

Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова
Экономический факультет

На правах рукописи

Тохирова Раджабмох Сафаровна

**ОРГАНИЗАЦИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА
НА ПРЕДПРИЯТИИ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва – 2009

Диссертация выполнена на кафедре учета, анализа и аудита экономического факультета Московского Государственного Университета имени М.В. Ломоносова.

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Суйц Виктор Паулевич

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Мезенцева Татьяна Мартемьяновна,
Финансовая академия при Правительстве РФ

кандидат экономических наук, доцент
Хамидуллина Зулейха Чулпановна
Академия труда и социальных отношений

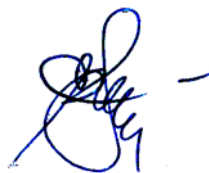
Ведущая организация: **Российская академия предпринимательства**

Защита состоится «17» декабря 2009 года в 15¹⁵ на заседании Диссертационного совета Д 501.001.18 при Московском Государственном Университете имени М.В. Ломоносова по адресу: 119991, Москва, ГСП-1, Ленинские горы, МГУ имени М.В. Ломоносова, 3-й корпус гуманитарных факультетов, экономический факультет, ауд. № 407.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке 2-ого учебного корпуса МГУ имени М.В. Ломоносова.

Автореферат разослан « » ноября 2009 года.

Ученый секретарь
Диссертационного совета Д 501. 001. 18
при МГУ им. М.В. Ломоносова
доктор экономических наук, профессор



В.П. Суйц

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность исследования. Рост экономики и ее глобализация, развитие предприятий, усиление конкуренции и другие факторы способствуют повышению роли корпоративного управления в компании, одним из инструментов которого является внутренний аудит. Еще недавно среди собственников и менеджеров таджикских предприятий не существовало четкого понимания его роли и места в структуре бизнеса. Сейчас же все больше компаний создаются службами внутреннего аудита.

Изначально внутренний аудит возник как деятельность, обеспечивающая достоверность бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Но сегодня это уже не является единственной и основной задачей службы внутреннего аудита (СВА), в том числе и в Таджикистане. Современный аудит способен выполнять разнообразные и масштабные задачи. Внутренний аудит – это деятельность, связанная с оценкой надежности и эффективности системы внутреннего контроля (не только финансового, но и операционного контроля, контроля за соблюдением политик и процедур), в процессе управления рисками, с которыми сталкивается компания (например, при выведении на рынок новых продуктов, внедрении новых информационных систем, реструктуризации бизнеса), в процессе корпоративного управления. Если целью внешнего аудита является выражение мнения аудитора о достоверности финансовой отчетности, то внутренний аудит – это постоянный нацеленный на будущее процесс, задача которого содействовать руководству компании в достижении поставленных целей наиболее эффективным образом. При этом главными заказчиками и потребителями результатов деятельности службы внутреннего аудита компании являются собственники (совет директоров), высшее исполнительное руководство, менеджеры разного уровня.

Однако, если становление аудита в странах СНГ, можно сказать, уже состоялось, то внутренний аудит здесь и в профессиональном, и в законодательном, и в институциональном аспектах сегодня находится в состоянии становления. Между тем, внутренний аудит чрезвычайно важен.

Внутренние аудиторы обеспечивают защиту от ошибок и злоупотреблений, определяют «зоны риска» и возможности устранения будущих недостатков или недостач, помогают идентифицировать и «усилить» слабые места в системах управления. Все эти действия дополняются обсуждением проблем с высшими органами управления компании, нужды и предложения которых и определяют процедуры внутреннего аудита (внутренние аудиторы должны

обеспечить управляющих широкой информацией, касающейся компетенции этих специалистов).

Таким образом, органы управления организацией пользуются услугами внутренних аудиторов как дополнительным ресурсом, помогающим им осуществлять функции по управлению предприятием.

Кроме того, независимый внутренний аудит является базовым элементом инвестиционной привлекательности компании.

В целом, создание эффективной системы внутреннего аудита в коммерческой организации позволяет:

- обеспечить эффективное функционирование, устойчивость и максимальное (согласно установленным целям) развитие организации в условиях многоплановой конкуренции;
- сохранить и эффективно использовать ресурсы и потенциал организации;
- своевременно выявить и минимизировать коммерческие, финансовые и иные риски в управлении организацией;
- сформировать адекватную современным постоянно меняющимся условиям хозяйствования систему информационного обеспечения всех уровней управления, позволяющую своевременно адаптировать функционирование организации к изменениям во внутренней и внешней среде.

В современных условиях резко меняется роль и функции внутреннего аудита в структуре управления компанией. Основной задачей внутренних аудиторов становится не обслуживание исполнительного руководства, а предоставление представителям собственника (акционерам), руководству компании, потенциальным инвесторам гарантий достоверности финансовой отчетности, эффективности действующей системы внутреннего контроля, соблюдения действующего законодательства, эффективности функционирования бизнес-процессов, эффективности использования активов и пассивов организации.

Эти новые сложные задачи требуют кардинальной перестройки работы внутренних аудиторов. Значительно расширяется и сфера деятельности внутреннего аудита: стратегическое планирование, корпоративное управление, операционная деятельность, оценка рисков, управленческий учёт, предупредительный сервисный характер работы – все это совершенно новые требования к внутреннему аудиту.

В профессиональных стандартах внутреннего аудита, выработанных Международным институтом внутренних аудиторов (The Institute of Internal Auditors, США) отмечается, что профессиональные внутренние аудиторы иг-

рают ключевую роль в оценке и гарантировании эффективности систем управления рисками внутреннего контроля и корпоративного управления. Кроме того, в функцию внутреннего аудита входит оценка достоверности отчетности (как внешней, финансовой и регуляционной, так и внутренней, управленческой), проверка целесообразности и экономической эффективности операций, сохранности активов, и, безусловно, проверка соблюдения законодательства, требований нормативных документов регулирующих органов и контрактных обязательств компании.

Все это делает рассматриваемую проблему очень актуальной.

Степень изученности проблемы. Существенный вклад в исследование вопросов современной теории и практики аудита внесли российские ученые: В.Д.Андреев, А.М.Богомолов, С.М.Бычкова, В.В.Бурцев, Н.А.Голощанов, Е.М.Гутцайт, Ю.А.Данилевский, В.Б.Ивашкевич, А.В.Крикунов, Н.Т.Лабынцев, Л.Г.Макарова, М.В.Мельник, О.А.Миронова, В.Ф.Палий, В.И.Петрова, В.И.Подольский, А.Н.Романов, Я.В.Соколов, Л.В.Сотникова, В.П.Суйц, А.А.Терехов, А.Д.Шеремет, Л.З.Шнейдман. Из зарубежных специалистов наиболее известны Р.Адамс, А.Аренс, Р.Додж, Дж.Лоббек, Дж.Робертсон и др.

Применительно к условиям Республики Таджикистан отдельные вопросы основных направлений развития бухгалтерского учета и аудита, внутрихозяйственного контроля, место внутреннего аудита в системе управления рассмотрены в работах Алиева С.М., Гадоева Д.О., Исматова А.Х., Калемуллоева М.В., Низомова С.Ф., Уракова Д.У. и др.

Несмотря на большое количество научных трудов в области аудита, системных разработок внутреннего аудита в отечественной науке до настоящего времени нет, особенно в части использования теории и практики внутреннего аудита применительно к конкретной отрасли экономики.

Повышение качественного уровня управленческих систем, управление рисками в деятельности предприятий транспортной отрасли невозможно в настоящее время без организации внутреннего аудита.

Недостаточная разработанность теории и методологии внутреннего аудита предопределили выбор темы данного исследования, цель, задачи и основные направления работы.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является разработка и совершенствование теоретических, организационных и практических аспектов внутреннего аудита, исходя из современных требований и международного опыта.

Для реализации указанной цели были поставлены и решены следующие задачи:

- обосновать сущность внутреннего аудита, современные требования, обобщить практический опыт проведения внутреннего аудита;
- рассмотреть опыт организации и проведение внутреннего аудита в республике Таджикистан и в целом в Среднеазиатском регионе;
- определить задачи, место и роль внутреннего аудита в системе управления предприятием с учетом международных стандартов и современных требований;
- определить основные направления проведения современного внутреннего аудита;
- рассмотреть организационные основы внутреннего аудита и порядок формирования системы внутреннего аудита в компании;
- рассмотреть методические основы проведения специального внутреннего аудита активов и пассивов компании.

Область исследований. Диссертационная работа выполнена в рамках обозначенной в паспорте специальностей ВАК области исследований «Контроль и аудит финансово-хозяйственной деятельности», п.2.1. «Методология и технология аудита», п.2.4. «Методология разработки программ аудита и плана проверок».

Предмет исследования. Предметом исследования является теоретико-методологические и методические проблемы организации внутреннего аудита на предприятиях.

Объект исследования. Объектом исследования является финансово-хозяйственная деятельность транспортной компании Таджикистана.

Информационной базой исследования послужили действующие акты законодательного, нормативного и методического характера, данные учета и отчетности предприятий железнодорожного транспорта, научные положения, содержащиеся в трудах российских, таджикских и зарубежных ученых в области аудита, данные интернет сайтов.

Теоретической и методологической основой диссертации послужили научные труды отечественных и зарубежных ученых в области внутреннего аудита; законодательные и нормативные акты республики Таджикистан и Российской Федерации; требования международных стандартов аудита; опыт проведения внутреннего аудита предприятий транспортной отрасли; материалы научных семинаров и конференций; ресурсы Интернет. В процессе исследования применялись такие общенаучные методы, как анализ и синтез,

индукция и дедукция, научная абстракция. В качестве специфических приемов исследования использовались исторический, монографический, расчетно-конструктивный, экспериментальный и абстрактно-логический подходы.

Научная новизна исследования заключается в разработке и совершенствовании теории и организации внутреннего аудита в республике Таджикистан, исходя из современных требований.

В процессе исследования данной проблемы были получены следующие результаты, представляющие научную новизну и выносимые на защиту.

1. Сформулированы современные требования к организации внутреннего аудита в системе корпоративного управления.

2. Обобщен опыт организации и проведения внутреннего аудита в Российской Федерации и республике Таджикистан, и в целом в Среднеазиатском регионе.

3. Значительно расширен перечень основных направлений проведения внутреннего аудита исходя из последних достижений теории и практики, а также международных стандартов внутреннего аудита.

4. Разработаны организационные основы проведения внутреннего аудита и порядок формирования системы внутреннего аудита в корпоративном управлении современными компаниями.

5. Предложены методические основы проведения специального внутреннего аудита на примере аудита активов и пассивов компании.

Практическая значимость исследования состоит в том, что основные выводы и полученные результаты ориентированы на использование их в процессе организации и функционирования внутреннего аудита на предприятиях республики Таджикистан с учетом современных требований. Материалы диссертационного исследования могут быть использованы как внутренними, так и внешними аудиторами, комитетами по аудиту и менеджерами предприятий. Кроме того, отдельные положения диссертации могут быть использованы в учебном процессе по программам, связанным с бухгалтерским учетом, контролем и аудитом.

Апробация результатов исследования. Изложенный в диссертации концептуальный подход и методика проведения внутреннего аудита успешно используются автором и другими специалистами аудиторских организаций в республике Таджикистан, в том числе специалистами аудиторской фирмы ТАС и ООО «Таджик-аудит-сервис», в ходе их профессиональной деятельности по оценке внутреннего аудита предприятий, в частности при сделках по слияниям и приобретениям. Также результаты работы используются при

оценке потенциальных объектов инвестирования республики Таджикистан специалистами Министерства Финансов республики Таджикистан, управления внутреннего аудита и контроля Министерства Финансов республики Таджикистан.

Предложенная организация внутреннего аудита внедряется специалистами аудиторской организации Таджикского Государственного Национального Университета в ходе проведения аудиторских проверок. Основные положения исследования используются автором при чтении курса «Теория аудита», «Основы аудита», «Аудит» в экономическом факультете Таджикского Государственного Национального Университета.

Основные положения диссертационной работы докладывались на ряде научно-практических конференций в Таджикском государственном национальном университете.

Публикации. Основные положения диссертации опубликованы в шести работах автора общим объемом 2,05 п.л.

Объем и структура работы. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения и списка литературы.

Во *введении* обоснована актуальность темы, определены цели и задачи, предмет и объект исследования, раскрыта научная новизна и практическая значимость работы.

В *первой главе* «Теоретические основы внутреннего аудита» рассмотрены сущность и содержание внутреннего аудита, его виды, а также вопросы реформирования национальных систем бухучета и внутреннего аудита в Среднеазиатском регионе.

Вторая глава «Организация внутреннего аудита» посвящена вопросам формирования системы внутреннего аудита в компании, места внутреннего аудита в организационной структуре компании, функционирования службы внутреннего аудита в компании и планирования этой работы.

В *третьей главе* «Внутренний аудит активов и пассивов компании» рассматриваются методические вопросы проведения аудита активов и пассивов компании как специального вида внутреннего аудита.

В *заключении* обобщены выводы и научно-практические результаты исследования.

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

1. Теоретические основы внутреннего аудита

К внутреннему аудиту в настоящее время стали предъявляться совершенно новые, как внутрифирменные, так и внешние требования. К их числу следует отнести:

- рекомендации по принятию оперативных, тактических и стратегических решений,
- консультирование предпринимательской деятельности;
- консультирование по текущим частным вопросам;
- подготовку полной информации о недееспособности компании;
- оценку предпринимательских рисков и рисков деятельности.

Еще совсем недавно внутреннему аудиту был присущ лишь констатирующий характер: проверка и оценка достоверности отражения в бухгалтерском учете финансовых и хозяйственных операций и достоверности отчетности в соответствии с требованиями нормативно-правовых актов.

В настоящее время акценты деятельности внутреннего аудита смещены в сторону более значительной и широкой постановки целей и задач его функционирования, выбора объектов проведения аудита.

Основной функцией современного внутреннего аудита в широком смысле является подготовка рекомендаций по совершенствованию всей системы управления компанией. И соответственно, объектом исследований внутреннего аудита является вся система управления компанией.

С нашей точки зрения, внутренний аудит – это независимая проверка функционирования управленческой системы компании, организованная высшим руководством для оценки её эффективности в интересах акционеров, инвесторов, собственников и для управления в самой компании, повышения конкурентоспособности и направленная на достижение целей бизнеса компании.

Исходя из современных требований к системе внутреннего аудита, создание новой концепции внутреннего аудита подразумевает новые направления в функционировании службы внутреннего аудита. Можно даже говорить о новых видах внутреннего аудита.

На схеме 1 представлена предлагаемая нами классификация основных видов внутреннего аудита.

Необходимо отметить, что появление новых требований к системе внутреннего аудита не отменяет использование традиционных подходов.



Схема 1. Виды внутреннего аудита

С нашей точки зрения внутренний аудит включает следующие основные виды:

1. Традиционный, текущий внутренний аудит, связанный с проверкой достоверности бухгалтерского учета и отчетности компании. Такой аудит достаточно разработан и не нуждается в комментариях.

2. Новый вид внутреннего аудита – аудит корпоративного управления. Этот аудит ориентирован на инвесторов, акционеров, собственником компании и заключается в проверке соблюдения требований законодательства по организации корпоративного управления, а также по эффективности функционирования системы внутреннего контроля, наличие независимых членов Совета директоров, комитета по аудиту, независимого внутреннего аудита.

3. Аудит обоснованности стратегического развития компании – стратегический внутренний аудит. Он связан с оценкой достижения компанией

стратегических целей и оценкой обоснованности выбора самих целей в рамках динамичного развития рыночной ситуации.

4. Специальный внутренний аудит включает аудиторскую проверку для выявления и предупреждения мошенничества; аудит по текущим частным вопросам, связанным с возникновением и разбирательством возникшей ситуации в компании финансовой, производственной, хозяйственной, юридической, организационной и т.д. (В частности, к специальному аудиту следует отнести и рассмотренный ниже аудит активов и пассивов).

5. Управленческий аудит – аудит эффективности управления и деятельности компании, а также эффективности действующего хозяйственного механизма.

6. Аудит соблюдения законодательства и нормативно-правовых актов – правовой аудит – при этом это не только проверка соблюдения требований законодательства, но и положений внутренних регламентов в организации.

7. Аудит рисков – аудиторская проверка системы управления рисками. Вся предпринимательская деятельность базируется на риск–ориентированном подходе. Сам внутренний аудит также.

8. Операционный аудит – аудиторская проверка бизнес – процессов и отдельных операций во всех сферах деятельности компании: финансовой, инвестиционной, производственно-хозяйственной, социальной, оперативном планировании и подготовке управленческой отчетности.

9. Аудит информационных технологий – аудиторская проверка эффективности и безопасности информационной системы компании.

Анализируя работы системы управления рисками, внутренний аудит в ходе своих проверок своевременно получит информацию о недостатках этой системы (риск возникновения финансовых нарушения, возможном мошенничестве, некорректном отражении в учёте бухгалтерской информации, нарушениях законодательства и т.п.). По результатам своей работы служба внутреннего аудита должна предоставить предложения Совету директоров и менеджменту компании, направленные на повышение эффективности работы системы управления рисками. Таким образом, может быть достигнут предупреждающий характер работы внутреннего аудита.

Собственники и руководство компанией проявляют готовность идти на риск в условиях неопределенности, поскольку наряду с риском потерь существует возможность получения дополнительного прибыли.

Управление рисками – явление относительно новое даже для западных стран. В Таджикистан оно пришло еще позднее. Следует отметить, что за последнее время изменился подход к организации систем управления рисками в западных компаниях. Активно внедряется новая модель управления рисками: риск – менеджмент в рамках всей организации (enterprise – wide risk management).

Реформирование системы внутреннего аудита в странах Центральной Азии в решающей мере связано с участием международных и зарубежных организаций, с их финансовой и методологической помощью. В этой связи необходимо упомянуть деятельность Всемирного Банка, Международного валютного фонда, Американского агентства международного развития USAID, Организации Экономического сотрудничества и развития OECD, а также аудиторских компаний Большой Четверки.

Программа реформы системы внутреннего аудита является частью проекта поддержки предприятий, осуществляемой в странах Центральной Азии, таких, как Казахстан, Кыргызстан, Туркменистан, Таджикистан и Узбекистан. В рамках Программы осуществляется поддержка принятия и внедрения на предприятиях порядка организации, контроля и аудита, учета, отвечающего требованиям рыночной экономики, способствующего повышению эффективности и экономическому росту.

2. Организация внутреннего аудита

Практическая польза от создания подразделения внутреннего аудита для каждой отдельно взятой организации различна. Наиболее общие *аспекты целесообразности создания отдела внутреннего аудита в организациях Таджикистана* заключаются в следующем:

- *во-первых*, это позволит совету директоров или исполнительному органу наладить эффективный контроль за самостоятельными структурными подразделениями организации;
- *во-вторых*, проводимые внутренними аудиторами целевые контрольные проверки и анализ выявляют резервы производства и наиболее перспективные направления развития;
- *в-третьих*, внутренние аудиторы наряду с контролем часто выполняют и консультативные функции в отношении должностных лиц финансово-

экономических, бухгалтерских и иных служб в головной организации, её филиалах и дочерних компаниях.

В общих чертах организацию подразделения внутреннего аудита можно рекомендовать, с нашей точки зрения, проводить по следующим основным этапам:

1) выявление и четкое определение круга вопросов, для решения которых формируется подразделение внутреннего аудита, построение системы целей создания подразделения в соответствии с политикой предприятия;

2) определение основных функций, необходимых для достижения поставленных целей;

3) объединение однотипных функций в группы и формирование на их основе структурных единиц (звеньев) подразделения внутреннего аудита, специализированных на выполнении этих функций;

4) разработка схем взаимоотношения, определение обязанностей, прав и ответственности для каждой структурной единицы, документальное закрепление всего этого в должностных инструкциях и положениях о бюро (группа, секторе) подразделения внутреннего аудита;

5) соединение вышеуказанных структурных единиц в единое целое – отдел (департамент) внутреннего аудита, определение его оргстатуса и, в соответствии с установленным набором целей, задач и функций структурных единиц, разработка и документальное закрепление Положения о подразделении внутреннего аудита;

6) интеграция подразделения внутреннего аудита с другими звеньями структуры управления предприятием;

7) разработка внутрифирменных стандартов внутреннего аудита и Кодекса этики внутренних аудиторов.

Мировая практика уже показала, каким образом должен быть организован внутренний аудит компании для реализации им своих целей. В США, как уже отмечалось, издан закон Сарбейнса–Оксли, изданы материалы комиссии Традуэл (COSO) по организации системы внутреннего контроля. Для выхода на фондовый рынок компания должна изменить свою организационную структуру управления в соответствии с этими требованиями. Эти требования определяют и направления совершенствования организационной структуры управления в республике Таджикистан.

На схеме 2 представлен вариант организационной модели функционирования внутреннего аудита в системе управления современной компании.



Схема 2. Организационная модель функционирования внутреннего аудита в системе управления компанией.

В современной международной практике служба внутреннего аудита подчинена не исполнительному руководству, а Совету директоров (через независимого директора по аудиту), а также комитету по аудиту, комитету по аудиту.

Кроме того, с нашей точки зрения, система внутреннего аудита является частью системы внутреннего контроля, а также системы управления рисками.

В компаниях Таджикистана и во многих компаниях Российской Федерации службы внутреннего аудита подчинены исполнительному руководству и не являются независимыми от этого руководства, т.к. фактически действуют не в интересах инвесторов, а этого исполнительного руководства.

В экономической литературе Таджикистана, РФ и других стран СНГ существует дискуссия по вопросу достижения организационной независимости внутреннего аудита. Методы реализации объективности и независимости внутреннего аудита далеки пока еще от совершенства.

Основным объектом деятельности службы внутреннего аудита в Республике Таджикистан в настоящее время является финансово-хозяйственная деятельность организации. По нашему мнению, целесообразно сохранить в отдельных случаях прежний порядок, сформировавшийся при функционировании контрольно-ревизионной службы, и при необходимости привлекать в неё опытного специалиста, как современного представителя службы внутреннего аудита и постепенно перестраивать организацию службы внутреннего аудита, исходя из современных требований.

Внутренний аудит может быть рассмотрен следующим образом.

Таблица 1

Содержание внутреннего аудита

Параметры	Служба внутреннего аудита	Аудиторский комитет
Допущения существования внутреннего аудита	<ul style="list-style-type: none"> - корпоративная культура - сегрегация функций контроля - санкционирование полномочий субъектов внутреннего аудита - независимость внутреннего аудита - непрерывность деятельности внутреннего аудита - компетентность внутренних аудиторов 	
Цель	Обеспечение заинтересованных пользователей существенной экономической информацией соответствующей их статусу.	
Объект	Система, подсистемы, элементы корпоративного управления	
Направления внутреннего аудита	<ul style="list-style-type: none"> - операционный аудит; - финансовый аудит; - стратегический аудит; - кадровый аудит; - аудит дополнительных элементов - ССП (система сб./нх пак/) 	<ul style="list-style-type: none"> - управленческое консультирование
Функции внутреннего аудита	<ul style="list-style-type: none"> - аудиторские наблюдения - аудиторская проверка 	<ul style="list-style-type: none"> - коллегия
Организационные формы внутреннего аудита	<ul style="list-style-type: none"> - аудит адекватности объекта контроля - аудит оценочных значений объекта контроля - специальные аудиторские задания 	<ul style="list-style-type: none"> - санкционирование деятельности внутреннего аудита - координация взаимодействия субъектов корпоративного контроля - управленческое консультирование
Методы	<ul style="list-style-type: none"> - определение реального состояния объекта контроля, в том числе специфические методы внутреннего аудита (агрегация и моделирование) - сопоставление - оценка 	<ul style="list-style-type: none"> - экономический анализ

Для эффективного функционирования внутреннего аудита в компании, по нашему мнению, необходимо соблюдать определенные предпосылки его функционирования. Рассмотрим эти предпосылки.

Формально установленные и реально осуществляемые процедуры внутреннего аудита.

В целях обеспечения эффективности процедур необходимо следующее:

- на основе детально разработанных должностных инструкций формальное определение и документальное закрепление порядка деятельности (действий и взаимоотношений) определенного круга работников организации по поводу планирования, организации, регулирования, контроля, учета и анализа в процессе реализации конкретных финансовых и хозяйственных операций организации;

- определение круга первичных документов или других носителей информации, где отражаются данные, свидетельствующие об исполнении соответствующими работниками своих функций и о реализации этапов соответствующих финансовых или хозяйственных операций; определение порядка движения документов или иных носителей информации от момента их возникновения до архивирования;

- определение «точек контроля» для оценки различных аспектов реализации конкретных финансовых операций и оценки состояния или наличия ресурсов организации; установление контролируемых параметров объектов внутреннего аудита; установление «критических» точек внутреннего аудита, где риск возникновения ошибок и искажений особенно велик;

- выбор типов и методов проведения внутреннего аудита.

Среда (т.е. основные условия) внутреннего аудита

Система учета

Об эффективности учетной системы можно судить по уровню достижения следующих показателей безошибочности регистрации и обработки финансово-хозяйственных операций организации:

- наличие: отражены действительно существующие операции;
- полнота: отражены все реальные операции;
- арифметическая точность: все операции правильно подсчитаны;
- разноска по счетам: все операции правильно разнесены по соответствующим бухгалтерским счетам;

- формальная разрешенность: на каждую операцию получено общее или специальное формальное разрешение;
- временная определенность: все операции отнесены к надлежащему отчетному периоду;
- представление и раскрытие данных в отчетности: все данные правильно суммированы и обобщены, соблюдены установленные требования относительно порядка и объема раскрытия информации в отчетности.

О качестве информации, предоставляемой системой внутреннего аудита, по нашему мнению, следует судить по следующим основным критериям:

- необходимость, которая характеризуется содержательностью информации и степенью её использования в непосредственных целях управления;
- достаточность, которая характеризуется полнотой охвата, количественного и качественного описания явления, факта, а также существенностью информации, зависящей от возможности ее практического применения в процессе обработки и представления для управления;
- истинность – достоверность (доказательность и обоснованность) и надежность (определяется источником получения, качеством технических средств измерения и контроля, технологии получения, обработки и хранения управленческой информации) данных учета;
- своевременность получения информации - управленческая информация (в том числе об отклонениях) должна быть представлена лицам, уполномоченным принимать решения, в максимально короткие сроки. Если сообщение запаздывает, то теряется сам смысл информации (могут быть упущены возможности предприятия и т.п.), кроме того, нежелательные последствия различного рода отклонений усугубляются.

В обязанности главного внутреннего аудитора, с нашей точки зрения, целесообразно включить следующий круг вопросов:

- разработка и согласование структуры, штатного расписания и бюджета службы на каждый год;
- непосредственное участие в организации, регулировании и контроле деятельности звеньев службы;
- контроль полного и своевременного финансирования;
- стратегическое планирование деятельности службы в рамках стратегии развития предприятия;

- руководство в разработке планов-графиков, применяемых методиках и оценке результатов и выводов, согласование аудиторских программ;
- разработка стандартов внутреннего аудита;
- личное участие в наиболее важных работах;
- информирование руководства о результатах и выводах, консультации по важным вопросам текущей деятельности и развития предприятия;
- участие в разрешении спорных и конфликтных ситуаций, нестандартных проблем;
- координация сотрудничества службы внутреннего аудита и внешних аудиторов во время проведения ежегодных и инициативных проверок;
- организация методологической, научно-исследовательской работы по направлениям, входящим в компетенцию службы;
- отчет о проделанной работе, освоенном финансировании.

Методика внутреннего аудита – важный инструмент работы службы внутреннего аудита, ее используют при подготовке проверки, составлении плана и программы аудита, распределении обязанностей.

Методика, по нашему мнению, должна включать три основных раздела:

1. Планирование аудиторской проверки.
2. Основные направления проверки.
3. Порядок составления и предоставления отчета аудитора.

С точки зрения управленческого учета основным направлением аудиторской проверки, как нам представляется, является проверка формирования себестоимости продукции предприятия, осуществляемая в соответствии с программой аудита затрат, в которой, по нашему мнению, указываются следующие аспекты:

- состав затрат, обоснованность внеплановых затрат;
- своевременность и правильность отражения в бухгалтерском учете произведенных затрат;
- равномерность отнесения затрат по месяцам на балансовые счета, выявление случаев неполного (излишнего) отнесения на издержки производства материалов, трудовых и денежных затрат;
- экономическая обоснованность действующих тарифов;
- полнота взимания тарифов за предоставленные услуги;
- обоснованность расходования средств для нужд эксплуатации;

- правильность отражения по статьям сметы фактических расходов (доходов) в ходе эксплуатации автотранспорта;
- общий вывод о значимости ошибок и их влияния на достоверность отчетности.

4. Внутренний аудит активов и пассивов компании

Поскольку, как известно, основной функцией внутреннего аудита всегда считалась проверка достоверности финансовой отчетности компании в целом и её подразделений, а также соблюдение действующего законодательства, в экономической литературе достаточно подробно рассмотрено такая методика внутреннего аудита. Поэтому в данной работе мы сочли целесообразным не рассматривать такую методику (которая в значительной степени повторяет методику внутреннего аудита), а рассмотреть вопросы специального вида внутреннего аудита, в частности, методические вопросы проведения внутреннего аудита активов и пассивов конкретной компании как часть внутреннего аудита компаний в целом и её подразделений. Специальный внутренний аудит проводится в компаниях по заданию комитета по аудиту либо по заданию совета директоров (директора по аудиту).

Важным аспектом внутреннего аудита является анализ и оценка обязательств экономического субъекта, фактических издержек производства и финансовых аспектов обоснованности управленческих решений.

С нашей точки зрения этот аудит должен включать (схема 3):

1. Определение обязательств экономического субъекта перед бюджетом по основным налогам.
2. Оценку возможностей экономического субъекта по выплате текущих долгов.
3. Анализ и оценку фактических издержек производства.
4. Оценку обоснованности цен на конечную продукцию.
5. Оценку процесса принятия решений по управлению основными активами.

При проведении операционного аудита обязательств, издержек и обоснованности решений необходимо решить следующие проблемы:

1. Определение обязательств компании перед бюджетом по ключевым налогам, оценка её возможностей по выплате текущих долгов. Для этого требуется решить следующие задачи:

проанализировать состояние активов компании;

определить текущую задолженность компании и перед бюджетом по таким основным налогам, как налог на прибыль, НДС и другие включая таможенные (импортные/экспортные) пошлины и акцизы;

по результатам анализа активов и исходя из текущей задолженности оценить потенциальные возможности компании для погашения своих обязательств перед бюджетом;

2. Анализ фактических издержек производства, по обоснованности цен на конечную продукцию (услуги).

3. Финансовый аспект обоснованности решений по денежным и имущественным вкладам в другие юридические лица, в совместную деятельность.

Рассматриваемая таджикская компания представляет собой сложный имущественный комплекс, функционирование которого характеризуется значительной отраслевой спецификой. При анализе её финансового состояния не представляется возможным использовать традиционные методы проведения финансового анализа.

Поэтому для данного случая внутреннего аудита необходимо разработать специальную методику финансового анализа, применение которой позволило бы корректно ответить на вопросы, интересующие руководство.

Данная методика предполагает качественный и количественный анализ данных официальной отчетности, включающий подробное описание тех моментов, которые характеризуют рассматриваемую отчетность с точки зрения её адекватности и репрезентативности.

Причины, по которым применение традиционных методов финансового анализа часто оказывается затруднено, следующие:



Схема 3. Структура внутреннего аудита по обязательствам, издержкам и обоснованности управленческих решений

Основные задачи внутреннего аудита касающиеся фискальных расчетов компании, можно сформулировать следующим образом:

- определение текущей задолженности компании перед бюджетом по таким основным налогам, как налог на прибыль, НДС и другие, включая таможенные (импортные / экспортные) пошлины и акцизы;
- оценка потенциальных возможностей компании для погашения своих обязательств перед бюджетом.

Основными направлениями внутреннего аудита являются следующие:

- исследование системы налогового учета и особенностей налогообложения предприятий и организаций, входящих в состав компании;
- определение величины текущей задолженности компании перед бюджетом, анализ ее структуры и динамики;
- определение суммы текущей задолженности перед внебюджетными фондами, анализ ее структуры и динамики;
- анализ причин возникновения просроченной задолженности компании перед бюджетом и оценка возможности ее погашения.

Основные положения диссертации опубликованы в следующих печатных работах автора:

Статьи в изданиях, рекомендованных ВАК:

1. Тохирова Р.С. Внутренний аудит основных средств // Аудит и финансовый анализ. – 2009. - № 1. – с.118-127. – 0,6 п.л.

2. Тохирова Р.С. Сущность и структурные основы теории внутреннего аудита // Известия АН РТ. Серия: Экономических наук. – 2008. - № 1-2. с.110-114. – 0,3 п.л.

3. Тохирова Р.С. Организация внутреннего аудита в системе корпоративного управления // Известия АН РТ. Серия: Экономических наук. – 2008. - № 3-4. с.86-88. – 0,1 п.л.

Статьи в других изданиях:

4. Тохирова Р.С. Объективность внутреннего аудита // Вестник ТГНУ. Серия экономических наук. – 2008. - № 2 (47). – с.149-154. – 0,3 п.л.

5. Тохирова Р.С. Риски внутреннего аудита // Вестник ТГНУ. Серия экономических наук. – 2008. - № 2 (47). – с.149-154. – 0,4 п.л.

6. Тохирова Р.С. Планирование внутреннего аудита // Материалы XXXVI Научно-практической конференции «Татуровские чтения – 2008» Экономический факультет. МГУ им. М.В.Ломоносова. 27-29 июня 2008 г. Сборник статей / Под ред. А.Д.Шеремета. – М.: ТЕИС, 2008. – 1,35 п.л.