

КРИТЕРИИ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ И КАЧЕСТВА ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Ахмеджанов Каримжон Бакиджанович,
д.э.н., проректор АГУ при Президенте РУз,
Нам Александра Феликсовна,
ведущий специалист ОМС
E-mail: karimjon71@mail.ru

Аннотация: Мазкур мақолада ички аудит хизмати фаолияти самарадорлиги ва сифатини баҳолашнинг асосий мезонлари ўз аксини топган. Ички аудит хизмати фаолияти самарадорлиги умумқабул қилинган фаолият стандартларига риоя қилиш, шунингдек меъёрий талабларни бажаришига боғлиқ. Ҳар бир ташкилот ички аудит хизматининг самарадорлигини тавсифловчи параметрлар рўйхатини объектив баҳони олиш учун муолажалар ҳисоб-китобини ишлаб чиқиш ва асосий кўрсаткичларни баҳолаш орқали мустақил белгилайди.

Аннотация: В статье рассматриваются основные критерии оценки эффективности и качества деятельности служб внутреннего аудита. Эффективность деятельности службы внутреннего аудита зависит от соблюдения общепринятых стандартов деятельности, а также выполнения нормативных требований. Каждая организация самостоятельно определяет перечень параметров, характеризующих эффективность службы, разрабатывая процедуры расчета и оценки ключевых показателей с тем, чтобы получить объективную оценку.

Аннотация: The article examines the main criteria for assessing the effectiveness and quality of the activities of internal audit services. The effectiveness of the internal audit service depends on compliance with generally accepted performance standards, as well as compliance with regulatory requirements. Each organization independently determines the list of parameters characterizing the effectiveness of the service, developing procedures for calculating and evaluating key indicators in order to obtain an objective assessment.

Ключевые слова: внутренний аудит, качество, критерии оценки, положение о службе, стандарты, уровни оценки.

Введение

На сегодня, когда Узбекистан быстрыми темпами интегрируется в мировую экономику, особое внимание уделяется вопросам перехода на международные стандарты аудита и финансовой отчетности. “Необходимо решительно избавляться от старых, давно изживших себя, свойственных советской планово-распределительной системе управления должностных номенклатур, шире внедрять новые должности, отвечающие требованиям рыночной экономики – коммерческий директор, финансовый директор, менеджер проекта, по работе с клиентами, по закупкам и так далее, с четким

регламентированием их должностных обязанностей в соответствии с международной практикой” [1], исходя из этих задач обуславливается необходимость дальнейшего совершенствования деятельности внутреннего аудита в нашей стране.

Структурные изменения, проведенные в последние годы в экономике республики, формирование новых систем хозяйственного управления, внедрение форм, основанных на рыночных отношениях взамен форм внутреннего контроля существующей административной характеристики у субъектов хозяйственной деятельности, привели к совершенствованию данной системы.

Данная статья служит для реализации задач, определенных в Законе от 26 мая 2000 года «Об аудиторской деятельности Республики Узбекистан», указе Президента Республики Узбекистан №УП-4720 от 24 апреля 2015 года «О мерах по внедрению методов современного корпоративного управления в акционерных обществах», Постановлении Президента Республики Узбекистан № ПП-475 от 27 сентября 2006 г. «О мерах по дальнейшему развитию рынка ценных бумаг», Приложении № 2 «О мерах по обеспечению эффективного управления предприятиями с государственной долей в уставном фонде и надлежащего учета государственного имущества» к Постановлению Кабинета Министров Республики Узбекистан № 215 от 16.10.2006 г. «Положение о службе внутреннего аудита на предприятиях» и других нормативно-правовых документах, касающихся данной деятельности [2-5].

Анализ литературы

В настоящее время в мире ведутся исследования по следующим приоритетным направлениям: совершенствование научно-теоретической, методической и практической базы по определению эффективности внутреннего аудита: оптимизация системы внутреннего контроля, координация ее отдельных процедур; совершенствование методов, применяемых к качеству внутреннего аудита, на основе требований современного контроля; планирование и прогнозирование внутренней аудиторской проверки в соответствии с современными тенденциями финансового контроля; повышение доходов и снижение расходов в хозяйствующих субъектах на основе использования эффективного и действенного механизма внутреннего аудита.

Проблемами развития внутреннего аудита в субъектах хозяйственной деятельности занимались такие зарубежные ученые, как Г.Саймсон, Д.Смитбург, Томпсон, Р.Додж, Р.Адамс, Д.С.Робертсон и другие [6-9]. Также в этом направлении вели научные исследования такие российские ученые, как В.Д.Андреев, А.М.Богомолов, Н.А.Голощапов, О.Е.Терехова и т.д. [10-13]. В научных работах этих ученых-экономистов в основном рассмотрены основные направления применения национального и зарубежного опыта, этапы формирования организации службы внутреннего аудита в хозяйствующих субъектах страны и определенные направления совершенствования деятельности внутреннего аудита. Организация внутреннего аудита и оценка его эффективности в хозяйствующих субъектах разных отраслей требует применения его различных направлений, методов и методологий контроля.

Методология исследования

Теоретической и методологической основой исследования служат основные положения применяемые формирования служб внутреннего аудита (СВА), разработанные зарубежной и отечественной наукой, а также основные критерии эффективности организации деятельности СВА. В работе применены методы экономического анализа. В процессе написания статьи использованы материалы касательно деятельности внутреннего аудита в Узбекистане с учётом международного опыта.

Анализ и результаты

В течении последних 10 лет профессия внутреннего аудитора в Узбекистане становится востребованной и динамично развивается на просторах экономической жизни хозяйствующих субъектов. Кроме того, весомый вклад в развитие корпоративного управления вносит обновленная служба внутреннего аудита, поскольку деятельность данной службы является важным и разумным путем совершенствования системы внутреннего контроля хозяйствующего субъекта. В связи с этим возникает необходимость оценки её качества и эффективности.

Задача определения качества внутреннего аудита нетривиальна, поскольку:

- а) результат не всегда измерим количественно;
- б) качество и эффективность зависит не только от самих аудиторов, но, в большой степени, от последующих действий Наблюдательного совета;
- в) играет роль субъективизм оценок [14].

Для более качественного функционирования служб внутреннего аудита на предприятии необходимо его регламентировать положением о службе. Оно и будет определять место внутреннего аудита в системе управления предприятием, его цели и задачи, независимость, ответственность и отношения с другими функциональными звеньями хозяйствующего субъекта, обязанности и полномочия, ограничения и регулирование деятельности.

В Узбекистане Положение о службе внутреннего аудита на предприятиях устанавливает единые требования к организации внутреннего аудита на предприятиях с балансовой стоимостью активов более 1 млрд. сумов, а также определяет методологические основы организации его работы, так под службой внутреннего аудита понимают структурное подразделение предприятия, осуществляющее внутренний аудит, создаваемое с учетом требований, установленных настоящим положением, решением Наблюдательного совета предприятия [5].

Для координации своей работы службе внутреннего аудита необходимо разрабатывать планы и графики работ, как в целом, так и отдельно для каждого специалиста. В процессе своей деятельности внутренним аудиторам необходимо иметь определенное методическое обеспечение по вопросам аудиторских проверок, которое включает в себя определенную систему приемов и процедур проверки законности и обоснованности, полноты и своевременности, достоверности и реальности операций.

Руководство организации очень тесно контактирует со службой внутреннего аудита, следовательно, должностные лица непосредственно

участвуют в процессе проверок, используют его результаты в своей деятельности. Поэтому их активное участие имеет большое значение для эффективного функционирования внутреннего аудита на предприятии.

Ключевым моментом в оценке качества результатов внутренней аудиторской проверки является разработка рекомендаций по устранению выявленных нарушений и проблем, которые могут возникнуть в будущем, качественную же сторону проверки характеризуют ее полнота, стоимость и эффективность [15]. Экономическая эффективность достигается посредством предупреждения нарушений своевременного внесения поправок в бухгалтерскую и налоговую отчетность, что приведет к уменьшению, либо исключению, налоговых санкций.

Основным же условием эффективной деятельности внутреннего аудита является его регламентация аудиторскими стандартами, нормами и руководствами. Так в международной практике стандарты определяют общий подход к проведению аудита, виды отчетов аудиторов, вопросы методологии, базовые принципы представителей аудиторской профессии, независимо от условий проведения аудита. Естественно многие стандарты внешнего аудита можно использовать и внутренним аудиторам, например, планирование аудита, аудиторские доказательства, применимость допущения непрерывности деятельности и др. Но все-таки отличительной чертой стандарта является то, что он способствует эффективности управления предприятием и как следствие, существует необходимость в создании стандартов внутреннего аудита.

Кроме того хотелось бы рассмотреть более подробно упомянутое нами ранее Положение о службе внутреннего аудита, которым осуществляется регулирование деятельности СВА (права, обязанности и ответственность) и взаимоотношений с другими подразделениями и специалистами во время проведения аудиторской проверки конкретного участка учета. Положение о службе внутреннего аудита являются основой при проведении аудита и составлении программы проверок, а в случае возникновения спорных ситуаций в процессе аудита или после него они служат аудитору подтверждением правильности выполнения процедур.

Оценка качества внутреннего аудита - задача не из легких, но все же данный аспект имеет большое значение, как для хозяйствующего субъекта, так и для исполнителей.

Измерить эффективность функционирования службы внутреннего аудита в количественном выражении не всегда представляется возможным, поэтому для данной оценки необходимо определять как количественные, так и качественные критерии.

Тем не менее, руководитель службы внутреннего аудита имеет полное право дать оценку работы возглавляемого им подразделения, используя широкий спектр как количественных, так и качественных показателей, а руководитель предприятия более узкий (порядка шести-семи показателей), либо наоборот, поэтому система показателей оценки эффективности работы службы внутреннего аудита должна учитывать интересы обеих сторон. В

Таблице 1 представлены возможные показатели оценки деятельности внутреннего аудита.

Таблица 1

Показатели оценки деятельности внутреннего аудита

№	Показатели
1.	Процент выполнения плана проверок (отношение фактически выполненных за период аудиторских проверок к запланированному количеству)
2.	Количество проведенных за период проверок в расчете на одного сотрудника службы внутреннего аудита (внутреннего аудитора)
3.	Количество консультаций за период в расчете на одного работника
4.	Соблюдение установленных сроков аудита, по разделам и в целом
5.	Наличие достаточной рабочей документации, обосновывающей выводы аудиторов по разделам аудита
6.	Экономическая эффективность выполненных рекомендаций
7.	Профессиональный уровень аудиторов
8.	Выполнение утвержденного плана аудитов
9.	Количество аудитов, проведенных в соответствии с бюджетом
10.	Количество критически важных аудиторских рекомендаций
11.	Процент выполненных аудиторских рекомендаций
12.	Количество/частота запросов в службу внутреннего аудита со стороны заказчиков
13.	Степень удовлетворенность заказчиков аудита

*Информация ISO 9001:2015 Internal Audits Made Easy, Fourth Edition Paperback

[16]

Помимо оценки эффективности функционирования службы внутреннего аудита, необходимо также уделять внимание повышению качества ее работы. Вопросы повышения качества внутреннего аудита решаются посредством разработки и реализации определенных программ. К мероприятиям, осуществляемым в их рамках программы представлены на рис 1.

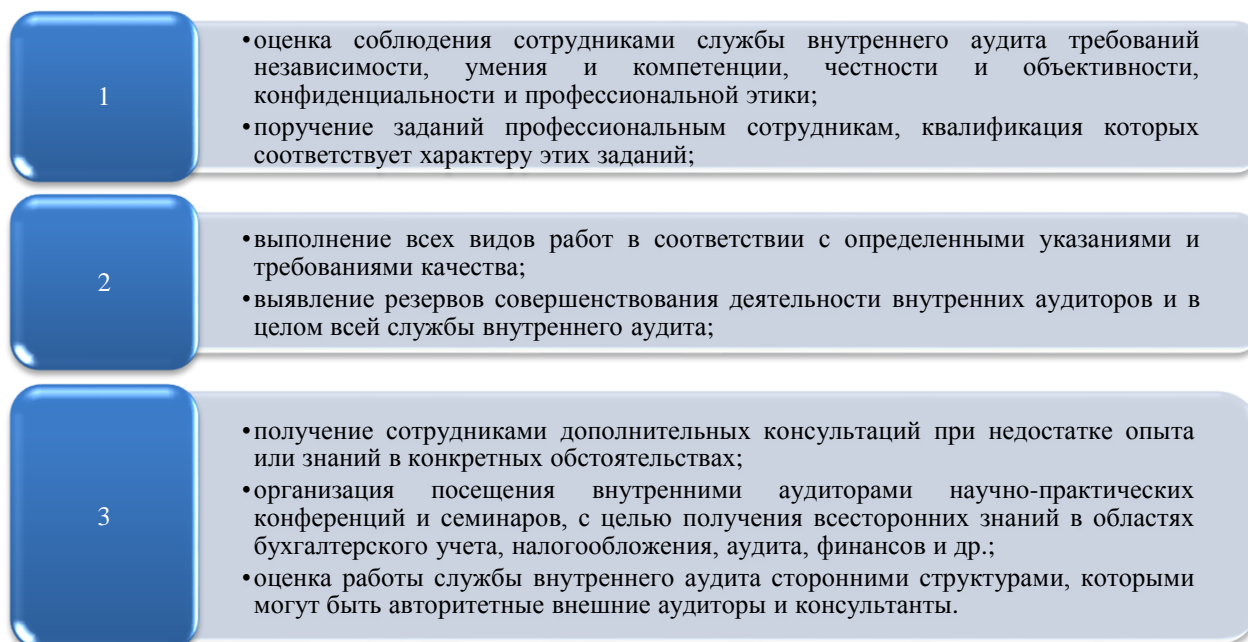


Рис 1. Мероприятия осуществляемые в рамках программы

Внутреннему контролю качества работы внутреннего аудита руководству службы необходимо уделять особое внимание, так как именно этот аспект оказывает доминирующее влияние на эффективность функционирования

службы внутреннего аудита в целом. В данном структурном подразделении экономического субъекта необходимо формирование внутренней системы контроля качества аудита, которая будет осуществлять предварительный, текущий и последующий контроль.

Предварительный контроль осуществляется на этапе планирования внутреннего аудита. Текущий внутренний контроль работы исполнителей включает элементы основных указаний и проверки выполненной работы. Последующий контроль состоит в проверке результатов работы, выполненной каждым внутренним аудитором.

Следует отметить, что при условии наличия внутренней системы контроля качества аудита подход к повышению уровня эффективности функционирования службы внутреннего аудита будет результативен и в наибольшей степени поспособствует совершенствованию ее работы.

Комплексный подход к условиям функционирования службы внутреннего аудита помогает обеспечить высокую эффективность всей системы внутреннего контроля на предприятии. В свою очередь, это снижает риск при проведении внешнего аудита, а значит, и затраты на него.

Надежность и эффективность служба внутреннего аудита может оцениваться как «высокая», «средняя» и «низкая», и она оценивается внешним аудитором. Ниже представлен рис.1, в котором наглядно изображена связь между качеством и риском возникновения последствий.

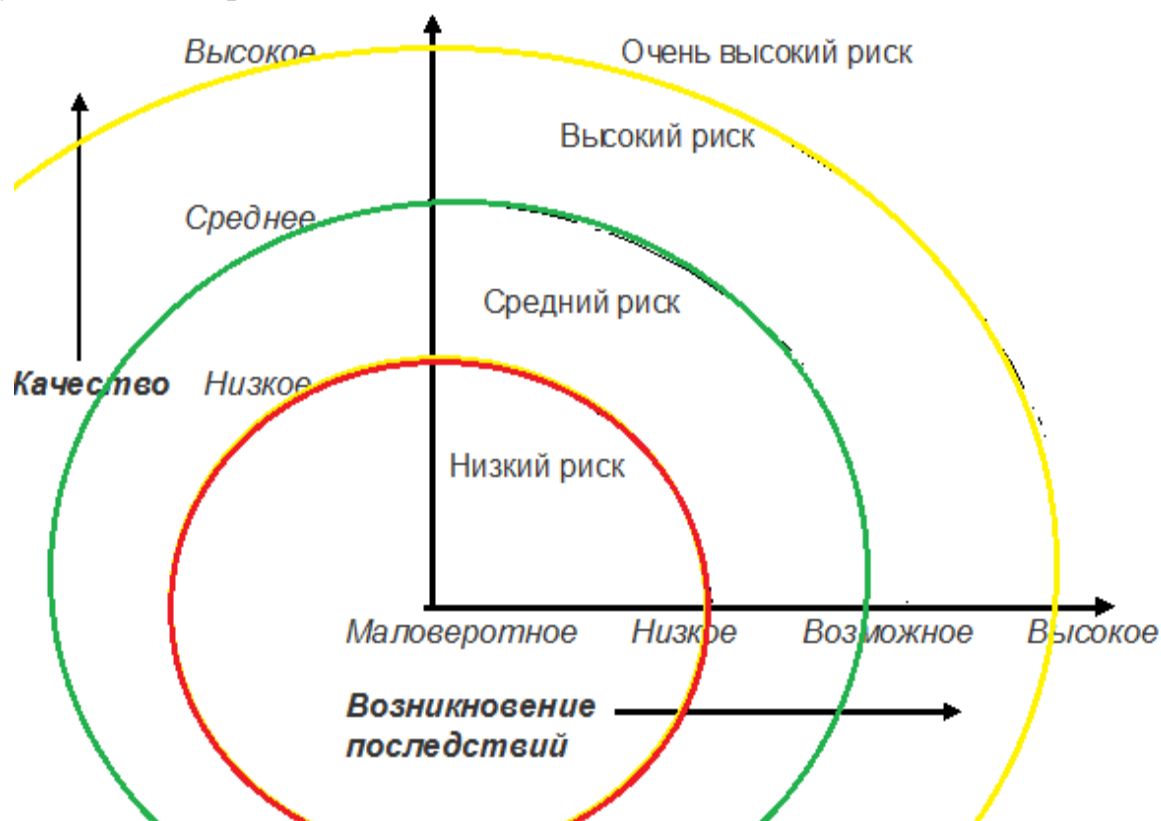


Рис.2. Оценка качества внутреннего аудита

Процесс оценки состоит из нескольких этапов: общее знакомство со службой внутреннего аудита, первичная оценка ее надежности и подтверждение достоверности сделанной оценки. На этапе общего знакомства со службой

внутреннего аудита внешний аудитор получает общее представление о службе внутреннего аудита и масштабах деятельности описанного в Положении о службе внутреннего аудита [17].

Первичная оценка надежности службы внутреннего контроля осуществляется внешним аудитором на основе собственных методик и приемов. При этом внешний аудитор учитывает, что для проверки надежности службы внутреннего аудита нужно изучить учетную и хозяйственную документацию не выборочно, а за весь отчетный период.

Подтверждение достоверности службы внутреннего аудита осуществляется в процессе проверки. Доверяя в определенной степени службе внутреннего аудита предприятия, внешний аудитор в ходе проверки должен проводить процедуры подтверждения ее надежности, используя различные методы и приемы.

На этапе оценки внешним аудитором надежности службы внутреннего аудита, процедуры контроля должны быть направлены на выяснение того, как эта служба предотвращает, выявляет и исправляет ошибки и искажения, возникающие в ходе учета хозяйственных операций.

Все этапы оценки службы внутреннего аудита фиксируются в рабочих документах внешнего аудитора. При этом дается оценка надежности службы внутреннего аудита и обосновывается степень доверия к ней при планировании объема аудиторских процедур.

Таким образом, пример методики, рассмотренный в настоящей статье, является более подробным раскрытием рекомендаций данного руководства. Оценка деятельности СВА - это комплексная задача, которая решается не по результатам формальной инспекционной проверки, а в ходе длительного и творческого процесса, учитывающего стратегические задачи, стоящие перед организацией, а также изменения реалий в области внутреннего аудита, что приводит к повышению требований, предъявляемых к СВА.

Выводы и предложения

В настоящее время в Узбекистане развитие аудита и систем эффективности и контроля качества аудита развивается интенсивными темпами. Несмотря на короткий период возникновения внутреннего аудита, как профессии пройдена стадия становления, и развитие переходит в стадию совершенствования профессии и ее адекватности с международными требованиями и стандартами.

1. Как в международных, так и в национальных стандартах установлено, что для качественного выполнения отдельного аудиторского требуется введение более четко прописанных регламентов и основ организации деятельности СВА.

2. На каждом из этапов развития аудита в Узбекистане производится увязка национальных норм и стандартов с международной практикой и нормами. В связи с этим для координации своей работы службе внутреннего аудита необходимо разрабатывать планы и графики работ, как в целом, так и отдельно для каждого специалиста.

3. Необходимо переложение СВА в иную плоскость, для рассмотрения его не как контролирующего (надзирательного) органа, а как связующее звено между отделами и департаментами, и Наблюдательным советом хозяйствующего субъекта. Таким образом, экономическая эффективность достигается посредством предупреждения нарушений своевременного внесения поправок в бухгалтерскую и налоговую отчетность, что приведет к уменьшению, либо исключению, налоговых санкций тем самым увеличения прибыли либо уменьшения затрат учредителей.

4. Рассмотрен возможный спектр как количественных, так и качественных показателей для оценки эффективности внутреннего аудита, таких как процент выполнения плана проверок, количество консультаций за период в расчете на одного работника, соблюдение установленных сроков аудита, по разделам и в целом и т.д.

5. Следует отметить, что при условии наличия внутренней системы контроля качества аудита подход к повышению уровня эффективности функционирования службы внутреннего аудита будет результативен и в наибольшей степени поспособствует совершенствованию ее работы.

6. Приведены возможные показатели оценки надёжности и эффективности службы внутреннего аудита «высокая», «средняя» и «низкая», с целью избегания возможности утери объективности оценка может проводится внешними аудиторскими организациями.

Список использованной литературы

1. Каримов И.А. Создание в 2015 году широких возможностей для развития частной собственности и частного предпринимательства путем осуществления коренных структурных преобразований в экономике страны, последовательного продолжения процессов модернизации и диверсификации – наша приоритетная задача: Доклад на заседании Кабинета Министров, посвященном итогам социально-экономического развития страны в 2014 году и важнейшим приоритетным направлениям экономической программы на 2015 год. – Т.: Ўзбекистон, 2015. – С.57.

2. Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности Республики Узбекистан» от 26 мая 2000 года.

3. Указ Президента Республики Узбекистан №УП-4720 «О мерах по внедрению методов современного корпоративного управления в акционерных обществах» от 24 апреля 2015 года.

4. Постановление Президента Республики Узбекистан № ПП-475 «О мерах по дальнейшему развитию рынка ценных бумаг» от 27 сентября 2006 г.;

5. Приложении № 2 «О мерах по обеспечению эффективного управления предприятиями с государственной долей в уставном фонде и надлежащего учета государственного имущества» к Постановлению Кабинета Министров Республики Узбекистан № 215 от 16.10.2006 г. «Положение о службе внутреннего аудита на предприятиях» и других нормативно-правовых документах, касающихся данной деятельности.

6. Саймсон Г., Смитбург Д., Томпсон В. Менеджмент в организациях. – М.: Экономика, 2005.
7. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита: Пер. с англ.; предисловие С.А. Стукова. – М.:
8. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995.
9. Робертсон Дж. «Аудит». Пер. с англ. – М.: КРМГ Аудиторская фирма «Контакт», 2009.
10. Андреев В.Д. Внутренний аудит. – Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2003.
11. Богомолов А.М. (Аудит: теория и практика). – М.: Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992. - 240 с.:
12. Голощاپов Н.А. Внутренний аудит. Организация и методика проведения. – М.: «Экзамен», 2009.
13. Терехова О.Е. Внутренний аудит как инструмент мониторинга и оценки контрольной среды предприятия. Автореф. дис. ... канд. экон. наук. – М., 2009. – 208 с.
14. Internal Audit Quality: Developing a Quality Assurance and Improvement Program 2014 by Sally-Anne Pitt.
15. Mastering the Five Tiers of Audit Competency: The Essence of Effective Auditing (Internal Audit and IT Audit) by Ann Butera.
16. ISO 9001:2015 Internal Audits Made Easy, Fourth Edition Paperback – November 2015 by Ann W. Phillips.
17. Соколов В.Я. Основы аудита. -М.: Бухгалтерский учет, 2010. - 456 с.