



УДК 658.3

<https://doi.org/10.47612/978-985-7149-55-1-2020-25-30>

Евгений Банцевич, кандидат экономических наук, доцент,
заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита

Елена Козлова, кандидат экономических наук, доцент,
декан экономического факультета

Алеся Мельник, старший преподаватель

Могилевский государственный университет продовольствия,
г. Могилев



Разработка критериев оценки степени зрелости функций внутреннего аудита в организации



Одной из целей «Программы деятельности Правительства Республики Беларусь на 2018–2020 годы» определено повышение конкурентоспособности промышленного комплекса, ориентированного на создание высокопроизводительных рабочих мест и наращивание экспортного потенциала, а одной из задач для достижения названной цели – повышение эффективности управления промышленным комплексом на основе внедрения передовых практик корпоративного управления, совершенствование холдинговых структур.

Подавляющая часть действующих организаций пищевой промышленности в Республике Беларусь созданы в организационно-правовой форме акционерных обществ, имеют в структуре акционерного капитала долю государства, поэтому внедрение ключевых элементов корпоративного управления для них является первостепенной задачей. Устойчивое развитие организаций пищевой промышленности агропромышленного комплекса, обеспечивающего продовольственную безопасность Республики Беларусь, в современных условиях, характеризующихся неопределенностью рыночной среды, зависит от эффективности системы экономического управления на микроуровне, важнейшим элементом которой является система внутреннего аудита.

Для повышения эффективности функционирования системы внутреннего аудита необходимо регулярно проводить оценку ее зрелости в целях выявления резервов в данной области управления. По субъектам, проводящим такую оценку, можно выделить независимую оценку и самооценку (рис.).

Независимая внешняя оценка может проводиться квалифицированным экспертом (без связи с проведением внешнего аудита), приглашенным именно для оценки эффективности функционирования предприятия и поиска «точек роста».

В настоящее время в организациях пищевой промышленности Республики Беларусь наиболее распространено проведение независимой оценки эффективности системы внутреннего аудита внешним аудитором начиная с этапа планирования внешнего аудита с продолжением непосредственно во время его проведения. При этом внешний аудитор в соответствии с пунктом 31 Национальных правил аудиторской деятельности «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности» должен учитывать, что система внутреннего контроля «...не может быть абсолютно эффективна в силу присущей ей ограничений, обусловленных невнимательностью или некомпетентностью работников, непониманием цели контрольных процедур, наличием сговора, недобросовестных действий или ошибок и другими факторами» [4].

Кроме того, перед руководителем внутреннего аудита стоит задача снижения уровня затрат на проведение внутреннего аудита. В соответствии с выявленными рисками аудитор вправе решать, какой объем проверки проводить. Одним из способов снижения затрат является применение выборочной проверки (выборки). Таким образом, всегда есть направления повышения эффективности системы внутреннего аудита как формы



Рис. Классификация видов оценки эффективности системы внутреннего аудита

Примечание. Рисунок разработан авторами на основании собственных исследований.

внутреннего контроля. Основная роль в выявлении и реализации этих направлений принадлежит самостоятельной внутренней оценке эффективности системы внутреннего аудита (самооценке).

Внутренняя оценка эффективности системы внутреннего аудита проводится субъектами системы внутреннего аудита и может включать элементы самооценки (то есть когда внутренний аудитор самостоятельно оценивает качество своей работы, например, в части соответствия международным стандартам или принятым внутри предприятия регламентам).

По результатам исследований считаем целесообразным при проведении внутренней оценки использовать способы прерывного (опрос, тестирование) и непрерывного (мониторинг) контроля:

1. Рассылка опросных листов руководителям проверяемых подразделений – может использоваться для сбора информации об эффективности функционирования системы внутреннего аудита организаций пищевой промышленности. Опрос может проводиться после каждой проверки и итоговый (по результатам года).

В опросном листе целесообразно предусмотреть следующие позиции для оценки работы персонала подразделения по внутреннему аудиту:

- согласовывалось ли планирование внутреннего аудита с заказчиками;
- была ли проведена предварительная проверка рисков;
- оценка профессиональных качеств внутренних аудиторов;
- наличие взаимодействия с персоналом проверяемого объекта;
- оказывалась ли помощь в выявлении областей рисков;
- своевременны и полезны ли выданные рекомендации;
- оказывалась ли помощь в разработке корректирующих мероприятий;
- позволил ли внутренний аудит повысить эффективность внутреннего контроля проверенного объекта;
- уровень удовлетворенности результатами внутреннего аудита.

2. Непрерывный мониторинг качества внутреннего аудита включает текущий анализ и оценку качества деятельности внутреннего аудита. В рамках мониторинга качества уполномоченный сотрудник подразделения по внутреннему аудиту осуществляет надзор за выполнением проверок и прочей деятельностью внутреннего аудита; проводит выборочную экспертную оценку рабочих документов; анализирует установленные параметры оценки выполнения работ; ведет контроль использования рабочего времени. На основании такого мониторинга руководитель подразделения по внутреннему аудиту делает вывод о наличии внутренних резервов в целях совершенствования внутреннего аудита.

3. Тестирование. Разработка тестов с целью выявления степени зрелости системы внутреннего аудита и их применение позволяет:

- оценить состояние системы внутреннего аудита;
- установить «точки роста» системы внутреннего аудита;

– способствовать созданию гибкой и современной системы внутреннего аудита, своевременно реагирующей и подстраивающейся под изменения организационной структуры предприятия, смену этапа жизненного цикла предприятия, меняющуюся внешнюю среду и условия функционирования предприятия и др.

Оценка эффективности функционирования системы внутреннего аудита должна проводиться комплексно с использованием количественных и качественных показателей. Следует учесть, что качественные параметры зачастую являются неизмеримыми, поэтому оценку желательно разбить на два блока:

- оценка по количественным и качественным измеримым параметрам;
- оценка по качественным неизмеримым параметрам.

Эффективность любой системы в первую очередь характеризуется ее результативностью, поэтому показатели результативности являются одними из основных критериев оценки эффективности системы внутреннего аудита. Критерии результативности имеют прямую связь с показателями продуктивности (действенности) внутреннего аудита – чем выше действенность, тем выше результативность.

Действенность внутреннего аудита можно охарактеризовать как влияние, оказываемое внутренним аудитом на деятельность проверяемого объекта, ее качество, способность субъекта аудита не только выявить нарушения и выработать рекомендации по их устранению, но и обеспечить своевременное и полное выполнение таких рекомендаций. Показатели экономичности позволяют дополнить оценку системы внутреннего аудита с точки зрения ее целесообразности и приемлемости. На основании вышеизложенного при подборе количественных и качественных измеримых контрольных параметров рекомендуем исходить из принципов экономичности, действенности (продуктивности) и результативности внутреннего аудита.

Всестороннее изучение сущности измеримых параметров показало, что некоторые из них нерационально использовать из-за высокой трудоемкости расчета либо неоднозначности трактовки результатов. Так, например, считаем нецелесообразным по вышеуказанным причинам в группу критериев для оценки эффективности внутреннего аудита включать ряд параметров, представленных в таблице 1. Если в отчетности подразделения внутреннего аудита, утвержденной руководством организации пищевой промышленности, имеются уже рассчитанные такие показатели, то можно включить их в систему оценки степени зрелости внутреннего аудита, заменив менее существенные (с точки зрения эксперта) для конкретной организации с учетом специфики построения системы внутреннего аудита.

При подборе контрольных критериев и параметров учитывалась профилактическая функция внутреннего аудита, которая предполагает, что внутренний аудит должен прежде всего предупреждать и только потом

Таблица 1. Измеримые параметры, нецелесообразные к применению для оценки эффективности внутреннего аудита

Измеримые параметры	Недостатки
Затратоёмкость внутреннего аудита (отношение затрат на внутренний аудит к полученному экономическому эффекту)	Полученный экономический эффект не всегда можно достоверно измерить
Прямой экономический эффект от выполнения рекомендаций	Не всегда возможно измерить, а также неопределённость последствий, если бы рекомендация не была выполнена
Процент выполненных аудиторских рекомендаций	Высокая трудоёмкость расчёта, а также разная значимость рекомендаций
Удовлетворённость заказчиков аудита	Субъективен, сложно измерить

Примечание. Таблицы 1–4 составлены авторами на основании собственных исследований.

выявлять и устранять нарушения, ошибки, любые риски, которые могут оказать негативное влияние на результаты деятельности экономического субъекта. Следовательно, для зрелой системы внутреннего аудита может быть характерно выявление все меньшего объема нарушений и ошибок в динамике. Поэтому при проведении оценки степени зрелости внутреннего аудита по количественным критериям считаем нецелесообразным изучать избранные показатели в динамике. Более значимым будет сравнение с плановыми параметрами, так как текущее планирование проводится с учетом состояния системы внутреннего аудита, текущих задач и целей, поставленных перед данным подразделением.

В таблице 2 представлены разработанные критерии экспертной оценки степени зрелости системы внутреннего аудита по количественным и качественным измеримым параметрам.

Методика оценки степени зрелости системы внутреннего аудита не может базироваться только на количественных параметрах, так как рост количественных показателей может достигаться в ущерб качественным характеристикам внутреннего аудита. Поэтому первоочередное внимание при разработке методики оценки

степени зрелости функций внутреннего аудита было уделено качественным характеристикам, в том числе уровню интеграции внутреннего аудита в организационную структуру предприятия пищевой промышленности.

Разработка методики оценки степени зрелости системы внутреннего аудита для предприятия пищевой промышленности начиналась с определения элементов данной системы, подлежащих оценке.

Считаем целесообразным при установлении перечня контрольных качественных неизмеримых параметров осуществлять их группировку по следующим направлениям:

1. Организационная структура и функции внутреннего аудита.
2. Методология и процедуры внутреннего аудита.
3. Отчетность и обмен информацией.
4. Ресурсы системы внутреннего аудита, система мотивации и развития персонала структурного подразделения по внутреннему аудиту.

В соответствии с пунктом 8 Национальных правил аудиторской деятельности «Использование результатов работы внутреннего аудита» [3] внешним аудиторам при проведении предварительной оценки работы внутреннего

Таблица 2. Критерии экспертной оценки степени зрелости системы внутреннего аудита

Количественные параметры	Балльная оценка качества		
	низкая (0 баллов)	средняя (1 балл)	высокая (2 балла)
Экономичность			
Объем средств, затраченных на осуществление внутреннего аудита	Перерасход средств	В соответствии с планом	Менее запланированного
Продуктивность			
Выполнение утвержденного плана проведения внутренних аудитов	Недовыполнение	План выполнен	План перевыполнен
Процент внутренних аудиторских проверок, проведенных в соответствии с бюджетом времени	Процент выполнения плана до 95 %	Процент выполнения плана от 95 до 105 %	Процент выполнения плана более 105 %
Количество проведенных за период аудитов в расчете на одного аудитора	Менее запланированного	В соответствии с планом	Более запланированного
Среднее количество аудиторских часов на проведение одного аудита	Менее запланированного	В соответствии с планом	Более запланированного
Количество сделанных аудиторских комментариев/рекомендаций	Менее запланированного	В соответствии с планом	Более запланированного
Результативность			
Количество аудиторских замечаний по фактам, ранее не известным руководству аудируемого объекта	Незначительное	На уровне ожидаемого	Сверх ожидаемого
Количество/частота обращений запросов в службу внутреннего аудита со стороны заказчиков аудита	Незначительное	На уровне ожидаемого	Сверх ожидаемого
Количество выпущенных аудиторских отчетов	Процент выполнения плана до 95 %	Процент выполнения плана от 95 до 105 %	Процент выполнения плана более 105 %

аудита следует учитывать: организационный статус, профессиональную компетентность, профессиональный уровень и функциональные рамки службы внутреннего аудита.

Перечень ключевых параметров, которые оказывают существенное влияние на эффективность функционирования системы внутреннего аудита в организации пищевой промышленности и, соответственно, могут быть

использованы для оценки степени зрелости функции внутреннего аудита на текущий момент и эффективности выполняемой деятельности, представлен в таблице 3.

Результаты экспертной оценки степени зрелости системы внутреннего аудита представлены в таблице 4.

Таким образом, при проведении оценки каждого из предложенных критериев степени зрелости системы

Таблица 3. Критерии оценки степени зрелости системы внутреннего аудита по качественным неизмеримым параметрам

Критерии	Оценка степени зрелости системы внутреннего аудита		
	низкая (0 баллов)	средняя (1 балл)	высокая (2 балла)
Организационная структура и функции внутреннего аудита			
Подразделение по внутреннему аудиту не подотчетно исполнительным органам управления и не независимо от лиц, чью работу проверяет	Имеются существенные отклонения	Частично соответствует	Полностью соответствует
Отсутствуют ограничения со стороны руководства аудируемых подразделений относительно внутреннего аудита	Утверждение не соответствует действительности	Частично соответствует	Полностью соответствует
Разработаны и утверждены должностные инструкции работников подразделения внутреннего аудита с установлением ограничения прав (в части осуществления требований по устранению выявленных нарушений) и ответственности (в части осуществления контроля за устранением выявленных нарушений в процессе аудита)	Утверждение не соответствует действительности	Частично соответствует	Полностью соответствует
Внутренние аудиторы несут ответственность перед высшим руководящим органом за качество и своевременность выполнения должностных обязанностей, а также за превышение полномочий	Утверждение не соответствует действительности	Частично соответствует	Полностью соответствует
Методология и процедуры внутреннего аудита			
Разработаны и применяются инструкционные материалы по внутреннему аудиту	Нет	Фрагментарно	Да
Составляются риск-ориентированные планы работы отдела внутреннего аудита, определяющие приоритеты внутреннего аудита в соответствии с целями предприятия	Не составляются	Составляются с учетом отдельных рисков	Составляются
Регламентирован процесс составления рабочих программ	Не регламентирован	Частично регламентирован	Полностью регламентирован
Осуществляется мониторинг и контроль за устранением выявленных нарушений путем их регистрации и сформированных рекомендаций с указанием сроков устранения / лица, ответственного за устранение / лица, ответственного за мониторинг внедрения рекомендаций	Не осуществляется	Осуществляется фрагментарно	Осуществляется
Используется специальное программное обеспечение для планирования, проведения аудита, ведения рабочей документации, осуществления процедур мониторинга и контроля за устранением нарушений, составления отчетности	Не используется	Используется для отдельных процедур	Комплексное использование
Отчетность и обмен информацией			
Утверждены формы отчетности подразделения по внутреннему аудиту о результатах деятельности. Установлена и соблюдается периодичность подготовки отчетности, достаточная для эффективного взаимодействия подразделения по внутреннему аудиту с руководством	Нет	Формы отчетности не содержат полной информации / периодичность предоставления не обоснована	Да
Внешние аудиторы признают систему внутреннего аудита и привлекают внутренних auditors к проверке либо используют результаты внутренних проверок в своей работе	Утверждение не соответствует действительности	Частично соответствует	Полностью соответствует
Процессы обмена информацией в области внутреннего аудита в рамках предприятия формализованы и носят двусторонний характер. Протоколы обмена информацией носят прозрачный и открытый характер. Используются информационные технологии для обмена информацией с заинтересованными сторонами	Нет	Частично соответствует	Да
По результатам внешнего аудита не установлено существенных искажений в отчетности	Обнаружены существенные искажения	–	Существенных искажений не обнаружено

Окончание таблицы 3

Критерии	Оценка степени зрелости системы внутреннего аудита		
	низкая (0 баллов)	средняя (1 балл)	высокая (2 балла)
Ресурсы системы внутреннего аудита, система мотивации и развития персонала структурного подразделения по внутреннему аудиту			
Разработана и соблюдается система квалификационных требований и профессионального опыта для каждой должности в подразделении по внутреннему аудиту	Утверждение не соответствует действительности	Частично соответствует	Полностью соответствует
Установлена периодичность и программа повышения квалификации. Содержание повышения квалификации соответствует целям и задачам деятельности подразделения по внутреннему аудиту и специфике деятельности предприятия пищевой промышленности. Индивидуальные планы обучения разработаны и выполняются для каждого сотрудника в соответствии с необходимостью развития определенных компетенций и потребностями карьерного роста	Утверждение не соответствует действительности	Частично соответствует	Полностью соответствует
Разработана и применяется система оценки результатов деятельности персонала, выполняющего функции внутреннего аудита. Результаты оценки влияют на бонусные выплаты сотрудникам подразделения по внутреннему аудиту	Утверждение не соответствует действительности	Частично соответствует	Полностью соответствует
Компетентность персонала подразделения по внутреннему аудиту	Недостаточно специалистов с необходимым уровнем квалификации и опыта	Специалисты с квалификацией, позволяющей обеспечивать краткосрочные цели стратегии	Специалисты с квалификацией, позволяющей обеспечивать краткосрочные и долгосрочные цели стратегии

внутреннего аудита значения показателей позволяют рассчитать агрегированный показатель эффективности. Предлагается рассчитать его как сумму взвешенных оценок каждого из компонентов, определяемых путем умножения коэффициента качества на значимость каждого показателя. Под коэффициентом качества понимается отношение балльной экспертной оценки по каждому компоненту к максимально возможному количеству баллов.

Учитывая специфику построения системы внутреннего аудита в организациях пищевой промышленности Республики Беларусь и ее интеграцию в организационную структуру (централизованная система аудита, малая удаленность подразделений холдингов), предлагается выделить три степени зрелости системы внутреннего аудита – базовая, развивающаяся, устоявшаяся.

При этом если взвешенная оценка (A_1) находится в диапазонах:

– от 0 до 0,375, то степень зрелости системы внутреннего аудита признается базовой (низкий уровень);

– от 0,375 до 0,750, то степень зрелости системы внутреннего аудита признается развивающейся (средний уровень);

– от 0,750 до 1, то степень зрелости системы внутреннего аудита признается устоявшейся (высокий уровень).

Результаты проведенной оценки степени зрелости функции внутреннего аудита могут использоваться:

– для определения соответствия выполняемых системой внутреннего аудита задач поставленным стратегическим целям;

– для оценки эффективности деятельности системы внутреннего аудита при решении отдельных задач;

– в целях оптимизации процесса координации деятельности со службой управления рисками;

Таблица 4. Итоговая экспертная оценка степени зрелости системы внутреннего аудита

Компоненты	Балльная оценка компонента	Максимальное количество баллов	Коэффициент качества	Значимость показателя
Количественные и качественные измеримые критерии				
Экономичность		2		0,100
Продуктивность		10		0,100
Результативность		6		0,100
Качественные неизмеримые критерии				
Организационная структура и функции внутреннего аудита		8		0,175
Методология и процедуры внутреннего аудита		10		0,175
Отчетность и обмен информацией		8		0,175
Ресурсы системы внутреннего аудита, система мотивации и развития ее персонала		8		0,175
Итого		52		1,000

– внешними аудиторами для установления степени доверия к системе внутреннего аудита и, как следствие, для определения возможности использования результатов внутреннего аудита.

Список использованных источников

1. Данилкова, С. А. Актуальные проблемы состояния и развития внутреннего аудита в Республике Беларусь / С. А. Данилкова // Бухгалтерский учет и анализ. – 2020. – № 1. – С. 18–22.

2. Крышкин, О. В. Настольная книга по внутреннему аудиту: Риски и бизнес-процессы / О. В. Крышкин. – 5-е изд. – М. : Альпина Паблишер, 2019. – 477 с.

3. Национальные правила аудиторской деятельности «Использование результатов работы внутреннего аудита» [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 7 февр. 2001 г., № 9 : в ред. от 10.12.2013 г. № 78. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.by/upload/>

[audit/rules/postmf_070201_9_2.pdf](http://www.minfin.gov.by/upload/audit/rules/postmf_070201_9_2.pdf). – Дата доступа: 01.10.2020.

4. Национальные правила аудиторской деятельности «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности» [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 дек. 2008 г., № 203 : в ред. от 11.12.2017 г. № 47. – Режим доступа: http://www.minfin.gov.by/upload/audit/rules/postmf_070201_9_2.pdf. – Дата доступа: 01.10.2020.

5. Удалов, Д. А. Методические рекомендации по количественной оценке состояния корпоративного управления [Электронный ресурс] / Д. А. Удалов // Финансы и кредит. – 2010. – № 27. – С. 65–73. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/metodicheskie-rekomendatsii-po-kolichestvennoy-otsenke-sostoyaniya-korporativnogo-upravleniya>. – Дата доступа: 09.09.2020.

Материал поступил 12.10.2020 г.

