УДК 657.01 Н.С.Головко

Студент НГУЭУ,

г. Новосибирск ,РФ

E-mail: [nata.golovko.95@inbox.ru](mailto:nata.golovko.95@inbox.ru)

**Использование аналитических процедур**

**при проведении внутреннего аудита расходов железных дорог**

**Аннотация**

Актуальность данной темы состоит в том ,что внутренний аудит представляет собой процесс, направленный на повышение результативности финансово-хозяйственной деятельности холдинга "РЖД" посредством системного и последовательного проведения внутренних аудиторских проверок и оценки эффективности систем внутреннего контроля и управления рисками.

Функция внутреннего контроля в ОАО «РЖД» основана на современной организационно-методологической базе, разработанной в соответствии с лучшей мировой и отечественной профессиональной практикой, отвечает этическим нормам в области внутреннего аудита и контроля, принятым в современном российском и мировом деловых сообществах.

**Ключевые слова** : аналитические процедуры, внутренний аудит, расходы

Организационная структура ОАО «РЖД» - это вертикально – интегрированный холдинг, который за время своего существования претерпел значительные изменения. Прежде всего, это объясняется тем, что некогда самостоятельные структуры – железные дороги постепенно получили статус территориальных филиалов.

Внутренний аудит расходов на всех предприятиях ОАО «РЖД» является очень важным инструментом в обеспечении эффективности их деятельности. Функция внутреннего контроля и аудита в ОАО «РЖД» основана на современной организационно – методологической базе, разработанной в соответствии с лучшей мировой и отечественной профессиональной практикой, отвечает этическим нормам в области внутреннего аудита и контроля, принятым в современном российском и мировом деловых сообществах.

Для филиалов ОАО «РЖД» учтена система финансирования в пределах сформированного бюджета затрат. Внутреннему контролю деятельности предприятия свойственен внутренний аудит, который включает в себя и аудит, и ревизию, и другие формы проверки результатов работы предприятия. Законодательного закрепления понятия «внутренний аудит» не существует, но в различных научных источниках можно встретить его определения, функции и задачи.

Соловьенко В.А. определяет внутренний аудит как независимую деятельность в организации по проверке и оценке работы в ее интересах, а также контроль, который осуществляется путем проверки и оценки адекватности и эффективности других видов контроля [1].

По мнению Жаркова С.В., внутренний аудит - это принятая хозяйствующим субъектом в интересах его участников (учредителей) и регламентированная внутренними документами система контроля за:

* соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и получения иной информации (в том числе за рациональностью ее формирования);
* выполнением принятых в организации программ и планов;
* соответствием их поставленным целям и эффективности;
* сохранностью активов;
* соблюдением законодательства при осуществлении операций [2].

Целями внутреннего аудита ОАО «РЖД» являются системное обеспечение проведения проверок, анализ информации и мониторинг надежности процедур в системах внутреннего контроля и управления рисками для сохранения финансовой устойчивости, повышения результативности финансово-хозяйственной деятельности и эффективности бизнес-процессов холдинга «РЖД».

Организация внутреннего аудита осуществляется с учетом следующих принципов:

- независимость и объективность, соблюдение конфиденциальности,

- профессионализм и ответственное отношение к работе, контроль качества.

Контроль качества проведения внутреннего аудита предусматривает осуществление периодических оценок качества работы подразделений внутреннего аудита. Положение о системе внутреннего контроля в холдинге «РЖД», разработанное с учетом рекомендаций Минфина России и применением положений концепции «Внутренний контроль. Интегрированная модель» модель СОSО (Committee of Sponsoring Organizations). Документ определяет цели, задачи и функции, основные требования, функциональную структуру и распределение ответственности субъектов внутреннего контроля.

Создание системы внутреннего контроля направлено на обеспечение разумной уверенности в достижении поставленных перед ОАО «РЖД» целей.

Основными задачами системы внутреннего контроля в ОАО «РЖД» являются:

- обеспечение эффективности и результативности финансово-хозяйственной деятельности;

- обеспечение сохранности активов и экономичного использования ресурсов;

- выявление рисков и управление ими;

- обеспечение достоверности и полноты бухгалтерской (финансовой) и иных видов отчетности;

- соблюдение законодательства и нормативных правовых актов Российской Федерации и нормативных документов ОАО «РЖД».

Система внутреннего контроля в ОАО «РЖД» определяется совокупностью объектов и субъектов. Объектами системы внутреннего контроля являются финансово-хозяйственная деятельность подразделений ОАО «РЖД» и его бизнес-процессы. Состав субъектов системы внутреннего контроля определяется организационной структурой ОАО «РЖД».

Внутренний аудит проводится в несколько этапов: подготовительный, планирование, выполнение и оформление документов, составление заключения.

Информационной базой при проведении внутреннего аудита расходов железных дорог является отчет формы 7-у «Внутрифирменная управленческая отчетность». Он базирован в соответствии с действующей в ОАО «РЖД» Номенклатурой доходов и расходов и представляет собой управленческий отчет о расходах предприятий железнодорожного транспорта в разрезе элементов затрат (мест возникновения затрат), видов деятельности (видов затрат), отраслевых хозяйств (центров ответственности), укрупненным видам работ (носителям затрат), а также статей номенклатуры расходов. Кроме того, он включает в себя информацию о значениях измерителей и показателей, используемых для целей планирования, контроля и анализа эксплуатационных расходов.

Под местом возникновения затрат (МВЗ) в данном случае понимается обособленное подразделение ОАО «РЖД» или его дочерних и зависимых обществ, предоставляющее для целей дальнейшей консолидации управленческие отчеты по форме 7-у-предприятие.

Информация, которая имеется в отчете, используется для контроля за ходом исполнения бюджета затрат, формирования прогнозных величин бюджетов на плановый период, калькулирования себестоимости перевозок (других видов работ и услуг).

Также информационной базой для аудита расходов железных дорог и их структурных подразделений является бюджет затрат, платежные балансы, показатели бюджета производства, оперативной и статистической отчетности, содержащие основные объемные и качественные показатели, которые влияют на расходы.

Далее происходит изучение информации в сравнении с сопоставимой информацией за предыдущие периоды, с ожидаемыми результатами деятельности аудируемого подразделения, а также предложениями аудитора.

Одним из видов аудиторских процедур являются аналитические процедуры, состоящие из выявления, анализа и оценки соотношений между финансово-экономическими показателями деятельности проверяемого экономического субъекта. Их основой является существование явной причинно-следственной связи между анализируемыми показателями. Основным назначением аналитических процедур в аудите является получение доказательств, в связи с этим убедительность аналитических выводов зависит от качества проведенного анализа и при необходимости подтверждается другими аудиторскими процедурами. По мере своей квалификации аудитор использует различные аналитические приемы для принятия решений о достоверности показателей, отраженных в финансовой отчетности.

При разработке и проведении аналитических процедур проверки по существу в соответствии с МСА 330 “Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски” аудитор обязан действовать согласно МСА 520 и алгоритму, представленному на рис. 1.

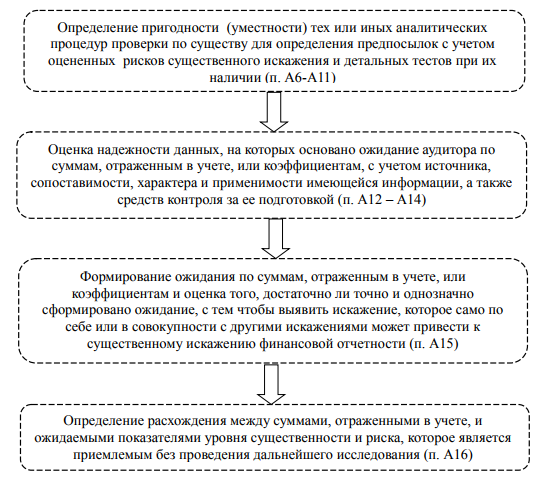


Рис. 1. Алгоритм действий аудитора по выполнения аналитических процедур согласно МСА 520

Использование аналитических процедур на практике во многих случаях объясняется также тем, что при решении некоторых конкретных задач аудита в случаях, когда сальдо по счетам небольшие, достаточное количество свидетельств можно получить с помощью одних только аналитических процедур.

А теперь перейдем непосредственно к аналитическим процедурам, которые играют значительную роль при проведении аудита расходов железных дорог. Отмечу, что аналитические процедуры, применяемые в данном случае, позволяют выявить особенности деятельности проверяемого предприятия, признают риски потенциально опасных зон учетного процесса, выявляют необычные операции, а также коэффициенты и тенденции, которые свидетельствуют о возможных проблемах, имеющих значение для финансовой отчетности.

Анализ факторов, которые влияют на снижение финансово-экономических показателей деятельности организации, является важной аналитической процедурой аудита расходов. Например, величина расходов на тягу поездов будет зависеть от трех факторов: объем тонно-километровой работы брутто, норма расходов энергетических ресурсов и цена единицы ресурса. Таким образом, можно увидеть, как преобразование каждого из трех факторов повлияло на общую величину расходов и выявить причины отклонений.

На основании выше сказанного можно сделать вывод, что использование аналитических процедур позволяет рассмотреть взаимосвязь между элементами информации, которые должны соответствовать бюджету затрат.

При использовании аналитических процедур аудита расходов железных дорог применяются следующие методы: коэффициентный метод, метод сравнения, методы детерминированного факторного анализа, метод экспертных оценок и других.

Стоит отметить, что наличие или отсутствие необычных отклонений показателей отчетности о расходах железных дорог и их структурных подразделений является результатом выполнения аналитических процедур.

От поставленной цели зависит метод проведения аналитических процедур. При последовательном анализе отчетности аудитору целесообразно вначале применить качественные методы экономического анализа, включая метод экспертных оценок. Они основываются на изучении абсолютных значений показателей, представленных во внутренней управленческой отчетности. Особое внимание при этом следует обращать на наличие в отчетности необычных показателей и сумм.

На втором этапе используется метод сравнения, коэффициентный метод, методы детерминированного факторного анализа и другие.

Сравнительный анализ позволяет сопоставлять признаки, присущие двум или нескольким объектам, устанавливать различия между ними или находить в них общее. Использование этого метода предполагает сопоставимость сравниваемых показателей, единство измерителей, период сравнения, сезонные особенности и географические условия работы.

Разновидностями этого метода являются горизонтальный и вертикальный анализ.

Однако, бюджетные показатели расходов рассчитываются для определенного уровня деловой активности, а фактические затраты соответствуют уже другому уровню. Поэтому, сравнивать эти показатели было бы корректно, пересчитывая плановые показатели на выполненный объем работы, т.е. определяя «право расходов». Эта процедура в современной литературе объяснена как методика гибкого (мобильного) бюджетирования.

Гибкий бюджет обеспечивает прогнозные данные для различных уровней объема работ и четко обозначает связь между статичным бюджетом и фактическими результатами. Он может быть использован как в предплановом, так и в послеплановом периоде. При планировании он помогает выбрать оптимальный объем работ, продаж, а при анализе – оценить фактические результаты.

Важным в аудите расходов является и процедура вертикального сравнительного анализа. На железнодорожном транспорте в существующей номенклатуре доходов и расходов расходы классифицированы по многим признакам: по элементам затрат, по отношению к процессу производства, по местам возникновения затрат, по видам деятельности, по статьям затрат. При этом на железнодорожном транспорте свои специфические особенности. Например, такой элемент затрат, как материальные затраты в управленческой отчетности делится на 4 группы:

1. Материалы (запасные части, спецодежда, смазочные материалы и т.п.)

2. Топливо, в том числе для тяги (дизельное топливо, мазут, нефть, бензин, уголь и т.д.)

3. Электроэнергия (стоимость покупной электроэнергии, расходуемой на продвижение поездов с электрической тягой и электросекций, на технологические, энергетические, осветительные и другие производственные и хозяйственные нужды организаций)

4. Прочие материальные затраты (стоимость услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями; работы по снего-, водо- и пескоборьбе, вывозка снега и работа снегоочистителей и т.д.).

Основными задачами аудита можно считать выявление изменений структуры расходов и оценка причины возникновения этих изменений. Также на этом этапе аудита затрат применяется коэффициентный метод, при котором рассчитываются удельные затраты на единицу объема работы, зарплатоотдача, материалоотдача, амортизациоотдача и другие показатели эффективности использования затрат.

Что касается методики факторного анализа, то она применяется и при выполнении вертикального и при выполнении горизонтального анализа расходов. Данная методика дает возможность оценить влияние отдельных факторов на результативный показатель с помощью детерминированных или стохастических приемов исследования и необходим при проведении аудита особенно трудовых и материальных затрат.

На этапе планирования аудита расходов применение аналитических процедур способствует пониманию деятельности проверяемого структурного подразделения железнодорожного транспорта, выявлению областей потенциальных рисков и более точному определению степени аудиторского риска. При формировании общего плана и программы аудита расходов применение аналитических процедур способствует сокращению количества и объема других аудиторских процедур.

На этапе непосредственного проведения внутренней проверки расходов аудитор выполняет аналитические процедуры при исследовании необычных отклонений показателей бухгалтерской и управленческой отчетности, оценке обоснованности и достоверности расходов.

На этапе завершения аудита аналитические процедуры применяются для окончательной проверки наличия в отчетности существенных искажений или других финансовых проблем и могут способствовать выявлению областей, в которых требуется проведение дополнительных аудиторских процедур и принятие определенных управленческих решений.

На основании вышесказанного можно сделать вывод, что результаты аналитических процедур являются неотъемлемой частью проверки и каждый этап внутреннего аудита важен для обоснования расходов и достоверности их отражения в отчетности.

**Список использованной литературы**

1. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ “Об аудиторской деятельности” [Электронный ресурс].URL: <http://minfin.ru/ru/document>.

2. Постановление Правительства Российской Федерации от 11 июня 2015 г. № 576 “Об утверждении положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации”.

3. Постановление Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 Федеральные правила (стандарт) аудиторской деятельности № 20 “Аналитические процедуры”.

4. Приказ МинТранса РФ № 311 от 31.12.2010 г. Об утверждении Порядка ведения раздельного учета доходов, расходов и финансовых результатов по видам деятельности, тарифным составляющим и укрупненным видам работ ОАО «РЖД».

5. Международный стандарт аудита 330 “Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски” (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 24 октября 2016 г. № 192н) [Электронный ресурс].URL: <http://minfin.ru/ru/perfomance/audit/standarts/international/documents>.

6. Международный стандарт аудита 330 “Аудиторские процедуры в ответ на оцененные риски” (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 24 октября 2016 г. № 192н) [Электронный ресурс].URL: <http://minfin.ru/ru/perfomance/audit/standarts/international/documents>.

7. Дробышевская Е.И., Сурнина К.С. Теоретические аспекты аудиторских процедур / Студенческая наука XXI века: материалы VIII Международной студенческой научно-практической конференции (Чебоксары, 25 янв. 2016 г.). В 2 т. Т. 2 / ред. кол.: О.Н. Широков [и др.]. — Чебоксары : ЦНС “Интерактив плюс”, 2016. — № 1 (8). — С. 177-181.

8. О. Дьяконова, В. Гузь, Светлана Пономарева, Анна Бодяко, Татьяна Рогуленко «Внутренний аудит», КноРус, 2016 год – С.354-358.

9. Сурнина К.С., Дробышевская Е.И. Процедуры аудита: теория и практика / Исследование различных направлений современной науки. VIII Международная научно-практическая конференция. — М. : Олимп, 2016. — С. 1076-1080.

©Головко Н.С.