

На правах рукописи

САМОЛЁТОВ РОМАН ВАЛЕРЬЕВИЧ

**АВТОМАТИЗАЦИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА ЗАТРАТ
НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ ПРЕДПРИЯТИЙ
ХЛЕБОПЕЧЕНИЯ ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ**

Специальность 08. 00. 12. – Бухгалтерский учёт, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

на соискание учёной степени
кандидата экономических наук

МОСКВА 2012

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета Автономной некоммерческой организации высшего профессионального образования Центросоюза РФ «Российский университет кооперации».

Научный руководитель: кандидат экономических наук, доцент
Чувикова Вера Васильевна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита Национального исследовательского ядерного университета «МИФИ»
Комиссарова Ирина Петровна

кандидат экономических наук, доцент, профессор кафедры бухгалтерского учета Государственного университета Министерства финансов Российской Федерации
Катанаева Лариса Александровна

Ведущая организация: НОУ ВПО «Национальный институт бизнеса»

Защита состоится «23» апреля 2012 г. в 14.00 на заседании диссертационного совета Д 513.002.03 при АНО ВПО Центросоюза Российской Федерации «Российский университет кооперации» по адресу: 141014, Московская область, г. Мытищи, ул. Веры Волошиной, 12/30, зал диссертационных советов (корпус 4, комн. 235)

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке АНО ВПО Центросоюза Российской Федерации «Российский университет кооперации».

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ВАК Министерства образования и науки РФ referat_vak@mon.gov.ru, а так же на официальном сайте АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации» www.ruc.su.

Автореферат разослан « 22 » марта 2012 г.

Ученый секретарь совета
по защите докторских и
кандидатских диссертаций Д 513.002.03
доктор экономических наук, профессор

Е.В. Зубарева

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы. Хлебопечение является одной из важнейших отраслей потребительской кооперации, в основном ориентированной на сельское население, в том числе удаленных и труднодоступных районов страны. Несмотря на кризисные явления последних лет, производство хлеба и хлебобулочных изделий в системе потребительской кооперации в среднем составляет более 550 тыс. тонн ежегодно.

В последнее время неуклонно возрастает число частных производителей хлебобулочных изделий, постоянно совершенствуется технологический процесс, расширяется ассортимент выпускаемой продукции, кроме того, производство хлеба и хлебобулочных изделий является материалоемким производством. В целях повышения эффективности деятельности и конкурентоспособности предприятий хлебопечения потребительской кооперации, целесообразно разработать мероприятия по усилению контроля за производством с учетом особенностей, возникающих в условиях компьютерной обработки данных.

Существенное увеличение уровня автоматизации бухгалтерского учета позволяет оперативно собирать, обобщать, интерпретировать экономическую информацию, рационально организовывать учетно-аналитические процедуры, успешно управлять затратами и решать проблемы сохранности собственности. Однако учет основывается на свидетельствовании уже состоявшихся хозяйственных явлений, необходимые данные для анализа и контроля поступают недостаточно оперативно, управленческий персонал организации получает информацию о результатах её деятельности тогда, когда уже очень сложно оказать влияние на предотвращение отрицательных результатов. Всестороннему и объективному анализу причин упущений в работе, выявлению резервов повышения эффективности производства, своевременному принятию обоснованных решений способствует грамотная реализация контрольной функции управления.

На данный момент функционирующая в организациях кооперативного сектора экономики система внутреннего контроля является недостаточно эффективной и обладает целым рядом недостатков. Реализация контрольных функций осуществляется различными подразделениями кооперативных организаций, цели создания, функциональные обязанности которых имеют много отличий, с одной стороны, с другой - часто дублируют друг друга и как следствие, желаемого результата их деятельность не приносит.

Одной из эффективных форм реализации контрольной функции управления в потребительской кооперации является создание службы внутреннего контроля, с помощью которой будет реализовываться программа внутреннего аудита.

Сложность и разнообразие процесса внутреннего аудита, требует новых подходов к его проведению, особенно в условиях компьютерной обработки бухгалтерской информации. В этой связи применение новых компьютерных технологий в аудите является необходимым и целесообразным.

Автоматизация обработки учетной информации хозяйствующего субъекта позволяет не только оперативно контролировать финансовые потоки, производственные ресурсы и факты хозяйственной деятельности, но и анализировать их. Получаемые данные могут использоваться в качестве инструмента имитационного моделирования, позволяющего прогнозировать вариантность последствий управленческих решений.

Таким образом, исследование проблемы формирования системы внутреннего аудита на предприятиях хлебопечения потребительской кооперации в условиях компьютерной обработки данных, разработка методики проведения и документального оформления результатов являются своевременным и актуальным.

Степень разработанности проблемы. Проблемы организации системы внутреннего контроля и аудита исследовались российскими и зарубежными учеными и получили широкое освещение в научных трудах таких авторов, как: Андреев В.Д., Барышников Н.Л., Безруких П.С., Бурцев В.В., Данилевский

Ю.А., Ивашкевич В.Б., Камышанов П.А., Кондраков Н.П., Мельник М.В., Островский О.М., Овсяичук М.Ф., Подольский В.И., Палий В.Ф., Романов А.Н., Суйц В.П., Соколова В.П., Шеремет А.Д., Шуремов Е.Л., Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р. и других.

В системе потребительской кооперации аспекты учета, контроля и анализа затрат исследовались Деминой И.Д., Еленевской Е.А., Калиничевой Р.В., Керимовым В.Э., Овсяичук В.Я., Пастушковой В.В., Серебряковой И.А. Слабинской И.К., Слепнёвым И.К. Хозяевой С.Г. и др.

Однако в работах представленных авторов аспекты организации и проведения внутреннего аудита в условиях компьютерной обработки данных не получили углублённого и всестороннего исследования, а некоторые вопросы вообще не рассматривались.

Недостаточная изученность и слабая степень разработанности методов внутреннего аудита деятельности предприятий хлебопечения кооперативного сектора экономики в условиях автоматизированного учёта, необходимость совершенствования методики аудита предопределили выбор темы исследования, его предмет и объект, постановку цели и задачи.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является научное обоснование теоретико-методических положений по организации внутреннего аудита с использованием компьютерных технологий и разработка методического обеспечения внутреннего аудита на предприятиях хлебопечения потребительской кооперации в условиях компьютерной обработки данных.

Достижение поставленной цели исследования потребовало решения следующих задач:

- уточнить и дополнить понятийный аппарат внутреннего аудита его функции и положение в структуре внутреннего контроля кооперативных организаций;
- изучить влияние отраслевой специфики на возможность формирования службы внутреннего аудита на предприятиях хлебопечения потребительской кооперации;

- обосновать особенности внутреннего аудита в условиях автоматизированного учёта на предприятиях потребительской кооперации;
- сформировать научно обоснованные подходы к выбору и внедрению автоматизированных бухгалтерских информационных систем на предприятиях хлебопечения потребительской кооперации;
- рассмотреть объекты, функциональные особенности субъектов внутреннего аудита и разработать схему их взаимодействия в условиях компьютерной обработки данных;
- предложить специфические методы сбора аудиторских доказательств в среде компьютерной обработки данных;
- разработать методику проведения внутренних аудиторских проверок затрат на производство для предприятий хлебопечения кооперативного сектора экономики в условиях автоматизированного учёта.

Область исследования. Исследования соответствуют п. 1.10. «Методология применения современных информационных и коммуникационных технологий в области бухгалтерского учета и отчетности» и п. 1.11. «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции» раздела 1 «Бухгалтерский учет», а также п. 3.11. «Особенности формирования аудиторской отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности» и п. 3.12. «Методология применения современных информационных и коммуникационных технологий в области аудита, контроля и ревизии» раздела 3 «Аудит, контроль и ревизия» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учёт, статистика» паспорта специальностей ВАК (экономические науки).

Предмет и объект исследования Предметом диссертационного исследования являются теория, методические и практические аспекты организации системы внутреннего аудита на предприятиях хлебопечения потребительской кооперации при использовании компьютерной обработки данных.

Объектом исследования послужила хозяйственная деятельность предприятий хлебопечения кооперативного сектора экономики, в том числе хлебопекарное производство Нижегородского областного потребительского союза, организации и предприятия Московского регионального союза потребительских обществ (МСКО).

Теоретическую основу исследования сформировали научные труды отечественных и зарубежных учёных-экономистов, исследовавших проблемы развития внутреннего контроля и аудита, организации автоматизированного учёта и аудита, законодательные и нормативно-правовые акты по организации и методологии бухгалтерского учёта и внутреннего аудита на предприятиях хлебопечения, материалы научных и научно-практических конференций.

Методологической базой исследования являются научные положения, подразумевающие исследования экономических связей и фактов в их развитии и взаимодействии. В процессе работы были использованы такие методы и приёмы научного познания, как индукция, дедукция, наблюдение, сравнительный анализ, комплексный системный подходы к оценке экономических явлений, исчисления относительных величин.

Информационную базу исследования составили статистические данные, бухгалтерская, налоговая, внутренняя отчетность, данные синтетического и аналитического учета, личные наблюдения, публикации по исследуемой проблеме.

Научная новизна исследования заключается в разработке единых системных подходов к формированию методики внутреннего аудита на предприятиях хлебопечения потребительской кооперации в среде компьютерной обработки данных.

По результатам исследования получены следующие наиболее значимые результаты, выносимые на защиту:

- уточнён и дополнен понятийный аппарат внутреннего аудита как составной части системы внутреннего контроля организаций потребительской

кооперации, обеспечивающий наиболее точное формулирование задач, стоящих перед ним, регулирование вопросов подчинённости и реализация его функций;

- определена классификация методов проведения компьютерного аудита, в основу которой положено разнообразие способов получения данных из информационной базы бухгалтерских программ, при этом выработаны требования, предъявляемые к компьютерным аудиторским системам, что позволяет наиболее рационально организовать работу аудитора в условиях автоматизации;

- определены объекты и субъекты внутреннего контроля и разработана схема их взаимодействия, способствующая выбору наиболее оптимальной системы взаимодействия структурных подразделений и специалистов на предприятиях хлебопечения кооперативного сектора экономики;

- аргументирована потребность организаций потребительской кооперации в формировании системы внутреннего аудита, определены цели и задачи её функционирования, разработана структура службы внутреннего аудита и порядок её совместного функционирования с постоянно действующими ревизионными комиссиями, что способствует наиболее полной реализации контрольной функции управления на предприятиях хлебопечения потребительской кооперации;

- предложены подходы к выбору и внедрению с участием службы внутреннего аудита автоматизированных информационных систем бухгалтерского учёта, что позволит наиболее рационально организовать на их основе систему внутреннего контроля на предприятиях хлебопечения организаций потребительской кооперации;

- разработана программа оценки качества среды компьютерной обработки данных хлебопекарных предприятий потребительской кооперации при проведении внутренних аудиторских проверок, дающая возможность оценить их систему внутреннего контроля при использовании компьютерных технологий с целью формирования рекомендации по её совершенствованию;

- определены методы сбора аудиторских доказательств для предприятий хлебопечения потребительской кооперации с учётом специфики компьютерной обработки данных, характеризующиеся возможностью автоматического формирования рабочей и отчётной документации внутреннего аудитора;

- разработана и апробирована методика внутреннего аудита затрат на производство хлебобулочных изделий, включающая рабочие документы внутренних аудиторов, формирование которых происходит в условиях автоматизированной обработки данных, обеспечивающая надлежащий контроль учёта производственных затрат и формирования себестоимости выпускаемой продукции.

Практическая значимость результатов диссертационного исследования заключается в том, что использование сформулированных в работе предложений и рекомендаций по формированию системы внутреннего аудита на предприятиях хлебопечения в условиях компьютерной обработки данных может значительно повысить эффективность бухгалтерского учёта и внутреннего контроля на предприятиях хлебопечения потребительской кооперации.

Апробации и внедрение результатов исследования. Содержащиеся в работе рекомендации по формированию службы внутреннего аудита могут быть приняты к внедрению в практическую деятельность и использованы всеми предприятиями хлебопечения потребительской кооперации.

Результаты исследования применяются в практической работе организаций потребительской кооперации, в частности Домодедовского райпо (акт о внедрении от 24.11.2011г.), Домодедовского потребительского общества «Альянс» (справка от 24.10.2011г.); Мытищинского райпо (справка от 20.09.2011г.).

Основополагающие итоги проведенного научного изыскания, результаты, выводы и предложения нашли отражение в статьях и докладах на научно-практических конференциях, а также были реализованы в учебном процессе по дисциплинам: «Автоматизация бухгалтерского учёта», «Практический аудит».

Публикации. По результатам диссертационного исследования опубликовано 8 научных работ общим объёмом 3,8 п.л., в том числе 3 публикации в журналах, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации общим объёмом 3,0 п.л.

Структура и объём диссертации. Обозначенные цели и задачи исследования предопределили его структуру, логику, содержание и последовательность работы. Диссертация включает в себя введение три главы и заключение, содержит 10 таблиц и 8 приложений.

Во введении обоснована актуальность темы диссертации, определены цель, объекты и предмет исследования, задачи, научная новизна и практическая значимость работы.

В первой главе «Теоретические основы организации внутреннего аудита в условиях компьютерной обработки данных» раскрыты вопросы возникновения и развития внутреннего аудита, рассмотрены его основные задачи и функции, исследованы методы организации компьютерного аудита, проанализированы проблемы выбора и внедрения автоматизированных систем бухгалтерского учёта.

Во второй главе «Особенности организации внутреннего контроля и аудита затрат на предприятиях хлебопечения потребительской кооперации» предложена схема взаимодействия субъектов и объектов контроля с учетом технологических особенностей производства хлебобулочных изделий, их влияния на организацию бухгалтерского учета, исследованы предпосылки создания отделов внутреннего аудита в кооперативных организациях, разработаны предложения по формированию отделов внутреннего аудита.

В третьей главе «Методические аспекты автоматизации системы внутреннего аудита затрат на хлебопекарных предприятиях» рассмотрена методика сбора аудиторских доказательств и их документирования в условиях компьютерной обработки данных. Разработана методика проведения внутреннего аудита производственных затрат хлебопекарных организаций в

условиях компьютерной обработки данных и предложена программа контроля качества выполнения аудиторских процедур.

В заключении изложены определяющие положения по результатам научного исследования.

2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Уточнён и дополнен понятийный аппарат внутреннего аудита, представленного как составная часть внутреннего контроля организаций.

Отсутствие в отечественной законодательной базе определения внутреннего аудита и неоднозначность мнений отечественных авторов по поводу сущности данного понятия предопределяет необходимость его уточнения и дополнения, тем более что от точности определения понятия внутреннего аудита во многом зависит эффективность его практической реализации на отечественных предприятиях. Обобщение суждений отечественных и зарубежных авторов об этимологии понятия внутреннего аудита, его целей, задач, функций и принципов позволило автору выработать следующую дефиницию данного понятия: «Внутренний аудит – это деятельность, являющаяся составной частью системы внутреннего контроля экономического субъекта, производимая в интересах его собственников и руководства, осуществляемая штатными работниками организации (внутренними аудиторами), направленная на контроль управления организацией с целью обеспечения её эффективной деятельности, а также сохранности имущества организации, и основанная на принципах независимости, конфиденциальности и непрерывности».

Многообразие методов проведения компьютерного аудита систематизировано на основе предложенной классификации по признакам работы аудиторов с информационной базой бухгалтерской программы, применение которой позволяет аудиторам использовать и комбинировать наиболее эффективные подходы при осуществлении аудиторских проверок,

при этом выработаны требования, предъявляемые к компьютерным аудиторским системам.

При работе аудиторов с компьютерными информационными базами различных организаций может использоваться значительное количество специальных методов проведения компьютерного аудита. Выбор того или иного метода, возможность и целесообразность его использования требуют от аудитора глубоких теоретических и обширных практических познаний. Для решения этой проблемы необходима классификация методов работы аудитора в среде компьютерной обработки данных. Такая классификация позволит аудитору ориентироваться при выборе того или иного подхода, а также при необходимости комбинировать разные методики.

Автором предложена классификация методов проведения компьютерного аудита в зависимости от принципов работы с информационной базой бухгалтерской программы. Структурированная таким образом необходимая информация из компьютерной среды бухгалтерской системы может быть получена и обработана аудитором. Согласно данной классификации все методы делятся на три группы, включающие по несколько различных методик (рис. 1).

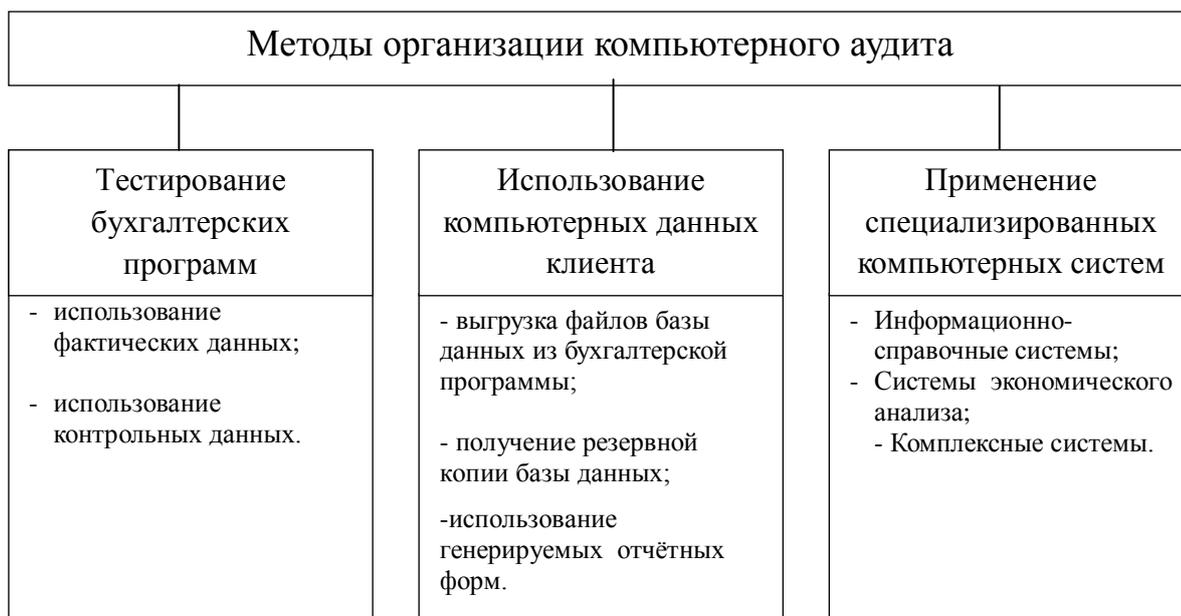


Рисунок 1 - Методы организации компьютерного аудита

Согласно данной классификации одним из методов компьютерного аудита является использование аудиторских компьютерных систем. С целью

совершенствования их эффективности при проведении аудита автором были разработаны требования к функциональной и технической оснащённости:

- Наличие развитых средств контроля операций. Контроль должен осуществляться не только в момент формирования документа или проводки, но и тогда, когда в этом возникнет необходимость.

- Эргономичность. Под этим понимается наличие средств для удобного ввода больших объёмов информации, оперативного и простого формирования отчётов.

- Простота освоения, быстрое действие, профессиональная оперативность поддержки со стороны различных работников.

- Наличие гибкой структуры построения, позволяющей модифицировать её под требования конкретной организации.

Определены объекты и субъекты внутреннего контроля хлебопекарных организаций потребительской кооперации, разработана схема их взаимодействия.

Для организации внутреннего контроля существенным является вопрос, связанный со структурой контроля. Под структурой контроля понимается субъект и объект контроля. Объектом внутрихозяйственного контроля предприятий хлебопечения являются производственные ресурсы, доходы, финансовый результат и налогооблагаемая прибыль. Каждому объекту контроля соответствует центр возникновения затрат и хозяйственной ответственности. Центрами возникновения затрат для хлебопекарных предприятий являются цеха, виды продукции, а центрами ответственности – начальники смен, мастера.

К субъектам контроля относятся должностные лица или группы лиц, функциональные обязанности которых отвечают интересам предприятия, тем более что объект управления, не находящийся под контролем субъекта управления, становится неуправляемым и достижение поставленных задач становится практически невозможным.

Субъекты внутрихозяйственного контроля потребительских обществ выполняют различные контрольные функции деятельности предприятий хлебопечения.

Одной из задач выпуска хлебобулочных изделий является контроль технологического процесса их производства. Информация, полученная в результате такого контроля, позволяет принимать необходимые управленческие решения, касающиеся совершенствования технологии производства, контроля качества выпускаемой продукции, предотвращения производственных потерь. При внутреннем контроле технологии производства в качестве объектов контроля выступают действия работников, которые отвечают за сохранность и целесообразность использования производственных ресурсов, так как на них возложена ответственность за качественное осуществление производственного процесса (рис. 2).

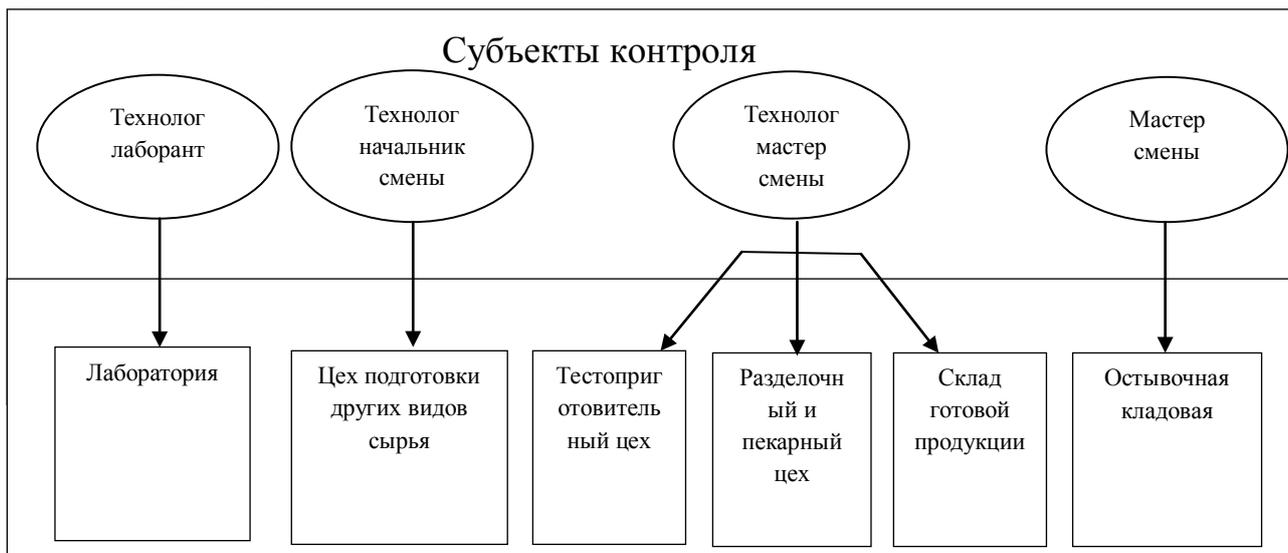


Рисунок 2 - Взаимодействие объектов и субъектов контроля за технологией производства хлебобулочных изделий

Аргументирована потребность организаций потребительской кооперации в формировании системы внутреннего аудита, выявлены цели и задачи её функционирования, разработана структура отделов внутреннего аудита и схема их взаимодействия с постоянно действующими ревизионными комиссиями.

В настоящий момент в потребительской кооперации сложился ряд объективных предпосылок для организации системы внутреннего контроля в форме служб внутреннего аудита.

Из сравнительной характеристики ревизионных комиссий и служб внутреннего аудита следует, что последние имеют гораздо больше возможностей для организации эффективной системы внутреннего контроля. Однако в системе потребительской кооперации ревизионные комиссии на протяжении длительного времени являлись основным контрольным органом, в связи с чем был накоплен огромный опыт осуществления самых разнообразных проверок, поэтому полностью отказываться от сложившейся системы нецелесообразно. Некоторые методы и принципы ревизионной проверки следует сохранить как основу для разработки методики внутреннего аудита. Кроме того, так как ревизионная комиссия до настоящего времени является основным органом контроля в системе потребительской кооперации, имеет смысл при создании служб внутреннего аудита интегрировать их с ревизионной комиссией. В этом случае отделы внутреннего аудита могут успешно функционировать, реализуя свои цели и задачи.

Выбор варианта организационной структуры отдела внутреннего аудита принадлежит пайщикам или правлению потребительского общества, в зависимости от особенностей организации управления, закрепленных в уставе общества.

В отделе внутреннего аудита предлагается использовать линейную схему подчинения. Руководителю отдела внутреннего аудита напрямую подчиняются руководители отдельных направлений аудита, в их управлении находятся рядовые сотрудники отдела. Руководитель отдела при этом участвует как приглашённое лицо в заседании правления. Структура такого отдела представлена на рис. 3.

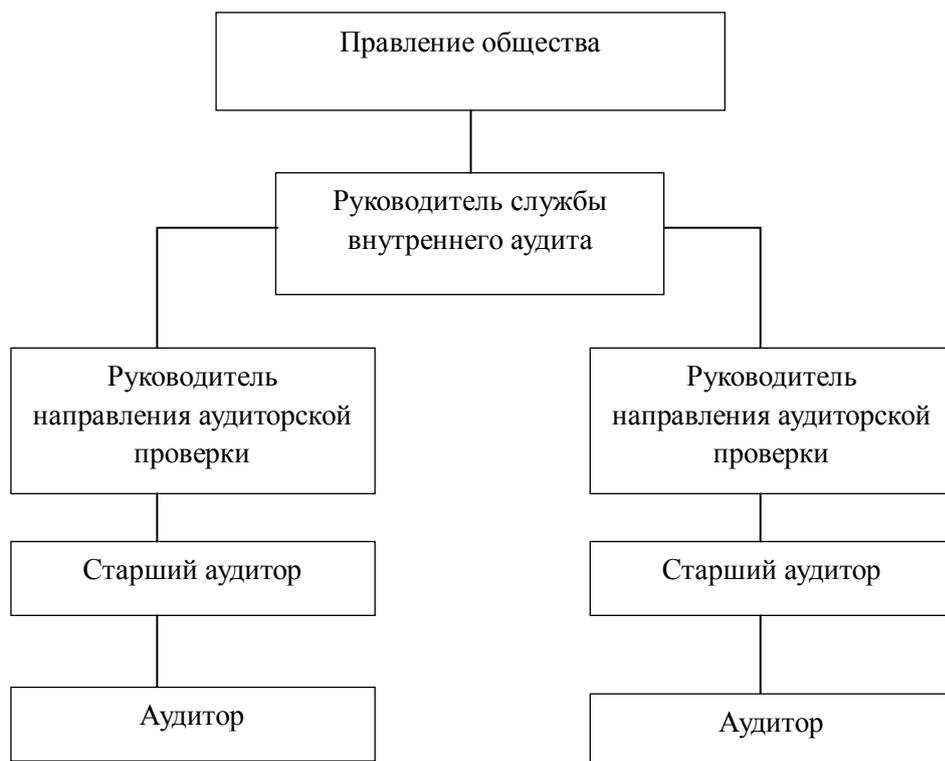


Рисунок 3 - Структура отдела внутреннего аудита

По нашему мнению, для организаций потребительской кооперации наиболее приемлем вариант, при котором ревизионные комиссии выполняют функции внутреннего аудита в потребительских обществах и районных потребительских обществах. В структуре облпотребсоюза предусматривается служба, функции которой схожи с функциями внешнего аудита. Изучение деятельности ревизионных комиссий облпотребсоюзов показало, что ревизионная комиссия выполняет большинство функций внутреннего аудита, уделяя основное внимание контролю наличия и сохранности ресурсов предприятия, проверке должностных инструкций, учета труда персонала, бухгалтерского учёта и отчётности. Поэтому было бы целесообразно использовать их работу при проведении внутреннего аудита, жёстко разграничив их функции и функции отделов внутреннего аудита.

Использование службы внутреннего аудита позволит решать вопросы, связанные с проверкой систем внутреннего контроля и управления предприятия, финансово-хозяйственным планированием, консультированием в

области финансов, права и информационных технологий и сократить затраты на содержание контрольно-ревизионных отделов (управлений).

Разработаны предложения для службы внутреннего аудита по выбору и внедрению автоматизированных информационных систем бухгалтерского учёта в организациях потребительской кооперации.

При внедрении автоматизированных систем бухгалтерского учёта могут использоваться два подхода.

Выбор тиражируемых программ руководство потребительского общества должно осуществлять на основе определённых критериев, определяющих целесообразность их использования на конкретном предприятии.

Использование облпотребсоюзами собственной системы автоматизации, созданной силами своей специализированной службы, которая могла бы использоваться во всех организациях, входящих в его структуру. Такой подход имеет ряд преимуществ. В частности, обеспечивается учёт отраслевых особенностей потребительской кооперации, возможность дальнейшего развития программного продукта для целей внутреннего контроля. Главными недостатками самостоятельно разрабатываемых комплексов являются недостаточный опыт разработчиков, высокая стоимость реализации проекта, трудоёмкость и длительность процесса внедрения.

Безусловно, такой сложный и трудоёмкий процесс, как внедрение автоматизированной системы бухгалтерского учёта, должен быть чётко систематизирован, структурирован и осуществляться под постоянным контролем со стороны руководства организации. На наш взгляд, данный процесс и контроль над ним на предприятиях, входящих в систему облпотребсоюза, должен быть возложен на службу внутреннего аудита. Для этого в её структуре может быть выделено специальное подразделение, ответственное за процесс внедрения автоматизированной системы бухгалтерского учёта. На рис. 4 представлена структура рекомендуемого подразделения, которая должна включать три уровня.

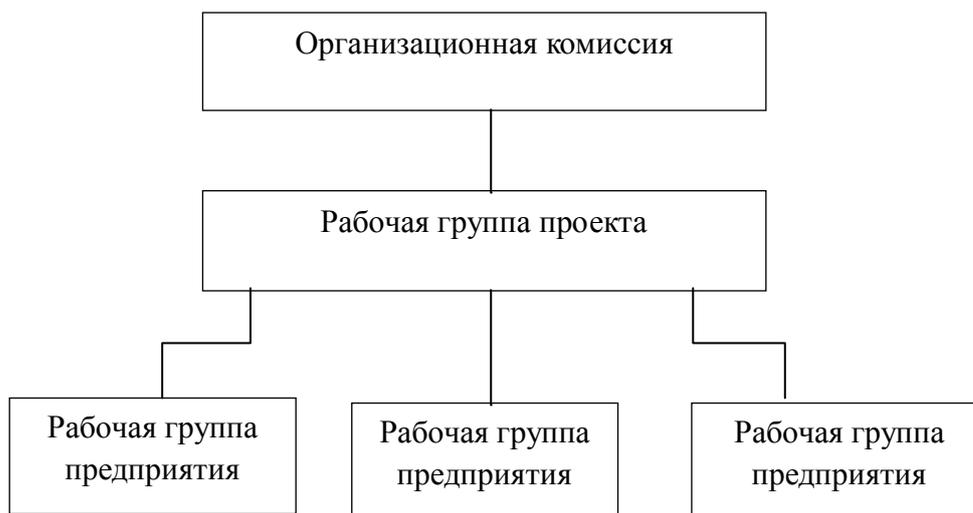


Рисунок - 4. Структура подразделения, осуществляющего внедрение автоматизированной системы

Разработана программа оценки качества среды компьютерной обработки данных хлебопекарных предприятий потребительской кооперации при проведении внутренних аудиторских проверок.

Учитывая рассмотренную специфику организации внутреннего аудита в системе потребительской кооперации, предлагаем выделить три вида контроля над средой компьютерной обработки данных (КОД): предварительный, первичный и текущий.

Предварительный контроль осуществляется до момента использования автоматизированных учётных систем на стадиях принятия решения об автоматизации учёта, их выбора и внедрения.

Первичный контроль выполняется после внедрения соответствующих информационных технологий до начала ввода учётной информации, позволяет избежать ошибок, связанных с ненадлежащей организацией работы.

Текущий контроль реализуется в процессе отражения хозяйственных операций в учёте посредством использования автоматизированных информационных систем. Анализ качества среды компьютерной обработки данных предприятия предлагается осуществлять на стадии предварительного и первичного контроля. Затем в рамках текущего контроля реализуется проверка функционирования компьютерной бухгалтерской системы на этапах сбора

аудиторских доказательств. Схема взаимодействия различных видов контроля над средой КОД представлена на рис. 5.

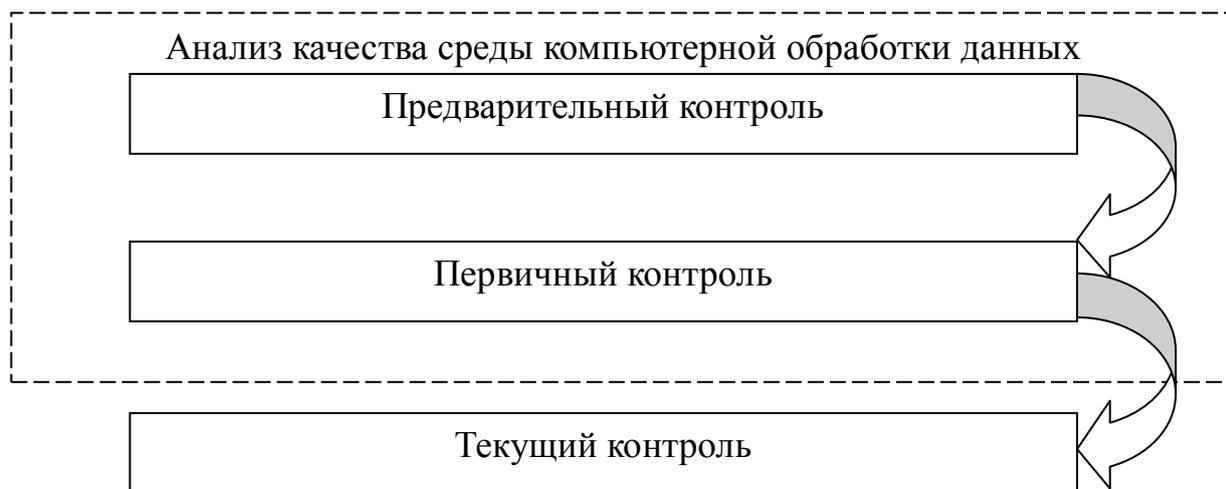


Рисунок - 5. Схема взаимодействия различных видов контроля над средой КОД

Разработаны рекомендации по применению методов сбора аудиторских доказательств в ходе внутреннего аудита организаций потребительской кооперации с учётом специфики компьютерной обработки данных.

Исходя из отраслевых и организационных особенностей потребительской кооперации и учитывая квалификацию работников бухгалтерских служб, мы предлагаем методику сбора аудиторских доказательств, включающую этапы, обозначенные в таблице 1.

Таблица 1 - Этапы сбора аудиторских доказательств.

Название этапа	Задачи	Направления работы
Проверка функциональных настроек системы	Установление соответствия настроек, заложенных пользователем системы, правилам и порядку ведения учёта в рассматриваемой организации	Проверка соответствия настройки учётной политике, справочникам, проверка соответствия компьютерного плана счетов рабочему плану счетов организации, проверка надлежащей организации аналитического учёта

Тестирование работы программы	Проверка правильности арифметических расчётов, выполняемых программой, а также безошибочности и своевременности ввода данных в систему учётными работниками	Проведение тестов бухгалтерской программы методом контрольных данных или реальных данных
Выгрузка данных в систему аудитора	Преобразование данных бухгалтерской программы в формат, доступный для использования аудиторской системой	Формирование необходимого массива информации, сохранение информации в нужном формате, её перенос в аудиторскую систему
Обработка и анализ данных	Проведения анализа показателей, полученных из бухгалтерской программы, путём их сравнения с контрольными данными аудитора или нормативными показателями	Группировка данных, обработка данных при помощи средств аудиторской системы
Формирование выводов отчётности аудитора	Формирование мнения о достоверности данных бухгалтерского учёта, выработка рекомендаций и предложений по совершенствованию учётной системы организации	Оценка результатов проведённого анализа, выработка на их основании выводов и предложений, генерация внутренней отчётности

Среди многообразия методов сбора аудиторских доказательств предлагаем использовать комбинированный метод тестирования бухгалтерской программы при помощи реальных данных и дальнейшую выгрузку отдельных форм, генерируемых бухгалтерской программой, в аудиторскую систему.

В качестве аудиторской системы для организаций потребительской кооперации нами предлагается использовать общедоступные программные средства, входящие в стандартный пакет Microsoft Office и, в частности, редактор электронных таблиц Microsoft Office Excel. При переносе данных в эту систему следует выгружать не компьютерные файлы базы данных, а отдельные отчетные формы, генерируемые бухгалтерскими программами и

предназначенные для вывода на печать. Данная информация должна быть представлена в виде текстовых (или иных) файлов, которые формируют применяемые бухгалтерские программы. Использование данного подхода обуславливается тем, что современные бухгалтерские программы позволяют формировать отчётные формы с нужной детализацией по любым разделам учёта, тем самым обеспечивая аудитора исчерпывающей информацией для проведения дальнейшего анализа.

Предложена методика формирования документов внутреннего аудитора в условиях автоматизированной обработки данных на предприятиях потребительской кооперации.

В течение проверки аудитором формируются рабочие документы, отражающие факты, выявленные в результате аудиторской проверки. При формировании рабочих документов аудитор должен иметь у себя базу данных, хранящую типовые формы рабочих документов, основные выводы и рекомендации, которые аудитор может высказывать по результатам проверки.

Типовая форма документа извлекается аудитором из базы данных, в случае необходимости некоторые её показатели изменяются вручную. На следующем этапе в бухгалтерской программе формируются отчётные формы, отражающие информацию, необходимую для формирования рабочего документа аудитора. Генерированные отчёты выгружаются в формате электронной таблицы в типовую форму рабочего документа, где обрабатываются аудитором вручную и при помощи специальных алгоритмов. После обобщения и анализа данных аудитором вырабатываются рекомендации и выводы.

В процессе аудита может возникать необходимость в генерации новых документов, типовые формы, выводы и рекомендации которых отсутствуют в базе данных. База знаний аудитора в данном случае является важнейшей частью аудиторской системы и содержит структурированную информацию об опыте предыдущих проверок, в частности о типовых документах, выводах и

рекомендациях. Содержащиеся в ней данные могут использоваться при проведении последующих проверок (рис. 6).

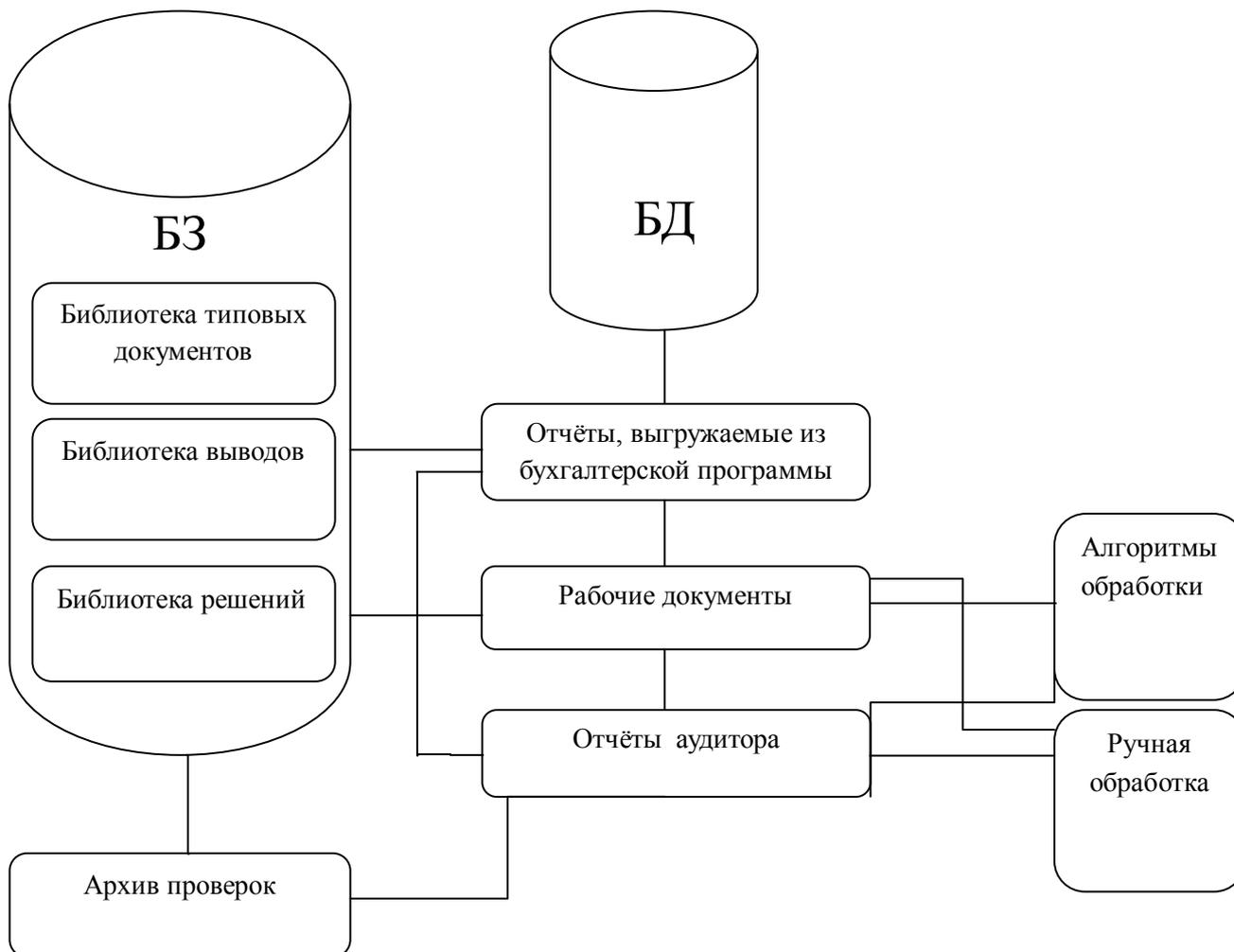


Рисунок 6 - Схема формирования документации внутреннего аудита в условиях КОД

Разработана методика внутреннего аудита затрат на производство хлебобулочных изделий в условиях автоматизированной обработки данных.

Контроль расходования материалов и выпуска готовой продукции осуществляется с помощью сменного производственного отчёта, показатели которого позволяют производить анализ выполнения производственного задания. В условиях автоматизированного учёта для такого анализа должны использоваться данные компьютерной программы, обрабатываемые при помощи компьютерных средств аудитора. При этом аудитором в электронной

таблице создаётся рабочий документ, в который выгружаются данные из компьютерной программы, а расчётные показатели определяются при помощи специальных формул, заложенных в память электронной таблицы. Схема формирования рабочего документа аудитора «Анализ производственного задания» представлена на рис. 7.

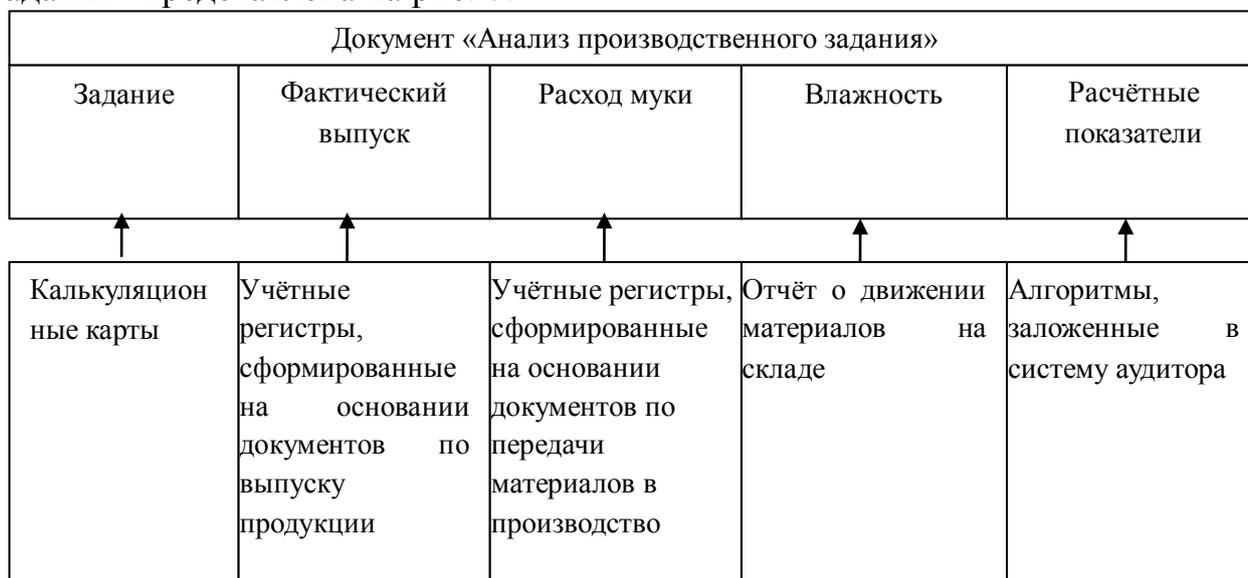


Рисунок 7 – Схема формирования рабочего документа «Анализ производственного задания»

3. ОБЩИЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Выполненное исследование позволяет сформулировать следующие **выводы.**

Внутренний аудит можно охарактеризовать как деятельность, являющуюся составной частью системы внутреннего контроля экономического субъекта, производимую в интересах его собственников и руководства, осуществляемую штатными работниками организации (внутренними аудиторами), направленную на контроль управления организацией с целью обеспечения эффективной работы, и сохранности имущества, и основанную на принципах независимости, конфиденциальности и непрерывности.

Процесс внедрения автоматизированной системы бухгалтерского учёта должен быть чётко организован и осуществляться под надлежащим контролем со стороны руководства организации. В организациях потребительской кооперации данный процесс может быть возложен на службу внутреннего

аудита. При этом в её структуре должно быть выделено специальное подразделение, ответственное за процесс выбора и внедрения автоматизированной системы бухгалтерского учёта.

Наиболее перспективным направлением при формировании системы внутреннего контроля на предприятиях хлебопечения потребительской кооперации является практика создания внутри них служб внутреннего аудита. При этом возможно взаимодействие постоянно действующих ревизионных комиссий с отделами внутреннего аудита. В этом случае при проведении аудиторской проверки для оценки системы внутреннего контроля могут использоваться результаты ранее проводимых ревизий. С другой стороны, информация, полученная от внутренних аудиторов о слабых местах внутреннего контроля предприятия, послужит ревизионной комиссии сигналом для усиления контроля на данных участках.

При сборе аудиторских доказательств компьютерная техника должна исполнять роль помощника аудитора. Специальные программные средства аудитора позволяют осуществлять счетную проверку, выявлять отклонения, проверять взаимоувязку показателей. При этом аудиторские программные средства должны обеспечивать доступ к данным и их преобразованию в формат, необходимый для проверки, и способствовать повышению эффективности аудита, расширению его функций.

С целью совершенствования системы внутреннего аудита хлебопечения потребительской кооперации в условиях компьютерной обработки данных **рекомендуется:**

- Возложить ответственность по выбору и внедрению автоматизированных систем бухгалтерского учёта на службу внутреннего аудита предприятия.
- Использовать при создании служб внутреннего аудита на хлебопекарных предприятиях потребительской кооперации накопленный опыт проведения ревизионных проверок.

- При проведении внутренних аудиторских проверок необходимо осуществлять анализ качества среды компьютерной обработки данных экономического субъекта, реализуемый с помощью предварительного и первичного контроля над ней.

- Внутренним аудиторам при сборе аудиторских доказательств в условиях компьютерной обработки данных формировать свои рабочие документы на базе электронных таблиц. При этом ими должна создаваться и обновляться база знаний, содержащая формы рабочих документов, примеры выводов и рекомендаций, высказываемых по результатам проверки.

4. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ ОПУБЛИКОВАНЫ В СЛЕДУЮЩИХ РАБОТАХ:

в изданиях, рекомендованных ВАК:

1. Самолётов Р.В. Автоматизированный бухгалтерский учёт: внутренний контроль // Проблемы теории и практики управления.– 2009. – № 10. – С. 85–96. – 0,75 п.л.

2. Самолётов Р.В. Фургина Л.А. Выбор и внедрение автоматизированных систем бухгалтерского учёта в организациях потребительской кооперации // Фундаментальные и прикладные исследования корпоративного сектора экономики. – 2008. – №3. – С. 85 – 96. – 1,38 п.л. (авторских 0,69 п.л.)

3. Самолётов Р.В. Формирование службы внутреннего аудита в организациях потребительской кооперации // Фундаментальные и прикладные исследования корпоративного сектора экономики. – 2009. – №4. – С. 40 – 46. – 0,88 п.л.

в других изданиях:

4. Самолётов Р.В. Организация внутреннего аудита в системе потребительской кооперации // Материалы Международной научной конференции профессорско-преподавательского состава, сотрудников и аспирантов кооперативных вузов стран СНГ, посвящённой 175-летию

потребительской кооперации России. По итогам научной работы в 2005 г. – М.: Наука и кооперативное образование, 2006. – С. 343 – 345. – 0,12 п.л.

5. Самолётов Р.В. Использование компьютерных технологий при проведении аудиторских проверок // Традиции и инновации в кооперативном секторе национальной экономики. Материалы Международной научной конференции профессорско-преподавательского состава, сотрудников и аспирантов Российского университета кооперации, кооперативных вузов стран СНГ по итогам научно-исследовательской работы в 2007г. – М.: Российский университет кооперации, 2008. – С. 575–576. – 0,12 п.л.

6. Самолётов Р.В. Формирование службы внутреннего аудита в организациях потребительской кооперации // Традиции и инновации в кооперативном секторе национальной экономики. Материалы Международной научной конференции профессорско-преподавательского состава, сотрудников и аспирантов Российского университета кооперации, кооперативных вузов стран СНГ по итогам научно-исследовательской работы в 2007г. – М.: Российский университет кооперации, 2008. – С. 577–578. – 0,12 п.л.

7. Самолётов Р.В. Документирование результатов внутреннего аудита организаций потребительской кооперации в среде компьютерной обработки данных // Социально-экономические проблемы кооперативного сектора экономики. Материалы III Международной научной конференции молодых учёных, преподавателей, сотрудников, аспирантов и соискателей. М.: Российский университет кооперации, 2010. – С. 384–387. – 0,25 п.л.

8. Самолётов Р.В. Сбор аудиторских доказательств при проведении внутреннего аудита в условиях компьютерной обработки данных // Взаимодействие общества и государства в период модернизации России. Материалы Международной научной конференции профессорско-преподавательского состава, сотрудников и аспирантов вузов России и зарубежных стран по итогам научно-исследовательской работы в 2010г. – М.: Российский университет кооперации, 2011. – С. 375–378. – 0,18 п.л.