

## ОБЩИЙ АУДИТ

### КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Хорохордин Д.Н., к.э.н., аудитор ООО аудиторская фирма «Бизнес Аудит»; Хорохордин Н.Н., к.э.н.

*Воронежский государственный аграрный университет*

Современное управление коммерческими предприятиями предполагает оценку эффективности работы всех отделов и служб, независимо от того, относятся ли они к производственным структурам, обслуживающим производствам и хозяйствам или же к функциональным отделам. Исходя из этого работа отдела внутреннего аудита должна оцениваться с позиции эффективности. Объективная необходимость оценки эффективности функционирования внутреннего аудита обусловлена, прежде всего, совершенствованием его организационной структуры и методической базы, в соответствии с поставленными задачами, финансово-хозяйственным и производственным положением экономического субъекта.

Нами разработаны и предлагаются к внедрению следующие подходы к оценке эффективности функционирования системы внутреннего аудита коммерческих организаций:

- 1) метод корреляционных моделей;
- 2) метод сегментарной эффективности;
- 3) метод качественных оценок;
- 4) метод динамических векторов.

Метод *корреляционных моделей* основан на косвенном определении эффективности внутреннего аудита, при котором используется следующая формула:

$$P = (P_1 - P_0) / 3K * 100,$$

где

$P_1, P_0$  – соответственно, прибыль коммерческой организации отчетного периода (после внедрения внутреннего аудита) и прибыль организации базисного периода (до внедрения внутреннего аудита), тыс. руб.;

$3K$  – затраты на содержание и функционирование службы внутреннего аудита, тыс. руб.;

$P$  – рентабельность внутреннего аудита, %.

Данная методика определения рентабельности не лишена ряда недостатков, к которым, несомненно, можно отнести следующие:

- очевидно, что с достаточной степенью точности по данной формуле можно рассчитать рентабельность работы внутреннего аудита лишь в первый год его функционирования;
- динамика прибыли коммерческой организации зависит в большей степени от производственных внутренних и внешних экономических факторов.

Поэтому отнесение разницы в прибыли только лишь к затратам по функционированию внутреннего аудита приводит к значительному снижению точности результатов. Нивелирование указанных недостатков возможно при построении корреляционных моделей зависимости динамики прибыли от ряда факторов, одним из которых должны стать либо затраты на функционирование внут-

реннего аудита, либо количество аудиторских процедур (выполненных заданий). В этом случае каждое коммерческое предприятие может самостоятельно, с помощью известных статистических методов, построить модель зависимости прибыли от динамики показателей, в том числе и тех, которые характеризуют работу отдела внутреннего аудита. Общий вид данной модели следующий:

$$П = K_0 + K_1 Y_1 + K_2 Y_2 + \dots + K_n 3K,$$

где  $П$  – прибыль коммерческой организации, тыс. руб.;  $Y_1, Y_2, Y_{n-1}$  – факторы, влияющие на динамику прибыли коммерческой организации;

$K_0, K_1, K_2, K_n$  – статистические коэффициенты, полученные при построении корреляционной модели;

$3K$  – затраты на содержание и функционирование системы внутреннего аудита, тыс. руб.

Таким образом, использование метода корреляционных моделей в технике оценки рентабельности внутреннего аудита позволяет выявить пропорцию изменения прибыли организации, в зависимости от изменения затрат на функционирование внутреннего аудита. Впоследствии не вся прибыль соотносится с затратами внутреннего аудита, а лишь ее часть, динамика которой определена наличием и функционированием системы внутреннего аудита.

Вместо затрат на функционирование внутреннего аудита как фактора, влияющего на динамику прибыли, можно использовать количество выполненных заданий (проведенных аудиторских процедур), что позволит добиться еще большей точности.

Техника построения корреляционных моделей позволяет выявить предельный уровень затрат на функционирование внутреннего аудита (либо предельное количество процедур внутреннего аудита), превышение которого не оказывает положительного воздействия на динамику прибыли коммерческой организации.

Точность корреляционной модели повышается с течением времени и получением данных за все больший период времени. К недостаткам данного метода расчета рентабельности внутреннего аудита можно отнести его зависимость от наличия не только компьютерной техники, но и соответствующего программного обеспечения.

Метод *сегментарной эффективности* основан на прямом определении эффективности внутреннего аудита, при котором эффект, посчитанный по отчетам внутреннего аудитора, соотносится с затратами (трудовыми и материальными), которые отдел внутреннего аудита понес при выполнении того или иного задания.

Использование данного метода оценки эффективности работы отдела внутреннего аудита сталкивается с решением следующих задач:

- расчет (или нормирование) себестоимости одного человеко-часа работы внутреннего аудитора;
- оценка результатов выполнения каждого задания внутреннего аудитора, в разрезе прямого, косвенного и последующего эффекта;
- определение сегментов, по которым будет рассчитываться эффективность работы внутреннего аудитора.

Определение сегментов оценки эффективности внутреннего аудита обусловлено, прежде всего, целями и задачами, поставленными перед ним. Исходя из этого, сегменты оценки могут варьироваться в тех или

иных коммерческих организациях. По нашему мнению, основными из них должны стать:

- сегменты, определенные заданиями внутреннего аудитора;
- сегменты, подчеркивающие выполнение целей и задач, поставленных перед внутренним аудитором;
- сегменты, отражающие центры ответственности, закрепленные в организации;
- сегменты, адекватные производственным процессам коммерческой организации.

Алгоритм оценки эффективности заключается в том, что по каждому сегменту определяется эффект от работы внутреннего аудитора в денежном эквиваленте, который впоследствии соотносится с затратами внутреннего аудитора по данному сегменту. Определение эффекта по сегментам целесообразно подсчитывать исходя из данных отчетов внутреннего аудитора. При этом выполнение консультационных работ может и должно быть оценено исходя из рыночной стоимости аналогичных консультационных услуг, которые администрация коммерческой организации потребила бы, в случае отсутствия системы внутреннего аудита.

В рамках данного метода можно использовать следующую систему показателей:

1. *Потенциальный абсолютный эффект (ПЭ<sub>а</sub>)* – выраженный в денежном эквиваленте по итогам анализируемого периода прямой и косвенный эффект, выявленный по отчетам внутренних аудиторов, *i*-го сегмента, руб.:

$$\Sigma ПЭ_{аi} = \Sigma ПЭ_{прi} + \Sigma ПЭ_{косi},$$

где

$\Sigma ПЭ_{аi}$  – потенциальный абсолютный эффект в целом по коммерческой организации, руб.;

$\Sigma ПЭ_{прi}$  – сумма прямого потенциального абсолютно эффекта, руб.;

$\Sigma ПЭ_{косi}$  – сумма косвенного потенциального абсолютно эффекта, руб.;

*i* – сегмент (задание или группа заданий внутреннего аудита).

2. *Реальный абсолютный эффект (РЭ<sub>а</sub>)* – выраженный в денежном эквиваленте прямой и косвенный эффект, освоенный по итогам анализируемого периода, в *i*-ом сегменте, руб.:

$$\Sigma РЭ_{аi} = \Sigma РЭ_{прi} + \Sigma РЭ_{косi},$$

где

$\Sigma РЭ_{аi}$  – реальный абсолютный эффект в целом по коммерческой организации, руб.;

$\Sigma РЭ_{прi}$  – сумма освоенного прямого абсолютно эффекта, руб.;

$\Sigma РЭ_{косi}$  – сумма освоенного косвенного абсолютно эффекта, руб.;

*i* – сегмент (задание или группа заданий внутреннего аудита).

3. *Коэффициент освоения (Косв<sub>i</sub>)* – коэффициент показывающий степень реализации предложений и рекомендаций *i*-го сегмента по исправлению ошибок, искажений, неточностей, а также предложений по аудиторским заданиям, не предусматривающим выполнение контрольной функции:

$$Косв_i = РЭ_{аi} / ПЭ_{аi}$$

4. *Коэффициент общей (или потенциальной) эффективности (Эобщ<sub>i</sub>)* – показывает реальный (или потенциальный) эффект от функционирования внутреннего аудита, в разрезе *i*-го сегмента в сравнении с понесенными затратами:

$$Эобщ_{iр} = РЭ_{аi} / Z_i \text{ или } Эобщ_{in} = ПЭ_{аi} / Z_i,$$

где

$Z_i$  – затраты на функционирование внутреннего аудита *i*-го сегмента, руб.

К достоинствам метода оценки эффективности внутреннего аудита, через определение сегментарной эффективности, можно отнести высокую аналитичность полученных результатов. Так, выполнение одних заданий внутреннего аудита может быть осуществлено с чрезмерными затратами времени и материальных ресурсов, а других наоборот. Метод сегментарной эффективности позволяет не только вычлнить неэффективные задания внутреннего аудита, но и направления деятельности внутреннего аудита в целом.

Использование метода сегментарной эффективности возможно и на тех предприятиях, которые не оперируют таким показателем, как прибыль (например, бюджетные государственные унитарные предприятия) либо являются убыточными. Актуальность сегментарного метода определения эффективности применительно к предприятиям и организациям народного хозяйства обусловлена возможностью оценки эффективности внутреннего аудита в течение производственного цикла, т.е. в то время, когда оперировать показателем прибыли не представляется возможным.

Использование метода *качественных оценок* в ходе определения эффективности деятельности отдела внутреннего аудита предусматривает оценку эффективности деятельности как соотношение достигнутых целей, выполненных задач и функций к недостигнутым целям, невыполненным задачам.

В процессе качественных оценок проверяющий во многом основывается на своем профессиональном мнении относительно качества и эффективности выполнения тех или иных заданий внутреннего аудита, степени достижения тех или иных целей и задач. Для проведения таких оценок нами предлагается использование следующей формулы:

$$ККО = (K_1 + K_2 + \dots + K_n) * Z_n / Z_0,$$

где

$ККО$  – коэффициент качественной оценки деятельности отдела внутреннего аудита;

$K_1, K_2, K_n$  – корректирующий коэффициент качества выполнения соответствующего задания внутреннего аудита (достижения той или иной цели) в интервале от 0 (минимальное качество) до 1 (максимальный уровень качества);

$Z_n$  – количество выполненных заданий внутреннего аудита в интервале от 1 до *n*;

$Z_0$  – общее количество выданных заданий внутреннего аудита.

Данный коэффициент показывает уровень качества деятельности отдела внутреннего аудита в организации. Использование метода качественных оценок в ходе определения эффективности внутреннего аудита базируется на утверждении, что высокое качество выполнения работы, при прочих равных условиях, является основой высокой эффективности. Естественно, что данное утверждение корректно при положительных оценках, полученных в ходе работы подсистем методологического и организационного соответствия.

Метод *динамических векторов* основан на оценке эффективности функционирования внутреннего аудита путем анализа динамики векторов изменения зарнее известных показателей. В самом простом случае к таким показателям можно отнести следующие:

- количество ошибок, выявленных внутренним аудитором, за какой-либо период;

- количество ошибок, выявленных последующей проверкой, за аналогичный период.

К последующим проверкам относятся контрольные мероприятия, реализуемые после проведения процедур внутреннего аудита. Указанные мероприятия могут проводиться как внешним аудитором, так и ревизионной комиссией, а также системой внутреннего аудита в целях самопроверки.

Таким образом, к основным анализируемым векторам можно отнести:

**вектор 1** – разница между количеством ошибок (неточностей и проч.), выявленных внутренним аудитором в анализируемом периоде (например, за текущий год) и базовом (например, за аналогичный период прошлого года);

**вектор 2** – разница между количеством ошибок (неточностей и проч.), выявленных последующей проверкой в анализируемом и базовом периоде.

Анализ динамики векторов будет корректным в случае совпадения анализируемых и базовых периодов. Наибольшую актуальность этот метод приобретает в коммерческих организациях, обязанных ежегодно проводить обязательный внешний аудит. В этом случае появляется регулярно обновляемая база для анализа динамики вектора 2.

Алгоритм оценки эффективности функционирования внутреннего аудита, по предлагаемой методике, представлен в табл. 1.

Отдельно отметим, что количество показателей, а соответственно и количество анализируемых векторов может быть увеличено, что положительно скажется на точности результатов. Однако это неизбежно вызовет повышение трудоемкости анализа. Поэтому руководителю отдела внутреннего аудита, на основании своего профессионального опыта, необходимо рационально сочетать затраты труда на процедуры собственной системы контроля качества и получаемого результата.

Предлагаемые вектора являются минимально необходимыми для использования данной методики оценки эффективности внутреннего аудита.

Необходимо отдельно обратить внимание на то, что функционирование подсистемы контроля эффективности невозможно рассматривать отдельно от действия подсистем контроля методологического и организационного соответствия. Исходя из этого, выбор метода оценки эффективности может быть различным не только в разных коммерческих организациях, но и в различные анализируемые периоды одного и того же экономического субъекта.

Исходя из того, что результаты работы внутреннего аудитора находятся в зависимости от целей, поставленных перед ним, целесообразно представить собственную систему контроля качества (ССКК) в разрезе следующих подсистем:

- контроля методологического соответствия (ПКМС);
- контроля организационного соответствия (ПКОС);
- контроля эффективности (ПКЭ).

По результатам функционирования собственной системы контроля качества внутреннего аудита каждая из подсистем (ПКМС, ПКОС, ПКЭ) получает качественную оценку «удовлетворительно» или «неудовлетворительно».

Собственная система контроля качества, состоящая из трех подсистем, может иметь несколько вариантов результатных данных, на основании анализа которых система внутреннего аудита той или иной коммерче-

ской организации получает конечную оценку и соответствующие рекомендации, которые отражены в табл. 2.

Таблица 1

**ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА НА ОСНОВЕ АНАЛИЗА ДИНАМИЧЕСКИХ ВЕКТОРОВ**

№	Динамический вектор 1	Динамический вектор 2	Оценка эффективности функционирования внутреннего аудита
1			В случае, если динамика вектора 1 обгоняет вектор 2, то деятельность внутреннего аудитора можно признать удовлетворительной. Если наоборот, то неудовлетворительной
2			Деятельность внутреннего аудитора можно признать удовлетворительной
3			Деятельность внутреннего аудитора эффективна
4			Деятельность внутреннего аудитора не удовлетворительна
5			Деятельность внутреннего аудитора можно признать удовлетворительной
6			В случае, если динамика вектора 2 обгоняет вектор 1, то деятельность внутреннего аудитора можно признать удовлетворительной. Если наоборот, то неудовлетворительной
7			Оценки затруднены
8			Деятельность внутреннего аудитора можно признать удовлетворительной
9			Деятельность внутреннего аудитора неудовлетворительна
		- динамика вектора отрицательная	
		- динамика вектора без изменений	
		- динамика вектора положительная	

Рассмотренная система контроля качества функционирования внутреннего аудита базируется на предположении, что одна или две из подсистем находятся в неудовлетворительном состоянии. Варианты, когда показатели всех подсистем неудовлетворительны, говорят о возможной полной реорганизации системы внутреннего аудита на основе научно обоснованных методик. Окончательные выводы и рекомендации по тем или иным вариантам (а также их сочетаниям) можно сделать только на основании детального рассмотрения тестов качества внутреннего аудита и факторов, повлиявших на экспертные оценки.

Таблица 2

**КОМПЛЕКСНАЯ ОЦЕНКА КАЧЕСТВА И  
ЭФФЕКТИВНОСТИ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ  
ВНУТРЕННЕГО АУДИТА**

Подсистемы собственной системы кон- троля качества внутреннего ау- дита	Варианты результатных данных					
	1	2	3	4	5	6
ПКМС	Неудов- летвори- тельное	Удовл	Удовл	Не- удовл	Удовл	Не- удовл
ПКОС	Удовле- твори- тельное	Не- удовл	Удовл	Не- удовл	Не- удовл	Удовл
ПКЭ	Удовле- твори- тельное	Удовл	Не- удовл	Удовл	Не- удовл	Не- удовл

**Вариант № 1.** Неудовлетворительное состояние методологической базы внутреннего аудита, выявленное по результатам подсистемы контроля методологического соответствия, впоследствии может привести к резкому снижению его эффективности. Удовлетворительное состояние эффективности при неудовлетворительной методологической базе может также означать, что решение поставленных задач достигается лишь благодаря личному опыту сотрудников отдела. Это ставит под угрозу как возможность управления персоналом отдела, так и выполнение иного состава аудиторских целей и задач. *Предварительные рекомендации:* формирование оптимальной методологической базы, на основе принятия стандартов внутреннего аудита, при отсутствии таковых; ужесточение ответственности персонала в случае несоблюдения норм стандартов.

**Вариант №2.** Неудовлетворительное состояние организационного соответствия может привести к утрате независимости сотрудников отдела; к нивелированию, а впоследствии и к утрате понятия о составе прав, обязанностей и ответственности работников отдела; к несоответствию размера отдела и его функций, задач, что может вызвать чрезмерную нагрузку на персонал и снижение эффективности. *Предварительные рекомендации:* формирование внутренних организационных документов, касающихся отдела внутреннего аудита, их согласование и закрепление ответственности по их выполнению и соблюдению.

**Вариант № 3.** Неудовлетворительное состояние эффективности функционирования внутреннего аудита может быть вызвано, как минимум, следующими причинами:

- чрезмерными объемами целей и задач, выполнение которых не приносит ожидаемой отдачи;
- непропорциональностью между целями и задачами, поставленными перед внутренним аудитом и разработанной методологической базой по их реализации (перекос в сторону последней).

*Предварительные рекомендации:* либо пересмотреть состав целей и задач, вменяемых отделу внутреннего аудита; либо упростить методику достижения этих целей.

**Вариант №4.** Неудовлетворительные показатели по подсистемам методологического и организационного соответствия означают, что при организации отдела внутреннего аудита был игнорирован системный под-

ход, подразумевающий адекватность системы внутреннего аудита поставленным задачам, методологическую обоснованность выводов. Положительные показатели по подсистеме контроля эффективности, в данном случае, могут являться следствием высокого профессионализма сотрудников отдела, а также ошибочности расчетов показателей эффективности. *Предварительные рекомендации:* полностью пересмотреть стандарты внутреннего аудита, как организационного характера, так и относящиеся к методике внутреннего аудита.

**Вариант №5.** Неудовлетворительное состояние как организационного соответствия, так и показателей эффективности, скорее всего, вызвано несоответствием размера отдела и его функций, задач, что вызывает чрезмерную нагрузку на персонал либо нерациональное использование трудовых ресурсов, а в итоге и снижение эффективности. *Предварительные рекомендации:* формирование внутренних организационных документов, касающихся отдела внутреннего аудита, их согласование и закрепления ответственности по их выполнению и соблюдению. Установление факторов, влияющих на снижение эффективности, выделение тех из них, которые вызваны организационным несовершенством системы внутреннего аудита организации.

**Вариант №6.** Неудовлетворительное состояние методологической базы внутреннего аудита является причиной снижения его эффективности. В данном случае возможно, что используемые методы проведения внутреннего аудита не только не соответствуют целям и задачам (например, незначительные по существу цели и задачи достигаются чрезмерно сложными приемами и процедурами), но и выполняются небрежно и некачественно. *Предварительные рекомендации:* формирование оптимальной методологической базы, на основе принятия стандартов внутреннего аудита, при отсутствии таковых; ужесточение ответственности персонала в случае несоблюдения норм стандартов.

В том случае, когда показатели двух подсистем находятся в неудовлетворительном состоянии, необходимо, на основе детального рассмотрения тестов контроля качества, оценить их взаимное влияние, а также наличие синергетического эффекта.

Таким образом, используя данную методику оценки качества внутреннего аудита, можно добиться такой его организации, которая будет оптимальна как с точки зрения методологии внутреннего аудита, так и с точки зрения его экономической эффективности. Только строгий, постоянный и всесторонний контроль качества внутреннего аудита обусловит его применение и в отраслях народного хозяйства с высокими нормами прибыли, и в отраслях с более низким уровнем дохода.

### Литература

1. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. - 398 с.: ил.
2. Андреев В.Д. Практический аудит (справочное пособие). - М.: Экономика, 1994. - 366 с.
3. Арнс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ.; Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 1995. - 560 с.: ил.
4. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин, Л.В. Сотникова; Под ред. проф. В.И. Подольского. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 432 с.

5. Аудит Монтгомери/ Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейли, М.Б. Хирш. Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 542 с.
6. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебное пособие, 4-е изд., доп. и перераб. - М.: Финансы и статистика, 1997. - 416 с.: ил.
7. Бурцев В.В. Принципы внутреннего аудита. // Бухгалтерский учет, 1998. - №2. - с. 80-81.
8. Васильева Н.Е. Стандарты и методы внутреннего аудита. // Деньги и кредит, 2001. - №4. - с. 35-37.
9. Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит: Учебное пособие / Под ред О.В. Ковалевой. - М.: Издательство ПРИОР, 2002. - 320 с.
10. Макальская А.К. Внутренний аудит: Учебно-практическое пособие. - М.: Издательство "Дело и Сервис", 2000. - 80 с.
11. Робертсон Дж.К. Аудит: Пер. с англ. - М.: КРМГ, аудиторская фирма "Контакт", 1993. - 496 с.
12. Романов А.Н., Одинцов Б.Е. Автоматизация аудита. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. - 336 с.
13. Скобара В.В. Аудит: методология и организация. - М.: Издательство "Дело и Сервис", 1998. - 576 с.
14. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит. Учебник / ВЗФЭИ. - М.: ЗАО "Финстатинформ", 2000. - 239 с.
15. Терехов А.А. Аудит: перспективы развития. - М.: Финансы и статистика, 2001. - 560 с.: ил.
16. Уткин Э.А. Консалтинг. - М.: Ассоциация авторов и издателей "Тандем". Издательство ЭКМОС, 1998. - 256 с.
17. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С., Негашев Е.В. Методика финансового анализа. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2001. - 208 с.
18. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. - 2-е изд., доп. и перераб. - М.: ИНФРА-М, 2000. - 352 с.

*Контактные телефоны:*

*Хорохордин Денис Николаевич*

*Хорохордин Николай Никитович*