4.6. СЛУЖБА ВНУТРЕННЕГО АУДИТА И ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ ЕЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Товсултанова Л.Г., старший преподаватель, кафедра «Финансы, кредит и страхование», Грозненский государственный нефтяной технический университет им. академика М.Д. Миллионщикова, г. Грозный, аспирант, Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, г. Москва

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

В связи с отсутствием типовой методики оценки деятельности внутреннего аудита, а также в целях рационализации и повышения ее эффективности назрела необходимость разработки адекватных и экономически обоснованных показателей, оценивающих качество работы внутреннего аудита. В статье дано определение эффективности внутреннего аудита и приведена комплексная модель оценки эффективности внутреннего аудита. На основании существующих критериев оценки работы внутреннего аудита объективно уточнены и приведены новые показатели расчета эффективности внутреннего аудита (реализованность (осуществленность) рекомендаций внутреннего аудита, тональность отклонений, выявленных в ходе внутреннего аудита, рентабельность внутреннего аудита и др.). Установлен норматив на количество проведения внутренних аудиторских проверок и обоснована его необходимость с учетом случаев проведения внутренних аудиторских проверок сверх норматива.

ВВЕДЕНИЕ

Для современных компаний стало не только актуальным, но и необходимым применение в качестве незаменимого инструмента управления обновленной системы внутреннего аудита и контроля. Необходимость осуществления внутреннего контроля и аудита для хозяйствующих субъектов определена законодательно. Так, в Федеральный закон (ФЗ) «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ введена ст. 19 «Внутренний контроль», которая обязывает экономические субъекты осуществлять внутренний контроль фактов хозяйственной деятельности.

Рационально организованная служба внутреннего аудита позволяет создать действенную систему корпоративного управления. Для активизации систем внутреннего контроля и аудита и оптимизации контрольно-консультационной работы необходима адекватная оценка их эффективности.

Оценка качества работы службы внутреннего аудита

В целом эффективность представляет собой продуктивность использования ресурсов в достижении какой-либо цели. Так как эффективность работы службы внутреннего аудита оценивается и повышается не ради собственно самой службы, то в данном контексте можно дать уточняющее определение эффективности внутреннего аудита. Итак, эффективность внутреннего аудита – это продуктивность затрат на внутренний аудит в целях оптимизации системы корпоративного управления.

Так как нет типовой методики проведения внутренних аудиторских проверок и единых критериев для оценки эффективности работы системы внутреннего аудита и контроля (или службы внутреннего аудита), то чаще всего эффективность внутреннего аудита оценивается, исходя из анализа деятельности компании в целом и по структурным подразделениям и отделам. В данном случае успешная или не очень деятельность экономического субъекта ошибочно вменяется в заслугу или в вину службе внутреннего аудита, тогда как даже при экономической неэффективности деятельности других подразделений, деятельность службы внутреннего аудита может быть эффективной, и наоборот.

Комплексный подход к оценке деятельности системы внутреннего аудита имеет следующую модель (рис. 1).

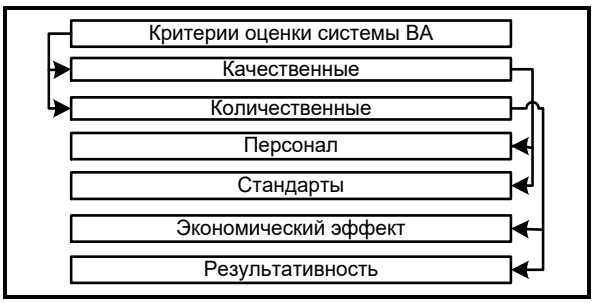

Рис. 1. Комплексная модель оценки эффективности внутреннего аудита

Критерии оценки эффективности работы службы внутреннего аудита представлены качественными и количественными показателями [7, с. 290]. К качественным относятся показатели, характеризующие качество внутреннего аудиторского персонала (уровень квалификации и образования, стаж работы по специальности и прочее) и качество внутренних аудиторских стандартов и внутренней аудиторской методологии и технологии (наличие внутренних аудиторских стандартов, направления деятельности службы внутреннего аудита и др.). Количественные показатели также представлены двумя группами:

- показатели, характеризующие экономическую эффективность или прямой экономический эффект от внедрения аудиторских рекомендаций (эффективность / окупаемость затрат на аудит, регулярная экономия / доход, единовременный доход / экономия и т.п.);
- показатели, характеризующие результативность внутренней аудиторской деятельности (частота и продолжительность внутренней аудиторской проверки, среднее количество аудиторских рекомендаций, среднее количество не объективных / объективных рекомендаций и т.д.).

Основополагающими, или базовыми, критериями являются качественные показатели оценки системы внутреннего аудита. Именно от профессиональности внутренних аудиторов и рациональности разработанных ими стандартов и методики зависит эффективность деятельности института внутреннего аудита компании. Для оценки эффективности внутреннего аудита в компаниях, имеющих разветвленную сеть структурных подразделений, нами разработаны следующие показатели:

- интенсивность внутреннего аудита;
- напряженность внутреннего аудита;
- действенность (результативность) внутреннего аудита;
- реализуемость рекомендаций внутреннего аудита;
- реализованность (осуществленность) рекомендаций внутреннего аудита;
- реализованность рекомендаций внутреннего аудита в денежном выражении;
- тональность отклонений, выявленных в ходе внутреннего аудита;
- рентабельность персонала службы (отдела) внутреннего аудита;
- рентабельность внутреннего аудита.

Коэффициент (показатель) интенсивности работы аудитора определяется как отношение количества проведенных проверок к количеству проверок, проведенных в целом по структурному подразделению [9]. Но на общее количество проверок в целом целесообразно установить норматив, исходя из производственной объективно оправданной потребности в проверках. Слишком частое проведение проверок может тормозить работу внутриструктурных подразделений. Если же проверки проводить реже одного раза в год, то утрачивается их актуальность. К тому же следует определить случаи проведения внутренних аудиторских проверок сверх норматива.

Норматив на количество проверок в целом следует установить из расчета один участок / отдел (объект проверки) – одна проверка. К этому количеству следует добавить три проверки, исходя из расчета один процесс (объект проверки) – одна проверка, так как воспроизводственный процесс состоит из трех процессов: снабжение, производство, реализация.

Следует понимать, что фактическое количество проверок может отклоняться в большую или меньшую сторону от нормативного показателя. К примеру, в текущем отчетном периоде может быть проведено меньше проверок по какому-либо конкретному отделу, если ранее по этому же отделу проведено большое количество проверок. Может также возникать необходимость проведения проверок сверх норматива, если появилась реальная или объективно ожидаемая причина снижения экономического эффекта по результатам деятельности проверяемого объекта. Это такие случаи:

- смена материально-ответственного лица:
- нанесение материального ущерба в результате чрезвычайных ситуаций, установления фактов хищения или краж и т.п.;
- реорганизационные мероприятия;
- значительное увеличение или снижение масштабов производства;
- другие подобные факты.

Таким образом, показатель интенсивности внутреннего аудита $И_{ва}$ характеризует частоту случаев проведения внутреннего аудита в целом по структурной единице или хозяйствующему субъекту и исчисляется как отношение фактически проведенных проверок $П_ф$ к нормативному количеству проверок $П_н$:

$$И_{ва} = П_ф/П_н. \quad (1)$$

Показатель напряженности внутреннего аудита $Н_{ва}$ показывает частоту проведения внутреннего аудита по отделам внутри структурной единицы или структурных подразделений хозяйствующего субъекта. Определяется данный показатель как отношение количества проверок по отделу $П_о$ к показателю интенсивности внутреннего аудита $П_н$:

$$Н_{ва} = П_о/И_{ва}. \quad (2а)$$

или (если $И_{ва}$ представить показателями):

$$Н_{ва} = П_о : П_ф/П_н. \quad (2б)$$

Коэффициент / показатель результативности внутреннего аудита определяется как отношение объема выявленной при проведении проверок суммы отклонений к объему проверенных средств [9].Однако следует учитывать, что проверке подлежат разные объекты бухгалтерского учета, в связи с чем суммы отклонений могут иметь различную основу, что может выражаться как в положительном, так и в отрицательном значении.

Действенность (результативность) внутренней аудиторской проверки можно определять раздельно по каждому объекту учета хозяйствующего субъекта – по хозяйственным средствам, источникам их формирования, по обязательствам и хозяйственным процессам (операциям). В зависимости от объекта следует учитывать следующие виды отклонений:

- недостача или излишек хозяйственных средств (неучтенное ранее имущество);
- необоснованные или неучтенные (не выявленные ранее) обязательства;
- завышение или занижение размеров обязательств;
- перерасход (скрытый / явный) или возможная экономия в ходе процессов снабжения, производства и реализации.

Определяется действенность внутренней аудиторской проверки $Д_{ва}$ как соотношение в денежном выражении, в числителе которого сумма выявленных отклонений по объектам учета с положительным значением $О^+_{ва}$ и отрицательным значением (нивелированным умножением на -1) $О^-_{ва}$, а в знаменателе объем проверенных объектов учета $ОУ_п$. Показатель характеризует результативность внутренней аудиторской проверки:

$$Д_{ва} = \Sigma О^+_{ва} + (\Sigma О^-_{ва} * (-1))/\Sigma ОУ_п. \quad (3)$$

В приведенной формуле (3) не следует вычитать отклонения с отрицательным значением, так как в данном случае учитывается объем денежного потока, а не его направление. В изученных нами трудах по внутреннему аудиту коэффициент реализуемости рекомендаций внутреннего аудита исчисляется как соотношение количества рекомендаций, подготовленных по итогам проверок, к количеству проведенных проверок [9]. Так как по результатам проверок практически всегда даются те или иные рекомендации, нами предлагается учитывать соотношение внедренных / не внедренных по каким либо причинам рекомендаций и данных рекомендаций. Кроме того, важно знать, ожидается ли исполнение невнедренных рекомендаций. То есть следует учитывать, какое количество из данных рекомендаций было внедрено, а какие рекомендации не внедрены на данном этапе или вообще не подлежат внедрению по каким-либо причинам.

Реализуемость рекомендаций внутреннего аудита $Р'_{ва}$ определяет предполагаемую возможность (степень) реализации рекомендаций по результатам

внутренних аудиторских проверок в изучаемом базовом периоде.

Исчисляется данный показатель как соотношение следующих показателей:

- в числителе – количество внедренных рекомендаций $P_в$ плюс ½ от количества ожидающих внедрения рекомендаций $P_{ов}$ за минусом ¼ от количества рекомендаций, которые невозможно или нецелесообразно внедрить по каким-либо причинам $P_{нв}$;
- в знаменателе – количество данных рекомендаций $P_д$:

$$P'_{ва} = (P_в + ½ P_{ов} – ¼ P_{нв})/P_д. \quad (4)$$

Для рассматриваемой формулы (4) следует пояснить следующие моменты.

1. От ожидающих внедрения рекомендаций берется только ½ часть, так как вероятность их внедрения такова же, как и возможность невыполнения рекомендаций. В данном случае это будет свидетельствовать не о качестве аудита, а о низкой исполнительской дисциплине ответственных лиц проверяемого объекта. Однако, несмотря на это, снижаются показатели и по внутреннему аудиту.
2. Вычитание показателя рекомендаций, которые не будут внедрены, позволит повысить ответственность внутренних аудиторов при обосновании рациональности предлагаемых рекомендаций. Но вычитается только четвертая его часть с целью сохранения мотивации внутренних аудиторов для изыскания способов рационализации и совершенствования деятельности корпоративного управления. Объясняется это тем, что возможно рекомендации могут быть объективны и обоснованы, но в ближайшем будущем у компании может не быть достаточных ресурсов для их внедрения.
3. Нормативное значение для данного показателя целесообразно установить в интервале от 0,5 до единицы. Чем ближе значение показателя к единице, тем больше объективность, обоснованность и практическая полезность разработанных аудиторами рекомендаций.

Реализованность (осуществленность) рекомендаций внутреннего аудита $P^р_{ва}$ определяется как отношение фактически внедренных рекомендаций $P_в$ к количеству данных рекомендаций $P_д$. Этот показатель характеризует степень фактической воплощенности рекомендаций, данных в рассматриваемом базовом периоде по результатам внутреннего аудита (нормативное значение – 0,5-1):

$$P^р_{ва} = P_в/ P_д. \quad (5)$$

Для большей наглядности результатов в дополнение к вышеназванному показателю (5) важно также рассмотреть такой показатель, как реализованность рекомендаций внутреннего аудита в денежном выражении. По итогам внутренней аудиторской проверки можно будет выявить эффективность внедренных рекомендаций, исходя из суммы выявленных отклонений и фактически осуществленных доначислений. Показатель определяет относительный эффект от внедрения рекомендаций внутренней аудиторской проверки. Жесткую верхнюю границу для данного показателя устанавливать нелогично, так как реальные доначисления по сумме могут и превосходить предполагаемые в связи с инфляцией, например, или изменением курса валют, если операции были совершены в валюте. Приближенный норматив с жесткой нижней границей будет составлять от 0,5 до единицы или более единицы.

Реализованность рекомендаций внутреннего аудита в денежном выражении $P^д_{ва}$ определяется как денежное выражение соотношения, в числителе которого сумма фактических доначислений от внедрения рекомендаций внутреннего аудита $Д_ф$, а в знаменателе – сумма объективно ожидаемых (планируемых) доначислений / выявленных отклонений $Д_п$:

$$P^д_{ва} = ΣД_ф/ΣД_п. \quad (6)$$

Показатель тональности выявленных в ходе внутреннего аудита отклонений $T^о_{ва}$ исчисляется как соотношение отклонений, увеличивающих $O^+_{ва}$ и уменьшающих $O^-_{ва}$ доход. Он показывает, сколько рублей из суммы отклонений, увеличивающих доход, приходится на каждый рубль, уменьшающий его:

$$T^о_{ва} = ΣO^+_{ва}/ΣO^-_{ва}. \quad (7)$$

Следующий показатель – рентабельность персонала службы (отдела) внутреннего аудита – целесообразно определять, исходя из общей рентабельности всего персонала компании в целом и доначислений (или дохода), выявленных и рекомендованных внутренними аудиторами. Очевидно, что в общей рентабельности персонала есть и доля вклада внутренних аудиторов, но, помимо этого, лишь благодаря внутренним аудиторам выявлены дополнительные доначисления (или источники дохода) по результатам проверок.

Общая рентабельность всего персонала и доначисления по результатам внутренней аудиторской проверки (или проверок) определяются по данным базового периода. То, что возможность фактического осуществления доначислений увеличит доходы лишь в последующем периоде, не влияет на важность и размер вклада внутренних аудиторов в достижение целей компании в базовом периоде.

Таким образом, рентабельность персонала службы внутреннего аудита $R^п_{ва}$ определяется как сумма соотношений (чистой) прибыли $П_ч$ к среднесписочной численности персонала $Ч_п$ и объема объективно рекомендованных (планируемых) доначислений $Д_р$ к количеству / численности сотрудников службы (отдела) внутренних аудиторов $Ч_{ва}$:

$$R^п_{ва} = П_ч/Ч_п + Д_п/Ч_{ва}. \quad (8)$$

Данный показатель определяет, какой объем прибыли приходится на одного работника службы внутреннего аудита. Другими словами, он характеризует размер прибыли (убытка) на одного работающего сотрудника (аудитора).

В заключение определим рентабельность внутреннего аудита по данным базового периода двумя способами:

- если затраты на внутренний аудит составляют только затраты на оплату труда персонала службы внутреннего аудита;
- если затраты на внутренний аудит, кроме заработной платы аудиторов, включают в себя командировочные и другие расходы (на повышение квалификации аудиторов и т.п.).

Итак, в первом варианте рентабельность внутреннего аудита $R_{ва}$ определяется как отношение балансовой (чистой) прибыли $П_ч$ к затратам на оплату труда персонала службы внутреннего аудита $ОТ^п_{ва}$:

$$R_{ва} = П_ч/ОТ^п_{ва}, \quad (9а)$$

Во втором варианте рентабельность внутреннего аудита $R_{ва}$ определяется как соотношение, в числителе которого балансовая (чистая) прибыль $П_ч$, а в знаменателе сумма затрат на заработную плату аудиторам $ОТ^п_{ва}$, а также командировочные расходы $Р^к_{ва}$ и другие расходы $Р^{др}_{ва}$ в связи с аудитом.

$$R_{ва} = П_ч/(ОТ^п_{ва} + Р^к_{ва} + Р^{др}_{ва}). \quad (9б)$$

Вышеприведенная методика оценки качества работы института внутреннего аудита применима как для компаний среднего размера, так и для больших предприятий, имеющих разветвленную организационную структуру с широкой географией подразделений.

В такой ситуации некоторые результирующие показатели по структурным подразделениям следует суммировать для получения общего итога по всему хозяйствующему субъекту. Часть же показателей необходимо будет рассчитывать, изначально включая в расчет одновременно данные по всем структурным подразделениям, чтобы получить общий результат.

В том или другом случае в зависимости от целей анализа можно вывести средние итоги по всему предприятию:

ПОКАЗАТЕЛЬ = (итог по объекту 1 + +итог по объекту 2 + итог по объекту 3 + +… + итог по n объекту) / n.

ВЫВОДЫ

Объективная необходимость оценки качества работы института внутренних аудиторов хозяйствующего субъекта не требует дополнительных доказательств. Для эффективности корпоративного управления требуется действенная система внутреннего аудита и контроля, мониторинг которой будет способствовать повышению ее результативности.

Однако следует понимать, что методика оценки качества внутреннего аудита должна быть адекватной и рациональной во избежание формализации или излишнего информационного нагромождения при решении данного вопроса. В таких условиях эффективность системы внутреннего аудита и контроля будет сведена к минимуму из-за очевидной бесполезности при первом варианте и неоправданной трудоемкости – при втором. В связи с этим должны быть разработаны типовые методики оценки качества работы службы внутреннего аудита в зависимости от размеров и структуры хозяйствующих субъектов или отраслевой зависимости.

Предложенная нами методика оценки эффективности службы внутреннего аудита применима для крупных и средних компаний с простой или сложной разветвленной структурой.

Литература

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ (ред. от 4 марта 2014 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 дек. 2011 г. №402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности [Электронный ресурс] : правило (стандарт) №1 : утв. постановлением Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Рассмотрение работы внутреннего аудита [Электронный ресурс] : правило (стандарт) №29 : с учетом постановления Правительства РФ «О внесении изменений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства РФ от 23 сент. 2002г. №696» от 25 авг. 2006 г. №523. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Аудит [Текст] : учеб. для вузов / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др. ; под ред. проф. В.И. Подольского. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2009. – 583 с.
6. Аудит [Текст] : учеб.-практ. пособие / К.К. Арабян, Е.С. Соколова. – М. : Изд. центр ЕАОИ, 2011. – 440 с.
7. Внутренний аудит и контроль финансово-хозяйственной деятельности организации [Текст] : учеб.-практ. пособие / А.В. Евдокимова, И.Н. Пашкина. – М. : Дашков и Ко, 2009. – 325 с.
8. Основы аудита [Текст] : учеб. пособие / К.К. Арабян, Е.С. Соколова. – М. : Изд. центр ЕАОИ, 2011. – 239 с.
9. Плотников П.В. Организация и методическое обеспечение внутреннего аудита в вертикально интегрированной структуре пассажирского железнодорожного транспорта [Электронный ресурс] : автореф. дисс. … канд. экон. наук / П.В. Плотников ; Саратовский госуд. соц.-экон. ун-т. – Саратов, 2012. URL: http://www.dslib.net/bux-uchet/organizacija-i-metodicheskoe-obespechenie-vnutrennego-audita-v-vertikalno.html
10. Федотова Е.С. Внутренний аудит как инструмент эффективного управления предприятием [Текст] : автореф. дисс. … канд. экон. наук. / Е.С. Федотова ; Саратовский госуд. соц.-экон. ун-т. – Саратов, 2005.

Ключевые слова

Внутренний аудит; эффективность внутреннего аудита; оценка эффективности внутреннего аудита; рентабельность внутреннего аудита.

Товсултанова Любовь Гиляниевна

РЕЦЕНЗИЯ

Статья аспиранта Российского экономического университета им. Г.В. Плеханова Товсултановой Любови Гиляниевны посвящена интересной теме оценки эффективности системы внутреннего аудита. Действительно, подход автора представляется актуальным и заслуживает внимания поиск ответа на вопрос, как именно проводится оценка качества функционирования внутреннего аудита организации. Система внутреннего контроля основана на деятельности внутренних аудиторов, работающих в службах внутреннего контроля. Само по себе понятие внутреннего контроля относится к понятийному аппарату организации управления данными субъектов компании, для достижения поставленных перед компанией целей с минимальными затратами, предупреждения искажений и рисков в течение деятельности организации. В связи с этим разработка методического аппарата оценки эффективности деятельности службы внутреннего аудита предполагает проверку эффективности системы мониторинга функционирования организации, в том числе проверку на соответствие законам, стандартам, приказам, а так же на выявление способов минимизации затрат и рисков. Оценка эффективности включает оценку трех основных элементов службы внутреннего контроля: контрольной среды, отдельных средств внутреннего контроля и системы финансового учета и управления рисками.

Автором справедливо отмечено, что отсутствует типовая методика проведения внутренних аудиторских проверок и единые критерии оценки эффективности работы системы внутреннего аудита, и, как правило, эффективность внутреннего аудита оценивается на основе анализа деятельности компании в целом и по структурным подразделениям и отделам.

Представляет интерес вывод, что оценка эффективности системы внутреннего аудита основана на оценке вклада внутренних аудиторов, благодаря которому по результатам проверок внутренними аудиторами выявлены источники дохода или вероятные дополнительные доначисления.

Можно сделать вывод, что статья Товсултановой Любови Гиляниевны может быть рекомендована к публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Барыкин С.Е., д.э.н., доцент, профессор Международной высшей школы управления Санкт-Петербургского политехнического университета Петра Великого.

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ