

Методика оцінки якості внутрішнього аудиту

У статті розглядаються питання проведення оцінки якості роботи внутрішнього аудиту, визначення видів та способів оцінки якості роботи внутрішніх аудиторів, послідовності проведення такої оцінки та обґрунтування висновків і результатів оцінки.

внутрішній аудит, оцінка якості, контроль якості, служба внутрішнього аудиту, ефективність роботи, управління підприємством

Оптимальна організація та якісне проведення внутрішнього аудиту полягають в основі позитивного розвитку як для самого внутрішнього аудиту, так і для суб'єктів господарювання. Досягнення відчутного економічного ефекту від організації внутрішнього аудиту на підприємстві можливо лише при забезпеченні існуючого ефективного контролю якості процедур внутрішнього аудиту, а також його організаційних моментів.

Професійна діяльність аудитора має одну характерну особливість, яка полягає в тому, що результати його роботи не збігаються з тим, чого від нього очікують.

На сьогодні в більшості зарубіжних країн вже запроваджено системи контролю якості аудиторів, в нашій же державі здійснюється лише запровадження цієї системи.

Європейська об'єднана асоціація бухгалтерських спілок (об'єднань) (ЄФБА), які в основному обслуговують малий та середній бізнес вважає, що діяльність усіх без винятку фірм, де здійснюється внутрішній аудит, має бути охоплені контролем якості їх роботи. ЄФБА також пропонує, щоб будь-яка професійна діяльність, пов'язана з наданням консультаційних послуг клієнтам на комерційній основі, підлягала контролю якості. Здійснення контролю гарантуватиме надання високоякісних послуг, що підвищить довіру до їх діяльності [1].

В західній практиці якісним визнається такий аудит, який відповідає прийнятим стандартам та принципам аудиту [2]. На офіційному рівні такий же підхід прийнятий і в Росії. Зокрема, В.В. Бурцев зазначає, що управління внутрішнім аудитом передбачає і контроль якості роботи внутрішніх аудиторів, який полягає в забезпеченні гарантії того, що внутрішній аудит належними чином контролюється [3].

Серед науковців України тематиці контролю та оцінки якості внутрішнього аудиту не приділялась досить уваги, розгляду підлягав здебільшого контроль якості зовнішніх аудиторів в роботах Н. І. Дорош, Л. Довгорук, Н. Нетикші, Б. В. Усача, Л.П. Нападовської та Ю.В. Піча.

Виходячи з невизначеності питання оцінки якості роботи внутрішнього аудиту, метою статті є визначення видів та способів оцінки якості роботи внутрішніх аудиторів, послідовності проведення такої оцінки та обґрунтування висновків і результатів оцінки.

Необхідно зазначити, що відділ внутрішнього аудиту, що є структурним підрозділом підприємства, має одним із головних критеріїв якості – критерієм економічної ефективності.

Таким чином, в процесі своєї роботи аудитор повинен постійно співставляти результати від своєї діяльності з витратами по їх досягненню. На відміну від зовнішнього аудиту, результатом діяльності відділу внутрішнього аудиту є не тільки висловлення професійної думки, а й виконання оперативних задач і поточної роботи, результати якої можуть не мати прямого економічного ефекту [4].

Однією із основних передумов на шляху досягнення поставлених завдань перед службою внутрішнього аудиту є забезпечення такої якості роботи аудиторів, яка б відповідала сформульованим критеріям якості роботи.

У контексті викладеного вище основними зобов'язаннями є:

- встановлення мінімального рівня якості, якого потрібно обов'язково дотримуватися у роботі (яким слід керуватися);
- введення механізму контролю, який забезпечував би спостереження того, як на практиці виконуються встановлені правила;
- впровадження санкцій, спрямованих проти тих, хто порушує встановлені правила;
- демонстрація того, що якість виконаної роботи відповідає конкретному загальноприйнятому стандарту.

Необхідно зазначити, що ефект від організації відділу внутрішнього аудиту може бути:

- прямим (виявляється в зниженні податкових санкцій, оптимізації податкових та інших платежів підприємства, в зниженні собівартості);
- непрямим (полягає в підвищенні внутрішніх показників діяльності підприємства, підвищення рівня професійної підготовки персоналу);
- наступним (прямим або непрямим) настання якого очікується в перспективі.

Економічна ефективність роботи відділу внутрішнього аудиту досягається постійним вдосконаленням технологічної та методологічної бази. Саме технологія, в якості її наповненості необхідними прийомами і способами роботи з інформацією полягають в основі якісного внутрішнього аудиту.

Основним завданням розроблених на підприємстві Стандартів внутрішнього аудиту є регламентація технології здійснення внутрішнього аудиту таким чином, щоб одночасно стримувати на певному (низькому) рівні аудиторський ризик, відійти від суцільного способу здійснення аудиторських завдань.

Необхідно також зазначити, що стандарти внутрішнього аудиту обумовлюють методологічний склад технології аудиту, що застосовується в кожному конкретному випадку.

Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів (International Internal Auditing (IIA)) [5; 6] було проведено дослідження на перевірку якості роботи внутрішніх аудиторів, після чого були сформульовані наступні блоки проведення оцінки якості роботи внутрішній аудиторів:

- процедурний – полягає у необхідності покращувати процедури проведення внутрішнього аудиту з метою підвищення його ефективності, необхідність в більш однорідних процедурах;
- стратегічний – вимоги організації щодо відповідності стратегії Міжнародних стандартів та вимогам Міжнародної організації по стандартизації (European Organisation for Quality (EOQ));
- організаційний – полягає в необхідності вдосконалення структури служб внутрішнього аудиту.

На нашу думку, оцінка якості роботи відділу внутрішнього аудиту представляє собою систему, яка організаційно включає наступні блоки:

- ефективності;
- документальності;
- методологічної відповідності (стандартам внутрішнього аудиту);
- організаційної відповідності (організаційно – розпорядчим та нормативним документам підприємства).

За способом проведення оцінка якості внутрішніх аудиторів може бути:

- попередньою – на стадії планування перевірки при роз’ясненні внутрішнім аудиторам їх обов’язків;
- поточною – оцінка з боку старших або головних внутрішніх аудиторів;
- наступною – оцінка з боку керівника служби внутрішнього аудиту при затвердженні висновку.

Процедурні моменти контролю якості роботи служби внутрішнього аудиту повинні ґрунтуватись на застосування „Тестів якості роботи служби внутрішнього аудиту”, які згруповані по змісту за чотирма вказаними блоками. Прикладом тесту якості внутрішнього аудиту може бути „Тест якості внутрішнього аудиту (організаційна відповідність)”, наведені в таблиці 1 .

Таблиця 1 - Тест якості внутрішнього аудиту (організаційна відповідність)

Критерії оцінки	Відповідність реальному стану речей		Примітки
	Так	Ні	
1	2	3	4
Служба внутрішнього аудиту працює на основі розробленого та затвердженого „Положення про службу внутрішнього аудиту”, в якому затверджені коло обов’язків та повноважень його співробітників			
Службою внутрішнього аудиту розроблено та прийнято „Положення про робочу політику служби внутрішнього аудиту”			
Посадові інструкції прийняті по кожному співробітнику служби внутрішнього аудиту			
Керівник служби внутрішнього аудиту призначений генеральним директором підприємства			
Працівники служби мають повноваження звертатись до будь-якого співробітника підприємства за відповідними роз’ясненнями в усній або письмовій формі			
Працівники служби мають повноваження звертатись за консультаційною підтримкою до третіх осіб і сторонніх організацій			
Досвід та кваліфікація співробітників служби співставленні відповідно до покладених на них обов’язків			
Співробітники відділу постійно проходять тестування та підвищують професійні навички			
Масштаби служби відповідають масштабам підприємства, цілям, задачам, та покладених на нього об’ємам робіт			
В розпорядженні служби є достатньо коштів для виконання покладених на неї функцій			
Засідання працівників проводиться регулярно у відповідності до „Положення про робочу політику служби внутрішнього аудиту”			
Робота служби внутрішнього аудиту документується та відображається в протоколах			

1	2	3	4
Керівник служби внутрішнього аудиту підпорядковується безпосередньо генеральному директору і незалежний матеріально та адміністративно від інших посадових осіб підприємства			
Керівник служби організує розробку та обговорення результатів перевірок, розробляє практичні заходи щодо усунення недоліків, виявлених в ході проведення перевірок структурних підрозділів і служб підприємства, а також розробляє заходи по удосконаленню процесу перевірок та аудиторської роботи			
Керівник служби здійснює розробку планів роботи служби, плани проведення перевірок, ревізій, інвентаризацій, затверджує плани роботи спеціалістів служби та забезпечує контроль за їх виконанням			

Тести якості внутрішнього аудиту розроблюються по кожному із блоків контролю якості і являють собою єдину систему, на основі результатів якої якість роботи служби внутрішнього аудиту знаходить свою кінцеву оцінку.

Дотримання якості роботи служби внутрішнього аудиту на оптимальному рівні є одним з головних обов'язків керівника служби.

Система оцінки якості внутрішнього аудиту, яка складається з чотирьох блоків, може мати декілька варіантів результативних даних, на основі аналізу яких служба внутрішнього аудиту формує кінцеву оцінку і виробляє відповідні рекомендації (таблиця 2).

Деякі блоки системи якості внутрішнього аудиту такі, як „Методологічна відповідність” та „Документальність” вимагають застосування не одного тесту, який визначає якість аудиту, а декількох. Їх результати оцінюються або задовільно або незадовільно.

Таблиця 2 - Система оцінки якості внутрішнього аудиту

Блок системи якості внутрішнього аудиту	Варіанти			
	1-й	2-й	3-й	4-й
Ефективність	Незадовільне	Задовільне	Задовільне	Задовільне
Документальність	Задовільне	Незадовільне	Задовільне	Задовільне
Методологічна відповідність	Задовільне	Задовільне	Незадовільне	Задовільне
Організаційна відповідність	Задовільне	Задовільне	Задовільне	Незадовільне
Попередні висновки та рекомендації				
<p>Варіант 1-й. Незадовільний стан блоку ефективності свідчить про економічну неефективність роботи служби внутрішнього аудиту, що може бути спричинено надмірними обсягами задач, виконання яких не приносить очікуваного результату; невідповідністю між цілями завдань, які поставлені перед службою внутрішнього аудиту та розробленою методологічною базою їх реалізації.</p> <p>В даному випадку необхідно переглянути склад задач, поставлених перед службою внутрішнього аудиту, або ж спростити методику їх вирішення.</p>				

Варіант 2-й.

Незважаючи на досягнення необхідного рівня економічної ефективності, незадовільна оцінка документування внутрішнього аудиту свідчить про те, що ведення документації службою, система зберігання документації та документообіг знаходяться на незадовільному рівні. Зазначене може призвести до зниження ефективності внаслідок того, що неналежне ведення документації ставить під сумнів висновки внутрішніх аудиторів.

В даному випадку необхідно прийняття стандарту внутрішнього аудиту, що регламентує документообіг, принципи та форми документації, що складається, застосування більш суворого контролю за дотриманням порядку підготовки, задачі та зберігання документів служби.

Варіант 3-й.

Незадовільний стан методологічної бази внутрішнього аудиту може спричинити різке зниження його ефективності. Задовільний стан блоку ефективності при незадовільній методологічній базі, може свідчити про те, що вирішення поставлених задач досягається лише завдяки власному досвіду працівників служби внутрішнього аудиту, що ставить під загрозу як можливість управління персоналом служби, так і виконання інших аудиторських завдань.

В даному випадку необхідним є формування оптимальної методологічної бази на основі прийняття стандартів внутрішнього аудиту, застосування більш суворої відповідальності у випадку недотримання стандартів.

Варіант 4-й.

Незадовільний стан блоку відповідності організаційним принципам може призвести до втрати незалежності співробітників служби, невідповідності масштабів служби його функціям та поставленим задачам, що може призвести до надлишкового навантаження на персонал та зниження ефективності.

В даному випадку необхідним є формування внутрішніх організаційних документів, що стосується відділу служби внутрішнього аудиту, їх узгодження, та закріплення відповідальності по їх виконанню.

Розгляд системи оцінки якості внутрішнього аудиту базується на припущенні, що лише один з блоків знаходиться в незадовільному стані. У випадку, якщо таких блоків декілька, необхідно синтезувати попередні висновки та рекомендації, отримані для цих варіантів. Наприклад, при незадовільному стані блоку ефективності та блоку методологічної невідповідності необхідно спів ставляти варіанти 1-го та 3-го висновків та рекомендацій. Кінцеві висновки та рекомендації по тим чи іншим варіантам можна зробити тільки на основі детального розгляду тестів якості внутрішнього аудиту.

Оцінка якості роботи внутрішнього аудиту не ставить за мету обов'язкове виявлення порушень, які передбачають застосування санкцій. Належна організація контролю та оцінки якості стимулює та поліпшує якість аудиту. Обов'язкова відповідність між результатами оцінки та дисциплінарними санкціями є логічним і тільки зміцнює довіру власників до правового аспекту діяльності внутрішнього аудитора.

Таким чином, використовуючи запропоновану методику оцінки якості внутрішнього аудиту, можна досягти такої його організації, яка буде оптимальною, як з точки зору методології внутрішнього аудиту, так і з точки зору його ефективності. Тільки постійний та всебічний контроль та оцінка якості внутрішнього аудиту

зумовлює його ефективне застосування на підприємствах усіх галузей народного господарства.

Список літератури

1. <http://www.efaa.com>.
2. <http://www.auditreform.ru>.
3. Бурцев В.В. Стандартизация внутреннего аудита в акционерном обществе // Аудитор. – 2005. – № 5. – с. 45.
4. Хорохордин Д.Н. Основные направления совершенствования внутреннего контроля в организации // Аудиторские ведомости . – 2005. – № 10. – с. 25.
5. <http://www.eoq.org/>.
6. New Standards Bring Professional Practices Framework to Life.- Internal Auditor. - February 2006, The IIA Inc. USA.

В статье рассматриваются вопросы проведения оценки качества работы внутреннего аудита, определение видов и способов оценки качества внутренних аудиторов, последовательности проведения такой оценки и обусловленности выводов и результатов оценки.

In article questions of carrying out of an estimation of quality of work of internal audit, definition of kinds and ways of an estimation of quality of internal auditors, sequences of carrying out of such estimation and conditionality of conclusions and results of an estimation are considered{examined}.