

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, СТАТИСТИКА

Научная статья  
УДК 657.6:656  
doi:10.46554/1993-0453-2022-1-207-75-89

### К вопросу организации внутреннего контроля и внутрихозяйственного аудита в транспортных компаниях

Владимир Александрович Пискунов<sup>1</sup>, Татьяна Михайловна Тарасова<sup>2</sup>

<sup>1,2</sup> Самарский государственный экономический университет, Самара, Россия

<sup>1</sup> piskunov-va@mail.ru

<sup>2</sup> tarasova2004@inbox.ru

**Аннотация.** В реалиях современной экономики обеспечение эффективности бизнес-процессов функционирования предприятий Российской Федерации имеет особый характер. Экономические потери от некачественного подхода к работоспособности бизнес-процессов превышают объемы затрат в сравнении со злоупотреблениями на коммерческих предприятиях. Важно понимать, что для обеспечения принятия своевременных управленческих решений вся информация, содержащаяся в финансовой отчетности, должна быть не только достоверной, но также и максимально актуальной. Исходя из данных условий обеспечение взаимодействия управленческого финансового контроля и внутрихозяйственного аудита в организационной структуре предприятий, их рациональная организация и функционирование обеспечивают создание качественной информационной среды в учетно-аналитической информационной системе. В исследовании использован комплекс общенаучных и специально-научных методов, позволяющих достичь поставленной цели и задач. Проведено сравнение служб внутрихозяйственного аудита, финансового контроля и контрольно-ревизионной службы, их значимости и специфики. Рассмотрено становление и развитие системы управленческого финансового контроля и внутрихозяйственного аудита на примере крупной вертикально интегрированной компании федерального значения. Представлена модель трехуровневой системы защиты в ОАО «РЖД», позволяющей реализовывать контрольные процедуры на всех уровнях функционирования бизнес-процессов и алгоритм организации и проведения внутрихозяйственного аудита. Рассмотрен вопрос аутсорсинга по ведению учета, который позволит улучшить уровень ведения внутрихозяйственного аудита и управленческого финансового контроля ОАО «РЖД», что повысит эффективность функционирования предприятия в целом.

**Ключевые слова:** система внутреннего контроля, риск, оценка, внутренний аудит, внутренний контроль, линия защиты

#### **Основные положения:**

♦ в Российской Федерации все хозяйствующие субъекты обязаны осуществлять внутренний контроль деятельности в соответствии с требованиями законодательства. При сравнении служб внутрихозяйственного аудита, финансового контроля и контрольно-ревизионной службы установлено, что внутрихозяйственный аудит решает большой пласт задач, процессов управления рисками, реализуемых в рамках корпоративного управления. В современных реалиях система управленческого финансового контроля и внутрихозяйственного аудита должна быть ориентирована на устранение рисков финансовых потерь предприятия и направлена на повышение стабильности и эффективности деятельности предприятия;

♦ субъектами системы внутреннего контроля в ОАО «РЖД» в рамках реализации управленческого финансового контроля выступают все структурные подразделения, дочерние зависимые общества и

непосредственно руководство. Трехуровневая линия защиты ОАО «РЖД» от возможных рисков позволяет реализовывать контрольные процедуры на всех уровнях управления за счет регламентации деятельности работников, операций информационных систем на предприятии;

♦ внедрение системы аутсорсинга, а также формирования внешней системы учета хозяйственных операций позволит ОАО «РЖД» минимизировать затраты и снизить риски в части некорректности ведения учета за счет привлечения надежных партнеров с высокотехнологичным оборудованием, позволяющим устранить ошибки и неточности в формировании отчетности, тем самым повысив эффективность производственной деятельности.

**Для цитирования:** Пискунов В.А., Тарасова Т.М. К вопросу организации внутреннего контроля и внутрихозяйственного аудита в транспортных компаниях // Вестник Самарского государственного экономического университета. 2022. № 1 (207). С. 75–89. doi:10.46554/1993-0453-2022-1-207-75-89.

## ACCOUNTING, STATISTICS

Original article

### On the organization of internal control and internal audit in transport companies

Vladimir A. Piskunov<sup>1</sup>, Tatiana M. Tarasova<sup>2</sup>

<sup>1,2</sup> Samara State University of Economics, Samara, Russia

<sup>1</sup> piskunov-va@mail.ru

<sup>2</sup> tarasova2004@inbox.ru

**Abstract.** In the realities of the modern economy, ensuring the efficiency of business processes of the functioning of enterprises in the Russian Federation has a special character. The economic losses from a poor-quality approach to the health of business processes exceed the costs in comparison with abuses in commercial enterprises. It is important to understand that in order to ensure the adoption of timely management decisions, all information contained in the financial statements must be not only reliable, but also as up-to-date as possible. Based on these conditions, ensuring the interaction of managerial financial control and on-farm audit in the organizational structure of enterprises, their rational organization and functioning ensure the creation of a high-quality information environment in the accounting and analytical information system. The study used a set of general scientific and special-scientific methods to achieve the goal and objectives. The study compared the services of on-farm audit, financial control and control and audit service, their significance and specifics. The formation and development of the system of managerial financial control and on-farm audit is considered on the example of a large vertically integrated company of federal significance. A model of a three-level protection system at Russian Railways is presented, which makes it possible to implement control procedures at all levels of business processes and an algorithm for organizing and conducting an on-farm audit. The issue of outsourcing for accounting is considered, which will improve the level of on-farm audit and management financial control of Russian Railways, which will increase the efficiency of the enterprise as a whole.

**Keywords:** internal control system, risk, assessment, internal audit, internal control, line of defense

#### **Highlights:**

♦ in the Russian Federation, all business entities are required to exercise internal control of their activities in accordance with the requirements of the legislation. When comparing the services of on-farm audit, financial control and audit services, it was found that on-farm audit solves a larger layer of tasks, risk management processes implemented within the framework of corporate governance. In modern realities, the system of managerial financial control and internal audit should be focused on eliminating the risks of financial losses of the enterprise and aimed at improving the stability and efficiency of the enterprise;

♦ the subjects of the internal control system in JSC "Russian Railways" within the framework of the implementation of managerial financial control are all structural divisions, subsidiaries of dependent companies

and directly management. The three-level line of protection of JSC "Russian Railways" from possible risks makes it possible to implement control procedures at all levels of management by regulating the activities of employees, operations of information systems at the enterprise;

◆ the introduction of an outsourcing system, as well as the formation of an external accounting system for business transactions, will allow Russian Railways to minimize costs and reduce risks in terms of incorrect accounting by attracting reliable partners with high-tech equipment that allows eliminating errors and inaccuracies in reporting, thereby increasing the efficiency of production activities.

**For citation:** Piskunov V.A., Tarasova T.M. On the organization of internal control and internal audit in transport companies // Vestnik of Samara State University of Economics. 2022. No. 1 (207). Pp. 75–89. (In Russ.). doi:10.46554/1993-0453-2022-1-207-75-89.

## Введение

Реализация повышения качества управления является приоритетной задачей в современной экономике. Для обеспечения исполнения данной задачи компаниям необходимо выстроить эффективную систему внутреннего аудита, отвечающую современным требованиям для своевременного устранения рисков, а также эффективного управления ресурсами предприятия, способствующего финансовой устойчивости и повышению привлекательности для инвесторов, что в совокупности позволит увеличить динамику развития предприятия.

Управленческий финансовый контроль, внедренный в систему менеджмента предприятия, позволяет акционерам и инвесторам оценить эффективность деятельности, а также гарантировать прозрачность хозяйственной деятельности, что способствует наращиванию позиций на рынке.

Моделирование системы, ориентированной на незамедлительное устранение рисков внутрихозяйственного аудита, необходимо формировать с учетом трех основных стратегических направлений:

1) В рамках реализации стратегии компании формируется базисный уровень системы управления рисками за счет внедрения внутрихозяйственного аудита.

2) Реформирование организационной структуры предприятия в части централизации и концентрации с усилением контрольных функций.

3) Создание механизма для профилактики злоупотреблений и преступлений.

Система управленческого финансового контроля и внутрихозяйственного аудита должна быть ориентирована на устранение

рисков финансовых потерь предприятия и направлена на повышение стабильности и эффективности его деятельности, а также на корректное информирование совета директоров и руководящего состава предприятия. Для исполнения данных задач необходима реализация следующих мероприятий:

◆ реформирование организационной структуры, направленное на формирование вертикали управления;

◆ организация инструментария для обеспечения анализа, аналитики и оценки, а также мониторинга эффективности функционирования предприятия;

◆ внедрение системы комплексного контроля хозяйственной деятельности дочерних предприятий и зависимых обществ с учетом взаимодействия в рамках имущественных отношений;

◆ разработка системы информационного обеспечения с реализацией эффективной защиты информации;

◆ утверждение распорядительных документов предприятия, стандартизирующих систему внутрихозяйственного аудита и управленческого финансового контроля;

◆ выполнение мероприятий по повышению компетенций кадрового состава.

## Методы

В данном исследовании использован комплекс таких общенаучных и специально-научных методов, как системный анализ, общеправовой синтез, метод правового сравнения и метод обобщения показателей.

В исследовании на основании системного анализа рассмотрено функционирование системы внутреннего контроля и внутрихозяй-

ственного аудита как единого комплекса, обеспечивающего выполнение контрольных функций на предприятии.

Общеправовой синтез позволил систематизировать нормативные документы и внутренние положения ОАО «РЖД» по вопросу формирования и развития системы внутреннего контроля и внутрихозяйственного аудита и в соответствии с ними проанализировать данную систему.

Метод правового сравнения позволил провести сравнение существующих компонентов системы контроля COSO, а также МСА 315, как наиболее рациональных систем в реалиях современной экономики РФ.

На основе метода обобщающих показателей в исследовании проведено сравнение служб внутрихозяйственного аудита, финансового контроля и контрольно-ревизионной службы, их значимости и специфики. На этой основе исследование получило развитие в сфере внутрихозяйственного аудита.

Информационной базой для проведения исследования послужили нормативные документы и методические указания по осуществлению внутреннего контроля, управления рисками и внутреннего аудита, а также годовые отчеты ОАО «РЖД», бухгалтерская отчетность компании и иная информация из открытых источников.

### Результаты

Управленческий финансовый контроль является важным аспектом в деятельности современных компаний, он позволяет не только достигать поставленных перед компанией целей, но и минимизировать затраты и риски.

Для обеспечения максимальной эффективности деятельности предприятия необходимо грамотное ведение контрольных мероприятий, поскольку только своевременное выявление нарушений и администрирование процесса производства позволяют совершенствовать систему контроля.

В Российской Федерации все хозяйствующие субъекты обязаны осуществлять внутренний контроль деятельности в соответствии с Федеральным законом о бухгалтерском учете [1].

Хозяйствующий субъект самостоятельно выбирает способы ведения внутрихозяйственного аудита, для реализации данной задачи перед руководством встает выбор в части создания отдела внутреннего контроля или помощи внешних организаций. Выбор определяется из условий разумности, а также сопоставимости затрат.

При создании системы внутрихозяйственного аудита необходимо использовать максимально эффективные подходы с учетом минимизации затрат, но при этом учитывать объем данных, участвующих в финансовой деятельности предприятия.

Для раскрытия системы внутреннего контроля и внутрихозяйственного аудита необходимо провести сравнение существующих компонентов системы COSO [2], а также МСА 315 [3], как наиболее рациональных систем организации аудита в реалиях современной экономики Российской Федерации, исходя из учета деятельности предприятий. Сравнение приведено в табл. 1.

Из результатов сравнительного анализа видно, что требования, предъявляемые к системе внутрихозяйственного аудита, имеют схожую структуру. Незначительные отличия есть в МСА 315, в части реализации контрольных мероприятий по сбору информации.

Для выявления вариативности ведения внутрихозяйственного аудита рассмотрим сравнительные характеристики, определенные на основании изучения и анализа работ [4–7], приведенные в табл. 2. При этом важно понимать, что функциональные отличия обуславливаются задачами, ставящимися перед подразделениями.

Внутрихозяйственный аудит решает большой пласт задач, процессов управления рисками, реализуемых в рамках корпоративного управления. В зависимости от степени развития корпоративного управления в качестве основной приоритетной задачи может выступать улучшение качества ведения хозяйственной деятельности предприятия.

Для службы финансового контроля основной задачей является обеспечение организации отлаженным механизмом функционирования системы контроля.

Таблица 1

## Сравнение компонентов системы внутреннего контроля и внутрихозяйственного аудита

Компоненты системы контроля	МСА 315	COSO
Контрольная среда	Название компонента совпадает	
Оценка рисков	Анализ рисков	
Информационные системы	Информация и коммуникация	Внутреннее взаимодействие
Контрольные действия	Процедуры внутреннего контроля	Контрольные мероприятия
Мониторинг средств контроля	Оценка внутреннего контроля	Мониторинг

Таблица 2

## Сравнение служб внутрихозяйственного аудита, финансового контроля и контрольно-ревизионной службы

Критерий сравнения	Служба внутрихозяйственного аудита	Служба финансового контроля	Контрольно-ревизионная служба
Задача	Выявление резервов и повышение эффективности деятельности предприятия	Выстраивание системы оперативного принятия мер	Недопущение растрат
Пользователи	Высшее руководство	Линейное руководство	Высшее руководство
Специфика	Ориентация на анализ хозяйственной деятельности для выявления рисков	Анализ процесса ведения производственной деятельности для оперативного принятия мер	Анализ периодов прошлых лет для выстраивания систематического комплексного подхода к уменьшению финансовых потерь предприятия

Контрольно-ревизионной службой организовываются проверки расходования ресурсов компании, а также эффективного характера их использования в процессе производства, и расследование случаев совершения правонарушений.

Основной из главных задач в построении системы внутрихозяйственного аудита выступает необходимость концентрации на контроле операций и процессов хозяйственной деятельности. Для повышения эффективности контроля необходимо повысить его качество, а не количество контрольных операций.

Для улучшения проведения мероприятий по контролю необходимо придерживаться следующих принципов:

1) принцип баланса – при проведении контроля необходимо обеспечивать субъект должным количеством нормативным документов и технических средств для получения качественного результата;

2) принцип ответственности – суть данного принципа заключается в привлечении субъекта проведения контрольных мероприятий к ответственности за неисполнение контрольных функций;

3) принцип уместности доведения информации о найденных отклонениях – в соответствии с этим принципом информация должна оперативно доводиться до сведения руководства;

4) принцип соразмерности контролируемых органов и контролируемых субъектов – подразумевает соответствие затрат на проведение контроля к получаемой прибыли;

5) принцип регулярности – данный принцип состоит в том, что система обязана постоянно функционировать в целях выявления недочетов и оперативного их устранения;

6) принцип целостности – в соответствии с указанным принципом комплекс объектов внутрихозяйственного аудита должен неотъемлемо функционировать в системе хозяйственного процесса;

7) принцип делегирования – данный принцип позволяет распределить функциональные обязанности между руководящим составом предприятия для формирования идеально работоспособной среды.

Деятельность служб внутрихозяйственного аудита регламентируют следующие внутренние распорядительные документы:

- ♦ положения об организации службы внутрихозяйственного аудита (определяет ключевые задачи, цели и миссию, а также разделяет ответственность и полномочия);

- ♦ стандарты и методики проведения аудита;

- ♦ регламент и положения внутрихозяйственного аудита;

- ♦ должностные инструкции работников, выполняющих контрольные функции.

Внутрихозяйственный аудит не дает результатов только при некачественном участии руководства компании в проведении контроля, а также без разработки корректирующих мероприятий.

При неиспользовании методов контроля замедляется уровень развития предприятия в целом. В организации работы компании необходимо соблюдать баланс между защитой активов и уровнем удовлетворенности кадров.

Далее нами будет рассмотрено становление и развитие системы управленческого финансового контроля и внутрихозяйственного аудита на примере крупной вертикально интегрированной компании федерального значения.

ОАО «РЖД» как современная компания использует внутрихозяйственный аудит в производственном процессе. Организация аналити-

ческой и контрольной работы ведется на основании разработанных стандартов, регламентирующих проведение процедуры внутреннего финансового контроля, со строгим соблюдением законодательно-правовых норм Российской Федерации.

В ОАО «РЖД» корпоративное управление представляет собой всеохватывающую систему коммуникаций руководства с заинтересованными лицами, данная система является инструментом, определяющим цели и средства их достижения, а также эффективности деятельности со стороны акционеров, руководства и других заинтересованных лиц.

Субъектами системы внутреннего контроля в ОАО «РЖД» в рамках реализации управленческого финансового контроля выступают все структурные подразделения, дочерние зависимые общества и непосредственно руководство.

В целях анализа системы управленческого финансового контроля на рис. 1 рассмотрим трехуровневую линию защиты ОАО «РЖД» от возможных рисков [8].

Данная модель позволяет реализовывать контрольные процедуры на всех уровнях управления за счет регламентации деятельности работников, операций информационных систем и процессов на предприятии.



Рис. 1. Трехуровневая модель внутреннего контроля ОАО «РЖД»



Рис. 2. Модель процесса внутрихозяйственного аудита в ОАО «РЖД»

Внутрихозяйственный аудит направлен на взаимодействие руководства компании и исполнительных органов для обеспечения эффективного процесса управления, совершенствования финансово-хозяйственной деятельности путем последовательного подхода к анализу и оценке системы управления рисками и внутреннего контроля, а также практики корпоративного управления, как инструментов обеспечения разумной уверенности в достижении поставленных целей.

Внутрихозяйственный аудит в ОАО «РЖД» преследует ряд задач:

1. Проведение проверок в целях улучшения процессов хозяйственной деятельности структурных подразделений.

2. Системная и последовательная оценка качества функционирующей системы риск-менеджмента и внутреннего контроля.

3. Разработка мероприятий по улучшению деятельности управления рисками.

4. Обеспечения информацией руководства предприятия.

В целях визуализации функционирования внутрихозяйственного аудита в ОАО «РЖД» авторами построена схема (рис. 2).

Для учета используется программное обеспечение SAP R-3, которое позволяет осуществлять комплексное управление предприятием во всех сферах и областях, а также множество других полезных функций. Кроме того, его внедрение дало возможность ОАО «РЖД» управлять финансовыми расчетами в международном масштабе.

SAP R-3 позволяет отслеживать выполнение заявок на материально-производственные запасы (МПЗ), организовать работу с персоналом и консолидировать информацию по разным уровням управления и структурным единицам. Широкий функционал данной системы и ее универсальность позволяют установить оперативный диалог с пользователями, что в свою очередь дает возможность контролировать все аспекты работы: от ежедневной работы персонала до организации управленческой деятельности.

На сегодняшний день в ОАО «РЖД» в целях обеспечения контроля за финансовой деятельностью всех структурных подразделений функционирует Единая корпоративная автоматизированная система управления финансами и ресурсами (ЕК АСУФР).

По данным бухгалтерской (финансовой) отчетности ОАО «РЖД» [9] доля основных средств составляет более 88% валюты баланса на конец 2020 г. Поэтому контроль за техническим состоянием и обеспечением работоспособности основных фондов позволит избежать непредвиденных потерь и простоев в работе, а также укрепить производственную мощность предприятия. Соответственно, важно правильно, своевременно и точно их учитывать, что позволяет делать автоматизированная система.

Управленческий финансовый контроль в ОАО «РЖД» включает следующие компоненты.

- ◆ Контрольная среда – основа для функционирования управленческого финансового контроля, состоящая из ценностей, уровня профессионализма и отношения сотрудников к поставленным задачам, а также улучшения условий труда и переподготовки кадров.

- ◆ Анализ рисков – мероприятия по выявлению нарушений в процессе производства, формирующие систему оценки рисков.

- ◆ Контрольные мероприятия – процедуры управления рисками, взаимодействующие с возможностями возникновения нарушений при ведении учета, которые включают в себя действия руководства, позволяющие обеспечить корректность ведения учета и отчетности, формирования распорядительных и нормативных документов. Мероприятия подразделяются на предотвращающие и выявляющие. Первые из указанных позволяют обеспечить устранение возможных рисков, выявляющие обнаруживают свершившиеся ошибки или сбои.

Важно отметить, что внутреннее информационное взаимодействие дает предприятию возможность обеспечения своевременного сбора, ввода и обработки, а также учета и формирования отчетности для руководства, что позволяет ему принимать своевременные решения, а сотрудникам предприятия выполнять свои функциональные обязанности.

Для реализации этой задачи должно иметься программное обеспечение, и в рамках данной реализации применяется ИТ-зависимый контроль, взаимосвязанный с обработкой, анализом и сопоставлением информационной системы.

В ОАО «РЖД» на базе системного обеспечения SAP R-3 функционирует ЕК АСУФР, который формирует отчетность, а также выявляет отклонения в показателях основных и уточненных версий с последующим выяснением причины отклонений.

Данный вид контроля считается информационным, источником его является информационная система. В связи с этим вся информация, поступающая в систему, должна быть полной и точной. Поэтому корректность внесения информации на всех этапах должна сопровождаться программным контролем, что позволит обеспечить полноту, правильность и точность формируемых отчетов [10].

Так как программный контроль применяется ко всем операциям и выполняется без прямого привлечения сотрудников предприятия, указанный вид контроля дает возможность обеспечить максимальную эффективность проведения оценки деятельности и предотвратить все возможные риски, стоящие перед организацией.

Применение автоматизированных информационных потоков позволяет минимизировать риски некорректного учета, данная система включает в себя своевременное информирование руководства о состоянии функционирования подчиненных предприятий, а также должного уровня управленческого финансового контроля.

- ◆ Мониторинг – оценивает работоспособность системы внутривозвратного аудита и управленческого финансового контроля, проводит анализ рисков, не устраняемых другими этапами контроля, а также определяет виды контроля, не реализующие своим функционалом должный уровень выявления и устранения рисков.

Данный процесс включает в себя:

- 1) реализацию сотрудниками ОАО «РЖД» выявления неэффективных и нефункционирующих видов контроля;

- 2) формирование отчетности для руководителей подразделений и компании о состоянии внутривозвратного аудита и управленческого финансового контроля;

- 3) организацию разработки и утверждения регламентирующих и нормативных документов и порядков проведения мониторинга.

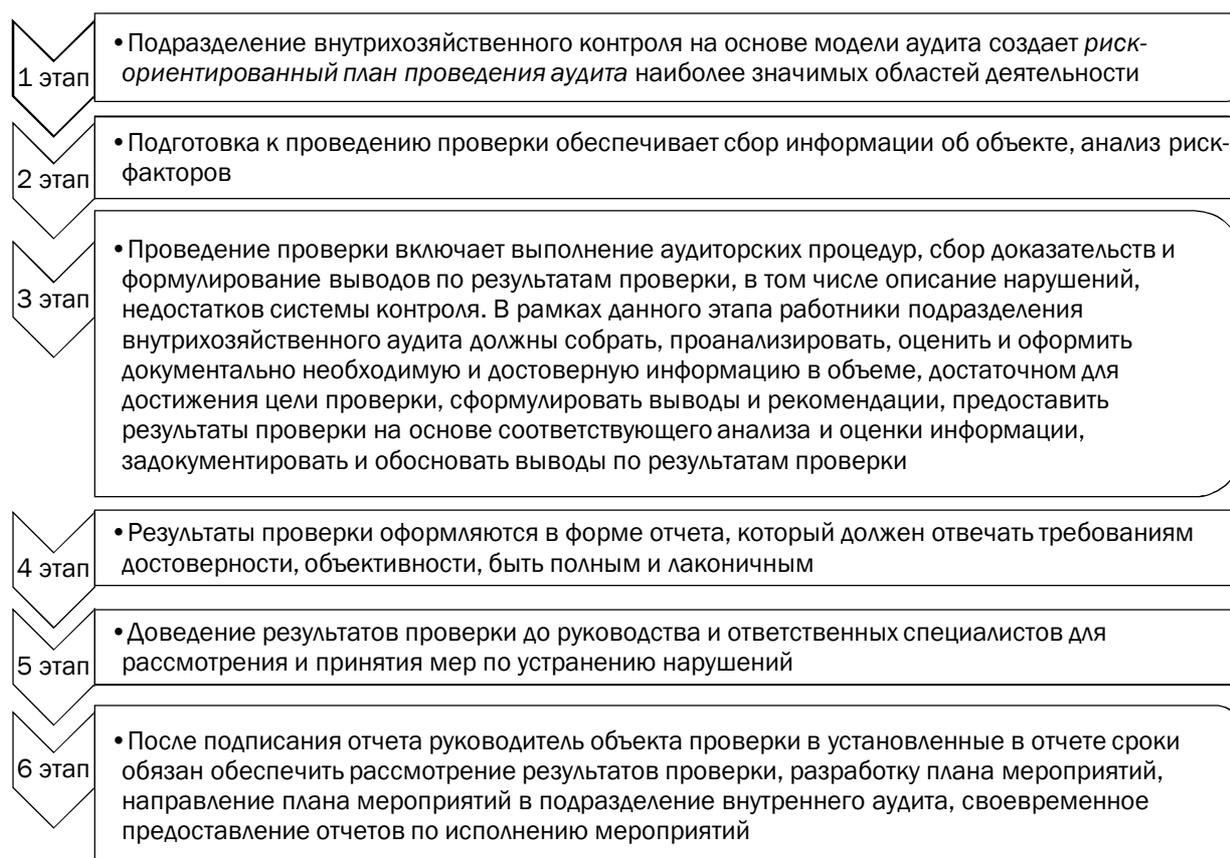


Рис. 3. Алгоритм организации и проведения внутривозвратного аудита

Все ступени и аспекты управленческого финансового контроля включают в себя корпоративные и транзакционные компоненты [11].

В целях организации управленческого финансового контроля в ОАО «РЖД» разработан и утвержден целый ряд регламентирующих документов [12–15]. Эти нормативные документы обеспечивают формирование и работу эффективной системы управления рисками и внутреннего контроля компании.

Таким образом, управленческий контроль обеспечивает эффективность и результативность финансово-хозяйственной деятельности, сохранность активов и экономичного использования ресурсов, выявление рисков и управление ими, достоверность и полноту бухгалтерской и иных видов отчетности, а также соблюдение законодательства и нормативно-правовых актов.

Центр внутреннего контроля ОАО «РЖД» «Желдорконтроль» на постоянной основе проводит проверки деятельности подразделений

ОАО «РЖД», а также осуществляет контроль за исполнением мероприятий по устранению выявленных недостатков и за фактическим их устранением.

К функциям управленческого финансового контроля в ОАО «РЖД» относят организацию и обеспечение функционирования системы, разработку и документирование процедур контроля, анализ бизнес-процессов, разработка планов мероприятий и др.

Для обеспечения проведения внутривозвратного аудита в ОАО «РЖД» утверждено Положение [16], в котором определены цели, задачи, статус и порядок организации внутреннего аудита, а также полномочия и ответственность подразделений внутреннего аудита и других участников. Функция проведения внутривозвратного аудита возложена на Центр внутреннего аудита «Желдораудит» – структурное подразделение ОАО «РЖД».

В рамках данного распорядительного документа внутривозвратный аудит представ-

яет собой процесс, направленный на содействие руководству в повышении эффективности управления, совершенствовании финансово-хозяйственной деятельности путем системного и последовательного подхода к анализу и оценке системы управления рисками и внутреннего контроля, а также практики корпоративного управления как инструментов обеспечения достижения поставленных перед обществом целей.

Для оценки эффективности Центр «Желдор аудит» проводит проверки достаточности и зрелости элементов системы управления, полноты влияния и корректности оценки, эффективности контрольных процедур, анализирует информацию о реализовавшихся рисках.

Порядок организации и проведения внутрихозяйственного аудита реализуется в последовательности, представленной на рис. 3.

### Обсуждение

В отечественной научной и научно-методической литературе в настоящее время не сформированы единые взгляды на понимание содержания внутреннего контроля и внутрихозяйственного аудита, их основных отличий как друг от друга, так и от других управленческих приемов. Рассмотрим научно-методические подходы к определению внутреннего контроля и внутрихозяйственного аудита.

На международном уровне данные понятия содержатся в Лимской декларации руководящих принципов контроля [17], Стандартах Комитета организаций – спонсоров Комиссии Тредвея (COSO) [18] и Института внутренних аудиторов [19].

В связи с отсутствием в нормативных документах четкого определения данных понятий существует большое количество различных их интерпретаций. Позиции ученых по сущности внутреннего контроля и внутрихозяйственного аудита разделились.

Одна группа исследователей [20–24] данные понятия разделяют, выделяя функцию внутреннего аудита как главенствующую и оценивающую эффективность системы внутреннего контроля.

Другая группа ученых [25–30] придерживаются мнения о релевантности данных понятий. Когда внутрихозяйственный аудит по сути

является внутренним контролем и обеспечивает процесс оценки и мониторинга учетного процесса, выявление и анализ рисков.

Таким образом, несмотря на некоторые различия в подходах, очевидно, что многие российские ученые практически отождествляют понятия «внутренний аудит» и «внутренний контроль».

Необходимо отметить, что такой подход является не вполне обоснованным. Несмотря на то, что в российской практике нередко понятие внутреннего контроля равно понятию внутреннего аудита, необходимо признать, что эти системы тесно взаимосвязаны.

Тем не менее в Российской Федерации наиболее проблемными моментами в организации системы внутреннего контроля и внутрихозяйственного аудита предприятий выступают следующие аспекты:

- ◆ отсутствие контроля, направленного на определенные процессы производства;
- ◆ высокий уровень бюрократизма на малых предприятиях, с направлением на защиту активов и конфиденциальность;
- ◆ малый уровень полномочий у линейных руководителей;
- ◆ использование устаревших методик ведения внутрихозяйственного аудита.

Формирование системы внутрихозяйственного аудита не является гарантом достижения целей, но позволяет обеспечить минимизацию затрат. При формировании системы внутрихозяйственного аудита руководству компании необходимо исключить применение способов ведения бизнес-процессов, создающих прецеденты для неправомерных действий, к данным случаям относятся:

- ◆ сильный упор на достижение краткосрочных результатов, с игнорированием долгосрочных рисков;
- ◆ система поощрения работников за ориентацию на краткосрочные результаты;
- ◆ нерациональное использование ресурсов предприятия и распределение обязанностей, а также неравномерный уровень привлечения за нарушения.

### Заключение

В рамках улучшения эффективности системы внутрихозяйственного аудита и управ-

ленческого финансового контроля целесообразна передача функционала по учету хозяйственной деятельности аутсорсинговым организациям. Поскольку компания является очень сложно организованной структурой, находящейся в стадии реформирования и трансформации, для организации эффективного управления целесообразно выделить бизнес-процессы, обслуживающие основные виды деятельности, и выведения данного функционала на аутсорсинг, что позволит минимизировать затраты и увеличить оптимальное распределение ресурсов в условиях современного управления.

Для внедрения аутсорсинга в части проведения учета важно повысить качество информационной обеспеченности управленческого финансового контроля.

На настоящий момент информация в управленческом финансовом контроле связана с большим количеством нереализованных задач, связанных с методикой учета и определением его предметной области.

Важно уточнить, что процесс изменения учета в ОАО «РЖД» в части реформирования и выведения данного функционала в аутсорсинговые организации решает комплекс задач, требующих больших затрат.

Так как функциональная деятельность структурных подразделений ОАО «РЖД» связана с разными отраслями экономики, для определения конкретной системы организации бухгалтерского учета необходимо исследовать документооборот каждого структурного подразделения.

Исходя из вышеизложенного, сформулируем ключевые аспекты по устранению проблем для формирования аутсорсинговых центров обслуживания на полигонах железных дорог:

1. Организация системы управления учета на основе рациональной и оперативной вертикальной системы.

2. Делегирование ответственности между структурными подразделениями ОАО «РЖД» и аутсорсинговыми центрами обслуживания в части обработки первичной документации.

3. Создание единой системы информационного пространства с учетом внедрения современных технологий.

4. Улучшение эффективности ведения отчетности в рамках требований стандартов Российской Федерации и международных стандартов.

5. Адаптация интегрирования новых лиц в управление ОАО «РЖД».

6. Улучшение гибкости анализа и учета.

7. Повышение эффективности управленческого финансового контроля.

Важно отметить, что ведение налогового контроля в рамках организации передачи функционала аутсорсинговой организации должно учитывать следующие условия: соблюдать интересы руководства заказчика, обеспечивать доступ к результатам контроля налоговым органам, обеспечивать своевременное заполнение отчетности.

Создание информационной системы учета и анализа данных финансово-хозяйственной деятельности ОАО «РЖД» должно быть обеспечено системой качественного документооборота по причине большого объема поступающих материалов по различным видам операций [13].

Учитывая практику частичной передачи аутсорсинговым организациям обязанностей по ведению бухгалтерии, для ОАО «РЖД» является актуальным рассмотрение возможности передачи следующих учетных функций:

- ◆ расчет оплаты труда;

- ◆ подготовка отчетности по международным стандартам финансовой отчетности;

- ◆ ведение бухгалтерского и налогового учета.

В рамках анализа возможности внедрения услуг аутсорсинговых организаций в ведение учетной политики для улучшения качества функционирования системы внутрихозяйственного аудита и управленческого финансового контроля важно произвести сравнение положительных и отрицательных сторон аутсорсинга (табл. 3).

Исходя из результатов сравнительного анализа, можно сделать вывод о том, что недостатков внедрения аутсорсинга намного меньше, чем положительных сторон.

Поэтому внедрение системы аутсорсинга, а также формирования внешней системы учета хозяйственных операций позволит ОАО «РЖД» минимизировать затраты, а также сни-

Анализ положительных и отрицательных сторон аутсорсинга

Характеристики аутсорсинга	Результаты внедрения аутсорсинга
Положительные стороны	Возможность хозяйствующего субъекта обеспечить сосредоточение на основных производственных процессах, а также освободить ресурсы, задействованные во второстепенных функциональных операциях
	Снижение затрат на ведение учета
	Возможность улучшения технологии ведения учета за счет привлечения специализированного функционала
	Снижение расходов на заработную плату и оплату страховых взносов, а также повышение производительности труда за счет выведения вспомогательных структурных единиц
	Уменьшение объема делопроизводства
	Возможность использования специализированных налоговых режимов за счет уменьшения персонала
	Снижение штрафных санкций и привлечения к юридической ответственности
Отрицательные стороны	Требуется введение должностей, функционал которых будет заключаться в ведении взаимодействия с аутсорсером
	Появление затрат на передачу функционала
	Несовершенство законодательной базы применения аутсорсинга

зять риски в части некорректности ведения учета за счет привлечения надежных партнеров с высокотехнологичным оборудованием, позволяющим устранить ошибки и неточности в формировании отчетности, тем самым повысив эффективность производственной деятельности.

Система внутреннего аутсорсинга должна быть вертикально интегрированной системой взаимодействия регионов и участков с центрами управления.

Рациональной системой управления ведением учета аутсорсинговыми организациями станет выделение следующих подразделений:

1. Участок учета, в рамках которого будут выполняться функции по оформлению и проверке первичной документации, созданию электронного образа документа, формированию карточки, отправке в вышестоящее подразделение.

2. Региональный центр учета, в задачи которого будет входить аккумуляция и проверка учетных документов, взаимодействие со структурными подразделениями заказчика в регионе, введение автоматизированной системы

управления, контроль за полнотой и качеством вносимой информации, закрытие периода, передача в центральный аппарат отчетов, взаимодействие с заказчиком в части сдачи актов выполненных работ.

3. Центральный аппарат учета, который будет обеспечивать контроль полноты и качества внесенной в автоматизированную систему учета информации, принимать решение об открытии периода при выявлении ошибок на уровне региональных центров учета, закрывать периоды в системе, взаимодействовать с руководством ОАО «РЖД» в части предоставления актуальной информации, формировать отчетность для государственных организаций.

Исходя из вышеизложенного можно сделать вывод, что аутсорсинг по ведению учета позволит улучшить уровень ведения внутрихозяйственного аудита и управленческого финансового контроля по причине увеличения прозрачности операционных процессов, а также минимизировать затраты предприятия на обучение персонала и обслуживание учетных структур ОАО «РЖД», что повысит эффективность функционирования предприятия в целом.

#### Список источников

1. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (последняя редакция). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855) (дата обращения: 20.02.2022).

2. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). Enterprise Risk Management – 2017. URL: [www.coso.org/Pages/erm.aspx](http://www.coso.org/Pages/erm.aspx) (дата обращения: 20.02.2022).

3. Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный, 2019 г.) «Выявление и оценка рисков существенного искажения» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 27.10.2021 № 163н). URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 20.02.2022).

4. Аксенов Б.А. Концепция системы внутреннего контроля корпорации // Экономика железных дорог. 2016. № 1. С. 56–61.

5. Ачкасов С.О. Развитие управленческого учета в организациях железнодорожного транспорта при внутреннем аутсорсинге : дис. ... канд. экон. наук. Саратов, 2017.

6. Иванов О.Б. Практика построения риск-ориентированной системы внутреннего контроля и аудита в ОАО «Российские железные дороги» // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. 2014. № 4. С. 7–31.

7. Ленник И.А. Роль подразделения внутреннего аудита в реализации корпоративной карты гарантий (на примере практики ОАО «Российские железные дороги») // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. 2015. № 6. С. 43–60.

8. Внутренний аудит, внутренний контроль и управление рисками в системе корпоративного управления компании. URL: <https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.omgups.ru%2Finnov%2Fdocs%2F%25D0%25A3%25D0%25BF%25D1%2580%25D0%25B0%25D0%25B2%25D0%25BB%25D0%25B5%25D0%25BD%25D0%25B8%25D0%25B5%2520%25D1%2580%25D0%25B8%25D1%2581%25D0%25BA%25D0%25B0%25D0%25BC%25D0%25B8%2520%25D0%25B2%2520%25D1%2581%25D0%25B8%25D1%2581%25D1%2582%25D0%25B5%25D0%25BC%25D0%25B5%2520%25D1%2583%25D0%25BF%25D1%2580%25D0%25B0%25D0%25B2%25D0%25BB%25D0%25B5%25D0%25BD%25D0%25B8%25D1%258F%2520%25D0%25A0%25D0%2596%25D0%2594.ppt&wdOrigin=BROWSE LINK> (дата обращения: 20.02.2022).

9. Финансовая отчетность компании ОАО «РЖД» по российским стандартам. URL: <https://company.rzd.ru/ru/9471> (дата обращения: 20.02.2022).

10. Мусаева А.М., Мамаева У.З., Толчинская М.Н. Финансовый консалтинг : учеб.-практ. пособие. Ливны : Издатель Мухаметов Г.В., 2015. 1 CD-ROM.

11. Олейникова Е.А. Основы экономической безопасности : (Государство, регион, предприятие, личность). Москва : ЗАО Бизнес-школа, 2018. 288 с.

12. Методические указания по подготовке положения о системе управления рисками (одобрены поручением Правительства РФ от 24.06.2015 г.).

13. Политика по управлению рисками и внутреннему контролю (утв. советом директоров ОАО «РЖД» 27.05.2019 г., введена в действие распоряжением ОАО «РЖД» от 18.06.2019 № 1223/р).

14. Методические рекомендации по управлению рисками и внутреннему контролю (утв. распоряжением ОАО «РЖД» от 30.07.2019 № 1645/р).

15. Регламент взаимодействия в процессе управления рисками и подготовки отчетности (утв. распоряжением ОАО «РЖД» от 30.07.2019 № 1636/р).

16. Положение об организации внутреннего аудита в холдинге «РЖД» (утв. распоряжением ОАО «РЖД» от 19.01.2016 № 91/р).

17. Лимская декларация руководящих принципов контроля (IX Конгресс Международной организации высших органов финансового контроля (INTOSAI), г. Лима (Перу), 17.10.1977 г.). URL: <http://base.garant.ru/2570738> (дата обращения: 20.02.2022).

18. CFO Magazine Financial Director «The Trouble with COSO». URL: <https://www.financialdirector.co.uk/category/risk-and-economy/audit> (дата обращения: 20.02.2022).

19. Этический кодекс ИНТОСАИ для аудиторов в государственном секторе. URL: [http://old.nuiac.ru/docs/NPZ/Eticheskij\\_kodeks\\_INTOSAI.pdf](http://old.nuiac.ru/docs/NPZ/Eticheskij_kodeks_INTOSAI.pdf) (дата обращения: 20.02.2022).

20. Мельник М.В. Развитие стратегического аудита // Инновационное развитие экономики. 2012. № 4 (10). URL: <https://ineconomic.ru/ru/news-10.html> (дата обращения: 20.02.2022).

21. Фельдман И.А. Бухгалтерский учет. Москва : Юрайт, 2019. 287 с.

22. Миславская Н.А., Поленова С.Н. Бухгалтерский учет : учебник для бакалавров. Москва : Дашков и К, 2014. 592 с. URL: <http://e.lanbook.com/book/56187> (дата обращения: 20.02.2022).

23. Воробьева И.П., Селевич О.С. Экономика и управление производством : учеб. пособие для бакалавриата и магистратуры. Люберцы : Юрайт, 2016. 191 с.

24. Макаренко С.А. Методика внутреннего аудита дебиторской и кредиторской задолженности в организациях торговли : дис. ... канд. экон. наук. Краснодар, 2014.
25. Замбрицкая Е.С., Кошелева А.Ю. Оценка надежности системы внутреннего контроля страховой компании на уровне бизнес-процессов на примере департамента андеррайтинга // Молодой ученый. 2016. № 17 (121). С. 383–389.
26. Зуденкова С.А., Журавлева Н.В. Об эффективности внутреннего финансового контроля // Вестник университета (Государственный университет управления). 2014. № 21. С. 161–163.
27. Ермишина О.Ф., Матаева А.А. О системе внутреннего контроля и методах его организации // Успехи современной науки и образования. 2016. Т. 3, № 7. С. 107–109.
28. Остренко Е.В. Система внутреннего контроля как инструмент повышения достоверности финансовой отчетности // Бухгалтерский учет. 2016. № 1. С. 87–91.
29. Турищева Т.Б. Внедрение международных стандартов аудита в России // Аудитор. 2015. № 12. С. 12–17.
30. Шарамко М.М., Гарипов И.Р. Институциональный комплаенс-контроль : монография. Москва : Русайнс, 2016. 138 с.

### References

1. Federal Law No. 402-FZ dated 06.12.2011 "On Accounting" (latest edition). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855) (date of access: 20.02.2022).
2. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). Enterprise Risk Management – 2017. URL: [www.coso.org/Pages/erm.aspx](http://www.coso.org/Pages/erm.aspx) (date of access: 20.02.2022).
3. International Standard on Auditing 315 (revised, 2019) "Identification and Assessment of Risks of Material Misstatement" (put into effect on the territory of the Russian Federation by Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 163n dated 27.10.2021). URL: <http://www.consultant.ru> (date of access: 20.02.2022).
4. Aksenov B.A. The concept of the Corporation's internal control system // Economy of railways. 2016. No. 1. Pp. 56–61.
5. Achkasov S.O. Development of management accounting in railway transport organizations with internal outsourcing : dis. ... candidate of Economic Sciences. Saratov, 2017.
6. Ivanov O.B. The practice of building a risk-oriented system of internal control and audit in JSC "Russian Railways" // ETAP: economic theory, analysis, practice. 2014. No. 4. Pp. 7–31.
7. Lennik I.A. The role of the internal audit unit in the implementation of the corporate guarantee card (on the example of the practice of JSC "Russian Railways") // ETAP: economic theory, analysis, practice. 2015. No. 6. Pp. 43–60.
8. Internal audit, internal control and risk management in the company's corporate governance system. URL: <https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.omgups.ru%2Finnov%2Fdocs%2F%25D0%25A3%25D0%25BF%25D1%2580%25D0%25B0%25D0%25B2%25D0%25BB%25D0%25B5%25D0%25BD%25D0%25B8%25D0%25B5%2520%25D1%2580%25D0%25B8%25D1%2581%25D0%25BA%25D0%25B0%25D0%25BC%25D0%25B8%2520%25D0%25B2%2520%25D1%2581%25D0%25B8%25D1%2581%25D1%2582%25D0%25B5%25D0%25BC%25D0%25B5%2520%25D1%2583%25D0%25BF%25D1%2580%25D0%25B0%25D0%25B2%25D0%25BB%25D0%25B5%25D0%25BD%25D0%25B8%25D1%258F%2520%25D0%25A0%25D0%2596%25D0%2594.ppt&wdOrigin=BROWSELINK> (date of access: 20.02.2022).
9. Financial statements of JSC "Russian Railways" according to Russian standards. URL: <https://company.rzd.ru/ru/9471> (date of access: 20.02.2022).
10. Musayeva A.M., Mamayeva Uaz., Tolchinskaya M.N. Financial consulting : an educational and practical guide. Livny : Publisher Mukhametov G.V., 2015. 1 CD-ROM.
11. Oleynikova E.A. Fundamentals of economic security : (State, region, enterprise, personality). Moscow : CJSC Business School, 2018. 288 p.
12. Methodological guidelines for the preparation of the regulations on the risk management system (approved by the order of the Government of the Russian Federation dated 24.06.2015).
13. Risk Management and Internal Control Policy (approved by the Board of Directors of JSC "Russian Railways" on 27.05.2019, put into effect by the Order of JSC "Russian Railways" dated 18.06.2019 No. 1223/r).
14. Methodological recommendations on risk management and internal control (approved by the Order of JSC "Russian Railways" dated 30.07.2019 No. 1645/r).

15. Regulation of interaction in the process of risk management and reporting (approved by the Order of JSC "Russian Railways" dated 30.07.2019 No. 1636/r).
16. Regulation on the organization of internal audit in the Russian Railways Holding (approved by the Order of JSC "Russian Railways" dated 19.01.2016 No. 91/r).
17. Lima Declaration of Control Guidelines (IX Congress of the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), Lima (Peru), 17.10.1977). URL: <http://base.garant.ru/2570738> (date of access: 20.02.2022).
18. CFO Magazine Financial Director «The Trouble with COSO». URL: <https://www.financialdirector.co.uk/category/risk-and-economy/audit> (date of access: 20.02.2022).
19. INTOSAI Code of Ethics for Public Sector Auditors. URL: [http://old.nuiac.ru/docs/NPZ/Eticheskiy\\_kodeks\\_INTOSAI.pdf](http://old.nuiac.ru/docs/NPZ/Eticheskiy_kodeks_INTOSAI.pdf) (date of access: 20.02.2022).
20. Melnik M.V. Development of strategic audit // Innovative development of the economy. 2012. No. 4 (10). URL: <https://ineconomic.ru/ru/news-10.html> (date of access: 20.02.2022).
21. Feldman I.A. Accounting. Moscow : Yurayt, 2019. 287 p.
22. Mislavskaya N.A., Polenova S.N. Accounting : textbook for bachelors. Moscow : Dashkov and Co., 2014. 592 p. URL: <http://e.lanbook.com/book/56187> (date of access: 20.02.2022).
23. Vorobyeva I.P., Selevich O.S. Economics and Production management : textbook for undergraduate and graduate studies. Lyubertsy : Yurayt, 2016. 191 p.
24. Makarenko S.A. Methodology of internal audit of accounts receivable and accounts payable in trade organizations : dis. ... candidate of Economic Sciences. Krasnodar, 2014.
25. Zambrzhitskaya E.S., Kosheleva A.Yu. Assessment of the reliability of the internal control system of an insurance company at the level of business processes on the example of the underwriting department // Young Scientist. 2016. No. 17 (121). Pp. 383–389.
26. Zudenkova S.A., Zhuravleva N.V. On the effectiveness of internal financial control // Bulletin of the University (State University of Management). 2014. No. 21. Pp. 161–163.
27. Ermishina O.F., Mataeva A.A. About the internal control system and methods of its organization // Successes of modern science and education. 2016. Vol. 3, No. 7. Pp. 107–109.
28. Ostrenko E.V. Internal control system as a tool for improving the reliability of financial statements // Accounting. 2016. No. 1. Pp. 87–91.
29. Turishcheva T.B. Introduction of international auditing standards in Russia // Auditor. 2015. No. 12. Pp. 12–17.
30. Sharamko M.M., Garipov I.R. Institutional compliance control : monograph. Moscow : Rusains, 2016. 138 p.

#### **Информация об авторах**

*В.А. Пискунов* – доктор экономических наук, профессор, проректор по учебной и воспитательной работе, зав. кафедрой учета, анализа и экономической безопасности Самарского государственного экономического университета;

*Т.М. Тарасова* – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета, анализа и экономической безопасности Самарского государственного экономического университета.

#### **Information about the authors**

*V.A. Piskunov* – Doctor of Economics, Professor, Vice-Rector for Academic and Educational Work, Head of the Department of Accounting, Analysis and Economic Security of the Samara State University of Economics;

*T.M. Tarasova* – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Economic Security of Samara State University of Economics.

Статья поступила в редакцию 28.02.2022; одобрена после рецензирования 18.03.2022; принята к публикации 25.04.2022.

The article was submitted 28.02.2022; approved after reviewing 18.03.2022; accepted for publication 25.04.2022.