

ОРГАНИЗАЦИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА КРИЗИСНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Введение

Для того чтобы установить особенности внутреннего аудита кризисного предприятия, следует определить его место в системе управления, функции и условия взаимодействия с внешним аудитом.

Внутренний аудит можно рассматривать как элемент системы внутреннего управленческого контроля, которая в свою очередь выступает элементом контрольной среды предприятия. Двойственное положение внутреннего аудита в системе управления проявляется в том, что, с одной стороны, он является частью системы внутреннего контроля, а с другой, – его реализация через деятельность службы внутреннего аудита обеспечивает функционирование всей системы внутреннего контроля.

Методика исследования

Объекты внутреннего аудита могут быть различными в зависимости от особенностей предприятия, требований его руководства и (или) собственников. В качестве объектов исследования внутреннего аудита могут рассматриваться как отдельные стороны и условия (внешние и внутренние) деятельности предприятия, так и их совокупность. Состояние объекта внутреннего аудита оказывает определенное влияние и на его функции. Если предприятие работает устойчиво, то функции внутреннего аудита имеют преимущественно контрольную направленность. Большей частью это наблюдение за выполнением различными подразделениями и отдельными сотрудниками предприятия требований внутренних инструкций, регламентов, планов, бюджетов, а также мониторинг изменений во внешней среде и оценка их возможного влияния на функционирование предприятия.

Изменение состояния предприятия от устойчивого до кризисного объективно приводит к уточнению функций и внутреннего аудита, большую значимость приобретают советующие функции. Действия аудиторов должны быть направлены преимущественно на диагностику сложившейся ситуации, выявление причин и факторов

кризиса, обоснование комплекса мероприятий по выходу предприятия из кризиса.

Для внедрения и эффективного функционирования службы внутреннего аудита на кризисном предприятии должны быть выполнены следующие условия:

- определен организационный статус, то есть такое положение службы внутреннего аудита в системе управления предприятия, которое бы обеспечило ее объективность и независимость. Это может быть достигнуто, если служба внутреннего аудита будет подчинена собственникам предприятия;

- обеспечен набор компетентных сотрудников. Требования к базовому и профессиональному образованию кандидатов, их практическому опыту, умениям и навыкам должны соответствовать требованиям, которые регламентируются действующим законодательством для внешних аудиторов;

- установлена система стимулирования труда внутренних аудиторов, которая сочетала бы высокий уровень их поощрения с высоким уровнем ответственности за качество предлагаемых ими рекомендаций и выполняемых работ;

- определен соответствующий уровень значимости рекомендаций службы внутреннего аудита, обеспечивающий их рассмотрение собственниками и руководством предприятия и последующую реализацию;

- обеспечен профессиональный уровень выполнения работ. Это достигается внедрением системы планирования и документирования работы внутреннего аудита, наличием соответствующего положения о службе внутреннего аудита, рабочих программ и рабочей документации;

- установлены функциональные ограничения по содержанию и объему работы службы внутреннего аудита. Такие ограничения предполагают четкое описание функций, полномочий, порядка взаимодействия с другими подразделениями предприятия. Особенно важно выполнение этого требования, если в процессе антикризисного управления будут привлекаться внешние аудиторские организации.

Вопрос о составе функций внутреннего аудита, которые должны осуществляться им в рамках аудита кризисного предприятия, может быть решен в зависимости от степени участия в таком аудите внешних аудиторов. Основными факторами, определяющими степень такого участия, являются уровень квалификации внутренних аудиторов и стоимость услуг внешней аудиторской организации. Если руководством и (или) собственниками предприятия принимается решение о проведении аудита службой внутреннего аудита, то ею будут реализовываться все функции аудита кризисного предприятия. Поручение всего комплекса работ внешней аудиторской организации приводит к тому, что участие внутренних аудиторов в процессе аудита ограничивается предоставлением необходимых сведений по запросам внешних аудиторов. В том случае, когда аудит проводится независимой аудиторской организацией совместно со службой внутреннего аудита, в договоре на оказание аудиторских услуг должны быть четко разграничены их функции, полномочия и ответственность.

Подготовить качественную антикризисную программу можно только на основе достоверной информации, собранной на этапе диагностики кризисной ситуации, и при определенном уровне доверия к ней. Выполнение контрольных процедур, в свою очередь, позволяет получить достаточное количество доказательств о фактическом состоянии объекта после выполнения запланированных мероприятий и использовать эти сведения для оценки эффективности антикризисной программы. Для повышения объективности при подведении итогов аудита могут быть дополнительно оговорены форма и периодичность участия внешней аудиторской организации на этапе контроля выполнения антикризисных мероприятий, а также возможность проверки ею результатов оценки эффективности антикризисной программы, выполненной внутренними аудиторами. Иное разделение функций между внешней аудиторской организацией и службой внутреннего аудита предприятия потребует дополнительных трудовых затрат для осуществления контрольных процедур по результатам выполнения отдельных функций.

При проведении аудита кризисного предприятия службой внутреннего аудита происходят определенные изменения в составе и содержании его этапов. Так как внутренние аудиторы хорошо знают от-

раслевые особенности и специфику предприятия, его организационно-управленческое устройство, особенности поведения руководителей, квалификацию персонала, уровень обеспечения сохранности активов, а также располагают полной количественной информацией о финансово-хозяйственной деятельности предприятия за ряд лет и результатами ее анализа, то подготовительный этап аудита исключается. Аудиторы приступают к планированию работ сразу после получения задания от собственников и (или) руководства предприятия.

Этап планирования аудита – один из важнейших этапов аудита, так как без разработки общей стратегии и детального подхода качественный аудит невозможен. Планирование любой аудиторской проверки включает в себя:

- определение круга проблемных вопросов, по которым необходимо проведение проверки;
- формирование состава аудиторской группы с персональным закреплением отдельных участков;
- составление календарного графика проверки.

В случаях обнаружения существенных ошибок и искажений, предоставления недостоверных сведений о положении дел план проверки может быть откорректирован, что приводит к изменению сроков проведения проверки.

В процессе разработки общего плана и программы аудита определяется и конкретная стратегия аудиторской проверки. Вся предоставленная для проверки информация может быть поделена по отдельным участкам, классифицируемым по степени риска и размерам границ ответственности. Здесь исходя из оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля следует определиться, по каким участкам проводить сплошную проверку, а по каким – выборочную.

После выбора отдельных аудиторских процедур определяется объем информации для выборок. В общем случае объем выборки определяется следующими основными факторами:

- степенью риска, связанного с проведением проверки;
- уровнем существенности;
- степенью точности ожидаемых результатов;
- оценкой надежности системы внутреннего контроля.

Разработка и составление программы аудита являются завершающей стадией планирования. В общем случае программа аудита представляет собой документ, содержащий детальный перечень аудиторских процедур с указанием периода проверки, исполнителя и рабочих документов.

Содержательный (аналитический) этап аудиторской проверки включает в себя проведение участниками аудиторской группы указанных в плане и программе аудита проверочных процедур, которые выполняются в соответствии с требованиями соответствующих отечественных и международных правил (стандартов) аудиторской деятельности: сбор и оценка аудиторских доказательств; оценка результатов выборки и экстраполяция ее результатов на проверяемую совокупность; исследование выявляемых отклонений показателей; проверка достоверности начальных и сравнительных показателей; отражение выполнения аудиторских процедур и их результатов; оценка уровня существенности и аудиторского риска в ходе выполнения конкретных аудиторских процедур; установление соответствия финансовых и хозяйственных операций применяемому законодательству; получение доказательств; проверка существования какого-либо серьезного сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности для подготовки бухгалтерской отчетности клиента; проверка и оценка полноты и правильности раскрытия в отчетности операций со связанными сторонами; оценка риска искажения бухгалтерской отчетности и корректировка проводимых процедур; контроль качества работы в ходе проведения аудита.

Целями общения с руководством экономического субъекта во время аудита являются оптимизация аудиторских процедур и обеспечение достижения целей аудита с максимально возможной эффективностью. Во время аудита с руководством экономического субъекта могут обсуждаться следующие вопросы:

- планирование аудита;
- получение аудиторских доказательств;
- оценка аудиторского риска и уровня существенности;
- изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- использование работы экспертов;
- организационные вопросы, связанные с проведением аудита;

- другие вопросы, связанные с подготовкой и проведением аудита.

В соответствии с законодательством аудитором могут оказываться услуги, которые определяются как сопутствующие. Особую актуальность в условиях банкротства имеют следующие виды услуг: налоговое консультирование, анализ финансово-хозяйственной деятельности, управленческое консультирование, оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественных комплексов.

Оценка имущества должника осуществляется при процедурах наблюдения; внешнего управления, конкурсного производства. Довольно часто встречаются случаи, когда налоговая служба является одним из основных кредиторов организации-банкрота. Для избежания споров с Федеральной налоговой службой возможно привлечь аудитора для консультирования по оптимизации налогообложения.

К концу проверки руководитель аудиторской группы обобщает результаты проверки на основе всех рабочих документов.

Заключительный этап аудиторской проверки предусматривает обобщение полученных результатов и формирование мнения об объекте аудита (достоверности финансовой отчетности, правильности ведения учета и т.д.). На этом этапе составляется и представляется клиенту аудиторское заключение как итог проделанной работы.

По результатам аудиторской проверки выдается аудиторское заключение – официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской отчетности аудируемого лица, составленный в соответствии с Федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета Законодательству РФ. Под достоверностью во всех существенных отношениях понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователям этой отчетности делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Целями общения с руководством экономического субъекта на заключительной стадии аудита являются обсуждение выявленных в ходе аудита проблем и согласование предлагаемых аудиторской организацией поправок к бухгалтерской отчетности экономического субъекта. На заключительной стадии аудита с руководством экономического субъекта могут обсуждаться: проблемы, с которыми столкнулась аудиторская организация в ходе аудита; вопросы ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, по которым у экономического субъекта и аудиторской организации возникли разногласия; нарушения установленного Законодательством РФ порядка ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, влияющие или способные повлиять на ее достоверность; существенные события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения; другие вопросы, связанные с завершением аудита.

После окончания проверки аудитор оценивает характер и достаточность собранных аудиторских доказательств, обобщает выводы, сделанные в результате выполнения отдельных аудиторских процедур. При этом необходимо определить, содержит ли годовая бухгалтерская отчетность существенные искажения и неточности, были ли допущены существенные нарушения правил учета. Аудитор должен окончательно оценить и взвесить влияние ошибок, т.е. в какой степени отдельные ошибки или их совокупность искажают оценку показателей отчетности и фактического финансового положения организации или же нарушают действующее законодательство.

Кроме заключения по итогам проведенной аудиторской проверки внутренние аудиторы могут разработать антикризисную программу.

Разработка антикризисной программы, осуществляемая службой внутреннего аудита, может предусматривать обоснование организационных, инвестиционных и экономического проектов. Если внутренними аудиторами были самостоятельно разработаны организационные проекты, предусматривающие внедрение на предприятии современных методов управления и информационных технологий, то на этапе реализации этих проектов у аудиторов возникает дополнительная функция – обучающая. Внедрение методов бизнес-планирования, управленческого учета, ав-

томатизированных систем управления запасами и других инноваций требует предварительного обучения сотрудников соответствующих подразделений.

На этапе контроля выполнения антикризисных мероприятий внутренними аудиторами выявляются отклонения по параметрам, характеризующим фактическое и прогнозируемое состояние предприятия. В процессе анализа отклонений устанавливаются причины их возникновения: неточные, несвоевременные действия администрации предприятия или ошибки и просчеты в содержании положений антикризисной программы. Если в ходе текущего контроля будет установлено, что реализация намеченных ранее антикризисных мероприятий не дает ожидаемых результатов, то должны быть сформулированы компенсационные мероприятия. Если осуществление таких мероприятий потребует привлечения значительных дополнительных ресурсов, то их следует согласовать с собственниками предприятия. В противном случае они реализуются в оперативном порядке.

Выводы

В отличие от внешнего аудита внутренний аудит должен быть ориентирован на сплошной текущий контроль осуществления мероприятий антикризисной программы. В процессе такого контроля аудиторы обследуют места выполнения работ, изучают первичные документы и учетные регистры. Так как используемые для целей контроля первичные документы и учетные регистры отражают финансово-хозяйственную деятельность предприятия, то аудиторы одновременно решают и другую задачу – контролируют правильность формирования показателей бухгалтерской отчетности.

При проведении итогов реализации антикризисной программы и оценке результатов работы, проделанной службой внутреннего аудита, могут быть реализованы подходы, аналогичные рекомендованным выше для внешних аудиторских организаций. Формы и содержание рабочих документов, подготавливаемых внутренними аудиторами на этапах разработки антикризисной программы и контроля ее выполнения, также могут соответствовать рассмотренным выше. Результаты выполнения этапов аудита (в том числе бизнес-проекты, данные об их выполнении и др.) должны периодически согласно утвержденному графику сообщаться собствен-

никам и (или) руководству предприятия для рассмотрения и утверждения (в том числе приказами и распоряжениями по предприятию). Окончательные итоги аудита представляются в виде отчета. В отчете также отражаются содержание полученного задания; краткая характеристика состояния предприятия, последняя отчетная дата, предшествующая аудиту; описание основных мероприятий и показателей организационных, инвестиционных и экономического проектов, результаты контрольных процедур, прогноз развития предприятия и вероятности возникновения новых кризисных ситуаций.

Таким образом, создание эффективно функционирующей службы внутреннего аудита на предприятии, находящемся в кризисной ситуации, позволит обеспечить:

- 1) достоверную диагностику кризиса;
- 2) разработку антикризисной программы;
- 3) контроль и оценку результативности ее выполнения;

4) осуществление последующего мониторинга деятельности предприятия;

5) своевременно информирование его руководства об опасностях и их нейтрализации.

Библиографический список

1. Федеральный закон об аудиторской деятельности от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ.
2. Постановление правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696 (ред. от 25.08.2006 г.) «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».
3. Арбитражное управление: учебно-практическое пособие для арбитражных управляющих / под ред. А.Б. Карлина и Г.В. Юна. М.: Фонд содействия и поддержки антикризисного управления, 2003. 960 с.
4. Ковалева О.В. Аудит / О.В. Ковалева. М.: ПРПОР, 2003. 320 с.



УДК 631.162:339.187.62:083.74

**Н.В. Бородина,
Л.И. Киркеева**

ПРОБЛЕМЫ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЛИЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

Введение

В экономике России сельское хозяйство занимает особое место, обеспечивая потребности в продовольствии и сырье для соответствующих отраслей перерабатывающей промышленности. Однако сельское хозяйство России отстает в уровне технико-технологического развития от других отраслей экономики и стран. Обеспеченность сельского хозяйства основными видами техники в несколько раз ниже, чем в развитых странах. По тракторам этот разрыв составляет от 3 до 20 раз, зерноуборочным комбайнам – от 2 до 5 раз (в 20 раз – со странами ЕС). Как и в предыдущие годы выбытие техники в сельскохозяйственных организациях существенно опережает ее поступление. Например, в 2006 году тракторов всех марок поступило 2% к их наличию, а списано было 6%, зерноуборочных комбайнов – соответственно, 3,8 и 8%. Положение усугубляется еще и

тем, что 55-65% имеющегося машинно-тракторного парка уже выработали свой срок службы и требуют повышенных затрат на поддержание их в работоспособном состоянии. Вследствие этого 80% сельхозпредприятий не могут вести полноценную хозяйственную деятельность.

Проблемы развития сельского хозяйства Алтайского края, как и России в целом, во многом связаны с ухудшением его материально-технической базы. За последние 10 лет парк тракторов и сельскохозяйственных машин сельскохозяйственных предприятий Алтайского края сократился в среднем на 50%. Нагрузка на зерноуборочный комбайн с 1998 по 2006 гг. увеличилась с 237 га до 331 га, или в 1,4 раза, что ведет к потере урожая и сокращению валового сбора зерновых культур. Технические нагрузки на все виды сельскохозяйственных машин увеличиваются из года в год (табл.).