

НА ПРАВАХ РУКОПИСИ



ЛЕОНОВ ПАВЕЛ ЮРЬЕВИЧ

**ТЕСТИРОВАНИЕ И ОЦЕНКА СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ
ЗАПАСОВ КАК ИНСТРУМЕНТ ФОРМИРОВАНИЯ ДОСТОВЕРНОЙ
БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва, 2013

Диссертационная работа выполнена в Национальном исследовательском ядерном университете «МИФИ»

- Научный руководитель:** **Кеворкова Жанна Араkelовна,**
доктор экономических наук, профессор
- Официальные оппоненты:** **Рогуленко Татьяна Михайловна,**
доктор экономических наук, профессор кафедры
Бухгалтерского учета, анализа и аудита
«Государственный университет управления» (ГУУ)
- Савина Наталья Викторовна,**
кандидат экономических наук, доцент,
главный бухгалтер ООО «Стройтэкс»
- Ведущая организация:** **Московский государственный университет имени
М.В. Ломоносова Экономический факультет**

Защита состоится «27» ноября 2013 года в **11.00** часов на заседании диссертационного совета Д 212.130.12 при НИЯУ «МИФИ» по адресу: 115409, Москва, Каширское шоссе, д.31.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке НИЯУ «МИФИ».

Автореферат разослан «22» октября 2013 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета,
доктор технических наук,
профессор


А.В. Путилов

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В современных рыночных условиях, характеризующихся высокой степенью риска реализации внутренних и внешних процессов, одним из ключевых направлений менеджмента является исполнение функции контроля.

Без надлежащего эффективного контроля не могут быть реализованы в полном объеме такие функции деятельности экономического субъекта, как управление, планирование и учёт. Кроме того, контрольная функция обеспечивает достоверность информации, предоставляемой внутренним (администрация, руководитель подразделения) и внешним (государственные органы, поставщики, банки, собственники предприятия) пользователям. Таким образом, контроль в экономическом значении означает наблюдение и управление. При этом системная реализация контрольной функции позволяет не только выявить несоответствия в деятельности экономического субъекта, но и создать информационную базу для реализации упреждающих мероприятий, нацеленных на совершенствование их деятельности.

В связи с тем, что строительная отрасль характеризуется достаточно высокой сложностью бизнес-процессов, данная сфера хозяйственной деятельности является высокорискованной. При этом достаточно часто строительная индустрия связана в большей степени с частыми хищениями, откатами, авариями. Все это определяет рискованную среду в строительной отрасли. При этом, одной из наиболее рискованных зон строительной деятельности, является учет материально-производственных запасов (МПЗ), поскольку осуществляется значительный объем операций и соответственно формируется большой массив первичной учетной документации. Следствием этого могут стать отсутствие некоторых оправдательных документов, несанкционированное списание МПЗ (отсутствие реквизитов, придающих документам юридическую силу), а также утеря бумаг; высокий риск хищения объектов МПЗ, проявляющийся в различных формах; высокая вероятность санкционированного списания МПЗ под несуществующие заказы и объемы выпуска в целях увеличения себестоимости выпуска и снижения налогов на прибыль; искажение информации о фактах списания МПЗ из-за технических ошибок при

подсчете и измерении совершаемых операций на стадии сбора и регистрации учетной информации.

Качественное исполнение всех контрольных функций вне реализации принципа системности не представляется возможным, поскольку он предполагает всесторонний подход к проблеме, периодичность проведения контрольных процедур, пленение его научных методов.

При этом система контроля находится под воздействием следующих факторов: заинтересованность руководства в формировании качественной контрольной среды; размеры, организационная структура, масштабы и характер деятельности экономического субъекта; цели и задачи контроля; ресурсное обеспечение.

В диссертации система внутреннего контроля (далее – СВК) экономического субъекта раскрыта как неотъемлемая часть структуры внутрифирменного управления и представляет собой совокупность взаимосвязанных элементов (цель, предмет, объект, субъект, механизм), позволяющая объективно оценить эффективность и результативность финансовых операций организации, достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, соответствие этих операций и информации законодательству Российской Федерации и внутренним организационным регламентам. При этом, качество СВК целиком и полностью зависит от взаимодействия всех элементов системы.

Особо значимой становится роль контроля в кризисные периоды жизненного цикла экономики, поскольку именно в такое время растет соблазн для мошенничества, подтасовок и искажения отчетности менеджментом. Именно реакцией на такие явления стало появление элементов внешнего регулирования контрольных функций (Закон Сарбейнса-Оксли от 30 июля 2002 года). Десятилетняя законодательная практика управления контрольной функцией подтвердила тот факт, что внешнее регулирование может лишь способствовать эффективному функционированию системы контроля у экономического субъекта. Вместе с тем основную роль в эффективном организационном контроле играют элементы, собственно, внутрифирменного контроля.

Несмотря на то, что положения Закона Сарбейнса-Оксли обязаны применять все компании, ценные бумаги которых зарегистрированы Комиссией по ценным бумагам и биржам США (SEC), его методологические подходы и требования широты охвата

процессов деятельности экономического субъекта совершили фактическую революцию в процессах формирования СВК предприятий любого размера и вида деятельности.

В ходе исследования показано, что максимальный эффект от контрольной функции достигается в том случае, если её реализация происходит в рамках процессного подхода, поскольку именно он позволяет выявить слабые, так называемые рискованные элементы, провести детализацию деятельности экономических субъектов на любом уровне, использовать количественные оценки для анализа эффективности учетных процессов и реализации контрольных функций.

Основанием для выбора темы исследования послужило то обстоятельство, что показатель «Запасы» в отчетности таких экономических субъектов составляют существенную величину. Вместе с тем, в ходе реализации проектов по проведению аудиторских проверок и исследованию процессов, сопутствующих учету, были выявлены существенные изъяны в СВК этого раздела учета.

Степень научной разработанности темы. В своей работе автор опирался на работы в области теории и методологии внутреннего контроля и аудита отечественных ученых и практиков, внесших значительный вклад в разработку темы: В.В. Бурцева, С.М. Бычковой, С.А. Верещагина, А.Ю. Грибкова, Я.М. Гританса, Е.М. Гутцайта, В.Г. Елиферова, Ж.А. Кеворковой, И.А. Кисилевой, Т.И. Кисилевич, П.В. Меньшикова, С.А. Николаевой, В.И. Подольского, В.В. Репина, Н.В. Савиной, Л.В. Сотниковой, Я.В. Соколова, В.П. Суйца, В.И. Ткача, Е.Н. Хачемизовой, С.В. Шебек, А.Е. Шевелевой, Е.В. Шевелева, А.Д. Шеремета и др.

Также в основании данного исследования лежат методические разработки в области бухгалтерского учета материально-производственных запасов таких отечественных специалистов как: Е.В. Акимова, Л.М. Бурмистрова, Ю.А. Васильев, А.В. Кеменов, Н.П. Кондраков, Т.Ю. Кошкина, С.О. Магадова, М.Ю. Медведев, К. Рыжков, Л.П. Чижова.

Кроме того, теоретические положения и методические разработки в области бухгалтерского учета, анализа, контроля представлены работами таких зарубежных ученых как: Б. Андерсен, Р. Бенке, Л.А. Бернстайн, Й. Бетге, Г.Р. Дженик, Ф.Л. Дефлиз, Р. Монтгомери, В.М. О'Рейлли, Дж. Рис, Джек К. Робертсон, А.Р. Тиравьям, Л. Флори, М.Б. Хирш, Р. Холт, Р. Энтони и др.

Цель и задачи исследования. Целью диссертации является формирование научно обоснованной методической базы для создания СВК учета МПЗ экономическими субъектами строительной отрасли.

В рамках поставленной цели спланировано решение ряда научных и практических задач:

... провести анализ современного состояния теории и практики положений создания СВК строительных предприятий;

раскрыть методическое содержание процессного подхода к учету МПЗ и построению СВК;

идентифицировать, проанализировать и описать риски искажений в процессе формирования показателя строки «Запасы» в финансовой отчетности;

разработать контрольные процедуры, покрывающие идентифицированные риски;

разработать систему показателей для оценки результативности созданных контрольных процедур;

сформировать и обосновать методическую базу для оценки качества СВК.

Очевидная актуальность темы исследования, недостаточная степень разработанности концептуальных и методических положений внутреннего контроля учета МПЗ экономическими субъектами строительной отрасли предопределили выбор темы, цели и задач диссертации.

Область исследования. Исследование соответствует п. 3.4 «Аудиторское и контрольно-статистическое тестирование систем внутреннего контроля» и п. 3.8. «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» паспорта научных специальностей ВАК Минобрнауки РФ.

Объект и предмет исследования. Предметом исследования в настоящей работе выступает комплекс теоретико-методических и практических вопросов, связанных с организацией внутреннего контроля в процессах учета МПЗ в строительных предприятиях.

Объектом исследования являются системы внутреннего контроля в экономических субъектах строительной отрасли.

Теоретическая основа исследования. Теоретической базой исследования послужили фундаментальные концепции, содержащиеся в трудах ведущих отечественных и зарубежных специалистов, внесших весомый вклад в формирование теории и методики учета, внутреннего и внешнего контроля, процессного подхода.

В процессе подготовки диссертации переработана научно-методическая и специальная литература, а также периодические издания практикующих специалистов в рамках предметной области исследования.

Основу нормативной базы диссертации составили законодательные акты Российской Федерации и нормативно-правовые документы Правительства РФ, Министерства финансов РФ, Минэкономразвития РФ, Министерства Внутренних дел РФ, Министерства Юстиции РФ. В диссертации использованы материалы, собранные автором в процессе преподавания дисциплин «Бухгалтерский учет», «Бухгалтерская отчетность» и «Контроль и ревизия» в Национальном исследовательском ядерном университете «МИФИ», а также в реализации проектов организации ООО фирма «АУДИТ-УНИВЕРСАЛ» при выполнении аудиторских проверок экономических субъектов строительной отрасли, а также оказания сопутствующих услуг.

Методологической основой диссертации послужил диалектический подход к изучению ряда научных отраслей, в числе которых бухгалтерский учет, экономический анализ, контроль и ревизия, аудит, налогообложение, правоведение.

При разработке основных положений диссертации использовались: историко-аналитический подход для анализа диалектики становления представлений о СВК и ее компонентах; комплексный подход, позволивший исследовать СВК в тесной взаимосвязи с рядом дисциплин: бухгалтерский учет, управленческий учет, контроль и ревизия, риск-менеджмент, управление качеством, управление проектами, теория вероятностей, методы принятия решений; системный подход, в рамках которого СВК была подвергнута анализу многообразных типов связей, что послужило основой для разработки методик формирования, анализа и оценки СВК в рамках процессного подхода.

В процессе реализации задач научного и прикладного характера были также задействованы такие общенаучные методы познания, как анализ и синтез, абстракция и моделирование, группировка и сравнение, равно как и специальные приемы:

экономическая экспертиза, выборочные и сплошные наблюдения, статистические расчеты, логические, аналитические и др. методы.

II. НАУЧНАЯ НОВИЗНА И ПРАКТИЧЕСКАЯ ЗНАЧИМОСТЬ РЕЗУЛЬТАТОВ ИССЛЕДОВАНИЯ

Научная новизна заключается в обосновании новых решений поставленных задач, разработка ранее не известных принципов решения задач, исследовании незнакомых явлений, представлении инновационных методик. В результате проведенного исследования в диссертации сформулированы и обоснованы следующие положения, которые отвечают требованиям научной новизны и выносятся на защиту:

обоснована необходимость включения в структуру СВК элемента «система учета» при применении процессного подхода к проблемам учета и подготовки достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности, что позволит снизить связанные с ними риски;

предложена технология реинжиниринга процесса учета на основе объединения методов процессного подхода, управления качеством, риск-менеджмента, что способствует повышению прозрачности процессов учета и подготовки отчетности;

разработаны карты-контролей рисков для процессов учета МПЗ, что позволило визуализировать операции анализа возможных нарушений положений учета и выбора соответствующих проверочных процедур;

выработана авторская технология использования карт-контролей для целей снижения рисков искажения достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с предметом исследования, что подтверждено его результатами;

реализован на практике новый подход к оценке качества СВК на основе числовых параметров процессов контроля, что способствует расширению методических основ измерений качества исследуемых категорий.

Практическая значимость исследования состоит в том, что представленные подходы, методики и рекомендации, благодаря своей универсальности, могут быть использованы:

1) в процессах учета у экономических субъектов строительной отрасли (в частности, в настоящей работе приведены примеры реализации предлагаемой методологии в процессах учета кредитов и займов и основных средств);

2) при построении СВК строительных предприятий, модернизирующих учет в соответствии с требованиями Федерального закона «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 06.12.2011г.;

3) для организации эффективного контроля с минимальными затратами на обучение персонала.

Сформулированные в работе выводы и предложения могут быть взяты за основу при подготовке учебно-методических комплексов в высших учебных заведениях по дисциплинам «Внутренний контроль», «Риск-менеджмент», «Аудит», «Контроль и ревизия», «Бухгалтерский учет», а также в системе подготовки кадров и повышения квалификации бухгалтеров, экспертов-бухгалтеров, аудиторов, юристов, менеджеров, как государственных служащих, так и сотрудников коммерческих структур.

Апробация и внедрение результатов исследования. Наиболее значимые положения, явившиеся результатом проведенного исследования:

обсуждались в ходе ежегодных научных сессий Национального исследовательского ядерного университета «МИФИ» и на всероссийских научно-практических конференциях высших учебных заведений городов Иркутска, Воронежа;

докладывались на научно-практической конференции «Актуальные проблемы внутреннего контроля в атомной отрасли» организованной по инициативе Государственной корпорации по атомной энергии «Росатом», Государственного научно-исследовательского института системного анализа Счетной палаты Российской Федерации и Национального исследовательского ядерного университета «МИФИ»;

Разработанные в процессе проведения исследования и обоснованные в диссертации документы системы внутреннего нормативного регулирования доказали свою эффективность на практике.

Результаты исследования успешно внедрены в финансово-хозяйственную деятельность экономических субъектов:

ЗАО «Группа КВАДРО ТЕЛЕКОМ» (г. Москва, ОКВЭД: 45.11 - Разборка и снос зданий, производство земляных работ);

ЗАО «Производственное предприятие «УСТОЙ» (Московская область, ОКВЭД: 45.21.2 - Производство общестроительных работ по строительству мостов, надземных автомобильных дорог, тоннелей и подземных дорог).

Практическое использование результатов исследования подтверждено справками и актами о внедрении.

Также результаты исследования могут быть использованы при разработке учебных пособий для теоретического и практического обучения студентов.

Публикации. Основные результаты диссертации опубликованы в 14 работах общим объемом 2,8 п.л., в том числе 4 статьи в журналах, рекомендованных ВАКом Минобрнауки России.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, трёх глав, заключения, списка использованной литературы, включающего 250 источников, содержит 16 приложений. Общий объем диссертации составляет 165 машинописных страницы, включает 11 таблиц, 17 рисунков, 3 диаграммы.

Во введении обоснована актуальность темы диссертации, представлены цель и задачи, определены объект, предмет, теоретические и методические основы исследования, сформулированы научная новизна и практическая значимость работы.

В первой главе «Теоретические представления о системе внутреннего контроля» рассмотрена экономическая сущность СВК, определены компоненты внутреннего контроля, приводятся результаты анализа сравнения параметров концепций внутреннего контроля и сформирован авторский взгляд на вопрос методологии контроля. Кроме того, в данной главе проанализировано современное состояние законодательного регулирования внутреннего контроля в РФ, определено место и роль внутреннего контроля в системе управления экономическим субъектом и обосновывает выбор СВК учета МПЗ в качестве исследуемого объекта. В этой же главе перечислены риски, сопутствующие операциям по учету МПЗ. Завершается глава формулировкой цели и задач исследования.

Содержание второй главы «Методические подходы к созданию инструмента формирования достоверной отчетности» раскрывает особенности процессного подхода в учете и контроле экономических субъектов. Кроме того, в данной главе

содержатся практические решения по применению процессного подхода при создании, организации и постановке СВК экономических субъектов. Также в этой главе приводится подробный анализ рисков в деятельности предприятий строительной отрасли и представлены контрольные мероприятия, позволяющие снизить вероятность реализации выявленных рисков. Заключительная часть второй главы содержит пример документации выявленных рисков, разработанный автором в процессе проведения настоящего исследования. Итоги главы представлены в дорожной карте, которая дает наглядное представление о плановом сценарии развития и внедрения технологий СВК в учете МПЗ.

В третьей главе «Тестирование и оценка качества системы внутреннего контроля» разработаны основные положения организации контроля качества СВК, в частности, систематизированы данные по верификации эффективности оформления контрольных процедур, дана оценка операционной эффективности контрольных процедур, сформулированы особенности их тестирования, включая вопросы формирования выборки и оформления результатов. Также в данной главе представлены выводы и дана оценка выявленных недостатков элементов системы внутреннего контроля. Кроме того в заключительной главе приведен разработанный автором комплексный процесс формирования и оценки качества СВК учета МПЗ экономического субъекта строительной отрасли (на примере учета МПЗ на приобъектном складе), доказавший свою эффективность на практике.

В заключении обобщены сделанные в работе выводы и предложения, раскрыты возможные направления дальнейших исследований в данной области.

III. ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Концептуальные положения внутреннего контроля как составляющей части диалектической системы управления экономическим субъектом.

Глобализация мировой экономики и нацеленность ее на инвесторов, все более широкое применение информационных технологий оказали существенное влияние на повышение требований к достоверности отражения результатов деятельности экономических субъектов в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Ужесточение мер, предъявляемых к достоверности отчетности организаций со стороны

собственников и потенциальных инвесторов, привело к переоценке роли внутреннего контроля. Необходимость реинжиниринга СВК экономическими субъектами появилась вследствие возникновения ряда громких скандалов, которые были связаны с искажением данных в финансовой (бухгалтерской) отчетности таких компаний, как Enron и Parmalat.

Вместе с тем, проблема построения СВК является интернациональной, практически все государства озабочены достоверностью данных различных учетных систем. Экономический кризис, крах ряда ведущих банковских структур, «некачественный» аудит – это фон, на котором происходит совершенствование СВК в настоящее время.

Ответом финансового сообщества стало принятие в 2004 году в США Закона Сарбейнса-Оксли (Sarbanes-Oxley act), в котором сформулированы требования, предъявляемые к системе внутреннего контроля компаний, ценные бумаги которых зарегистрированы Комиссией по ценным бумагам и биржам США (SEC). Принимая во внимание положения данного Закона, руководители экономических субъектов обязаны производить оценку СВК, раскрывая при этом в приложениях к финансовой отчетности все ее существенные недостатки и предлагая мероприятия по их устранению. При этом процесс и результаты оценки СВК должны быть строго задокументированы, а именно утверждены генеральным и финансовым директорами, проверены внешними аудиторами, которые формируют отдельное заключение, публикуемое вместе с годовой бухгалтерской (финансовой) отчетностью экономического субъекта.

В результате продолжающихся попыток оценить, описать и усовершенствовать внутренний контроль мировым сообществом были выпущены несколько документов (табл. 1), результаты сравнения которых систематизированы в диссертации.

Таблица 1. Сводные данные о концепциях внутреннего контроля.

№ п/п	Документ	Год появления	Краткое описание	Целевая группа пользователей
1	2	3	4	5
1	COBIT	1996	В документе изложен системный подход, который обеспечивает владельцев процессов инструментом для полного и эффективного исполнения их обязанностей по контролю за безопасностью информационных систем	Менеджмент, внутренние и внешние пользователи, аудиторы информационных систем.

продолжение таблицы 1

2	SAC	1991	В указанном документе приводятся разъяснения для внутренних аудиторов в части осуществления контроля и проведения аудита информационных систем и технологий	Внутренние аудиторы.
3	COSO	1992	В этом документе содержатся рекомендации менеджменту по вопросам оценки, описания и модернизации систем контроля	Менеджмент.
4	SAS 55\78	1995	В документе представлены рекомендации внешним аудиторам относительно влияния внутреннего контроля на планирование и проведение аудита финансовой отчетности	Внешние аудиторы.

По нашему мнению, наибольший интерес для заинтересованных пользователей финансовой отчетности представляет концепция внутреннего контроля, изложенная в документе SAS 55/78. Данное обстоятельство обусловлено тем, что центральным элементом концепции являются финансовая отчетность и компоненты СВК (контрольная среда; оценка риска; контрольные процедуры; информация и коммуникации; мониторинг), которые совпадают с составляющими СВК, изложенными в международном стандарте аудита №315 и в отечественном ФПСАД №8.

Следует отметить, что и в международном, и в российском стандартах существенно изменился перечень составляющих СВК. Предыдущие редакции стандартов ограничивались лишь 3 компонентами (система учета, контрольная среда и контрольные процедуры). Исключение системы учета из перечня компонент СВК, по мнению автора, крайне негативно сказывается на процессе формирования достоверной отчетности, поскольку она основывается на данных системы учета.

В свою очередь формирование контрольной среды складывается из понимания, информированности и реальных действий представителей собственника и руководства относительно СВК, а также осознания роли данной системы для деятельности экономического субъекта.

Результаты проведенного сравнительного анализа позволили сформулировать сущность СВК следующим образом: это комплекс мер, направленный на выявление экономических, правовых, производственных и иных рисков ухудшения финансового состояния экономического субъекта, препятствий по достижению целей бизнеса и искажений при формировании отчетности.

По результатам обзора экономической литературы автор отмечает, что впервые в отечественной законодательной практике в Федеральном законе от 06.12.2011 №402-

ФЗ «О бухгалтерском учете» произведено конкретное указание на обязанность экономического субъекта организовать и осуществлять внутренний контроль. Вместе с тем, законодательством не установлены какие-либо ограничения на порядок, способы, процедуры осуществления внутреннего контроля. Разработанный комплекс документов, регулирующих порядок построения и деятельности СВК и направленных на увеличение эффективности управления экономическим субъектом, в диссертации определен как система внутреннего нормативного регулирования (далее – СВНР). Поэтому в рамках системного подхода к процессу построения СВК стремительно распространяется практика создания внутренних регламентов ведения учета, которые дополняют документы внешней регламентации практическим содержанием процедур учета в конкретных экономических субъектах. Принимая во внимание вышесказанное, в настоящей работе СВНР рассматривается в виде двухуровневой структуры (рис.1).

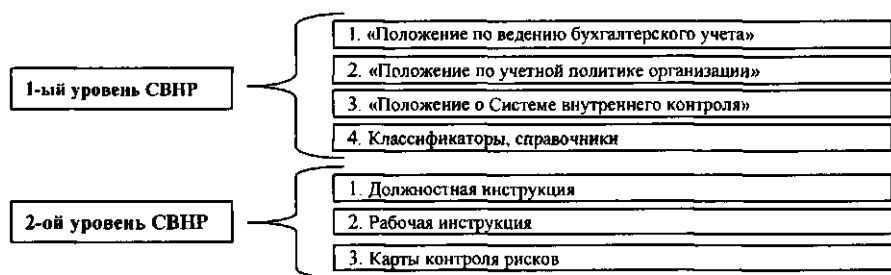


Рисунок 1. Предлагаемая схема документов на уровнях СВНР

С помощью предлагаемой схемы СВНР в диссертации показано, что результативность контрольных процедур напрямую будет зависеть от соблюдения следующих факторов:

- точно установлена и понятна ответственность должностных лиц за исполнение конкретных контрольных процедур;
- разделен доступ к массиву информации или действию;
- все факты хозяйственной жизни без исключения фиксируются в соответствии с принятыми регламентами;
- имеется документально оформленное положение контрольных процедур;
- вопросы контроля, его реализации и принятия решений распределены между сотрудниками.

Результаты исследования показали, что эффект достижения целей контрольных процедур зависит от наличия обоснованного комплекса следующих составляющих объект; источник; параметр; субъект; механизм осуществления процедур.

Показатели эффективности и действенности СВК необходимо постоянно контролировать, тестировать, актуализировать. Данное направление практики СВК в полной мере должно соответствовать нормам управления качеством. В диссертации обосновано, что тестирование СВК должно осуществляться по следующим направлениям:

- соблюдение регламентов, утвержденных в экономическом субъекте;
- выявление в отчетности искажений, которые были пропущены системой контроля;

Тестирование СВК, проведенное в процессе исследования, позволило определить следующие критерии качества системы учета:

- достоверность ведения регистров бухгалтерского учета (правильность);
- своевременность формирования налоговой и управленческой отчетности (быстрота);
- полнота сведений в бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности (объем).

Результаты, полученные в ходе тестирования СВК, позволили сформулировать собственное мнение относительно понятия качества учета, под которым автор понимает совокупность характеристик учетной системы, относящихся к ее способности удовлетворять установленные и предполагаемые информационные потребности групп пользователей учетной информацией (руководство, акционеры, контрольные органы, органы статистики и т.д.).

В диссертации детально исследованы факты хозяйственной жизни, связанные учетом МПЗ. Это обусловлено повышенным уровнем риска, который сопутствует отражению указанных фактов в системе учета в процессе деятельности строительных предприятий, по представленным выше причинам.

Принимая во внимание все вышесказанное, диссертация была нацелена на формирование научно обоснованной методической базы создания и оценки качества СВК учета МПЗ.

Разработка методических подходов к формированию системы внутреннего контроля учета МПЗ в организациях строительной отрасли.

В рамках концепции «процессного подхода» учётная деятельность любого экономического субъекта может быть представлена как совокупность процессов финансового учёта и разработанная блок-схема которого приводится в диссертации. Обобщение и систематизация результатов исследования позволили выделить в структуре финансового учета следующие элементы (подпроцессы): сбор информации о ходе процесса по различным показателям; управление процессом на основе этой информации, планирование; обеспечение ресурсами; распределение ресурсов для достижения целей процесса.

В соответствии с вышеизложенным, процесс контроля (рис. 3) автор представляет в виде следующей блок-схемы:

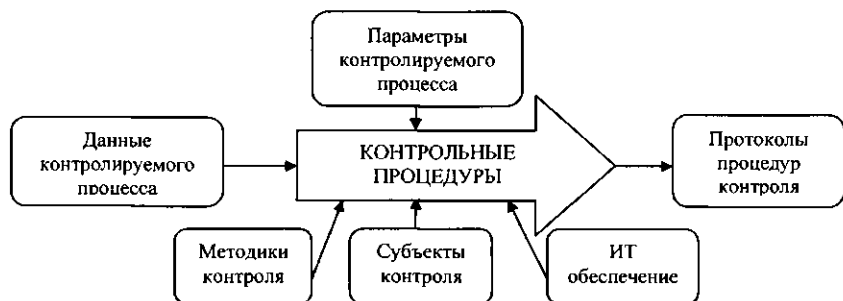


Рисунок 3. Разработанная блок-схема процесса контроля

В качестве подтверждения того обстоятельства, что подавляющее количество фактов хозяйственной жизни сопровождается оформлением пакета различных первичных учетных документов, автор предлагает рассмотреть реализацию процесса «Приобретение и заготовление материалов» и его связь с процессом «Учет». В ходе данного процесса формируется пакет первичных документов: счет на оплату, платежное поручение, накладная на отпуск материалов, товарная накладная, счет-фактура и пр. Описание фрагментов процесса «Приобретение и заготовление материалов», с указанием участников процесса и соответствующих действий представлено в таблице 2.

Таблица 2. Фрагменты процесса приобретения и заготовления материалов

Участник	Действия
Менеджер отдела снабжения	Заказывает поставщику счет на оплату приобретаемых материалов и передает его финансовое управление
Менеджер финансового управления	Готовит платежное поручение и после исполнения банком передает его в бухгалтерию
Экспедитор отдела снабжения	1. Получает в бухгалтерии доверенность на получение ТМЦ 2. Получает у поставщика материалы, накладную на отпуск материалов 3. Сдает доставленные материалы на центральный склад, передает сопроводительные документы
Складовщик центрального склада	Оформляет карточку учета материалов и передает накладную на отпуск материалов в бухгалтерию

Анализ результатов проведенного исследования показывает, что бухгалтерским учетом занимается не только персонал бухгалтерии. Данное обстоятельство подтверждает правильность выбора «процессного подхода», как метода позволившего по-новому оценить место и роль бухгалтерского учета в деятельности любого экономического субъекта.

На основании вышеизложенного в работе сделан следующий вывод: учет пронизывает как «бухгалтерские», так и «небухгалтерские» процессы, являясь так называемым «сквозным процессом», продуктом которого является финансовая отчетность. В «небухгалтерских» подпроцессах учет представлен в виде отдельных операций (этапов), а их выходы (в виде первичных документов) являются входами в «бухгалтерские». Таким образом, сложность «небухгалтерских» процессов заключается в том, что ведением синтетического / аналитического учета заняты сотрудники бухгалтерской службы, а исполнением, подготовкой исходной, входящей информации сотрудники других подразделений. В диссертации место бухгалтерского учета в процессах экономического субъекта было рассмотрено для формирования потенциального перечня внутренних нормативных документов, регламентирующих ведение бухгалтерского учета. На рис.4 показана взаимосвязь «бухгалтерских» и «небухгалтерских» процессов при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности строительного предприятия.



Рисунок 4. Взаимосвязь «бухгалтерских» и «небухгалтерских» процессов строительного предприятия

Проведенный в ходе исследования анализ опыта ряда экономических субъектов по постановке и ведению учетного процесса показал, что на практике реализовать свои должностные права зачастую главному бухгалтеру не удастся, поскольку ему не подчиняются руководители и сотрудники других подразделений. Кроме того, сложности указанного процесса усугубляются теми обстоятельствами, что регламенты подготовки информации для учета имеют много недоработок, требуют актуализации и совершенствования.

Автор аргументировано полагает, что описанная выше ситуация является следствием того, что процесс учета относится к числу «сквозных» процессов, пронизывающих всю организацию (в реализации этого процесса принимают участие в той или иной степени все подразделения). При этом владельцем процесса учета является главный бухгалтер, не обладающий всей полнотой ресурсов для его полноценной реализации.

Устранить представленные выше противоречия предлагается путем осуществления реинжиниринга организационных регламентов следующим образом: необходимо существенно сдвинуть границы процесса «Учет», входами которого должны быть документы (в том числе первичные), получаемые от подразделений, а основным выходом – отчетность экономического субъекта. Это позволит локализовать процесс учета внутри бухгалтерской службы, владельцем которого (главный бухгалтер) будет иметь в своем распоряжении следующие ресурсы: систему

учета, персонал, инфраструктуру, оборудование, документы, регламентирующие деятельность подразделения и экономического субъекта в целом. Поставщиками информации для бухгалтерской службы станут владельцы процессов других подразделений, которые будут предоставлять требуемую информацию в соответствии с согласованными и утвержденными регламентами.

В диссертации сформулировано, что владельцы процессов в подразделениях (руководители) утверждают их регламенты и обеспечивают выполнение. В этих документах должны быть указаны:

- конкретные сроки предоставления плановой информации в бухгалтерию;
- согласованные и утвержденные в учетной политике формы документов и требования к их оформлению.

В работе обосновано, что при регламентации процессов целесообразно зафиксировать контрольные точки сбора информации по их качеству, продуктам и выходам.

Принимая во внимание все вышеизложенное следует констатировать, что регламентация СВНР становится эффективным элементом управления при разумном сочетании как организационных, так и системообразующих документов. В настоящей работе автором разработан системообразующий комплекс документов, регламентирующих все разделы учета МПЗ (поступление; оценку; выбытие) и представленных в приложениях к диссертации. При этом с учетом особенностей строительной организации документы второго уровня СВНР дополнены следующими новыми разделами: Инструкция для бухгалтера по учету МПЗ; Операционная карта по бухгалтерскому учету операций поступления и выбытия материально-производственных запасов; Технологические карты процессов поступления и выбытия МПЗ.

Таким образом, комплекс представленных выше документов позволяет системно описать все процедуры учетного процесса, то есть является реальной базой для ведения учета. Кроме того, пакет таких документов является достаточным инструментом (в случае надлежащей детализации) для ведения бухгалтерского учета в организации дополняя те инструменты, которые представлены в п.4 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Разработанный в процессе исследования комплекс документов прошел опытное внедрение в ряде организаций и доказал свою

действенность, эффективность и результативность. Так, в несколько раз снизилось количество неверно оформленных первичных документов, принятых к учету, уменьшилось число замечаний внешних аудиторов по неправомерному отражению бухгалтерских проводок, сократились потери на приобъектных складах строительных предприятий. Указанные обстоятельства позволили существенно смягчить риск подготовки недостоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В диссертации определены различные риски, которым подвержена сфера строительства в наибольшей степени. В первую очередь, это обусловлено повышенной сложностью процессов строительства и связано с тем, что в ходе их реализации возникает потребность в широкомасштабном комплексе контрольных процедур, ввиду высокой подверженности сферы строительства различным злоупотреблениям (хищениям, откатам, взяткам). Кроме того, данный бизнес является синтезом процессов проектирования, строительства и поставки, что с неизбежностью формирует рискоопасную среду. В диссертации предложено рассматривать факторы риска, специфические для экономических субъектов строительной отрасли, в следующих аспектах:

- специфика рынка подрядных работ;
- специфика строительной продукции;
- специфика строительного производства;
- специфика процессов.

В работе определено, что управление рисками необходимо как в условиях неустойчивого состояния строительного предприятия, так и в обстановке его рыночной стабильности. Различия состоят в наборе рисковых событий и, соответственно, мероприятий по управлению рисками.

На основании результатов исследования обосновано, что одним из наиболее удобных методов систематизации рисков, благодаря своей наглядности, является метод матричного представления (в виде рабочих карт). Результаты исследования позволили автору разработать совершенно новую схему документации выявленных рисков искажения финансовой отчетности и контрольные процедуры, снижающие их влияние на финансовую отчетность, в формате карты рисков-контролей, фрагмент которой представлен в виде таблицы, содержащей следующие графы (табл. 3):

- порядковый номер;
- номер риска;
- описание риска;
- детальное описание контроля.

Номер риска присваивается в соответствии с их классификацией, установленной на предприятии. Описание риска должно содержать максимально подробную, детализированную формулировку вероятного события. В графе «детальное описание контроля» предлагается раскрывать следующие элементы: входящие данные; краткое содержание контрольной процедуры; детальное описание контрольной процедуры; исходящие данные; частота исполнения; срок исполнения; исполнитель контроля.

Таблица 3. Фрагмент разработанной карты контроля рисков.

№ п/п	Номер риска	Описание риска	Детальное описание контроля
1	2	3	4
1	P01-МПЗ	Несоответствие номенклатуры и количества МПЗ, указанных в первичных документах, полученных от поставщика, фактически поступившим МПЗ	Входящие данные: Товарно-транспортная накладная (форма № 1-Т); Товарная накладная (Унифицированная форма № ТОРГ-12). Краткое содержание контрольной процедуры: Сверка комплектности поступивших МПЗ с документами поставщика и данными "Заказа на приобретение МПЗ" (далее – Заказ 1). Детальное описание контрольной процедуры: Кладовщик и специалист отдела материально-технического обеспечения (далее – ОМТО) сверяют комплектность поступивших МПЗ с Товарной накладной ТОРГ-12 контрагента и с Заказом 1: проверка наименования поступивших МПЗ; проверка количества поступивших МПЗ; проверка технических характеристик. Если комплектация оборудования не соответствует Товарной накладной ТОРГ-12 и Заказу 1, то кладовщик связывается с бухгалтером по учету МПЗ, который является ответственным за решение проблем с поставщиком. Бухгалтер по учету МПЗ связывается с поставщиком, при необходимости инициирует процесс изменения Заказа 1. Если поступившие МПЗ срочно требуются для передачи в монтаж, то оно может быть передано только под ответственность руководителя ОМТО, учет такого оборудования в системе не производится до поступления корректных документов. Исходящие данные: акт о приемке материалов (типовая межотраслевая форма № М-7); акт об установлении расхождений (внутренняя форма). Частота исполнения: каждую операцию. Срок исполнения: неприменяемо. Исполнитель контроля: Кладовщик, Специалист ОМТО.

Таким образом, с помощью карт-контролей рисков в диссертации обосновано успешное применение методологии и терминологии процессного подхода к процедурам учета и контроля. Этот прием позволил автору привлечь к участию в этих процессах руководителей всех подразделений экономического субъекта. Привлечение методов риск-менеджмента и управления качеством к процессам учета и контроля легло в основу расширения методологической базы СВК.

Формирование технологии оценки качества системы внутреннего контроля.

На сегодняшний день российское законодательство, вообще, и, в частности, ФПСАД №8 не содержат четких критериев для оценки качества СВК. При этом ФПСАД №8 определяет контрольную среду (элемент СВК) как основу для эффективной СВК, обеспечивающую поддержание дисциплины и порядка. Исходя из элементов контрольной среды, утвержденных в ФПСАД №8, и результатов проведенного исследования в работе предлагается использовать следующие показатели:

- доведение до всеобщего сведения и поддержание принципа честности и других этических ценностей;
- профессионализм (компетентность сотрудников);
- участие собственника или его представителя;
- компетентность и стиль руководства;
- организационная структура;
- наделение ответственностью и полномочиями;
- кадровая политика и практика.

На основании указанных выше элементов контрольной среды в диссертации для оценки качества СВК автор предлагает использовать следующие основные показатели (критерии), представленные в таблице 4. Систематизация и обобщение полученных результатов позволили сформировать систему оценки качества СВК по следующим разделам учета: материально-производственные запасы, основные средства, кредиты и займы (табл. 4). Оценка качества СВК проводилась по разработанным показателями, каждый из которых оценивался по 10 бальной шкале. Оценка критериев проводилась экспертным методом. СВК учета МПЗ, описываемая в настоящей работе, является составной частью общей комплексной СВК, выстраиваемой в строительном предприятии. В рамках проекта по построению комплексной СВК в различной степени завершенности разработки и внедрения находятся 20 составляющих СВК.

Таблица 4. Результаты сравнения состояния качества СВК по разделам учета

№ п/п	Наименование показателя	Учет материально-производственных запасов	Учет основных средств	Учет кредитов и займов
1	2	3	4	5
1.	Степень охвата СВК фактов хозяйственной жизни по конкретному разделу учета	10	6	4

продолжение таблицы 4

2.	Количество выявленных СВК нарушений по конкретному разделу учета	8	6	4
3.	Степень автоматизации СВК	6	3	3
4.	Уровень информационно-правового обеспечения СВК	8	2	2
5.	Степень вовлеченности СВК в деятельность органов управления предприятием	10	4	3
6.	Количество выявленных СВК рисков искажения отчетности	9	3	5
7.	Процент принятых и реализованных руководством рекомендаций по совершенствованию СВК и учета	7	4	5
8.	Количество повторных рекомендаций СВК	8	4	6

Как видно из приведенных данных, реализация процедур внутреннего контроля обеспечила снижение вероятности искажений показателя строки 1210 «Запасы» бухгалтерского баланса.

Кроме того, показано, что совместная реализация разработанных в диссертации процедур контроля процессов учета в совокупности с комплексом положений и документов СВНР обеспечили существенное повышение эффективности и качества СВК.

3. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ РАСКРЫТЫ В СЛЕДУЮЩИХ ПУБЛИКАЦИЯХ

Статьи в изданиях, определенных ВАК Минобрнауки России

1. Леонов П.Ю. О системе внутреннего нормативного регулирования учета материально-производственных запасов. [Текст] / Леонов П.Ю. «Аудитор», 2011. №12. С.53-58. (0,30 п.л.)
2. Леонов П.Ю. Применение процессного подхода при осуществлении процедур учёта. [Текст] / Леонов П.Ю. Аудит и финансовый анализ ООО «ДСМ Пресса», 2012. №1. С.36-39. (0,29 п.л.)
3. Леонов П.Ю. Выборочные методы в тестировании контрольных процедур при организации контроля качества системы внутреннего контроля. [Текст] / Леонов П.Ю. Аудит и финансовый анализ ООО «ДСМ Пресса», 2012. №4. С.220-223. (0,39 п.л.)

4. Леонов П.Ю. Проблематика оценки качества системы внутреннего контроля. [Текст] / Леонов П.Ю. Финансовая аналитика: проблемы и решения. ИД "ФИНАНСЫ И КРЕДИТ", 2013. №15. С.38-42. (0,33 п.л.)

Статьи, опубликованные в других научных журналах и изданиях:

5. Леонов П.Ю. Оценка эффективности СВК учета материалов. [Текст] / Леонов П.Ю. Теоретические и методические основы организации финансового контроля, аудита и судебно-бухгалтерской экспертизы в процессе перехода России на инновационный путь развития. Материалы научно-практической конференции Всероссийского заочного финансово-экономического института (19 января 2010 г.) под ред. проф. В.И. Подольского. – М.; ВЗФЭИ, 2010. С.221-223. (0,07 п.л.)

6. Леонов П.Ю. Организационная модель системы контроля получения материалов в строительной организации. [Текст] / Леонов П.Ю. Актуальные проблемы учёта, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций. Материалы III Международной научно-практической конференции 23 апреля 2010 г. Часть II. – Воронеж; ЦНТИ; 2010. С.338-341. (0,19 п.л.)

7. Леонов П.Ю. Перевезенцева А.Д. Особенности процедур системы внутреннего контроля учёта МПЗ в строительной организации. [Текст] / Леонов П.Ю., Перевезенцева А.Д. Актуальные проблемы методологии, организации и практики финансового контроля, аудита и судебно-бухгалтерской экспертизы в процессе перехода на инновационный путь развития. Материалы научно-практической конференции Всероссийского заочного финансово-экономического института (25 января 2011 г.). – М.; ВЗФЭИ, 2011. С.119-122. (0,15 п.л.)

8. Леонов П.Ю. Организационная модель системы контроля передачи материалов с основного склада в производство на приобъектный склад в строительной организации. [Текст] / Леонов П.Ю. Актуальные проблемы учёта, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций. Материалы IV Международной научно-практической конференции 15 апреля 2011 г. Часть II. – Воронеж; 2011. С.305-308. (0,10 п.л.)

9. Леонов П.Ю. Статическое управление процессами учёта. [Текст] / Леонов П.Ю. Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учёта, экономического анализа и аудита. Материалы всероссийской научно-практической

конференции 22 апреля 2011 года, г. Иркутск (к 350-летию г. Иркутска). – Иркутск; Издательство БГУЭП., 2012. С.194-196. (0,25 п.л.)

10. Леонов П.Ю. Организация внутреннего контроля при децентрализации хранения строительных материалов. [Текст] / Леонов П.Ю. Актуальные проблемы бухгалтерского учёта, отчётности, аудита и налогообложения. Сборник научных трудов. Иркутск; Издательство БГУЭП, 2011. С.188-192. (0,09 п.л.)

11. Леонов П.Ю. Особенности контрольных процедур учета материально-производственных запасов при реконструкции автомобильных дорог. [Аннотация] / Леонов П.Ю. Инновационные стратегии и технологии финансового обеспечения бизнеса. Научная сессия НИЯУ МИФИ-2012. Аннотации докладов. Том 3. –М.; НИЯУ МИФИ, 2011. С.80. (0,13 п.л.)

12. Леонов П.Ю. Анализ особенностей концепций контроля при построении системы внутреннего контроля в России. [Текст] / Леонов П.Ю. Актуальные проблемы бухгалтерского учёта, анализа, аудита и налогообложения. Материалы региональной научно-практической конференции. г. Иркутск 26 ноября 2011 г. – Иркутск; Издательство БГУЭП, 2012. С.122-125. (0,15 п.л.)

13. Леонов П.Ю. Методика тестирования системы внутреннего контроля (СВК) учёта вспомогательного контроля в строительной организации. [Текст] / Леонов П.Ю. Пути развития финансового контроля, аудита и судебно-бухгалтерской экспертизы в условиях модернизации экономики. Материалы научно-практической конференции ФГБОУ ВПО «Всероссийский заочный финансово-экономический институт» (31 января 2012 г.). – М.; ВЗФЭИ, 2012. С.150-155. (0,15 п.л.)

14. Леонов П.Ю. К вопросу о концепции внутреннего контроля. [Текст] / Леонов П.Ю. Современное состояние и перспективы бухгалтерского учёта, экономического анализа и аудита. Материалы Всероссийской научно-практической конференции. г. Иркутск 20 апреля 2012 г. – Иркутск; Издательство БГУЭП, 2012. С.328-332. (0,21 п.л.)

Формат 60x90/16. Заказ 1720. Тираж 100 экз.
Печать офсетная. Бумага для множительных аппаратов.
Отпечатано в ООО "ФЭД+", Москва, Ленинский пр. 42, тел. (495)774-26-96