

На правах рукописи

Галлямова Танзиля Рафаэлевна

**РЕФОРМИРОВАНИЕ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО
КОНТРОЛЯ НА БАЗЕ ВНУТРЕННЕГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО
АУДИТА В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

Специальность 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством
(экономика, организация и управление предприятиями, отраслями,
комплексами – АПК и сельское хозяйство)

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика
(контроль и аудит финансово – хозяйственной деятельности)

**Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Ижевск – 2005

Диссертационная работа выполнена в ФГОУ ВПО «Ижевская государственная сельскохозяйственная академия»

Научные руководители: доктор экономических наук, профессор
Алборов Ролик Архипович
кандидат сельскохозяйственных наук, профессор
Концевая Светлана Михайловна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Пыткин Александр Николаевич
кандидат экономических наук, доцент
Блаженкова Наталья Михайловна

Ведущая организация – Министерство сельского хозяйства Республики
Башкортостан

Защита состоится «11» октября 2005 г. в 13⁰⁰ часов на заседании диссертационного совета ДМ.212.275.04 в Удмуртском государственном университете по адресу: 426034, г. Ижевск, ул. Университетская, 1, корп. 4, ауд.431.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Удмуртского государственного университета

Автореферат разослан «08» сентября 2005 года.

Ученый секретарь
диссертационного совета
кандидат экономических наук,
профессор

А.С. Баскин

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Развитие и формирование рыночных отношений в аграрной сфере экономики при разнообразии форм собственности, видов хозяйствования и кооперирования отраслей сельского хозяйства определяют новые требования к повышению эффективности управления производством. Это обуславливает необходимость функциональной активизации и реформирования контроля как составной части и общей самостоятельной функции управления.

Организация прогрессивных форм и методов хозяйствования в аграрной сфере экономики предполагает необходимость перестройки системы управления, улучшения ее качества, выполняемых функций и методов управления. Особое значение в этих условиях имеет организация эффективного контрольного механизма в системе управления сельским хозяйством. Основой создания такого механизма может стать внутренний аудит.

Внутренний аудит должен осуществляться на базе информации о функционировании объекта управления и призван обеспечивать единство управленческих решений и их реализации, то есть весь процесс управления. Тем самым, внутренний аудит может реально обеспечивать прямую и обратную связи, сигнализирующие о ходе, состоянии и реализации управленческих решений. Отсутствие же эффективного контрольного механизма и технологии ее реализации ведет к формированию слабо действующей и мало результативной системы управления в сельскохозяйственных организациях. Таким образом, вопросы рациональной организации и совершенствования методики внутривладельческого контроля на базе создания эффективной подсистемы внутреннего аудита становятся важнейшими условиями повышения эффективности коммуникации смысловой (релевантной) информации в системе управления для принятия решений и регулирования хозяйственных процессов по стратегии развития сельскохозяйственного производства. Область исследования соответствует требованиям паспорта специальности ВАК РФ 08.00.05 – Экономика и управление народным хозяйством (15.41– Организационно - экономические аспекты управления технологическими процессами в сельском хозяйстве); 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (2.1 – Методология и технология аудита).

Состояние изученности проблемы. Приоритет в становлении и развитии современных идей аудита, в т.ч. внутреннего аудита для повышения эффективности управления производством принадлежит зарубежным ученым. Среди них Адамс Р., Аренс А., Бенис М., Дефилз Ф.Л., Додж Р., Дженик Г.Р., Кармайкл Д.Р., Лоббек Дж., Райли В.М.О., Робертсон Дж., Хирш М.Б. и др.

Проблемы развития теории, методологии, методики контроля и аудита в системе управления освещены в трудах известных отечественных ученых экономистов: Барышникова П.И., Боткина О.И., Бычковой С.М., Глушкова И.Е., Данилевского Ю.А., Камышанова П.И., Панковой С.В., Подольского А.Н., Пыткина А.Н., Скобары В.В., Соколова Я.В., Суйца В.П., Терехова А.А., Шеремета А.Д., Шишкина М.И., Шохина С.А. и др.

Теоретические положения и вопросы практики контроля и аудита в сельском хозяйстве нашли отражение в работах Алборова Р.А., Белова Н.Г., Бычкова М.Ф., Васькина Ф.И., Кокорева Н.А., Ларионова А.Д., Хорохордина Н.Н., Хоружий Л.И., Широбокова В.Г. и др.

Однако применительно к современным условиям деятельности сельскохозяйственных организаций и, соответственно, изменившейся их внутренней и внешней среды, проблемы организации, методики контроля и контрольно-аудиторского информационного обеспечения внутреннего управления в сельском хозяйстве исследованы пока недостаточно. Совершенствование системы контроля в сельскохозяйственных организациях требует создания действенной подсистемы и эффективной службы внутреннего аудита.

Организация внутреннего аудита в целях повышения эффективности управления сельским хозяйством предполагает определенную регламентацию процесса внутреннего аудита и деятельности внутренних аудиторов. Эти и другие вопросы теории и практики внутреннего аудита недостаточно разработаны и остаются дискуссионными.

Недостаточная разработанность указанных вопросов, а также практическая необходимость повышения эффективности внутреннего аудита в системе управления сельскохозяйственным производством обусловили выбор темы диссертации, ее цель, задачи и последовательность научного исследования.

Цель и задачи исследования. Основной целью диссертации является обоснование теоретических положений и разработка организационно-методических рекомендаций по эффективности функционирования внутреннего аудита в системе управления сельским хозяйством. В соответствии с выдвинутой целью определены основные задачи исследования:

- изучение современного состояния функционирования внутривладельческого контроля в сельскохозяйственных организациях и определение предпосылок по его реформированию на базе развития системы внутреннего аудита;
- обоснование теоретических положений сущности, необходимости и определение роли и значения внутреннего аудита в повышении эффективности системы управления сельскохозяйственным производством в современных условиях;
- разработка рекомендаций по стандартизации, рациональной организации и совершенствованию методики внутреннего аудита сельскохозяйственного производства для принятия решений по стратегии развития отрасли;
- определение критериев и показателей оптимизации численности исполнителей, оценки эффективности функционирования внутреннего аудита в системе управления сельским хозяйством;
- разработка положения о внутреннем аудите сельскохозяйственной организации, определяющего аспекты формирования его службы (отдела), цели и задачи аудита, права, обязанности и ответственность внутренних аудиторов.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования являются теоретические и практические проблемы организации и методики внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях. Объектом исследования является система внутривладельческого контроля сельскохозяйственных организаций.

Объектом практической реализации исследований послужили различные организационно-правовые формы сельскохозяйственных организаций Республики Башкортостан.

Теоретической и методологической основой исследования являются труды отечественных и зарубежных ученых по теории и методологии контроля и аудита, управлению и другим экономическим наукам, законодательные и нормативные акты, регулирующие вопросы экономического контроля и аудита в Российской Федерации. В процессе исследования использовались общенаучные и специальные методы: анализ, синтез, моделирование и абстрагирование, экономико-статистический, социологический, а также приемы обследования, систематизации теоретического и практического материала. При разработке вопросов диссертации использовались данные сельскохозяйственных организаций Министерства сельского хозяйства Республики Башкортостан, материалы Госкомстата Республики Башкортостан, а также результаты, полученные автором в процессе наблюдений.

Научная новизна результатов исследования состоит в обосновании теоретических положений и разработке рекомендаций по организации, совершенствованию методики и эффективности функционирования внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях. В процессе исследования получены следующие основные результаты:

- определены приоритетные направления развития сельского хозяйства, современное состояние функционирования внутривладельческого контроля в сельскохозяйственных организациях и обоснованы предложения по его реформированию на базе развития и организации внутреннего аудита;
- обоснованы теоретические положения, определяющие сущность, необходимость, место и роль внутреннего аудита в системе управления сельским хозяйством;
- разработаны рекомендации по организации, стандартизации, совершенствованию методики и эффективности функционирования внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях;
- определены показатели оптимизации численности службы внутреннего аудита и оценки эффективности его функционирования в системе управления сельскохозяйственных организаций;
- разработано положение о внутреннем аудите сельскохозяйственной организации, регламентирующее порядок организации, цели и задачи внутреннего аудита, права, обязанности и ответственность исполнителей.

Практическая значимость исследования заключается в том, что разработанные положения и рекомендации направлены на организацию, совершенствование методики и повышение эффективности функционирования внутреннего аудита в сельском хозяйстве в условиях рыночной экономики. Применение результатов на практике позволит: создать в сельскохозяйственных организациях рациональную систему внутривладельческого контроля на базе организации и развития внутреннего аудита; существенно усилит роль и значение внутреннего аудита в управлении сельским хозяйством в условиях новых экономических отношений и методов управления.

Апробация и практическая реализация результатов исследования.

Результаты исследования представлялись в форме докладов, рекомендаций и получили положительную оценку на научно-производственных и научно-методических конференциях Башкирского ГАУ (1999-2004гг.), Санкт-Петербургского УЭФ (2001г.), Ижевской ГСХА (2004г.), Самарской ГСХА (2004г.).

Основные научные результаты диссертации используются в учебном процессе Башкирского ГАУ, Ижевской ГСХА при подготовке специалистов по экономическому профилю, а также приняты к практическому внедрению Министерством сельского хозяйства Республики Башкортостан. По теме исследования опубликованы двенадцать работ общим объемом 8,04 п.л.

Объем и структура диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений (9). Основное содержание работы изложено на 154 страницах машинописного текста, содержит 27 таблиц, 7 схем и рисунков.

Во введении обоснована актуальность темы диссертации, сформулирована суть проблемы, определены цель и задачи исследования, раскрыта научная новизна и практическая значимость научных результатов.

В первой главе – «Состояние и теоретические основы реформирования внутрихозяйственного контроля в сельскохозяйственных организациях» – исследованы тенденции развития сельского хозяйства, состояние внутрихозяйственного контроля и обоснованы предложения по его реформированию на базе развития внутреннего аудита.

Во второй главе – «Организация внутреннего аудита в системе управления сельскохозяйственным производством» – обоснованы методологические положения рациональной организации внутреннего аудита, его службы и процесса, разработаны концептуальные решения и практические рекомендации внедрения внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях.

В третьей главе – «Стандартизация и методические аспекты внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях» – разработаны рекомендации по специализации, стандартизации, совершенствованию методики и регламентации внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях.

ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Разработана концепция реформирования внутрихозяйственного контроля на базе развития внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях. Анализ экономического состояния сельскохозяйственного производства Республики Башкортостан, показал, что без повышения продуктивности земли и животных, без улучшения использования ресурсов и снижения затрат на производство невозможно дальнейшее эффективное развитие всех организационно-правовых формирований сельского хозяйства.

Для значительного повышения эффективности сельскохозяйственного производства Республики Башкортостан необходимо системное решение технологических, организационно - управленческих, социальных и других проблем. Но все эти проблемы могут быть решены в основном за счет внутренних резервов, так как извне не приходится ожидать существенных капитальных вложений в сельскохозяйственное производство, а также государственной помощи. Сельскохозяйственное производство в Республике Башкортостан должно быть рентабельным, для этого здесь более благоприятные климатические и агробиологические условия, чем в соседних регионах. Поэтому мобилизация внутренних резервов в производство и повышение эффективности системы управления сельским хозяйством должны стать приоритетными целями комплексных программ развития отраслей сельского хозяйства. Но мобилизация внутренних резервов и совершенствование управления сельским хозяйством могут быть достигнуты только на базе функционирования эффективного внутрихозяйственного контроля в организациях.

Внутрихозяйственный контроль в том состоянии, в котором находится сегодня, не отвечает информационным потребностям управления и не обеспечивает адекватных прямых и обратных связей в системе управления. Поэтому внутрихозяйственный контроль в сельскохозяйственных организациях требует серьезной модернизации и совершенствования на базе развития внутреннего управленческого и операционного аудита. Внедрение внутреннего аудита является не самоцелью, а объективной необходимостью для повышения эффективности управления сельским хозяйством. Исследования показали, что в среднем эффективность системы внутрихозяйственного контроля в 167 исследуемых предприятиях колеблется от 37 до 47 процентного уровня. Данные уровни находятся ниже среднего (до 50%), принятого аудитором на практике. Большинство респондентов пришло к выводу, что внутрихозяйственный контроль, представленный наблюдательным советом, не отвечает требованиям, предъявляемым к нему сегодня. Отмечены следующие недостатки в работе наблюдательных советов: в большинстве организаций работа состоит в проведении только годовой ревизии; у членов данного совета не хватает квалификации и опыта; обратная связь практически отсутствует (предложения по результатам проверок не доводятся до мест, нет постоянной информационной взаимосвязи между подразделениями и советом); экономическая зависимость от правления; отсутствие методики контроля (работа ведется по методу «проб и ошибок») и др.

Таким образом, в условиях рыночной экономики назрела объективная необходимость создания самостоятельной службы внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях. В многопрофильных предприятиях внутренний аудит призван обеспечивать возможность эффективности функционирования всех видов деятельности организации на различных уровнях управления. Кроме того, основная цель внутреннего аудита заключается в защите законных имущественных интересов организации и ее собственников.

В диссертации определено, что аудит – это один из видов экономического контроля финансово - хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта и упорядоченная система наблюдения, сбора, проверки и интерпретации инфор-

мации с целью выражения мнения о достоверности финансовой отчетности организации, а также принятия управленческих решений. Данное определение раскрывает сущность аудита в целом, то есть внешнего и внутреннего аудита.

Внутренний аудит – это фактически подсистема внутривозрастного контроля, по содержанию и методам проведения он имеет много общего с внешним аудитом. Вместе с тем между внутренним и внешним аудитом имеются существенные различия в уровнях независимости, целях и по времени проведения проверок. Потребность во внутреннем аудите все чаще и чаще возникает в средних и крупных организациях, что связано с усложнением законодательных актов, регулирующих механизмы экономических методов управления и экономические отношения субъектов предпринимательства с их сегментами и государством. Кроме того, внутренний аудит необходим для предотвращения нерационального расхода, потерь и хищений материальных и денежных ресурсов организации, своевременного предупреждения и своевременной разработки рекомендаций по выходу из финансовых трудностей. К основным функциям внутреннего аудита можно отнести следующие функции: информационную, контрольную, аналитическую, консультационную, методическую. При определении роли внутреннего аудита в управлении необходимо исходить из основной идеи, заключающейся в том, что система управления является ведущей, а система аудита – обеспечивающим звеном. Основопологающим звеном для реформирования внутривозрастного контроля в системе управления современным сельскохозяйственным предприятием в условиях рынка должно стать развитие внутреннего аудита. Внутренний аудит может превратить пассивно-эволюционный характер функционирования внутривозрастного контроля в развитую активно-адаптивную систему с многотипностью ее поведения для эффективного управления сельскохозяйственным производством (рис. 1.).

| | | | | | | | |
|--|--|---|---------------------------------------|--|------------------|--|---|
| Цель внутривозрастного контроля и аудита | Задачи внутривозрастного контроля и аудита | Функции внутривозрастного контроля и аудита | Подсистемы внутривозрастного контроля | | | | |
| | | | Ревизия наблюдательных советов | Самоконтроль специалистов, работников своей деятельности | Внутренний аудит | | |
| | | | | | Содержание | Форма | |
| | | | | | | Технология развития: принципы; допущения; требования; научные способы; методические приемы; правила (стандарты); постулаты | Механизм развития: законодательный; нормативный; методический; внутренней регламентации; организационно-управленческий; стандартный |
| Предписанная направленность контроля | Процесс внутривозрастного контроля | | | | | | |
| Система внутривозрастного контроля | | | | | | | |

Рис. 1. Концептуальная модель реформирования внутривозрастного контроля на базе развития внутреннего аудита

Приведенная модель позволяет проектировать решения научно- практических проблем и организовать внутривладельческий контроль в сельскохозяйственных организациях так, чтобы он решал поставленные перед ним задачи и выполнял предписанные функции с целью повышения эффективности управления сельскохозяйственной организацией и ее сегментами деятельности.

Таким образом, процесс реформирования внутривладельческого контроля предполагает организацию и развитие внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях, единство функционирования всех его звеньев (подсистем, содержания и формы). В современных условиях к содержанию контроля и аудита предъявляются определенные требования. Так, содержанием внутреннего аудита является контрольно-аудиторская информация, которая должна быть уместной, надежной, нейтральной, оперативной, полной, достоверной, понимаемой и полезной для управления. Исходя из этого, должны определяться цель и задачи внутривладельческого контроля и аудита, организационные аспекты, процедуры процесса контроля, алгоритмы обработки данных, интеллектуальный капитал и технические средства внутреннего аудита, способы и формы обобщения и представления информации, периодичность ее получения, а также порядок документирования результатов контрольно-аудиторского процесса.

Эффективное использование контрольно- аудиторской информации в системе управления сельскохозяйственным производством возможно только путем полного осуществления его функций на основе совершенствования технологии и механизмов развития внутреннего аудита.

2. Обоснованы методологические положения организации внутреннего аудита в сельскохозяйственных предприятиях. Организацию внутреннего аудита следует рассматривать в различных аспектах: пространственном, временном и информационно-технологическом. Пространственный аспект организации внутреннего аудита включает: цель аудита, которая определяется исходя из потребностей в получении соответствующей информации для принятия управленческих решений; объекты аудита, определенные в соответствии с поставленной целью; субъекты аудита.

Временной аспект аудита включает в качестве ее элемента сроки обработки и предоставления информации для управления. Информационно-технологический аспект аудита включает средства достижения целей управления, источники информации, методы и приемы её получения, технические средства для ведения аудита. Приведенные элементы организации аудита при их относительной самостоятельности тесно связаны между собой.

Организация внутреннего аудита, предполагает: понимание и использование основополагающих принципов, допущений и правил (стандартов) аудита, соблюдение всех требований, предъявляемых к нему в современных условиях, достаточно полное применение научных способов и методических приемов аудита для осуществления предписанных функций и решения поставленных пе-

ред аудитом задач – стратегическая цель; понимание концепций и постулатов аудита, которые определяют направления развития теории и помогают понять содержание положений, правил (стандартов) аудита; диагностику состояния системы контроля и определение сроков и планов (программ) современной ее реорганизации; формирование рациональной структуры внутреннего аудита, качественное проведение проектных работ в соответствии с организационной структурой и ступенчатостью управления хозяйствующего субъекта; рационализацию реализации нововведений и адаптации внутреннего аудита к условиям хозяйства; внедрение новых саморегулирующих автоматизированных экспертных систем для проведения аудита, придание аудиту свойств самоорганизации; развитие материально-технической базы внутреннего аудита, других функциональных отделов; подготовку кадров, повышение их квалификации и опыта; формирование организационной культуры работы внутренних аудиторов и других кадров аппарата управления; внедрение научной организации труда и др.

При организации внутреннего аудита особо следует обращать внимание на объективность и необходимость его относительной дифференциации в системе внутривладельческого контроля. При этом следует учитывать уровень профессиональной подготовки кадров внутреннего аудита, аппарата управления, умение подобрать и принимать на работу высококвалифицированных специалистов. На данной стадии организации необходимо разработать и внедрить функциональную структуру внутреннего аудита, его аппарата.

При организации внутреннего аудита важное значение имеет правильное установление последовательности включения в контрольный процесс взаимосвязанных этапов данной системы (наблюдение, проверка, сбор, систематизация, группировка информации и др.). Важно при этом опираться на организационные принципы контроля как объекта управления, на законодательные, нормативные, методические и инструктивные материалы.

Следующим аспектом организации внутреннего аудита должна быть: научная организация труда аппарата аудиторской службы, организация обучения и повышения квалификации внутренних аудиторов, обеспечение их работы современными техническими средствами и программными продуктами. Особо важное значение при рациональной организации внутреннего аудита имеет организация достойной оплаты труда работников.

Таким образом организация внутреннего аудита представляет собой комплексный многостадийный процесс, включающий неразрывно взаимосвязанные этапы (рис. 2).

Практическое осуществление разработанной модели организации внутреннего аудита будет способствовать: диалектическому единству эффективности функционирования всех компонентов внутреннего аудита на практике, что обеспечит его прогрессивное развитие как информационной системы управления производством.

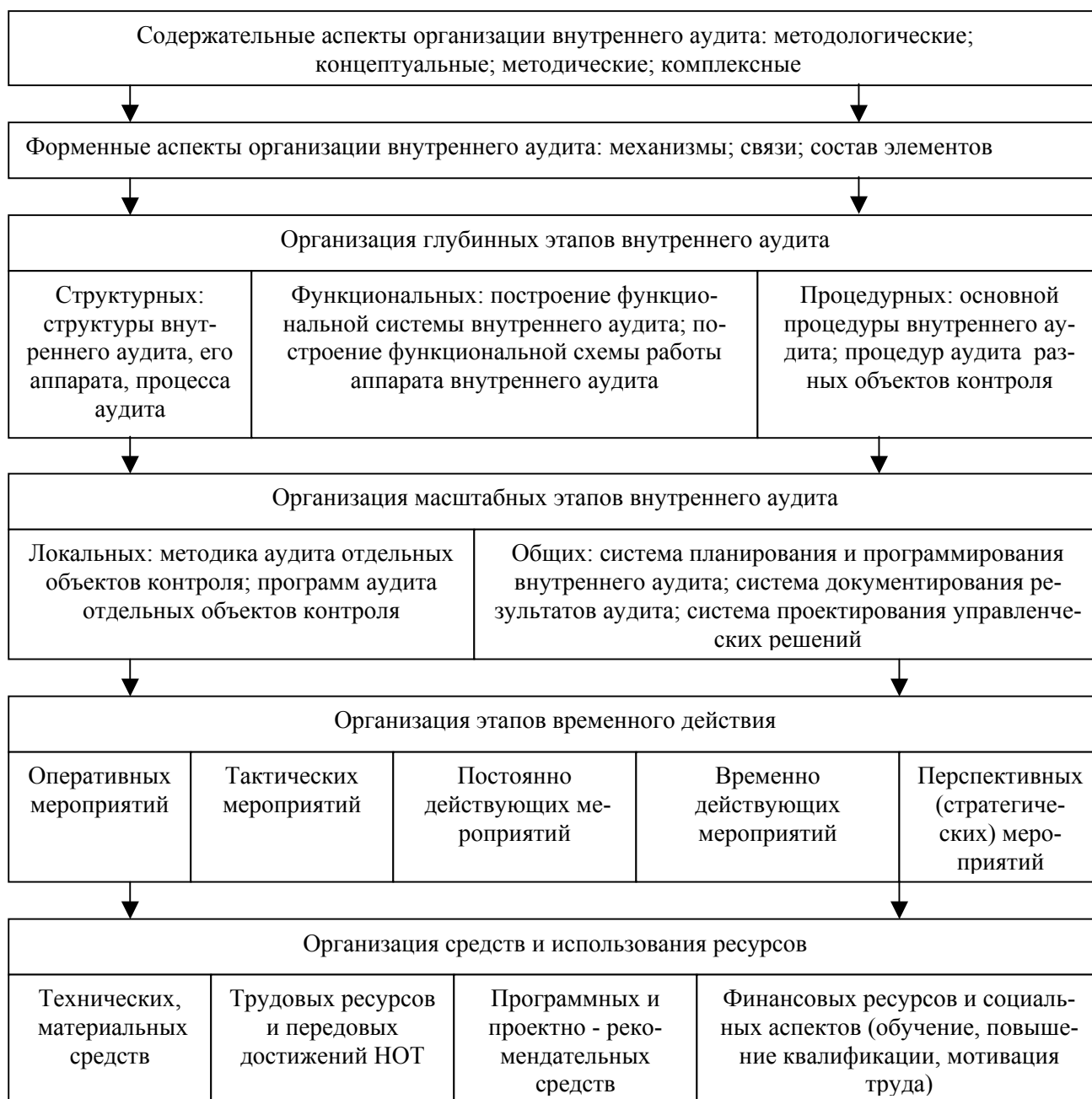


Рис. 2. Схема организации внутреннего аудита в сельскохозяйственных экономических субъектах

3. Предложены рекомендации по организации аппарата внутреннего аудита. Для того, чтобы квалифицированно провести ту или иную проверку, необходима специальная служба внутреннего аудита. Работники этой службы должны хорошо знать специфику предприятия, ее организационно-экономическую структуру и структуру управления, а также объекты контроля. Кроме того, необходимо обозначить круг вопросов, которые должны быть раскрыты при проверках. Работники службы внутривозрастного аудита должны владеть техникой и методикой проведения проверок, хорошо знать законодательные и нормативные акты, уметь обобщать материалы проверок, определять пути уст-

ранения и предупреждения недостатков и потерь, резервы для повышения эффективности всех видов деятельности организации и т.д.

При рассмотрении вопроса о создании службы внутреннего аудита обратились к ФЗ «Об аудиторской деятельности в РФ», где содержится указание о необходимости соблюдения принципа независимости аудиторской проверки. Для внутреннего аудитора независимость ограничена, это связано с тем, что данная служба является подразделением той организации, которую она проверяет. Чтобы эта независимость, хотя и в ограниченной форме, имела место, служба внутривладельческого аудита должна быть обособлена от бухгалтерии и других служб и подчиняться только руководителю предприятия. Она не должна вмешиваться в оперативную, распорядительную и производственную деятельность должностных лиц предприятия. Штат и структура службы во многом зависят от специфики производственно-хозяйственной и финансовой деятельности предприятия, объема, сложности и условий выполняемых ею работ. Численность и оплата труда работников службы внутривладельческого аудита предусматриваются штатным расписанием. Руководитель и работники службы должны выполнять обязанности, возложенные на них должностными инструкциями. При этом они должны соблюдать этические нормы аудиторской деятельности и осуществлять проверки в соответствии с требованиями правил (стандартов) аудита.

В соответствии с выше сформулированными аспектами (требованиями, допущениями, условиями) деятельность службы (аппарата) внутреннего аудита можно организовать достаточно эффективно в любой сельскохозяйственной организации, если оптимально интегрировать эту деятельность (работу) с работой других служб управления, его функциональными отделами и объектами аудита (рис.3.)

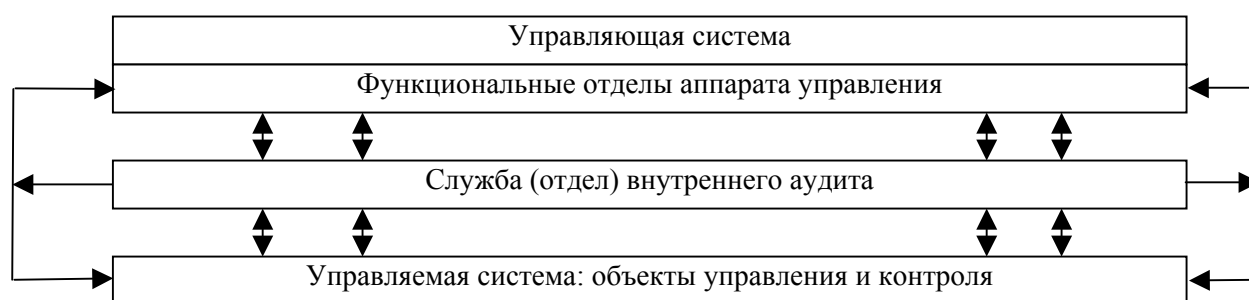


Рис. 3. Взаимосвязь деятельности службы внутреннего аудита с функциональными отделами, объектами аудита и управления

Состав, структура и конкретные подфункции, осуществляемые аппаратом внутреннего аудита, могут включать: систему наблюдений объектов аудита; систему проверки объектов аудита и сбора информации; систему интерпретации информации; систему консультирования специалистов и документирования результатов внутреннего аудита; систему проектирования управленческих решений и представления их управленческому персоналу для принятия оперативных, тактических и стратегических решений по развитию всех видов деятельности организации.

Исходя из этого, организационную структуру работы службы (аппарата) внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях можно представить в виде следующей схемы (рис. 4.).

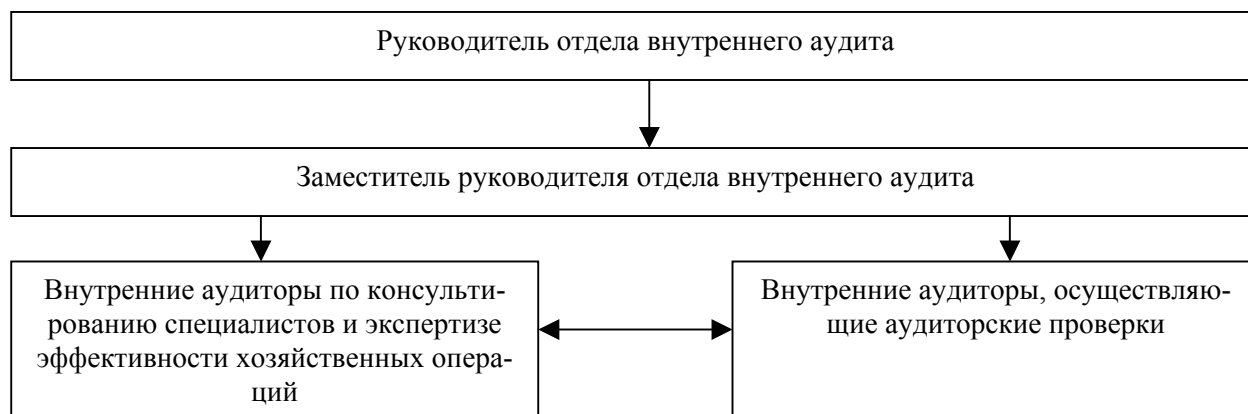


Рис. 4. Организационная структура аппарата внутреннего аудита

При определении оптимальной численности работников данной службы необходимо исходить из размеров организации, среднегодовой численности работников, размеров сельскохозяйственных угодий, стоимости валовой продукции, оборотных активов и др. Для более точного установления влияния вышеприведенных показателей на численность работников службы внутреннего аудита и оптимизации этой численности был применен многофакторный корреляционно - регрессионный анализ. Для решения задачи были введены следующие условные обозначения результативного признака и оказывающих на него наибольшее влияние факторных признаков: Y – численность работников службы внутреннего аудита, чел.; X_1 – стоимость валовой продукции, тыс. руб.; X_2 – площадь сельхозугодий, тыс.га.; X_3 – среднегодовая численность работников, чел.; X_4 – стоимость оборотных активов, тыс. руб.

В результате решения задачи получили следующее уравнение регрессии, коэффициенты корреляции и детерминации:

$$Y = 3,35 + 0,002 X_1 + 0,0003 X_2 + 0,007 X_3 + 0,00006 X_4;$$

$$R = 0,97; D = 0,68.$$

Подстановкой числовых значений факторных признаков в уравнении определена оптимальная численность работников службы внутреннего аудита в 21 хозяйстве Альшеевского района Республики Башкортостан.

Нерешенной проблемой до настоящего времени остается проблема оценки эффективности внутреннего аудита и его службы. Один из способов определения критериев для внутреннего аудита – это утверждение о том, что его цели должны позволить определить, можно ли повысить для какой-либо области деятельности организации достигнутый уровень эффективности и производительности, подсказать (или выработать) необходимые управленческие решения и мероприятия усовершенствования. Это утверждение приемлемо для опытных и высокопрофессиональных аудиторов, однако для большинства аудиторов затруднительно им пользоваться.

Простой комплекс критериев может базироваться на фактических результатах за предшествующие периоды. Идея, лежащая в основе этих критериев, заключается в определении того, стали некоторые виды деятельности сравнительно «лучше», либо «хуже» или нет. Достоинство этих критериев в том, что их легко установить. Однако они могут не дать глубокого понимания того, хорошо или плохо функционирует система внутреннего аудита. Данные о производительности сопоставимых хозяйствующих субъектов могут служить также хорошим источником для разработки критериев. Иногда разработка критериев оценки какой-либо услуги внутренних аудиторов очень сложна и дорога. Тогда их можно получить путем обсуждения, диалога, согласования. Сторонами, вовлеченными в этот процесс, должны быть внутренние аудиторы, администрация организации и ее специалисты.

Вместе с тем, в любом случае для оценки эффективности системы внутреннего аудита необходимо прежде всего, установить экономичность этой системы, как отношение расходов на содержание службы и функционирование внутреннего аудита к сумме выявленных (или установленных) доходов в результате возврата похищенного имущества, предотвращения потерь, штрафов, принятия нерациональных управленческих решений, осуществления неэффективных финансовых операций и т.д. Но указанный показатель не характеризует результативность деятельности службы внутреннего аудита. Результативность деятельности службы и в целом системы внутреннего аудита, по мнению автора, можно установить путем расчета прибыли и уровня рентабельности процесса внутреннего аудита. Расчет этих показателей эффективности внутреннего аудита на основе данных отчета по форме № 2 хозяйствующего субъекта можно произвести по формулам:

1. Прибыль от работы отдела внутреннего аудита (*ПВ*):

$$ПВ = (ДОВ - СП) \times НУЗ \times \frac{НВ}{100}, \text{ где } ДОВ - \text{доходы от обычных видов деятельности}$$

организации, руб.; *СП* – себестоимость продаж, руб.; *НУЗ* – норматив управленческих затрат в организации, руб.; *НВ* – норматив удельного веса затрат на содержание службы и функционирование внутреннего аудита в структуре норматива управленческих затрат организации, %.

2. Рентабельность работы службы и функционирования внутреннего аудита в системе управления сельскохозяйственной организацией (*УР*):

$$УР = \frac{ПВ}{ФЗВ} \times 100, \text{ где } ФЗВ - \text{фактические затраты на содержание службы и функционирование внутреннего аудита в сельскохозяйственной организации, руб.}$$

4. Разработаны организационные аспекты внедрения процесса внутреннего аудита в сельскохозяйственных экономических субъектах. Совокупность организационных, методических и технических приемов, осуществляемых с помощью определенных процедур, составляет процесс внутреннего аудита, практическое осуществление внутреннего аудита. Внутренний аудит как динамический процесс и искусственная система со своей спецификой содержания и формы, связан с использованием средств и предметов труда. Этот

процесс состоит из организационной, технологической и завершающей стадий. Данный процесс внутреннего аудита должна организовывать и непосредственно осуществлять служба (аппарат) внутреннего аудита при содействии руководителя организации.

Организационная стадия включает в себя: разработку, оптимизацию и выбор способов последовательности действий (плана и программы аудита); разработку всех необходимых документов внутренней регламентации аудита; нормативно - справочное и методическое обеспечение осуществления внутреннего аудита; техническое обеспечение процесса внутреннего аудита.

Технологическая стадия включает в себя: наблюдение, проверку, сбор информации и ее интерпретацию о фактах хозяйственной жизни; документирование аудиторских доказательств; соблюдение научных способов и независимости аудита; выбор оптимальных вариантов из проблемных ситуаций и др.

Завершающая стадия включает в себя: обобщение информации об имуществе, обязательствах и хозяйственных процессах организации; трансформацию обобщенной информации в аудиторскую отчетность, проекты управленческих решений; передача информации и проектов управленческих решений управленческому аппарату организации для принятия обоснованных решений, регулирования хозяйственных процессов. Процесс внутреннего аудита или процесс его осуществления на практике – это система, функционирующая с использованием материальных, трудовых и интеллектуальных ценностей. Поэтому данный процесс должен быть рационально организован, то есть все элементы системы упорядочены, приведены в единое целое, функционируют взаимосвязано, находятся в функциональной зависимости. Отсюда следует говорить о научной организации процесса осуществления внутреннего аудита.

Практическое осуществление внутреннего аудита, как и любой другой хозяйственный процесс, является объектом наблюдения и управления организации. Поэтому для эффективного функционирования процесса внутреннего аудита в системе управления сельскохозяйственной организации необходимо соблюдать следующие принципы: систематичность процесса; прямоточность информации; ритмичность выполнения контрольных работ; пропорциональность обеспечения информацией; специализация и кооперация при выполнении контрольно- аудиторских процедур. Процесс внедрения системы внутреннего аудита требует научно - обоснованного подхода к организации мероприятий внедрения и их осуществления. В диссертации определены организационные условия и предложены проекты решений по их выполнению в ходе внедрения внутреннего аудита.

Организация внедрения системы внутреннего аудита должна осуществляться последовательно, осуществляя проектные действия и организационные их решения (табл. 1).

В процессе организации внутреннего аудита самое главное – формировать контрольно- информационные блоки. Интегрированный подход к формированию контрольно - информационных блоков требует последовательной реструктуризации предприятия: переход к финансовой и управленческой структуре и выделение центров финансовой ответственности как объектов аудита; на-

стройка системы аналитических признаков, которая позволяет осуществлять аудит с заданной глубиной и необходимой децентрализацией; выборка регламентов обработки и предоставления информации, а также действий всех служб по выполнению контрольных функций; разработка и реализация политики внутреннего аудита.

Таблица 1

Организация последовательности действий и осуществления аспектов внедрения внутреннего аудита

| Последовательность действий | Направления осуществления последовательности действий |
|--|---|
| 1. Зафиксировать текущую ситуацию по внутреннему аудиту в организации. | 1. По функциям управления (прогнозирование, планирование, контроль, организация, регулирование и др.). 2. По функциям деятельности в организации (финансы, производство, маркетинг и т.д.). 3. По иерархии уровней управления (руководитель, заместители руководителя организации, руководители структурных подразделений и т.д.). 4. Организовать мониторинг, чтобы понять кто и что делает в организации и какой информацией для этого пользуется. Для этого необходимо провести всеобщую экспертизу должностей, персонала, подразделений и функций. |
| 2. Необходимо решить центральный вопрос построения системы внутреннего аудита, каким образом будет функционировать данная система на предприятии. | 1. Автономия внутреннего аудита на основе относительного обособления в виде подсистемы внутрихозяйственного контроля. 2. Интеграция внутреннего аудита на основе выделения последнего отдельным блоком внутри всей системы контроля или взаимная интеграция всех подсистем внутрихозяйственного контроля. |
| 3. Необходимо решить все вопросы, связанные с взаимодействием внутреннего аудита с другими подсистемами внутрихозяйственного контроля. | 1. В части их органического единства при разной ориентированности по целям, срокам, динамике, сопоставимости и пользователям. 2. Регламент работы контроля должен быть таким, чтобы он удовлетворял менеджмент на всех иерархических уровнях системы управления. |
| 4. Разработка окончательной модели системы внутреннего аудита, которая должна в будущем эффективно функционировать на предприятии. | 1. Выделяются объекты и контрольные блоки по функциям и по иерархии уровней управления и организации: а) по горизонтали: экономика, финансы, производство, снабжение, сбыт, маркетинг, персонал и социальные вопросы, делопроизводство и др.; б) по горизонтали: руководитель, заместитель руководителя, главные специалисты, руководители структурных подразделений, менеджеры. |
| 5. Модель системы внутреннего аудита необходимо формировать на основе того, что в ней должны реализоваться все этапы и полный цикл коммуникации информации в системе управления. | 1. Выявление и сбор необходимой информации. 2. Группировка информации по каждому объекту контроля (по функциям менеджмента, по функциям деятельности, по иерархии уровней управления). 3. Оценка информации в финансовых и нефинансовых показателях. 4. Итоговые обобщения информации и представление аудиторской отчетности, проекты управленческих решений. |

5. Систематизированы методические аспекты по стандартизации и последовательности проведения внутреннего аудита сельскохозяйственного производства. Для формирования качественной, эффективной системы внутреннего аудита существенное значение имеет его стандартизация, то есть разработка стандартов внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях. Эти стандарты должны способствовать: обеспечению надежной информацией; обеспечению сохранности активов и документов организации; обеспечению эффективности хозяйственной деятельности; обеспечению выполнения норм соответствующих законодательных актов.

Каждый из этих вопросов может рассматриваться как элемент внутреннего аудита, если цель проведения такового — определить производительность и эффективность операций. Внутренний аудит условно можно разделить и специализировать на три основные категории аудита: функциональный, организационный и специальный. Каждый из них может позволить дать оценку внутрихозяйственного контроля с точки зрения производительности и эффективности. Функциональный аудит, что вытекает уже из его названия, касается одной или нескольких функций хозяйственной системы (подсистемы).

Организационный внутренний аудит хозяйственной системы можно использовать при исследовании определенной подсистемы либо структурного подразделения: отдел, отрасль. Основное внимание при организационном аудите направлено на выявление того, насколько эффективно и продуктивно взаимодействуют функции. Специальный внутренний аудит может быть использован по решению администрации. Такой аудит весьма многообразен. Примерами являются: определение причин неэффективности системы хозяйственного механизма, исследование возможностей системы потребления в каком-либо подразделении, предложение рекомендаций по снижению себестоимости выпускаемой продукции и др.

Вместе с тем, работа внутренних аудиторов требует стандартизации с учетом специфики организации и технологии сельскохозяйственного производства. Для внутренних аудиторов сельскохозяйственных организаций, как показывает опыт работы наблюдательных советов в этих организациях, необходимы рабочие стандарты. В диссертации автором рекомендуется следующая структура таких стандартов, которые должны включать в свой состав детализированные программы.

1. Программно-тематические стандарты. По этим стандартам проводится внутренний аудит по конкретной теме, конкретному объекту контроля с целью установления негативных явлений или тенденций изменения объекта контроля и управления для принятия оперативных решений.

2. Программно-операционные стандарты. По данным стандартам внутренние аудиторы могут проверять отдельные хозяйственные операции, прослеживая их с момента совершения до момента завершения, например, договорных отношений. По этим стандартам можно проводить также предварительные проверки и прогнозировать выгодность или невыгодность осуществления в будущем отдельных операций, особенно крупных финансовых операций, касающихся инвестиционной деятельности организации.

3. Программно-результатные стандарты. По эти стандартам внутренние аудиторы должны проверять объекты контроля и устанавливать положительные (отрицательные) отклонения от предписанных норм, выявлять резервы, определять мероприятия мобилизации резервов для повышения эффективности деятельности, выработать проекты управленческих решений для регулирования хозяйственных процессов.

4. Программно-целевые стандарты. Эти стандарты необходимы внутренним аудиторам для установления достоверности данных бухгалтерского учета, управленческой и финансовой отчетности организации, а также подготовки организации к предстоящему внешнему контролю. Ниже предлагается логическая схема формирования указанных стандартов (рис. 5.).

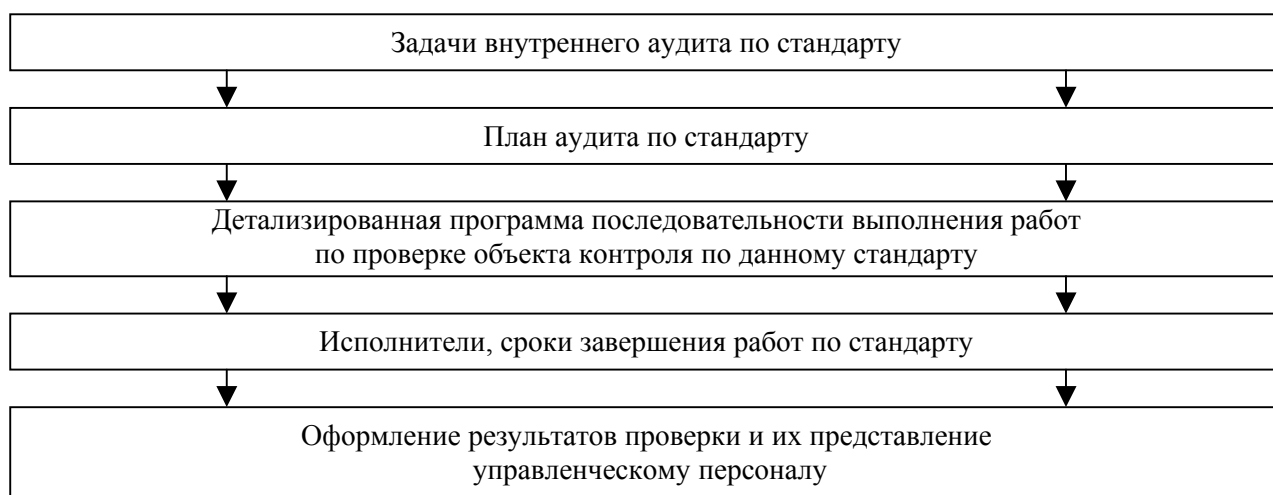


Рис. 5. Общая схема содержания стандартов внутреннего аудита

Практическое применение предложенных рекомендаций по специализации и стандартизации внутреннего аудита существенно повысит качество его осуществления и эффективность системы управления сельским хозяйством.

Особое значение при организации внутреннего аудита имеет разработка его методики осуществления с использованием аналитических и контрольно-аудиторских процедур при аудите процессов сельскохозяйственного производства. Для проведения аудита предлагается использовать не только приемы фактических и документальных проверок, но и следующие методы анализа затрат на производство продукции и ее себестоимости: внутривладельческий отраслевой; межхозяйственный; показателей динамики; индексный; статистических группировок; корреляционно – регрессионный.

Общая схема разработанной методики внутреннего аудита процессов сельскохозяйственного производства представлена ниже (рис. 6).

Проведение внутреннего аудита процессов (циклов) сельскохозяйственного производства по предлагаемой последовательности и стадийности (этапности) позволит внутренним аудиторам максимально выявлять имеющиеся недостатки, а также неиспользованные резервы и разрабатывать проекты управленческих решений для устранения недостатков, использования и мобилизации

внутренних резервов с целью повышения эффективности сельскохозяйственного производства.



Рис. 6. Методика внутреннего аудита процессов сельскохозяйственного производства

Деятельность службы внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях требует определенной регламентации. В связи с этим в диссертации разработано положение о внутреннем аудите, регламентирующее порядок формирования его аппарата и определяющее цели и задачи аудита, права, обязанности и ответственность исполнителей в сельскохозяйственных организациях.

По теме диссертации опубликованы следующие работы:

1. Галлямова Т.Р. Стандартизация и методические аспекты управленческого аудита в сельскохозяйственных организациях. – Уфа: Издательство Башкирского ГАУ, 2005.– 2,33 п.л.
2. Алборов Р.А., Галлямова Т.Р. Внутрихозяйственный контроль (аудит) в организациях АПК : Учебное пособие. – Уфа: Башкирский ГАУ, 2004. – 4,65 п.л. (авт.2,79 п.л.).
3. Галлямова Т.Р. Приоритетные направления совершенствования организации внутрихозяйственного аудита // Достижения аграрной науки – производству Аграрная наука: материалы 110-ой научно-практической конфе-

- ренции преподавателей, сотрудников и аспирантов университета. – Уфа: БГАУ, 1999. – 0,34 п.л.
4. Галлямова Т.Р. Проблемы совершенствования организации внутривладельческого контроля // Актуальные экономические проблемы в XXI веке.: Сборник научных трудов.–Самара, ФГОУ ВПО «Самарская сельскохозяйственная академия», 2004.– 1,07 п.л.
 5. Галлямова Т.Р. Роль аудита в управлении производством // Пути повышения эффективности АПК в условиях вступления России в ВТО.: Материалы международной научно-практической конференции (к XII международной специализированной выставке «АГРО-2003») 18-20 февраля 2003г. – Уфа, БГАУ, 2003.– 0,19 п.л.
 6. Галлямова Т.Р. Аудит как функция управления и основа информационной базы для принятия решения // Проблемы и перспективы развития агропромышленного комплекса регионов России: Материалы международной научно-практической конференции 26.02-01.03.2002г: В 3 ч. – Уфа, БГАУ, 2002.– 0,18 п.л.
 7. Галлямова Т.Р. Проблемы аудита затрат на производство продукции // Сборник тезисов докладов «Первой научно-практической конференции молодых ученых и специалистов БГАУ с докладами на иностранном языке». – Уфа: БГАУ, 1999. – 0,09 п.л.
 8. Галлямова Т.Р. Новый план счетов и аудит затрат на производство // Сборник тезисов «Второй региональной межвузовской конференции молодых ученых и специалистов на иностранном языке». – Уфа: БГАУ, 2001. – 0,19 п.л.
 9. Галлямова Т.Р. Вопросы контроля издержек производства в переходный период (март 2001 г.). // Научная сессия ИПС, научных сотрудников и аспирантов по итогам НИР 2000г. Факультет статистики, учета и экономического анализа. Март-апрель 2001г. Сборник докладов. – Санкт – Петербург С-ПУЭФ, 2001.– 0,09 п.л.
 10. Галлямова Т.Р. Проблемы учета и обложения НДС (февраль 2004 г. Астрахань) // Совершенствование хозяйственного учета, анализа и аудита в условиях рынка: сборник материалов международной научно - практической конференции.–Астрахань, Астраханский государственный технический университет, 2004.– 0,17 п.л.
 11. Алборов Р.А., Концевая С.В., Галлямова Т.Р. Организация службы (аппарата) внутреннего аудита и оценка эффективности её деятельности в системе управления сельскохозяйственным производством // Вестник Ижевской ГСХА.–2005.–№2(5).–0,6 п.л. (авт.0,3 п.л.).
 12. Концевая С.М., Галлямова Т.Р., Концевая С.Р. Организация процесса внутреннего аудита и его внедрения в сельскохозяйственных экономических субъектах // Вестник Ижевской ГСХА.–2005.–№2(5).–0,5 п.л. (авт.0,3 п.л.).