

4.6. АНАЛИЗ МЕТОДИЧЕСКОЙ БАЗЫ, РЕГУЛИРУЮЩЕЙ ПОРЯДОК ПОСТРОЕНИЯ И РЕАЛИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА, ЕЕ ПРИМЕНИМОСТЬ В СТИВИДОРНОМ БИЗНЕСЕ

Сафонова М.Ф., заведующая кафедрой аудита;
Алексеев А.Ю., аспирант, кафедра аудита

*Кубанский государственный аграрный
университет*

В статье обосновывается актуальность деятельности стивидорных компаний и функции внутреннего аудита. Раскрывается сущность стивидорного бизнеса и его субъектов. Анализируется существующая методическая база внутреннего аудита для различных категорий хозяйствующих субъектов и возможности по ее применения в стивидорных компаниях, исходя из специфики деятельности, присущей данным экономическим субъектам.

Термин «компания стивидорного бизнеса» не имеет законодательно закрепленного толкования. В русском языке выражению «стивидор» тождественно английское *stevedore*, появившееся в обороте благодаря английским морякам. Этимология термина *stevedore* происходит от португальского *estivador* или испанского *estibador*, означающего дословно «человек, который загружает лодку», иными словами – грузчик в морском порту [22].

Морские порты играют большую роль в процессе распределения грузопотоков как в Российской Федерации, так и в рамках мировой экономики. Деятельность морских портов очень сложна. Ее сложность характеризуется многочисленными хранимыми, управляемыми и принимаемыми грузами, большим количеством отечественных и зарубежных компаний, взаимодействующих с портом, необходимостью соответствия международным требованиям мореплавания, экологическим нормам, нормам пожарной безопасности. Морские порты представляют собой арену взаимодействия различных структур, как государственных и коммерческих, так отечественных и зарубежных.

Действующее отечественное законодательство под морским портом понимает совокупность объектов инфраструктуры морского порта, расположенных на специально отведенных территории и акватории и предназначенных для обслуживания судов, используемых в целях торгового мореплавания, комплексного обслуживания судов рыбопромыслового флота, обслуживания пассажиров, осуществления операций с грузами, в том числе для их перевалки, и других услуг, обычно оказываемых в морском порту, а также взаимодействия с другими видами транспорта [3].

Перевалка грузов – комплексный вид услуг и работ по перегрузке грузов и багажа, выполняемый операторами морских терминалов, с одного вида

транспорта на другой вид транспорта при перевозках в прямом международном сообщении и непрямым международном сообщении, прямым и непрямым смешанным сообщением, в том числе перемещение грузов в границах морского порта и их технологическое накопление или по перегрузке грузов без их технологического накопления с одного вида транспорта на другой вид транспорта [4].

Деятельность «оператора морского терминала», согласно букве закона, осуществляется в морском порту. В то же время Кодексом внутреннего водного транспорта РФ законодательно закреплено определение речного порта как комплекса сооружений, расположенных на земельном участке и акватории внутренних водных путей, предназначенного для погрузки, выгрузки, приема, хранения и выдачи грузов, взаимодействия с другими видами транспорта [2].

В литературе также встречаются упоминания об океанских портах, например «евразийский океанский порт», обеспечивающий водный путь из Сибири в Европу [13].

По мнению автора, законодательное определение во многом раскрывает технологическую сторону, описывающую сам процесс перевалки грузов и задействованную в нем инфраструктуру, абстрагируясь от экономической составляющей.

Исходя из положений законодательства, под определение «оператор морского порта» попадет любой хозяйствующий субъект, осуществляющий перевалку грузов и / или обслуживание пассажиров. Следовательно, и государственные организации, производящие погрузку и выгрузку судов в порту, например, точки базирования военно-морского флота, базы его материально-технического снабжения также соответствуют критериям признания «оператора морского порта». В этом, по мнению автора, состоит одно из ключевых отличий «оператора морского порта» от «компаний стивидорного бизнеса».

Современная экономическая наука определяет бизнес как систематическую деятельность, направленную на получение прибыли, которой сопутствует риск некупаемости вложенных средств [19, 22].

Такое определение соответствует положениям Гражданского кодекса РФ, гласящего, что осуществляемая самостоятельно деятельность, базирующаяся на риске и направленная на систематическое извлечение прибыли, является предпринимательской и является основной для коммерческой компании [1].

Компильция изложенных законодательных норм и точек зрения исследователей позволяет, по мнению автора, дать наиболее полное определение исследуемому объекту.

Компанией стивидорного бизнеса является вне зависимости от своего места регистрации юридическое лицо (коммерческая организация), эксплуатирующее на законном основании объекты инфраструктуры порта для осуществления перевалки грузов с целью получения прибыли.

Важность развития деятельности стивидорных компаний во многом определена стратегической позицией транспортной отрасли. Развитие транспорта

способствует улучшению инфраструктуры страны, а также распределению потоков материальных ресурсов между соответствующими субъектами. Без развития транспортной отрасли невозможно гармоничное экономический рост государства, а также укрепление геополитического влияния на мировой арене.

Водный транспорт – самый древний вид транспорта. Как минимум до появления трансконтинентальных железных дорог (вторая половина XIX в.) оставался важнейшим видом транспорта. Даже самое примитивное парусное судно за сутки преодолевало в четыре-пять раз большее расстояние, чем караван. Перевозимый груз был большим, расходы на эксплуатацию – меньше.

Водный транспорт до сих пор сохраняет важную роль. Благодаря своим преимуществам (водный транспорт – самый дешевый после трубопроводного), водный транспорт сейчас охватывает 60-67% всего мирового грузооборота. По внутренним водным путям перевозят в основном массовые грузы – строительные материалы, уголь, руду, перевозка которых не требует высокой скорости (здесь сказывается конкуренция с более быстрыми автомобильным и железнодорожным транспортом). На перевозках через моря и океаны у водного транспорта конкурентов нет (авиаперевозки очень дороги, и их суммарная доля в грузоперевозках низка), поэтому морские суда перевозят самые разные виды товаров, но большую часть грузов составляют нефть и нефтепродукты, сжиженный газ, уголь, руда.

Высокая актуальность участия морских портов в отечественной экономике характеризуется более чем двукратным ростом грузооборота за период 2003-2014 гг. (с 288 млн. т в 2003 г. до 624 млн. т в 2014 г.), пришедшегося на экспортный грузопоток, составивший за 2012-2014 гг. 78-80% совокупного грузооборота морских портов. Основная часть отечественного экспорта, приходящаяся на морские порты, формируется за счет энергоносителей и сырьевых ресурсов. Данные грузы имеют стратегическое значение для отечественной экономики, поскольку обеспечивают формирование более чем 45% доходов федерального бюджета [5].

Несмотря на существенную долю энергоносителей (уголь, нефть и нефтепродукты) в экспортном грузопотоке, присутствует существенный дефицит мощностей отечественных перевалочных комплексов.

Развитие портовой инфраструктуры и, как следствие, дальнейший рост стивидорного бизнеса является одним из приоритетных направлений государственной политики в области транспорта.

Актуальность развития данного сегмента национального хозяйства обусловлена наличием недостатка специализированных терминалов по перевалке сухих и наливных грузов в Северо-Западном и Южном бассейнах. В результате дефицита перегрузочных мощностей порядка 68% российского угля, 45% минеральных удобрений и нефтепродуктов, экспортируемых через Балтийский бассейн, были перевалены в портах стран Балтии. В украинских портах перегружается порядка 76% угля и 56% ми-

неральных удобрений экспортного грузопотока Азово-Черноморского бассейна.

Важность развития отечественных морских портов во многом определяется принятой Федеральной программой «Развитие транспортной системы России (2010-2020 гг.)», в рамках которой в стивидорную отрасль до 2020 г. планируется инвестировать более 813 млрд. руб. В результате реализации данной программы годовой объем перевалки к 2020 г. составит 863 млн. т [8].

Актуальность развития внутреннего аудита во многом определяется заинтересованность государства, усматривающего во внутреннем аудите инструмент повышения эффективности деятельности государственных компаний, корпораций и акционерных обществ с участием Российской Федерации. Обоснованием такого утверждение служит начавшаяся компания по стандартизации и установлению единого подхода к функции внутреннего аудита. По итогам совещания по вопросу повышения эффективности деятельности государственных компаний Президентом РФ 27 декабря 2014 г. был подписан перечень поручений Пр-3013, состоящий из трех пунктов.

В рамках данного документа Правительству РФ в том числе было поручено:

- до 31 марта 2015 г. разработать и утвердить перечень внутренних нормативных документов, регламентирующих деятельность государственных корпораций и государственных компаний, а также открытых акционерных обществ, указанных в распоряжении Правительства РФ от 23 января 2003 г. №91-р (далее акционерных обществ), включающий в себя также положение о внутреннем аудите;
- до 30 июня 2015 г. утвердить методические указания по подготовке вышеуказанных внутренних нормативных документов. План принятия акционерными обществами вышеуказанных внутренних нормативных документов, с учетом необходимости их внедрения установить до 31 декабря 2015 г. [7].

В пресс-релизе «Росимущества» от 2 июля 2015 г. отмечено, что поручением Правительства РФ от 23 марта 2015 г. №ИШ-П13-1818 одобрен перечень внутренних нормативных документов, регламентирующих деятельность акционерных обществ, в том числе в области внутреннего аудита и управления рисками. В июне 2015 г. поручением Правительства от 24 июня 2015 г. №ИШ-П13-4148 одобрены методические указания, разработанные в рамках вышеупомянутого перечня, в том числе по подготовке положения о внутреннем аудите [17].

В августе 2015 г. на государственном уровне представляется план-график по внедрению государственными компаниями, государственными корпорациями и акционерными обществами с участием РФ положения о внутреннем аудите, в рамках которого указанные субъекты до 16 ноября 2015 г. обязаны утвердить данное положение [16]. Учитывая изложенное, актуальность дальнейшего развития стивидорных компаний и функции внутреннего аудита не подлежит сомнению.

Внутренний аудит в законодательной системе РФ занимает, по мнению автора, довольно специфическую позицию.

Специфика данной позиции заключается в том, что внутренний аудит является обязательным элементом финансово-хозяйственной деятельности различных сложно классифицируемых категорий экономических субъектов:

- кредитных организаций;
- страховых организаций;
- государственных корпораций («Росатом», «Росавтодор» и проч.);
- федеральных органов исполнительной власти (Федеральная налоговая служба РФ, Казначейство РФ, Федеральная антимонопольная служба и т.д.);
- Министерства юстиции РФ;
- акционерных обществ с государственным участием, а также холдинговых структур с государственным участием;

Для каждой категории хозяйствующих субъектов существуют разработанные и утвержденные соответствующими государственными органами и ведомствами законодательные акты, обозначающие необходимость наличия службы внутреннего аудита и / или методические рекомендации и указания по организации внутреннего аудита в рамках хозяйствующего субъекта.

Одним из ключевых моментов является то, что существующие нормативы либо определяют необходимость наличия внутреннего аудита либо рас-

сматривают его организационные моменты – функциональную подчиненность, требования к рабочему процессу внутреннего аудита, отчетность.

Представленные группы экономических субъектов не имеют прямого отношения к стивидорному бизнесу. Косвенная взаимосвязь между стивидорной компанией и рассматриваемым перечнем может быть обусловлена ее отнесением к последней категории – акционерных обществ с государственным участием при условии наличия такого участия.

Тем не менее, наличие государственного участия в капитале стивидорной компании не является фактором, определяющим ее существование, и, следовательно, рассматриваемый экономический субъект не будет иметь обязанности по формированию внутреннего аудита в определенном для акционерных обществ с государственным участием порядке.

Учитывая изложенное, автор считает целесообразным исследовать цели и основные направления внутреннего аудита всех категорий рассмотренных экономических субъектов с целью последующего определения наиболее оптимального базиса для организации функции внутреннего аудита в стивидорных компаниях.

Таблица 1

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ЦЕЛЕЙ И ОСНОВНЫХ НАПРАВЛЕНИЙ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА РАЗЛИЧНЫХ КАТЕГОРИЙ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ

Цели и направления внутреннего аудита	Регламентирующий документ	Цели, задачи, полномочия
Кредитные организации		
Проверка и оценка системы внутреннего контроля. Проверка эффекты оценки банковских рисков. Проверка полноты и своевременности бухгалтерского учета и отчетности. Проверка применяемых способов обеспечения сохранности имущества. Оценка экономической целесообразности и эффективности совершаемых сделок. Проверка деятельности служб внутреннего контроля и управления рисками	Положение Центрального банка РФ от 16 декабря 2003 г. №242-П	Определяются внутрифирменным документом
Страховые организации		
Обеспечение надлежащего уровня внутреннего контроля. Оценка эффективности внутреннего контроля. Комплаенс аудит. Оценка рисков	Закон «Об организации страхового дела в России» от 27 ноября 1992 г. №4015-1	Определяются внутрифирменным документом
Государственные корпорации («Росатом», «Росавтодор» и др.)		
Проверки: финансово-хозяйственной деятельности; соблюдения порядка ведения бухучета и составления отчетности; законности совершаемых сделок; эффективности использования имущества; целевого использования средств; деятельности дочерних и зависимых обществ; исполнения отдельных поручений генерального директора, правления, совета директоров	Ст. 20 Федерального закона «О государственной компании «Российские автомобильные дороги» от 17 июля 2009 г. №145-ФЗ; ст. 32 Федерального закона «О государственной корпорации по атомной энергетике «Росатом» от 13 ноября 2007 г. №317-ФЗ	Регламентируются законодательно
Федеральная налоговая служба РФ (ФНС РФ)		
Повышение качества и эффективности контроля за деятельностью территориальных органов ФНС РФ путем выявления и предотвращения нарушений, недостатков и рисков их совершения, путем: оценки рисков; комплаенс-аудита; анализа защищенности информационно-аналитических систем; оценки системы внутреннего контроля	Приказ Министерства финансов РФ от 20 апреля 2015 г. №ММВ-7-16/163@	Регламентируются законодательно
Казначейство РФ, Федеральная антимонопольная служба, Министерство юстиции РФ и т.д.		
Оценка надежности внутреннего финансового контроля и подготовка рекомендаций по повышению его эффективности. Подтверждение достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета существующим нормам. Подготовка предложений о по-	Для всех распорядителей средств федерального бюджета соответствующими министерствами и ведомствами формируются рекомендации на основании постановления Правительства РФ от 17	Регламентируются законодательно

Цели и направления внутреннего аудита	Регламентирующий документ	Цели, задачи, полномочия
вышении экономности и результативности использования бюджетных средств	марта 2014 г. №193	
Акционерные общества и холдинговые структуры с государственным участием		
Содействие совету директоров и исполнительным органам в повышении эффективности управления компанией путем обеспечения разумной уверенности в достижении поставленных перед компанией целей, путем последовательного анализа и оценки: системы внутреннего контроля; системы управления рисками; корпоративного управления	Методические рекомендации по организации работы внутреннего аудита в акционерных обществах с участием РФ, утвержденные приказом Министерства экономического развития РФ от 4 июня 2014 г. №249	Определяются внутрифирменным документом

В табл. 1 приведены основополагающие документы, регламентирующие внутренний аудит в различных категориях экономических субъектов.

В ходе исследования методической базы внутреннего аудита и ее применимости в финансово-хозяйственной деятельности стивидорных компаний учитывались следующие обстоятельства.

Экономико-политическая среда функционирования стивидорной компании разнообразна и имеет высокую волатильность. Основные грузопотоки, проходящие через морские порты, направляются в иностранные государства и имеют прямую зависимость от проводимой международной политики. Так, существенное ослабление курса рубля привело к росту интереса иностранных контрагентов к продукции отечественной черной и цветной металлургии, повысив ее конкурентоспособность на международных рынках.

Помимо некоторых положительных сторон внешне-политических факторов, существуют, безусловно, и отрицательные. Масштабное развитие экологически чистых технологий выработки энергии вкупе с переходом на альтернативные источники энергии и замедлением темпов развития мировой экономики логично приводят к снижению спроса на традиционные виды топлива (нефть, нефтепродукты, уголь), которые составляют существенную часть грузооборота отечественных стивидорных компаний. Так, грузооборот крупнейшего стивидора РФ – группы компаний «Новороссийский морской торговый порт» (НМТП) более чем на 80% формируется за счет нефти и нефтепродуктов [12].

Кроме внешнеполитических факторов, существуют также и внутренние, оказывающие непосредственное влияние на финансовое положение стивидорных компаний. К таким факторам можно отнести эмбарго на экспорт зерна, вводимые РФ для обеспечения национальной безопасности в годы с низки урожаем зерновых. Терминалы, осуществляющие перевалку зерновых, обычно не имеют деятельности, кроме сопряженной с обслуживаемым моногрузом, и терпят существенные убытки в результате вынужденных простоев.

Органы государственной власти и государственные корпорации не столь сильно подвержены влиянию указанных факторов, так как имеют утвержденную смету финансирования, государственные гарантии для привлечения заемных средств, гарантированный портфель государственных заказов и иные факторы, нивелирующие отрицательное влияние внешнеполитических и внутренних событий.

В результате анализа вышерассмотренных обстоятельств можно сделать вывод, что регламенты органов государственной власти и государственных кор-

пораций, равно как и их отдельные положения не могут быть применимы в деятельности стивидорных компаний – экономических субъектов, основной целью которых является извлечение прибыли.

В связи с этим регламенты внутреннего аудита рассматриваемой категории экономических субъектов в основном направлены на контроль расходования средств, достоверность бюджетного учета и отчетности, обеспечение сохранности имущества и установление порядка информационно-организационного взаимодействия между структурными подразделениями, надзорными органами и проч.

Наличие службы внутреннего аудита страховых организаций является одним из обязательных условий на получение лицензии для осуществления деятельности субъектов страхового дела, а именно в перечне предоставляемых в орган страхового надзора документов упоминается положение о внутреннем аудите [6].

Для страховых компаний отечественное законодательство устанавливает минимальный перечень требований, которым должно отвечать утверждаемое внутрифирменное положение о внутреннем аудите, в том числе:

- порядок осуществления проверки сохранности активов;
- порядок участия в проведении анализа финансового состояния страховщика.

Данные критерии, бесспорно, соответствуют специфике деятельности субъекта страхового дела, однако их безусловное принятие, по мнению автора, некорректно рассматривать в применении в стивидорном бизнесе в виду следующих обстоятельств:

- сохранность активов может быть возложена на подразделение по экономической безопасности, что может привести к дублированию полномочий при участии службы внутреннего аудита в данном бизнес-процессе и, как следствие, к нерациональному использованию ресурсов стивидорной компании;
- анализ финансового состояния не является безусловным обязательством стивидорной компании и может быть необходим в случае требования кредиторов, инвесторов или иных заинтересованных лиц. Служба внутреннего аудита может принимать участие в анализе финансового состояния компании в случае наличия такой необходимости без возведения данного процесса в ранг обязательного.

Рассмотренные необходимые положения для службы внутреннего аудита в страховой компании могут привести к дублированию обязанностей и нерациональному использованию ресурсов стивидорной компании в случае возложения данных функций на иные структурные подразделения. При этом, по мнению автора, приведенную в п. 2 ст. 28.2 Закона РФ «Об организации страхового дела в РФ» струк-

туру положения о внутреннем аудите можно использовать в качестве основы для подготовки аналогичного документа в стивидорной компании.

Минимальный регламент работы службы внутреннего аудита в кредитных организациях определен положением Центрального банка РФ от 16 декабря 2003 г. №242-П и соответствует специфике работы кредитной организации. Так, для достижения указанных в табл. 1 целей внутреннего аудита в кредитной организации подлежат проверке, в том числе, следующие аспекты:

- привлечение вкладов физических и юридических лиц;
- размещение средств кредитной организацией;
- открытие счетов физических и юридических лиц;
- денежные переводы;
- купля-продажа иностранной валюты;
- профессиональная деятельность на рынке ценных бумаг.

Рассмотрение данных вопросов соответствует специфике деятельности кредитной организации и не соотносится с особенностями стивидорного бизнеса.

Также существуют рекомендации Центрального банка РФ, направленные на использование в работе служб внутреннего аудита кредитных организаций международных практик внутреннего аудита [11].

Акционерные общества с государственным участием, а также холдинговые структуры с государственным участием формируют службу внутреннего аудита в соответствии с методическими рекомендациями «по построению функции внутреннего аудита в акционерных обществах с участием РФ» и «по построению функции внутреннего аудита в холдинговых структурах с участием РФ», утвержденными приказами Министерства экономического развития РФ (Минэкономразвития РФ) от 4 июня 2014 г. №249 и от 3 сентября 2014 г. №330.

В рассматриваемых источниках Минэкономразвития РФ рассматривает внутренний аудит как деятельность по содействию совету директоров и исполнительным органам в повышении эффективности управления компанией, совершенствовании ее финансово-хозяйственной деятельности путем системного и последовательного подхода к анализу и оценке системы управления рисками и внутреннего контроля, а также корпоративного управления как инструментов обеспечения разумной уверенности в достижении поставленных перед компанией целей [10].

Международные стандарты внутреннего аудита не содержат прямого определения данного вида деятельности, устанавливая при этом, что внутренний аудит помогает организации достичь поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления [15].

Сравнение приведенных определений позволяет сделать вывод о крайне схожем подходе и близости взглядов международной и отечественной практик.

Исходя из имеющегося набора указаний и рекомендаций, хозяйствующий субъект самостоятельно определяет роль внутреннего аудита, порядок функционирования соответствующей службы путем разработки и утверждения положения о внутреннем аудите. Такой документ является основным внутрифирменным ре-

гламентом, определяющим порядок функционирования службы внутреннего аудита. Ошибки, допущенные при разработке регламента, равно как и упущения, например, недостаточная проработка порядка информационного взаимодействия, в лучшем случае сделают работу службы внутреннего аудита неэффективной, в худшем – приведут к дополнительным издержкам. К таким издержкам могут быть отнесены: необоснованный рост трудозатрат, неэффективное расходование ресурсов компании, невыполнение возложенных на службу внутреннего аудита задач, появление коррупционной составляющей и т.д.

Эффективная организация службы внутреннего аудита возможна путем детального и всестороннего анализа существующих регламентов, рекомендательных документов, международных практик, отраслевых стандартов, а также специфики деятельности компании. Указанный подход позволит четко сформулировать задачи службы внутреннего аудита, способы решения поставленных задач и достижения целей. Фактически эффективное функционирование внутреннего аудита возможно при наличии достаточной методической базы.

Принятая в РФ система стандартизации рассматривает методику как совокупность установленных способов осуществления деятельности, определяющую цели и область такой деятельности [18].

Указанное определение соотносит методику с деятельностью. Лексическое значение слова деятельность определяется как мотивированный процесс использования тех или иных средств для достижения цели [20].

Под процессом в свою очередь понимается совокупность взаимосвязанных ресурсов и воздействие, которое преобразует входящие элементы в выходящие [18].

Синтезируя изложенную информацию, по мнению автора, подходящей трактовкой термина «методическая база» является следующее определение. Методическая база – совокупность способов, регулирующих целенаправленную деятельность в условиях ограниченных ресурсов, в идентифицированной области, являющую собой совокупностью процессов, под воздействием которых с установленной целью происходит преобразование и трансформация входных элементов в выходные.

Автор считает, что условие «ограниченных ресурсов» является одним из наиболее существенных, наряду с этикой, принципами профессионализма, объективности и независимости. Рассмотренные определения описывают внутренний аудит как «деятельность, направленную на содействие совету директоров и исполнительным органам для повышения эффективности компании», что приравнивает его к одному из инструментов, обеспечивающих собственнику окупаемость произведенных инвестиций.

Поверхностный анализ отечественного законодательства может создать видимость, что внутренний аудит, организуемый в рамках хозяйствующего субъекта, является самоцелью.

Так, Методические рекомендации по разработке и принятию организационных мер по противодействию коррупции определяют, что система внутреннего

аудита может способствовать профилактике и выявлению коррупционных нарушений и далее устанавливаю цели для внутреннего аудита.

Минэкономразвития РФ в своих рекомендациях подробно рассматривает цели внутреннего аудита, его место в организационной структуре компании и подлежащие решению задачи. Такое изложение информации может привести к ложному выводу о необходимости внутреннего аудита «любой ценой», без учета экономической эффективности данного процесса для компании. Более детальное изучение рекомендаций Минэкономразвития РФ, а именно п. 3.9, показывает некоторую ориентированность на экономическую составляющую функции внутреннего аудита. Так, при принятии решения о вынесении функции внутреннего аудита на аутсорсинг или ко-сорсинг совет директоров компании может руководствоваться сравнительной оценкой затрат [10].

Помимо упоминания экономической составляющей, в рекомендациях Минэкономразвития РФ, по мнению автора, следует учитывать, что внутренний аудит, не принимая прямого участия в процессе производства и реализации продукции, работ или услуг, тем не менее, играет существенную роль в формировании добавленной стоимости. Такая роль внутреннего аудита может проявляться в минимизации издержек, предложении более эффективной модели управления, минимизации рисков коррупционной составляющей и проч.

По мнению автора, при организации функции внутреннего аудита в компании следует, в том числе, установить оптимальный баланс между затрачиваемыми ресурсами на ее организацию и функционирование и потенциальным ростом добавленной стоимости с обязательным учетом задач возлагаемых на внутренний аудит.

Рассмотрев формальные трактовки внутреннего аудита, вернемся к определению его методической базы.

Одной из точек соприкосновения отечественных рекомендаций в области внутреннего аудита (в области деятельности страховых и кредитных организаций), а также его международных стандартов, является необходимость наличия в компании внутреннего нормативного документа (положения о внутреннем аудите), в котором изложены цели, задачи, полномочия и обязанности внутреннего аудита в корреляции с имеющимися ресурсами, особенностями и приоритетами деятельности компании. На уровне экономического субъекта вышеупомянутый внутренний нормативный документ будет играть основополагающую роль в идентификации внутреннего аудита и его роли в финансово-хозяйственной системе предприятия, что позволит рассматривать этот документ в качестве основной составляющей методической базы внутреннего аудита.

Рассмотрим Методические рекомендации по организации работы внутреннего аудита в акционерных обществах с участием РФ, утвержденные приказом Минэкономразвития РФ от 4 июня 2014 г. №249 на предмет достаточности для разработки внутрифирменного положения о внутреннем аудите в стивидорной компании.

Соотнеся приведенный ранее термин «методическая база» в сравнении его с Методическими рекомендациями Минэкономразвития РФ, можно наглядно представить существенные аспекты внутреннего аудита и степень их охвата применяемыми стандартами.

Таблица 2

АНАЛИЗ ОХВАТА СУЩЕСТВЕННЫХ АСПЕКТОВ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА РЕКОМЕНДАЦИЯМИ МИНЭКОНОМРАЗВИТИЯ РФ

Элемент методической базы внутреннего аудита	Охват методическими рекомендациями	Примечание
Цель внутреннего аудита	Содействие совету директоров и исполнительным органам в повышении эффективности управления компанией	Дополнительно цели внутреннего аудита должны раскрываться во внутреннем документе – положении о внутреннем аудите
Способы внутреннего аудита	Анализ и оценка: системы внутреннего контроля; системы управления рисками; корпоративного управления	В рекомендациях приведены общие подходы в реализации способов внутреннего аудита
Процессы внутреннего аудита, определяемые заявленными способами	Аудиторские процедуры: аналитические процедуры и процедуры тестирования	В рекомендациях представлено общее определение процедур, без их конкретизации
Идентифицированная область	План деятельности внутреннего аудита	Составляется на основании риск-ориентированной модели внутреннего аудита
Входные элементы внутреннего аудита	Аудиторские доказательства, полученные в результате применения аудиторских процедур для анализа и оценки бизнес-процессов и / или бизнес-функций субъектов внутреннего аудита	Рекомендации устанавливают общие требования к аудиторским доказательствам
Выходные элементы внутреннего аудита	Отчет службы внутреннего аудита, рабочая документация	В рекомендациях содержится детальное описание требований, предъявляемых к отчету и рабочей документации

Рассмотрим основные составляющие методической базы внутреннего аудита, опираясь на положения Методических рекомендаций, а также их применимость в сфере деятельности стивидорных компаний. Методические рекомендации, ставя целью внутреннего аудита содействие совету директоров и исполнительным органам в повышении эффективности управления компанией, совершенствовании ее финансово-хозяйственной деятельности и обеспечения разумной уверенности в достижении поставленных перед компанией целей, не раскрывают сути термина «разумная уверенность».

Термин «разумная уверенность» не характерен для внутреннего аудита и более тяготеет к внешнему аудиту, где имеет четкое определение как общего подхода, относящегося к накоплению аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того, чтобы аудитор сделал вывод об отсутствии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассматриваемой как единое целое. Особое внимание обращается на то, что разумная уверенность применяется ко всему процессу аудита [9]. Тем не менее, отечественными исследователями разумная уверенность упоминается неоднократно как неотъемлемая составляющая внутреннего аудита. Такой точки зрения придерживаются О.Б. Иванов, Е.А. Федорова, Е.В. Голова [14, 21]. Отечественное законодательство в области внутреннего аудита отмечает, что разумная уверенность должна быть проявлена в достижении компании поставленных целей и оценке достаточности контрольных процедур [10].

По мнению автора, в процессе организации функции внутреннего аудита в компании следует исходить из принципа применения разумной уверенности ко всему процессу, а не к его отдельным элементам, поскольку данный принцип предполагает оптимальный баланс между риском ложного заключения и затраченными ресурсами компании.

Применение принципа разумной уверенности для организации внутреннего аудита будет справедливым для бизнес-процессов стивидорной компании. Большое разнообразие грузов, портовой техники, географических сегментов деятельности, решений информационных технологий даже при условии сплошного охвата аудиторскими процедурами не представят гарантии абсолютной уверенности в верности выводов аудитора.

Предлагаемые способы достижения целей внутреннего аудита путем анализа и оценки системы внутреннего контроля, системы управления рисками и корпоративного управления ориентированы на широкий круг заинтересованных во внедрении данной функции компаний и содержат, как правило, общие рекомендации без акцента на отраслевую принадлежность.

1. Так, при оценке эффективности системы внутреннего контроля следует:
 - провести анализ соответствия целей бизнес-процессов, проектов и структурных подразделений компании целям самой компании;
 - проверить эффективность и целесообразность использования ресурсов;
 - проверить обеспечение сохранности активов.
2. Оценка эффективности управления рисками заключается в следующем:
 - проверка системы управления рисками;
 - проверка эффективности контрольных процедур;
 - анализ информации о реализовавшихся рисках.
3. Оценка корпоративного управления предполагает проверку:
 - соблюдения этических принципов;
 - порядка постановки целей компании и мониторинга их достижения;
 - уровня нормативного обеспечения и процедур информационного взаимодействия;
 - обеспечения прав акционеров;
 - процедур раскрытия информации.

Применение аудиторских процедур для достижения целей внутреннего аудита не раскрывается и остается в компетенции службы внутреннего аудита. При этом для стивидорной компании существует ряд специфических особенностей хозяйственной деятельности, проверка которых требует реализацию соответствующих процедур.

К таким аудиторским процедурам для стивидорных компаний можно отнести:

- процедуры тестирования (замер глубин причальной стенки; сверка соотношения длины и осадки судна с характеристиками причалов и планом постановки судов; проверка обоснованности превышения общепринятых норм погрузки с привлечением дополнительных технологических цепочек и т.д.);
- аналитические процедуры (анализ фактического стапильного времени и применяемых норм обработки судна; сравнительный анализ времени постановки судна к причалу с датой его прихода в порт и подачей нотиса о готовности; проверка расчета объемного модуля швартуемого судна для подтверждения полноты формирования доходов портового флота и т.д.).

Приведенные в Методических рекомендациях способы и процессы внутреннего аудита не обеспечивают реальной потребности функции внутреннего аудита в компаниях стивидорного бизнеса, определяя только ее общие направления [10].

Идентифицированная область внутреннего аудита представляет собой риск-ориентированную модель, формирование которой происходит на основании данных системы управления рисками. Анализируемые рекомендации определяют необходимость регулярной актуализации идентифицированной области аудита на основании результатов оценки рисков путем соотношения выявленных рисков и объектов аудита. Далее объекты аудита следует ранжировать по уровню риска. При этом методики ранжирования и управления рисками должны определяться внутренним аудитом самостоятельно, принимая во внимание специфику деятельности компании.

Иными словами, столь существенная составляющая функции внутреннего аудита – ее идентифицированная область, согласно действующим стандартам, должна определяться самостоятельно, равно как и риски объекта аудита при отсутствии централизованной системы управления ими.

Входные элементы внутреннего аудита, изучаемым стандартом, представлены в качестве аудиторских доказательств. Основное заявленное качество, определяющее аудиторские доказательства, – их надежность и достаточное количество, при этом оговорка, описывающая минимальное количество таких доказательств, а также требования к их качеству, отсутствует. Для эффективного функционирования внутреннего аудита, следует четко идентифицировать те области проверки, которые требуют наименьших трудозатрат с одной стороны, а также минимальное количество затрачиваемых ресурсов для обеспечения надлежащего количества и качества аудиторских доказательств. В компаниях стивидорного бизнеса примером может служить получение аудиторских доказательств по следующим бизнес-процессам:

- исполнение оптимальной скорости погрузки судна (минимум трудозатрат для обеспечения надежности ауди-

торских доказательств при минимуме доказательств для объективных и полноценных выводов);

- полнота отражения в бухгалтерском учете дополнительных доходов, связанных с перевалкой судовой партии товара (существенные трудозатраты при большом количестве доказательств).

Для проверки и формирования объективных выводов необходимо провести следующие аудиторские процедуры:

- по первому бизнес-процессу – сравнительный анализ данных нотиса о готовности и заявленного периода постановки судна; сравнительный анализ положений рабочих технологических карт с фактически использованными трудовыми ресурсами и средствами механизации на предмет излишне привлеченных технологических цепочек;
- по второму бизнес-процессу – проверка сроков хранения грузов (путем анализа всех железнодорожных накладных и сопоставления фактического времени хранения выставленному в первичных учетных документах заказчику); проверка заказ-нарядов на выполнение работ сменой докеров-механизаторов на предмет отражения в них расценок, за выполнение дополнительных работ (чистка груза, его упаковка, взвешивание и т.д.) и сравнительный анализ полученных данных с выставленными первичными документами бухгалтерского учета; опрос работников, осуществлявших погрузо-разгрузочные работы; анализ путевых листов перегрузочной техники.

Из изложенного следует, что специфика деятельности стивидорной компании определяет потребление разного объема ресурсов, необходимого для получения аудиторских доказательств по каждому отдельному бизнес-процессу. Следовательно, при идентификации области аудита, необходимо учитывать баланс предполагаемых издержек и доступных ресурсов внутреннего аудита.

Выходные элементы внутреннего аудита в представленной нами модели представляются рабочей документацией и отчетом по результатам выполненного задания, подход к формированию и представлению которых детально раскрыт в Методических рекомендациях.

Анализ и оценка системы внутреннего контроля, исходя из действующих стандартов, в том числе основывается на результатах анализа соответствия целей бизнес-процессов, проектов и структурных подразделений компании целям самой компании [10]. В стивидорной компании такой анализ соответствия следует последовательно осуществлять с момента идентификации таких целей. Идентификация целей также является существенным фактором, по причине того, что результат ее выявления будет определять дальнейший порядок реализации функции внутреннего аудита. По мнению автора, в реалиях рыночных условий хозяйствования стивидорных компаний при реализации ими инвестиционных, коммерческих, репутационных и иных проектов, а также вытекающих из такой деятельности бизнес-процессов, следует группировать цели следующим образом:

- первостепенная цель;
- второстепенные цели.

Под первостепенной целью понимаются те достижения, из-за необходимости которых был инициирован проект. К таким целям можно отнести:

- для инвестиционных проектов – увеличение объемов перевалки и выручки компании, повышение произво-

дительности труда, внедрение инновационных технологий в производственный процесс, обновление основных производственных фондов для сокращения издержек на их содержание, расширение географии присутствия компании, диверсификация бизнеса;

- для коммерческих проектов – создание привлекательных коммерческих условий для привлечения новых клиентов и/или стимулирования существующих контрагентов для увеличения объемов перевалки и доходности компании за счет дополнительной загрузки свободных производственных мощностей;
- для репутационных проектов – создание положительного имиджа компании в средствах массовой информации, увеличение медиа активности, заключение заведомо низкорентабельных контрактов, имеющих существенную публичную значимость, и т.д.

К второстепенным целям, по мнению автора, следует отнести те дополнительные выгоды, возникающие при реализации проекта, достижение которых в отрыве от бизнес-плана было бы невозможно и / или экономически невыгодно. В состав таких целей для любых проектов можно включить следующее: применение налоговых льгот, получение патентов на изобретение, привлечение к работе научных учреждений и прочее.

Существенно снизить издержки стивидорной компании, необходимые для реализации аудиторских процедур, возможно при условии разработки и принятия внутрифирменного положения по внутреннему аудиту с учетом специфики деятельности экономического субъекта и основных положений Методических рекомендаций по организации работы внутреннего аудита в акционерных обществах с участием РФ, утвержденные приказом Минэкономразвития РФ от 4 июня 2014 г. №249.

В результате изучения действующих методик и стандартов внутреннего аудита запасов автором были сделаны следующие выводы.

1. Утвержденные отраслевые стандарты внутреннего аудита имеют различные цели, ориентированы на организацию функции внутреннего аудита и ее полномочия, исходя из направленности собственной деятельности хозяйствующего субъекта, и не соответствуют специфике хозяйствования стивидорных компаний.
2. Действующие методики организации внутреннего аудита для коммерческих компаний относят определение роли внутреннего аудита к компетенции хозяйствующего субъекта через разработку и утверждение положения о внутреннем аудите.
3. Из действующих стандартов внутреннего аудита наиболее оптимальными с точки зрения адаптации к стивидорному бизнесу являются Методические рекомендации по организации работы внутреннего аудита в акционерных обществах с участием РФ, утвержденные приказом Минэкономразвития РФ от 4 июня 2014 г. №249, как не имеющие отраслевой ориентированности и, как следствие, являющиеся более универсальным инструментом.
4. Наиболее рациональным способом организации функции внутреннего аудита в стивидорной компании, в условиях отсутствия отраслевого стандарта, является разработка внутрифирменного положения на основании Методических рекомендаций по организации работы внутреннего аудита в акционерных обществах с участием РФ, утвержденные приказом Минэкономразвития РФ от 4 июня 2014 г. №249, учетом специфики, присущей стивидорному бизнесу.

Литература

1. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 30 нояб. 1994 г. №51-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Кодекс внутреннего водного транспорта РФ [Электронный ресурс] : федер. закон от 7 марта 2001 г. №24-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Кодекс торгового мореплавания РФ [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 апреля 1999 г. №81-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. О морских портах в РФ и внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 нояб. 2007 г. №261-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. О федеральном бюджете на 2015 г. и на плановый период 2016-го и 2017 гг. [Электронный ресурс] : федер. закон от 1 дек. 2014 г. №384-ФЗ (ред. от 13 июля 2015 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Об организации страхового дела в РФ [Электронный ресурс] : федер. закон от 27 нояб. 1992 г. (ред. от 29 июня 2015 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Распоряжение Президента РФ от 27.12.2014 г. №2744-р [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. О Федеральной целевой программе «Развитие транспортной системы России (2010-2020 гг.) [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 5 дек. 2001 г. №848. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Об утверждении Методических рекомендаций по организации работы внутреннего аудита в акционерных обществах с участием РФ [Электронный ресурс] : приказ Федер. агентства по управлению госуд. имуществом от 4 июля 2014 г. №249. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
11. О рекомендациях Базельского комитета по банковскому надзору [Электронный ресурс] : письмо Центрального банка РФ от 13 мая 2002 г. №59-т. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
12. Годовой отчет НМТП за 2014 г. [Электронный ресурс]. URL: http://www.nmtp.info/upload/iblock/98f/nmtp_annual_report_rus_site.pdf.
13. Деревянко А.П. и др. Историческая энциклопедия Сибири [Электронный ресурс] : А-И / А.П. Деревянко, В.А. Алексеев, А.Л. Асев и др. – Новосибирск : Наследие Сибири, 2009. – 716 с. : ил.
14. Иванов О.Б. Разработка и внедрение корпоративного стандарта «Проведение внутренних аудиторских проверок подразделением внутреннего аудита» (практика ОАО «Российские железные дороги») // Аудиторские ведомости. – 2014. – №11. – С. 38-52.
15. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита [Текст] / пер. на рус. яз. – М. : Ин-т внутренних аудиторов, 2015.
16. Пресс-релиз Росимущества [Электронный ресурс] : от 2 июля 2015 г. URL: <http://www.rosim.ru/press/264488>.
17. Пресс-релиз Росимущества [Электронный ресурс] : от 19 авг. 2015 г. URL: <http://www.rosim.ru/press/269368>.

18. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь [Электронный ресурс] : межгосударственный стандарт ГОСТ ИСО 9000-2011. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
19. Словарь иностранных слов [Текст] : словарь. – 18-е изд., стер. – М. : Рус. яз., 1989. – 620 с.
20. Словарь психологических терминов [Электронный ресурс]. URL: <http://psihotesti.ru/gloss/tag/deyatelnost/>.
21. Федорова Е.А. Внутренний контроль качества аудита: обеспечивающие процедуры [Текст] / Е.А. Федорова, О.В. Ахалкаци // Аудиторские ведомости. – 2010. – №4.
22. The president and Fellows of Harvard college, Uniform containerization of freight : Early steps in the evolution of an idea [Text] // The business history review journal. – 1969. – Vol. 43 ; no 1. – Pp. 84-87.

Ключевые слова

Внутренний аудит; методическая база; стивидорный бизнес; морской терминал; оператор морского терминала; международные стандарты внутреннего аудита; межгосударственные стандарты; транспорт; разумная уверенность; бизнес-процесс

Сафонова Маргарита Фридриховна

Алексеев Алексей Юрьевич

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. Вопросы повышения производительности труда в стивидорной отрасли имеют стратегическую важность в рамках государства. Развитие морских портов как основных логистических терминалов, обеспечивающих существенную часть экспортного потенциала страны, предусмотрено государственной программой, предполагающей выделение более 800 млрд. руб. до 2020 г. для увеличения объемов перевалки грузов до 863 млн. т в год. Бесспорно, целевое освоение столь существенной суммы может быть достигнуто во многом благодаря повышению эффективности корпоративного контроля через механизм реализации функции внутреннего аудита. Развитие внутреннего аудита, в том числе для акционерных обществ с государственным участием, также является перспективным направлением, реализующимся на основании распоряжения Президента РФ от 27 декабря 2014 г. №ПР-13.

Научная новизна и практическая значимость. Статья имеет исследовательский характер, выражающийся в том, что авторами была проведена работа по систематизации действующих нормативов внутреннего аудита и проанализирована возможность их применения стивидорными компаниями с учетом специфики их деятельности.

Практическая значимость проведенного исследования усматривается в возможности использования авторских рекомендаций для построения функции внутреннего аудита в компаниях стивидорного бизнеса.

Заключение. Работа написана хорошим литературным языком, стиль изложения соответствует стилю написания научной статьи, объем рецензируемой работы находится в пределах формальных требований. Направление исследования является актуальным, выбор объекта исследования обоснован. Статья представляет интерес для специалистов в области внутреннего аудита и может быть рекомендована к опубликованию.

Васильева Н.К., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой экономического анализа Кубанского государственного аграрного университета.