Организация внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Архипов, Андрей Анатольевич  
  
**Год:**

2005

**Автор научной работы:**

Архипов, Андрей Анатольевич

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Воронеж

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

216

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Архипов, Андрей Анатольевич

Введение.

Глава 1. Теоретико-методологические положения внутреннего аудита деятельности организации.

1.1. Экономическая природа, понятийный аппарат, цели и задачи внутреннего аудита.

1.2. Обоснование места внутреннего аудита в системе внутрихозяйственного контроля.

1.3. Систематизация нормативно-законодательного обеспечения внутреннего аудита.

Глава 2. Организационное и информационное обеспечение внутреннего аудита предприятий железнодорожного транспорта.

2.1. Оценка влияния отраслевых особенностей на организационное обеспече-ние службы внутреннего аудита.

2.2. Разработка внутрифирменных стандартов, должностных инструкций и положения о службе внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта.

2.3. Этические нормы поведения внутреннего аудитора на предприятиях железнодорожного транспорта.

Глава 3. Разработка новых и совершенствование действующих методических подходов к внутреннему аудиту предприятий железнодорожного транспорта.

3.1. Выбор методов, процедур и контрольных точек внутреннего аудита предприятий железнодорожного ранспорта.

3.2. Планирование внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Организация внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта"

По мере развития экономики России на пути ее многоукладности, все большее значение приобретают проблемы защиты интересов различных групп пользователей не только отчетной бухгалтерской, но и оперативной экономиче-^ ской, бухгалтерской, финансовой информации. В этих условиях внутренний аудит становится неотъемлемой функцией управления, как гарант обеспечения потребностей высшего менеджмента своевременной, достоверной информацией.

Происходящие на железнодорожном транспорте преобразования, связанные с реализацией Программы структурной реформы, утвержденной Правительством Российской Федерации, и создание единого хозяйствующего субъекта ОЛО «Российские железные дороги» требуют формирования адекватной им системы финансово-хозяйственных связей и взаимоотношения внутри общества, а значит и построения соответствующей системы внутреннего аудита и контроля.

Современное развитие предприятий железнодорожного транспорта в общем и ОЛО «Российские железные дороги» в частности характеризуется появ-\* лением конкуренции, реализацией структурной реформы, неосвоенностыо внутренних резервов. В этой ситуации необходимо не только формирование научно обоснованных подходов к организации внутреннего аудита, но и адаптация его к производственно-хозяйственной специфике предприятий железнодорожного транспорта, потребностям высшего звена управления.

Опыт развития внутреннего аудита зарубежных стран подтверждает, что по мере становления и развития внутреннего аудита возрастает необходимость его специализации для различных субъектов экономики. Отраслевые особенности предприятий железнодорожного транспорта лежат в основе отдельного на-% умного рассмотрения проблем организации и функционирования системы внутреннего аудита. Практика управления предприятиями железнодорожного транспорта свидетельствует о неотложности организации систем внутреннего аудита, т.к. в этой отрасли действуют специфические условия хозяйствования, организации производственного процесса, его нормативного регулирования.

Основой диссертационного исследования является выработка адекватной потребностям предприятий железнодорожного транспорта методической и организационной модели функционирования внутреннего аудита, совершенствование форм и методов проведения внутреннего аудита специализированных для объекта исследования, разработка путей совершенствования и адаптации внутреннего аудита для целей управления. Такой подход подразумевает не только учетмирового и отечественного опыта, но и требований международных стандартов внутреннего аудита.

Сложившаяся практика внутреннего аудита и контроля предприятий железнодорожного транспорта сегодня в основном не предупреждает, а фиксирует нарушения и злоупотребления. Важной задачей внутреннего аудита является перенос акцентов на предупредительно-профилактические мероприятия. Современные условия диктуют такое развитие внутреннего аудита, которое направлено не только на реализацию и усиление контрольной функции внутреннего аудита, но и на функции непосредственно не связанные с контролем (управленческого консалтинга, анализа, прогноза). Такой подход требует активного применения средств информационных технологий (компьютеров, локальных и глобальных компьютерных сетей, баз данных).

Необходимость и актуальность формирования и развития системы внутреннего аудита и адаптации ее к потребностям предприятий железнодорожного транспорта определили выбор темы и направлений исследования.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является разработка теоретических и методических положений внутреннего аудита деятельности хозяйствующих субъектов с учетом специфики функционирования, информационного обеспечения и организационно-правового статуса предприятий железнодорожного транспорта.

В соответствии с поставленной целью были определены следующие задачи:

- уточнить базовые положения современной концепции внутреннего аудита финансово-хозяйственной деятельности коммерческой организации;

- выявить место и определить роль внутреннего аудита в системе учетного и контрольно-аналитического обеспечения процесса управления на предприятиях железнодорожного транспорта;

- систематизировать правовое обеспечение внутреннего аудита, дать оценку его достаточности и адекватности современным условиям хозяйствования;

- оценить степень влияния отраслевых особенностей на организационное обеспечение внутреннего аудита;

- разработать внутрифирменные документы, регламентирующие порядок функционирования службы внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта;

- оценить возможность использования и предложить направления совершенствования общепринятых этических норм аудита в отношении деятельности внутреннего аудитора;

- обосновать содержание отдельных элементов и структуру методики проведения внутреннего аудита финансово-хозяйственной деятельности филиалов ОАО «Российские железные дороги» (ОЛО «РЖД»);

- выявить особенности планирования внутреннего аудита с учетом отраслевой специфики объекта исследования;

- сформулировать практические рекомендации по осуществлению текущего и последующего контроля качества внутреннего аудита.

Предметом исследования является комплекс теоретических и прикладных вопросов внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта, включающих уточнение экономической природы и сущности внутреннего аудита, систематизацию нормативно-законодательной базы, разработку новых организационно-методических положений внутреннего аудита.

Объектом исследования была избрана Юго-Восточная железная дорога -филиал ОЛО «Российские железные дороги».

Теоретической и методологической основой диссертационной работы является применение объективных принципов научного познания, базовых постулатов теории бухгалтерского учета, современных концепций экономического анализа, аудита и корпоративного менеджмента. В процессе диссертационного исследования использовались такие общенаучные методы исследования, как анализ и синтез, моделирование, сравнение и группировка, а также применялись исторический, логический и системный подходы к изучению теоретических и практических материалов.

Источниками эмпирического материала послужили законодательные и нормативные акты Российской Федерации, разработки Министерства финансов РФ, международные нормативные акты в области внутреннего аудита, материалы Института внутренних аудиторов, корпоративная документация ОЛО

Российские железные дороги» по организации системы внутреннего контроля, а так же бухгалтерская отчетность, данные синтетического и аналитического учета предприятий железнодорожного транспорта, материалы научно-практических конференций и семинаров.

Методика исследования включала: изучение, обобщение, оценку накупленных знаний и опыта в области внутреннего аудита; сбор и систематизацию практических данных; разработку оригинальных теоретических и прикладных положений по внутреннему аудиту; выполнение контрольно-аналитических и непосредственно аудиторских процедур по выявлению резервов повышения эффективности деятельности структурных подразделений ОАО «РЖД» и оценке достоверности финансовой информации; апробацию полученных результатов на объектах исследования.

Научная новизна заключается в решении важных теоретических и организационно-методических проблем внутреннего аудита хозяйствующих субъектов, имеющих существенное значение для совершенствования учетно-аналитического и контрольного обеспечения процесса управления деятельностью предприятий железнодорожного транспорта.

В процессе исследования получены следующие научные результаты:

- уточнено определение внутреннего аудита, в котором сделаны дополнительные акценты на приоритетность в процессе внутреннего аудита поиска резервов эффективности деятельности организации и обоснования мероприятий по поддержанию ее конкурентных преимуществ;

- с учетом выявленных особенностей используемого методического инструментария и организационного обеспечения различных видов контроля обосновано место внутреннего аудита в системе внутрихозяйственного контроля;

- проведен сравнительный анализ нормативных актов по регулированию внутреннего аудита, в результате которого выявлены несоответствия отдельных документов современным экономическим и отраслевым условиям хозяйствования; сформулированы предложения по совершенствованию правового обеспечения внутреннего аудита;

- обосновано выделение организационных этапов внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта; уточнены функции службы внутреннего аудита, учитывающие отраслевую специфику деятельности хозяйствующего субъекта;

- разработан и рекомендован к использованию комплекс стандартов внутреннего аудита, а также «Кодекс этики внутреннего аудитора», что позволяет повысить ответственность субъектов контроля и улучшить качество результатов этой деятельности;

- разработана оригинальная методика внутреннего аудита структурных подразделений ОЛО «РЖД», включающая в себя ряд новых элементов (таких как «механизм внутреннего аудита», процесс внутреннего аудита», «моменты реализации аудиторских процедур», «фазы внутреннего аудита», «контрольные точки внутреннего аудита», «методические связи внутреннего аудита»);

- обоснован и рекомендован к использованию авторский вариант расчета уровня существенности, который отличается от традиционных подходов использованием среднеарифметических базовых показателей не в целом по хозяйствующему субъекту, а отдельно для каждого его структурного подразделения;

- предложена система контроля качества внутреннего аудита, которая отличается от ранее известных решений выделением «горизонтальной» и «вертикальной» составляющих проверки качества внутреннего аудита, что обусловлено спецификой внутреннего аудита предприятий железнодорожного транспорта.

Практическая значимость заключается в том, что положения диссертации ориентированы на широкое использование хозяйствующими субъектами в процессе внутреннего аудита. Самостоятельное практическое значение имеют: разработанная система контроля качества и эффективности внутреннего аудита; предложенная система стандартизации внутреннего аудита; комплекс рабочей и отчетной документации внутреннего аудитора; методика внутреннего аудита при использовании системы компьютерной обработки данных отделами и структурными подразделениями хозяйствующего субъекта; разработанная система оценки внутренних аудиторских рисков и уровня существенности.

Отдельные положения и рекомендации, сформулированные в работе, нашли применение в деятельности Управления Юго-Восточной железной дороги.

Основные результаты исследования сообщались на научных сессиях профессорско-преподавательского состава, соискателей и аспирантов Воронежского государственного университета. Предложения и выводы обсуждались на всероссийских и межрегиональных научно-практических конференциях.

Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 7 печатных работах общим объемом 1,04 п.л.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Архипов, Андрей Анатольевич

- выводы внутреннего аудита касаются не только отчетности ОАО «РЖД», но и в большей степени его финансово-хозяйственной деятельности;

- высокая степень структурированности ОАО «РЖД» предполагает решение неоднотипных задач в каждом из структурных подразделений предприятия;

122

- решение задач, напрямую не связанных с контрольной функцией внутреннего аудита, что предполагает отсутствие количественной составляющей уровня существенности.

Считаем, что определение уровня существенности для предприятий железнодорожного транспорта, целесообразно рассматривать по следующим векторам:

1) определение общего уровня существенности дирекцией внутреннего аудита. В этом случае используется традиционная методика определения уровня существенности, основывающаяся на данных бухгалтерской отчетности. Определенный по данным бухгалтерской отчетности количественный уровень существенности распределяется по структурным подразделениям ОАО «РЖД»;

2) определение уровня существенности структурными подразделениями системы внутреннего аудита в разрезе каждого объекта контроля. Исследование показало, что для целей внутреннего аудита целесообразно модифицировать традиционный подход к определению уровня существенности и использовать вместо данных бухгалтерской отчетности значения, которые принимал объект исследования с момента прошлой проверки. Так, например, при внутреннем аудитеопераций с материально-производственными запасами в качестве базовых показателей будут использованы значения на конец месяца (или в разрезе другого временного интервала) по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

Первый вектор определения уровня существенности соответствует цели внутреннего аудита, которая заключается в обеспечении достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных отношениях. Именно достоверная бухгалтерская отчетность позволяет широкому кругу заинтересованных лиц делать на ее основе экономически верные решения.

Второй вектор определения уровня существенности соответствует целям внутреннего аудита, которые заключаются в обеспечении менеджмента ОАО «РЖД» достоверной оперативной информацией, в том числе относительно производственных и прочих резервов. В основе такой информации лежит первичная корпоративная информация, которая по существу является коммерческой тайной. Именно этот вектор призван определить качественные параметры уровня существенности, которые будут различаться по разным подразделениям ОАО «РЖД».

Предлагаемый механизм определения уровня существенности обусловлен, в том числе и тем, что система внутреннего аудита делает выводы относительно двух типов бухгалтерской информации: отчетной и оперативной. Если первый тип информации является публичным, то второй - коммерческой тайной. Нам представляется естественным такой же двойственный подход и к определению уровня существенности.

Обязательным компонентом процесса планирования внутреннего аудита является оценка уровня аудиторских рисков. Учитывая специфику деятельности ОЛО «Российские железные дороги», для целей настоящего исследования, считаем целесообразным рассмотрение аудиторских рисков с нескольких позиций:

- исходя из обеспечения уровня приемлемого аудиторского риска;

- исходя из специфических особенностей деятельности подразделений ОЛО «Российские железные дороги»;

- исходя из разделения системы бухгалтерского учета ОЛО «РЖД» на две подсистемы: автоматизированную систему центральных бухгалтерий и систему первичного учета подразделений предприятия.

Взаимосвязь между рисками, имеющими место при внешнем аудите: Л=ВхКхП (приемлемый аудиторский риск - Л, внутрихозяйственный риск - В, риск контроля - К и риск необнаружения - П), получившая широкое описание как в отечественной, так и в зарубежной экономической литературе [37, с. 41], может быть использована для целей внутреннего аудита. Однако не смотря на это данная взаимосвязь требует своего уточнения по следующим причинам:

- в силу отличительных особенностей внутреннего аудита;

- в силу специфики финансово-хозяйственной деятельности объекта исследования.

Приемлемым внутренним аудиторским риском будем считать вероятность признать по итогам внутреннего аудита, что объект контроля может содержать невыявленные искажения (ошибки, неточности), после подтверждения доброкачественности информации, или признать, что он содержит существенные искажения, когда их на самом деле нет.

Внутрихозяйственный риск внутреннего аудита - вероятность появления искажений (ошибок, неточностей) в объекте внутреннего аудита до выявления их системой контроля или при допущении, что внутренний контроль отсутствует. В связи с функционированием системы компьютерной обработки инфор

124 мации (КОД) централизованных бухгалтерий, факторы, определяющие внутрихозяйственный риск внутреннего аудита должны быть дополнены. По нашему мнению, причинами дополнительной положительно высокой оценки внутрихозяйственного риска могут являться: неадекватная потребностям бухгалтерского учета система КОД, использование нелегального программного обеспечения р- при организации системы КОД, отсутствие технического, системного и логического контроля системы КОД, использование системы КОД не по назначению и другие.

Таким образом, автоматизация системы бухгалтерского учета, а так же других систем управления, может, как снизить уровень потенциальных ошибок, так и повысить его, что должно отражаться при оценке внутрихозяйственного риска.

Риск контроля при проведении внутреннего аудита представляет собой вероятность того, что существующие на предприятии и регулярно применяемые средства внутрихозяйственного контроля не будут своевременно выявлять и исправлять искажения (ошибки, неточности) или препятствовать возникновению таких нарушений. Учитывая, что система внутреннего аудита является частью системы внутреннего контроля, целесообразно оценивать риск контроля в два этапа:

1) оценка риска контроля, без учета функционирования системы внутреннего аудита;

2) уточнение риска контроля с позиции оценки качества и эффективности внутреннего аудита.

Риск необнаружения при проведении внутреннего аудита характеризует вероятность того, что применяемые в ходе внутренней аудиторской проверки аудиторские процедуры не позволят обнаружить реально существующие искажения (ошибки, неточности).

Диссертационное исследование показало, что на этапе определения оценочных значений в целом по ОЛО «Российские железные дороги», дирекции внутреннего аудита необходимо задать приемлемый внутренний аудиторский риск, т.е. ту вероятность наступления ошибки, которую высший менеджмент готов принять и которая не повлияет на принимаемые управленческие решения.

Определение внутрихозяйственного риска внутреннего аудита и риска контроля целесообразно вменить в обязанность структурных единиц системы внутреннего аудита. Это обусловлено различным составом и силой влияния

125 факторов, определяющих указанные риски внутреннего аудита, в каждом конкретном подразделении ОАО «Российские железные дороги».

Таким образом, риск необнаружения при проведении внутреннего аудита, уровень которого непосредственно влияет на объем и виды процедур внутреннего аудита, будет различным в каждом из структурных подразделений системы внутреннего аудита и обусловлен двумя факторами:

1) уровень приемлемого риска внутреннего аудита, изначально единого для всех структурных подразделений системы внутреннего аудита;

2) уровни внутрихозяйственного риска внутреннего аудита и риска контроля, рассчитанных по результатами деятельности тех или иных структурных подразделений ОАО «Российские железные дороги».

Исходя из вышеизложенного, расчет риска необнаружения для деятельности каждого структурного подразделения системы внутреннего аудита будет находиться по формуле:

П = [А /(ВхК)]х100, где

П - риск необнаружения,%; А - приемлемый аудиторский риск, коэф.; В — внутрихозяйственный риск внутреннего аудита, коэф.; К - риск контроля, коэф.

Предлагаемый механизм расчета аудиторских рисков позволяет нивелировать различия в деятельности тех или иных подразделений ОАО «Российские железные дороги», тем самым избежать потерь времени на непроизводительные аудиторские процедуры, сконцентрировав внимание на областях с повышенным рискам наступления ошибки. Не смотря на различные уровни риска необнаружения в различных структурных единицах системы внутреннего аудита, в общем по предприятию риск не будет выше приемлемого, что является достоинством данного механизма определения рисков внутреннего аудита.

Уровень существенности, риски внутреннего аудита напрямую влияют на разработку программы внутреннего аудита. Нами разработан проект программы внутреннего аудита, представленный в прил. 15.

Последующий этап планирования внутреннего аудита направлен на оперативное внесение изменений, как в общий план внутреннего аудита, так и в

126 программу. Внесение изменений в указанные документы возможны в следующих случаях:

- наличия фактов неправильного понимания менеджментом структурного подразделения ОАО «РЖД» целей и масштаба внутреннего аудита;

- изменения стратегических, локальных и частных целей и задач, поставленных перед системой внутреннего аудита;

- изменений в системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- значительных изменений профиля или масштабов деятельности подразделения ОАО «РЖД»;

- существенного изменения законодательства;

- изменения оценочных значений планирования внутреннего аудита;

- изменения ресурсов структурного подразделения системы внутреннего аудита (трудовых, финансовых и прочих ресурсов).

Таким образом, предложенный механизм планирования внутреннего аудита предприятий железнодорожного транспорта позволяет оптимизировать работу аудиторов на каждом этапе внутреннего аудита, адаптируясь к деятельности объекта контроля, без потери качественных характеристик в масштабе всего предприятия.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На основании проведенного диссертационного исследования можно сделать следующие выводы:

1. Создание системы внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта обусловлено не только происходящими преобразованиями и структурными реформами в этой отрасли народного хозяйства, но и служит условием их позитивного, экономически более эффективного развития. Процесс формирования системы внутреннего аудита - явление комплексное, информационно затрагивающее многие субъекты и объекты учетно-аналитического иуправленческого процесса. Поэтому анализ перспектив его организации невозможно рассматривать в отрыве от них.

Исследованием установлено, что внутренний аудит — регламентированная внутренними документами организации система реализации интересов органов управления и (или) собственников, функционирующая на основе обработки внутрихозяйственной контрольной информации, с целью обеспечения эффективности управления.

2. Система внутреннего аудита, как экономическое явление, отличается от других форм контроля, таких как: ревизия, служебное расследование, внешний аудит, государственный финансовый контроль.

Однако внутренний аудит является самостоятельным, отличным от всех других форм контроля явлением по ряду причин. Основными из них являются:

- обеспечение как последующего, так и текущего и предварительного контроля;

- наличие функций прямо не относящихся к контролю (управленческий консалтинг, анализ, прогноз);

- уникальность объектов исследования;

- непрерывность деятельности и др.

Можно констатировать, что основной, общей для всех, целью службы внутреннего аудита является обеспечение эффективности управления на основе предоставления администрации предприятия своевременной, достоверной, пригодной для использования информации, а так же на основе решения прочих задач.

Несмотря на наличие общей цели, исследованием доказано, что перед отделами внутреннего аудита различных отраслей народного хозяйства будут

139 стоять различные локальные цели и задачи, отражающие отраслевую и организационную специфику. Более того, будучи организован в интересах собственников и высшего руководства, внутренний аудит предприятий одной и той же отрасли, например предприятий железнодорожного транспорта, имеет некоторые отличия по ряду целей и задач. ^ 3. Внутрихозяйственный контроль предприятий железнодорожного транспорта видовое разнообразие по следующим отличительными признакам: по форме организации; по форме реализации контроля; по отношению к видам контроля.

Различие организационных форм внутреннего контроля обусловлено следующими условиями:

- решением различных задач, поставленных перед ними (так основной задачей ревизионной комиссии является контроль наличия и сохранности активов, а задачей внутреннего аудита — обеспечение администрации предприятия достоверной информацией для управления);

- различным характером зависимости (так ревизионная комиссия обслуживает, прежде всего, интересы собственников, а отдел внутреннего аудита -интересы высшего звена управления);

- различием организации работы (так внутренний аудит самостоятельная деятельность, а остальные формы внутрихозяйственного контроля - деятельность, проводимая наряду с выполнением основных обязанностей).

Каждому органу внутрихозяйственного контроля (ревизионная комиссия, отдел внутреннего аудита, наблюдательный совет) соответствует одна или несколько форм его реализации.

4. Как и правовое регулирование внешнего аудита, нормативное регулирование внутреннего аудита представлено трехуровневой структурой.

Первый уровень представлен федеральным законодательством. Следует отметить, что на сегодняшний день нет федерального закона, напрямую опре-\* деляющего статус внутреннего аудита предприятия. Федеральное законодательство хотя напрямую и не указывает, на наличие системы внутреннего аудита, но в тех или иных нормах права предполагает организацию внутрихозяйственного контроля.

Второй уровень нормативной базы внутреннего аудита представлен внутрифирменными нормативными документами. Основными документами данно

140 го уровня являются: Положение об отделе внутреннего аудита (где оговариваются вопросы структуры отдела, задачи отдела, его функции, права и ответственность и проч.); Рабочая политика отдела внутреннего аудита (где оговариваются концептуальные вопросы, постулаты, принципы и допущения); Должностные инструкции внутренних аудиторов (где оговорены права, обязанности + и ответственность работника), Методические руководства и рекомендации (где обосновываются приемы и методы, применяемые для достижения той или иной цели внутреннего аудита).

Третий уровень регулирования внутреннего аудита представлен стандартами внутреннего аудита, а так же сопутствующими им документами (методики, инструкции, рабочие таблицы, схемы работы и т.д.). Документы этого уровня разрабатываются отделом внутреннего аудита.

Мы пришли к выводу, что нормативное регулирование внутреннего аудита в России требует своего совершенствования по всем трем уровням:

- I уровень - требуется разработка федерального законодательства, предусматривающего возможность организации внутрихозяйственного контроля в различных его формах. Так же, считаем неизбежным пополнение федерального нормативного законодательства подуровнем, содержащим нормативную документацию профессиональных объединений внутренних аудиторов, касающуюся как вопросов организации, так и вопросов практического функционирования внутреннего аудита.

- II уровень - исследование показывает, что возможность установления внутрифирменного права используется экономическими субъектами крайне редко. Применительно к нормативному регулированию внутреннего аудита вопросами совершенствования остаются формы, структура и содержание документации, регламентирующей его деятельность, как отдельной системы экономического субъекта.

- III уровень — требуется разработка основных стандартов внутреннего аудита. Считаем, что необходимость разработки собственных стандартов внутреннего аудита обусловлена не только различием целей и задач, но и спецификой деятельности внутреннего аудитора, а так же различной степенью глубины исследования и точности представляемых результатов.

5. Исследование показало, что основными особенностями функционирования предприятий железнодорожного транспорта, имеющими наибольшее влияние на формирование и развитие системы внутреннего аудита, являются:

141

- иерархическая линейно-функциональная система управления ОЛО «РЖД», имеющая географическую удаленность структурных подразделений;

- осуществление проверок параллельно сразу несколькими субъектами (Желдорконтроль, Казначейство МПС, контрольно-ревизионные отделы финансовых служб дорог и т.д., фактически на практике происходит дублирование функций у различных субъектов контроля);

- централизованная бухгалтерия структурных подразделений;

- невозможность осуществления собственниками контроля сохранности активов собственными силами.

Разработка системы внутреннего аудита предприятий железнодорожного транспорта должна проводиться исходя из того, что и организационная структура внутреннего аудита должна соответствовать структуре управления, которая отличается сложностью, а также ярко выделенными центрами управления, которые, в отличие от предприятий других отраслей, имеют более широкий круг полномочий, ответственности и задач. Исходя из этого, нами предложена трехуровневая структура системы внутреннего аудита предприятий железнодорожного транспорта, состоящая из дирекции внутреннего аудита, служб и отделов внутреннего аудита, соответствующих подразделениям ОЛО «Российские железные дороги».

6. Систематизация контрольных процедур, закрепление ответственности, устранение фактов бесхозяйственности, повышение инвестиционной привлекательности, улучшение управляемости, регламентация документооборота - неполный перечень диагностированных экономических явлений, требующих организации системы внутреннего аудита.

В работе предложена оригинальная последовательность этапов организации отдела внутреннего аудита в системе предприятий железнодорожного транспорта, предполагающая последовательное прохождение десяти этапов.

7. Как показало исследование, одним из основных факторов неразвитости систем внутреннего аудита является отсутствие документов закрепляющих статуе внутренних аудиторов, рабочих и отчетных документов.

В диссертационной работе предложен необходимый перечень документов, позволяющий организовать работу системы внутреннего аудита, в условиях функционирования предприятий железнодорожного транспорта. К таким документам относятся: общих план внутреннего аудита, программа внутреннего аудита, форма рабочей документации внутреннего аудитора, форма отчета аудитора, Положение о внутреннем аудите и другие.

8. Неотъемлемым элементом системы внутреннего аудита являются этические нормы поведения ее сотрудников.

Исследование показало, что в основу «Кодекса этики внутреннего аудитора» должны быть положены принципы во многом идентичные принципам внешнего аудита. К основным принципам относятся следующие:

- независимости;

- объективности;

- профессионализм;

- ответственности;

- конфиденциальности.

При разработке «Кодекса этики внутреннего аудитора», мы рассмотрели независимость внутреннего аудитора в виде основных логических составляющих:

1) независимость от объектов аудита;

2) независимость в выборе объектов, методов и приемов аудита',

3) независимость от сотрудников экономического субъекта, в т. ч.:

- от сотрудников, непосредственно участвующих в формировании объекта внутреннего аудита;

- от сотрудников, опосредованно участвующих в формировании контрольной информации;

- от должностных лиц экономического субъекта, в обязанности которых входят вопросы заработной платы внутренних аудиторов, их карьерный рост, социальные гарантии.

4) независимость от третьих лиц, в том числе пользователей информации;

5) общая финансовая независимость от экономического субъекта.

Следуя разработанным механизмам функционирования системы внутреннего аудита, вполне возможно достичь такого уровня соблюдения принципа независимости, который сопоставим с независимостью внешнего аудитора.

9. В целях настоящего исследования метод внутреннего аудита подразделяется на метод исследования и метод изложения полученных результатов.

Мы пришли к выводу, что основой методологической базы внутреннего аудита являются не только методы контроля, но и общенаучные методы позна

143 ния, такие как анализ и синтез, индукция и дедукция, метод научной абстракции, единство качественного и количественного анализа.

Различные цели и задачи, а так же функции видов контроля лежат в основе не только различных вариантов комбинации методических приемов контроля и степени их применения, но и различных вариантов использования общена-^ учных методов исследования. Например, исследование документов, как методический прием документального контроля, может быть использован и в ходе ревизии, и в ходе внутреннего аудита, а так же при внешнем независимом аудите, но применение метода абстракции будет различным. Так, при внешнем аудите, аудитор абстрагируется от того, кто непосредственно сделал ошибку, концентрируя внимание на ее последствиях, но при внутреннем аудите такая абстракция недопустима.

10. Характерными приемами контроля, при реализации внутреннего аудита на предприятиях железнодорожного транспорта, являются приемы и методы фактического контроля, ориентированные на повышение эффективности производства:

- технологический контроль - подразумевает организацию технологического контроля по контрольным моментам оказания услуг, установление необходимого количества контрольных моментов (переделов, технологических эта\* пов);

- химико-лабораторный контроль - подразумевает отбор проб в разрезе контрольных моментов, определенных отдельно для этого приема (например в целях подтверждения нормативов расхода топлива), проведение исследований, составление документации;

- контрольные замеры работ - подразумевает проведение замеров (хронометража) работ по отдельным участкам производственного (или иного) цикла работ, с целью установления или корректировки нормативов, смет, нарядов, в процессе достижения оптимального уровня эффективности использования рабочей силы;

- лабораторный анализ качества - подразумевает тест товаров, сырья, полуфабрикатов, готовой продукции с целью установления наличия отклонений в качестве;

- экспертизы - различного вида экспертизы, с привлечением специалистов со стороны;

- эксперимент - подразумевает проведение параллельного или нового ви

144 да работ с целыо установления их эффективности, жизнеспособности, внесения корректировок в уже существующий производственно-технологический процесс.

11. Диссертационное исследование показало, что, наряду с приемами контроля, актуальными являются приемы внутреннего аудита, непосредственно не связанные с функцией контроля. Такими характерными приемами, при реализации внутреннего аудита, являются:

- управленческое или uiioe консультирование - предполагает выполнение аудиторских процедур, направленных на накопление, хранение, обработку и выдачу информации по интересующему вопросу, в доступном для понимания и принятия решения виде;

- обучение - подразумевает организацию семинаров, круглых столов, собеседований, с целью обеспечения эффективности внутреннего контроля, эффективности взаимодействия отделов и служб предприятия, профилактики ошибок;

- восстановление информации - проведение аналитических процедур внутреннего аудита, направленных на нахождение недостающих блоков информации эмпирическим путем;

- экономический или иной мониторинг - подразумевает постоянный сбор и анализ внутренней и внешней экономической или иной информации с целыо учета ее влияния на процесс внутреннего аудита (или иные процессы финансово-хозяйственной деятельности предприятия).

12. При организации системы внутреннего аудита основным вопросом его дальнейшей профессиональной деятельности является вопрос обеспечения соответствующего уровня качества. Анализ субъектов управления предприятий железнодорожного транспорта показывает, что большинство специалистов не способно адекватно оценить работу внутренних аудиторов за тот или иной период времени.

Для решения этого вопроса в диссертации нами разработана система оценки качества и эффективности внутреннего аудита, включающая вертикальный и горизонтальный анализ качества и эффективности внутреннего аудита.

Данная методика оценки качества предполагает активное воздействие на работу отдела внутреннего аудита, как со стороны его субъектов в целях самооценки, так и со стороны администрации экономического субъекта.

13. В диссертационной работе предложена последовательность этапов

145 одного их основных блоков внутреннего аудита — планирования. Разработанная методика формирования общего плана и программы внутреннего аудита позволяет:

- учесть специфику финансово-хозяйственной деятельности подразделений ОЛО «РЖД» применительно к реализации внутреннего аудита;

- выполнять поставленные перед системой внутреннего аудита локальные и частные цели и задачи, без ущерба общих стратегических целей;

- планировать такие процедуры внутреннего аудита, которые адекватны объему и сущности хозяйственных операций соответствующего подразделения ОЛО «РЖД»;

- планировать такие процедуры внутреннего аудита, которые адекватны трудовым и прочим ресурсам подразделения системы внутреннего аудита;

- соблюдать принцип ответственности, комплексности, распределения обязанностей и другие.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Архипов, Андрей Анатольевич, 2005 год

1. Гражданский кодекс РФ (части первая и вторая): Принят Государственной Думой 21 октября 1994 г. М.: ИНФРА-М-НОРМА, 1997. - 560 с.

2. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21 ноября 1996 № 129-ФЗ // Основные документы бухгалтерского учета. М.: ПРИОР, 1999. - с. 3-12.

3. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 07 августа 2001 №119-ФЗ // Российская газета, 2001. N 151 -152.

4. Об электронной цифровой подписи: Федеральный закон от 10 января 2002 №1-ФЗ // Собрание законодательства РФ, 2002. N 2. - с. 127.

5. Правила (стандарты) аудиторской деятельности. М.: Современная экономика и право; Юрайт -М, 2000. - 328 с.

6. Адаме Р. Основы аудита: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995.-398 е.: ил.

7. Актуальные вопросы бухгалтерского учета, контроля и налогообложения. -М.: Издательство МСХА, 2001. 268 с.

8. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. -М.: Издательство "Дело и Сервис", 1998. 464 с.

9. Андреев В.Д. Внутренний аудит: Учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 2003.-464 с.

10. Ю.Анникова И., Беликов В. Проблемы создания комитета по аудиту в российских компаниях//Accounting report, 2001. №4.3. - с. 5-8.

11. Арене А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ.; Гл.редактор серии проф. Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 1995. - 560 е.: ил.

12. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин, Л.В. Сотникова; Под ред. проф. В.И. Подольского. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. -432 с.

13. Аудит и ревизия. Справочное пособие/А.Л. Бавдей., И.Н. Белый., Н.П. Дро-бышевский и др.; Под общ., редакцией И.Н. Белого. Мн.: ООО "Мисанта", 1994.-221 с.

14. Аудит Монтгомери/ Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Джсник, В.М. О'Рейли, М.Б. Хирш. Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 542 с.

15. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебное пособие, 4-е изд., доп. и перераб. М.: Финансы и статистика, 1997. - 416 е.: ил.

16. Белобжецкий И.А. Бухгалтерский учет и внутренний аудит. В 2-х частях. -М.:Бухгалтерский учет, 1994. - 128 с.

17. Биримкулова К. Бизнес-план и задачи аудита. // Аудитор, 1997. №12. - с. 16-19.

18. Биримкулова К. Значение и место информации бухгалтерского учета в аудиторской деятельности. // Аудитор, 1997. №4. - с. 3-7.

19. Богомолов A.M., Голощапов Н.А. Внутренний аудит. Организация и методика проведения. М.: "Экзамен", 2000. - 192 с.

20. Богомолов A.M. Бухгалтерская экспертиза (словарь-справочник эксперта-бухгалтера). М.: Издательство ГЕЛАН, 2000. - 264 с.

21. Бурцев В.В. Классификация внутреннего аудита. // Бухгалтерский учет, 1998. -№7.-с. 64-66.

22. Бурцев В.В. Общие аспекты организации внутреннего аудита на предприятии и основные требования к деятельности внутренних аудиторов. // Аудитор, 1998.-№11.-с. 20-22.

23. Бурцев В.В. О системе государственного, аудиторского и внутреннего финансового контроля организации. // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий, 2000. №7-8. - с. 37-39.

24. Бурцев В.В. Принципы внутреннего аудита. // Бухгалтерский учет, 1998. -№2.-с. 80-81.

25. Бычкова С.М. Аудиторская деятельность. Теория и практика. (Серия "Учебники для вузов. Специальная литература."). СПб.: Издательство "Лань", 2000. - 320 с.

26. Бычкова С.М. История развития и особенности составления аудиторского заключения. // Бухгалтерский учет, 1994. №3. - с. 16-20.

27. Васильева Н.Е. Стандарты и методы внутреннего аудита. //Деньги и кредит, 2001. №4. - с. 35-37.

28. Бенедиктова В.Н. Ревизия и контроль в АО и товариществах (практическое руководство). М.: Институт новой экономики, 1995. - 176 с.

29. Волковой В.М., Игнатущенко Н.А., Лахова Е.В., Шумков С.И. Аудит акционерных обществ в отраслях промышленности. М.: Аудиторский дом "Аудитор", 1997.-208 с.

30. Газарян А.В. Аудиторская выборка в процессе аудита. // Бухгалтерский учет,1998. №4. - с.39-44.

31. Газарян А.В. Контроль качества при проведении аудита. // Бухгалтерский учет, 1998. -№10.-с. 72-74.

32. Газарян А.В., Михайлова О.П. Система внутреннего контроля организации. // Бухгалтерский учет, 1999. №9. - с. 47-51.

33. Газарян А.В., Ширкина Е.И. О порядке подготовки письменной информации аудитора. // Бухгалтерский учет, 1999. №2. - с. 36-38.

34. Гиляровская JT.T., Кеворкова Ж.А. Аудит финансовых результатов: Методология и методика. Воронеж: Издательство Воронежского государственного университета, 1997. - 168 с.

35. Гольдберг Е.Я. Автоматизация аудита в программе "Помощник аудитора" // Компьютер в бухгалтерском учете и аудите, 2000. №2. - с. 30-39.

36. Гутцайт Е.М. Вероятностно-статистические методы в аудите. // Бухгалтерский учет, 1998. №7. - с. 76-77.

37. Давыдов С.Б. Риск в аудите и бухгалтерском учете. // Бухгалтерский учет, 1997.-№5.-с. 41-45.

38. Данилевский Ю.А. Проблемы становления аудита в России. // Аудитор,1999.-№1-2.-с. 15-18.

39. Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. М.: ИНФРА-М, 1996. -522 с.

40. Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит: Учебное пособие / Под ред О.В. Ковалевой. М.: Издательство ПРИОР, 2002. - 320 с.

41. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкипа и др.; Под ред. Н.Г. Данилочкиной. -М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 279 с.

42. Коровин А.В. Особенности финансового анализа в аудите. // Финансы, 2000. №8. - с. 47-49.

43. Коровин А. В., Каширин В. Экспресс-анализ финансового состояния предприятия в аудите (в порядке обсуждения). // Аудитор, 1999. №3. - с.

44. ШШнцев Н.Т. Концепция аудита на современном этапе развития экономики России: Теория и методология: Диссертация на соискание степени д.э.н., 08.00.12 Ростов на Дону, 1998. - 453 с.

45. Ленин В.И. Полное собрание сочинений. ТЗЗ. М.: Издательство политической литературы, 1981. - 297 с.

46. Леонтьева Ж.Г., Соболев А.С. Аудит отчетной информации. // Бухгалтерский учет, 1997. -№2. с. 16-19.

47. Лукасевич И.Я. Программное обеспечение финансовых решений. // Финансы, 2000. №7. - с. 48-50.

48. Макальская А.К. Внутренний аудит: Учебно-практическое пособие. М.: Издательство "Дело и Сервис", 2000. - 80 с.

49. Макальская А.К. Возникновение и развитие внутреннего аудита за рубежом. // Бухгалтерский учет и налоги, 1998. №1. - с. 137-141.

50. Макоев О.С. Внутренний аудит: понятие и предназначение. // Аудитор, 1999. -№11.-с. 10-15.

51. Максименко Ю.Л. Принципы организации внутреннего аудита на предприятиях АПК. // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий, 1999. -№1. с. 28-29.

52. Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. Т24. М.: Государственное издательство политической литературы, 1961. - 270 с.

53. Медведев В.В., Письменная Д.Н. Становление аудита в агропромышленном комплексе. // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий, 1994. №1. - с. 37-41.

54. Мстиславский В.А., Волков B.C. К вопросу о регулировании аудита. // Финансы, 2000. №7. - с. 45-47.

55. Муллахметов Х.Ш. Внутренний аудит: проблемы организации и развития. // Бухгалтерский учет, 1993. №8. - с. 29-30.

56. Пачоли JI. Трактат о счетах и записях / Под. ред. профессора Соколова Я.В. -М.: Финансы и статистика., 1982. 286 е.: ил.

57. Пахомов Д. Актуальные проблемы аудиторской деятельности. // Аудитор, 2000.-№12.-с. 18-23.

58. Письменная Д.Н. Организация аудиторской деятельности в АПК. // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий, 1994. №9. -с. 8-9.

59. Поцелуев А.В. Бухгалтерские услуги в работе аудиторской фирмы. // Бухгалтерский учет, 1999. №12. - с. 74-76.

60. Риполь-Сарагоси Ф.Б. Основы финансового и управленческого анализа. -М.: "Издательство Приор", 1999. 224 с.

61. Робертсон Дж.К. Аудит: Пер. с англ. М.: KPMG, аудиторская фирма "Контакт", 1993.-496 с.

62. Романов А.Н., Одинцов Б.Е. Автоматизация аудита. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999.-336 с.

63. Семенов В.А., Сюсюра Н.П., Мороз JT.B. Организация внутреннего аудита в акционерном обществе. // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий, 1994. №3. - с. 13-15.

64. Сиротенко Э.А. Информационное моделирование аудиторской деятельности: Диссертация на соискание степени к.э.н., 08.00.13. М.: 1999. - 177 с.

65. Скобара В.В. Аудит: методология и организация. М.: Издательство "Дело и Сервис", 1998.-576 с.

66. Смирнов Э. Контроллинг. // Аудит и налогообложение, 1998. №6. - с. 41-47.

67. Смирнов Э. Технологии процессорного управления как объект аудита. // Аудит и налогообложение, 1998. №7. - с. 33-39.71 .Соколов Я.В. Классификация ошибок в аудите. // Бухгалтерский учет, 1998. -№3. с. 50-54.

68. Сотникова JI.B. Внутренний контроль и аудит. Учебник / ВЗФЭИ. М.: ЗАО "Финстатинформ", 2000. - 239 с.

69. Сотникова JI.B. Основные даты в аудиторской проверке годовой бухгалтерской отчетности. // Бухгалтерский учет, 1997. №4. - с. 29-37.

70. Старовойтова Ю.Н., Химченко В.П. Информатизация аудиторской деятельности. // Аудит и налогообложение, 1998. №5. - с. 44-47.

71. Стуков С.А. Причины недостаточной востребованности аудита. // Бухгалтерский учет, 1996. №12. - с. 38-40.

72. Суйц В.П., Ахметбеков А.Н., Дубровина Т.А. Аудит: общий, банковский, страховой: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2000. - 556 с.

73. Суйц В.П., Смирнов Н.Б. Основы российского аудита. Руководителю предприятия, финансовому директору, главному бухгалтеру. М.: ИЦ "Анкил", ИКЦ "Дис", 1997. - 256 с.

74. Сухарева JI.A. Внутренний аудит и финансовый менеджмент. // Бухгалтерский учет, 1994. №7. - с. 45.

75. Терехов А.А., Терехов М.А. Контроль и аудит: основные методологические приемы и технология. М.: Финансы и статистика, 1998. - 208 е.: ил.

76. Терехов Л.А. Аудит: внешний и внутренний. // Бухгалтерский учет, 1993. -№4.-с. 10-12.

77. Терехов А.А. Аудит: перспективы развития. М.: Финансы и статистика, 2001.-560 е.: ил.

78. Уткин Э.А. Консалтинг. М.: Ассоциация авторов и издателей "Тандем". Издательство ЭКМОС, 1998. - 256 с.

79. Чекин В.Д. Курс лекций по аудиту: Учебное пособие для вузов / ВЗФЭИ. -М.: Финстатинформ, 1997. 190 с.

80. Чикунова Е. Взаимодействие внешних и внутренних аудиторов: общие принципы и практические рекомендации. // Аудитор, 1998. №9. - с. 8-10.

81. Чикунова Е. Взаимодействие основного аудитора и аудиторов подразделений экономического субъекта. // Аудитор, 1999. №4. - с. 23-26.

82. Чикунова Е. Управленческое консультирование в аудите. // Аудитор, 1998. -№6. -с. 13-16.

83. Хорохордин Д.Н. Формирование активно-адаптивных систем внутреннего аудита: Миография / Д.Н. Хорохордин; Воронеж, гос. аграрный ун-т им. К.Д. Глинки. Воронеж: Изд-во Воронеж, гос. ун-та, 2003. — 152 с.

84. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С., Негашев Е.В. Методика финансового анализа. 3-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2001. - 208 с.

85. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. 2-е изд., доп. и перераб. - М.: ИНФРА-М, 2000.-352 с.