

РОССИЙСКОЕ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВО
Том 19 • Номер 4 • апрель 2018
ISSN 1994-6937
Russian Journal of Entrepreneurship
издательство Креативная экономика

Проблемы организации внутреннего контроля на промышленных производственных предприятиях Республики Казахстан

Хуаныш Л.[1]
[1] Национальный исследовательский ядерный университет МИФИ, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ:

В работе отмечается, что ведущее направление развития контроля на промышленных предприятиях связано с получением достоверной и полной информации от субъектов предпринимательской деятельности. Каждое предприятие может быть рассмотрено как совокупность управленческих и финансовых решений, которые способствуют формированию устойчивой стратегии развития предприятия. Предметом исследования выступает как само предприятие, так и его составляющие. В частности, уточнено понятие и соотношение системы внутреннего контроля и аудита. Новизна исследования отражена в разработке методики организации внутреннего контроля с учетом оценки рисков и возможной стратификации устойчивости предприятия при насыщенности рынков и формировании общей структуры корпоративного управления. В работе рассмотрены экономические параметры АО «Алюминий Казахстана» на примере отдельного управленческого комплекса.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: внутренний контроль, промышленные предприятия, организация, аудит, информационная поддержка, корпоративное управление.

Issues of internal control at industrial production enterprises of the Republic of Kazakhstan

Khuanysh L.[1]
[1] National Research Nuclear University MEPhI, Russia

Введение

В условиях глобализации экономики и возникновения промышленных предприятий создаются предпосылки выделения в системе корпоративного управления внутреннего контроля. Внутренний аудит как область научных знаний на современном этапе своего научного развития и обоснования требует от ученых и практиков раскрытия его сущности. Раскрытие сущности внутреннего контроля возможно лишь через определение его понятия в соответствии с решаемыми на данном этапе развития внутреннего контроля целей, задач и функций, определяющих виды внутреннего контроля в корпоративном секторе экономики Республики Казахстан.

Определение понятия и сущности внутреннего контроля менялось на протяжении развития систем корпоративного управления, а также

под влиянием общепризнанных в научном мире экономических и правовых наук, среди которых следует выделить внутренний контроль, аудит, право, менеджмент. Благодаря развитию и трансформации научных течений происходило переосмысление подходов к определению понятия и обоснования сущности внутреннего контроля.

Отсутствие единого подхода к определению его сущности обусловливает различные толкования его предмета и объекта, что, в свою очередь, непосредственно влияет на формирование концептуальных и теоретических основ, понятийного аппарата и терминологии внутреннего контроля. Разница между внутренним аудитом и внутренним контролем заключается в том, что аудит является ежегодной системой мониторинга, а контроль проводится постоянно.

Важно раскрыть понятие «внутренний аудит», что в дальнейшем сделает возможным определение сущности внутреннего контроля в современных условиях корпоративного управления обществом.

Литературный обзор

Анализ приведенных определений свидетельствует, что сущность внутреннего контроля не может быть раскрыта только через функции, которые присущи внутреннему контролю и аудиту. По своей сути внутренний аудит является многогранным инструментом в руках высшего руководства общества и его учредителей (акционеров,

ABSTRACT:
The article notes that the leading direction of control development at industrial enterprises is related to obtaining reliable and complete information from business entities. The authors state that each enterprise can be considered as a set of managerial and financial decisions that contribute to the creation of a sustainable enterprise development strategy. The enterprise itself and its components are the subject of the study. . In particular, we clarify the concept and correlation of the internal control and audit system. The novelty of the research is reflected in the development of methods for organizing internal control taking into account the risk assessment and possible stratification of the company's stability, considering the saturation of markets and the formation of a general corporate governance structure. The article considers economic parameters of JSC "Aluminum of Kazakhstan" by the example of a separate management complex.

KEYWORDS: internal control, industrial enterprises, organization, audit, information support, corporate governance

JEL Classification: L23, L26, M21, M42 **Received: 12.02.2018 / Published: 30.04.2018**

© Author(s) / Publication: CREATIVE ECONOMY Publishers
For correspondence: Khuanysh L. (huanyshlena@mail.ru)

CITATION:
Khuanysh L. (2018) Problemy organizatsii vnutrennego kontrolya na promyshlennyh proizvodstvennyh predpriyatiyakh Respubliki Kazakhstan [Issues of internal control at industrial production enterprises of the Republic of Kazakhstan]. Rossiyskoe predprinimatelstvo. 19. (4). – 1065-1082. doi: 10.18334/rp.19.4.38894

инвесторов) и направлен на выполнение не только контрольных, но и управленческих функций – консалтинг, прогнозирование, мониторинг, анализ.

Второй подход основывается на том, что сущность внутреннего контроля сводится к формированию определенного рода информации, необходимой для принятия своевременных управленческих решений. То есть понятие и сущность внутреннего контроля рассматриваются в контексте функций по принятию управленческих решений. Этот подход к определению и раскрытию сущности внутреннего контроля представлен незначительным количеством научных публикаций и в современных научных исследованиях он не нашел единодушной поддержки ученых.

Так, М. Х. Абенова отмечает, что внутренний контроль связан с работой производственной бухгалтерии, а некоторые его виды называют управленческим аудитом [1] *(Abenova, 2017)*. С таким подходом сущность внутреннего контроля сводится к формированию внутренними аудиторами соответствующих проектов управленческих решений, основанных на информации, которая формируется в управленческом учете. Такого же подхода придерживается А. Б. Плисова, которая считает, что необходимость внутреннего контроля возникает по тем причинам, что руководство (совет директоров, администрация, главные специалисты) предприятия – объекта требует информации, необходимой для осуществления стабильного процесса деятельности предприятия. Внутренний контроль называют управленческим потому, что результаты его проверок косвенно используются для управления предприятием [6] *(Plisova, 2017)*.

М. М. Прохорова выделяет внутренний контроль как ключевой элемент системы управления предприятием, деятельность которого направлена на решение управленческих задач, а именно: аудитор в этом случае является глазами и ушами высшего уровня менеджмента [9] *(Prokhorova, 2017)*. Этот подход к раскрытию сущности внутреннего контроля смещает направленность внутреннего контроля от контрольных функций в сторону управленческих, то есть деятельность внутренних аудиторов становится ориентированной на оценку системы управления.

Такую точку зрения разделяет Н. С. Нуркашева, которая дает следующее определение: внутренний контроль осуществляется служащими организации (аудиторами) с целью оценки ее работы в собственных интересах. Полученная в процессе проверки информация, как правило, предназначается для удовлетворения потребностей управленческого персонала [5] *(Nurkasheva, 2017)*. Зато А. С. Поповская, Е. Л. Кулякина,

ОБ АВТОРЕ:

Хуаныш Лена, аспирант кафедры бухгалтерского учета и аудита (huanyshlena@mail.ru)

ЦИТИРОВАТЬ СТАТЬЮ:

Хуаныш Л. Проблемы организации внутреннего контроля на промышленных производственных предприятиях Республики Казахстан // Российское предпринимательство. – 2018. – Том 19. – № 4. – С. 1065-1082. doi: 10.18334/rp.19.4.38894

И. А. Андропова считают, что цель внутреннего контроля заключается в оказании помощи сотрудникам организации с целью эффективного выполнения их функций [8] *(Popovskaya, Kulyakina, Andropova, 2017)*.

Исследование сущности внутреннего контроля, согласно приведенным определениям, дает возможность утверждать, что внутренний аудит направлен не только на выполнение контрольных функций, но и на предоставление руководству аналитической (управленческой) информации, на основе которой будут формироваться проекты управленческих решений [12] *(Sorokobatkin, 2017)*. Согласно такому подходу, сущность внутреннего контроля раскрывается через цели и задачи, которые ставятся перед системой контроля и управленческим персоналом. То есть внутренний аудит рассматривается как независимый инструмент в системе оперативного управления предприятием, который должен удовлетворять информационно-аналитические потребности управленческого персонала.

Третий подход основывается на раскрытии сущности внутреннего контроля через призму целей, задач и функции системы корпоративного управления. Этот подход отражен в многочисленных учебных и научных изданиях, в которых большинство авторов придерживаются позиции, что внутренний аудит не ограничивается функциями контроля, а расширяется функциями, связанными с оценкой системы управления, предоставлением гарантий и консультированием.

По нашему мнению, наиболее полно сущность внутреннего контроля осветила С. Р. Шевякова: внутренний контроль – это регламентированная внутренними документами предприятия деятельность по контролю, оценке различных сторон функционирования предприятия и консультированию всех звеньев управления, осуществляемая представителями специального подразделения [13] *(Shevyakova, 2017)*. Итак, сущность внутреннего контроля в приведенном определении сводится к функциям, которые предусматривают не только контроль, но и оценку эффективности функционирования общества. То есть понятие внутреннего контроля и его сущности с этим подходом дополняется функцией управления и оценки.

Подобного взгляда придерживается А. А. Плужникова, которая указывает, что внутренний контроль с одной стороны направлен на исполнение контрольных функций, связан с обеспечением сохранности имущества, а с другой – является функцией управления, с помощью которой руководство предприятия может оценить эффективность деятельности предприятия как в целом, так и отдельных составляющих системы управления [7] *(Pluzhnikova, 2017)*.

Другую точку зрения имеет И. В. Шейко, которая ограничивает сущность внутреннего контроля рамками предоставления определенных гарантий: внутренний контроль – это орудие управления, предназначенное для обеспечения (гарантии) достижения целей управления предприятием. Для этого служба внутреннего контроля обеспечивает администрацию информацией о результатах анализа, оценки деятельности того или иного подразделения, различными рекомендациями [14] *(Sheyko,*

2017). Считаем, что приведенный подход к определению внутреннего контроля не дает полного представления о его сущности и не предполагает раскрытия особенностей функционирования службы внутреннего контроля через его ограничение лишь функциями управления.

А. Н. Заикина и Н. А. Сухова дополняют приведенные выше определения и тем самым четко раскрывают сущность внутреннего контроля: внутренний контроль – это независимое объективное подтверждение и консультирование, которые разработаны для повышения эффективности и улучшения деятельности предприятия. Он помогает достижению целей, предоставляя системный, квалифицированный подходы к оценке и повышению эффективности управления предприятием, систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля [2] *(Zaikina, Sukhova, 2017)*. В этом определении приведены не только элементы системы контроля и бухгалтерского учета, но и корпоративного управления.

М. В. Штиллер, и А. С. Забенова отмечают, что внутренний контроль основывается на системном подходе к оценке и улучшению эффективности процессов управления рисками и системой внутреннего контроля в соответствии с целями в развитии предприятия [15] *(Shtille, Zabenova, 2017)*. Зато Е. Э. Казанцева указывает, что внутренний контроль помогает руководству предприятия достичь определенных задач, расширить возможности предприятия, усовершенствовать операционные процессы и снизить риски [3] *(Kazantseva, 2017)*.

В приведенных определениях наблюдается характерная особенность, которая позволяет выделить отдельную функцию внутреннего контроля – управление рисками. Ее выделение обусловлено современными тенденциями, которые происходят под влиянием концепции управления рисками. Следует отметить, что применение этой функции возможно только при наличии в системе корпоративного управления обществом развитой системы риск-менеджмента. Благодаря такой системе становится возможным осуществление классификации и разграничения рисков, а также значительное расширение понятия и определение сущности внутреннего контроля, ориентированного на риск.

Дальнейшее исследование сущности внутреннего контроля проведем согласно современной интерпретации его понятия, приведенного на сайте Института внутренних аудиторов: внутренний контроль – это независимая, объективная деятельность по предоставлению уверенности и консультационных услуг, что должно приносить пользу организации и улучшать ее деятельность [11] *(Reshetnikova, 2017)*. Внутренний контроль помогает организации достигать поставленных целей с помощью системного, упорядоченного подхода к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления. Следует обратить внимание на то, что в англоязычном варианте этого определения слово «Assurance» может быть переведено как гарантия или уверенность. В большинстве случаев слова «гарантия» или «уверенность» являются синонимами и с научной точки зрения не могут иметь существенного влияния на раскрытие сущности внутреннего контроля.

Материалы и методы

Методика планирования внутреннего контроля индивидуальна для каждого субъекта хозяйственной деятельности вследствие различий в миссии, стратегии, целях, приоритетах, организационной структуре, особенностях управления, системе делегирования полномочий и ротации персонала, а также специфики ведения бухгалтерского учета и организации системы внутреннего контроля. Именно поэтому эффективность деятельности службы внутреннего контроля в акционерном обществе напрямую зависит от того, насколько грамотно спланирована работа внутренних аудиторов, составлены общий план и программа проведения аудиторских проверок [10] *(Rets, 2017)*.

Процесс планирования в системе внутреннего контроля (СВК) должен быть организован так, чтобы внимание внутренних аудиторов в соответствии с разработанной индикативной системой сбалансированных показателей эффективности сосредоточивалось только на самых рисковых и существенных бизнес-операциях и бизнес-процессах. Это становится возможным при наличии действенной методики построения карты рисков по системе сбалансированных показателей эффективности (KPI и VBM), применение которой во время планирования проверок направлено на:

- формирование общего плана и программы проведения проверки;
- выделение общих экономических факторов и рисков, влияющих на сбалансированные показатели эффективности – ключевые показатели эффективности деятельности общества или показатели стоимостно-ориентированной системы управления обществом (компанией);
- идентификацию рисков и их оценку;
- определение методов и процедур, которые целесообразно применять при проведении внутреннего контроля.

Для совершенствования процесса планирования внутреннего контроля, ориентированного на риск, предложено применять авторскую методику построения карты рисков – матрицы соотношения существенности и риска, основывается на обязательном соблюдении последовательности действий [4] *(Magamadova, Nalimova, 2017)*.

Результаты и обсуждение

Этап 1. Миссия внутреннего аудита. Руководитель службы внутреннего контроля с учетом стратегических целей развития общества определяет миссию внутреннего контроля и стратегические цели, которые ставятся перед СВК. В соответствии со стратегическими и текущими целями руководитель СВК определяет спектр наиболее приоритетных задач, выполнение которых позволит разрабатывать проекты управленческих решений, предоставлять рекомендации (консультации) и гарантии (уверенность) высшему руководству общества (наблюдательному совету, акционерам и инвесторам).

Этап 2. Разработка (определение) системы показателей VBM или КРИ. Руководителю СВК и экспертам необходимо воспользоваться разработанным инструментарием планирования и проведения внутреннего аудита, ориентированного на

Таблица 1

Факторы влияния на показатели VBM для целей риск-ориентированного внутреннего контроля

№	Показатель	Факторы внешней среды	Факторы внутренней среды		Источник информации (статьи финансовой отчетности и/или сальдо счетов)
			Факторы первого порядка	Факторы второго порядка	
Абсолютные показатели, на основе финансовой отчетности предприятия					
1.	RONA (Retum on Net Assets) – рентабельность чистых активов предприятия	Конкурентоспособность предприятия. Численность покупателей и их финансовое состояние. Стоимость акций на фондовом рынке, что характеризует платежеспособность и финансовую устойчивость предприятия.	Чистая прибыль за отчетный период. Общая стоимость активов предприятия.	Объемы производства и реализации. Чистый доход (выручка) от реализации. Прочие операционные доходы. Финансовые доходы. Себестоимость продукции. Административные расходы. Расходы на сбыт. Прочие операционные расходы. Финансовые расходы. Ставка налога на прибыль. Необоротные активы – нематериальные активы, основные средства, долгосрочные финансовые инвестиции и др. Оборотные активы - запасы, дебиторская задолженность. Денежные средства и их эквиваленты. Текущие активы. Текущие обязательства. Платежеспособность и финансовая устойчивость предприятия	Аудиторские отчеты

Источник: составлено автором

риск, системой сбалансированных показателей – VBM или KPI. Как отмечалось ранее, выбор системы показателей зависит от специфики деятельности общества и особенностей ведения бухгалтерского учета. После выбора системы показателей внутренним аудиторам и экспертам в рамках выбранной системы показателей (VBM или КРИ) нужно определить ключевые (целевые) показатели, по которым в дальнейшем будет

Таблица 2

Факторы (показатели), которые влияют на рентабельность чистых активов (RONA)

№	Фактор	Единица расчета	2014	2015	2016	2017
1	Объем реализации	Шт.	1 000	1 130	1 200	1 250
2	Цена за единицу (без НДС)	Тыс. руб.	65	67	70	72
3	Себестоимость единицы продукции	Тыс. руб.	58	58	61	62
4	Ставка НДС	%	12	12	12	12
5	Административные расходы	Тыс. руб.	4 500	4 300	3 870	3 900
6	Расходы на сбыт	Тыс. руб.	6 540	5 900	6 200	6 120
7	Другие расходы	Тыс. руб.	2 340	2 140	1 350	1 300
8	производственные	Тыс. руб.	13400	13400	13400	13400
9	внеплановые	Тыс. руб.	1000	1000	1000	1000
10	Срок полезного использования ОЗ	год.	5	5	5	5
11	Оборотные активы	Тыс. руб.	67800	67400	67200	67100
12	Текущие обязательства (задолженность)	Тыс. руб.	65 400	64 700	64 300	64 500

Источник: составлено автором

характеризоваться эффективность деятельности общества; осуществляться оценка текущего финансового и имущественного состояния общества (компании); проводиться прогнозирование доходности тех или иных процессов (операций); осуществляться мониторинг и тому подобное.

Этап 3. Выделение центров ответственности. Под центром ответственности понимают сегмент деятельности общества, который возглавляет ответственное лицо, наделенное правами и полномочиями для принятия решений и отвечает за результаты деятельности этого сегмента.

Определение центров ответственности позволит при планировании деятельности внутренних аудиторов организовать их работу так, чтобы они могли осуществлять постоянный мониторинг не только за отдельными факторами риска, но и за процессом принятия решений – результатом принятого решения и его влияния на ключевой показатель эффективности.

Этап 4. Определение факторов, которые влияют на показатели VBM и KPI (*табл. 1*).

Руководителю СВК необходимо сформировать экспертную группу и, воспользовавшись разработанной системой показателей исходя из специфики деятельности общества, определить по каждому из ключевых (целевых) показателей наиболее значимые факторы влияния по центрам ответственности, факторам риска и счетам бухгалтерского учета (статьям финансовой отчетности).

С целью понимания процесса вывода формул и алгоритмов действий, по кото-

Таблица 3

Расчет рентабельности чистых активов общества

Показатель	2014	2015	2016	2017
Чистая операционная прибыль (NOPLAT), тыс. руб.	-6 380	-2 170	-620	1 180
Рентабельность чистых активов (RONA)	-0,48	-0,16	-0,04	0,09

Источник: составлено автором

рым в дальнейшем будет определяться методика построения карты риска по системе сбалансированных показателей, воспользуемся показателем рентабельности чистых активов. Исходя из профессионального суждения выделим важнейшие показатели, которые с позиции управления являются факторами риска и влияют на исследуемый ключевой (целевой) показатель RONA (*табл. 2*).

По данным *таблицы 2* рассчитаем показатель чистой операционной прибыли и показатель рентабельности чистых активов (RONA), а полученные результаты занесем в *таблицу 3*.

Как видно из *таблиц 2* и *3*, основной проблемой при построении карты рисков (матрицы соотношение риска и существенности) внутреннего контроля является разнообразие показателей и единиц их измерения.

Этап 5. Переход от абсолютных значений факторов в относительные. Проведенное исследование научных публикаций по этой тематике показало, что в процессе построения карты рисков не учитываются относительные показатели, т. е. не осуществляется переход от аффинного евклидова пространства к матричному. Для приведения показателей в относительную форму на этом этапе руководителю службы внутреннего контроля и членам экспертной группы необходимо применить методику интегральной количественной оценки риска финансово-хозяйственной деятельности. Применение такой методики обеспечит:

- определение уровня риска факторов (показателей);
- проведение ранжирования факторов по уровню существенности.

Для определения уровня риска отдельно взятые показатели системы VBM и KPI, которые используют для оценки эффективности деятельности общества, необходимо описать через перечень факторов влияния.

С целью абстрагирования от единиц измерения каждого фактора и перехода к евклидову пространству нужно перевести их значение в относительную форму. Для этого важно заранее определить характер влияния каждого фактора и распределить их на такие, которые положительно влияют на ключевой показатель, и такие, что влияют отрицательно. Для оценки рискованности факторов в процессе планирования внутреннего контроля экспертная группа в состав которой входит внутренний аудитор, распределяет показатели по факторам воздействия – негативные и позитивные.

Таблица 4

Относительные значения факторов, которые влияют показатель RONA (рентабельность чистых активов общества)

Фактор	Характер влияния	2014		2015		2016		2017	
1	2	Относительное значение	Вероятность	Относительное значение	Вероятность	Относительное значение	Вероятность	Относительное значение	Вероятность
Объем реализации	Положительный	1000	0,80	1130	0,90	1200	0,96	1250	1,00
Цена за единицу (без НДС)	Положительный	65	0,90	67	0,93	70	0,97	72	1,00
Себестоимость единицы продукции	Отрицательный	58	1,00	58	1,00	61	1,05	62	1,07
Ставка НДС	Отрицательный	12	1,00	12	1,00	12	1,00	12	1,00
Административные расходы	Отрицательный	4500	1,16	4300	1,11	3870	1,00	3900	1,01
Расходы на сбыт	Отрицательный	6540	1,11	5900	1,00	6200	1,05	6120	1,04
Прочие операционные расходы	Отрицательный	2340	1,80	2140	1,65	1350	1,04	1300	1,00
производственные	Отрицательный	13400	1,00	13400	1,00	13400	1,00	13400	1,00
внеплановые	Отрицательный	1000	1,00	1000	1,00	1000	1,00	1000	1,00
Срок полезного использования 03	Отрицательный	5	1,00	5	1,00	5	1,00	5	1,00
Оборотные активы	Отрицательный	67800	1,01	67400	1,00	67200	1,00	67100	1,00
Текущие обязательства (задолженность)	Положительный	65400	1,00	64700	0,99	64300	0,98	64500	0,99

Источник: составлено автором

Перевод в относительную форму факторов (показателей) осуществляется проведением соответствующих расчетов для:

позитивных – как отношение этого фактора к максимальному за несколько лет;

негативных – как отношение этого фактора к минимальному за несколько лет.

Воспользовавшись данными *таблицы 3* и описанной методикой перехода, проведем соответствующие расчеты, по которым каждое значение положительного фактора поделим на его максимальное значение, а отрицательного – на минимальное. Полученные относительные показатели по проведенным расчетам сгруппированы в таблицу 4. У положительного фактора «1» присваивается максимальному значению. У отрицательного фактора «1» присваивается минимальному значению. Остальные показатели «Вероятности» рассчитываются путем деления «Относительного значения» на «Относительное значение» с вероятностью «1».

Этап 6. Определение математического ожидания каждого фактора за относительными значениями. Руководителю СВК необходимо определить показатель вероятности наступления факторов, приведенных в *таблице 4.* Этот показатель необходим для расчета математического ожидания и последующего анализа факторов (*табл. 5*).

Следует обратить внимание на то, что факторы, математическое ожидание которых равно единице, характеризуются нулевым риском, поскольку изменений по ним за анализируемый период не было.

Такие факторы необходимо отбросить как незначимые и не включать их в последующие расчеты. Из *таблицы 5* видно, что к факторам с нулевым риском относятся факторы под номерами 4, 8, 9,10, 11.

Этап 7. Расчет интегрального показателя риска для каждого показателя системы VBM и KPI. Следующим шагом в процессе планирования внутреннего аудита, ориентированного на риск, является определение интегрального показателя риска для каждого ключевого показателя по формуле

$$\frac{F(x)}{F(y)} \cong \frac{J_1^{-x} \times J_2^{-x} \ldots J_k^{-x} \times J_1^{+y} \times J_2^{+y} \ldots J_m^{+y}}{J_1^{+x} \times J_2^{+x} \ldots J_m^{+x} \times J_1^{-y} \times J_2^{-y} \ldots J_k^{-y}},$$

где J – факторы, которые влияют на ключевой показатель деятельности общества.

Знак степени фактора J отражает характер его влияния на ключевой показатель. Полученные значения интегральных показателей ранжируют и определяют наиболее рискованные ключевые показатели. Именно на этих показателях руководителю СВК необходимо сосредоточить основное внимание своего подразделения. По данным *таблицы 5* произведем расчет интегрального показателя риска рентабельности чистых активов

$$\frac{F(x)}{F(y)} \cong \frac{1{,}00345 \times 1{,}063 \times 1{,}0481 \times 1{,}3731 \times 1{,}0039}{0{,}9392 \times 0{,}9583 \times 0{,}987} \approx 1{,}79.$$

Значение интегрального показателя риска 1,79 свидетельствует о наличии достаточно значимого риска изменения рентабельности чистых активов (RONA).

Таблица 5

Расчет математического ожидания за факторами, которые влияют на рентабельность чистых активов

Показатели	Характер влияния	2014		2015		2016		2017		Математическое ожидание
		Относительное значение	Вероятность	Относительное значение	Вероятность	Относительное значение	Вероятность	Относительное значение	Вероятность	
Объем реализации	Положительный	0,80	0,1	0,90	0,3	0,96	0,3	1,00	0,3	0,92
Цена за единицу (без НДС)	Положительный	0,90	0,2	0,93	0,2	0,97	0,3	1,00	0,3	0,95
Себестоимость единицы продукции	Отрицательный	1,00	0,2	1,00	0,2	1,05	0,4	1,07	0,2	1,03
Ставка НДС	Отрицательный	1,00	0,3	1,00	0,3	1,00	0,2	1,00	0,2	1,00
Административные расходы	Отрицательный	1,16	0,1	1,11	0,4	1,00	0,2	1,01	0,3	1,07
Расходы на сбыт	Отрицательный	1,11	0,2	1,00	0,2	1,05	0,3	1,04	0,3	1,05
Прочие операционные расходы	Отрицательный	1,80	0,3	1,65	0,2	1,04	0,1	1,00	0,4	1,37
производственные	Отрицательный	1,00	0,1	1,00	0,4	1,00	0,4	1,00	0,1	1,00
внеплановые	Отрицательный	1,00	0,2	1,00	0,2	1,00	0,2	1,00	0,4	1,00
Срок полезного использования 03	Отрицательный	1,00	0,3	1,00	0,2	1,00	0,3	1,00	0,2	1,00
Оборотные активы	Отрицательный	1,01	0,2	1,00	0,3	1,00	0,3	1,00	0,2	1,00
Текущие обязательства (задолженность)	Положительный	1,00	0,1	0,99	0,2	0,98	0,4	0,99	0,3	0,99

Источник: составлено автором

Следовательно, этот показатель требует более детального анализа.

Этап 8. Оценка риска для каждого фактора за каждым значимым показателем (VBM или KPI). Руководителю СВА и экспертам нужно для отобранной группы показателей определить факторы, обусловливающие их рискованность. С этой целью руководитель СВК и эксперты обращаются к относительным значениям факторов.

В общем понимании относительное значение по фактору характеризует рассеянность абсолютных значений вокруг наилучшего показателя. Следует учитывать, что чем больше несобранности, тем выше риск. В таком случае экспертной группе необходимо учитывать, что в безрисковой ситуации относительное значение фактора будет равно единице, а любое другое значение относительного показателя свидетельствует о наличии определенной вероятности наступления благоприятных или неблагоприятных условий для него.

При проведении расчетов руководителю СВК (экспертам) следует обратить внимание на то, что отклонение относительного значения каждого фактора от единицы, взятое по модулю, характеризует уровень риска по таким факторам.

По данным таблицы 5 определим уровень риска по каждому из факторов. Для этого рассчитаем отклонение математического ожидания за каждым фактором от единицы, взятое по модулю (*табл. 6*).

Таблица 6

Расчет уровня риска с факторами, которые влияют на уровень рентабельности чистых активов (RONA)

Фактор	Математическое ожидание	Отклонение математического ожидания от единицы, взятое по модулю
Объем реализации	0,916	-0,084
Цена за единицу (без НДС)	0,951	-0,049
Себестоимость единицы продукции	1,030	0,030
Административные расходы	1,070	0,070
Расходы на сбыт	1,049	0,049
Прочие операционные расходы	1,371	0,371
Текущие обязательства (задолженность)	0,990	-0,010

Источник: составлено автором

Для определения существенности влияния каждого фактора на ключевой показатель (VBM или KPI) руководители СВК исходя из профессионального опыта осуществляют ранжирование полученных значений риска от минимального до максимального (*табл. 7*).

В результате ранжирования выделены наиболее рисковый фактор – «Другие операционные расходы» и наименее рисковый – «Оборотные активы».

Проведенное ранжирование факторов риска основывается только на профессиональном суждении руководителя СВК и не может рассматриваться как эталонное.

Таблица 7

Ранжирование уровней риска факторов, которые влияют на показатель рентабельности чистых активов (RONA)

Порядковый номер фактора	Фактор	Уровень риска
12	Текущие обязательства (задолженность)	0,010
3	Себестоимость единицы продукции	0,030
2	Цена за единицу (без НДС)	0,049
6	Расходы на сбыт	0,049
1	Объем реализации	0,084
5	Административные расходы	0,070
7	Прочие операционные расходы	0,371

Источник: составлено автором

Поэтому необходимо дополнительное согласование полученных данных с экспертной группой.

Применение этого коэффициента даст возможность руководителю СВК во время планирования отдельных видов проверок скорректировать выборку с учетом риска изменения и существенности влияния фактора на ключевой показатель (KPI или VBM). Зато коэффициент дает возможность внутренним аудиторам исследовать всю совокупность документов (генеральную совокупность) и определенную ее часть (выборку), то есть проводить проверку по репрезентативной выборке.

Определенную по любому из методов аудиторскую выборку необходимо умножить на корректирующий коэффициент L, что соответствует квадранту матрицы, который имеет исследуемый фактор. В том случае, если в документе отражены данные по нескольким факторам, распределенным по разным квадрантам матрицы, внутреннему аудитору целесообразно взять самый высокий корректирующий коэффициент.

Следовательно, предложенная методика корректировки аудиторской выборки на стадии планирования внутреннего аудита дает возможность руководителю СВК, с одной стороны, оценить и учесть влияние каждого фактора, а с другой – оптимизировать процесс проведения проверки и составления риск-регистров внутреннего аудита.

Заключение

Проведя анализ определения внутреннего контроля, можно прийти к выводу что такой подход в условиях внедрения в систему корпоративного управления концепции риск-менеджмента ограничивает сущность внутреннего контроля только функциями контроля, управления, оценки и консультирования. В работе показаны не только организационные проблемы, которые обычно сопровождают организацию системы внутреннего контроля, но также и рассчитаны на основании экономических показателей уровни риска, которые являются допустимыми при проведении внутреннего контроля

и требуют дополнительного рассмотрения. Перспективой дальнейших исследований выступает построение математической модели расчета рисков на основе информационных систем.

ИСТОЧНИКИ:

1. Абенова М.Х. Внутренний аудит как самостоятельная функция управления компанией // Вопросы экономики и управления, 2017. – № 1–1(8).
2. Заикина А.Н., Сухова Н.А. Внутренний аудит как инструмент процесса управления предприятием // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования, 2017. – № 2(20).
3. Казанцева Е.Э. Внутренний аудит в России и перспективы развития // Инновационная наука. – 2017. – № 4.
4. Магамадова А.И., Налимова З.Ф. Внутренний аудит как основной инструмент повышения качества и прозрачной финансовой отчетности в условиях перехода на МСФО // Молодежь в современной экономической науке: Материалы V Всероссийской научно-практической заочной конференции, 2017.
5. Нуркашева Н.С. Контроллинг и внутренний аудит как концепции системного управления организаций // Современные проблемы социально-гуманитарных наук, 2017. – № 1(9).
6. Плисова А.Б. Внутренний контроль и аудит наличия и движения дебиторской задолженности // Управление экономическими системами: электронный научный журнал, 2017. – № 1(95).
7. Плужникова А.А. Внутренний аудит в условиях реорганизации экономического субъекта // Молодой ученый, 2017. – № 14(148).
8. Поповская А.С., Кулякина Е.Л., Андропова И.А. Внутренний аудит в системе корпоративного управления: сильные и слабые стороны // Молодой ученый, 2017. – № 9(143).
9. Прохорова М.М. Внутренний аудит предприятия как способ повышения уровня его экономической безопасности // Молодой ученый, 2017. – № 5(139). 10. Рец В.В. Внутренний аудит операций в сфере учета основных средств // Дни науки – 2017: Сборник научных трудов по результатам II Международной научно-практической интернет-конференции. Макеевка, 2017.
11. Решетникова Е.Е. Внутренний аудит: сущность, функции и задачи // Математические методы и модели в управлении, экономике и социологии, 2017.
12. Сорокобаткин В.В. Внутренний аудит и риск-менеджмент сопутствующей деятельности в хозяйственном процессе любой организации // Молодой ученый, 2017. – № 21(155).
13. Шевякова С.Р. Внутренний аудит как инструмент улучшения функционирования предприятия// Молодой ученый, 2017. – № 11(145).
14. Шейко И.В. Внутренний аудит как форма аудита корпоративного управления

// Молодежь и наука: шаг к успеху: Сборник научных статей Всероссийской научной конференции перспективных разработок молодых ученых: в 3-х томах. Ответственный редактор Горохов А.А. – Курск, 2017.
15. Штиллер М.В., Забенова А.С. Внутренний аудит и внутренний контроль: сущность, цели и задачи // Молодёжь Сибири – науке России: международная научно-практическая конференция. Сибирский институт бизнеса, управления и психологии. – Красноярск, 2017.

REFERENCES:

Abenova M.Kh. (2017). Vnutrenniy audit kak samostoyatelnaya funktsiya upravleniya kompaniey [Internal audit as an independent function of company management]. Issues of Economics and Management. (1-1(8)). (in Russian).

Kazantseva E.E. (2017). Vnutrenniy audit v Rossii i perspektivy razvitiya [Internal Audit in Russia and prospects for development]. Innovative science. 1 (4). (in Russian).

Magamadova A.I., Nalimova Z.F. (2017). Vnutrenniy audit kak osnovnoy instrument povysheniya kachestva i prozrachnoy finansovoy otchetnosti v usloviyakh perekhoda na MSFO [Internal audit as the main tool for quality improvement and transparent financial reporting under the conditions of transition to IFRS]Young people in modern economic science. (in Russian).

Nurkasheva N.S. (2017). Kontrolling i vnutrenniy audit kak kontseptsii sistemnogo upravleniya organizatsiy[Controlling and internal audit in the corporate management]. Sovremennye problemy sotsialno-gumanitarnyh nauk. (1(9)). (in Russian).

Plisova A.B. (2017). Vnutrenniy kontrol i audit nalichiya i dvizheniya debitorskoy zadolzhennosti [Internal control and audit of the availability and receivables' flows]. Management of economic systems: scientific electronic journal. (1(95)). 8. (in Russian).

Pluzhnikova A.A. (2017). Vnutrenniy audit v usloviyakh reorganizatsii ekonomicheskogo subekta [Internal audit in the conditions of economic entity reorganization]. The young scientist. (14(148)). (in Russian).

Popovskaya A.S., Kulyakina E.L., Andropova I.A. (2017). Vnutrenniy audit v sisteme korporativnogo upravleniya: silnye i slabye storony [Internal audit in the corporate governance system: strengths and weaknesses]. The young scientist. (9(143)). (in Russian).

Prokhorova M.M. (2017). Vnutrenniy audit predpriyatiya kak sposob povysheniya urovnya ego ekonomicheskoy bezopasnosti [Internal audit of the enterprise as a way to improve the level of its economic security]. The young scientist. (5(139)). (in Russian).

Reshetnikova E.E. (2017). Vnutrenniy audit: suschnost, funktsii i zadachi [Internal Audit: essence, functions, and tasks]. Matematicheskie metody i modeli v upravlenii, ekonomike i sotsiologii. (in Russian).

Rets V.V. (2017). Vnutrenniy audit operatsiy v sfere ucheta osnovnyh sredstv [Internal audit of operations in the field of fixed assets accounting] Science Days - 2017. (in Russian).

Shevyakova S.R. (2017). Vnutrenniy audit kak instrument uluchsheniya funktsionirovaniya predpriyatiya [Internal audit as a tool for improving the functioning of an enterprise]. The young scientist. (11(145)). (in Russian).

Sheyko I.V. (2017). Vnutrenniy audit kak forma audita korporativnogo upravleniya [Internal audit as a form of corporate governance audit] Young people and science: a step to success. (in Russian).

Shtiller M.V., Zabenova A.S. (2017). Vnutrenniy audit i vnutrenniy kontrol: suschnost, tseli i zadachi [Internal audit and internal control: the essence, goals and tasks] The youth of Siberia - Russiaт science. (in Russian).

Sorokobatkin V.V. (2017). Vnutrenniy audit i risk-menedzhment soputstvuyuschey deyatelnosti v khozyaystvennom protsesse lyuboy organizatsii [Internal audit and risk management of related activities in the economic process of an organization]. The young scientist. (21(155)). (in Russian).

Zaikina A.N., Sukhova N.A. (2017). Vnutrenniy audit kak instrument protsessa upravleniya predpriyatiem [Internal audit as a tool for enterprise management]. Innovation economy: prospects for development and improvement. (2(20)). (in Russian).