

**УДК 657.6**

**Тырская Л.Р.**

*студентка 3 курса магистратуры*

*Челябинский государственный университет*

## **СПОСОБЫ ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ**

### **СЛУЖБЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА**

*Аннотация: в статье рассматриваются основные методы и способы оценки внутреннего аудита корпораций в современных условиях. Также автором проведено исследование термина внутреннего аудита, определены виды и формы внутреннего аудита. Внедрение системы внутреннего контроля дает возможность выжить организациям, в конкурентных условиях. Данная тенденция обуславливает важность и надобность внедрения системы внутреннего аудита на любой организации.*

*Ключевые слова: корпорации, внутренний контроль, внутренний аудит, методики, методы и способы оценки.*

**Tyrskaya L.R.**

*3rd year graduate student*

*Chelyabinsk State University*

## **METHODS OF EVALUATION OF THE INTERNAL AUDIT SERVICE**

*Abstract: the article discusses the main methods and methods of evaluating the internal audit of corporations in modern conditions. The author also conducted a study of the term internal audit, defined the types and forms of internal audit. The introduction of an internal control system makes it possible for organizations to survive in a competitive environment. This trend determines*

*the importance and necessity of implementing an internal audit system in any organization.*

*Keywords: corporations, internal control, internal audit, methods, methods and methods of evaluation*

Вопросы управления волнуют человечество уже не одно тысячелетие. В целом принято считать, что, осуществляя осознанную целенаправленную деятельность в отношении различных объектов или процессов, человек управляет ими, то есть упорядочивает, регулирует и создает условия для функционирования этих объектов или процессов. Управление в наши дни касается всех сфер жизнедеятельности: бытовой, социальной и экономической (государственное или хозяйственное управление). В таком многообразииправленческих процессов управление финансами является одним из основных направлений управляемой деятельности человека, предприятия или государства.

Внутренний аудит – это важнейшая часть современной системы управления, позволяющая достичь целей, поставленных собственниками, с минимальными затратами. Эффективность функционирования хозяйствующих субъектов во многом зависит от грамотно организованного контроля, так как он не только призван выявить недостатки и нарушения, но и предупреждать их, а также способствовать их своевременному устраниению [2].

Внутренний аудит является одним из видов контроля. Под видом контроля понимается совокупность проводимых с определенной целью форм контроля. Выбор вида контроля обусловлен спецификой его объекта и поставленных задач, а также используемыми для контроля средствами.

Также внутренний аудит может применяться как средство стимулирования успешной деятельности организации. Таким образом, выделяют значительное количество видов и форм внутреннего контроля,

для каждого из которых характерно наличие комплекса специфических элементов.

Совокупность элементов составляет систему внутреннего контроля, способную принимать различные виды в деятельности организации: ревизия, внутренний контроль, контроллинг, внутренний аудит. Для существующих видов систем контроля характерны как сходства, так и различия. Помимо этого, необходимо указать на то, что в организации системы внутреннего контроля могут быть представлены в разных формах: от достаточно простых образований (выполнение контрольных функций одним из руководящих сотрудников, создание ревизионной комиссии) до сложных систем (например, службы контроллинга и внутреннего аудита) [3].

Внутренний аудит подразумевает разработку системы постоянного контроля, а также внутреннюю проверку деятельности организации с целью обнаружить и устраниить возможные искажения и неблагоприятные факторы, уведомить лиц, отвечающих за корпоративное управление о возможных проблемах с целью своевременного принятия управленческих решений, направленных на снижение различных видов рисков, которые могут возникнуть в деятельности компании.

Сотрудники внутреннего аудита собирают представление о текущем процессе внутреннего контроля, проводят тестирование на местах, выясняют с сотрудниками отдела выявленные проблемы, готовят официальный отчет о проверке и т.д. [8]. В процессе работы используют различные процедуры сбора доказательств. К основным процедурам получения доказательств относятся: инспектирование; физическая проверка; наблюдение; запрос; подтверждение; пересчет; аналитические процедуры. Далее рассмотрим каждую из процедур в таблице 1.

Таблица 1 – Основные процедуры получения аудиторских доказательств [4]

Название	Характеристика
----------	----------------

процедуры	
Инспектирование	<p>Проверяя различные операции, аудитор изучает подтверждающие документы и записи. Цель изучения документов заключается в следующем:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- подтвердить подлинность сделки;</li> <li>- определить, соответствуют ли транзакции подтверждающий документ;</li> <li>- убедиться, что транзакции авторизованы (одобрены);</li> <li>- убедиться, что сделка классифицирована правильно.</li> </ul> <p>Аудитор просматривает бухгалтерские записи и документы, если он обнаруживает какие-либо необычные операции, он их тщательно проверяет. Это называется сканированием записей, которое требует опыта и знаний.</p> <p>То, как аудитор может полагаться на документы, зависит от происхождения (источника) документов и эффективности действующей системы внутреннего контроля.</p>
Физическая проверка	Если предмет можно измерить в физическом выражении, то же самое можно проверить по количеству и качеству (если возможно). Путем физического осмотра аудитор обеспечивает доступность предмета. Однако с помощью этого метода нельзя проверить право собственности на предметы.
Наблюдение	Аудитор наблюдает за определенной процедурой, выполняемой организацией. Примерами являются наблюдение за мерами внутреннего контроля, применяемыми при операциях с наличными деньгами, процедурами, выполняемыми при получении или выдаче материалов и т. д. Аудитор делает свои наблюдения для оценки эффективности и действенности системы, которой придерживается организация.
Запрос	Запрос информации у лиц, принадлежащих к организации или сторонней организации, называется запросом.
Подтверждение	Подтверждение информации, доступной организации или с лицами, в основном не входящими в организацию, посредством запроса. Запрос и подтверждение могут иметь место как в устной, так и в письменной форме. Лучшим примером для запроса и подтверждения является подтверждение остатков дебиторов, указанных в бухгалтерском учете, с дебиторами организации.
Пересчет	Аудитор производит соответствующие расчеты и проверяет точность бухгалтерских записей. Например, аудитор вычисляет амортизацию, подлежащую начислению за год, принимая во внимание стоимость актива, дату покупки, норму амортизации и т. д. для проверки правильности начисленной организацией амортизации. Аудитор также отслеживает конкретную транзакцию от источника для проверки процедуры бухгалтерского учета
Аналитические процедуры	Такой метод предполагает проведение анализа и оценки информации, полученной в ходе аудита. Проверяются финансовые и экономические показатели исполнителя, для выявления, возможных ошибок в составлении хозяйственных операций. Целью анализа является обеспечение последовательности методов бухгалтерского учета, а также оценка эффективности управления

	<p>путем сравнения результатов за несколько лет.</p> <p>Несколько аналитических процедур: примирение; анализ соотношения; дисперсионный анализ.</p> <p>Аудитор также применяет аналитические процедуры, чтобы помочь руководству в принятии решений: маржинальные затраты; стандартная калькуляция и др.</p> <p>Аудитор изучает характер бизнеса, а также превалирующие обстоятельства и выбирает применяемые методы. При проведении аудита он может изменить свою технику в соответствии с изменениями, наблюдаемыми в обстоятельствах. Подходящие методы аудита, принятые аудитором, помогают ему проводить аudit эффективно.</p>
--	---

Источник: составлено автором на основании [4]

В 2017 году разработана новая редакция COSO ERM<sup>1</sup> (Enterprise Risk Management - Integrated Framework Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - Комитет спонсорских организаций Комиссии Тредвея), в которой предложено пять элементов интегрированной системы управления рисками: управление и культура; стратегия и постановление целей; эффективность деятельности, мониторинг и внедрение изменений, информация, коммуникация и отчетность, а также выделены принципы эффективного функционирования СВК, которые приведены в таблице 2.

Таблица 2 - Составляющие концепции интегрированной модели COSO [10]

ПРИНЦИПЫ В РАЗРЕЗЕ КОМПОНЕНТОВ				
Выполнение советом директоров функции наблюдателя за управлением рисков	Мониторинг требований к ведению деятельности	Идентификация рисков	Оценка существенных изменений	Использование информации и технологий
КОМПОНЕНТЫ				
Управление и культура	Стратегия и постановка целей	Эффективность деятельности	Мониторинг и внедрение изменений	Информация, коммуникация и отчетность
Создание операционных структур	Определение уровня риска	Оценка влияния рисков	Анализ риска и эффективность деятельности	Распространение информации о рисках

<sup>1</sup> Internal Control: Integrated Framework – 2013 [Electronic resource]. URL: <http://www.coso.org> (дата обращения 20.10.2021).

Определение желанной культуры	Оценка стратегических альтернатив	Приоритетность рисков	Повышение эффективности системы управления рисками	Составление отчетов о рисках, корпоративной культуре и эффективности деятельности
Демонстрирование принадлежности к основным ценностям	Формулировка бизнес-целей	Реагирование на риск	Привлечение, развитие и поддержание квалифицированных специалистов	Комплексный взгляд на риски

Необходимо добавить, что Комиссия Тредвея (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) разработала собственный подход к оценке эффективности СВК – Internal Control – Integrated Framework: иллюстративные инструменты для развития эффективности системы внутреннего контроля, который построен на использовании тестовых процедур в разрезе проверки эффективности всех доступных элементов и принципов интегрированной системы<sup>2</sup>.

Также необходимо отметить комплексную модель оценивания эффективности СВК —The Comprehensive Assessment Model (CAM), предложенную американским Институтом внутренних аудиторов (The Institute из Internal Auditors Research Foundation (IARF)). Подход к оценке эффективности СВК базируется на определении эффективности в двух областях: архитектуре или конструкции (дизайне) СВК, охватывающих внутренние характеристики процесса, а также устанавливающих связь с другими процессами; уровня фактической производительности (эффективности функционирования системы).

Согласно МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» оценка эффективности СВК основывается на оценке пяти составляющих СВК и

---

<sup>2</sup> Internal Control – Integrated Framework: Illustrative Tools for Assessing Effectiveness of a System of Internal Control. Internal Control – Integrated Framework. September 2012.

проводится путем использования аналитических методов и тестовых процедур для определения достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности деятельности<sup>3</sup>.

Проанализированные выше подходы позволили выделить три основных метода оценки эффективности СВК: применение тестовых процедур, несложных математических моделей и аналитических методов оценки (проверки). Сравнение этих методов приведено в таблице 3.

Таблица 3 - Сравнение основных методов оценки эффективности СВК

Методы	Суть методов	Основные преимущества	Основные недостатки
Тестовые процедуры ОЭВК	Подготовка определенного перечня вопросов для проверки и определения качественных характеристик СВК	Простота обработки, возможность применения экспертных методов, нетрудозатратность	Сосредоточенность на качественных показателях
Математические модели ОЭВК	Фокусировка преимущественно на определении эффекта/затрат	Точность вычисления	Сосредоточенность преимущественно на количественных показателях
Аналитические методы ОЭВК	Необходимость обработки большого объема регистров аналитического учета с помощью тестовых процедур	Возможность подробно проанализировать соответствие и достаточность контрольных процедур в имеющихся процессах, применение комплаенса	Сосредоточенность на качественных показателях, что требует высокого уровня аналитической информации, неучет факторов воздействия, недостаточная разработанность на теоретическом уровне

Рассмотрев данные методы и проанализированные в исследовании подходы к оцениванию эффективности СВК можно констатировать, что при

---

<sup>3</sup> Мелещенко, С. С. Аудиторские процедуры оценки риска существенных искажений в соответствии с МСА 315 // Современная экономика: проблемы, закономерности, перспективы / Под общ. ред. Г. Ю. Гуляева. – Пенза : МЦНС «Наука и Просвещение», 2018. – С. 107-118.

применении математических моделей использовать только подход эффект/затраты нецелесообразно.

Это связано с невозможностью в количественном (денежном) измерении оценить именно положительный эффект от функционирования СВК. Главным результатом позитивной организации и функционирования СВК является достижение определенных целей организацией, из-за превентивного недопущения неэффективных управленческих решений, потерь и недостач в процессе управления имуществом и ресурсами.

Аудит СВК является одним из условий обеспечения доверия заинтересованных сторон, а также конкурентоспособности компаний и их инвестиционной привлекательности.

Эффективность аудита СВК — это «степень (включая качество) достижения поставленных целей» [9]. То же описание можно использовать для результативности и действенности внутреннего аудита. Методика оценки должна содержать показатели эффективности и определенные критерии измерения, соответствующие организации, для оценки достижения целей, ради которых осуществляется деятельность внутреннего аудита.

Внутренний аудит должен эффективно демонстрировать свою ценность как ключевой компонент структуры управления организации. Для демонстрации показателей эффективности исполнительному директору аудита (САЕ) необходимо разработать процесс для [1]:

- определения критических категорий эффективности деятельности, таких как, например, удовлетворенность заинтересованных сторон;
- определения стратегий и измерений категории эффективности.

Стратегии должны строиться в соответствии с международными стандартами профессиональной практики внутреннего аудита (далее стандарты ПА), другими применимыми профессиональными стандартами, а также применимыми законами и нормативными актами и должны

обеспечивать удовлетворенность заинтересованных сторон. Использование показателей эффективности может быть элементом процесса внутренней оценки внутреннего аудита на предмет соответствия стандартам ПА;

- регулярного мониторинга, анализа и составления отчетности по показателям эффективности.

Таблица 4 – Показатели эффективности внутреннего аудита (САЕ) необходимые для разработки процесса его оценки

Название	Значение
Определение эффективности внутреннего аудита	<ul style="list-style-type: none"><li>-изучение соответствующих руководств, включая стандарты;</li><li>- изучение стратегических планов деятельности и организации внутреннего аудита;</li><li>- изучение устава правления, комитета по аудиту и внутреннего аудита;</li><li>- оценка основных, ожидаемых и целевых результатов деятельности внутреннего аудита;</li><li>-формулирование первоначального определение эффективности и действенности внутреннего аудита;</li><li>- определение ключевых заинтересованных сторон для эффективности и результативности.</li></ul>
Определите ключевых внутренних и внешних заинтересованных сторон	<ul style="list-style-type: none"><li>- определение внутренних и внешних заинтересованных сторон для деятельности и организации;</li><li>- определение лиц, полагающихся на работу внутреннего аудита;</li><li>- определение круга лиц, кто может получать выгоду от работы внутреннего аудита;</li><li>- определение лиц, поддерживающих деятельность внутреннего аудита.</li></ul>
Разработка показателей эффективности внутреннего аудита	<ul style="list-style-type: none"><li>- определить ожидания ключевых заинтересованных сторон в отношении деятельности внутреннего аудита;</li><li>- определить какие атрибуты, результаты и возможности внутреннего аудита ценят ключевые заинтересованные стороны, а также связанные с ними недостатки или достижения в этих областях;</li><li>- разработать инструменты измерения, такие как сбалансированная система показателей, для документирования соответствующих атрибутов эффективности и результативности и связанных с ними показателей.</li></ul>

Мониторинг и отчетность по результатам	<ul style="list-style-type: none"> <li>-установить согласованный формат и частоту отчетности с учетом размера, характера и структуры управления организации;</li> <li>- организовать периодический обзор такого мониторинга и отчетности для обеспечения актуальности, эффективности и результативности;</li> <li>-использовать результатов отчетности для формирования и руководства деятельностью внутреннего аудита;</li> <li>- привести деятельность внутреннего аудита в соответствие с определенными показателями результативности и действенности внутреннего.</li> </ul>
--	--

Источник: составлено автором на основании [4]

При разработке порядка оценки эффективности внутреннего аудита необходимо учитывать [7]: насколько эффективны показатели, оценивающие стратегии внутреннего аудита; включают ли показатели эффективности как опережающие, так и запаздывающие индикаторы; отражают ли показатели эффективности полномочия и роль деятельности; насколько эффективно показатели используются для постоянного улучшения деятельности внутреннего аудита.

Рассмотрим количественные и качественные характеристики показателей эффективности. Как количественные, так и качественные показатели важны для демонстрации эффективности деятельности внутреннего аудита ключевым заинтересованным сторонам, и их можно сравнивать с принятыми стандартами, предыдущими показателями и / или согласованными ожиданиями.

Количественные показатели эффективности часто основываются на существующих или доступных данных и легко понимаются (например, процент завершенных и запланированных аудитов). Часто для их сбора требуется меньше усилий, и их легко сопоставить с такими же показателями в других организациях. Качественные показатели как правило предполагают сбор уникальной информации с помощью трудоемких методов, таких как опросы или интервью[6].

В дополнение к соблюдению Стандартов, цели внутреннего аудита по оценке эффективности могут включать: уровень вклада в улучшение процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления; достижение поставленных ключевых целей и задач; оценка выполнения плана аудита; продуктивность персонала; рентабельность процесса аудита, количество планов действий по улучшению процесса; эффективность в удовлетворении потребностей заинтересованных сторон; достаточность обзоров обеспечения качества.

С учетом вышеизложенного, можно сделать вывод о том, что методика оценки эффективности внутреннего аудита для каждой организации может строиться на общих подходах, но в то же время является уникальной. При формировании методики необходимо соблюдать требования законодательства Российской Федерации, а также требования локальных нормативных актов.

Грамотно выстроенная и эффективная служба внутреннего аудита является наиважнейшим инструментом постоянного повышения результативности функционирования предприятия. Очень важно регулярно проводить оценку эффективности службы внутреннего аудита в целях выявления возможных резервов в этой области управления. Внедрение эффективной системы внутреннего аудита дает возможность выжить организациям в конкурентных условиях цифровой трансформации экономики. Данная тенденция обуславливает важность и необходимость разработок и внедрения методик, методов и способов оценки системы внутреннего контроля в любой организации.

#### **Использованные источники:**

1. Внутренний контроль и аудит: переход на другой уровень [Электронный ресурс] –

Режим доступа: [http://www.info.ecm.ru/magazine/110/eau\\_110\\_622.htm](http://www.info.ecm.ru/magazine/110/eau_110_622.htm) (дата обращения: 20.10.2021)

2. Курбатов А.Я. Государственная корпорация как организационно правовая форма юридического лица: хозяйство и право, 2018 – № 4. – С. 105-124.
3. Комзолов А.А., Кириченко Т.В. Реализация концепции риск ориентированного внутреннего контроля в системе обеспечения экономической безопасности собственников корпораций // Финансы и управление. – 2019. – № 4. – С. 28 - 35.
4. Магамадова А.И., Налимова З.Ф. Внутренний аудит как основной инструмент повышения качества// Молодежь в современной экономической науке: Материалы V Всероссийской научно-практической заочной конференции, 2017.
5. Мелещенко, С. С. Аудиторские процедуры оценки риска существенных искажений в соответствии с МСА 315 // Под общ. ред. Г. Ю. Гуляева. – Пенза: МЦНС «Наука и Просвещение», 2018. – С. 107-118.
6. Плисова А.Б. Внутренний контроль и аудит // Управление экономическими системами: электронный научный журнал, 2017. – №1(95)
7. Прохорова М.М. Внутренний аудит предприятия как способ повышения уровня его экономической безопасности // Молодой ученый, 2017. – №5(139).
8. Решетникова Е.Е. Внутренний аудит: сущность, функции и задачи// Математические методы и модели в управлении и в экономике 2017.
9. Романовская В.В. Государственный финансовый контроль и особенности его осуществления в государственных корпорациях // Учет. Анализ. Аудит. – 2017. – № 5. – С. 88–95.
10. Internal Control: Integrated Framework – 2013 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.coso.org> (дата обращения 20.10.2021).