята попытка дать авторское определение понятия «внутренний аудит».

По нашему мнению, внутренний аудит представляет собой контроль деятельность, осуществляемую внутренним подразделением либо переданную на аутсорсинг, в процессе которой производится оценка системы внутреннего контроля (мониторинг адекватности и эффективности с точки зрения реализации ее основных целей (обеспечение со требований законодательства и внутренних регламентов; обеспечение подготовки достоверной отчетности как финансового, так и нефинансового характера, предоставляемой различным пользователям; обеспечение эффективности и конкурентоспособности экономического субъекта), представление независимые и объективные гарантии и консультации, направленные на максимизацию ценности и совершенствование деятельности организации, что способствует достижению организацией поставленных целей на основе

системного и последовательного подхода к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления.

Отличительными особенностями данного определения являются:

- характеристика деятельности не как исключительно контрольной, а как контрольно-консалтинговой;
- четкое выделение укрупненных задач в тесной взаимосвязи с функциями, реализуемыми с внутренним аудитом;
- идентификация используемых подходов и концепций;
- определение целевой направленности внутреннего аудита на основе разграничения его цели, задач и функций.

Следует обратить внимание, что в соответствии с МСА цели службы внутреннего аудита могут быть различными. Они зависят от масштабов и структуры организации, требований руководства и лиц, наделенных руководящими полномочиями.

В крупных сельскохозяйственных организациях служба внутреннего аудита удовлетворяет потребности менеджмента, предоставляя контрольную информацию по различным аспектам финансово-хозяйственной деятельности. С одной стороны, служба внутреннего аудита производит систематическую оценку действующей системы внутреннего контроля, выявляет нарушения, а с другой стороны, выявляет внутрипроизводственные резервы и разрабатывает рекомендации по их реализации. Следует обратить внимание на то, что внутренний аудит, по нашему мнению, не является функцией управления, а лишь способствует качественной реализации не только функций управления, но и таких функций, как плановая, учетная, аналитическая, регулирующая, обратной связи.

Следует отметить, что внутренний аудит целесообразно использовать в сельскохозяйственных организациях, имеющих сложную структуру и осуществляющие финансово-хозяйственные операции во взаимодействии с другими экономическими субъектами. И. Котлов и Л. Истомина справедливо отмечают, что основная цель внутреннего аудита - это «независимая и объективная оценка

состояния процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления» [49].

В зарубежной практике выделяют два основополагающих направлений деятельности службы внутреннего аудита, которые неразрывным образом связаны с двумя базовыми концепциями аудита, - подтверждающий аудит и риск-ориентированный аудит. В соответствии с первым подходом основной акцент в деятельности службы внутреннего аудита делается на подтверждении бухгалтерской (финансовой) отчетности и проверке сохранности активов. Второй подход в условиях увеличения масштабов производственной деятельности более перспективен и нацелен на создание и развитие надежной и эффективной системы внутреннего контроля в сельскохозяйственной организации, выявление и уменьшение различных рисков.

Функции внутреннего аудита, выделяемые различными учеными, многообразны и могут включать в себя проверку систем внутреннего контроля, мониторинг и разработку рекомендаций по ее улучшению; проверку бухгалтерской и оперативной информации, а также соблюдения требований учетной политики, инструкций, решений и указаний руководства или собственников; оценку контроля за сохранностью активов, оценку операционной эффективности бизнес-процессов, оценку эффективности системы внутреннего контроля и финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственной организации, расследование отдельных случаев, связанных со злоупотреблениями, разработку рекомендаций по повышению эффективности деятельности, управленческое консультирование менеджмента, построение системы внутреннего контроля; построение системы управления рисками и т.д.

В настоящее время это проверка правильности расчетов налогов, разработка различных схем и т.п. уже не является единственной и основной задачей службы внутреннего аудита. Внутренний аудит призван участвовать в оценке надежности и эффективности внутреннего контроля, в процессе управления рисками, с которыми сталкивается сельскохозяйственная

организация в процессе корпоративного управления. Роль внутреннего аудита в условиях риск-ориентированного подхода резко возрастает, а сам риск-ориентированный подход становится действенным инструментом, позволяющим оценить систему внутреннего контроля сельскохозяйственной организации и разработать рекомендации по реализации выявленных внутрипроизводственных резервов.

Задачи, решаемые службой внутреннего аудита, обеспечивают реализации в рамках сельскохозяйственной организации отдельных его функций. В свою очередь функции, возлагаемые на службу внутреннего аудита, определяется собственниками и руководством сельскохозяйственной организации, напрямую связаны с осуществляемой ею стратегией и могут включать в себя: профилактику и раннюю диагностику нарушений в области бухгалтерского учета и налогообложения, проверку достоверности бухгалтерской (финансо отчетности и оценку эффективности, экономичности и результативности хозяйственных операций, выявление внутрихозяйственных резервов и путей их возможной реализации. Таким образом, данная служба является частью системы внутреннего контроля, действует в интересах собственников. При на такой службы в сельскохозяйственной организации необходимо обеспечивать ее независимость, прежде всего от проверяемых ею подразделений, а также от исполнительных органов экономического субъекта.

И. Краснова выделяет следующие задачи, стоящие перед службой внутреннего аудита:

- обеспечение соответствия принципам корпоративного управления;
- оценка надежности и эффективности СВК в компании, а также оказание консультационной поддержки менеджменту компании на этапе разработки систем и процедур СВК;
- оценка системы управления рисками;
- оценка эффективности и экономичности управления бизнес-процессами [50].

Всю совокупность задач службы внутреннего аудита можно объединить в пять функциональных групп:

1. Контрольно-аналитическая - осуществляет контроль за наличием, состоянием и сохранностью активов; анализирует соответствие должностных инструкций и внутренних процедур требованиям производительного процесса, контролирует их реальное выполнение; контроль за осуществлением единой методики учета и отчетности; консультационную поддержку по вопросам действующего законодательства.

2. Финансово-экономический анализ и консультирование - выявление внутренних резервов; проведение экспертиз и консультаций для руководства; анализ денежных потоков.

3. Профилактика нарушений нормативных актов.

4. Повышение квалификации персонала.

5. Планирование и оценка конкурентоспособности:

-формирование и контроль компетенции исполнителей;

-формирование имиджа компании на рынке;

-контроль выполнения должностных инструкций и внутренних процедур;

-контроль издержек на администрирование.

Обобщение функций внутреннего аудита позволяет построить его структуру в любой конфигурации.

По нашему мнению, необходим системный и комплексный подход к рассмотрению понятия «внутренний аудит», базирующийся на разграничении понятий «внутренний контроль» и «внутренний аудит».

Важным нам представляется понимание соотношения понятий «система внутреннего контроля (СВК)» и «внутренний аудит». Несомненно, понятие СВК шире, чем понятие «внутренний аудит». Однако в тех сельскохозяйственных организациях, где созданы и функционируют службы внутреннего аудита, считаем целесообразным выделять СВК в широком и узком смысле слова. В широком смысле слова определение СВК совпадает с трактовкой

COSO и включает в себя бизнес-процессы, протекающие в службе внутреннего аудита, связанные как с осуществлением комплаенс-аудита, так и с управленческим аудитом. В узком смысле СВК представляет собой процесс несущие в себя контрольные функции, оцениваемые в последующем службой внутреннего аудита. Таким образом, роль службы внутреннего аудита по нашему мнению, должна состоять, во-первых, в оценке системы внутреннего контроля с использованием приемов комплаенс-аудита; во-вторых, в поиске внутрипроизводственных резервов в сельскохозяйственных организациях и разработке рекомендаций по их реализации с использованием приемов управленческого аудита. Таким образом, с одной стороны, служба внутреннего аудита в крупных сельскохозяйственных организациях является частью системы внутреннего контроля (широкая трактовка СВК), с другой стороны, выполняет функцию по оценке ее работы (узкая трактовка СВК). Е.В. Веркеева справедливо рассматривает внутренний аудит как содействующую повышению стоимости бизнеса деятельность по системной и после оценке эффективности систем управления, внутреннего контроля и управления рисками, выработке рекомендаций по их совершенствованию [36, с. 10].

В крупной сельскохозяйственной организации целесообразно иметь специалиста, в чьи функции будет входить расследование корпоративных преступлений, а также необходимо разработать соответствующий регламент. При появлении подозрения в мошенничестве следует обеспечить сохранение документации, исследовать переписку подозреваемого, детально проанализировав всю собранную информацию.

Таким образом, эффективная система внутреннего контроля и аудита в сельскохозяйственных организациях должна быть ориентирована главным образом на профилактику злоупотреблений путем оценки рисков их возникновения на основе данных риск-менеджмента.

Наличие службы внутреннего аудита не является стопроцентной гарантией стабильности сельскохозяйственной организации. Это всего лишь инст-

румент, который может быть использован для контроля за финансовым со предприятия изнутри. В каждом конкретном случае необходимо говорить не о наличии такой службы на предприятии вообще, а об эффективности ее работы и правильном использовании результатов этой работы.

В зависимости от выполняемых функций можно выделить следующие виды аудита:

Функциональный аудит систем управления проводится для оценки производительности и эффективности в любом функциональном разрезе;

При межфункциональном внутреннем аудите качество исполнения различных функций оценивается в их взаимосвязи и взаимодействии;

Организационно-технологический аудит систем управления представляет собой проводимый органом внутреннего аудита контроль разраб звеньев управления на предмет их организованной и технологической целесообразности;

Аудит видов деятельности предполагает объективное обследование и всесторонний анализ определенных видов деятельности, областей бизнеса или бизнес-проектов с целью выявления возможностей улучшения хозяйственной деятельности;

При отсутствии на предприятии специализированного подразделения налогового планирования внутренние аудиторы могут взять на себя эту функцию.

В настоящее время создание целостной, гармоничной системы финансового контроля в России требует развития как внешнего, так и внутреннего контроля.

Следует отметить, что вопрос, связанный с развитием и совершенствованием систем внутреннего контроля в коммерческих организациях, чрезвычайно актуален. В настоящее время для коммерческих предприятий решены вопросы, связанные с осуществлением внешнего контроля, в то время как вопросы внутренней регламентации изложены в нормативных актах фрагментарно, и создание и функционирование системы внутреннего контроля в

коммерческих организациях отдано на откуп их руководителям. Сложившаяся ситуация привела к тому, что большинство коммерческих предприятий не имеет четко выстроенной системы внутреннего контроля, а отдельные элементы контроля осуществляются в рамках действующей системы бухгалтерского учета.

В Федеральном законе № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» содержится отдельная статья, предусматривающая обязанность экономического субъекта организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни, а для экономических субъектов, подлежащих обязательному аудиту, предлагается осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности. В российском законодательстве не определено место внутреннего аудита в системе внутреннего контроля.

Таким образом, назрела потребность в разработке на государственном уровне в России нормативной базы, ориентированной на руководство коммерческих организаций и содержащей требования к системе внутреннего контроля на уровне экономического субъекта, определение требований к качеству ее организации и функционирования, места внутреннего аудита. Данная нормативная база может стать основой для развития системы внутреннего контроля в коммерческих организациях в целях обеспечения и сохранения финансовой безопасности всех участников экономики и государства в целом.

В сельскохозяйственных организациях качественное функционирование данной системы позволит обеспечить продовольственную безопасность.

Проведенное исследование позволило выявить основные тенденции развития системы внутреннего контроля и аудита в России, проявляющиеся в преобладании централизованной структуры управления, задач, связанных с проведением оценки надежности и эффективности СВК, мониторингом процесса устранения недостатков СВК, разработкой рекомендаций по

совершенствованию СВК, построением системы управления рисками, мониторингом основных областей риска в масштабах всей компании и формированием от по рискам, необходимостью наличия у внутренних аудиторов навыков, связанных с выявлением и оценкой корпоративных рисков, совершенствованием процессов и процедур контроля, ориентацией на создание интег системы управления рисками, низким уровнем использования электронных систем управления аудитом.

Таким образом, следует отметить актуальность выработки методических подходов к планированию деятельности службы внутреннего аудита, ориентацию на аудит бизнес-процессов, а также необходимость использования риск-ориентированного подхода внутренними аудиторами.

1.3 Нормативное регулирование внутреннего аудита

Неразработанность нормативной базы в области внутреннего аудита в настоящее время связана с тем, что организация внутреннего аудита - это задача, которая самостоятельно решается на предприятиях, в том числе и в крупных сельскохозяйственных организациях. В РФ не созданы национальные стандарты в области внутреннего аудита и аналогичные стандарты саморегулируемых организаций.

Однако, в ходе внутреннего аудита возможно использование отдельных положений, Внутренними аудиторами напрмер, может быть использован ряд положений и методические рекомендации в части подтверждения финансовой отчетности.

В то же время в России функционирует Институт внутренних аудиторов (ИВА), созданный в 2000 г. и не получивший пока статуса саморегулируемой организации, осуществляющий методическую работу. РИВА представляет со профессиональную ассоциацию, объединяющую внутренних аудиторов, ревизоров, сотрудников контрольно-ревизионных подразделений, других специалистов в области внутреннего контроля

российских компаний и организаций. Партнерами ИВА выступают ведущие российские профессиональные ассоциации, союзы и институты в области аудита и корпоративного управления.

Одним из важнейших направлений деятельности ИВА является распространение зарубежного опыта. Так, российский Институт внутренних аудиторов сотрудничает с международным Институтом внутренних аудиторов (Institute of Internal Auditors, ИА) на основе заключенного соглашения о партнерстве. ИА объединяет около 160 тысяч человек в 50 странах и ставит в качестве своих целей: популяризацию в обществе профессии внутреннего аудитора; содействие профессиональному развитию внутренних аудиторов, включая проведение профессиональной сертификации; разработку и распространение этических и профессиональных стандартов для внутренних аудиторов, выполнение экспертной роли в области внутреннего аудита. ИА разработаны Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита, Кодекс этики внутреннего аудитора. Данные документы способствуют продвижению и поддержанию высоких профессиональных и этических стандартов среди членов Института и всех внутренних аудиторов. Международный институт внутренних аудиторов осуществляет сертификацию.

На сайте российского Института внутренних аудиторов размещены международные стандарты внутреннего аудита и обсуждается практика их применения в российских организациях.

Стандарты внутреннего аудита представляют собой официальное профессиональное положение, опубликованное международным Институтом внутренних аудиторов, устанавливающее требования к внутреннему аудиту, к оценке деятельности экономического субъекта. Стандарт внутреннего аудита является внутренним нормативным актом по стандартизации деятельности подразделений, осуществляющих в сельскохозяйственных организациях функции внутреннего аудита. Данный внутренний нормативный акт закрепляет унифицированный подход к проведению

внутреннего аудита. При этом разработку внутренних стандартов целесообразно осуществлять, опираясь на Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита.

На предприятиях, в том числе и в сельскохозяйственных организациях может осуществляться взаимодействие внешнего и внутреннего аудитов, например, при использовании аутсорсинга, при проведении обязательной либо инициативной аудиторской проверки. От такого взаимодействия выигрывают обе стороны, поскольку появляется возможность дополнительного привлечения специалистов, что позволяет снизить трудоемкость проверки и повысить уровень уверенности в ее результатах.

Рассмотрим проблемы взаимодействия внешнего и внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях. В условиях возрастания внимания к качеству систем управления рисками и внут контроля перед профессиональными ассоциациями поставлена задача связанная с повышением надежности финансовой системы и обеспечении достоверности отчетности участников рынка. В этих условиях возрастает роль организации рационального взаимодействия между внешними и внутренними аудиторами. Такое взаимодействие регламентируется рядом нормативных актов и рекомендаций надзорных органов, которые выступают концептуальной основой.

Нами выделено 5 групп нормативных актов и рекомендаций:

1. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита (МПСВА).
2. Нормативные акты по внешнему аудиту - Международные стандарты аудита (МСА).
3. Российские нормативные акты по внешнему аудиту
4. Нормативные акты, регламентирующие проведения аудита в финансовых организациях.
5. Нормативные акты профессиональных ассоциаций.

В первую группу нормативных актов вошло Практическое указание 2050- 2 «Схемы предоставления гарантий» (Assurancemaps) (июль 2009 г.), которое базируется на Стандарте 2050 «Координация деятельности» из Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита (МПСВА), введенных в действие с 01.01.2009.

Рекомендуется составление общей схемы (карты) предоставления различными поставщиками гарантий, когда все контрольные функции рассматриваются в качестве целостной системы. При составлении единой схемы области, по которым предоставляются гарантии, выявляются области рисков с неадекватным уровнем гарантий или дублирующие гарантии. Внутренний аудит может добиться экономии затрат на проведение внешнего аудита, что явится одним из осязаемых результатов работы внутреннего аудита. Взаимодействие внутреннего и внешнего аудитов рассматривается и в других практических указаниях: 1210.A1-1 «Использование внешних поставщиков услуг для поддержки или дополнительно к деятельности внутреннего аудита»; 2010-2 «Планирование внутреннего аудита с использованием процесса управления рисками».

Вторая группа нормативных актов и рекомендаций представлена Международными стандартами аудита (МСА), регламентирующими проведение внешнего аудита: МСА 260 «Сообщение аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями», МСА 315 «Изучение плана работы внутреннего аудита», МСА 610 «Использование результатов работы внутреннего аудита МСА 600 «Работа в группе организаций».

Коммуникация между внешними и внутренними аудиторами может быть наиболее эффективной, когда внутренние аудиторы могут свободно общаться с внешними, встречи проводятся достаточно регулярно; внешний аудитор получает информацию и имеет доступ к отчетам внутренних аудиторов и информируется обо всех существенных моментах, которые были отмечены внутренними аудиторами и могут повлиять на работу внешних аудиторов; внешний аудитор информирует внутренних аудиторов обо всех существенных

венных моментах, которые могут оказать влияние на работу внутренних аудиторов.

МСА 315 и МСА 610 определяют требования и содержат указания в отношении аудита тех организаций, в которых имеется служба внутреннего аудита. Внешний аудитор может направить запросы о конкретных действиях внутренних аудиторов, например, о процедурах, выполненных внутренними аудиторами, если таковые выполнялись в течение года для выявления фактов недобросовестных действий; о том, насколько удовлетворительно реагировало руководство на выводы, сделанные в результате выполнения таких процедур.

Наличие эффективной службы внутреннего аудита рассматривается МСА в качестве фактора, ограничивающего риск недобросовестных действий со стороны руководства, а высокая текучесть кадров в службе внутреннего аудита рассматривается как один из недостатков внутреннего контроля.

Третья группа включает в себя российские нормативные акты по внешнему аудиту, где может быть определена роль внутреннего аудита в деятельности аудируемой организации, внешним аудиторам рекомендуется изучение результатов работы внутреннего аудита для планирования работы по оценке достоверности финансовой отчетности.

Контроль качества услуг в аудиторских организациях внешние аудиторы рассматриваются как объекты контроля со стороны руководителей аудиторской организации, предлагается схема организации внутреннего контроля в самой аудиторской организации. Составной частью системы контроля является мониторинг, обязанности осуществления которого возлагаются, как правило, на внутренний аудит.

Четвертая группа нормативных актов включает в себя федеральные законы «О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации» и «О Центральном банке», Положение ЦБР № 242-П «Об организации внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах», зарегистрированное в Минюсте РФ 27 января 2004 г., документы Базельского

комитета по банковскому надзору (БКБН) «Внутренний аудит в банках и взаимоотношения надзорных органов и аудиторов» и «Взаимоотношения между органами банковского надзора и внешними аудиторами банков».

Пятая группа включает в себя нормативные акты профессиональных ассоциаций в области подготовки и аттестации специалистов. Они устанавливают перечень видов профессиональных сертификатов (дипломов, аттеста принимаемых в зачет четвертой части экзамена для получения профессиональной степени «Дипломированный внутренний аудитор» (CIA), в 2005 г. включен российский квалификационный аттестат аудитора (RAQC). В зачет четвертой части экзамена CIA принимаются и другие известные аудиторские аттестаты, в том числе CPA и ACCA, а в целях укрепления взаимосвязи ведущих профессиональных ассоциаций The Institute of Internal Auditors заключил в 2005 г. соглашение о глобальном сотрудничестве с Ассоциацией ACCA. Устанавливают возможности организации совместных курсов повышения квалификации, обучения внешних и внутренних аудиторов, сотрудничества при совместной разработке методических рекомендаций по вопросам управления рисками и внутреннего контроля (например, Комитет спонсорских организаций Комиссии Тредвея, под эгидой которого опубликовано несколько отчетов (COSO ERM и др.), ставших фундаментом для международных и национальных регуляторов, разрабатывающих требования к системам управления рисками и внутреннего контроля участников рынка).

В качестве основы для разработки стандартов внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях нами рекомендуется использовать структурированную нормативно-правовую базу системы внутреннего контроля и аудита, включающую в себя внешние нормативные акты общего назначения (закон «О бухгалтерском учете», Налоговый кодекс и т.д.), отрасле нормативные акты (Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденные приказом от 6

июня 2003 г. № 792, Приказ Минфина от 13 июня 2001 г. № 654 «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и методических рекомендаций по его применению» и т.д.) и внутренние документы, классифицированные с учетом специфики бизнес-процессов.

Внутренние документы могут включать в себя: 1) документы стратегического характера, разработанные на уровне холдинга; 2) уставные документы; 3) документы в области лицензирования, сертификации и членства в СРО; 4) документы, регламентирующие природоохранную деятельность; 5) документы, регламентирующие деятельность работников сельского хозяйства, социальную политику, политику в области обучения персонала; 6) документы, регламентирующие систему внутреннего контроля и аудита в сельскохозяйственной организации.

При разработке стандартов аудита на основе международного опыта можно выделить две группы стандартов.

Первая группа включает стандарты качественных характеристик, а вторая - стандарты деятельности и стандарты практического применения. В стандартах целесообразно излагать базовые требования к проведению внутреннего аудита, к оценке его эффективности. Для обеспечения единства терминологической базы целесообразно разработать словарь терминов (гlossарий).

При разработке стандартов внутреннего аудита в сельскохозяйственной организации следует использовать: 1) практические указания, используемые для описания подходов, методологии, отдельных аспектов внутреннего аудита, представляющие собой руководство по применению Кодекса этики и стандартов; 2) практические рекомендации регламентирующие проведение внутреннего аудита, которые детальные описания процессов и процедур, приемов и техники, программы и пошаговые подходы, примеры форматов отчетности.

При разработке типовой унифицированной структуры стандарта аудита нами рекомендуется опираться на стандарт, ориентированные на аудиторские организации

Данный стандарт содержит принципы подготовки, базовые требования к форме и содержанию стандартов.

Разработанный пакет стандартов внутреннего аудита должен быть утвержден приказом руководителя и вступает в силу с момента утверждения.

При разработке стандартов внутреннего аудита следует руководствоваться такими принципами, как целесообразность, преемственность и непрерывность логической стройности, полноты и детализации, единство терминологической базы, согласованность внутренних стандартов с внешней и внутренней нормативной базой, унификация структуры стандартов, стабильность и гибкость, иерархичность. В каждой сельскохозяйственной организации целесообразно формировать иерархические уровни стандартов внутреннего аудита. Так, Г.Д. Хулхачиевой были разработаны методические рекомендации по формированию комплекса стандартов внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях. Данные методические подходы предусматривают использование трехуровневой иерархической системы стандартов. В стандарты первого уровня рекомендуется включать основные, базовые регламенты организации внутреннего аудита на сельскохозяйственных предприятиях, в стандарты второго уровня - регламенты, классификаторы, справочники. Третий иерархический уровень стандартов включает пошаговый раб инструментарий проведения внутренней аудиторской проверки по объектам аудита, технологию и методику проверки [84, с. 75-79].

При разработке стандартов внутреннего аудита важно учитывать количественный аспект, связанный с необходимостью определения количества стандартов в разрезе каждого иерархического уровня и направлений аудита, а также качественный аспект, предусматривающий унификацию структуры стандартов, определение основных иерархических

уровней стандартов и направлений их разработки, организацию процесса их внедрения и контроля за их соблюдением.

Унифицированная структура стандарта внутреннего аудита, ориентированы на проведение проверки конкретного объекта, по нашему мнению, должна включать: 1) общие положения; 2) нормативно-правовую базу, используемую в ходе внутреннего аудита; 3) перечень источников информации, для проведения внутренней проверки; 4) программу проверки, включающую в себя основные вопросы и перечень аудиторских процедур; 5) классификатор типичных нарушений, выявляемых в ходе проверки, и их последствий; 6) приложения, включающие формы рекомендуемых рабочих документов внутреннего аудита.

2 СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НА ПРИМЕРЕ ОБЩЕСТВА С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ «СХП «КОЩАКОВСКИЙ» ПЕСТРЕЧИНСКОГО РАЙОНА РТ

2.1 Влияние отраслевых особенностей на организацию внутреннего аудита в организации

На организацию системы внутреннего контроля и аудита в ООО «СХП «Кошачковский» влияет ряд факторов. К их числу следует отнести: размер, сложность структуры сельскохозяйственной организации, характер деятельности, включая особенности организационной структуры, форму собственности, организационно - правовую форму, отраслевую специфику, в том числе в части применяемых требований нормативных правовых актов, характер и сложность информационных систем, степень многообразия и сложность хозяйственных операций (табл.2.1). Так, в крупных сельскохозяйственных организациях может быть создана служба внутреннего аудита, в то время как на малых предприятиях система внутреннего контроля предполагает протекание более простых бизнес-процессов.

Таблица 2.1 - Влияние особенностей сельскохозяйственных организаций на систему внутреннего контроля и аудита

Факторы	Влияние на систему внутреннего контроля и аудита
1	2
Главное средство производства - земля. Земля не изнашивается, а при правильном использовании улучшает свои качественные параметры	В рамках системы внутреннего контроля и аудита необходимо проверять учет земельных участков и проводить анализ эффективности использования земель на основе показателей, характеризующих плодородие почвы и урожайность
В качестве средств производства выступают живые организмы (животные и растения)	В рамках СВКиА необходимо проводить систематическую инвентаризацию биологических активов, проверку правильности их учета, анализ эффективности их использования, динамики себестоимости, объема производства продукции, оценка себестоимости 1 ц живого веса животных на выращивании и откорме и др.

Продолжение таблицы 2.1

1	2
Сельскохозяйственное производство осуществляется в течении длительного периода, на больших площадях и рассредоточено по различным климатическим зонам	Возникает необходимость описания основных бизнес-процессов в СВКиА
Территориальное размещение сельскохозяйственного производства связано с большим объемом перевозок как произведенной продукции, так и техники и материальных ресурсов	В рамках СВКиА возникает необходимость проверки учета процесса транспортировки произведенной продукции, материальных ресурсов, перемещения техники, оценки эффективности данных операций
Часть продукции собственного производства поступает на внутрихозяйственное потребление (внутренний оборот)	В рамках СВКиА возникает необходимость проверки учета как собственной продукции, реализуемой на сторону, так и собственной продукции, поступающей на собственное потребление
Сезонное производство	При планировании внутренних аудиторских проверок и контрольных действий в рамках системы СВКиА возникает необходимость учета сезонности
Влияние государства на уровень производства продовольствия, ценообразование, занятость в АПК	В рамках СВКиА при разработке рекомендаций по реализации внутрипроизводственных резервов возникает необходимость учета данного фактора.
Разделение труда и организация трудовых процессов в отраслях растениеводства и животноводства	В рамках СВКиА при анализе бизнес-процессов возникает необходимость учета данного фактора
Использование сельскохозяйственной техники	Необходимость проверки СВКиА учета сельскохозяйственной техники и анализа эффективности ее использования
Оценка продукции сельскохозяйственных организаций	В рамках СВКиА возникает необходимость проверки правильности оценки сельскохозяйственной продукции
От одной культуры или одного вида скота получают несколько видов продукции	В рамках СВКиА возникает необходимость проверки правильности определения объектов учета затрат, калькулирования себестоимости продукции, оценки побочной продукции.

С учетом вышеперечисленных особенностей (табл. 2.1) осуществляется постановка системы внутреннего и аудита в сельскохозяйственных организациях.

Обследование сельскохозяйственных предприятий позволило выделить три основных подхода к организации внутреннего аудита.

Первая группа представлена крупными сельскохозяйственными организациями и агро- холдингами, где создана собственная служба

внутреннего аудита. При данном подходе можно выделить следующие преимущества:

- 1) сотрудники сельскохозяйственной организации хорошо знакомы с ее внутренней культурой и особенностями;
- 2) аудиторские задания выполняют штатные сотрудники, и полученные навыки, накопленный опыт остаются внутри сельскохозяйственной организации;
- 3) руководство может использовать внутренний аудит как плацдарм для профессионального роста и карьерного развития бухгалтерских кадров. Часто должность внутреннего аудитора в сельскохозяйственных организациях включается в группу бухгалтерии с подчинением финансовому директору или главному бухгалтеру. Следует отметить, что такая структура ведет к нарушению принципа независимости внутреннего аудитора и отрицательно сказывается на его выводах и рекомендациях. Служба внутреннего аудита должна находиться в непосредственном подчинении руководства или совета директоров. Это позволит выступать ей как независимый эксперт экономической политики сельскохозяйственной организации.

Во второй группе хозяйств для проведения внутреннего аудита привлекают специализированную компанию или внешнего консультанта (использование аутсорсинга).

Третья группа сельскохозяйственных организаций также как и первая создает службу внутреннего аудита, но привлекает в некоторых случаях экспертов специализированной компании или внешнего консультанта (использование ко-сорсинга).

Потенциальные преимущества использования аутсорсинга и ко-сорсинга заключаются: в возможности привлекать экспертов в различных областях; в доступе к высокопрофессиональным аудиторским кадрам; в гибкости в вопросе привлечения аудиторских ресурсов (например, при внедрении новой системы или необходимости провести внеплановый аудит не придется расширять штат службы внутреннего аудита); в доступе к передовым технологиям и методикам проведения внутренних аудитов.

В качестве главного недостатка аутсорсинга и ко-сорсинга можно выделить то, что стороннему специалисту очень трудно стать частью организации в полной мере понять ее специфику.

Аутсорсинг и ко-сорсинг используют в своей деятельности не только крупные, но и средние и мелкие сельскохозяйственные организации. Это малые сельскохозяйственные организации, у которых нет достаточных финансовых ресурсов для создания собственной службы внутреннего аудита. Крупным сельскохозяйственным организациям эти услуги, как правило, необходимы для аудита какой-либо специфической области (например, внедрение информационных технологий, управленческого учета и т.д.). Дополнительно аудиторские ресурсы могут потребоваться в пиковые периоды нагрузки на штатных auditors.

Таким образом, третий вариант организации службы внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях позволяет реализовать преимущественно первого и второго варианта, регулируя при этом процесс привлечения в случае необходимости более квалифицированных специалистов для решения определенных задач.

При создании службы внутреннего аудита в средних и крупных сельскохозяйственных организациях необходимо учитывать, что уровень ее структурной подчиненности оказывает значительное влияние на независимость внутренних auditors.

На практике выделяют три варианта построения службы внутреннего аудита: 1) централизованная; 2) децентрализованная; 3) иерархическая.

При использовании первого варианта (централизованная схема) служба внутреннего аудита существует на уровне головной управляющей компании. Сотрудники СВА могут работать непосредственно в головной управляющей компании или же состоять в штате филиалов дочерних компаний, но функционально они подчиняются руководителю службы внутреннего аудита головной управляющей компании. Такая схема используется в крупных агрохолдингах.

Второй вариант (децентрализованная схема) предполагает, что сотрудники СВА территориально находятся в филиалах дочерних компаний и под как административно, так и функционально в рамках филиалов дочерних компаний. Служба внутреннего аудита на уровне головной управляющей компании не формируется.

Третий вариант (иерархическая схема) предполагает, что для иерархической структуры характерно наличие корпоративной службы внутреннего аудита на уровне головной управляющей компании и служб внутреннего аудита на уровне филиалов дочерних компаний. СВА на местах не подчинены корпоративной СВА.

Каждый из вариантов обладает рядом достоинств и недостатков. К достоинствам централизованной схемы следует отнести наибольшую степень независимости от местного руководства и единство аудиторских подходов. Недостатком является меньшая оперативность и увеличение количества расходов. Достоинствами децентрализованной схемы является хорошее знание внутренними аудиторами специфики своих подразделений (филиалов, дочерних компаний) и оперативное реагирование на возникшие проблемы. К недостаткам следует отнести отсутствие независимости от местного руководства, а также вероятные различия в подходах и рекомендациях служб внутреннего аудита подразделений сельскохозяйственной компании. Иерархическая схема совмещает в себе достоинства и недостатки централизованной и децентрализованной схем. Для нее характерны, с одной стороны, независимость корпоративного аудита от руководства филиалов дочерних компаний и знание специфики службами внутреннего аудита подразделений, а с другой стороны, рост издержек на общее увеличение штата внутреннего аудита и различия в подходах и рекомендациях как между корпоративной СВА и СВА подразделений, так и между самими СВА подразделений.

Служба внутреннего аудита сельскохозяйственной организации должен планировать свою работу в целях определения ее общей стратегии и

обеспечения высокого качества, экономичности, эффективности и своевременности. Назначение планирования состоит: 1) в разработке общего плана аудита с определением ожидаемого объема, графиков и сроков проведения; 2) в подготовке аудиторской программы с установлением объема, видов и последовательности проведения аудиторских процедур, достаточных для сбора ауди доказательств и формирования обоснованного мнения о достоверности бухгалтерской отчетности сельскохозяйственной организации. Наряду с планированием внутренний аудитор должен контролировать выполнение плана и вести учет своей деятельности посредством документирования результатов осуществляемых аудиторских процедур.

2.2 Совершенствование процедур планирования во внутреннем аудите

Основное значение процедур планирования во внутреннем аудите заключается в том, что их применение позволяет внутреннему аудитору сделать вывод о состоянии финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственной организации, исходя из принципа экономичности, то есть позволяет рационально распределить материальные и трудовые ресурсы, с тем чтобы провести проверку с минимальными затратами. На стадии планирова внутренний аудитор обнаруживает возможные риски, игнорирование которых в будущем скажется на качестве работы. В зависимости от того, каким образом осуществляется планирование деятельности внутренних аудиторов зависит эффективная работа службы внутреннего аудита. В связи с этим актуализируются вопросы развития методики планирования внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях.

Планирование аудита осуществляется исходя из общего бюджета времени установленного руководством службы внутреннего аудита в

процессе подготовки годового плана. Руководители аудиторских групп и аудиторы являются ответственными за исполнение бюджета каждого отдельного предусмотренного в годовом плане аудита. Повышению эффективности внутреннего аудита способствует использование риск-ориентированного подхода, который должен быть учтен при планировании. Обратим внимание на три важнейшие функции внутреннего аудита, которые пересекаются с прямой ответственностью службы внутреннего аудита:

- 1) управление рисками;
- 2) оценка и совершенствование системы внутреннего контроля;
- 3) корпоративное управление (оценка эффективности).

В соответствии с Международными профессиональными стандартами внутреннего аудита компании разрабатывают риск-ориентированные планы аудитов, учитывающие численность аудиторов и предполагаемую продолжительность каждого задания, что позволяет рационально распределить аудиторские ресурсы, направив их на проверку наиболее рискованных областей системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Разработанные таким образом бюджеты позволяют установить приоритеты в проведении аудитов, определить наиболее существенные области аудита. Планы должны определять общее направление действий руководителя службы внутреннего аудита либо проверки. Планируются как отдельные проверки, так и деятельность всего подразделения внутреннего аудита.

Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита рассматривают планирование и отслеживание соблюдения бюджетов времени как обязательную составляющую мониторинга деятельности внутреннего аудита. Бюджет времени зависит от опыта аудиторов, объема и целей проверки возникших непредвиденных обстоятельств, доступности клиента и изменений в графике.

Формирование планов аудита целесообразно осуществлять с использованием процессного подхода. Соблюдению бюджетов времени способствуют:

- 1) установление в плане аудита четких и понятных целей (проведение аудита на соответствие, управленческого аудита, аудита бизнес-процессов и т.д.), причин, обусловивших особое внимание к выделенному объекту аудита, периода, который будет охвачен аудитом;
- 2) определение четкой цели аудита, которая должна соответствовать причинам его проведения и включения в годовой план;
- 3) установление четкой даты заключительного совещания в целях присутствия на нем менеджеров;
- 4) последовательное формирование отчета по результатам аудита;
- 5) использование электронного документооборота, унифицированных форм рабочих документов внутренних аудиторов в целях контроля за ходом работ, обеспечения их координации, что может быть достигнуто за счет стандартизации и описания бизнес-процессов, протекающих в службе внутреннего аудита.

Использование аудиторских бюджетов позволяет структурировать аудиторский процесс и сформировать стратегию проведения внутренней аудиторской проверки. Стратегия аудиторской проверки представляет собой общее направление действий руководителя подразделения либо проверки, которые необходимы для достижения поставленных перед ним целей путем координации и распределения ресурсов (трудовых, материальных, финансовых и др.). Руководитель службы внутреннего аудита должен организовать проведение проверок и координацию действий работников данной службы, производить анализ и контроль реализации плана и программы внутренней проверки, осуществлять адаптацию в случае необходимости плана и программы путем их корректировки.

При этом в соответствии с принципами необходимо выделить наиболее проблемные области в системе внутреннего контроля и сосредоточив на них

наибольшее внимание. Таким образом, в ходе планирования будет использоваться и концепция системно-ориентированного аудита, предполагающего тщательное изучение системы бухгалтерского учета, системы внутреннего контроля, а также риск-ориентированный подход.

Планирование внутреннего аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур. При этом ввиду отсутствия нормативных документов, регламентирующих процесс планирования внутреннего аудита, считаем целесообразным использовать подходы, которые изложены в стандартах в части, не противоречащей деятельности внутренних аудиторов. В частности, целесообразно разрабатывать общий план с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита, а также программу аудита, представляющую собой набор инструкций для внутреннего аудитора, что позволит осуществлять дополнительный контроль за своевременным проведением аудиторских процедур и их качеством.

В ходе планирования целесообразно построить сетевых графиков проверки, которые следует согласовать с генеральным директором и уточнять при необходимости. В данном случае выделяют следующие этапы планирования: разработка графика; определение сроков; проведение работы с составом команды; организация связей с подразделениями сельскохозяйственной организации; обсуждение стратегии с руководством.

При использовании традиционного подхода всю процедуру планирования внутреннего аудита (по аналогии с процессом планирования внешнего аудита) можно разделить на несколько взаимосвязанных между собой этапов:

- 1) предварительное планирование аудита;
- 2) подготов и составление общего плана аудита;
- 3) подготовка и составление программы аудита.

После того как разработан стратегический план, создается план работы службы внутреннего аудита на год (первичный план). План работы службы

внутреннего аудита сельскохозяйственной организации устанавливает сроки проверок контролируемых субъектов и регламентирует порядок решения основных задач.

Наряду с планом в ходе подготовительной работы службы внутреннего аудита разрабатываются программы, определяющие объем, последовательность решения задач и виды аудиторских процедур.

План проверки структурных подразделений является составной частью общего годового плана работы службы внутреннего аудита.

В плане проверок деятельности отдельных структурных подразделений сельскохозяйственной организации отражается период предыдущей проверки с тем чтобы планируемая проверка охватывала период деятельности данных подразделений, непосредственно следующий за тем, в который проверка была проведена ранее.

В процессе подготовки общего плана и программы аудита сельскохозяйственной организации необходимо оценивать эффективность системы внутреннего контроля и возможность и участки проведения выборочных исследований, а также устанавливать уровень существенности и аудиторского риска, сопряженный с целями и задачами, стоящими перед внутренним аудитом.

При подготовке к проверке службой внутреннего аудита сельскохозяйственной организации следует разработать перечень документов, которые будут подготовлены проверяемым субъектом перед началом контрольных процедур. С этими документами необходимо ознакомить работников службы внутреннего аудита, непосредственно занятых проверками, а также осуществить подбор инструктивно-законодательных и нормативно-правовых документов, необходимых для проверки.

В ходе планирования необходимо придерживаться принципа комплексности, предполагающего взаимоувязанность и согласованность всех этапов планирования - от предварительного планирования до составления общего плана и программы аудита; принципа непрерывности, предполага-

ющего установление сопряженных заданий группе внутренних аудиторов и увязку этапов планирования по срокам и по смежным хозяйствующим субъектам, например по филиалам, дочерним организациям; принципа оптимальности, предполагающего обеспечение вариантности планирования для возможности выбора оптимального варианта общего плана и программы аудита на основании избранных в службе внутреннего аудита критериев.

Ввиду особенностей внутреннего аудита можно выделить два основных этапа планирования: 1) подготовка и составление общего плана внут аудита; 2) подготовка и составление программы внутреннего аудита. Следует отметить, что такой этап, как предварительное планирование, актуален в том случае, если при осуществлении внутреннего аудита применяется аутсорсинг и данную услугу оказывает аудиторская фирма. В данном случае внешним аудиторам понадобится ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта на этапе предварительного планирования.

Формирование общего плана аудита должно базироваться на глубоком понимании деятельности сельскохозяйственной организации, особенностей ее бизнес-процессов, результатах аналитических процедур и ранее проводимых внутренних проверок. Необходимо оценить эффективность системы внутреннего контроля, выявить значимые для внутреннего аудита области и определить объем, сроки проведения аудиторских процедур.

В общем плане нами рекомендуется предусмотреть: состав участников проверки, их численность и квалификацию, распределение внутренних аудиторов в соответствии с их профессиональными качествами и должностными уровнями по конкретным участкам аудита, контроль руководителем проверки и руководителем службы внутреннего аудита выполнения плана и качества работы внутренних аудиторов, ведения ими рабочей документации и над оформлением результатов внутренних проверок.

В процессе планирования служба внутреннего аудита может быть использована три подхода. Первый, наиболее распространенный, подход -

пообъектный. Данный подход заключается в выделении сегментов внутреннего аудита, которые совпадают с объектами бухгалтерского учета с последующим тестированием хозяйственных операций с точки зрения получения доказательств в отношении отдельных счетов бухгалтерского учета. Подход весьма продуктивен при условии организации надлежащего документирования результатов внутреннего аудита и координации работы сотрудников службы внутреннего аудита в целях исключения дублирования аудиторских процедур.

Низкую эффективность данного подхода связывают с применением возвратных выборок, что не позволяет в должной мере реализовать принцип оптимальности планирования, а также с увеличением трудоемкости проверок при возможном снижении качества проведения проверок.

Второй подход к планированию - циклический - предусматривает выделение в качестве сегментов внутреннего аудита взаимосвязи между объектами учета, образующимися при осуществлении хозяйственных операций, называемых циклами. Выделение конкретных сегментов обусловленных спецификой финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственной организаций, системой бухгалтерского учета и системой документооборота. При использовании данного подхода план и программа внутреннего аудита формируются в разрезе выделяемых циклов, объектов аудита и задач, которые необходимо решить.

Третий подход - процессно-объектный - сочетает в себе элементы циклического и пообъектного подходов. Он базируется на концепции процессно-ориентированного управления и процессного подхода. Внутри каждого цикла выделяются бизнес-процессы, которые можно сгруппировать по следующим направлениям:

- 1) процесс приобретения и создания внеоборотных активов и МПЗ;
- 2) процесс производства и реализации;
- 3) процесс формирования и движения финансовых потоков;
- 4) процесс формирования финансовых результатов и их использования.

К недостаткам данного метода следует отнести то, что для его реализации в сельскохозяйственной организации должен быть организован учет в разрезе бизнес-процессов. Преимуществом данного подхода является уменьшение дублирования действий сотрудников аудиторской группы, снижение трудоемкости проведения внутренней аудиторской проверки.

Таким образом, в соответствии со сложившейся внутрифирменной практикой планирования внутренних аудиторских проверок в сельскохозяйственной организации может быть использован один из трех рассмотренных выше подходов к планированию. Выбор конкретного метода планирования обусловлен особенностями учетно-аналитической системы, применяемым подходом к управлению, а также стратегией конкретной сельскохозяйственной организации. Разработку плана внутреннего аудита рекомендуется проводить в 6 этапов.

На первом этапе необходимо проанализировать внешние факторы макро-, микро- и внутренней среды. При этом целесообразно применять ситуационный аудит, предполагающий анализ и оценку стратегии сельскохозяйственной организации с использованием методов и методик стратегического анализа. В частности, при анализе внешней макросреды необходимо учитывать следующие факторы: политические, экономические, социальные, технологические, правовые, экологические, физические, культурные. При анализе микросреды производится общий анализ отрасли, конечных потребителей, конкурентной си и прочих значимых факторов. При анализе внутренней среды проводится ревизия процессов в разрезе управления финансами, производства, маркетинга и продаж, управления персоналом, информационных технологий, инновационной деятельности, оценивается текущая стратегия сельскохозяйственной ситуации. На данном этапе служба внутреннего аудита может применять такие методики стратегического анализа, как SWOT- анализ, PEST-анализ и др.

На втором этапе целесообразно оценить систему бухгалтерского учета и систему внутреннего контроля. Проводится анализ функционирующей

учетно-аналитической системы сельскохозяйственной организации. Для этого используется учетная политика для целей бухгалтерского и налогового учета, ее изменения, оценивается влияние новых нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета на отражение в финансовой отчетности результатов финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственной организации. Оценка системы внутреннего контроля производится в разрезе ее пяти основных элементов: контрольная среда, процесс оценки рисков, информационная система, контрольные действия, мониторинг средств контроля. Для реализации риск-ориентированного подхода большое значение приобретает процесс оценки рисков. В крупной сельскохозяйственной организации данные функции могут быть возложены на отдел риск-менеджмента. Аудитор должен установить, насколько полно и обоснованно данный отдел выявил основные риски, оказывающие влияние на деятельность сельскохозяйственной организации и достоверность ее бухгалтерской (финансовой) отчетности. Использование риск-ориентированного подхода требует осуществления службой внутреннего аудита последовательной оценки системы управления рисками и ее совершенствования на основе таких моделей, как интегрированная модель «Управление рисками организации» комитета спонсорских организаций Ко Тредвея (COSO), 2004. Оценка рисков проводится службой внутреннего аудита при разработке годового плана аудита на основе ранжирования рисков и угроз, препятствующих достижению организацией ключевых целей (стратегические, операционные, репутационные, достоверности финансовой отчетности, несоблюдения законодательства и другие). СВА проводит анализ и выявление рисков в рамках конкретных бизнес-процессов, подразделений. При подготовке отчетов и анализе результатов каждой аудиторской проверки СВА обобщает риски с высоким остаточным уровнем, обладающие недостаточной степенью управления и слабым внутренним контролем, которые в последствие переоцениваются в процессе отслеживания внедрения разработанных внутренними аудиторами рекомендаций.

При оценке системы внутреннего контроля целесообразно использовать программу тестов средств контроля, представляющих совокупность действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета в целях выявления существенных недостатков средств контроля сельскохозяйственной организации. Результаты тестирования позволяют выявить наиболее уязвимые области в бухгалтерском учете и системе внутреннего контроля и построить проверку таким образом, чтобы именно на них сосредоточить большую часть аудиторских процедур. Особенностью планирования внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях является и то, что наряду с традиционной задачей, связанной с подтверждением достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, может ставиться и решаться задачи, связанные с совершенствованием корпоративного управления.

На третьем этапе в качестве ориентира рекомендуется оценить аудиторский риск и произвести расчет уровня существенности. Аудиторский риск представляет собой риск того, что внутренний аудитор сформирует неверное мнение относительно достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом оценка неотъемлемого риска может базироваться на результатах стратегического анализа, проведенного на первом этапе. Риск системы внутреннего контроля основывается на результатах аудиторских процедур и тестирования средств контроля, проведенных на втором этапе. Риск необнаружения устанавливается на базе определения вероятности возникновения существенных искажений или мошеннических действий, которые могут быть не выявлены аудитором. Этот показатель характеризует качество работы внутреннего аудитора и зависит от уровня его квалификации, стажа.

Величина риска необнаружения характеризует условия, в которых должна проводиться аудиторская проверка. Это риск, который аудитор хочет определить на тот случай, если он не сумеет найти материальные ошибки и

пропуски во внешней отчетности при проведении им аудита. При расчете уровня существенности следует использовать методические подходы, заложенные в стандарте аудиторской деятельности. В случае большого количества осуществляемых операций проведение сплошных внутренних проверок может быть проблематичным.

В этой ситуации на четвертом этапе нами рекомендуется установить порядок отбора операций для проверки. Объем выборки следует определять с учетом результатов оценки аудиторских рисков, используя для обеспечения репрезентативности выборки стратификацию, заключающуюся в разбиении всей исследуемой совокупности хозяйственных операций на подсовкупности с целью, чтобы отобранными для проверки могли быть с равной вероятностью элементы всех подсовкупностей. Выборка может проводиться на основе классификаций объектов проверки, а также операций с ним. Типовые приемы формирования выборки предусматривают включение в нее операций со связанными сторонами, операций, отраженных в конце проверяемого периода и начале следующего периода, операций, приближающихся или превышающих установленный уровень существенности в плане аудита, не операций. К числу нетипичных операций относят: операции, предусматривающие нетипичные условия (нестандартные цены, порядок расчетов); операции, осуществленные без видимой логической причины; операции, содержание которых отличается от их формы; операции, обработанные необычным образом; другие операции, которые отличаются от обычно проводимых организацией операций с данным объектом.

На пятом этапе осуществляется определение характера, временных рамок и объема процедур. При этом целесообразно учитывать относительную важность различных разделов учета для проведения внутреннего аудита, влияние на аудит наличия компьютерной системы ведения учета и ее специфических особенностей. На шестом этапе устанавливается порядок координации, текущего контроля, проверки выполненных работ, установление направлений работы. При этом следует учесть количество

территориально обособленных подразделений сельскохозяйственной организации, их пространственную удаленность друг от друга, количество и квалификацию специалистов службы внутреннего аудита. Общий план служит основой для разработки программы аудита, определяющей характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур. Она, по своей сути, является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Программа внутреннего аудита может строиться в разрезе проверки предпосылок подготовки финансовой отчетности по каждой из областей внутреннего аудита. Программа аудита предусматривает проведение аудиторских процедур по существу, включающих в себя детальную проверку верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам, а также аналитические процедуры. Внутренний аудитор должен документально оформить программу аудита, обозначив номером или кодом каждую аудиторскую процедуру. Это необходимо для рациональной организации процесса документирования внутренних проверок. Наличие кодов позволяет делать ссылки на них в рабочей документации.

В сельскохозяйственных организациях нами рекомендуется применять при планировании внутреннего аудита процессно-ориентированный подход, что позволит повысить эффективность проверки. Предлагаемые нами шесть основных этапов планирования внутреннего аудита способствуют качественной реализации контрольной функции в системе управления сельскохозяйственной организацией, позволяют унифицировать подход к проведению внут аудиторской проверки и обеспечить ее качество.

2.3 Развитие методики внутреннего аудита

Практическая реализация новых подходов к методу современного аудита связана, как правило, с выбором стратегии аудиторской проверки. Стратегия

проверки определяет общий подход и методику аудита при выполнении конкретной аудиторской услуги. Стратегия аудиторской проверки охватывает вопросы планирования и организации ее проведе определяет основные направления (области) проверки, цели и задачи в целом и для отдельных направлений (исполнителей).

Выбирая процессный подход, необходимо учитывать тип управления, реализуемый руководством организации. Если менеджмент реализует в процессе управления деятельностью процессный подход, то использование соответствующей стратегии проверки диктуется задачами достижения понимания деятельности организации при аудите бухгалтерской (финансовой) отчетности. В случае, когда управление осуществляется по текущей деятельно то возможно оказание аудиторских услуг, связанных с переходом на процессный подход в управлении.

Реализация стратегии проверки на основе процессного подхода, с одной стороны, весьма предпочтительна, но с другой - связана с увеличением за на проверку. Преимущества выделения в каче предметных областей проверки бизнес- процессов аудируемой организации состоит в том, что этот подход соответствует стратегическому (предпринимательскому) типу управления организацией и обеспечивает понимание деятельности и оценки рисков возможного искажения отчетности в соответствии с концепцией риск-ориентированного аудита. Увеличение затрат связано в первую очередь с привлечением к проверке специалистов, владеющих методами стратегического анализа и анализа рисков, основанных на процессном подходе.

Разработки в области использования риск-ориентированного подхода базируются на моделях риска и контроля, разработанных The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) в США, созданной присяжными бухгалтерами, внутренними аудиторами, финансовыми менеджерами для изучения ситуации в США. Для разработки интегрированного

руководства по внутреннему контролю был создан COSO. Рассмотрим концепцию внутреннего аудита.

Стандарт «Цели контроля при использовании информационных технологий» (COBIT) был опубликован в 1996 г. В основу документа положена интегрированная модель контроля за информационными технологиями для поддержки бизнес-процессов, предложенная Ассоциацией аудита и контроля информационных систем (Information Systems Audit and Control Association, ISACA). Доклад «Контроль и аудит систем» (SAC) предлагает поддержку внутренним аудиторам в вопросах контроля и аудита информационных систем и технологии и представляет собой детальное руководство о влиянии различных аспектов информационной технологии на систему средств внутреннего контроля.

Доклад «Внутренний контроль: интегрированный подход» (COSO) обеспечивает руководство организаций рекоменда по оценке систем контроля, по предоставлению внешней отчетности о внутреннем контроле, по проведению оценок систем контроля. Указание о рассмотрении структуры внутреннего контроля при аудите финансовой отчетности (SAS 55) с внесенными позднее изменениями (SAS 78) дает рекомендации внешним аудиторам относительно влияния внутреннего контроля на планирование и проведение аудита финансовой отчетности организации, адаптирует 5 компонентов внутреннего контроля документа COSO, обсуждает влияние внутреннего контроля организации на планирова и проведение аудита финансовой отчетности, обращается к взаимосвязи между средствами внутреннего контроля и риском контроля.

Согласно профессиональным стандартам, выработанным международным Институтом внутренних аудиторов (НА), профессиональные внутренние аудиторы играют ключевую роль в оценке и гарантировании эффективности систем управления рисками, контроля и корпоративного управления. В функцию внутреннего аудита входит оценка достоверности отчетности (как внешней, финансовой и регуляционной, так и

внутренней, управленческой проверка целесообразности и экономической эффективности операций, сохранности активов и, безусловно, проверка соблюдения законодательных требований нормативных документов регулирующих органов и кон обязательств предприятия.

Сам по себе контроль, так же как и бухгалтерский учет, не является самоцелью. Эффективность функционирования системы внутреннего контроля и аудита определяется его стратегией, которая предполагает рациональное распределение имеющихся у организации ресурсов (трудовых, финансовых, материальных) и сосредоточение на ключевых областях возникновения злоупотреблений и возможностей выявления и реализации внутрипроизводственных ресурсов.

В таблице 2.2 представлена классификация рисков по основным его источникам.

Таблица 2.2 - Классификация рисков по основным и его источникам

Источник риска	Краткая характеристика
Работники	Риск, связанный с человеческим фактором (ошибки, халатное отношение к работе, усталость, тяжелые личные обстоятель и т.д.)
Оборудование	Возможности сбоев в работе оборудования, поломок
Неверно постав цели	Как правило, являются следствием отсутствия у человека стратегического мышления, недостаточно высокого профессионализма. Тесным образом связаны с человеческим фактором
Конкуренты	Представляют постоянную угрозу потери бизнеса
Поставщики	Невыполнение обязательств со стороны поставщиков, резкое повышение цен на продукцию, товары, работы, услуги
Клиенты	Неисполнение условий договоров. Неоплата в срок
Законодательство	Изменения действующего законодательства
Политические события	Войны, выборы компании и т.д.
Общественное мнение	Потребители могут отказаться от приобретения бренда американской компании вследствие негативного отношения к теку политике США в данном государстве
Состояние экономики и финансов	Например, угроза девальвации
Природные факторы, явления природы	Пожары, наводнения, засухи, землетрясения, молния, снего ливень, град и т.д.

Для этих целей необходимо в полной мере опираться на принцип Парето 80/20. Для его реализации необходимы систематические выявления и анализ рисков, оценка их влияния на деятельность сельскохозяйственной

организации. Риск представляет собой «угрозу того, что некое событие или действие негативно повлияет на способность организации успешно достичь своих целей или реализовать свои стратегии».

Заметим, что в соответствии с этим определением говорить о риске можно только в контекст специфических целей. Риски целесообразно классифицировать через цели, на которые они влияют, а также следует принимать во внимание обязанности, накладываемые на организацию государством и инвесторами, обобщенные нами в таблице 2.3.

Таблица 2.3 - Классификация рисков по основным и его источникам

Обязанности, накла на орга государством и инвесторами	Сущность	Примеры возможных рисков
Надежность и интегрированность информации	Организация обязана предоставлять информацию различным заинтересованным лицам (инвесторам, государству, дебиторам) для принятия решений в отношении организации	Случайное или преднамеренное искажение информации вследствие неоправданно широкого доступа к информационным системам организации
Исполнение внутренних политик, планов, процедур, а также внешних законов и норм	Организация должна соблюдать требования действующего законодательства, внутренние нормы (например кодекс корпоративной этики, учетную политику организации, другие внутренние регламенты)	Нарушение налогового законодательства в результате неправильного оформления счетов к оплате
Защита активов	Представляет собой средство для получения прибыли	Убытки на рынке ценных бумаг вследствие несбалансированных инвестиций
Экономичное и эффективное использование ресурсов	Общепризнанная тактическая цель бизнеса	Уничтожение готовой продукции вследствие ошибочного прогнозирования объема продаж
Достижение целей, установленных для текущей деятельности и специальных программ	Например, задания по производству, обеспечению качества продукции и услуг, внедрение нового программного обеспечения	Увеличение количества претензий от клиентов вследствие принятия заказов на то, чего не имеющийся в наличии

Традиционно риск измеряется вероятностью угрозы и степенью негативного влияния последствий:

$$\text{риск} = \text{последствия} * \text{вероятность} \quad (1)$$

Риск классифицируется на низкий, средний и высокий.

Следует обратить внимание на то, что Институт внутренних аудиторов (США) трактует контроль через достижение цели организацией: «контролем является всякое действие, предпринятое органом управления для повышения вероятности того, что установленные цели будут достигнуты» [266]. Уровень системы контроля целесообразно измерять через уровень риска, присущего системе. Измерение остаточного риска можно вести по формуле:

$$\text{присущий риск} - \text{контроль} = \text{остаточный риск} \quad (2)$$

При этом уровень остаточного риска необходимо систематически сравнивать с оптимальным уровнем, который определяется на основе профессионального суждения и содержит элементы субъективизма. Так, если уровень остаточного риска выше оптимального, то контроль неэффективен и необходимо, чтобы ответственное лицо либо скорректировало цели, либо изменило систему контроля. Если уровень остаточного риска ниже оптимального, то налицо избыточность контроля.

При определении эффективности и адекватности системы внутреннего контроля необходимо учитывать не конкретные формы, методы и технологии контроля, не количество людей, занятых контролем, не количество проведенных ими проверок или выявленных ошибок, а действия (или бездействие) менеджмента и владельцев предприятия, направленные на встраивание внутреннего контроля во все бизнес-процессы, своевременную оценку рисков и эффективности мер контроля, применяемых для смягчения их воздействия. Выявленные недостатки или нарушения являются сигналами о возможной проблеме, связанной с отсутствием или неправильной работой контроля, и требуют глубокого анализа причин и понимания бизнес-процесса.

Эффективность управления рисками и внутреннего контроля повышается при использовании стандартизации процессов. Переход к процессному управлению требует соблюдения специфических требований к контролю, управлению рисками, изменяет процесс планирования.

Поэтому одним из направлений совершенствования системы внутреннего аудита в крупных сельскохозяйственных организациях выступает стандартизация деятельности внутренних аудиторов. В крупных сельскохозяйственных организациях целесообразно выделить службу внутреннего аудита. Для внутренних аудиторов целесообразно разработать стандарты, со основные принципы и правила, носящие обязательный характер, закрепляемые во внутренних регламентах сельскохозяйственной организации. В качестве базы для разработки стандартов, ориентированных на нужды внутреннего аудита, целесообразно использовать международные стандарты внутреннего аудита, стандарты саморегулируемых организаций.

В настоящее время различными организациями разработан ряд стандартов (standards) либо концепций (frameworks), позволяющих оценить как отдельные аспекты системы внутреннего контроля, так и в ряде случаев системы в целом. Большой пласт вопросов, связанных со стандартизацией как процессов, так и продуктов по различным отраслям, представлен в документах Международной организации по стандартам (ИСО).

Нами разработан стандарт, ориентированный на применение в службе внутреннего аудита при проведении аудита эффективности СВК бизнес-процесса «Поиск, оценка и выбор поставщика ТМЦ для животноводства» . Разработанный стандарт включает в себя пять основных разделов:

- 1) общие положения;
- 2) нормативно-правовая база, используемая в ходе аудита эффективности СВК бизнес- процесса «Поиск, оценка и выбор поставщика ТМЦ для животноводства»;
- 3) перечень источников информации (внешних и внутренних);
- 4) программа проверки и перечень аудиторских процедур;
- 5) классификатор типичных нарушений, выявляемых в ходе проверки, и их последствий, а также приложе включающие формы рекомендуемых рабочих документов при аудите эффективности СВК бизнес-процесса «Поиск, оценка и выбор поставщика ТМЦ для животноводства».

Общие положения стандарта посвящены разъяснению целевой направленности стандарта и области его применения в рамках предварительного, текущего и последующего контроля. Определены цели проверки и приведен базовый понятийный аппарат, используемый в стандарте. Изложены основные укрупненные этапы проверки.

Во втором разделе приведена нормативно-правовая база, используемая при аудите бизнес-процесса «Поиск, оценка и выбор поставщика ТМЦ для животноводства», включающая в себя как акты действующего законодательства, так и внутренние документы, используемые в рамках системы внутреннего контроля организации.

Третий раздел содержит систематизированный перечень источников поставщика ТМЦ для животноводства», которые классифицированы на распорядительные документы, бухгалтерскую (финансовую) отчетность, первичные учетные документы, применяемые по различным участкам учета, и прочие источники (хозяйственные договора, заключенные с контрагентами - поставщиками ТМЦ, досье на контрагентов, счета-фактуры, книги покупок, книги продаж, результаты обследования и оценки рисков, проводимых СВА.

3 ПРОВЕДЕНИЕ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА БИЗНЕС - ПРОЦЕССОВ И ЕГО МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ НА ПРИМЕРЕ ОБЩЕСТВА С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ «СХП «КОЩАКОВСКИЙ» ПЕСТРЕЧИНСКОГО РАЙОНА РТ

3.1 Цели, источники информации внутреннего аудита бизнес-процессов

В настоящее время наиболее эффективным считается управление на основе бизнес-процессов (процессный подход). Однако следует отметить, что в сельскохозяйственных организациях возможности данного подхода используются не в полной мере. В то же время данный подход лежит в основе таких управленческих методик и концепций, как реинжиниринг, стандарты ИСО 9001:2000, сбалансированная система показателей BSC (Balance Score Card), которые актуальны в современных условиях для сельскохозяйственных организаций.

Отличия в определениях бизнес-процесса объясняются разными задачами, для решения которых используется процессный подход. К числу таких задач следует отнести следующие:

- 1) реализация мероприятий, направленных на повышение эффективности системы управления;
- 2) внедрение и поддержка системы менеджмента качества;
- 3) организация учета затрат по процессам;
- 4) внедрение системы сбалансированных показателей (Balanced Scorecard);
- 5) проектирование новых бизнес-процессов и др.

Внедрение данного подхода в сельскохозяйственных организациях связано и с необходимостью проведения внутреннего аудита бизнес-процессов.

В настоящее время за рубежом широко применяются программные продукты, предназначенные для системы внутреннего контроля и оптимиза-

ции внутреннего контроля над составлением финансовой отчетности (Financial Compliance Process Management Software). При этом продвинутые ИТ-продукты поддерживают ведение детализированных справочников основных логических объектов СВК, к которым относятся бизнес-процессы, цели контроля, потенциальные риски искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, карта рисков, способов воздействия на риск и т.д., что свидетельствует о практике применения как риск-ориентированного, так и процессного подходов.

Основной задачей описания бизнес-процессов в сельскохозяйственной организации является идентификация действий в рамках бизнес-процессов, при выполнении которых существуют риски. В настоящее время можно выделить два подхода к построению СВК на базе концепции риск-ориентированного управления.

Первый подход заключается в том, что для выстраивания эффективной СВК может быть установлен ограниченный состав бизнес-процессов на основе определения наиболее существенных для деятельности сельскохозяйственной организации счетов бухгалтерского учета. В качестве таких счетов могут рассматриваться счета бухгалтерского или управленческого учета, искажение информации по которым может ввести в заблуждение менеджмент, потенциальных клиентов и инвесторов. К таким счетам могут быть отнесены счета, оборот за период по которым составляет более 10% по отношению к выручке компании. При этом могут быть использованы экспертные оценки. При данном подходе описываются детально бизнес-процессы, связанные с отражением информации на существенных счетах.

Второй подход предполагает детальное описание всех бизнес-процессов сельскохозяйственной организации, что в большей степени соответствует принципу системности, но в свою очередь более трудоемко. В рамках этого подхода разрабатывается классификатор бизнес-процессов, определяется стандарт их описания, положения, инструкции, регламенты, нормативно-справочные материалы, обязательные для исполнения всеми подразде-

лениями, позволяющие сделать процесс контролируемым и прозрачным на всех уровнях бизнес-процессов, типовое положение о бизнес-процессе.

Типовое положение о бизнес-процессе должно содержать требования по выстраиванию контрольной среды, выполнению всех контрольных процедур, осуществлению мер по управлению рисками, определению зон ответственности в целях обеспечения разумной уверенности в прозрачности бизнес-процесса и эффективности превентивного контроля за счет управления рисками на базе риск-ориентированного подхода, оперативного реагирования на некорректные или несогласованные действия, установления контрольных процедур, а также исключать возможность недобросовестных действий в сельскохозяйственной организации.

Данные положения о бизнес-процессах разрабатываются функциональными подразделениями сельскохозяйственной организации, которые осуществляют управление и контроль бизнес-процессов в соответствии с утвержденными советом директоров стандартами положений по ключевым бизнес-процессам.

Разработанные внутренние нормативные акты, регламентирующие бизнес-процессы, должны анализироваться службой внутреннего аудита с целью оценки эффективности и достаточности контрольных процедур, соблюдения требований и принципов внутреннего контроля. В случае выявления недостатков служба внутреннего аудита вырабатывает рекомендации по совершенствованию стандартизированных бизнес-процессов.

При этом оценка контрольной среды и контрольных процедур по бизнес-процессам проводится на основе результатов анализа бизнес-процессов, оценки применяемых в сельскохозяйственной организации контрольных процедур, идентификации рисков. Такая оценка предполагает четко определенный в организации порядок документирования бизнес-процессов, установление схемы организации управления бизнес-процессами (взаимодействие структурных подразделений по всей вертикали бизнес-процесса на осно-

ве утвержденных единых стандартов, правил и методик), отслеживание процедур контроля и разработку типового положения о бизнес-процессах.

Советом директоров назначаются владельцы бизнес-процессов, утверждается перечень бизнес-процессов, подлежащих стандартизации и регламентации, определяется координатор СВК, который является владельцем процесса стандартизации бизнес-процессов и контрольных процедур со встроенными элементами, предназначенными для управления рисками. В рамках процесса документирования бизнес-процессов разрабатываются: паспорт бизнес-процесса, модели (стандарты) процессов, положения, регламенты и другие внутренние нормативные документы, должностные инструкции и положения о подразделениях. В ходе описания бизнес-процесса необходимо обеспечить его всестороннюю характеристику, применение риск-ориентированного подхода, единой методологии и нормативной базы, установление контрольных точек, разработку критериев оценки эффективности осуществления внутреннего контроля и управления рисками и ключевых показателей эффективности бизнес-процессов.

В системе внутреннего контроля важно не только подтвердить достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, отсутствие фактов мошенничества, но и выявить и разработать рекомендации по реализации внутрипроизводственных резервов. В этих целях особую актуальность приобретает аудит бизнес-процессов, который может успешно применяться в рамках системы внутреннего контроля сельскохозяйственных организаций.

Следует отметить, что общая тенденция, которая характерна для внешнего аудита, связанная с переносом акцентов с подтверждающего аудита (аудита отчетности) на аудит подтверждающе-аналитический (аудит бизнеса в целом), характерна и актуальна для внутреннего аудита и контроля. Данная тенденция требует развития нового инструментария, направленного на выявление внутрипроизводственных резервов и их реализацию в рамках сельскохозяйственной организации. Аудит бизнес-процессов следует отнести к одному из наиболее перспективных инструментов. Данный вид аудита предпо-

лагает оценку текущего состояния бизнеса в разрезе бизнес-процессов, выявление на базе данной оценки проблемных областей, бизнес-процессов, разработку мероприятий по оптимизации бизнес-процессов на основе рационального использования имеющихся возможностей и ресурсов (трудовых, материальных, финансовых и др.) в целях успешной реализации стратегии, а в случае необходимости - ее корректировки.

Таким образом, внутренний аудит бизнес-процессов предполагает осуществление комплекса работ по исследованию деятельности сельскохозяйственной организации, направленный на получение информации о ее текущем состоянии дел, на проверку соответствия действующих бизнес-процессов требованиям к выполнению бизнес-процессов, установленным в соответствующих описаниях и регламентах, проведение анализа, оценки эффективности бизнес-процессов по определенным показателям с последующей выработкой рекомендаций, направленных на оптимизацию бизнес-процессов.

Внутренний аудит бизнес-процессов может носить как плановый, так и внеплановый характер. Кроме того, данный вид аудита может проводиться после разработки и внедрения регламентирующей бизнес-процесс документации. Такой аудит проводится подразделением, занятым разработкой и внедрением регламентирующей бизнес-процесс документации. Плановый аудит бизнес-процессов рекомендуется проводить не реже одного раза в год в соответствии с утвержденным планом. Внутренний аудит бизнес-процессов представляет собой комплекс работ по изучению деятельности сельскохозяйственной организации, направленный на получение информации о текущем состоянии заданного бизнес-процесса, позволяющей оценить бизнес-процесс по отношению к требованиям, предъявляемым к его функционированию, управлению, эффективности, выходам и степени удовлетворенности клиента.

Заказчиками внутреннего аудита бизнес-процессов выступает руководство сельскохозяйственной организации, а в ряде случаев и собственники. Внутренний аудит бизнес-процессов в крупных сельскохозяйственных орга-

низациях может проводиться службой внутреннего аудита либо аудиторской фирмой (аутсорсинг). Может быть использована такая форма, как консорсинг, предполагающая проведение внутреннего аудита бизнес-процесса службой внутреннего аудита совместно с привлекаемой аудиторской фирмой. В крупных сельскохозяйственных организациях в состав группы внутренних аудиторов рекомендуют включать представителя управления организационного развития.

Внеплановый аудит бизнес-процесса, как правило, проводится по требованию вышестоящего руководства либо владельца бизнес-процесса, который является должностным лицом, имеющим в своем распоряжении персонал, инфраструктуру, программное и аппаратное обеспечение, информацию о бизнес-процессе, управляющим ходом бизнес-процесса и несущим ответственность за результаты и эффективность бизнес-процесса.

Цель аудита бизнес-процессов в сельскохозяйственной организации состоит в формировании мнения относительно соблюдения требований, предъявляемых к их функционированию, управлению, эффективности, выходам и степени удовлетворенности потребителей с последующей разработкой рекомендаций по оптимизации бизнес-процессов.

Аудит бизнес-процессов позволяет оценить и проанализировать их эффективность с целью дальнейшей оптимизации, совершенствования регламентов бизнес-процессов, что способствует повышению эффективности системы управления.

В ходе аудита источниками информации выступают документы, описывающие и регламентирующие конкретный бизнес-процесс, а также документы, формирующиеся в ходе его выполнения, информация о других бизнес-процессах, взаимосвязанных с исследуемыми, осуществляемыми в других подразделениях сельскохозяйственной организации. К числу документов, используемых в ходе аудита, следует отнести: положения, должностные и рабочие инструкции, приказы и распоряжения, регламенты, инструкции, ГОСТы, ОСТы, СНиПы, спецификации операций бизнес-

процесса, спецификации входов/выходов, спецификации на ресурсы, графические схемы бизнес-процессов и их текстовое описание, показатели бизнес-процесса, глоссарий, перечень документов бизнес-процесса, альбом документов бизнес-процесса и т.д.

В ходе внутреннего аудита бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях используются инспектирование, предусматривающее исследование документов, регламентирующих бизнес-процесс, запросы, направляемые сотрудникам, выполняющим бизнес-процессы, и полученные от них подтверждения, интервьюирование владельцев и сотрудников, выполняющих бизнес-процессы, наблюдение за действиями сотрудников, выполняющих бизнес-процессы, арифметический пересчет, анализ текущей документации, формируемой по результатам аудита (бланк оценки работников, бланк передачи смены администратора и т.д.), пентест, т.е. тест на проникновение в защищенные системы и проведение неблагоприятных воздействий на бизнес-процессы, аналитические процедуры, включающие анализ документов, содержащих описание и регламентирующих бизнес-процессы, анализ выполнения и результатов конкретных бизнес-процессов, анализ дополнительной информации о степени удовлетворенности потребителя результатами бизнес-процесса, сверку данных между различными ИТ-системами, проверку коэффициентов.

Все факты, указывающие на несоответствие элементов бизнес-процессов требованиям, изложенным в документах, описывающих и регламентирующих бизнес-процессы, фиксируются в случае их существенности в рабочих документах внутреннего аудитора. Комплект рабочих документов должен включать в себя:

- 1) бланк, содержащий перечень контрольных вопросов или тесты, используемые для оценки конкретного элемента проверяемого бизнес-процесса, предназначенные для проверки теоретических знаний работников бизнес-процессов;

2) бланк контроля выполнения бизнес-процессов установленным требованиям.

Конечные результаты аудита бизнес-процессов отражаются в отчете, содержащем анализ фактического выполнения бизнес-процессов на объекте; знание теории бизнес-процессов работниками сельскохозяйственной организации; рекомендации по устранению несоответствий, обнаруженных в ходе проведения аудита, и по возможным направлениям улучшения либо оптимизации бизнес-процессов.

3.2 Этапы проведения внутреннего аудита бизнес-процессов

В настоящее время в условиях использования процессно-ориентированного управления актуализируются вопросы аудита бизнес-процессов. Данный аудит может проводиться как независимыми аудиторскими организациями и индивидуальными предпринимателями в рамках проведения согласованных процедур в отношении финансовой информации, так и внутренними аудиторами. Аудит бизнес-процессов позволяет оценить достоинства и недостатки бизнес-процессов коммерческой организации. В ходе аудита бизнес-процессов внутренний аудитор фиксирует существующую схему бизнес-процессов, проверяет ее соответствие действующим внутренним регламентам, выявляет возможные риски, связанные с их осуществлением, и разрабатывает рекомендации по оптимизации бизнес-процессов. Результаты аудита бизнес-процесса могут быть использованы при реализации проекта по автоматизации производственного процесса на платформе «1С: Предприятие 8.3». Аудит бизнес-процессов позволяет дать объективную оценку различных аспектов деятельности коммерческой организации, выявить случаи нерационального использования ресурсов, выработать рекомендации по совершенствованию системы управления и учета. Для достижения данных целей традиционно решаются такие задачи, как диагностика и анализ информации о состоянии системы управления организацией и учета;

выявление проблемных зон, их структуризация; формализация бизнес-процессов «как есть».

Общая схема аудита бизнес-процессов представлена на рисунке 3.1.

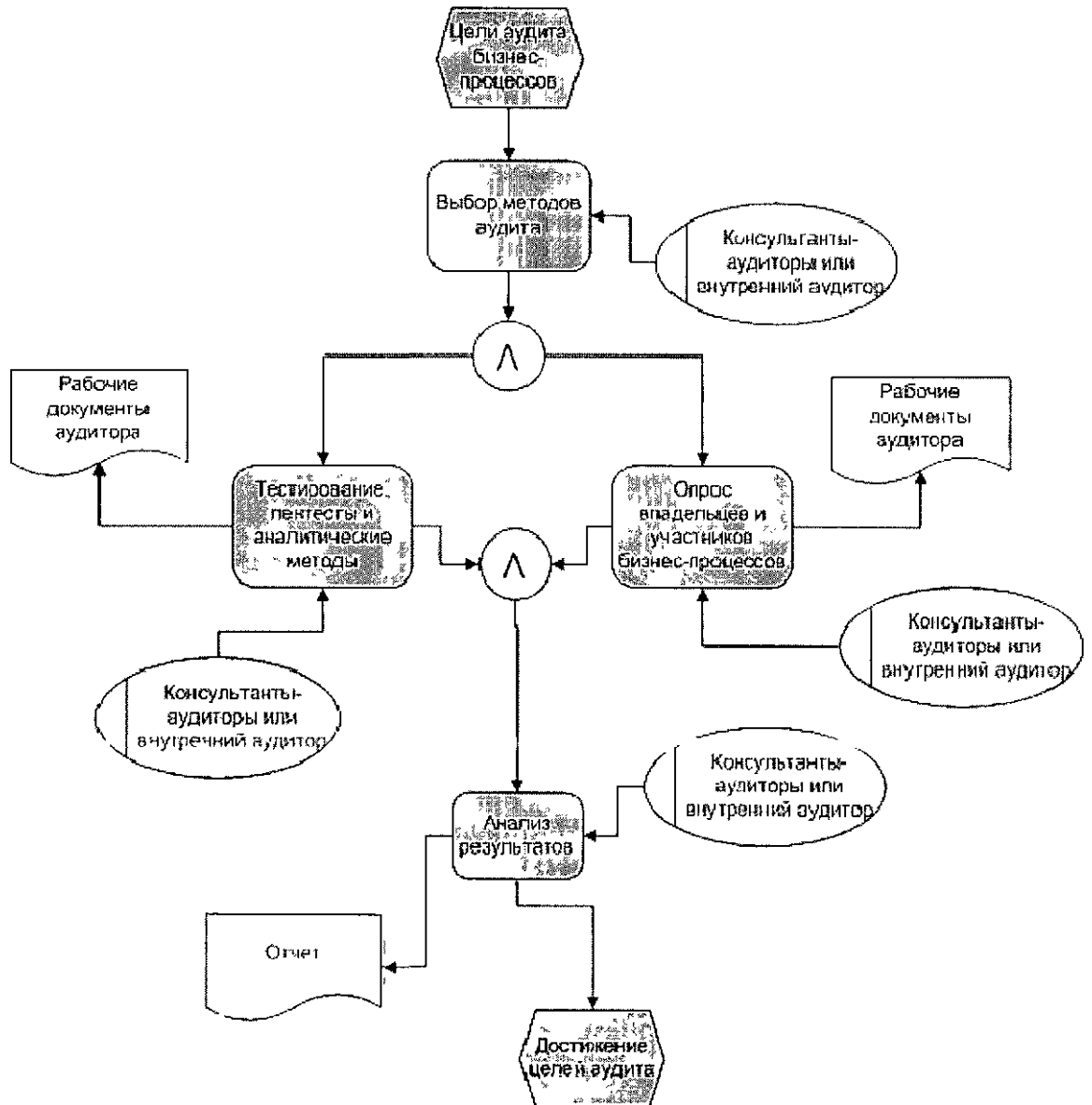


Рисунок 3.1- Общая схема аудита бизнес-процессов в коммерческой организации

Рассмотрим предлагаемую нами методику аудита бизнес-процесса. На первом этапе (организационный этап) необходимо определить объект аудита-конкретный бизнес-процесс, цель его аудита и заказчика аудита бизнес-

процесса. На данном этапе назначается руководитель и осуществляется формирование аудиторской группы.

На втором этапе (этап планирования) осуществляется планирование аудита бизнес-процесса. Для этого исследуются особенности деятельности сельскохозяйственной организации, формируется информация о бизнес-процессе, его взаимосвязи с другими бизнес-процессами, оценивается предварительная трудоемкость проверки, сроки ее проведения. Рекомендуется провести предварительный инструктаж членов группы, проводящих внутренний аудит. После этого формируется план и программа внутреннего аудита конкретного бизнес-процесса, который согласовывается и утверждается заказчиком. На этапе планирования формируются план и программа аудита. В программе отражаются цели, области аудита, состав внутренних аудиторов и экспертов, место и продолжительность проведения аудита, планируемая трудоемкость. Аудит должен проводиться на основе глубокого понимания деятельности и специфики бизнес-процессов. В рамках производственного совещания, в котором принимают участие внутренние аудиторы и руководство проверяемого бизнес-процесса, целесообразно обсудить цели аудита, методы и процедуры, которые планируется использовать, уточнить в случае необходимости план и программу аудита. Руководитель аудиторской группы в случае необходимости может внести изменения в план аудита..

На третьем этапе внутренними аудиторами проводятся аудиторские процедуры, такие как интервьюирование владельца процесса, сбор и анализ, инспектирование документов по бизнес-процессу, исследование информации о существующем состоянии бизнес-процесса, сопоставление требований к бизнес-процессу и информации по описанию и регламентации бизнес-процесса, полученной в результате аудита бизнес-процесса. Внутренний аудитор производит оценку правильности описания бизнес-процессов в сельскохозяйственной организации. Данное описание должно осуществляться, исходя из следующих нормативных документов:

1. ISO 9000:2000. Системы менеджмента качества - Основополагающие принципы и словарь.
2. ISO 9001:2000. Системы менеджмента качества - Требования.
3. ГОСТ Р ИСО 10011-1-93. Руководящие указания по проверке систем качества. Часть 1. Проверка.
4. ГОСТ Р ИСО 10011-2-93. Руководящие указания по проверке систем качества. Часть 2. Квалификационные критерии для экспертов- аудиторов.
5. ГОСТ Р ИСО 10011-3-93. Руководящие указания по проверке систем качества. Часть 3. Руководство программой проверок.
6. ГОСТ Р 50.1.028-2001. Методология функционального моделирования IDEF/0.
7. ГСДОУ. Государственная система документационного обеспечения управления. Основные положения. Общие требования к документам и службам документационного обеспечения.
8. ГОСТ Р 51141-98. Делопроизводство и архивное дело. Термины и определения.

Действия аудитора на третьем этапе можно структурировать следующим образом:

1. Аудит бизнес-стратегии сельскохозяйственной организации.
2. Аудит описания бизнес-процесса.
3. Аудит регламентации бизнес-процесса.
4. Аудит решений по совершенствованию либо реинжинирингу бизнес-процессов.
5. Аудит эффективности бизнес-процесса и разработка мероприятий по их совершенствованию либо реинжинирингу.

Аудитор должен проверить корректность описания бизнес-процессов и соответствие их стандартам. Важным представляется установление соответствия осуществляемых бизнес-процессов стратегии сельскохозяйственной организации.

Мы полностью разделяем мнение, что сначала надо выстроить стратегию, т.е. сформировать видение будущего компании и определить ее стратегические цели, затем выстроить бизнес-процессы таким образом, чтобы каждый из них был ориентирован на достижение конкретной цели, и лишь после этого формировать оргструктуру предприятия, которая бы обеспечивала эффективное исполнение бизнес- процессов.

Стратегия развития СВК должна в конечном итоге обеспечивать согласование целей и возможностей сельскохозяйственной организации в части осуществления контрольных функций с интересами всех заинтересованных сторон (собственников, менеджеров, персонала, общества в целом). Поскольку контрольная функция тесным образом переплетена с другими функциями управления, то повышение качества реализации данной функции будет способствовать совершенствованию аналитической, учетной, плановой, мотивационной функций. В рамках СВК необходимо использовать процессный подход, что предполагает описание бизнес-процессов и их регламентацию, разработку критериев оценки их эффективности. Данный подход также может стать основой для совершенствования СВК сельскохозяйственной организации.

Таким образом, процессный и стратегический подходы целесообразно объединить и вести речь о процессно-стратегическом подходе, предполагающем оценку бизнес-процессов СВК, внутренних ресурсов СВК, ее возможностей и особенностей внешней среды. По нашему мнению, приемы стратегического менеджмента применимы и к системе внутреннего контроля сельскохозяйственной организации. Кроме того, несомненны и взаимосвязи между процессами стратегического управления и внутреннего контроля. Так, данные мониторинга и анализа факторов внешней и внутренней среды могут использоваться как для целей управления, так и для совершенствования СВК. При выработке решений и моделировании будущего состояния сельскохозяйственной организации важно уделять внимания СВК как одной из важнейших подсистем управления. По нашему мнению, важно в крупных сель-

скохозяйственных организациях иметь стратегический план развития СВК и регулярно осуществлять процесс контроля за ее эффективностью в целях корректировки стратегии ее развития. Цель развития СВК определяется руководством сельскохозяйственной организации. По нашему мнению, данная цель заключается в ранней диагностике искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности и выработке рекомендаций, направленных на выявление внутрипроизводственных резервов. По мнению Р.В. Макеева, эффективность подразделения внутреннего контроля определяется его вкладом в создание добавленной стоимости. Функционирование «формальной» СВК нацелено на обеспечение достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, установление соответствия деятельности сельскохозяйственной организации законодательству, а «неформальная» СВК нацелена на обеспечение управленческой эффективности посредством разработки рекомендаций по оптимизации бизнес-процессов.

Стратегический анализ позволит дать оценку собственным ресурсам и возможностям СВК, соотнесенных с состоянием внешней среды, в которой функционирует сельскохозяйственная организация.

При формировании «неформальной» системы внутреннего контроля, ориентированной на обеспечение управленческой эффективности, необходимо использовать прогрессивный инструментарий, применяемый в рамках стратегического подхода, позволяющего своевременно адаптироваться к изменениям во внешней среде. В связи с этим актуализируются вопросы, связанные с использованием методики аудита бизнес-стратегии.

Аудит бизнес-стратегии целесообразно использовать в качестве отправной точки для разработки рекомендаций по реализации выявленных внутрипроизводственных резервов. Аудит бизнес-стратегии позволяет оценить соответствие стратегии внешней среде и имеющимся возможностям и ресурсам сельскохозяйственной организации. В случае ее отсутствия внутренний аудитор может выявить осуществляемые интуитивные стратегии

и разработать стратегию, отвечающую целям сельскохозяйственной организации.

Традиционно аудит бизнес-стратегии включает три этапа:

- 1) оценка внешней среды;
- 2) оценка коммерческой организации;
- 3) увязка возможностей организации с условиями внешней среды.

На первом этапе аудита бизнес-стратегии осуществляется оценка внешней среды на основе проведения анализа внешней среды на макроуровне, детального анализа внешней среды, предполагающего анализ конкурентов, потребителей, других заинтересованных лиц, и интеграции полученных данных.

На втором этапе производится оценка сельскохозяйственной организации по основным направлениям, представленным в таблице 6.

Таблица 3.1 - Основные направления оценки сельскохозяйственной организации при аудите бизнес-стратегии на примере ООО «СХП «Кошачковский» Пестречинского района РТ.

Направление оценки	Осуществляемые процедуры
1	2
Прояснение стратегии	1. Идентификация основных направлений бизнеса (видов деятельности) коммерческой организации. 2. Идентификация текущей стратегии. 3. Идентификация отличительных характеристик бизнеса коммерческой организации. Оценка понимания стратегии коммерческой организации и ее поддержания на всех уровнях управления
Измерение жизнеспособности и устойчивости	Оценка динамики показателей, характеризующих жизнеспособность и устойчивость коммерческой организации (например, рыночная доля, количество успешно реализованных проектов, окупаемость инвестиций и пр.)
Определение бизнес-процессов	1.Классификация бизнес-процессов по следующим направлениям: -процессы, создающие конкурентное преимущество; -добавляющие ценность процессы, служащие для поддержки предыдущих процессов; -процессы, необходимые для деятельности; -лишние процессы. 2.Проведение бенчмаркинга, предполагающего сравнение выполнения процессов в коммерческой организации и в других фирмах, занимающихся сходной деятельностью

Продолжение таблицы 3.1

1	2
Определение способностей	Определение способностей, которыми должны обладать сотрудники для успешной реализации стратегии (управленческие знания, технические и т.д.), оценка текущих способностей сотрудников, их навыков и образовательного уровня, разработка на основе сопоставления двух оценок плана развития способностей, включающего дополнительное обучение, ротацию в пределах организации, а также выполнение ответственной работы под наблюдением более опытного сотрудника (наставничество)
Орг.структура и распределение ресурсов	Аудит организационной структуры на предмет ее соответствия реализуемой стратегии
Оценка культуры	Исследование истории коммерческой организации, убеждений и допущений, на которых строится бизнес, стиля руководства
Интеграция элементов оценки организации	Объединение результатов оценки, произведенной по предшествующим направлениям оценки

На третьем этапе службой внутреннего аудита осуществляется разработка на основе результатов первых двух этапов мероприятий по коррективке, уточнению стратегии, а в случае необходимости - и кардинальному изменению стратегии.

Таким образом, проведенный аудит стратегии должен проводиться перед аудитом описания и закрепленных регламентов бизнес-процессов, и позволяет сделать прогноз развития сельскохозяйственной организации и способствует ли осуществляемая стратегия повышению эффективности ее деятельности. В конечном счете, использование методики стратегического анализа и аудита бизнес-процессов позволяют реализовать принцип 80/20 в СВК на основе упрощения хозяйственной системы сельскохозяйственной путем устранения элементов, не приносящих прибыль; концентрации усилий на нескольких ключевых проблемах совершенствования; сравнения производительности и эффективности.

После аудита бизнес-стратегии аудитор должен оценить корректность описания и закрепления бизнеса-процессов в регламентах. В регламентах также должен быть отражен комплекс показателей, используемых для кон-

троля и оценки их эффективности. Объектом аудита могут являться решения, связанные с оптимизацией и реорганизацией бизнес-процессов.

Аудитор оценивает, насколько имеющиеся описания бизнес-процессов способствуют реализации целей их описания, зависящих от уровня управления. Цели описания бизнес-процессов, проверяемые аудитором, представлены в таблице 3.2.

Таблица 3.2 - Цели описания бизнес-процессов, проверяемые аудитором

№ п/п	Уровень управления	Цели описания бизнес-процессов
1	Топ - менеджмент	1. Формирование эффективной системы управления на основе бизнес-процессов. 2. Четкое разграничение ответственности и полномочий между руководителями и подразделениями в рамках бизнес-процессов. 3. Разработка показателей эффективности бизнес-процессов и методик их оценки и анализа. 4. Создание механизмов (процедур и методик) непрерывного улучшения бизнес-процессов. Подготовка к созданию и внедрению информационных систем в компании
2	Уровень среднего звена	1. Разработка нормативных документов, регламентирующих бизнес-процессы. 2. Создание механизмов (процедур и методик) непрерывного улучшения бизнес-процессов. 3. Обучение персонала по вопросам, связанным с участием в бизнес-процессах
3	Специалисты	Создание инструкций и методик, определяющих деятельность специалистов в рамках бизнес-процессов

Аудитор проверяет правильность выделения бизнес-процессов, их классификации и установление их иерархии, определения их границ, входов и выходов, владельцев и исполнителей, установления показателей их контроля и оценки.

Каждый бизнес-процесс как объект аудита имеет свои границы, конечного потребителя, владельца. Если конечный потребитель и владелец бизнес-процесса достаточно легко идентифицируются, то сложности возникают при идентификации границ конкретного бизнес-процесса. Методические подходы к определению бизнес-процессов представлены в таблице 3.3.

В ходе внутреннего аудита выявляется, какой из представленных подходов был использован и насколько он качественно реализован и адекватен поставленным целям. Следует иметь в виду, что при определении объекта аудитор должен выявить особенности бизнес-процесса на основе использования базовых классификаций.

Таблица 3.3 - Методические подходы к определению бизнес-процессов

№ п/п	Методический подход	Сущность
1	По сложившейся структуре	Описываются укрупненные процессы структурных подразделений верхнего уровня, затем каждый из этих процессов описывается как совокупность процессов более низкого уровня и т.д. Недостатки: различные бизнес-процессы описываются как деятельность, распределенная по различным функциональным подразделениям и специалистам, что нарушает принцип реинжиниринга «один процесс - одно подразделение - один бюджет - один владелец процесса»
2	По результату бизнес- процесса - продукту	Описывается продукт коммерческой организации на всех стадиях его жизненного цикла. В рамках подхода могут использоваться модели (тринадцати- и восьмипроцессные универсальные модели, а также модель Шера). особенностью которых является обеспечение четкого соответствия «процесс - результат». Недостатки: сложность внедрения и реализации подхода. Достоинства: позволяет оптимизировать деятельность коммерческой организации, внедрить эффективную систему бюджетирования, резко снизить непроизводительные расходы, придавать «прозрачность» и управляемость бизнесу. Особенности: при применении данного подхода разграничить результат процесса и результат деятельности функционального подразделения в целях разграничения первого и второго подходов
3	По цепочке создания ценности	Основывается концепция цепочки создания ценности М. Портера, согласно которой выделяются основные (первичные) бизнес- процессы, обеспечивающие создание потребительской ценности продукта и поддерживающие (вспомогательные) бизнес-процессы, обеспечивающие функционирование бизнеса и сопровождающие создание продукта на всем протяжении его жизненного цикла. Особенности: границы процессов находятся там, где производится добавление потребительской ценности продукта. В сельскохозяйственной организации цепочка ценностей может включать «исследование и развитие, изучение технологических процессов, производство и выращивание, маркетинг, продажу»

Наибольшее распространение получила классификация бизнес-процессов как основных и вспомогательных. Поэтому рассмотрим методические подходы к выделению основных и вспомогательных бизнес-процессов представлены в таблице 3.4.

Таблица 3.4 - Методические подходы к выделению основных и вспомогательных бизнес-процессов на примере ООО «СХП «Кошачковский» Пестречинского района РТ

№ п/п	Основные бизнес-процессы	Вспомогательные бизнес-процессы
1	Через выделяемые основные бизнес-процессы должна проходить производимая сельскохозяйственная продукция. Перечень бизнес-процессов не является исчерпывающим	Вспомогательные бизнес-процессы не связаны напрямую с производимой сельскохозяйственной продукцией, а обеспечивают работу основных бизнес-процессов
2	Количество основных бизнес-процессов не должно превышать 9 (диапазон 7 ± 2)	Количество вспомогательных бизнес-процессов не должно превышать 7 (диапазон 5 ± 2)
3	Каждый основной и вспомогательный бизнес-процесс должен иметь одного владельца	
4	Владелец должен быть наделен необходимыми для осуществления основного и вспомогательного бизнес-процесса ресурсами и полномочиями. Должны быть установлены показатели эффективности основного и вспомогательного бизнес-процесса, по которым должен предоставляться отчет вышестоящему руководству	

Соблюдение данных методических подходов аудитор будет проверять на последующих этапах аудита.

Описание бизнес-процесса предполагает определение того, кто, какое время и с какими затратами должен действовать, чтобы получить конечный результат». Аудитор оценивает, насколько в результате описания бизнес-процессов было достигнуто наглядное представление всех работ, выполняемых сотрудниками подразделений в целях определения участков, связанных с риском возникновения недостоверной информации или существенных финансовых потерь.

При проведении аудита регламентации бизнес-процесса аудитор исследует утвержденные в сельскохозяйственной организации регламенты, альбомы документов, используемых при выполнении бизнес-процессов. Аудитор должен удостовериться, что при анализе эффективности бизнес-

процесса со стороны вышестоящего руководителя, владельца бизнес-процесса применяются установленные отчетные показатели бизнес-процесса, соблюдается установленная периодичность отчетности.

Аудитор выявляет возможности совершенствования или реинжиниринга бизнес-процессов. При этом могут быть оценены используемые для контроля результативности процессов ключевые показатели результативности (Key Performance Indicators, KPI), которые при их использовании доступны в любой момент и представлены в заранее утвержденном формате. Они служат основой для оценки работы каждого работника или группы, позволяют повысить ответственность каждого работника за свой участок работы, усилить мотивацию персонала, выявить наиболее рискованные и перспективные направления бизнеса, иллюстрируют влияние конкретного бизнес-процесса на результат. Наряду с финансовыми показателями организация может для оценки бизнес-процессов использовать и нефинансовые.

На заключительном, четвертом, этапе по окончании аудиторских процедур перед подготовкой отчета по аудиту целесообразно провести совещание с целью обсуждения полученных в ходе аудита результатов, в котором принимают участие аудиторская группа и руководство проверяемого бизнес-процесса, лица, ответственные за соответствующие функции и элементы бизнес-процесса. Результаты должны быть классифицированы в зависимости от их значимости с точки зрения достижения целей бизнес-процессом (подразделением, сельскохозяйственной организацией), содержать выводы относительно соответствия проверяемого бизнес-процесса имеющимся регламентам, его эффективности и обеспечения им достижения целей. Результаты аудита бизнес-процесса оформляются в виде отчета.

Руководитель аудиторской группы должен осуществлять контроль качества проведения аудита бизнес-процессов. Он должен оценить исполнение программы и плана работ, оценить степень удовлетворенности заказчика полученными результатами.

Наиболее распространены следующие ошибки, выявляемые в ходе аудита бизнес-процессов:

- некорректное описание и регламентация бизнес-процессов, вызванные построением системы бизнес-процессов, неадекватной реальному бизнесу и стратегии сельскохозяйственной организации;
- ненадлежащая регламентация бизнес-процессов, связанная с низкой степенью их детализации;
- ошибки при увязке процессов и формировании системы показателей для их оценки;
- отсутствие надлежащего контроля за выполнением бизнес-процессов и соблюдением регламентов;
- ошибки, связанные с внедрением системы менеджмента качества.

Таким образом, методика внутреннего аудита бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях включает в себя четыре основных этапа:

1. организационный;
2. этап планирования;
3. рабочий этап, связанный с проведением аудиторских процедур;
4. заключительный.

Методика внутреннего аудита бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях включает в себя следующие основные направления: аудит бизнес-стратегии сельскохозяйственной организации; аудит описания бизнес-процесса; аудит регламентации бизнес-процесса; аудит решений по совершенствованию либо реинжинирингу бизнес-процессов; аудит эффективности бизнес-процесса и разработка мероприятий по их совершенствованию либо реинжинирингу.

Рекомендуемая методика аудита способствует повышению качества осуществления бизнес-процессов и их эффективности, позволяет выработать рекомендации по совершенствованию и реинжинирингу бизнес-процессов в целях реализации избранной сельскохозяйственной организацией стратегии.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Исследование сущности и роли внутреннего аудита в современных условиях хозяйствования сельскохозяйственных организаций свидетельствует о необходимости дальнейшего совершенствования системы внутреннего аудита. Службу внутреннего аудита целесообразно организовывать преимущественно в средних и крупных сельскохозяйственных организациях, в то время как система внутреннего контроля должна быть создана в сельскохозяйственной организации вне зависимости от ее размера. В крупных сельскохозяйственных организациях целесообразно вести речь о системе внутреннего контроля и аудита. При отсутствии нормативно-правовой базы в части формирования системы внутреннего аудита целесообразно использовать международный опыт и формировать ее в разрезе пяти элементов, таких как контрольная среда, процесс оценки риска хозяйствующим субъектом, информационная система, контрольные действия и мониторинг средств контроля. Если эффективная система внутреннего контроля должна быть направлена на профилактику мошенничества и злоупотреблений путем оценки рисков их возникновения на основе данных риск-менеджмента, то роль службы внутреннего аудита, по нашему мнению, должна состоять, во-первых, в оценке системы внутреннего контроля; во-вторых, в поиске внутрипроизводственных резервов в сельскохозяйственных организациях и разработке рекомендаций по их реализации.

Проведенный в ходе исследования обзор трактовок понятия «внутренний аудит» позволил выработать авторский подход к трактовке понятия «внутренний аудит» как к контрольно-консалтинговой деятельности, осуществляемой внутренним подразделением либо переданной на аутсорсинг, в процессе которой производится оценка системы внутреннего контроля (мониторинг адекватности и эффективности) с точки зрения реализации ее основных целей, заключающихся в обеспечении: соблюдения требований законодательства и внутренних регламентов; подготовки

достоверной отчетности как финансового, так и нефинансового характера, предоставляемой различным пользователям; эффективности и конкурентоспособности экономического субъекта; предоставляются независимые и объективные гарантии и консультации, направленных на максимизацию ценности и совершенствование деятельности организации, что способствует достижению организацией поставленных целей на основе системного и последовательного подхода к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления. Выработанное характеризуется комплексным и системным подходом к трактовке понятия «внутренний аудит» посредством акцента на сущностном понимании его природы как контрольно-консалтинговой деятельности, определения ее целевой направленности на основе разграничения цели, задач и функций, идентификации используемых подходов и концепций.

В современных условиях наиболее широкое распространение в странах с развитой рыночной экономикой получил процессный подход в управлении, заключающийся в том, что любая деятельность в компании формализуется и нормализуется (нормируется) конкретным, ориентированным на клиента и результат бизнес логическую, техническую и технологическую организационную последовательность и взаимодействие персонала по выполнению конкретных операций по созданию продукта или предоставление услуги. В основе процессного управления определяющим является бизнес-процесс.

В работе была предложена авторская трактовка термина «бизнес-процесс». В отличие от используемых на сегодняшний день формулировок, бизнес-процесс определяется как целенаправленная группа операций (работ, процедур), выполняемых последовательно или параллельно и приводящая к заданному конечному результату - выходу бизнес-процесса, представляющему ценность для потребителя (внешнего или внутреннего). Бизнес-процесс можно представить как последовательность (поток) определенных действий (шагов, переделов).

В ходе исследования выявлены особенности организации внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях на примере ООО «СХП «Кощаковский» Пестречинского района РТ.

При постановке системы внутреннего контроля необходимо на уровне регламентов четко описать организационные и методические аспекты ее функционирования. Методический аспект закрепляет варианты и методики осуществления контроля в рамках системы управления сельскохозяйственной организацией. Организационный аспект характеризует, кто, в какие сроки в рамках системы осуществляет процесс контроля. При организации системы внутреннего аудита необходимо учитывать: размер, сложность структуры сельскохозяйственной организации, характер деятельности, включая особенности организационной структуры, форму собственности, организационно-правовую форму, отраслевую специфику, в том числе в части применяемых требований нормативно-правовых актов, характер и сложность информационных систем, степень многообразия и сложность хозяйственных операций. Сельскохозяйственной организации в целях формирования эффективной контрольной среды целесообразно разработать кодекс корпоративного поведения, регламентировать деятельность совета директоров, определить основные функции формируемой системы внутреннего контроля. Руководители должны сформировать мнение об уровне профессиональных знаний, необходимых для выполнения соответствующих видов работ, применять философию и стиль работы, позволяющие достичь стратегических целей сельскохозяйственной организации, иметь четкую позицию в отношении подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, применять эффективную кадровую политику. Организационная структура сельскохозяйственного предприятия должна быть сформирована с точки зрения возможного снижения рисков нарушений в области бухгалтерского учета и налогообложения, а также с точки зрения выявления внутрипроизводственных резервов и их дальнейшей реализации. В сельскохозяйственной организации сотрудники должны быть наделены ответственностью и полномочиями посредством установления иерар-

хия подотчетности сотрудников друг другу, закрепления прав и обязанностей сотрудников в должностных инструкциях, положениях о соответствующих структурных подразделениях. В средних и крупных сельскохозяйственных организациях в рамках системы риск-менеджмента следует организовать процесс оценки рисков экономическим субъектом, что позволит реализовать в рамках системы внутреннего контроля и аудита риск-ориентированный подход. Особое внимание следует уделить рискам, связанным с информационными системами. В сельскохозяйственной организации следует закрепить применяемые контрольные действия, включающие в себя политику и конкретные процедуры, помогающие удостовериться, что распоряжения руководства выполняются, что предприняты меры в отношении выявляемых рисков, а также организовать мониторинг средств контроля.

С организационной точки зрения могут использоваться три основных подхода к организации внутреннего аудита на сельскохозяйственных предприятиях. Первый подход предполагает создание собственной службы внутреннего аудита и применяется, главным образом, в крупных сельскохозяйственных организациях, агрохолдингах. Второй подход предполагает использование аутсорсинга, который в большей степени характерен для средних и малых сельскохозяйственных организаций. Третий подход заключается в использовании ко-сорсинга, который применяют в основном в средних и крупных сельскохозяйственных организациях. В исследовании рассмотрены преимущества и недостатки подходов к организации внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях. В случае создания службы внутреннего аудита рассматривают три варианта ее построения: 1) централизованная; 2) децентрализованная; 3) иерархическая. В целях обеспечения эффективной деятельности службы внутреннего аудита нами рекомендуется по отношению к руководителю службы внутреннего аудита использовать требования его обязательной сертификации, что позволит подтвердить достаточный уровень знаний и компетентности руководителя, а также обеспечит непрерывное повышение квалификации. Для работников службы

внутреннего аудита рекомендуется в должностных инструкциях предусмотреть требование о необходимости членства в Институте внутренних аудиторов, что даст возможность не только повысить профессиональное мастерство и профессиональный статус, но и использовать следующие исключительные привилегии. Рассмотрены подходы к планированию деятельности службы внутреннего аудита. Для эффективного функционирования системы внутреннего контроля и службы внутреннего аудита необходима четкая регламентация, осуществляемая на основе организационно-распорядительной документации.

Проведенное исследование основных тенденций развития внутреннего аудита в России показало, что в условиях кризиса изменилась роль службы внутреннего аудита. Это связано с использованием в большинстве коммерческих организаций ее работы не только для оценки системы внутреннего контроля, но для содействия руководству компании в решении задач в области управления рисками и повышения эффективности бизнес-процессов. В качестве нормативной базы службы внутреннего аудита руководствуются Международными профессиональными стандартами внутреннего аудита.

Выявленные тенденции свидетельствуют о необходимости выработки методических подходов к планированию деятельности службы внутреннего аудита, ориентации на аудит бизнес-процессов, использования риск-ориентированного подхода внутренними аудиторами.

В ходе исследования была обоснована необходимость планирования внутренней аудиторской проверки в сельскохозяйственных организациях и определены его особенности. Стратегия внутренней аудиторской проверки представляет собой общее направление действий руководителя подразделения либо проверки, которые необходимы для достижения поставленных перед ним целей путем координации и распределения ресурсов (трудовых, материальных, финансовых и др.). В работе выработаны основные этапы разработки плана внутреннего аудита.

В ходе исследования проанализированы проблемы и отечественный и зарубежный опыт стандартизации системы внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях, разработан стандарт, предназначенный для проведения аудита эффективности системы внутреннего контроля (СВК) бизнес-процесса «Поиск, оценка и выбор поставщика товарно-материальных ценностей (ТМЦ) для животноводства», содержащий 5 разделов и приложения. В стандарте последовательно раскрываются общие положения, нормативно- правовая база, используемая в ходе аудита эффективности СВК бизнес- процесса «Поиск, оценка и выбор поставщика ТМЦ для животноводства», перечень источников информации (внешних и внутренних); программа проверки и перечень аудиторских процедур; классификатор типичных нарушений, выявляемых в ходе проверки, и их последствий.

В качестве одного из направления совершенствования методического обеспечения внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях предложено использовать процессный подход, представляющий собой эффективную управленческую концепцию, направленную на управление бизнес-процессами. Использование данного подхода в сельскохозяйственных организациях требует проведения внутреннего аудита бизнес-процессов, предполагающего оценку текущего состояния бизнеса в разрезе бизнес-процессов, выявления на базе данной оценки проблемных областей, бизнес-процессов, разработку мероприятий по оптимизации бизнес-процессов на основе рационального использования имеющихся возможностей и ресурсов (трудовых, материальных, финансовых и др.) в целях успешной реализации стратегии, а в случае необходимости - ее корректировки.

В работе предложена методика внутреннего аудита бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях. На первом этапе (организационном) необходимо определить объект аудита, в качестве которого может выступать конкретный бизнес-процесс, цель его аудита и заказчика аудита бизнес-процесса. На втором этапе, именуемом этап планирования, формируется план

и программа аудита бизнес-процесса. На третьем этапе внутренними аудиторами осуществляется комплекс аудиторских процедур, которые рекомендовано осуществлять по следующим направлениям: 1) аудит бизнес-стратегии сельскохозяйственной организации; 2) аудит описания бизнес-процесса; 3) аудит регламентации бизнес-процесса; 4) аудит решений по совершенствованию либо реинжинирингу бизнес-процессов; 5) аудит эффективности бизнес-процесса и разработка мероприятий по их совершенствованию либо реинжинирингу.

На четвертом этапе рекомендуется перед подготовкой отчета по аудиту провести совещание с целью обсуждения полученных в ходе аудита результатов, в котором принимают участие аудиторская группа и руководство проверяемого бизнес-процесса, лица, ответственные за соответствующие функции и элементы бизнес-процесса. Результаты аудита классифицируются в зависимости от их значимости с точки зрения достижения целей бизнес-процессом (подразделением, сельскохозяйственной организацией), содержат выводы относительно соответствия проверяемого бизнес-процесса имеющимся регламентам, его эффективности, обеспечения им достижения целей и оформляются в виде отчета.

Рекомендуемая методика аудита способствует повышению качества осуществления бизнес-процессов и их эффективности и позволяет выработать рекомендации по совершенствованию и реинжинирингу бизнес-процессов в целях реализации избранной сельскохозяйственной организацией стратегии.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. ГОСТ Р ИСО 9000-2001. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь (утв. Постановлением Госстандарта РФ от 15.08.2001 г. № 332-ст) (ред. от 07.07.2003) / [Электронный ресурс СПС «Консультант+»].
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (ГК РФ) (части первая, вторая и третья) / [Электронный ресурс СПС «Консультант+»].
3. Налоговый кодекс РФ. [Федер. закон: принят Государственной Думой 31 июля 1998г. № 147-ФЗ] - М.: Проспект 2011 г
4. Федеральный закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете» [Федер. закон: принят указом президента РФ 22 нояб. 2011г. № 402-ФЗ] [Электронный ресурс СПС "Консультант+"].
5. Федеральный закон РФ «Об аудиторской деятельности» [Федер. закон: принят Государственной Думой 30 дек. 2008г. № 307-ФЗ].
6. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу. Одобрена Приказом Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 [Электронный ресурс СПС "Консультант+"].
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» ПБУ 1/2008. [Полож. по бух. учету: утверждено приказом Минфина РФ от 6 окт. 2008г. № 106н].
8. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99. [Полож. по бух. учету: утверждено приказом Минфина РФ 6 июня 1999г. № 43-н].
9. Федеральный стандарт по бухгалтерскому учету «Запасы» (ФСБУ 5/19), утвержденное приказом Минфина РФ от 15.11.2019 г. №180н.
10. Федеральный стандарт по бухгалтерскому учету «Основные средства» (ФСБУ 6/20), утвержденное приказом Минфина РФ от 17.09.2020 г. №204н.
11. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях [Электронный ресурс]: утв. приказом Министерства сельского хозяйства РФ

- Минсельхоза РФ № 26 от 31 января 2003 г. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
- 12.Методические рекомендации по учету затрат в животноводстве [Электронный ресурс] : утв. Приказом Министерства сельского хозяйства РФ № 73 от 02.02.2004 г. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
 - 13.Приказ Минфина РФ от 20.05.2010 № 46н «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности» (с изм. и доп.) [Электронный ресурс]. - Электронно-правовая система «Консультант Плюс».
 - 14.Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (с изменениями дополнениями) [Электронный ресурс СПС "Консультант+"].
 - 15.Акулов, А. К вопросу о стандартизации процессов управления рисками и внутреннего контроля [Электронный ресурс] / А. Акулов, Д. Малыхин, Н. Рыжих. - Режим доступа: http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/publication/member_articles/rm_standard
 - 16.Азарская М.А. Аудит бизнес-процессов / М.А. Азарская // Аудит и финансовый анализ - 2018. - № 6-С. 423-428.
 - 17.Андерсен, Б. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования [Текст] / Б. Андерсен ; пер. с англ. С.В. Ариничева; под науч. ред. Ю.П. Адлера. - 4-е изд. - М.: Стандарт и качество, 2017. - 272 с.
 - 18.Андреев, В.Д. Внутренний аудит [Текст] : учеб. пособие. -М.: Финансы и статистика, 2003. - 464 с.
 - 19.Анникова, Н. Проблемы создания комитета по аудиту в российских компаниях [Текст] / Н. Анникова, В. Беликов // Accountingreport. - 2001. - № 4, 3.- С. 5-8.
 - 20.Арене А.А.. Аудит [Текст] / А. Арене, Дж. Лоббек; пер. с англ.; гл. ред. серии проф. Я.В. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 2003. - 560 с.
 - 21.Архипов, А.А. Организация внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта [Текст] : дис. на соискание уч. степени кандидата эконом, наук. - Воронеж, 2005.

22. [Аудит](#) / Клычова Г.С., Леонтьева Ж.Г., Закирова А.Р., Клычова А.С., Заугарова Е.В. // учебное пособие в 2-х томах / Казань, 2019. Том 1. 491 с.
23. Багаутдинова, Э.Н. Организация внутреннего аудита бизнеса [Текст] / Э.Н. Багаутдинова // Деловое обозрение. - 2018. - № 5. - С. 76.
24. Баранов, П.П. Аудит как инструмент снижения информационного риска при принятии управленческих решений [Текст] // Аудитор [Электронный ресурс]. - 2004. - № 4. - Электронно-правовая система «Консультант Плюс».
25. Бахтеев, А.В. Основы аудита [Текст] : учебник / А.В. Бахтеев. - Ростов н/Д: изд-во СКНЦ В ЮФУ, 2018. - 280 с.
26. Беккер, Й. Менеджмент процессов [Текст] / Й. Беккер, Л. Вилков, В. Таратухин., М. Кугелер, М. Роземанн. - М.: Эксмо, 2008. - 384 с.
27. Богатая, И.Н. Особенности формирования стратегии проведения аудиторской проверки в сельскохозяйственных организациях [Текст] / И.Н. Богатая, З.В. Удалова // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия «Экономика». - Майкоп: изд-во АГУ. - Вып. 2 (62). - С. 75-83.
28. Богомолов, А.М. Внутренний аудит. Организация и методика проведения [Текст] / А.М. Богомолов, Н.А. Голощапов. - М.: Экзамен, 2000. - 192 с.
29. Бурцев, В.В. Внутренний аудит [Текст] // Аудиторские ведомости [Электронный ресурс]. - Июль 1999. - № 7. - Электронно-правовая система «Консультант Плюс».
30. Бурцев, В.В. Основные направления совершенствования внутреннего контроля в организации [Текст] // Аудиторские ведомости. - 2002. - № 10.
31. Бычкова, С.М. Планирование в аудите [Текст] / С.М. Бычкова, А.В. Газарян. - М.: Финансы и статистика, 2001. - 264 с.
32. Бычкова, С.М. Риски в аудиторской деятельности [Текст] / С.М. Бычкова, Л.Н. Растамханова ; под ред. проф. С.М. Бычковой. - М.: Финансы и статистика, 2003. - 416 с.
33. Бычкова, С.М. Аудит [Текст] : учеб. пособие / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова ; под ред. проф. Я.В. Соколова. - М.: Магистр, 2016. - 463 с.

- 34.Васильева, М. Внешний и внутренний аудит на предприятии [Текст] / М. Васильева, Ю. Камфер, О. Степенова // Экономико-правовой бюллетень. - 2001.-№ 6.
- 35.Васильева, Н.Е. Стандарты и методы внутреннего аудита [Текст] // Деньги и кредит.-2001,-№4.-С. 35-37.
- 36.Веркеева, Е.В. Учетно-аналитическое обеспечение системы внутреннего аудита в корпорациях [Текст] : дис. на соискание учен. степени кандидата эконо., наук (08.00.12): Защищена 29.10.10. / Е.В. Веркеева; науч. рук. д-р эконо., наук, доцент М.А. Азарская. - Йошкар-Ола, 2010. - 210 с.
- 37.Воропаев, Ю.Н. Система внутреннего контроля организации [Текст] // Бухгалтерский учет [Электронный ресурс]. - 2018. - № 9. - Электронно-правовая система «Консультант Плюс».
- 38.Гольдштейн, Т.Я. Основы менеджмента [Текст] : учеб. пособие / Г.Я. Гольдштейн. - 2-е изд., доп. и перераб. - Таганрог: Изд-во ТРТУ, 2003.- 102 с.
- 39.Горячева, О.П. Стандартизация внутреннего аудита в организации: [Текст] : автореф. дис. на соискание уч. степени д-ра эконо., наук. - Новосибирск, 2007. - 24 с.
- 40.Гутцайт, Е.М. Методологические проблемы аудита [Текст] // Аудиторские ведомости [Электронный ресурс]. - 2002. - № 1-4. - Электронно-правовая система «Консультант Плюс».
- 41.Дефлис, Ф.Л. Аудит Монтгомери [Текст] / Ф.Л. Дефлис, Г.Р. Денник, В.М. О'Рейли, М.Б. Хирш ; под ред. Я.В. Соколова. - М.: Аудит: ЮНИТИ, 1997.- 542 с.
- 42.Елиферов, В.Г. Бизнес-процессы: Регламентация и управление [Текст] : учебник / В.Г. Елиферов, В.В. Репин. - М.: ИНФРА-М, 2004. - 319 с.
- 43.Зиндер, Е.З. Новое системное проектирование: информационные технологии и бизнес-реинжиниринг [Текст] // Системы управления базами данных, - 1996,-№ 1.-С. 55-67.

- 44.Зырянова, Т.В. Методические подходы к внедрению внутреннего аудита в систему управления предприятием [Текст] / Т.В. Зырянова, О.Е. Терехова // Экономический анализ: теория и практика [Электронный ресурс].
- 45.Камышанов, П.И. Практическое пособие по аудиту [Текст]. - М.: ИНФРА-М, 1996.-522 с.
- 46.Качановский, Д.Е. Проблемы финансово-правового регулирования внутреннего аудита [Текст] // Государство и право. - 2004. - № 5. - С. 102-105.
- 47.Киселев, А.Г. Бизнес-процессы и процессный подход: как преодолеть последствия консалтингового маркетинга [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://orgstructura.ru/?q=business-processes-and-process-approach>
- 48.Ковалева, О.В. Аудит [Текст] : учеб. пособие / О.В. Ковалева, Ю.П. Константинов ; под ред. О.В. Ковалевой. - М.: ПРИОР, 2020. - 320 с.
- 49.Котлов, И. Перспективы развития внутреннего аудита [Текст] / И. Котлов, Л. Истомина // Финансовая газета [Электронный ресурс]. - 2010. - № 1. - Электронно-правовая система «Консультант Плюс».
- 50.Краснова, И. Методика проведения внутренней аудиторской проверки эффективности системы внутреннего контроля бизнес-процессов [Электронный ресурс]. - Режим доступа: http://www.iaa.ru/inner_auditor/publication/member_articles/audit_guidelines.
- 51.Клычова Г.С., Закирова А.Р. Совершенствование системы внутреннего контроля сельскохозяйственных организаций в условиях вступления в ВТО // Бухучет в сельском хозяйстве. 2019. № 11. С. 35-39.
- 52.Клычова Г.С. Сущность внутреннего аудита и его роль в системе управления предприятием // В сборнике: Учетно-аналитические инструменты развития инновационной экономики материалы II Международной научно-практической конференции студентов и молодых ученых. 2018. С. 84-90.
- 53.Лабынцев, Н.Т. Планирование аудита в условиях банкротства / Н.Т. Лабынцев, В.А. Иосипчук // Аудиторские ведомости. - 2005. - № 3. -С. 39-44.
- 54.Лысенко, Д. Управление рисками // Аудит и налогообложение [Электронный ресурс]. - 2010. - № 3. - Электронно-правовая система «Консультант Плюс».

55. Лунева А.Ф. Бизнес процесс – как инструмент повышения эффективности предпринимательской деятельности // Роль бухгалтерского учета и аудита в условиях инновационного развития аграрной экономики: сборник научных трудов по материалам Международной науч.- практич. конф.– Казань: Центр инновационных технологий, 2020. 225 с.
56. Лунева А.Ф. Исследование основных тенденций развития внутреннего аудита в российской и международной практике // Роль бухгалтерского учета и аудита в условиях инновационного развития аграрной экономики: сборник научных трудов по материалам Международной науч.- практич. конф.– Казань: Центр инновационных технологий, 2017. 225 с.
57. Лунева А.Ф. Особенности организации и учета бизнес процессов в сельскохозяйственных организациях // Роль бухгалтерского учета и аудита в условиях инновационного развития аграрной экономики: сборник научных трудов по материалам Международной науч.- практич. конф.– Казань: Центр инновационных технологий, 2017. 225 с.
58. Мельник, М.В. Экономический анализ в аудите [Текст] : учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ, аудит», «Финансы и кредит», «Налоги и налогообложение» / М.В. Мельник, В.Г. Когденко. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. - 543 с.
59. Мельник, М.В. Ревизия и контроль [Текст] : учеб. пособие / М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин ; под ред. проф. М.В. Мельник. - М.: ФБК-Пресс, 2003. - 520 с.
60. Муллахметов, Х.Ш. Внутренний аудит в системе управления корпорацией [Текст] // Менеджмент в России и за рубежом. - 2001. - № 3.
61. Никифорова, Е.В. Внутренний аудит в организации: виды, задачи, функции [Текст] / Е.В. Никифорова, И.В. Шумилова // Аудиторские ведомости [Электронный ресурс]. - 2006. - № 7. - Электронно-правовая система «Консультант Плюс».

- 62.Ойхман,Е.Г. Реинжиниринг бизнеса: реинжиниринг организаций и информационных технологии [Текст] / Е.Г. Ойхман, Э.М. Попов. - М.: Финансы и статистика, 1997. - 333 с.
- 63.Парасоцкая, Н.Н. Бизнес-процессы как способ повышения эффективности принимаемых управленческих решений [Текст] // Все для бухгалтера. - 2020.-№6.
- 64.Петров, В. Внутренний аудит в российских компаниях [Текст] / В. Петров, А. Алексеева, А. Головач // Финансовый директор. - 2020. - № 4. - С. 21-25.
- 65.Подольский, В.И. Классификация стандартов аудиторской деятельности [Текст] // Аудиторские ведомости [Электронный ресурс]. — 2010. - № 6. - Электронно-правовая система «Консультант Плюс».
- 66.Полисюк, Г.Б. Место и роль внутреннего аудита в системе внутрифирменного контроля [Текст] / Г.Б. Полисюк, С.С. Чистопашина // Все для бухгалтера [Электронный ресурс]. - 2010. - № 7. - Электронно-правовая система «Консультант Плюс».
- 67.Попов, А. Корпоративная преступность [Текст] // Финанс. - 2005. - № 23 (113).-20-26 июня 2005.
- 68.Попов, А. Контролер изнутри [Текст] // Финанс. - 2005. - № 14 (104). - С. 10-106.
- 69.Риполь-Сарагоси, Ф.Б. Внутренний аудит: организация и планирование [Текст] : учеб. пособие / Ф.Б. Риполь-Сарагоси, В.Ю. Реутов. - Ростов н/Д: Феникс, 2006. - 190 с.
- 70.Рогуленко, Т.М. Аудит [Текст] : учебник / Т.М. Рогуленко, С.В. Пономарева. - М.: КНОРУС, 2010. - 416 с.
- 71.Рубцов, С.В. Уточнение понятия «Бизнес-процесс» [Текст] // Менеджмент в России и за рубежом. - 2001. - № 6. - С. 23-26.
- 72.Савчук, В.П. Кто поможет собственнику разобраться в его бизнесе? [Электронный ресурс] / В.П. Савчук. - Режим доступа: http://www.cfin.ru/finanalysis/int_audit.

- 73.Серебрякова, Т.Ю. Система внутреннего контроля в интерпретации стандартов аудита. [Текст] // Аудиторские ведомости [Электронный ресурс]. - 2010. - № 1. - Электронно-правовая система «Консультант Плюс».
- 74.Сиротенко, Э.А. Внутрифирменные стандарты аудита [Текст] : учеб. пособие. - М.: КНОРУС, 2008. - 224 с.
- 75.Соколов, Б.Н. Внутренний аудит и контроль: организация, методики, практика [Текст] / Б.Н. Соколов - М.: Бухгалтерский учет, 2010. - 272 с.
- 76.Суворова, С.П. Основы внутрифирменной стандартизации аудиторской деятельности [Текст] : учеб. пособие / С.П. Суворова, Н.В. Парушина, Е.В. Галкина, А.М. Ковалева. - М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2007. - 336 с.
- 77.Суворова, С.П. Концепция внутреннего аудита в системе управленческих задач организации [Электронный ресурс] / С.П. Суворова, Л.А. Панкратова, М.Е. Ханенко. - Режим доступа: <http://www.rae.ru/forum2012/21/996>
- 78.Тищенко, Г. Совершенствование бизнес-процессов [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://quality.eup.ru/MATERJALY3/pns-bp.htm>
- 79.Фахретдинова Э.Н., Шамсутдинова А.Ф. Актуальные проблемы развития методики внутреннего аудита бизнес – процессов // В сборнике: Новые информационные технологии в науке нового времени. Сборник статей международной научно-практической конференции. – Уфа, 2016. С. 159-161.
- 80.Фахретдинова Э.Н., Шамсутдинова А.Ф. Роль внутреннего аудита и его развитие в российской и международной практике // В сборнике: Проблемы, перспективы и направления инновационного развития науки. Сборник статей международной научно-практической конференции: в 2 частях. 2016. С. 205-207.
- 81.Хаммер, М. Реинжиниринг корпорации: манифест революции в бизнесе [Текст] / М. Хаммер, Д. Чампи. - СПб., 2000. - 332 с.
- 82.Харингтон, Дж. Совершенство управления процессами [Текст] / Дж. Харингтон. - М.: Стандарты и качество, 2007. - 192 с.
- 83.Хахонова Н.Н. Аудит [Текст] : учебник / Н.Н. Хахонова, И.Н. Богатая. - М.: КНОРУС, 2011.-720 с.

- 84.Хулхачиева, Т.Д. Стандартизация процесса проведения внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях [Текст] / Т.Д. Хулхачиева // Бухгалтерский учет. - 2020. - № 17. - С. 75-79.
- 85.Шаронова Е.В. [Международные стандарты аудита](#). - Саратов, 2013
- 86.Шеремет, А.Д. Аудит [Текст] : учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. - 2-е изд., доп. и перераб. - М.: ИНФРА-М, 2001. - 352 с. (Серия «Высшее образование»).
- 87.Чаадаев, В.К. Бизнес-процессы в компаниях связи [Текст] / В.К. Чаадаев. -М.: Эко-Трендз, 2004.-С. 151-168.
- 88.Юденков, Ю.Н. Построение системы риск-ориентированного внутреннего контроля [Текст] // Внутренний контроль в кредитной организации [Электронный ресурс]. - 2009. - № 3. - Электронно-правовая система «Консультант Плюс».
- 89.Юцковская, И.Д. Задачи и функции внутреннего аудита в компаниях [Текст] / И.Д. Юцковская, А.А. Косарева // Финансовые и бухгалтерские консультации [Электронный ресурс]. - 2019. - № 12. - Электронно- правовая система «Консультант Плюс».
- 90.Davenport T.H., Short J.E. The New Industrial Engineering: Information Technology and Business Process Redesign // Sloan Management Review, 1990, (Summer), 11-27.

Настоящим я, Маркина Оксана Валерьевна
студент заочного обучения Института экономики Казанского государственного
аграрного университета

зачетная книжка № ЖМ319145К

направление подготовки 38.04.01 Экономика

направленность (профиль) Контроль и финансовый консалтинг

подтверждаю, что настоящая выпускная квалификационная работа на тему Развитие методики внутреннего аудита бизнес-процессов в сельско-

хозяйственных организациях

выполненная по материалам ООО «СХП „Кошачковский“ Пестречинского района РТ

на 89 страницах и приложений на — страницах, является моим
самостоятельным исследованием, в котором:

- оформлены соответствующим образом ссылки на все использованные
информационные ресурсы и их правообладателей;

- отсутствуют компиляция, неоформленные заимствования, не
принадлежащие мне лично из необозначенных в работе источников, включая
глобальную компьютерную информационную сеть ИНТЕРНЕТ.

Я предупрежден о правилах требования оформления выпускных
квалификационных работ и об ответственности за нарушение Закона
Российской Федерации «О защите авторских прав в Российской Федерации»

Отпечатано в 1 экземплярах.

Библиография 90 наименований.

Один экземпляр сдан на кафедру

«4» февраля 20 22 г

Мер
(подпись)

Маркина О.В.
(Ф.И.О.)

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»

ОТЗЫВ

на выпускную квалификационную работу
обучающегося Маркиной Оксаны Валерьевны

На тему: Развитие методики внутреннего аудита бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях на примере общества с ограниченной ответственностью «Сельскохозяйственное предприятие «Кошачковский» Пестречинского района Республики Татарстан

Необходимость и актуальность формирования и развития системы внутреннего аудита на основе риск-ориентированного и процессного подхода с учетом специфики бизнес-процессов, протекающих в сельскохозяйственных организациях, использование стандартизации в деятельности службы внутреннего аудита определили выбор темы и направления исследования. Научная новизна выпускной квалификационной работы заключается в разработке теоретических положений и научно-практических рекомендаций по развитию системы внутреннего аудита на основе риск-ориентированного и процессных подходов в системе управления сельскохозяйственными организациями.

К основным положениям выпускной квалификационной работы, которые характеризуют научную новизну, относятся следующие.

1. Предложена авторская трактовка термина «бизнес-процесс». В отличие от используемых на сегодняшний день формулировок, бизнес-процесс определяется как целенаправленная группа операций (работ, процедур), выполняемых последовательно или параллельно и приводящая к заданному конечному результату - выходу бизнес-процесса, представляющему ценность для потребителя (внешнего или внутреннего).

2. Дана авторская трактовка понятия «внутренний аудит» как кон деятельности, осуществляемой внутренним подразделением либо переданной на аутсорсинг, в процессе которой производится оценка системы внутреннего контроля с точки зрения реализации ее основных целей (обеспечение соблюдения требований законодательства и внутренних регламентов, подготовка достоверной отчетности как финансового, так и нефинансового характера, эффективности и конкурентоспособности экономического субъекта), предоставляются независимые и объективные гарантии и консультации, направленные на максимизацию ценности и совершенствование деятельности организации, что способствует достижению организацией поставленных целей на основе системного и последовательного подхода к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления.

3. Разработан стандарт внутреннего аудита, ориентированный на применение при проведении аудита эффективности системы внутреннего кон

Положительные стороны выпускной квалификационной работы. При обосновании полученных результатов, выводов и рекомендаций автор достаточно корректно и взвешенно использовал научные методы познания и мнения других авторов. Результаты выпускной квалификационной работы, отраженные в научной новизне, базируются на всестороннем изучении научных трудов отечественных и зарубежных ученых. Рекомендации по внедрению выпускной квалификационной работы. Выпускная квалификационная работа Маркиной О.В. является самостоятельной завершенной научно-квалификационной работой, содержащей новые по своему теоретическому и практическому значению результаты в области развития методики внутреннего аудита. Можно утверждать, что поставленные в работе задачи решены. Полученные автором результаты достоверны, выводы и предложения обоснованы и могут быть рекомендованы к внедрению в практическую деятельность сельскохозяйственных организаций.

Все компетенции, предусмотренные стандартом освоены в полном объеме. Рекомендуемая оценка выпускной квалификационной работы. Выпускная квалификационная работа Маркиной О.В. заслуживает отличной оценки.

Учитывая совокупность рассматриваемых в работе задач, их высокую теоретико-методическую и практическую значимость, можно констатировать, что в выпускной квалификационной работе Маркина О.В. изложены научно обоснованные экономические решения и разработки, имеющие существенное значение для развития методического обеспечения внутреннего аудита. Выпускная квалификационная работа Маркиной О.В. отвечает предъявляемым требованиям и допускается к защите в ГЭК, а ее автор заслуживает присвоения квалификации – магистр по направлению подготовки 38.04.01 Экономика.

Иллюстративный материал отражает основные аспекты исследования и соответствует содержанию работы. Полученные автором результаты достоверны, выводы и предложения обоснованы и могут быть рекомендованы к внедрению в практическую деятельность сельскохозяйственных организаций.

Фамилия, имя, отчество руководителя
Закиров Зуфар Расихович

Место работы и занимаемая должность: к.э.н., доцент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит» ФГБОУ ВО «Казанский государственный аграрный университет»

« 4 » февраля 2022 г.

Подпись

С отзовом ознакомлен и согласен
Маркина О.В.

7 февраля 2022 г.

РЕЦЕНЗИЯ

на выпускную квалификационную работу

Выпускника Маркиной Оксаны Валерьевны

Направление подготовки 38.04.01 Экономика

Направленность (профиль) Контроль и финансовый консалтинг

Тема ВКР Развитие методики внутреннего аудита бизнес-процессов в сельскохозяйственных организациях на примере общества с ограниченной ответственностью «Сельскохозяйственное предприятие «Кошачковский» Пестречинского района Республики Татарстан

Объем ВКР: содержит 96 страниц машинописного текста; включает: таблиц 9 шт., рисунков и графиков 1 шт., фотографий нет шт., список использованных источников состоит из 90 наименований.

1. Актуальность темы, ее соответствие содержанию ВКР. Тему ВКР считаем актуальной, содержание работы соответствует теме. Изученные в ВКР вопросы полностью раскрывают тему исследования.

2. Глубина и полнота решения поставленных цели и задач исследований. Цель исследования достигнута, задачи решены в полном объеме.

3. Качество оформления ВКР соответствует требованиям. Работа оформлена в соответствии с требованиями к выполнению ВКР по направлению 38.04.01 Экономика

4. Положительные стороны ВКР (новизна разработки, применение информационных технологий, практическая значимость и т.д.). К основным положениям выпускной квалификационной работы, которые характеризуют научную новизну, относятся следующие; предложена авторская трактовка термина «бизнес-процесс»; дана авторская трактовка понятия «внутренний аудит» как кон деятельности, осуществляемой внутренним подраз либо переданной на аутсорсинг, в процессе которой производится оценка системы внутреннего контроля с точки зрения реализации ее основных целей, предоставляются независимые и объективные гарантии и консультации, направленные на максимизацию ценности и совершенствование деятельности организации, что способствует достижению организацией поставленных целей на основе системного и последовательного подхода к оценке и повыше эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоратив управления; разработан стандарт внутреннего аудита, ориентированный на применение при проведении аудита эффективности системы внутреннего кон (СВК) бизнес-процесса «Поиск, оценка и выбор поставщика товарно-материальных ценностей (ТМЦ) для животноводства», в основу стандарта положена выработанная унифицированная структура.

5. Компетентностная оценка ВКР

Компетенция	Оценка компетенции*
Готовность к абстрактному мышлению, анализу, синтезу (ОК-1)	хорошо
готовность действовать в нестандартных ситуациях, нести социальную и этическую ответственность за принятые решения (ОК-2)	отлично
готовность к саморазвитию, самореализации, использованию творческого потенциала (ОК-3)	хорошо
готовность к коммуникации в устной и письменной формах на русском и иностранном языках для решения задач профессиональной деятельности (ОПК-1)	отлично
готовностью руководить коллективом в сфере своей профессиональной деятельности, толерантно воспринимая социальные, этнические, конфессиональные и культурные различия (ОПК-2)	хорошо
способность принимать организационно-управленческие решения (ОПК-3)	отлично
способностью обобщать и критически оценивать результаты, полученные отечественными и зарубежными исследователями, выявлять перспективные направления, составлять программу исследований (ПК-1)	отлично
способность обосновывать актуальность, теоретическую и практическую значимость избранной темы научного исследования (ПК-2)	отлично
способность проводить самостоятельные исследования в соответствии с разработанной программой (ПК-3)	отлично
способность представлять результаты проведенного исследования научному сообществу в виде статьи или доклада (ПК-4)	отлично
способность готовить аналитические материалы для оценки мероприятий в области экономической политики и принятия стратегических решений на микро- и макроуровне (ПК-8)	хорошо
способность анализировать и использовать различные источники информации для проведения экономических расчетов (ПК-9)	отлично
способность составлять прогноз основных социально-экономических показателей деятельности предприятия, отрасли, региона и экономики в целом (ПК-10)	отлично
Средняя компетентностная оценка ВКР	отлично

* Уровни оценки компетенции:

«**Отлично**» – студент освоил данную компетенцию на высоком уровне. Он может применять (использовать) её в нестандартных производственных ситуациях и ситуациях повышенной сложности. Обладает отличными знаниями и умениями по всем аспектам данной компетенции. Владеет полными навыками применения данной компетенции в производственных и (или) учебных целях.

«**Хорошо**» – студент полностью освоил компетенцию, эффективно применяет её при решении большинства стандартных производственных и (или) учебных задач, а также в некоторых нестандартных ситуациях. Обладает хорошими знаниями и умениями по большинству аспектов данной компетенции.

«**Удовлетворительно**» – студент не полностью освоил компетенцию. Он достаточно эффективно применяет освоенные знания при решении стандартных производственных и (или) учебных задач. Обладает хорошими знаниями по многим важным аспектам данной компетенции.

«**Неудовлетворительно**» – студент не освоил или находится в процессе освоения данной компетенции. Он не способен применять знания, умение и владение компетенцией как в практической работе, так и в учебных целях.

6. Замечания по ВКР

Говоря о недостатках рецензируемой работы, прежде всего необходимо отметить следующее: работа значительно выиграла бы, если бы автором был проведен сравнительный анализ аудита бизнес процессов.

Отмеченные недостатки не носят принципиального характера и не влияют на общую положительную оценку выполненного исследования.

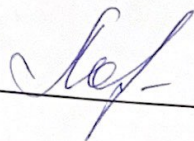
ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Рецензируемая выпускная квалификационная работа отвечает (не отвечает) предъявляемым требованиям и заслуживает оценки хорошо, а ее автор Маркина О.В. достойна присвоения квалификации «магистр»

Рецензент:

К.э.н., доцент

учёная степень, ученое звание



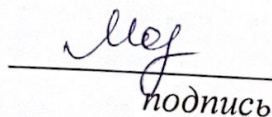
подпись

/ Логинова И.М. /

Ф.И.О

« 7 » 02 2022 г.

С рецензией ознакомлен*


подпись

/ Маркина О.В. /
Ф.И.О

« 7 » 02 2022 г.

*Ознакомление обучающегося с рецензией обеспечивается не позднее чем за 5 календарных дней до дня защиты выпускной квалификационной работы.