

Таким чином, запропонована класифікація враховує вісім основних ознак, за якими можна згрупувати види заборгованості.

Особливістю групування заборгованостей за видами в бухгалтерському обліку нині є плутанина у вживанні таких понять, як "розрахунки", "заборгованість" та "зобов'язання". Найбільше постраждав від такої невизначеності план рахунків: клас 6 "Поточні зобов'язання", наприклад, містить у собі рахунки, що мають назву "Розрахунки з ..." та відображається на них кредиторська заборгованість. Незрозумілим також є те, що до складу зобов'язань (за П(С)БО 11 "Зобов'язання") належать такі облікові об'єкти, як забезпечення, непередбачені зобов'язання і доходи майбутніх періодів.

Теоретичні принципи, що складають основу визнання, оцінки і розкриття кредиторської заборгованості, ще недостатньо опрацьовані, і вона тривалий час розглядалась як "зворотній бік" активів. Вважаємо, що зобов'язання визнається кредиторською заборгованістю, якщо воно відповідає таким вимогам: визначенню кредиторської заборгованості; вимірюється; є релевантним і є достовірним.

Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №11 "Зобов'язання" затверджений наказом Міністерства фінансів України №20 від 31.01.2000 р.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік / Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ПП Рута, 2003. – 918 с.
3. Великий тлумачний словник української мови / Уклад. І.Голов. ред. В.Т.Бусел. – К., Ірпінь: ВТФ «Перун», 2004. – 1440 с.
4. Лишиленко О.М. Бухгалтерський фінансовий облік: Навч. посібник. – К., 2005.
5. Фінансовий менеджмент / За ред. проф. Г.Г.Кірейцева. – К.: ЦУЛ, 2002. – 496 с.
6. Чебанова Н.В. Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік: Посібник. – К.: Академія, 2002. – 672 с.

УДК 657.6

Т.О.Каменська, к.е.н.,
Національна Академія статистики, обліку та аудиту,
м. Київ

ЕФЕКТИВНІСТЬ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЯКІСТЬ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Проблема якості аудиту є актуальною для підвищення надійності результатів внутрішнього аудиту. В статті розглядаються питання створення програми оцінки якості внутрішнього аудиту, що включає внутрішні та зовнішні оцінки відповідності діяльності служби внутрішнього аудиту Професійним стандартам, Кодексу етики та внутрішньофірмовим правилам. Для оцінки ефективності діяльності внутрішнього аудиту автором пропонується використовувати спеціально розроблені показники.

Проблема качества аудита является актуальной для повышения надежности результатов внутреннего аудита. В статье рассматриваются вопросы создания программы оценки качества внутреннего аудита, которая состоит из внутренних и внешних оценок соответствия деятельности службы внутреннего аудита Профессиональным стандартам, Кодексу этики и внутренним правилам. Для оценки эффективности деятельности внутреннего аудита предлагается использовать специально разработанные показатели.

The problem of audit quality is actual for increasing reliability of internal audit results. The article consider the questions connected with creation of program that estimate internal audit

quality which consists of internal and external estimations of correspondence of internal audit service activity to professional standards, ethic code and internal rules. The author proposes to use specially developed indexes for estimation efficiency of internal audit activity.

Ключові слова: внутрішній аудит, контроль якості, внутрішні оцінки, зовнішні оцінки, ефективність.

Необхідність контролю якості внутрішнього аудиту значною мірою пов'язана з імовірністю того, що деякі аудиторські перевірки можуть виявитися неспроможними. Неспроможність аудиту - це ситуація, коли аудитор приходять до неточного висновку в результаті аудиторської перевірки й представляє помилковий висновок. Виникнення цієї ситуації може бути пов'язане з такими причинами:

Ї по-перше, у зв'язку з неправильною оцінкою величини аудиторського ризику суб'єкта перевірки. Категорія ризику - одна з основних в аудиторській перевірці. Від категорії ризику залежить не тільки моральна відповідальність аудитора, але і матеріальні збитки підприємства;

Ї по-друге, через недотримання критеріїв якості аудиту;

Ї по-третє, через недотримання інтересів суб'єктів перевірки й інших користувачів професійної думки аудитора.

Метою контролю якості аудиту варто вважати забезпечення відповідності діяльності внутрішніх аудиторів встановленим критеріям якості. Під контролем якості аудиту трактують сукупність методик і процедур, застосовуваних для визначення відповідності діяльності внутрішніх аудиторів встановленим критеріям якості.

Варто розрізняти стратегічні й тактичні аспекти загального контролю якості внутрішнього аудиту. Стратегія визначає найважливіші цілі й завдання, які здійснюються службою внутрішнього аудиту в цілому для досягнення високої якості аудиторських послуг, що надаються клієнтам всередині підприємства, а тактика - це конкретні заходи, прийняті для досягнення стратегічних цілей і завдань.

При цьому стратегічний підхід до контролю якості внутрішнього аудиту полягає в максимальному задоволенні потреб користувачів професійної думки внутрішнього аудитора. Тактичний підхід до здійснення контролю якості внутрішнього аудиту спрямований на забезпечення відповідності якості наданих аудиторських послуг встановленим критеріям.

Останнім часом тема контролю якості, що є дуже важливою насамперед для зовнішніх аудиторів, активно досліджується відомими вченими як нашої країни, та зарубіжними фахівцями. Насамперед треба зазначити праці таких вчених, як О.Ю.Редько, І.І.Пилипенко, О.М.Сонин, В.П.Андреев, та ін. Однак питання контролю якості послуг внутрішніх аудиторів у повному обсязі не розкриті.

Проаналізувати питання контролю якості внутрішнього аудиту та

описати програму оцінок внутрішнього аудиту відповідно до професійних міжнародних стандартів внутрішнього аудиту.

Програму внутрішніх і зовнішніх оцінок призначено для того, щоб акціонери підприємства, а також вищий менеджмент, комітет з аудиту, зовнішні аудитори почували себе впевнено, отримуючи послуги, які надаються підприємству внутрішнім аудитом.

Оцінка програми якості внутрішнього аудиту має включати оцінки:

- відповідності стандартам та кодексу етики, включаючи своєчасні коригувальні дії з усунення суттєвих випадків невідповідності;

- адекватності положення про службу внутрішнього аудиту цілям, завданням, політиці та процедурам служби;

- внеску служби внутрішнього аудиту (СВА) в упорядкування бізнесу: в управління підприємством та ризиками, в покращання процесів контролю тощо;

- відповідності методів, застосованих СВА, законам, регуляторним, державним або галузевим стандартам, іншим нормативним документам;

- ефективності та постійності роботи з підвищення якості аудиту та впровадження його передової практики.

Внутрішні оцінки

Оцінювання здійснюється на підґрунті аналітичної роботи – постійного аналізу та періодичного аналізу діяльності СВА.

Постійний аналіз складається з висновків та наступних дій, необхідних для реалізації поліпшення. Здійснюється за допомогою:

- нагляду за роботою внутрішнього аудиту під час виконання ним аудиторського завдання;

- аналізу контрольного списку заходів та аналогічних інструментів контролю виконання процедур, які були запропоновані внутрішніми аудиторами;

- зворотного зв'язку від споживачів аудиторських послуг, представників власників та зацікавлених сторін;

- аналізу основних кількісних показників операційної діяльності СВА;

- вивчення проектних бюджетів, даних обліку і контролю робочого часу та виконання аудиторських планів, рівнів відшкодування виробничих витрат тощо.

Періодичний аналіз проводиться з метою визначення відповідності діяльності СВА положенню про аудиторську службу, стандартам, кодексу професійної етики, а також з метою дослідження загальної ефективності та дієвості СВА в процесі задоволення запитів і потреб груп користувачів. Періодичний аналіз може:

- включати додаткові інтерв'ю та опитування серед представників груп замовників і користувачів;

- здійснюватися самими працівниками служби внутрішнього аудиту

підприємства (внутрішня оцінка);

• здійснюватися керівником СВА або іншими професіоналами в сфері аудиту, які на момент проведення аналізу є працівниками будь-якого підрозділу підприємства;

• бути синтезом внутрішньої оцінки та підготовки внутрішніми аудитором матеріалів для наступного аналізу керівника СВА або іншими професіоналами в сфері аудиту;

• включати бенчмаркінг поточної діяльності внутрішнього аудиту та її основних результатів, використовуючи як зразки для порівняння приклади передової практики професії внутрішнього аудитора.

Зовнішні оцінки

Відповідно до МСВА 1312 — зовнішні оцінки, наприклад, перевірка якості внутрішнього аудиту, мають проводитися як мінімум один раз на п'ять років кваліфікованим і незалежним експертом або групою експертів, котрі не є співробітниками підприємства [1]. Керівник служби внутрішнього аудиту зобов'язаний обговорити з наглядовою радою:

• необхідність частішого проведення зовнішніх оцінок;

• кваліфікацію та незалежність зовнішнього експерта або групи експертів;

• можливі конфлікти інтересів.

Кваліфікований незалежний зовнішній експерт або група експертів — це люди, компетентні в питаннях професійної практики внутрішнього аудиту та зовнішньої оцінки діяльності СВА. Висновок щодо оцінки компетентності зовнішніх експертів ґрунтується на професійному судженні, що враховує професійний досвід у сфері внутрішнього аудиту та підтвержену професійну кваліфікацію осіб, обраних для проведення перевірки. Оцінка кваліфікації визначає компетентність оцінюваних фахівців з урахуванням розміру і складності підприємства, що перевіряється, а також знань експертів про конкретний виробничий сектор, галузь або їх технічні, технологічні знання. Незалежність експерта або групи експертів припускає принципову відсутність фактичного або можливого конфлікту інтересів. Незалежні експерти не можуть бути працівниками або перебувати під контролем підприємства, функцію внутрішнього аудиту якого вони перевіряють.

Якщо оцінка проводиться зовнішньою стороною, головна користь такої роботи полягає в тому, що аналіз має незалежний і неупереджений характер. Зрозуміло, ця перевага досягається за рахунок більших витрат на проведення зовнішньої оцінки (порівняно з витратами на внутрішню оцінку). Проте зовнішня оцінка навряд чи зможе повною мірою врахувати всі фактори, що впливають на співвідношення витрат і вигід при аналізі прибутковості та корисності служби внутрішнього аудиту та синергетичного ефекту від її наявності. Таке обмеження пов'язане з тим,

що певна фінансова та інша інформація, необхідна для забезпечення повноти висновків, може виявитися конфіденційною, недоступною зовнішнім оцінювачам. З огляду на рівень витрат, рішення щодо необхідності зовнішньої оцінки має прийматися КСВА.

Під час зовнішньої оцінки провідний фахівець зазвичай приділяє основну увагу таким аспектам:

- адекватність діяльності СВА прийнятому на підприємстві положенню про службу внутрішнього аудиту та відповідним професійним стандартам;

- цілі, завдання, політика та процедури, прийняті в практиці внутрішнього аудиту підприємства;

- робочі програми та методи, що використовуються службою внутрішнього аудиту;

- навички та персональні результати працівників служби внутрішнього аудиту;

- внесок служби внутрішнього аудиту на поліпшення систем управління ризиками, корпоративного управління та внутрішнього контролю підприємства.

На завершення проведення оцінки зовнішній експерт повинен підготувати офіційний письмовий звіт, який має містити висновки про ступінь відповідності організації діяльності СВА діючим стандартам, а також, якщо буде потреба, надані рекомендації з удосконалення процесів і процедур.

Згідно з МСВА 1320 — Звітність за програмою гарантії та підвищення якості, керівник служби внутрішнього аудиту зобов'язаний поінформувати вище керівництво та наглядову раду про результати програми гарантії та підвищення якості [2].

Форма, зміст і частота інформування про результати програми гарантії та підвищення якості встановлюється під час обговорень з вищим керівництвом і наглядовою радою з урахуванням обов'язків СВА та керівника СВА, описаних у положенні про службу внутрішнього аудиту. Для того, щоб продемонструвати відповідність діяльності СВА визначенню внутрішнього аудиту, стандартам та засвідчити дотримання кодексу етики, результати зовнішніх і періодичних внутрішніх оцінок повідомляються після завершення таких оцінок. Результати ж безперервного моніторингу повідомляються принаймні щорічно.

Оцінка ефективності внутрішнього аудиту

На практиці досить важко оцінити ефективність внутрішнього аудиту, тому що:

- результат не завжди вимірюється кількісно;

- ефективність залежить не тільки від самих аудиторів, але значною мірою від наступних дій замовників аудиторського завдання;

- значну роль відіграє суб'єктивізм оцінок замовників у підході до

отриманих результатів.

Для аналізу продуктивності аудиту використовуються якісні та кількісні показники. Такі показники мають визначати динаміку виконання річного плану СВА та витрати служби у розрізі проектів. Крім того, система показників повинна дозволяти оцінити ступінь задоволеності замовників перевірок виконаною аудиторами роботою. До показників ефективності діяльності внутрішнього аудиту належать:

- кількість завершених аудитів порівняно із планом затвердженим керівництвом підприємства;
- кількість проведених за період аудитів розраховуючи на одного аудитора;
- кількість аудитів, проведених відповідно до бюджету;
- відсоток виконаних аудиторських рекомендацій;
- кількість повторних аудиторських рекомендацій;
- пряме скорочення витрат/економія від виконання рекомендацій аудита;
- задоволеність замовників (клієнтів) аудиту.

Кожне підприємство самостійно визначає критерії ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту. Склад і цільові значення показників встановлює КСВА за узгодженням з керівництвом. При цьому основні замовники (наглядова рада і вище виконавче керівництво) можуть оцінювати діяльність служби за трьома-п'ятьма показниками.

Отже, створення програм оцінки якості та ефективності внутрішнього аудиту на підприємстві будуть сприяти удосконаленню якості послуг, що надаються службою внутрішнього аудиту на підприємстві, та сприяти підвищенню рівня довіри до результатів аудиторських перевірок з боку замовників та інших користувачів аудиторських висновків.

Список використаних джерел:

1. МСВА 1312 — Зовнішні оцінки. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iaa.ru>.
2. МСВА 1320 — Звітність за програмою гарантії та підвищення якості. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iaa.ru>.