

На правах рукописи

ПАНКРАТОВА ЛЮДМИЛА АЛЕКСАНДРОВНА

**ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО
АУДИТА В ОБЕСПЕЧЕНИИ РАЗВИТИЯ
ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ СТРУКТУР**

08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Орел - 2013

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Орловский государственный институт экономики и торговли»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Суворова Светлана Павловна

Официальные оппоненты:

Макаренко Елена Николаевна, доктор экономических наук, доцент, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Ростовский государственный экономический университет «РИНХ», кафедра «Бухгалтерский учет», профессор

Алимов Сергей Александрович, кандидат экономических наук, доцент, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс», кафедра «Бухгалтерский учет и налогообложение», доцент

Ведущая организация: Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего профессионального образования «**Северо-Кавказский федеральный университет**»

Защита диссертации состоится 25 октября 2013 г. в 15 часов на заседании диссертационного совета Д 212.182.04 при федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс», по адресу: 302020 г. Орел, Наугорское шоссе, 29, аудитория 212 (www.gu-unpk.ru).

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс», по адресу: 302020 г. Орел, Наугорское шоссе, 29, аудитория 340.

Автореферат разослан 24 сентября 2013 г. Объявление о защите и автореферат размещены на официальном сайте федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Государственный университет - учебно-научно-производственный комплекс»: www.gu-unpk.ru и на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии Министерства образования и науки Российской Федерации по адресу: vak2.ed.gov.ru

Ученый секретарь
диссертационного совета

Коростелкина Ирина Алексеевна

1 ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования. Современное экономическое развитие предприятия связано не только с постоянными и стремительными изменениями внешней среды, но и интеграционными и глобализационными процессами, стимулирующими возникновение новых управленческих подходов. В связи с этим необходимость организации контрольных мероприятий в целом и внутреннего аудита, в частности обусловлена усложнением возникающих проблем в управлении и возможностью их комплексного решения. Внутренний аудит, выступающий неотъемлемой процедурой системы внутреннего контроля (СВК) и действенным инструментом увеличения эффективности деятельности, необходим управленческому звену, для которого формируется информация о возможностях и экономической среде организации, составляющая коммерческую тайну.

Организация системы внутреннего аудита в производственных структурах предполагает разработку теоретических положений и научно-методических рекомендаций, обеспечивающих соответствующую информационную базу, адекватную контрольным и управленческим целям, и способствующих выработке и принятию правильных управленческих решений, ориентированных не только на текущее развитие предприятия, но и на долгосрочную перспективу.

Степень научной разработанности проблемы. Выработанные теоретические положения и научно-методические рекомендации автора основаны на анализе трудов отечественных и зарубежных специалистов в области учета, экономического анализа и аудита.

Значительный вклад в развитие внутреннего аудита предприятия внесли отечественные ученые: В.Д. Андреев, С.А. Алимов, Н.Т. Белуха, А.М. Богомолов, В.В. Бурцев, С.М. Бычкова, А.М. Головач, Н.Н. Горощенко, Т.В. Зырянова, В.Б. Ивашкевич, Е.И. Иванова, И.Н. Макаренко, М.Л. Макальская, Ж.А. Морозова, С.В. Панкова, В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, М.Л. Пятов, Н.А. Ремизов, Т.Ю. Серебрякова, Е.В. Старовойтова, В.В. Скобара, С.П. Суворова и др., а также известные зарубежные специалисты: А. Аренс, Р. Додж, К. Друри, М.М. Кане, Дж. Лоббек, Б. Нидлз и др.

Вопросам анализа и аналитическим процедурам в аудите уделяли внимание М.С. Абрютина, В.Г. Артеменко, М.И. Баканов, Л.Е. Басовский, А.В. Грачев, Л.В. Донцова, Н.Е. Зимин, В.В. Ковалев, В.П. Лубнина, Н.П. Любушин, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковский, В.В. Нитецкий.

Теоретические и методические основы учета и формирования учетной политики исследовали В.И. Богатырева, М.А. Вахрушина, Н.Л. Вещунова,

Д.В. Войко, И.Е. Глушков, Т.П. Карпова, И.А. Кензеева, В.Э. Керимов, Н.П. Кондраков, Н.А. Миславская, С.А. Николаева, Я.В. Соколов и др.

Исследованием вопросов устойчивого развития предприятия занимались А.В. Андрейчиков, О.В. Антонова, Н.Д. Кондратьев, С.И. Крылов, Д.С. Львов, Ю.А. Маленков, О.И. Новакова, Л.В. Попова, Н.А. Тычинина, В.В. Репин, В.М. Родионова, В.Н. Самочкин, Е.В. Смирнова и др.

Однако, при всей значимости научного вклада данных ученых, на практике по-прежнему остается ряд теоретико-методических и практических проблем, связанных с внедрением внутреннего аудита в деятельность производственных структур. Актуальность исследуемых вопросов и их практическая значимость обусловили выбор темы, цель и задачи диссертационной работы.

Целью диссертационного исследования является разработка теоретико-методических положений и практических рекомендаций по формированию системы внутреннего аудита в целях обеспечения устойчивого развития производственных структур, позволяющих принимать обоснованные и комплексные управленческие решения, направленные на достижение конкурентных приоритетов.

Исходя из цели исследования, в диссертации поставлены и решены следующие **задачи**:

- исследовать современные системы контроля и проанализировать их взаимодействие с системой внутреннего аудита, а также определить содержание понятия «внутренний аудит», выделить базовые концепции внутреннего аудита;
- проанализировать и обосновать место внутреннего аудита в системе управленческих задач предприятия на основе концепций административного и процессного управления;
- определить и научно обосновать организационно-технологическую модель внутреннего аудита в обеспечении развития организации;
- разработать методические рекомендации по формированию системы внутреннего аудита;
- исследовать методику и процедуры планирования, оценки аудиторских рисков и существенности, адаптированных к оценке развития предприятия, и предложить направления развития внутреннего аудита;
- проанализировать и систематизировать аудиторские процедуры в оценке развития предприятия, а также выявить особенности обобщения и подготовки письменной информации результатов внутреннего аудита руководству и собственникам.

Область диссертационного исследования. Исследование проведено в рамках

пп. 3.2 «Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии», 3.9 «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии» специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет и статистика Паспорта специальностей ВАК (экономические науки).

Объектом диссертационного исследования является финансово-хозяйственная деятельность производственных предприятий, а также процесс организации внутреннего аудита в них.

Предметом диссертационного исследования является совокупность теоретических и организационно-методических положений, формирующих концепцию внутреннего аудита в управлении производственных предприятий.

Теоретической и методологической основой исследования являются научные положения, представленные в работах отечественных и зарубежных авторов по теории управления, учету, анализу, контролю, внутреннему аудиту; нормативные акты, регулирующие порядок ведения учета и аудита; материалы периодической печати.

В диссертации использовались как общенаучные методы (анализ, синтез, абстрагирование, классификация, группировка, сравнение, обобщение), а также специальные приемы и процедуры учета и аудита.

Информационную базу диссертационного исследования составили учетно-отчетные данные деятельности производственных предприятий; информация, опубликованная на сайте Минфина РФ; результаты анкетирования и опросов бухгалтеров, экономистов и менеджеров высшего и среднего звена производственных предприятий.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке и научном обосновании теоретико-методических положений и рекомендаций по организации системы внутреннего аудита в целях обеспечения устойчивого развития производственных структур, позволяющей отслеживать и оценивать эффективность и риски корпоративного управления.

В процессе исследования получены следующие **научные результаты**, выносимые на защиту:

- на основе теоретико-исторического анализа уточнено содержание понятия «внутренний аудит», отличающееся от известных подходов необходимостью создания системы внутреннего контроля, обеспечивающей комплексную оценку результатов деятельности производственных структур и формирование информационных потоков для реализации процессного управления (п. 3.2 паспорта специальности 08.00.12 ВАК);

- систематизированы организационно-технологические принципы внутреннего аудита с уточнением реализации основополагающего из них - принципа независимости, и на этой основе разработана концепция системы внутреннего аудита (п. 3.2 паспорта специальности 08.00.12 ВАК);

- предложена организационно-техническая модель внутреннего аудита, расширяющая функциональные виды его деятельности и обеспечивающая развитие производственных структур, а также в целях практической реализации концепции внутреннего аудита разработана модель оценки бизнес-процесса «Производство» на основе использования преимуществ процессного подхода по центрам ответственности (п. 3.9 паспорта специальности 08.00.12 ВАК);

- в контексте предложенной концепции, организационно-технической модели и функционально-технологических особенностей разработаны научно-методические рекомендации по формированию системы внутреннего аудита учетной политики, непрерывности деятельности и финансовой диагностики, оценивающей возможности дальнейшего функционирования организации и позволяющей своевременно обнаружить негативные факторы, а также определять их влияние на финансово-хозяйственную и производственную деятельность (пп. 3.2, 3.9 паспорта специальности 08.00.12 ВАК);

- на основе планирования, анализа, оценки рисков и существенности выявлены направления развития внутреннего аудита, способствующие повышению качественных характеристик информации в целях финансовой диагностики предприятия, ориентированного на устойчивое развитие (п. 3.9 паспорта специальности 08.00.12 ВАК);

- разработаны научно-методические рекомендации по организации внутреннего аудита на предприятии для совершенствования контрольных действий и информационного обеспечения процесса принятия управленческих решений (пп. 3.2, 3.9 паспорта специальности 08.00.12 ВАК).

Теоретическое значение диссертационного исследования состоит в развитии теоретических подходов к формированию системы внутреннего аудита производственных структур, а также научно-методических рекомендаций по организации контрольных процедур на предприятиях, ориентированных на устойчивое развитие.

Практическая значимость исследования состоит в том, что предложенные в диссертации научно-методические положения способствуют решению тактических задач, возникающих в процессе финансово-хозяйственной деятельности.

Апробация и внедрение результатов работы. Основные теоретические и

практические положения диссертации представлены на международных и всероссийских конференциях: «Научное пространство Европы-2009» (г. Прага, 2009 г.), «Основные проблемы современной науки» (г. София, 2009 г.), «Инновационное развитие экономики России: ресурсное обеспечение» (г. Москва, 2009 г.), «Роль университетов» (г. Москва, 2010 г.), «Инновационное развитие экономики России: институциональная среда» (г. Москва, 2011 г.), Всероссийский конкурс научно-исследовательских работ бакалавров, магистров и аспирантов в области экономических наук в рамках Всероссийского фестиваля науки (г. Москва, 2011 г.), «Инновационное развитие экономики России: сценарии и стратегии» (г. Москва, 2012 г.).

Отдельные положения исследования могут быть использованы в процессе преподавания дисциплин «Аудит», «Управленческий аудит», «Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности» в ФГБОУ ВПО «Орловский государственный институт экономики и торговли».

Результаты диссертационного исследования по формированию системы внутреннего аудита развития предприятия внедрены в деятельность промышленных предприятий.

Публикации. По теме диссертации опубликовано 15 печатных работ общим объемом 9,15 п.л., в том числе авторских 3,8 п.л., отражающих основное содержание диссертации, из них в изданиях, рекомендованных ВАК России - 6.

Объем и структура работы. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 178 наименований, и 9 приложений. Общий объем диссертации составляет 197 страниц и включает 31 таблицу, 20 рисунков.

Во введении обоснована актуальность темы исследования, его цель и задачи, определены предмет и объект, теоретическая и методологическая база, раскрыта научная новизна положений, выносимых на защиту, их теоретическая и практическая значимость.

В первой главе «Теоретико-методические основы формирования системы внутреннего аудита в обеспечении развития производственных структур» исследована система внутреннего контроля и аудита в контексте управленческих задач развития производственного предприятия, проведен анализ и дана оценка становления системы внутреннего аудита, определены концептуальные основы формирования системы внутреннего аудита в целях развития предприятия в современных условиях.

Во второй главе «Организационно-технологические подходы к формированию

системы внутреннего аудита в обеспечении развития производственных структур» выделены организационно-технические подходы и технологические аспекты к формированию системы внутреннего аудита, а также даны научно-методические рекомендации по ее формированию в целях развития организации.

В третьей главе «Механизм реализации внутреннего аудита бизнес-процесса «производство» в обеспечении развития производственных структур» раскрыты особенности планирования, оценки рисков и существенности в системе внутреннего аудита, предложены методика и процедуры внутреннего аудита бизнес-процесса «производство» в обеспечении развития предприятия, структурированы аналитические процедуры при внутреннем аудите бизнес-процесса «производство», а также представлен процесс оформления и механизм реализации результатов внутреннего аудита.

В заключении обобщены выводы и предложения по организации внутреннего аудита предприятий, учитывающих направления их развития.

2 ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1 На основе теоретико-исторического анализа уточнено содержание понятия «внутренний аудит», отличающееся от известных подходов необходимостью создания системы внутреннего контроля, включающей комплексную оценку результатов деятельности производственных структур и формирование информационных потоков для реализации процессного управления

В диссертационном исследовании определено, что в современных экономических условиях эффективная финансово-хозяйственная деятельность производственных структур все более зависит от уровня ее информационного обеспечения. С точки зрения системного подхода, в каждой организации происходит постоянный кругооборот информационных потоков. Количество и качество доступной информации и есть основной критерий, необходимый для обоснованного выбора и принятия конкретного управленческого решения. Важнейшей частью информационного пространства выступает система внутреннего контроля и внутренний аудит.

Автором исследованы современные системы контроля, проанализировано их взаимодействие с системой внутреннего аудита в контексте управленческих задач производственных структур. От менеджмента предприятия зависит, чтобы система внутреннего контроля отвечала бы специфике деятельности и работала эффективно. При этом, внутренний аудит, как постоянный стратегический процесс, обеспечивает оценку надежности и эффективности системы внутреннего контроля в процессе

управления.

Автором исследована сущность и место внутреннего аудита в ретроспективном аспекте его становления и развития. Первая стадия развития внутреннего аудита определялась контрольно-наказующим, ревизирующим значением. Доказано, что традиционное понимание внутреннего аудита как просто функции контроля не удовлетворяет требованиям современного экономического уровня развития организаций в условиях глобализации, возросшей конкуренции, экономической неопределенности и повышенных хозяйственных рисках. Это связано с тем, что традиционные системы контроля обеспечивают информацией, непригодной для принятия управленческих решений, имеют вспомогательный характер для бухгалтера, а также исследуют только внутренние проблемы деятельности предприятия, не уделяя достаточного внимания внешней среде.

Для второй стадии развития внутреннего аудита характерно не только расширение традиционной направленности внутреннего аудита (оценка не только учета, но и процессов, центров ответственности) в соответствии с концепциями управления организацией, но и взаимосвязь внутреннего аудита с целями развития организации. В этом контексте в диссертации обоснована стратегическая направленность внутреннего аудита, позволяющая оценить риски, возможности и выработать наиболее оптимальную схему развития организации в перспективе.

Проведенный анализ определений внутреннего аудита, данных отечественными и зарубежными авторами, позволил автору выделить его ключевые аспекты:

а) организация службы внутреннего аудита - внутреннее дело предприятия, в отличие от СВК;

б) внутренний аудит обеспечивает систематику и передачу менеджерам информационных данных о результатах финансово-хозяйственной деятельности предприятия и его подразделений, центров ответственности, бизнес-процессов;

в) внутренний аудит участвует в СВК как ее отдельный элемент.

Исследовав особенности и основные аспекты внутреннего аудита, представляется возможным уточнить понятийный аппарат и предложить авторскую трактовку определения «внутренний аудит» с учетом реализации принципа независимости. Внутренний аудит представляет собой современную форму независимого финансово-хозяйственного контроля, которая обеспечивает комплексную оценку результатов деятельности производственных структур и предполагает формирование мнения относительно результатов деятельности как в

целом, так и по структурным подразделениям (центрам ответственности, видам деятельности).

В современных экономических условиях развития внутренний аудит может стать независимым консультационным центром управления в том случае, если он будет организован в форме соответствующей службы не исполнительными органами управления (генеральным и финансовым директором), а институтами собственников предприятия (например, Советом директоров, Наблюдательным советом и др.).

2 Систематизированы организационно-технологические принципы внутреннего аудита с уточнением реализации основополагающего из них - принципа независимости, и на этой основе разработана концепция системы внутреннего аудита

Внутренний аудит в диссертации определяется как самостоятельное направление системы внутреннего контроля, которое обеспечивает управленческое звено информационными данными, используемыми для анализа и оценки деятельности организации в целом, ее структурных подразделений и центров ответственности.

Учитывая тот факт, что принципы и концепции определяют процедурную сторону методологии и методики внутреннего аудита, к основным принципам в диссертации отнесены: системность, комплексность, целостность, законность, регулярность, функциональная независимость, объективность, своевременность, целенаправленность, результативность, рациональность. Условия реализации принципов делают акцент на функциональной, технической и этической сторонах внутреннего аудита, что позволило разработать концепцию внутреннего аудита (Рисунок 1).

В организационно-правовом контексте внутренний аудит является эксклюзивным для каждого хозяйствующего субъекта с учетом специфики его финансово-хозяйственной деятельности: создание собственной службы внутреннего аудита, аутсорсинг, ко-сорсинг.

Внутренний аудит выступает поставщиком информации для принятия управленческих решений и оценки их последствий: предоставить информацию для принятия решений, снизить риски, обеспечить развитие организации как в целом, так и его подразделений, и бизнес-процессов, центров ответственности и оценить результативность принятых решений, с различных точек зрения – в целом для организации, для центра ответственности, для бизнес-процессов. Кроме того, внутренний аудит оценивает деятельность ответственных лиц, принимающих управленческие решения.

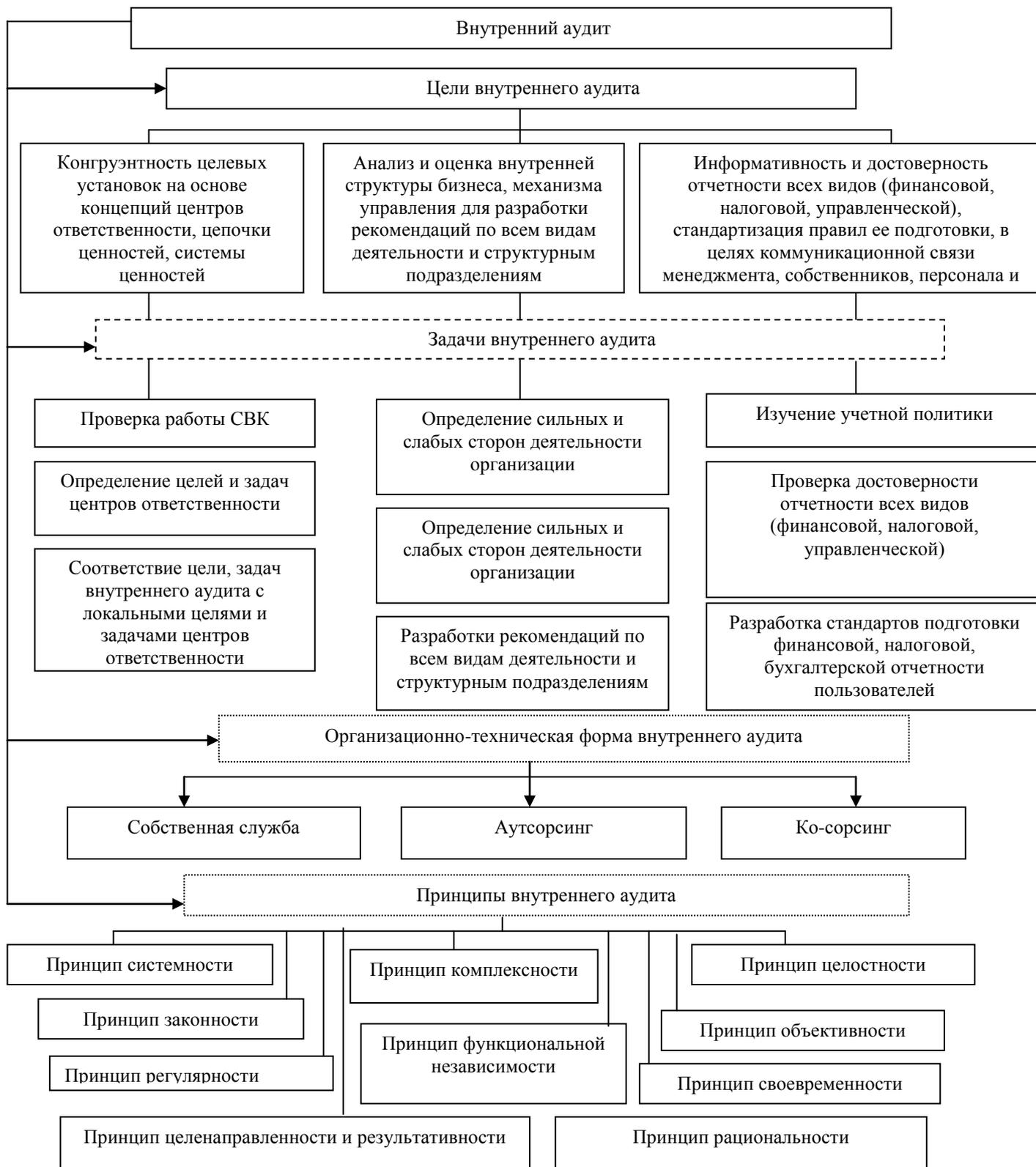


Рисунок 1 – Концепция внутреннего аудита

В рамках предложенной концепции функциональными особенностями внутреннего аудита признаны оценка адекватности систем контроля и оценка эффективности деятельности. Ввиду многогранности внутреннего аудита, в диссертации определены основные его виды: традиционный, стратегический,

управленческий, правовой, операционный, функционально-административный, процессный, аудит корпоративного управления, рисков, аудит проверки выявления и предупреждения мошенничества, аудит информационных технологий.

Цель внутреннего аудита в рассматриваемой концепции состоит в том, чтобы максимально способствовать эффективному развитию организации. Основной задачей внутреннего аудита является предоставление информации для принятия управленческих решений и оценка полученного результата.

Таким образом, внутренний аудит является сложной конструкцией, объединяющей в себе управление информационными потоками и выработку рекомендаций для управленческих решений. Вследствие своей интегрированности в системе внутреннего контроля организации внутренний аудит обеспечивает целостный взгляд на деятельность организации в прошлом, настоящем и будущем, а также комплексный подход к выявлению и решению управленческих проблем в организации.

3 Предложена организационно-техническая модель внутреннего аудита, расширяющая функциональные виды его деятельности и обеспечивающая развитие производственных структур, а также в целях практической реализации концепции внутреннего аудита разработана модель оценки бизнес-процесса «Производство» на основе использования преимуществ процессного подхода по центрам ответственности

В диссертационном исследовании предложена организационно-техническая модель внутреннего аудита, определяющая его технологии ко всем уровням управления, функциональным подразделениям, процессам и другим элементам и структурам организации; полномочия внутренних аудиторов в контексте целей развития организации; доступные информационные данные.

Этапы организации внутреннего аудита представлены на рисунке 2.

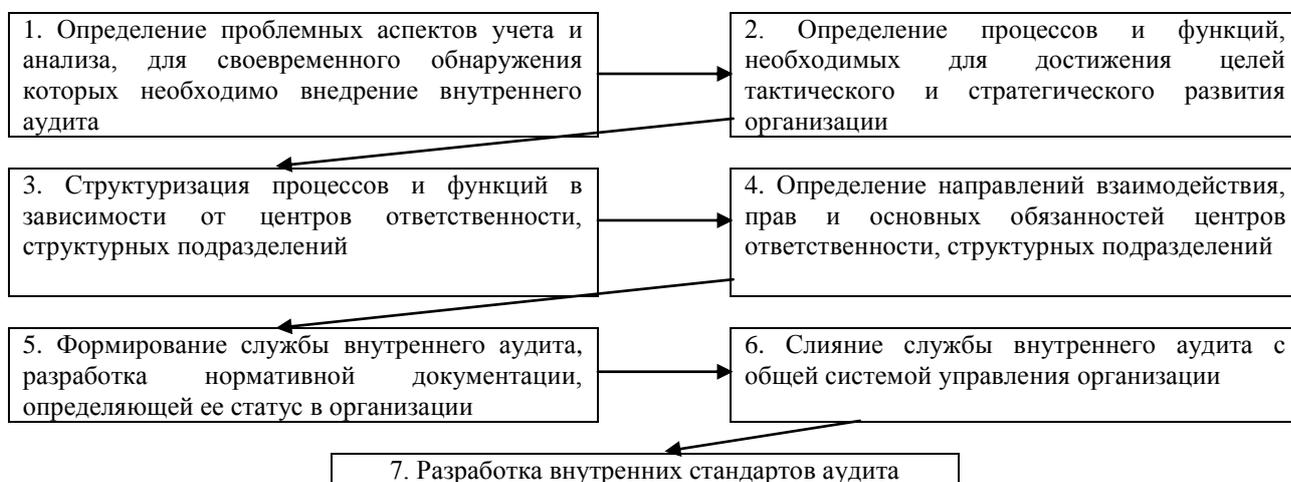


Рисунок 2 – Этапы организации службы внутреннего аудита

При разработке организационно-технической модели внутреннего аудита необходимо обеспечить прямые и обратные связи между сотрудниками по выполнению своей деятельности, а также между оценкой стратегического развития организации и развитием бизнес-процессов.

В диссертации выделены уровни внутреннего аудита в коммуникативном взаимодействии с системой управленческих задач, оказывающие влияние на параметры модели внутреннего аудита (подотчетность, подчиненность и процедурность и коммуникативность):

- организационный уровень, предусматривающий определение задач управленческого звена организации и их распределение между центрами ответственности;

- групповой уровень, определяющий ключевые подразделения, их готовность к эффективной деятельности в режиме функционирования и развития, фиксирование особенностей принятия управленческих решений;

- индивидуальный уровень, анализирующий способности и готовность сотрудников высшего и среднего звена к решению управленческих задач различных типов.

В соответствии с выдвинутой в диссертации концепцией информационное обеспечение внутреннего аудита существенно расширяет границы источников аудиторских доказательств. Информационное обеспечение включает в себя сбор, обработку и передачу информации, применяемой для планирования и контроля деятельности подразделений. Система внутреннего аудита нуждается в создании подсистемы контрольно-аналитической информации, которая может обеспечивать ее сбор, анализ, а также интерпретацию и разработку проектных решений.

Учитывая, что процесс производства представляет собой основную стадию оборота средств предприятия, то есть предусматривает значительное расходование материальных, трудовых, а также финансовых ресурсов, тем самым формируя себестоимость конечной продукции, и, соответственно, оказывает существенное влияние на финансовый результат деятельности предприятия, возникает необходимость формирования системы оценки и контроля всего цикла производства.

Для реализации внутреннего аудита управления производственным предприятием разработана модель бизнес-процесса «Производство» (Рисунок 3), а также матрица ответственности в производстве (Таблица 1).

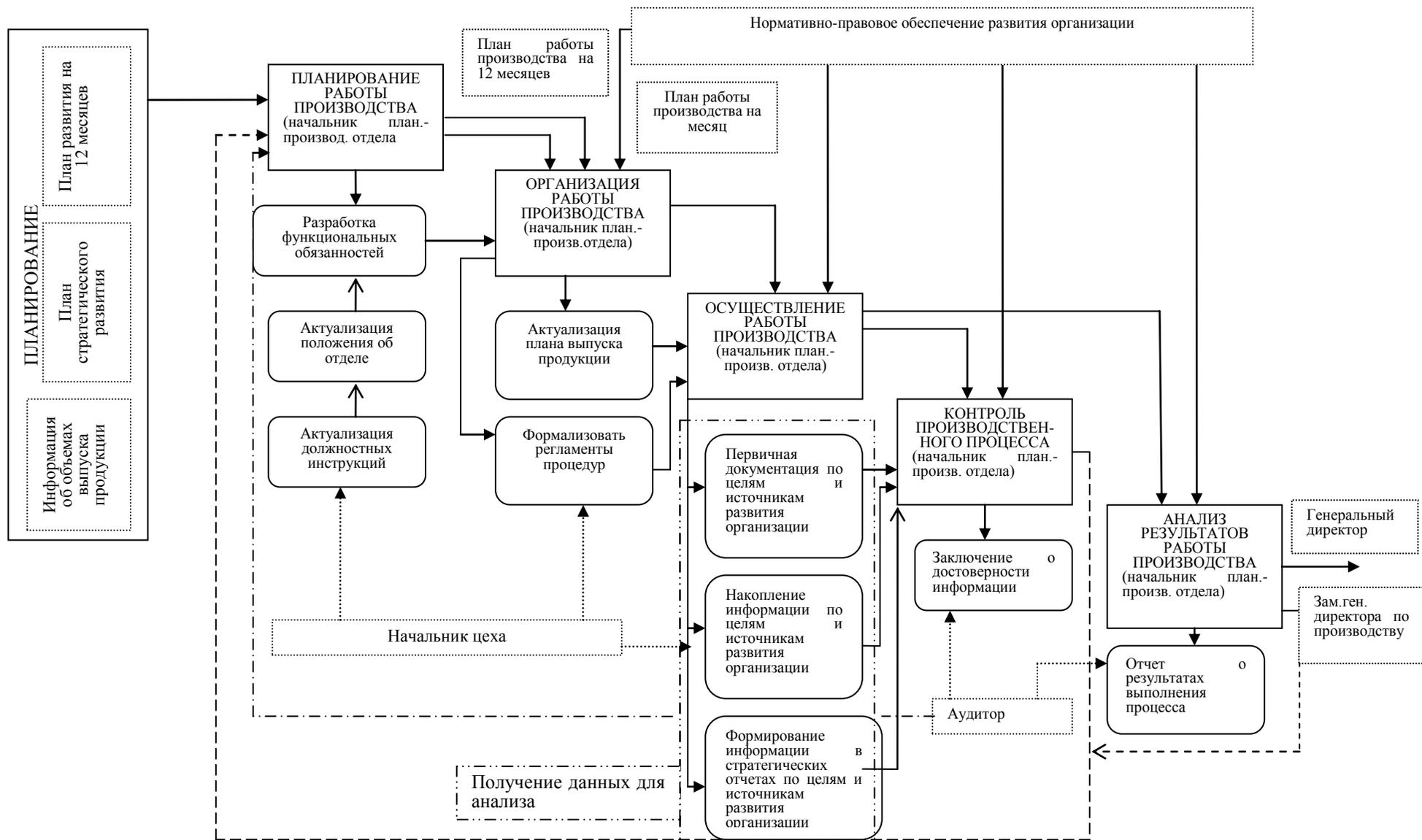


Рисунок 3 - Модель бизнес-процесса «Производство», целеориентированного на развитие производственной организации

Таблица 1 - Матрица ответственности в системе производства предприятия

Подпроцессы	Должности работников				
	Начальник производства	Начальник цеха «Мебель»	Начальник «Экспериментально – мебельного цеха»	Начальник цеха «Пластик»	Бухгалтер по цеху «Мебель», «Пластик», «Экспериментальный мебельный цех»
Управление производством	Материально-ответственное лицо за соответствующий процесс	-	-	-	-
Планирование работы производства		Исполнитель бизнес-процесса	Формирование информационных данных о ходе и результатах бизнес-процесса		
Осуществление работы производства		Исполнитель бизнес-процесса			
Контроль производственного процесса		Формирование информационных данных о ходе и результатах бизнес-процесса			
Анализ результатов работы производства		Исполнитель бизнес-процесса	Формирование информационных данных о ходе и результатах бизнес-процесса		

Данные рекомендации по использованию процессного подхода к организации производства универсальны, могут быть использованы производственными структурами, ориентированными на устойчивое развитие, и определяющими необходимость внедрения службы внутреннего аудита, обеспечивающей прозрачность финансово-хозяйственной деятельности, определение роли и места контрольных процедур в общей системе управления, синергетического эффекта деятельности за счет устранения дублирования функциональных обязанностей менеджеров всех уровней управления, мониторинг финансовых и производственных процессов и формирование итоговых показателей на основе процессного подхода, своевременное обнаружение слабых мест в финансово-хозяйственной и производственной деятельности предприятия, повышение качества управляемости производственных объектов, а также возможность быстрого реагирования на изменение всех процессов производства в соответствии с потребностями рынка и перспективами его развития.

4 В контексте предложенной концепции, организационно-технической модели и функционально-технологических особенностей разработаны научно-методические рекомендации по формированию системы внутреннего аудита учетной политики, непрерывности деятельности и финансовой диагностики, оценивающей возможности дальнейшего функционирования организации и позволяющей своевременно обнаружить негативные факторы, а также определять их влияние на финансово-хозяйственную и производственную деятельность

Автором определено, что для оценки финансово-хозяйственной деятельности организации целесообразно использовать не только количественные, но и

качественные методы анализа, а именно методы, основанные на анализе имеющейся информации, методы сбора и мониторинга новой информации и методы моделирования деятельности организации.

В ходе проведенного исследования выявлено, что совершенствование инструментария внутреннего аудита дает возможность предприятию диагностировать саму возможность устойчивого развития, позволяет более действенно и оперативно реализовать его направления. Необходимость внутреннего аудита обусловлена важностью совершенствования управления операциями и бизнес-процессами. Предлагаемый в исследовании процессный подход позволяет концентрировать внимание не на управлении отдельными структурными элементами – центрами ответственности, а на управлении сквозными бизнес-процессами, связывающими деятельность всех структурных элементов.

Необходимость контроля и анализа учетной политики, непрерывности деятельности и финансовой диагностики организации обусловлена их системностью.

Процесс формирования учетной политики, ее непосредственное исполнение является важной областью аудита, поскольку оказывает значительное влияние на достоверность финансовой отчетности. Ввиду этого, учетная политика организации является постоянным объектом аудиторской проверки как на этапе планирования, так и на этапе формирования заключения.

Актуальность оценки принципа непрерывности обусловлена тем, что в последнее время собственников начинает интересовать не только текущее финансовое состояние организации, но и перспективы развития, ожидаемые последствия от принятых решений, возможности дальнейшего функционирования организации. Поэтому в качестве одного из направлений формирования системы внутреннего аудита устойчивого развития организации, предложена методика оценки возможности дальнейшего функционирования предприятия или аудит непрерывности деятельности (Рисунок 4).

Как правило, анализ деятельности предприятия сводится к аналитической оценке перспектив банкротства, поэтому важной составляющей в данном ключе является аудиторская диагностика финансового состояния организации с целью профилактики кризисной ситуации. Целью проведения внутреннего аудита финансовой системы является оценка эффективности ее функционирования, разработка рекомендаций по совершенствованию этой системы и повышению качества управления.



Рисунок 4 – Этапы внутреннего аудита непрерывности деятельности организации

При проведении финансовой диагностики необходимо руководствоваться общими принципами и процедурами аудита; выполнять аудиторское задание качественно и своевременно; использовать для тестирования организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля типовые тесты; придерживаться цели аудиторской проверки – подтвердить достоверность оборотов и сальдо по счетам учета; проводить диагностику соответствия применяемого порядка учета и налогообложения операций нормативным документам Российской Федерации; использовать в качестве аудиторских доказательств учетные документы, бухгалтерскую, налоговую отчетность и прочую информацию; оформлять результаты аудита в рабочих документах; разработать рекомендации относительно внесения корректировок в учет (в случае выявления нарушений в учете).

Таким образом, предложенные научно-методические рекомендации по формированию системы внутреннего аудита учетной политики, непрерывности

деятельности и финансовой диагностики позволяют своевременно обнаружить негативные факторы, определить их влияние на деятельность организации, тем самым решая проблему дальнейшего непрерывного функционирования производства.

5 На основе планирования, анализа, оценки рисков и существенности выявлены направления развития внутреннего аудита, способствующие повышению качественных характеристик информации в целях финансовой диагностики предприятия, ориентированного на устойчивое развитие

Активизация процесса управления производственными структурами на основе использования информации о вкладе каждого подразделения, центра ответственности, бизнес-процесса в совокупный результат является одним из приоритетных направлений совершенствования СВК и внутреннего аудита, так как именно в этой области закладывается обоснованность и комплексность решений, направленных на достижение устойчивого конкурентного преимущества.

Основой управления любой хозяйственной деятельностью является контроль. Учитывая, что сами субъекты контроля в рамках полномочий реализуют свои контрольные функции для достижения конкретных целевых ориентиров, следует отметить, что контрольная среда представляет собой общее отношение, к действиям руководства, относящихся к СВК и ее значимости для субъекта. С учетом этого в диссертации определена контрольная среда бизнес-процесса «Производство» (Рисунок 5).

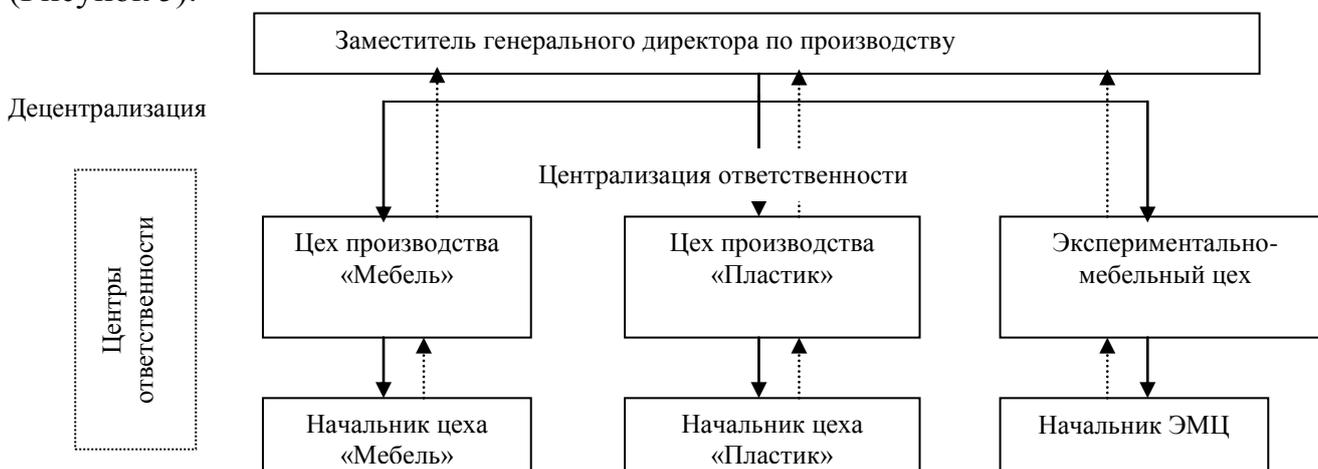


Рисунок 5 – Контрольная среда бизнес-процесса «Производство»

Внутренний аудит выполняет функцию оценки надежности и эффективности СВК в процессе управления рисками, с которыми сталкивается организация, в процессе корпоративного управления.

Методика тестирования системы внутреннего контроля процесса производства основывается на соответствующих процедурах и способах формирования

качественной информационной базы для управленческих целей, реализации мониторинга и непрерывной диагностики финансово-хозяйственной деятельности предприятия, ориентированного на развитие.

Реализация на практике методики оценки бизнес-процесса «производство» предприятия возможна с помощью проведения анкетирования для управленческих целей и осуществления информационно-аналитических потребностей менеджеров всех уровней управления. В этой связи разработан вопросник для проведения внутреннего аудита бизнес-процесса «производство» по центрам ответственности (Таблица 2).

Таблица 2 – Вопросник при проведении внутреннего аудита бизнес-процесса «Производство»

№ п/п	Проверяемые вопросы	Результаты проверки		
		Цех «Мебель»	Цех «Пластик»	ЭМЦ
Оценка контрольной среды производства				
1	Существует ли четкая структура управления центром ответственности	+	+	+
2	Насколько четко определены права и обязанности руководителя производства и центров ответственности: - Заместителя генерального директора по производству - Начальника цеха «Мебель» - Начальника цеха «Пластик» - Начальника ЭМЦ	+ + + +	+ + + +	+ + + +
3	Выделена ли степень личной ответственности за выполняемую и контролируруемую деятельность: - в письменной форме; - ответственные лица уведомлены.	+ +	+ +	+ +
4	Наличие должностных инструкций руководителей центров ответственности (начальников цехов)	+	+	+
Оценка рисков производства				
5	Проводится ли разработка новых видов продукции	-	+	+
6	Разрабатываются ли инновационные виды патентов, полезных моделей, товарных знаков	-	+	-
7	Осуществляется ли внедрение новых патентов, полезных моделей, товарных знаков	-	+	-
Оценка информационной системы, в том числе связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности производства				
8	Существует ли на производстве действующий (работающий) график документооборота	+	+	+
9	Соблюдение графика предоставления отчетности каждым центром ответственности (цехом) и всего процесса производства, соответственно.	+	+	-
Оценка контрольных действий производства				
10	Определена ли заместителем генерального директора по производству политика контрольных действий производственного процесса в отношении каждого центра ответственности (цеха)	+	+	+
11	Совершают ли начальники цехов контрольные действия в отношении своих подчиненных в форме совещаний, планерок	+	+	+
12	Какова периодичность контрольных действий - существуют ли графики заседаний	+	+	+
13	Получают ли начальники цехов от подчиненных оперативные отчеты	+	+	+
Проверка мониторинга средств контроля производства				
14	Определен ли порядок взаимодействия бухгалтера цеха (центра ответственности) и начальника цеха	+	+	+
15	Существует ли график предоставления производственных	+	+	+

	отчетов начальником цеха бухгалтеру			
16	Своевременно ли происходит обработка производственных отчетов бухгалтером цеха	+	+	-
17	Осуществляется ли контроль заместителем генерального директора по производству всех центров ответственности в части исполнения функциональных обязанностей: - как часто возникают отклонения - своевременно ли вносятся корректировки - наличие документальных сверок (с поставщиками, и т.д.) - проводятся заседания по результатам работы цехов (периодичность: раз в месяц, подекадно)	+	+	+

Определение объектов, подлежащих включению в задание по аудиту, которые, в итоге, определяют цели аудита, основывается на профессиональном суждении аудитора, сформированном исходя из его опыта и данных предварительной экспертизы. На этапе планирования внутреннего аудита в проекте программы аудита необходимо отразить все запланированные мероприятия по аудиту, предположительные сроки выполнения аудиторского задания и необходимые трудозатраты.

Практическое внедрение предложенной системы тестирования бизнес-процесса «Производство» позволяет не только оперативно систематизировать исходную информацию об объекте исследования, определять ключевые моменты проверки, но и равномерно распределить аналитические функции между членами аудиторской группы.

6 Разработаны научно-методические рекомендации по организации внутреннего аудита на предприятии для совершенствования контрольных действий и информационного обеспечения процесса принятия управленческих решений

В диссертации обосновано, что одной из важнейших функций реализации гибкого внутреннего контроля на производстве является анализ, главная цель которого - непрерывное информационное обеспечение контрольных мероприятий за эффективностью функционирования производственных структур, определение резервов снижения расходов, а также выявление направления роста рентабельности.

В качестве научно-методических рекомендаций по организации внутреннего аудита на предприятии для совершенствования контрольных действий и информационного обеспечения процесса принятия управленческих решений автором предложена процедура адаптации действующего плана счетов, предполагающая расширение синтетических счетов субсчетами и объектами аналитики, обслуживаемыми местами затрат и центрами ответственности (Таблица 3).

Таблица 3 – План счетов мест затрат и центров ответственности для управленческого учета

Номер счета	Наименование мест затрат и центров ответственности
23	Производственные места обслуживания:
2313	Цех «Мебель»
2314	Цех «Пластик»
2315	Экспериментально-мебельный цех
30	Материально-хозяйственная часть:
1030	Контроль материальных ресурсов
1031-1035	Хранение материальных ресурсов
20	Производственные структурные подразделения:
2040	Цех «Мебель»
2050	Цех «Пластик»
2060	Экспериментально-мебельный цех (ЭМЦ)
2680-2690	Центры ответственности затрат (административные составляющие)
43	Центры ответственности затрат (сбыт и продажа)
4390	Отдел маркетинга, планирования
4391	Отдел упаковка и отгрузки
10	Центр ответственности «Техническое планирование и развитие»:
26100	Планово-производственный отдел
26101	Отдел технологических нормативов
26102	Проектирование и развитие
11	Центр ответственности «Здания»:
26111	Административные здания
25112	Производственные здания
10113	Здания обслуживающих хозяйств
12	Центр ответственности «Энергетика»:
23121	Энергетический цех
23122	Газовое хозяйство
23123	Водное хозяйство
29	Центр ответственности «Социальное обеспечение»
2910	Медпункт
2910	Столовая

Группировка затрат производственной деятельности должна обеспечить получение системной информации с мест возникновения затрат по центрам ответственности, целевым направлениям, объектам калькулирования в разрезе статей затрат и их элементов.

Соблюдение технологии осуществления аналитических процедур позволяет сформировать детализированную информацию о затратах по каждому центру ответственности, и в конечном итоге получить полную себестоимость выпущенной продукции. В целях стратегического управления затратами анализ позволяет получить сводную внутреннюю информацию об использованных ресурсах каждым подразделением (цехом). Затем сопоставляя плановые показатели с фактическими данными, проводится оценка эффективности функционирования каждого центра ответственности (цеха) в рамках выбранной стратегии. При этом анализируются все возможные причины отклонений. Обобщенную суммарную модель отклонений по затратам можно выразить следующим образом:

$$\begin{aligned}
 \Delta O &= \Delta Of1 + \Delta Og \\
 \Delta C &= \Delta Cf1 + \Delta Cf2 + \Delta Cg \\
 \Delta П &= \Delta Pf1 + \Delta Pf2 + \Delta Pg \\
 \Delta M &= \Delta Mf1 + \Delta Mf2 + \Delta Mg
 \end{aligned}
 \left. \vphantom{\begin{aligned} \Delta O \\ \Delta C \\ \Delta П \\ \Delta M \end{aligned}} \right\} \Delta Z \quad (1)$$

где ΔZ – суммарные отклонения затрат от плановых величин;

$\Delta Of1, \Delta Cf1, \Delta Pf1, \Delta Mf1, \Delta Cf2, \Delta Pf2, \Delta Mf2$ – суммарное отклонение затрат от запланированных величин по внутренним причинам каждого центра ответственности;

$\Delta Og, \Delta Cg, \Delta Pg, \Delta Mg$ – суммарное отклонение затрат от запланированных величин по внешним причинам каждого центра ответственности.

В диссертации произведено сравнение двух подходов к калькулированию себестоимости продукции (традиционного и по центрам ответственности), в результате чего сделан вывод о неэффективности традиционных методов формирования учетной информации, поскольку они не позволяют выделить затраты, возникающие в наиболее значимых звеньях производства, а также сформировать характер их взаимодействия друг с другом.

Автор считает, что учет затрат по центрам ответственности направлен на определение доли затрат каждого центра в общем процессе деятельности организации, при этом детерминированность показателей наблюдается как по сквозным затратным потокам, так и отдельным статьям затрат.

Предложенная методика контрольно-аналитических процедур позволяет всесторонне исследовать затраты по центрам ответственности для целей ценовой стратегии, совмещать достоинства методов экономического анализа и аудита (аналитических и экспертных), формировать и представлять внутреннюю отчетность, где результативно оценивается эффективность функционирования каждого центра, реализовать правильный выбор стратегического развития предприятия и качественно управлять его деятельностью. Кроме этого, методические рекомендации могут использоваться для анализа и аудита деятельности производственных предприятий различных отраслей экономики.

ОБЩИЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

В диссертации решены задачи по совершенствованию внутреннего аудита предприятия, ориентированного на устойчивое развитие. Использован процессный подход к внутреннему аудиту по центрам ответственности, способствующий адаптации существующих элементов информационного обеспечения целям экономического субъекта.

Теоретическую значимость имеют авторское определение внутреннего аудита и его концептуальная модель. В целях реализации процессного подхода к построению системы управления производством и к реализации контрольных процедур обеспечения предприятия разработана организационная модель контрольно-аналитического обеспечения развития предприятия, основанная на бизнес-процессе «производство». В соответствии с предложенной моделью выделены центры ответственности для данного процесса, разработан «Вопросник внутреннего аудита производства», регламент выполнения аудита и произведена увязка информации по центрам ответственности для их эффективного взаимодействия внутри предприятия. Применение технологий управленческого учета позволит значительно снизить влияние фактора неопределенности и увеличить способность внутренних аудиторов определять текущее состояние предприятия и прогнозировать его будущее.

ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в изданиях, рекомендованных ВАК

1. Панкратова Л.А. Формирование системы внутреннего аудита в холдинговых структурах / Л.А. Панкратова // Аудитор. – 2013. - № 1(215). - С. 23-28. (0,35 п.л.)
2. Панкратова Л.А. Методика и процедуры внутреннего аудита бизнес-процесса «производство» в обеспечении развития организации / Л.А. Панкратова // Аудитор. – 2012. - № 11(213). - С. 52-60. (0,5 п.л.)
3. Панкратова Л.А. Внутренний аудит в современной системе управления организацией / Л.А. Панкратова // Аудитор. – 2012. - № 6 (208). - С. 25-32. (0,4 п.л.)
4. Панкратова, Л.А. Организационно – технические основы внутреннего аудита / С.П. Суворова, Л.А. Панкратова, М.Е. Ханенко // Вестник ОрелГИЭТ. – 2011. - № 2(16). – С. 20-25. (0,4 п.л., авт. 0,2 п.л.)
5. Панкратова, Л.А. Общесметодические основы аудиторской диагностики платежеспособности аудируемого лица / С.П. Суворова, Л.А. Панкратова, М.Е. Ханенко // Вестник ОрелГИЭТ. – 2010. - № 4(14) – С. 20-25. (0,4 п.л., авт. 0,2 п.л.)
6. Панкратова, Л.А. Принципы организации внутреннего аудита / С.П. Суворова, Л.А. Панкратова, М.Е. Ханенко // Вестник ОрелГАУ. - 2010. - № 2(23) – С. 91-95. (0,6 п.л., авт. 0,2 п.л.)

Статьи в других научных изданиях

7. Панкратова, Л.А. Факторинговые услуги как инструмент повышения конкурентоспособности предприятия в современных условиях хозяйствования / С.П. Суворова, М.Е. Ханенко, Л.А. Панкратова // Материалы Пятой международной научной конференции «Инновационное развитие экономики России: сценарии и стратегии» (г. Москва, 18-20 апреля 2012 г.). – М.: ТЕИС, 2012. – С. 395-402 (0,6 п.л., авт. 0,2 п.л.)
8. Панкратова, Л.А. Концепция внутреннего аудита в системе управленческих задач организации / С.П. Суворова, М.Е. Ханенко, Л.А. Панкратова, А.М. Ковалева // Современная экономика: анализ состояния и перспективы развития: монография / под ред. проф. М.М. Скорева. – Ставрополь: Центр научного знания «Логос», 2012. – 188 с. (1,6 п.л. авт. 0,4 п.л.)
9. Панкратова, Л.А. Концепция учетно-аналитического обеспечения, как основа эффективного управления предприятий / С.П. Суворова, М.Е. Ханенко, Л.А. Панкратова // Материалы Четвертой международной научной конференции «Инновационное развитие экономики России: институциональная среда» (г. Москва, 20-22 апреля 2011 г.). – М.: МАКС

Пресс, 2011. – С. 420-428 (0,45 п.л., авт. 0,15 п.л.)

10. Панкратова, Л.А. Ретроспективный анализ становления контрольно-аудиторской деятельности в России / С.П. Суворова, М.Е. Ханенко, Л.А. Панкратова // *Cjnferenza internazionale scien-tific «Problemi attuali dell economia»* (г. Рим, 20-27 апреля 2011 г.) / под ред. д.э.н., профессора Лыгиной Н.И. – Рим: AIS Italia Editrice, 2011. (0,4 п.л., авт. 0,1 п.л.)

11. Панкратова, Л.А. Контроллинг в системе управленческих задач организации: глава монографии / С.П. Суворова, М.Е. Ханенко, Л.А. Панкратова // *Фундаментальные и прикладные исследования в области финансов, денежного обращения и кредитных отношений: коллективная монография; под ред. Лазаренко А.Л.* – Воронеж: «Научная книга», 2011.- 187с. – С. 59-73 (1,5 п.л., авт. 0,5 п.л.)

12. Панкратова Л.А. Аналитические процедуры в аудиторской деятельности / М.Е. Ханенко, Л.А. Панкратова // *Материалы Третьей международной научной конференции «Инновационное развитие экономики России: роль университетов»* (г. Москва, 21-24 апреля 2010 г.). Том 3. – М.: ТЕИС, 2012. – С. 438-444 (0,7 п.л., авт. 0,2 п.л.)

13. Панкратова, Л.А. Аналитические процедуры в аудиторской оценке платежеспособности аудируемого лица / С.П. Суворова, М.Е. Ханенко, Л.А. Панкратова // *материалы пятой международной науч.-практич. internet – конференции «Научное пространство Европы – 2009»* (г. Прага, 7 – 15 апреля 2009 г.). Выпуск 4. Экономические науки. - Прага: Przemysl, Nauka i studia, 2009. – С. 8-14 (0,3 п.л., авт. 0,1 п.л.)

14. Панкратова, Л.А. Риск необнаружения: теория и практика определения / С.П. Суворова, М.Е. Ханенко, Л.А. Панкратова // *Материалы Второй международной научной конференции «Инновационное развитие экономики России: ресурсное обеспечение»* (г. Москва, 22-24 апреля 2009 г.) Том 2. – М.: МАКС Пресс, 2009. – С. 64-70 (0,7 п.л., авт. 0,2 п.л.)

15. Панкратова, Л.А. Операционный аудит: теория и практика / С.П. Суворова, Л.А. Панкратова // *материалы пятой международной научно-практической конференции «Основные проблемы современной науки»* (г. София, 17-25 апреля 2009 г.). Том 5. Экономика. - София: «Бял ГРАД-БГ» ООД, 2009. – С. 5-9 (0,25 п.л., авт. 0,1 п.л.)

Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс

Лицензия №00670 от 05.01.2000

Подписано к печати 19 сентября 2013 г. Формат 60x84/16

Печать офсетная. Объем 1,0 усл. печ. л. Тираж 100 экз.

Заказ №199/13

Отпечатано с готового оригинал-макета на полиграфической базе

Госуниверситет – УНПК

302030, г. Орел, ул. Московская, 65