

ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ

ВНУТРЕННИЙ АУДИТ НА ПРОМЫШЛЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ: СУЩНОСТЬ ПОНЯТИЯ И ОРГАНИЗАЦИЯ СЛУЖБ

Хрусталеv А.А., аспирант кафедры бухгалтерского учета

Академия бюджета и казначейства МФ РФ

В связи с реформированием экономики России изменились как внутренние, так и внешние условия деятельности предприятий. Ответом на новые потребности стало формирование индивидуальных систем управленческого учета на предприятиях. В связи с усложнением системы управления усложняется и *система внутреннего контроля*, представляющая собой специальные процедуры, вводимые руководством (собственниками, директором, главным бухгалтером) экономического субъекта для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности, а также для недопущения либо оперативного выявления и устранения как случайных, так и умышленных искажений в учете и отчетности; обеспечения сохранности имущества организации. Система внутреннего контроля строится на ряде принципов:

- *разделении обязанностей*. Для предотвращения злоупотреблений и хищений необходимо разделение обязанностей по хранению материальных ценностей, совершению сделок и учету. Кроме того, в случае, когда каждый отдел будет вести оперативный учет своей деятельности полностью, то возрастает опасность предоставления им ложных данных с целью улучшения показателей.
- *наличии эффективных процедур санкционирования операций*. Для осуществления операций необходимо наличие решения ответственных лиц, выполнения всех формальностей.
- *своевременном надлежащем документировании операций*. При большом интервале времени между совершением операции и фактом ее учета возрастает вероятность ошибки.
- *фактическом контроле за имуществом и документацией*. То есть использование технических средств и процедур, предотвращающих утерю, изъятие или неправомерное изменение учетной документации.
- *осуществлении независимых проверок*, что перекликается с функциями внутреннего аудита.

Качество контроля зависит от множества причин, таких как: периодичность, полнота, независимость, полезность. Внешний аудит и система внутреннего контроля не полностью отвечают этим требованиям.

Так, внешний аудит достаточно независим, но он проводится один раз в год или реже, в связи с чем становится совершенно неэффективным для целей оперативного управления, поскольку нет возможности своевременной коррекции негативных тенденций. Его результаты невозможно использовать в оперативном управлении, в связи с чем уменьшается полезность его информации для управления. Кроме того, аудиторская проверка, как правило, учитывает все направления деятельности, но является выборочной – в зависимости от объема оцениваемого материала.

Система внутреннего контроля, осуществляемая сотрудниками предприятия, не может быть в достаточной степени независимым, однако, благодаря повседневному осуществлению ее процедур, является эффективным инструментом формирования полезной и оперативной информации. Кроме того, внешний аудит направлен в первую очередь на подтверждение достоверности финансовой отчетности, а система внутреннего контроля, в свою очередь, направлена в основном на недопущение отклонений от нормы. Ни одна из систем не решает задач по улучшению учетно-управленческой системы.

Таким образом, перечисленные формы контроля не обеспечивают максимальной эффективности. В этой связи интересен опыт зарубежных предприятий по развитию системы внутреннего аудита.

Все экономисты едины во мнении и разделяют аудит на внешний и внутренний по признаку принадлежности проверяющей структуры к проверяемому предприятию. Внешний аудит представляет собой предпринимательскую деятельность по независимой проверке достоверности финансовой отчетности, отвечает на два основных вопроса: ведется ли учет в соответствии с нормативными документами и достоверна ли представленная финансовая отчетность. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 27 апреля 1999 г. (протокол № 3) одобрено правило (стандарт) аудиторской деятельности "Изучение и использование работы внутреннего аудита"¹, что свидетельствует о признании существования и важности этой системы. В настоящем стандарте *внутренний аудит* (для целей внешнего аудита) определен как *организованная экономическим субъектом, действующая в интересах его руководства и (или) собственников, регламентированная внутренними документами система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля*.

Организация, роль и функции внутреннего аудита определяются самим экономическим субъектом, а именно его руководством и (или) собственниками (поскольку ни обязательность формирования на предприятиях, ни задачи и функции не регламентированы законодательством), в зависимости от содержания и специфики деятельности экономического субъекта; объемов показателей финансово-экономической деятельности экономического субъекта; сложившейся системы управления экономического субъекта; состояния внутреннего контроля и систем бухгалтерского и управленческого учета.

Для целей внутреннего контроля под внутренним аудитом мы понимаем *элемент информационной управленческой системы предприятия, организованной в рамках предприятия как отдельное структурное подразделение, действующее на основе внутрен-*

¹ Стандарт продолжает действовать согласно постановлению Правительства РФ от 6 февраля 2002 г. № 80 "до утверждения Правительством Российской Федерации федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам следует руководствоваться правилами (стандартами) аудиторской деятельности, одобренными Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации."

них документов в интересах высшего звена управления и собственников, проводящее постоянный мониторинг финансовой и управленческой бухгалтерии, системы внутреннего контроля, качества принимаемых управленческих решений, разрабатывающей рекомендации по улучшению функционирования системы управленческого учета и предлагающий при необходимости обоснованные альтернативные варианты бюджетов, управленческих решений.

Рассмотрим содержание, цели и задачи внутреннего аудита на промышленных предприятиях. В.И. Подольский, с чьим мнением мы согласны, коротко и емко охарактеризовал цель внутреннего аудита – помочь сотрудникам организации эффективно выполнять свои функции².

Единого мнения о содержании внутреннего аудита в научной литературе мы не находим. Однако, проанализировав высказывания авторов, мы выделили несколько отличительных черт внутреннего аудита:

- осуществляется сотрудниками предприятия (что не исключает возможность привлечь сторонние организации на договорной основе);
- осуществляется в интересах высшего руководства и собственников;
- осуществляется в постоянном режиме;
- повышает эффективность работы системы внутреннего контроля;
- функции внутреннего аудита не дублируют функции внешнего или внутреннего контроля, однако его результаты могут быть использованы внешними аудиторами.

Очевидно, что принцип независимости аудита в случае с внутренним аудитом нарушается, однако она по-прежнему имеет место. Под независимостью мнения внутренних аудиторов следует понимать независимость прежде всего от аудируемых структурных подразделений. Так, целесообразно распространить ряд условий независимости внешнего аудита на внутренний. В соответствии со ст. 12 Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ "Об аудиторской деятельности" (Независимость аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов) следует распространить требования о том, кем не может осуществляться внутренний аудит:

- аудиторами, являющимися учредителями (участниками) аудируемых лиц, их руководителями, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- аудиторами, состоящими с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов);
- аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, оказывавшими в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудиторской проверки, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Однако в руках высшего руководства находится финансирование - эффективное средство воздействия на мнение внутренних аудиторов.

Определив содержание внутреннего аудита, сформулируем его основные задачи:

- проверка качества текущей учетной работы, анализ эффективности и надежности применяемых форм и методов учета, выработка рекомендаций по ее улучшению;
- оценка правильности первичной регистрации хозяйственных фактов и их отражения на счетах финансовой, налоговой и управленческой бухгалтерий;
- контроль в сфере управленческого учета (проверка соблюдения использования норм и нормативов в планировании, учете и калькулировании себестоимости, контроль отчетов по выполнению заданий по снижению себестоимости, помощь в выявлении внутренних резервов, проверка и мониторинг эффективности подготовки информации в системе управленческого учета, помощь в бюджетировании);
- подтверждение достоверности сегментарной отчетности³;
- анализ для высшего руководства и собственников;
- выявление недостатков и мониторинг системы внутреннего контроля предприятия;
- помощь бухгалтерской службе в формировании отчетных документов;
- анализ и диагностика финансового состояния предприятия, финансовой и расчетной дисциплины, выработка рекомендаций и участие в выработке стратегии развития;
- контроль за эффективностью инвестиционной деятельности;
- контроль за непроизводственными расходами, находящимися в ведении высшего звена управления;

Рассмотрим практический аспект создания службы внутреннего аудита на промышленных предприятиях.

Перечисленные задачи определяют функции сотрудников службы, их профессионально-квалификационный состав.

Организационная структура, штат, подчиненность, принципы, цели, задачи и функции службы в целом и должностные обязанности руководителей, права и обязанности, ответственность должны быть закреплены во внутреннем нормативном акте "Положение о службе внутреннего аудита". Положения этого документа при необходимости должны быть согласованы со всеми руководителями структурных подразделений и служб, которым придется контактировать с аудиторами. Это позволит руководителям и сотрудникам всех структурных подразделений предприятия однозначно трактовать организационно-правовые и методологические функции службы внутреннего аудита.

Возможна следующая структура этого документа⁴:

Первый раздел — "Общие положения" — закрепляют полное наименование службы и предприятия в целом, подчиненность тому или иному должностному лицу, наименование должности главы подразделения, определяется нормативная база (действующее законодательство, приказы и инструкции, учредительные документы, внутренние нормативно-правовые акты). В первом разделе также следует отразить цели и задачи внутреннего аудита, функции и принципы деятельности работников службы внутреннего аудита.

Второй раздел — "Организация службы внутреннего аудита" — состоит из ряда подразделов: 1) структура и подчиненность подразделения; 2) задачи и функции службы, 3) компетенция, 4) ответственность сотрудни-

² Аудит под редакцией проф. В.И. Подольского – М., Аудит – 1997 г, с. 14.

³ Подробнее о сегментарной отчетности см., например, у Вахрушиной М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. – М. 2000 г.

⁴ Макальская А.К. Внутренний аудит. – М.: Дело и Сервис, 2000 г.

ков, 5) взаимосвязь с другими подразделениями организации.

В первом подразделе закрепляется состав подразделения, чаще всего выделяется только руководитель. В больших отделах могут образовываться подотделы, группы, звенья. В этом случае называются все структурные единицы подразделения, взаимосвязи между ними; особо выделяются вопросы предъявления требований к начальнику отдела. Эти требования могут касаться наличия специального образования, стажа работы по специальности, стажа на руководящей работе. В этом же разделе находит отражение вопрос о штате отдела, о делении его на основной и вспомогательный персонал. Поскольку вопрос об оплате труда интересует работников в первую очередь, оправданно в этом разделе и указание относительно условий и формы оплаты труда. Также решается вопрос о подчиненности службы внутреннего аудита и взаимоотношениях с руководством.

Во втором подразделе закрепляются задачи и функции подразделения. В этом перечне обычно выделяется и ставится на первое место главная задача отдела внутреннего аудита — контроль за финансово-хозяйственной деятельностью предприятия. Затем следуют второстепенные, вспомогательные задачи, сопутствующие и конкретизирующие основную. Функция — это назначение, роль подразделения, работа, производимая им. В этом разделе выделяются конкретные задачи, поставленные перед структурным подразделением и зафиксированные в общем виде в задачах.

В третьем подразделе "компетенция подразделения" указывается совокупность прав и обязанностей работников. Обычно в этом разделе упор делается на перечислении вначале прав работников отдела, затем — их обязанностей.

В четвертом подразделе "ответственность", если строго следовать канонам юридической техники, должны быть поименованы нормы действующего законодательства и льготы, устанавливаемые на предприятии и применяемые в отношении работников, которых они могут лишиться, совершив нарушения своих обязанностей.

В пятом подразделе "основные взаимосвязи подразделения с другими подразделениями" обычно находит отражение порядок документооборота, то есть, какую и от кого отдел получает информацию и как и кому ее передает.

В третьем разделе — "Направления работы службы внутреннего аудита" — должна быть представлена методика проведения внутреннего аудита по отдельным направлениям, планирование проверок и составление плана-графика их проведения.

Неотъемлемым приложением к положению о службе внутреннего аудита на предприятии является Кодекс этики работы внутренних аудиторов. Этот документ может быть интегрирован в кодекс поведения сотрудников предприятия. Отечественная и мировая практика для работников внутреннего аудита устанавливает следующие правила⁵:

- уважение к личности работника — основной принцип, которым должны руководствоваться аудиторы;
- поддержка деловой репутации и имиджа предприятия;

- обеспечение конфиденциальности полученной информации — не использовать эту информацию для целей личной выгоды либо в интересах третьих лиц;
- не вступать ни прямо, ни косвенно в коммерческие отношения с третьими лицами, если это может привести к ущемлению коммерческих интересов предприятия;
- строго соблюдать законы Российской Федерации; не допускать включение в материалы проверок выводов, предложений и не подтвержденных документами данных, содержащих оценку действий отдельных должностных и материально ответственных лиц.
- вести себя корректно, достойно, не допуская отклонений от признанных норм делового общения;
- не подписывать материалы проверок, содержащих сведения, не проверенные самим аудитором;
- во взаимоотношениях с работниками других предприятий и организаций, своих структурных подразделений действовать честно, этично и справедливо, избегая любых действий, которые могут быть расценены либо истолкованы как протекция или иная мера, обеспечивающая преимущества или льготы для отдельного предприятия, его структурного подразделения или их работников.

Также могут быть предусмотрены дополнительные условия, касающиеся этики поведения аудитора в нерабочее время, например — недопустимость обсуждения аудитором каких-либо коммерческих действий, которые прямо или косвенно могут нанести ущерб экономическим интересам предприятия, либо действий, ведущих к получению работником или членами его семьи каких-либо выгод от использования служебного положения работника на предприятии, включая использование полученной конфиденциальной информации.

Итак, создание обособленной службы внутреннего аудита на промышленном предприятии является целесообразным шагом на пути реформирования внутренней системы управления. Для создания службы необходимо разработать новую организационно-административную схему, базирующуюся на существовавшей ранее организационной структуре контрольно-ревизионного аппарата с учетом необходимых изменений, связанных со спецификой внутреннего аудита. Создание такой службы — сложный и трудоемкий процесс, требующий решения ряда организационно-методологических вопросов.

Структура службы внутреннего аудита должна быть максимально приспособлена для решения поставленных перед ней задач, для этого необходимо выполнить ряд подготовительных действий: провести анализ и группировку целевых установок и задач по типовым направлениям, для решения которых создается служба; определение статуса, подчиненности, источников финансирования; разработка структуры службы; разработка штатного расписания службы с учетом квалификации и опыта сотрудников, должностных инструкций. Кроме того, необходимо разработать систему стандартов внутреннего аудита.

Профессор Камышанов П.И., автор ряда работ по аудиту⁶, справедливо считает, что службу внутреннего аудита необходимо формировать на предприятиях с двух- и более уровней системой управления. Действительно, отчетность дочерних и зависимых компаний необходимо проверять и подтверждать, причем в интересах головной организации. Однако и на небольших предприятиях в интересах собственников организация

⁵ Богомолов А.М., Голощапов Н.А. Внутренний аудит. Организация и методика проведения. — М.: "Экзамен", 2000 г. — с. 76.

⁶ Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. — М., Инфра-М. 1996 г. — с. 12.

службы внутреннего аудита также целесообразна в целях осуществления помощи управляющему звену.

Определяя статус службы внутреннего аудита в системе управления и контроля, необходимо учитывать мировую практику. Чаще всего применяются два типа управленческих структур, а также их сочетание: линейная, функциональная и линейно-функциональная.

Рассмотрим подробнее структуры, достоинства и недостатки каждой из них.

При использовании *линейной структуры* (см. рис. 1) служба внутреннего аудита имеет статус, сравнимый с любым другим подразделением.

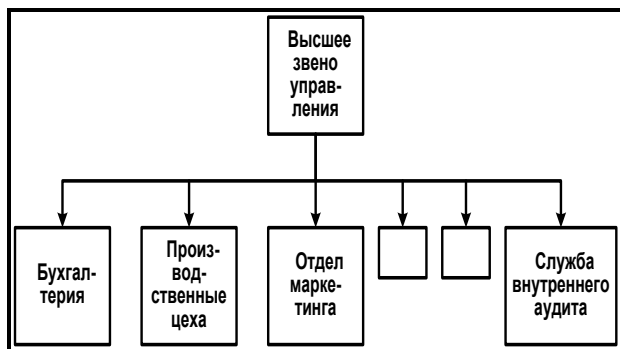


Рис. 1. Схема организации службы внутреннего аудита при линейной структуре управления

В этом случае на предприятии фактически появляется еще один отдел, находящийся в подчинении центральному руководству и не имеющий приоритетных прав по доступу к информации других структурных подразделений, что может привести к снижению эффективности работы службы.

При применении *функционального* подхода к организации службы внутреннего аудита необходимо создать комплекс административно обособленных структурных подразделений предприятия, объединяющих специализированные по определенным функциям подразделения. Сотрудник каждого такого звена будет в ряде случаев подчиняться не только высшему руководству, но и руководителю проверяемого структурного подразделения, который, в свою очередь, будет подчинен высшему руководящему звену. Очевидно, что для промышленного предприятия такой вариант нецелесообразен.

Наиболее приемлемым, на наш взгляд, подходом является формирование службы внутреннего аудита в качестве обособленной и независимой структуры – отдельного структурного звена в системе управления организации. Такая структура наиболее широко распространена в мировой практике⁷, поскольку опыт и исследования показывают необходимость более высокого уровня в системе управления для службы внутреннего аудита, чем для остальных структурных подразделений. Это *линейно-функциональная* структура, схему организации которой можно увидеть на рис. 2.

Достоинствами такой структуры являются возможность формирования такой системы, которая позволяет управлять всей организацией как единым целым, а вместе с высшим руководящим звеном работает административно и финансово обособленная единица со своими целевыми установками.

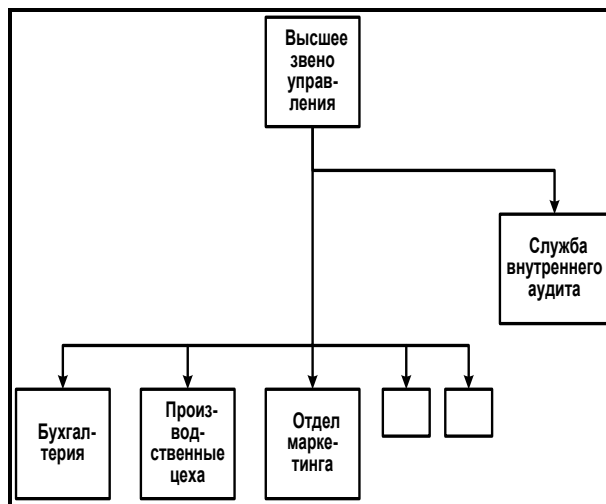


Рис. 2. Схема организации службы внутреннего аудита при линейно-функциональной структуре управления

Для обеспечения подлинной независимости от высшего звена управления целесообразно обеспечить принятие решения о годовом финансировании деятельности службы внутреннего аудита через орган управления собственников, с ним же целесообразно согласовывать штатное расписание, круг задач, полномочия, права и обязанности группы.

Для эффективной работы службы весьма важным является формирование кадрового и интеллектуального потенциала ее коллектива. Из приведенных выше задач, стоящих перед службой, вытекает ряд требований к сотрудникам: это должны быть высококвалифицированные специалисты, обладающие знаниями в области бухгалтерского финансового учета, экономического и финансового анализа, налогообложения и юриспруденции. В этой связи мы попытаемся предложить наиболее приемлемую структуру службы внутреннего аудита.

Поскольку круг задач и обязанностей службы не является неизменным и отвечает требованиям текущего момента, состав структурных звеньев, их количественные характеристики, взаимосвязи, круг обязанностей может варьироваться в зависимости от возникающих в процессе управления организацией целевых установок. В зависимости от объемов выполняемых работ (то есть от размеров предприятия и деловой активности) структура самих звеньев может быть простой (один сотрудник) или сложной (группа или бригада). Сложные звенья возглавляются руководителем, который согласовывает свои действия с соседними звеньями, подчиняется непосредственно руководителю службы внутреннего аудита. Примерную структуру службы внутреннего аудита можно представить в виде схемы, изображенной на рис. 3.

Руководителя службы на практике часто называют главным аудитором, к нему предъявляются достаточно серьезные квалификационные требования. Главный аудитор подотчетен собственникам и руководству по соответствующему кругу вопросов. Он должен быть наиболее квалифицированным опытным специалистом, владеющим всем кругом вопросов компетенции службы (методология и техника учета, бухгалтерские, аудиторские стандарты, анализ и планирование деятельности), должен быть осведомлен о задачах системы управле-

⁷ Ситнов А.А. Финансовые и бухгалтерские консультации "8 2002 г., с.56.

ния предприятием, состоянии внешней среды. Именно он будет определять степень эффективности проверяемых направлений деятельности; интерпретировать полученные результаты, выявленные отклонения и рекомендовать необходимые и наиболее эффективные управленческие решения.

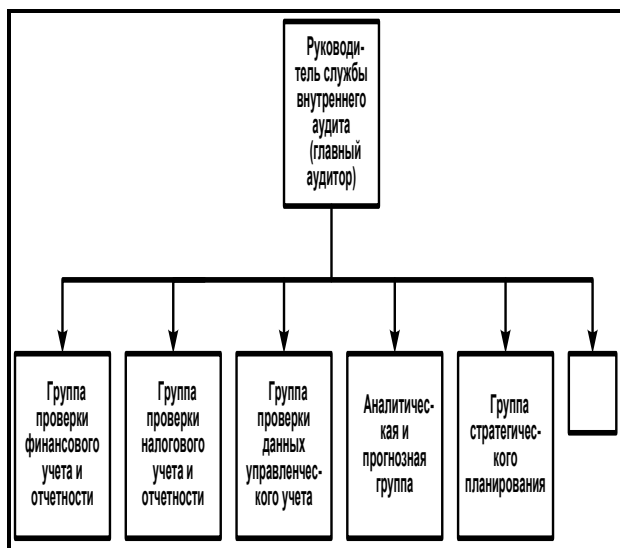


Рис. 3. Схема примерной структуры службы внутреннего аудита

В обязанности главного аудитора целесообразно включить следующий круг вопросов:

- разработка и согласование структуры, штатного расписания и бюджета службы на каждый год;
- непосредственное участие в организации, регулировании и контроле деятельности звеньев службы;
- контроль полного и своевременного финансирования;
- стратегическое планирование деятельности службы в рамках стратегии развития предприятия;
- руководство в разработке планов-графиков, применяемых методиках и оценке результатов и выводов, согласование аудиторских программ;
- разработка стандартов внутреннего аудита;
- личное участие в наиболее важных работах;
- информирование руководства о результатах и выводах, консультации по важным вопросам текущей деятельности и развития предприятия;
- участие в разрешении спорных и конфликтных ситуаций, нестандартных проблем;
- координация сотрудничества службы внутреннего аудита и внешних аудиторов во время проведения ежегодных и инициативных проверок;
- организация методологической, научно-исследовательской работы по направлениям, входящим в компетенцию службы;
- отчет о проделанной работе, освоеном финансировании.

Если предприятие небольшое, то в составе службы может не быть специалиста по каждому направлению. В этой связи руководителя службы необходимо наделить полномочиями привлекать сторонних специалистов для проведения качественной проверки отдельных редких ситуаций. При этом необходимо найти компромисс между положениями внешнего аудита и внутренними стандартами.

Рассмотрим **практический аспект** создания службы внутреннего аудита на промышленных предприятиях. Возможная структура управления с включением службы

внутреннего аудита на примере ЗАО "Московский завод автоагрегатов" представлена на рис. 4.

Рассмотрим методики и приемы, используемые внутренним аудитором при проведении проверки формирования себестоимости продукции предприятия.

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

Методика, как правило, состоит из трех разделов:

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

Планирование аудиторской проверки представляет собой базовый этап проверки, в котором аудиторы должны определить объем аудиторской выборки, подготовить документацию по проверке, ознакомиться с предыдущими аудиторскими отчетами, системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля подразделения.

Среди наиболее важных направлений проверок можно назвать следующие: аудит операций с наличностью, аудит внешних расчетов, аудит расчетов по заработной плате, аудит учета основных средств, аудит учета производственных запасов и другие.

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

- состав затрат, обоснованность внеплановых затрат;
- своевременность и правильность отражения в бухгалтерском учете произведенных затрат;
- равномерность отнесения затрат по месяцам на балансовые счета, выявление случаев неполного (излишнего) отнесения на издержки производства материалов, трудовых и денежных затрат;
- экономическая обоснованность действующих тарифов;
- полнота взимания тарифов за предоставленные услуги;
- обоснованность расходования средств для нужд эксплуатации;
- правильность отражения по статьям сметы фактических расходов (доходов) в ходе эксплуатации автотранспорта;
- общий вывод о значимости ошибок и их влиянии на достоверность отчетности.

Объектами внутреннего аудита затрат являются отделы и участки бухгалтерии, планового и коммерческого отделов, отдел технического контроля. Для получения аудиторских доказательств на промышленных предприятиях широко используются приемы фактического контроля (*методы внутреннего аудита затрат, представляющие собой совокупность финансовых, экономических, организационных, оперативно-технических и фактических способов и приемов проверки процесса формирования себестоимости продукции предприятия*), такие как: оценка системы бухгалтерского учета затрат, контрольный запуск сырья в производства, метод измерений, экспертиза, лабораторный анализ. Также могут применяться при необходимости лабораторный анализ качества, контрольный обмер.

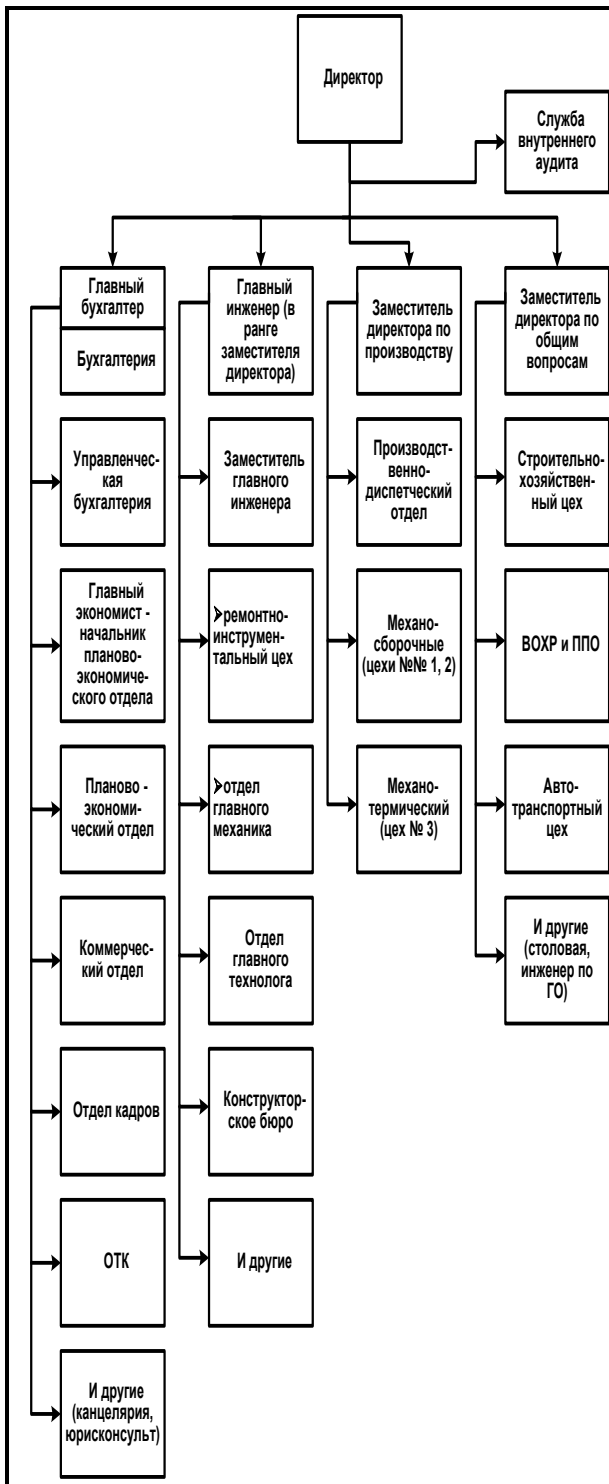


Рис. 4. Схема организации службы внутреннего аудита при линейно-функциональной структуре управления

Рассмотрим методы подробнее.

Формирование затрат продукции происходит в производственных цехах, на конкретных производственных участках, поэтому основное внимание уделяется именно этому объекту аудиторской проверки. Основной метод, применяемый на этом направлении, – контрольный запуск сырья и материалов в производство.

Контрольные запуски сырья и материалов в производство позволяют выявить недостатки и нарушения в нормировании и технологии производства, вскрыть каналы создания неучтенных излишков незавершенного производства и готовой продукции за счет применения завышенных норм расхода сырья, необоснованного списания сверхнормативных потерь, изменения технологического режима, искажения качественных характеристик продукции.

Метод применяют, чтобы убедиться в прогрессивности действующих норм выхода продукции, т.е. расхода сырья и материалов на единицу продукции и правильности определения норм отходов, это также дает возможность проверки фактического выхода готовой продукции при соблюдении технологических норм использования сырья, материалов и других компонентов.

Для осуществления этих целей специалисту внутреннего аудита необходимо:

- подобрать состав комиссии;
- определить, по каким позициям сырья и материалов будет проводиться процедура контрольного запуска;
- изучить по технологическим и маршрутным картам особенности технологии производства;
- проанализировать рекламации покупателей по качеству продукции;
- провести анализ использования сырья и материалов;
- поверить правильность показаний весоизмерительных и других приборов.

Контрольный запуск сырья и материалов в производство должен осуществляться в обычных производственных условиях при строгом соблюдении технологического режима. В комиссию по проведению контрольного запуска сырья и материалов могут привлекаться рабочие, инженеры и технологи данного предприятия.

Результаты контрольного запуска оформляются промежуточным актом, в котором указывается:

- состав комиссии;
- точная характеристика сырья и материалов;
- количество возвратных и безвозвратных отходов;
- нормативный расход сырья и материалов и отклонение от норм;
- фактический выход готовой продукции, деталей или полуфабрикатов.

В ходе контрольного запуска сырья и основных материалов в производство используется также наблюдение за выполнением отдельных хозяйственных и бухгалтерских операций.

Для контроля качества выпускаемой продукции в отделе технического контроля применяются методы лабораторного анализа и экспертизы.

Лабораторный анализ представляет собой выявление необходимых показателей качества тех или иных объектов контроля путем соответствующего (физического, химического) анализа в стационарных условиях (в лаборатории). При суммовом учете сырья и изделий на производстве большое значение приобретает контроль за соблюдением технологии термической или химической обработки изделий, норм закладок сырья и выхода готовой продукции.

Экспертиза – анализ, исследование, проводимое специалистами сторонней организации, завершаемое выпуском акта (заключение эксперта) по вопросам качества изделий предприятия, соответствия их ГОСТам, требованиям клиента или рыночных стандартов. Работа эксперта проводится на основании гражданско-правового договора возмездного оказания услуг, в кото-

ром должны быть предусмотрены следующие существенные условия:

- цели и объем работы эксперта (экспертной организации);
- описание конкретных вопросов, в отношении которых аудиторы ожидают получить заключение эксперта;
- конфиденциальность информации о клиенте;
- сведения о предположениях и методах, которые эксперт намерен использовать в своей работе, и об их соответствии методам, которые использовались в предыдущие периоды (если в предыдущие периоды предприятие использовало работу эксперта).

Результаты экспертизы в письменной форме представляются в виде заключения, отчета, акта, расчета или в иной форме, оговоренной в договоре.

Заключение эксперта должно быть достаточно полным и подробным, чтобы специалист внутреннего аудита или другой эксперт могли получить представление о проведенной экспертом работе. Как правило, заключение состоит из трех частей – вводной, исследовательской и выводной.

Заключение анализируется аудиторами по ряду направлений:

- информация, на которой основывается заключение эксперта;
- предложения и методы, использованные экспертом при подготовке своего заключения, в том числе их соответствие предположениям и методам, использовавшимся в предыдущие периоды (если в предыдущие периоды предприятие использовало работу эксперта);
- оценки работы эксперта с точки зрения общих результатов проведения внутреннего аудита.

Если при рассмотрении результатов работы эксперта внутренние аудиторы выявляются существенные несоответствия между заключением эксперта и информацией (документами) предприятия, либо есть основания полагать, что результаты работы эксперта необоснованны, проводятся дополнительные аудиторские процедуры для проверки обоснованности заключения эксперта, или назначается другой эксперт.

Заключение эксперта в любом случае подлежит включению в рабочую документацию внутреннего аудита. Если эксперт дает устные разъяснения, они также должны быть отражены в рабочей документации внутреннего аудита.

В случае невозможности получить заключение эксперта, наличия существенной неуверенности эксперта в оценке каких-то исследованных обстоятельств, а также неразрешимых разногласий между экспертом и заказчиком, может быть поставлен вопрос о расторжении договора.

При аудите планового отдела, отдела главного технолога проверяется качество нормативного хозяйства предприятия, то есть соответствие норм и нормативов научно обоснованным уровням, своевременная коррекция в связи с внедрением организационно-технических мероприятий, полнота применения и соответствие плановых и учетных норм. Для проведения таких проверок аудиторы используют метод измерений. Метод эффективен, поскольку предоставляет понятную для всех пользователей информацию в натуральных измерителях, позволяет оценить выявленные недостатки и нарушения. В методе применяются натуральные, качественные, трудовые и финансовые измерители.

Натуральные измерители используют при проверке и анализе показателей отражения в учете хозяйственных операций в их натуральных единицах измерения (меры веса, длины, объема, количества), а также показателей,

характеризующих состояние, движение и использование материальных ценностей. Наблюдение натуральных измерителей имеет большое значение для сохранности имущества предприятия.

Качественные измерители применяют для отражения потребительских свойств товаров и материальных ценностей. Они могут быть выражены показателями сортности.

Трудовой измеритель используется для исследования количества затрат рабочего времени, выраженного в определенных единицах времени (днях, человеко-днях, часах, человеко-часах и др.). Наиболее часто трудовые измерители применяют в сочетании с натуральными измерителями для изучения производительности труда и нормирования рабочего времени.

Однако натуральные, качественные и трудовые измерители не обеспечивают возможность обобщения полученных разнородных данных о результатах совершения хозяйственных операций. Этот недостаток устраняется с помощью финансового измерителя, универсального при проведении внутреннего аудита для исследования и проверки процессов материального производства, организации разнообразных рыночных связей, связанных с реализацией продукции и других вопросов. Значимость финансового измерителя обусловлена товарно-денежными отношениями в экономике.

При аудите бухгалтерии в основном применяют оценку системы бухгалтерского учета затрат, включая метод документальной проверки бухгалтерских регистров. Объектом внутреннего аудита в этом случае является система управленческой и финансовой бухгалтерии, система учета, закрепленная в учетной политике предприятия. Проверка призвана установить, насколько эта система достоверно отражает формирование затрат в системе управленческого учета.

Рассмотрим подробнее применяемые *аудиторские процедуры* по учету издержек производства.

Это наиболее сложный, объемный и трудоемкий раздел внутреннего аудита. Для каждого предприятия он будет иметь свои индивидуальные особенности в зависимости от специфики деятельности предприятия. Для успешного и эффективного проведения внутреннего аудита затрат на производство важно хорошее понимание сотрудниками производственного процесса и его технологических особенностей, а также визуальное ознакомление с производственными цехами и линиями, складским хозяйством. Ситуация осложняется тем, что внутренний аудитор использует в качестве доказательств внутренние первичные документы, документы внутренней отчетности, создаваемые самим предприятием, его бухгалтерской службой.

В качестве источников информации аудиторы могут использовать следующие типы документов:

- годовые производственные планы, сметную документацию, бюджеты, данные нормативного хозяйства предприятия по нормам расходов сырья и материалов, другие аналогичные документы;
- регистры бухгалтерского учета по счетам учета элементов производства (счета 02 "Износ основных средств", 10 "Материалы", 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы", 20 "Основное производство", 21 "Полуфабрикаты собственного производства", а также счета 40 "Выпуск продукции" и 43 "Готовая продукция");
- оправдательные и первичные учетные документы, в частности регистры учета использования рабочего времени и

начисления заработной платы (№№ Т-11 "Приказ (распоряжение) о поощрении работника", Т-11а "Приказ (распоряжение) о поощрении работников"; Т-12 "Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы", Т-13 "Табель учета использования рабочего времени", Т-49 "Расчетно-платежная ведомость", Т-51 "Расчетная ведомость"); ведомости расчета амортизационных отчислений по основным средствам, нематериальным активам; формы №№ М-8 "Лимитно-заборная карта", М-11 "Требование-накладная"; инвентаризационные ведомости, накладные на выпуск готовой продукции, расчеты налогов и платежей, включаемых в себестоимость продукции.

Систему счетов бухгалтерского учета, относящихся к расходам на производство промышленного предприятия, взаимосвязи между ними и направления проверки приведены на рис. 5.

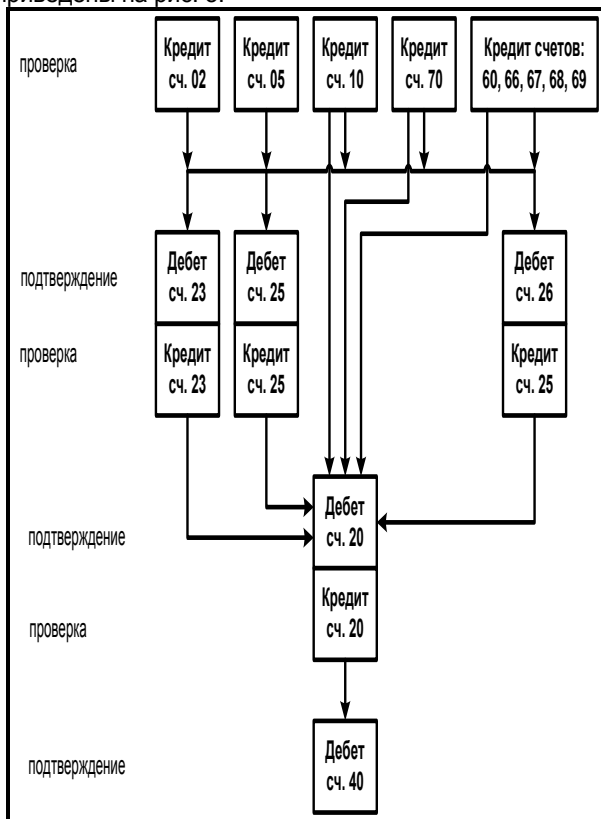


Рис. 5. Схема системы и взаимосвязи счетов бухгалтерского учета расходов производства и направления аудиторских проверок

Важным аспектом деятельности службы внутреннего аудита является соблюдение стандартов. В России не существует профессионального органа внутренних аудиторов, тогда как на мировом уровне существует Институт внутренних аудиторов, базирующийся в США, Флорида. Целесообразно на начальном этапе использовать опыт такой организации и ознакомиться с Профессиональными стандартами внутреннего аудита⁸.

Например, в них дано иное определение внутреннего аудита – это деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование хозяйственной

деятельности организации. Очевидно расширительное толкование по сравнению с определением, данным в отечественном стандарте "Изучение и использование работы внутреннего аудита". Внутренний аудит направлен на совершенствование хозяйственной деятельности организации в целом, по всем направлениям. Внутренний аудит помогает организации достичь поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности управления рисками, контроля и системы корпоративного управления.

Целями стандартов, разработанных для применения на предприятии, могут быть такие:

- Установить основные принципы практики внутреннего аудита.
- Определить концептуальную базу, лежащую в основе широкого спектра услуг в области внутреннего аудита.
- Создать основу для оценки деятельности внутреннего аудита.
- Способствовать совершенствованию систем и процессов внутри организации.

Международным институтом внутренних аудиторов рекомендовано разрабатывать стандарты по трем направлениям: Стандартов качественных характеристик; Стандартов деятельности и Стандартов практического применения. В Стандартах качественных характеристик рассматриваются характеристики организаций и лиц, занимающихся внутренним аудитом. Стандарты деятельности описывают сущность внутреннего аудита и дают качественные критерии оценки деятельности внутреннего аудита. Стандарты качественных характеристик и Стандарты деятельности относятся к услугам внутреннего аудита в целом. Стандарты практического применения описывают использование Стандартов качественных характеристик и Стандартов деятельности при выполнении конкретных видов аудиторских заданий (например, аудита на соответствие, расследования мошенничества, самооценки системы контроля).

Таким образом, по нашему мнению, соблюдение Профессиональных стандартов внутреннего аудита является существенной предпосылкой выполнения внутренними аудиторами своего предназначения. Действительно, внутренний аудит может проводиться в странах с различными традициями в области культуры и права, в организациях, различающихся по своему предназначению, размеру и структуре, как сотрудниками самой организации, так и внешними исполнителями. Эти различия накладывают свои особенности на практику внутреннего аудита в той или иной среде, но не умаляют его значения и возможностей.

Хрусталеv Александр Александрович

⁸ Перевод осуществлен Институтом внутренних аудиторов – Москва и опубликован международным центром реформы системы бухгалтерского учета с разрешения Института внутренних аудиторов.