

УДК 657.631.6

# Статистическая оценка эффективности проведения внутреннего аудита

**ВАХРАМЕЕВА МАРИНА ВЕНИАМИНОВНА,**

*кандидат экономических наук, доцент кафедры «Статистика»*

*Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия*

**E-mail:** kafedrastatistiki@mail.ru

**ЧУПРИКОВА ЗИНАИДА ВАЛЕРЬЕВНА,**

*кандидат экономических наук, доцент кафедры «Финансы и кредит»*

*Московского государственного университета путей сообщения, г. Москва, Россия*

**E-mail:** zinai@yandex.ru

## АННОТАЦИЯ

*В статье анализируются основные подходы к оценке эффективности проведения внутреннего аудита, рассмотрены различные аспекты деятельности внутренних аудиторов и выявлены их функциональные задачи. Определены основные направления проведения внутреннего аудита и их значение для осуществления финансово-хозяйственной деятельности предприятий.*

*Авторы уделили большое внимание теоретическим основам подготовки и проведения внутреннего аудита, изложенным в международных и российских стандартах аудита.*

*В статье широко рассмотрены вопросы применения статистической методологии для оценки эффективности организации и проведения внутреннего аудита, в том числе метод статистического наблюдения.*

*Для оценки эффективности проведения внутреннего аудита авторы предложили программу наблюдения, предназначенную для сбора информации по различным направлениям.*

*Статистическую оценку внутреннего аудита авторы предлагают осуществлять в двух направлениях: рассмотреть уровень квалификации и качество работы внутренних аудиторов, которые принимают участие в аудиторских проверках; проанализировать соответствие установленным требованиям непосредственное проведение аудиторских процедур по существу.*

**Ключевые слова:** *внутренний аудит, система внутреннего контроля, финансовый аудит, операционный аудит, статистические методы, оценка эффективности.*

## Statistical Evaluation of the Internal Audit Effectiveness

**MARINA V. VAKHRAMEEVA,**

*Ph.D. in Economics, Associate professor of the Statistics Department,*

*Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia*

**E-mail:** kafedrastatistiki@mail.ru

**ZINAIDA V. CHUPRIKOVA,**

*Ph.D. in Economics, Associate professor of the Finance and Credit Department,*

*Moscow State University of Railway Engineering, Moscow, Russia*

**E-mail:** zinai@yandex.ru

## ABSTRACT

*The article analyzes the main approaches to the assessment of the effectiveness of internal audit, the article reviews the various activities of the internal auditors and it also identifies their functional tasks.*

*The main directions of internal audit and their importance for the implementation of financial-economical activity of enterprises are defined in the article.*

*The authors have paid great attention to the theoretical foundations of the preparation and implementation of internal audit which are set out in international and Russian standards of auditing.*

*The article broadly deals with the application of statistical methodology for the assessment of the effectiveness of the organization and the implementation of internal audit, including the method of statistical observation.*

*In order to assess the effectiveness of internal audit, the authors suggested that a surveillance program designed to collect information on various areas should be introduced.*

*The authors propose to carry out statistical evaluation of the internal audit in two directions: to consider the qualifications and quality of work of internal auditors who are participating in the auditing processes; to review the compliance of direct audit procedures on their merits with statutory requirements.*

**Keywords:** *internal auditing, internal control systems, financial auditing, operational auditing, statistical methods, performance evaluation.*

**В**нутренний аудит представляет собой деятельность, направленную на получение объективной оценки состояния и развития предприятий, выявление путей совершенствования их работы, выработку рекомендаций по повышению эффективности управления рисками, оптимизации контроля и корпоративного управления по различным аспектам<sup>1</sup> [1].

Внутренний аудит является элементом системы внутреннего контроля предприятий. Целесообразность организации службы внутреннего аудита определяется следующими факторами:

- масштабом деятельности предприятий;
- многообразием видов деятельности;
- значительной численностью персонала;
- необходимостью получения руководством

предприятий достоверной информации о существующих рисках;

- созданием дополнительных средств контроля.

Проведение внутреннего аудита обусловлено тем, что недостаточно иметь механизмы и применять определенные инструменты для управления предприятием. Система управления хозяйственной деятельностью предприятия нуждается в определенных формах контроля со стороны собственников и руководства предприятия. Кроме того, необходимо организовать на практике обратную связь с персоналом для принятия оперативных решений по различным вопросам и регулярной

оценки эффективности применяемых методов управления [2, 3].

В настоящее время наличие службы внутреннего аудита характерно для крупных предприятий, так как в небольших компаниях собственники и руководство могут непосредственно контролировать хозяйственную деятельность. Кроме того, они несут ответственность перед меньшим числом лиц, заинтересованных в успешном развитии предприятия.

Функциональной задачей внутренних аудиторов является адекватная оценка предприятия по следующим направлениям:

- эффективность работы финансовых, правовых и операционных подразделений предприятия;
- организация системы внутреннего контроля в целом;
- полнота и достоверность информации по различным видам деятельности;
- соблюдение действующих законодательных и нормативных актов;
- соответствие деятельности положениям международных правил и стандартов.

Кроме того, внутренние аудиторы могут выполнять специальные задания руководителей предприятий, в том числе внутренние расследования по широкому спектру вопросов.

Для оценки эффективности внутреннего аудита целесообразно применять положения статистической методологии. Основопологающим методом является статистическое наблюдение, направленное на сбор полноценной и достоверной информации об

<sup>1</sup> Стандарты и руководства Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ). URL: <http://www.intosai.org/> (дата обращения: 29.12.2014).

изучаемом объекте. Следовательно, для качественной оценки проведенного внутреннего аудита в соответствии с поставленными задачами изначально следует собрать данные о способах его организации и полученных результатах работы.

С нашей точки зрения, решающее значение для успешной работы любого подразделения предприятия имеет человеческий фактор. Поэтому анализировать деятельность в сфере внутреннего аудита необходимо начать с характеристики персонала, которому делегированы соответствующие полномочия.

Для обеспечения эффективной работы подразделения внутреннего аудита должно отвечать следующим требованиям:

- укомплектовано полностью кадрами соответствующей квалификации;
- обеспечено необходимыми материальными и техническими ресурсами;
- организовано качественное повышение квалификации кадров;
- разработана методология проведения внутреннего аудита;
- созданы условия для независимости и объективности внутренних аудиторов.

Обеспечение независимости и объективности внутренних аудиторов является существенным и сложным вопросом их практической деятельности в силу различных причин. Например, внутренние аудиторы являются сотрудниками компании, которую они проверяют, подразделение внутреннего аудита управляется и финансируется как структурное подразделение предприятия. Кроме того, внутренние аудиторы должны сообщать данные об имеющихся недостатках в работе предприятия не только руководству, но и собственникам, что в конечном результате может привести к конфликту интересов.

Преодоление препятствий для достижения достаточного уровня объективности и независимости внутренних аудиторов можно осуществить несколькими способами:

- разделением функций подразделений, отвечающих за проведение внутреннего аудита и составление финансовой отчетности;
- проверкой работы внутренних аудиторов уполномоченными независимыми специалистами;
- аутсорсингом внутреннего аудита.

Дополнительными мерами обеспечения объективности и независимости при проведении

внутреннего аудита являются следующие обстоятельства:

- руководитель службы внутреннего аудита занимает высокое должностное положение в штате предприятия и имеет большой авторитет у руководства и собственников;
- результаты работы внутренних аудиторов в форме отчетов, докладов, резюме подлежат рассмотрению компетентным органом или лицом, независимым от руководства предприятия;
- в случае возникновения необходимости рядовые сотрудники подразделения внутреннего аудита имеют возможность сообщить свое мнение руководству или собственнику предприятия.

Большое значение имеет квалификация внутренних аудиторов и возможность ее повышать на регулярной основе. Для изучения данного вопроса целесообразно использовать программу наблюдения. Программа должна содержать оптимальное количество вопросов, которые можно разделить на три группы: ознакомительные, подтверждающие соответствие квалификационным требованиям и характеризующие результаты работы внутренних аудиторов за отчетный период.

Ознакомительные вопросы направлены на получение данных по следующим направлениям:

- подтверждение независимости;
- соблюдение этических норм;
- соблюдение действующих стандартов аудита.

Для формирования вопросов, входящих во вторую группу программы наблюдения, необходимо ориентироваться на локальные акты, определяющие квалификационные требования для соответствующей должности. Требования должны быть закреплены в должностных инструкциях, трудовых договорах, различных положениях кадровой службы. Например, к ним относят:

- наличие высшего профессионального образования;
- наличие дополнительного специального образования;
- повышение квалификации и переподготовка;
- стаж работы по специальности;
- наличие аттестата аудитора.

Для характеристики результатов работы внутренних аудиторов следует применять количественные и качественные показатели:

- число проведенных проверок;
- статус участника проверки (руководитель или рядовой член группы);

- уровень сложности проверяемых вопросов (низкий, средний, высокий);
- специализация аудитора (узкая или универсальная);
- уровень овладения теоретическими знаниями и практическими навыками проведения проверок (низкий, средний, высокий);
- количество и содержание выявленных нарушений в ходе проведения проверки;
- количество и содержание предложений по оптимизации деятельности предприятия.

Информация, полученная в процессе статистического наблюдения персонала подразделения внутреннего аудита, должна быть подвергнута систематизации и обобщению на основе применения метода статистической группировки. Применение данного метода позволит провести рейтинговую оценку внутреннего аудитора, состоящего в штате предприятия или привлеченного в рамках аутсорсинга.

Рейтинг позволит объективно оценить персональную работу внутренних аудиторов, а также эффективность работы подразделения внутреннего аудита в целом для оптимизации финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Кроме того, рейтинговая оценка может быть применена для формирования системы оплаты труда внутренних аудиторов.

Рейтинг может быть определен на основе балльной шкалы, применяемой для оценки работы специалистов подразделения внутреннего аудита. По нашему мнению, в процессе разработки балльной шкалы акцент следует сделать на третью группу вопросов в программе наблюдения, так как они являются наиболее значимыми.

Первая и вторая группы вопросов могут быть оценены на альтернативной основе, т.е. в случае положительного ответа проставляется один балл, а отрицательного ответа — ноль баллов. Для определения баллов по отдельным вопросам, включенным в третью группу программы наблюдения, целесообразно применять повышающие корректировочные коэффициенты (в зависимости от значимости) и непараметрические оценки (для регистрации качественных признаков). В конечном итоге определенная сумма баллов позволит построить рейтинг сотрудников службы внутреннего аудита и оценить эффективность их работы.

Анализ эффективности функционирования службы внутреннего аудита не ограничивается оценкой работы персонала. Необходимо

рассмотреть широкий круг вопросов непосредственно по проведению внутреннего аудита и оценить результаты этой работы с точки зрения оптимизации финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Для решения целого ряда функциональных задач службы внутреннего аудита необходимо обеспечить два условия [1, 4]:

- независимость программы работы внутренних аудиторов, т.е. на процесс проведения проверки не может оказывать влияние руководство предприятия с целью отвлечения внутренних аудиторов от выявления допущенных нарушений;
- наличие канала связи или других возможностей, чтобы в случае необходимости результаты работы внутренних аудиторов в форме отчетов или иных документов в части выявленных нарушений не могли быть заблокированы заинтересованными в этом лицами.

Кроме того, для анализа эффективности проведения внутреннего аудита необходимо принимать во внимание наличие целого ряда ограничений внутреннего аудита:

- система представления отчетов. Результаты проведения внутреннего аудита должны быть представлены уполномоченным лицам (аудиторскому комитету или аналогичному органу), а не руководителю предприятия, ответственному за финансовые операции;
- объем внутреннего аудита. Объем проводимой проверки должен быть согласован руководителем службы внутреннего аудита с уполномоченными лицами, но не должен находиться под контролем заинтересованного лица, ответственного за финансовые операции;
- система управления. Руководитель службы внутреннего аудита не должен создавать системы управления в рамках предприятия;
- ротация персонала. На этапе формирования рабочей группы внутренних аудиторов необходимо проводить замену персонала. Участие внутренних аудиторов в проверке может быть ограничено рядом причин, например наличием личных отношений с должностными лицами, невнимательное отношение к изменениям в проверяемой системе из-за неоднократного изучения одинакового круга вопросов в течение длительного периода времени;
- назначение руководителя службы внутреннего аудита. Оно не должно быть произведено единолично руководителем предприятия, чтобы

исключить его влияние на проведение внутреннего аудита;

- отсутствие профессиональных стандартов проведения внутреннего аудита. В отличие от внешнего аудита существующие стандарты внутреннего аудита не носят обязательного характера.

Для статистической оценки проведения внутреннего аудита важно рассмотреть процедуры по существу. Они должны быть направлены на получение достоверной информации о деятельности предприятия по следующим аспектам:

- обоснованность и эффективность использования финансовых ресурсов (VFM — value for money);
- работа информационных систем (аудит информационных систем);
- формирование финансовой отчетности и проведение финансового анализа хозяйственной деятельности предприятия (финансовый аудит);
- изучение отдельных хозяйственных операций и экономическая целесообразность их осуществления (операционный аудит).

Реализация проверки первого направления заключается в анализе практического применения принципа «3E: economy, efficiency, effectiveness» (экономия, эффективность, результативность). Речь идет о получении результативной комбинации в процессе обоснованности и эффективности использования финансовых ресурсов. Экономия финансовых ресурсов предполагает получение достаточного объема финансовых ресурсов при минимальных затратах. Эффективность распределения финансовых ресурсов заключается в получении максимального результата при минимальном потреблении ресурсов различного вида. Результативность использования финансовых ресурсов означает получение разумной уверенности в том, что определенные направления развития предприятия будут обеспечены необходимым объемом различного рода ресурсов, а также поставленные цели будут достигнуты [1, 4, 5].

Аудит информационных систем направлен на изучение вопросов, связанных с наличием надежной основы для подготовки достоверной финансовой отчетности, а также системы внутреннего контроля, которая направлена на снижение риска ее искажения. Как правило, в рамках аудита информационных систем производится текущая оценка достигнутых целей конкретного проекта, например внедрение новых информационных

систем или ввод в эксплуатацию новых производственных мощностей.

Традиционная область внутреннего аудита — это изучение процесса формирования финансовой отчетности и проведения финансового анализа предприятия (финансовый аудит). Он заключается в исследовании данных и получении необходимых аудиторских доказательств для подтверждения достоверности финансовой отчетности предприятия и обнаружения ошибок, а также предотвращения мошенничества. Внутренний финансовый аудит должен гарантировать, что информация, содержащаяся в финансовой отчетности, достаточно надежна и подготовлена в соответствии с действующими стандартами. Результаты работы внутреннего аудитора по данному направлению используются для принятия внутренних управленческих решений и планирования бизнеса, удовлетворения интересов инвесторов и деловых партнеров. Кроме того, полученные аналитические материалы позволяют оценить финансовое состояние предприятия, определить тенденции его развития и области риска.

Операционный аудит предполагает изучение деятельности предприятия по следующим вопросам: анализ отдельных хозяйственных операций; контроль эффективности и экономической целесообразности их осуществления; определение путей совершенствования хозяйственной деятельности предприятия. На практике внутренний аудит по этому направлению проводится в отношении следующих сегментов деятельности предприятия: закупки; маркетинг; управление трудовыми и финансовыми ресурсами.

Результаты проведения внутреннего аудита по каждому направлению должны быть оформлены и представлены уполномоченным лицам в форме отчета.

Международный стандарт аудита 610 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» определяет основные направления внутреннего аудита<sup>2</sup> [4, 5]:

- мониторинг внутреннего контроля;
- исследование финансовой и хозяйственной информации;
- обзорная проверка финансовой и хозяйственной деятельности по отдельным направлениям;

<sup>2</sup> Стандарты и руководства Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ). URL: <http://www.intosai.org/> (дата обращения: 29.12.2014).

- обзорная проверка соблюдения действующего законодательства и легитимности отдельных хозяйственных операций;
- управление рисками.

Контрольная функция внутреннего аудита является основной. В любом случае проведение внутреннего аудита направлено на выявление различных рисков, которые могут помешать деятельности и развитию предприятия.

Кроме того, контроль со стороны внутреннего аудитора позволяет оценить степень риска, наличие комплекса эффективных мер по управлению рисками и сформировать систему защитных мер.

Конечным результатом эффективной работы службы внутреннего аудита является отсутствие претензий к предприятию со стороны собственников, контролирующих органов и других заинтересованных пользователей информации, содержащейся в финансовой отчетности.

## Литература

1. The Institute of Internal Auditors. International Professional Practices Framework (IPPF). 2013 Edition. URL: <http://theiia.org> (дата обращения: 29.12.2014).
2. Иванов О.Б. Построение систем внутреннего аудита компании на основе внутрикорпоративных стандартов // Аудитор. 2013. № 11. С. 30–35.
3. Хорохордин Д.Н. Некоторые аспекты организации внутреннего аудита холдингов и сложно структурированных экономических субъектов // Аудитор. 2014. № 11. С. 43–47.

4. Committee of Sponsoring Organizations. Improving Organizational Performance and Governance. COSO, 2014. URL: <http://www.coso.org> (дата обращения: 29.12.2014).
5. Committee of Sponsoring Organizations. Enterprise Risk Management — Integrated Framework. COSO, 2004. URL: <http://www.coso.org> (дата обращения: 29.12.2014).

## References

1. The Institute of Internal Auditors. International Professional Practices Framework (IPPF). 2013 Edition. URL: <http://theiia.org> (accessed: 29.12.2014).
2. *Ivanov O.B.* Postroenie sistem vnutrennego audita kompanii na osnove vnutrikorporativnykh standartov [The construction of systems of internal audit of the company based on internal standards]. Auditor — the Auditor, 2013, no. 11, pp. 30–35 (in Russ.).
3. *Khorokhordin D.N.* Nekotorye aspekty organizatsii vnutrennego audita kholdingov i slozhno strukturirovannykh ekonomicheskikh sub»ektov [Some aspects of the internal audit organization in holdings and in the structurally complex economic entities]. Auditor — the Auditor, 2014, no. 11, pp. 43–47 (in Russ.).
4. Committee of Sponsoring Organizations. Improving Organizational Performance and Governance. COSO, 2014. URL: <http://www.coso.org> (accessed: 29.12.2014).
5. Committee of Sponsoring Organizations. Enterprise Risk Management — Integrated Framework. COSO, 2004. URL: <http://www.coso.org> (accessed: 29.12.2014).