

Абдиева Наргиза Шухратовна,
Старший преподаватель, PhD кафедры
«Аудит и экономический анализ»
Ташкентского финансового института

КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА И ОЦЕНКА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

В статье анализируются положения международных стандартов внутреннего аудита в отношении концептуальных понятий «внутренние оценки» и «внешние оценки», оцениваются их сходство и различие, определяются области повышения качества внутреннего аудита. Сравниваются нормативные акты регулирующие внутренний аудит Латвийской Республики и Республики Узбекистан

The article provides an analysis of the provisions of international standards of internal audit in relation to the conceptual concepts of “internal evaluations” and “external evaluations”, assesses their similarity and difference, identifies areas for improving the quality of internal audit. The regulations governing internal audit in the Republic of Uzbekistan and the Republic of Latvia are compared.

Мақолада “ички баҳолар” ва “ташқи баҳолар” концептуал тушунчалари миқёсида аудитнинг халқаро стандартлари низомлари таҳлил қилинган, уларнинг фарқли ва ўхшаш томонлари баҳоланган, ички аудит сифатини ошириш йўллари аниқланган. Шунингдек, ички аудитни тартибга солувчи Ўзбекистон Республикаси ва Латвия Республикаси меъёрий ҳужжатлари солиштирган.

В условиях активного развития экономических отношений повышается роль внутреннего аудита как в государственных учреждениях, так и в коммерческих предприятиях. Внутренний аудит как ключ к успешному управлению предприятием, качество работы данной системы повышает возможности повысить эффективность деятельности хозяйствующего субъекта. Требования к организации указанного контроля устанавливаются Международными профессиональными стандартами внутреннего аудита (Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита).

Качество внутреннего аудита - это качественное функционирование и результативность службы внутреннего аудита. Но как и любая система, для того чтобы внутренний аудит был качественным, необходим контроль данной системы. **Основная цель контроля качества внутреннего аудита** – гарантировать, что процесс внутреннего аудита соответствует конкретным требованиям и является надежным, удовлетворительным и устойчивым в финансовом отношении.

Целью исследования является определение основных критериев определяющих качество работы внутреннего аудита.

Проблема исследования заключается в том что, во многих предприятиях и учреждениях не определены методы а также не установлены единые требования к контролю и оценке качества внутреннего аудита.

На сегодняшний день в Республике Узбекистан ведут свою деятельность более 730 [10,11] сертифицированных внутренних аудиторов в Узбекистане. И в Латвии данный показатель составляет 81 чел[9]. Определение критериев контроля качества работы как каждого внутреннего аудитора так и внутреннего аудита в целом, обеспечит качество работы и ответственность аудитора.

Ioana Lupasc в соих исследованиях при оценке качества внутреннего контроля и аудита при определении мошенничеств в банках ориентировалась на квалификацию аудиторов: «Роль внутреннего аудитора в выявлении мошенничества зависит от его подготовки и практической навыки и умения»[4].

Emilia Vasile в своих исследованиях основным критерием качества внутреннего контроля и аудита рассматривает организацию Аудиторского Комитета, путем оптимизации качества информации, предоставленной руководству на основе оценки, мониторинга и контроля деятельности внутреннего контроля и аудита. Один из основных выводов, заключается в том, что внутренние аудиторы должны иметь прямой доступ к комитету по аудиту для частных переговоров с комитетом по аудиту, если это необходимо[5].

Исследование Fedaa Abd Almajid SABBAR сосредоточено на взаимосвязи между принципами корпоративного управления и качеством внутреннего аудита. Одним из основных выводов исследования является то, что эффективное и правильное внедрение принципов корпоративного управления в компаниях будет способствовать улучшению и развитию функции внутреннего аудита а также повышению его эффективности[6].

Олег Крышкин в своих научных исследованиях сосредотачивается на организации “правильного” внутреннего аудита. По его мнению “Правильный внутренний аудитор должен стимулировать своими действиями выбор руководством оптимального сочетания риска и контроля, оптимального сочетания двух стратегий”[7].

Alina-Teodora Ciuhurean утверждает, что «Одним из способов улучшения среды внутреннего контроля является внедрение эффективного механизма отчетности целостности». В своих исследованиях Alina-Teodora обосновывает необходимость Комитета по Аудиту или же Ревизионной Комиссии и изучает взаимосвязь с внутренними и внешними аудиторами[8].

Говоря о контроле качества внутреннего аудита, нужно обратить внимание как к контролю качества работы каждого внутреннего аудитора так и службы внутреннего аудита в целом. В данной статье мы будем

рассматривать контроль качества работы этих двух составляющих по отдельности.

В Положении Кабинета Министров Республики Узбекистан «О службе внутреннего аудита на предприятиях (Приложение N 2 к Постановлению КМ РУз от 16.10.2006 г. N 215) указано, что сотрудники службы внутреннего аудита должны проходить ежегодную аттестацию. Это единственное требование которое относится к контролю качества работы внутренних аудиторов.

Также приведены квалификационные требования внутренним аудиторам:

Сотрудники службы внутреннего аудита должны иметь стаж практической работы (в том числе по совместительству) в сфере бухгалтерского учета, аудита, финансового или налогового контроля не менее двух лет из последних десяти, и отвечать одному из следующих требований:

- иметь сертификат внутреннего аудитора;
- иметь высшее экономическое образование, полученное в высших образовательных учреждениях Республики Узбекистан либо в образовательных учреждениях иностранного государства и в соответствии с законодательством Республики Узбекистан признанное эквивалентным образованию в Республике Узбекистан[1].

Закон Латвийской Республики «О внутреннем аудите» предусматривает создание Совета внутреннего аудита, в задачи которого будет входить содействие повышению качества внутреннего аудита, а также внедрение политики и методики аудита и развитие аудита в министерствах и учреждениях:

Руководитель структурного подразделения внутреннего аудита:

- 1) несет ответственность за организацию работы структурного подразделения и выполнение поставленных перед ним задач;
- 2) обеспечивает надзор за качеством работы по внутреннему аудиту...

Также приведены требования к внутреннему аудитору:

Внутренний аудитор в своей деятельности соблюдает следующие этические принципы профессионального аудитора:

- 1) обеспечивает использование знаний, умений и опыта при совершении внутреннего аудита;
- 2) выполняет свою работу честно, старательно и ответственно;
- 3) соблюдает внутренние этические принципы министерства или учреждения;
- 4) осознанно не вовлекаются в деятельности, которые дискредитируют профессию внутреннего аудита или внутренний аудит;
- 5) уважают законные и этические цели министерства или учреждения, способствуют их достижению;

б) не используют полученную в ходе аудита информацию в таком виде, что это может повредить законным целям министерства или учреждения;

7) в ходе аудита оценивают все обстоятельства и доказательства, не подвергаясь влиянию ни своих интересов, ни интересов других лиц;

8) в заключительном докладе аудита раскрывают все существенные факты о проверенной системе[2].

В международных стандартах внутреннего аудита приведены следующие характеристики качества:

1000 — Цели, полномочия и ответственность

1100 — Независимость и объективность

1200 — Профессионализм и профессиональное отношение к работе

1300 — Программа обеспечения и повышения качества внутреннего аудита

Рассмотрим все вышеуказанные характеристики:

1. Цели, полномочия и ответственность внутреннего аудита должны быть ясно определены в нормативных актах а также в внутреннем документе предприятия. Немаловажное значение имеет указание на обязательность применения Основных принципов профессиональной практики внутреннего аудита, Кодекса этики, Стандартов и Определения внутреннего аудита в внутреннем регламенте.

2. Независимость и объективность одно из основных критериев качества внутреннего аудита, так как именно эта характеристика обеспечивает неприкосновенность и объективность работы внутреннего аудита. Внутренний аудит - это независимая, объективная аудиторская и консалтинговая деятельность, призванная повысить ценность и улучшить деятельность организации. Это помогает организации достичь своих целей, применяя систематический, дисциплинированный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и управления[3].

3. Профессионализм и профессиональное отношение к работе - качество без которого не должен функционировать внутренний аудит.

Олег Крышкин в своих исследованиях приводит четкие примеры на различие профессионализма и не профессионализма внутренних аудиторов на примере отчета и отмечает, что рекомендации внутреннего аудитора должны быть ясно изложены. “В отчёте внутренний аудитор описывает недостатки и предлагает подходы к их устранению... В зависимости от уровня профессиональной подготовки аудитора рекомендации могут быть как весьма детальными и практичными(например детальное описание процедуры) так и весьма абстрактными(например шедевры из серии “усилить контроль” или “повысить исполнительную дисциплину”). Правильный аудитор должен прилагать максимум усилий для минимизации абстрактов”[7].

Также, нужно отметить что, профессионализм внутреннего аудитора обеспечивает своевременное выявление ошибок и мошенничеств. Роль внутреннего аудитора в выявлении мошенничества зависит от его подготовки и практической навыки и умения. (*Alina-Teodora Ciuhurean*)[8].

4. Программа обеспечения и повышения качества внутреннего аудита. В нормативных актах как первой так второй республик, обеспечение и повышение качества внутреннего аудита обусловлено квалификационными требованиями и повышением квалификации 40 часов в 2 года. (Таблица 1.)

Таблица 1.
Регламентирование внутреннего аудита в Латвийской Республике и Республике Узбекистан¹

№	Критерии	Республика Узбекистан	Латвийская Республика
1.	Регулирование внутреннего аудита	1. Положение о службе внутреннего аудита на предприятиях (Приложение N2 к Постановлению Кабинета Министров Республики Узбекистан от 16 октября 2006 г. N 215) 2. Положение о порядке аттестации работников службы внутреннего аудита (Приложение к Приказу Министра финансов от 2 апреля 2012 г. N 90, зарегистрировано МФ 05.12.2012, N 2361)	1. Закон «О внутреннем аудите» (Сейм Латвийской Республики от 13.12.2012 г.) 2. Процедуры сертификации внутренних аудиторов (Кабинет министров Правила № 238 Принято 30 апреля 2013 г.)
2.	Выдача сертификата внутреннего аудита	1. Палата Аудиторов Узбекистана 2. Национальная ассоциация бухгалтеров и аудиторов Узбекистана (НААА) 3. Федерация бухгалтеров, аудиторов и консультантов Узбекистана (ФАУ)	Латвийская школа государственного управления (LSPA)
3.	Квалификационные требования к внутренним аудиторам	Не менее 24 месяцев из последних десяти в области бухгалтерского учета, аудита, финансов или налогообложения и соответствуют одному из следующих требований: - иметь сертификат внутреннего аудитора; - иметь высшее экономическое образование - сертификат специальных учебных курсов (80 часов)	Не менее 24 месяцев профессионального опыта проведения внутренних или внешних аудитов в министерстве или учреждении
4.	Процедура экзамена	1) 60 тестовых вопросов 2) по крайней мере 75% вопросов должны быть даны правильные ответы 3) экзамен проводится в течение трех астрономических часов.	1) 125 экзаменационных вопросов из 500 2) не менее 75% вопросов должны быть даны правильные ответы

¹ Таблица составлена автором

			3) продолжительность экзамена составляет четыре астрономических часа
5.	Экзаменационные вопросы	-Внутренний Аудит Менеджмент-Аудит Менеджмент -риски мошенничества на предприятии и процедуры контроля -система управления на предприятии Принципы управления и управления рисками Организационная структура предприятия, бизнес-процессы и риски - обмен информацией на предприятии -информационные технологии и непрерывность бизнеса предприятий -финансовый учет - управление - бухгалтерский учет -налогообложение	-Структура и функционирование системы государственного управления Латвии; - Международные стандарты - Типы и системы внутреннего аудита - процесс внутреннего аудита; -Риск и управление рисками; Меры внутреннего контроля; - случайные методы; - Особенности аудиторской среды в госуправлении; -Управление функциями внутреннего аудита; -Финансовое планирование и учет государственного управления
6.	Срок действия сертификата внутреннего аудитора	5 лет	даты не указаны
7.	Требования к обучению внутренних аудиторов	Пройдите курс повышения квалификации каждый год (20 часов)	Участвуйте в мероприятиях по непрерывному образованию в течение не менее 40 академических часов в течение двух лет.
8.	Обоснование причин не повышать квалификацию	Не указано в положении	-отпуск по уходу за ребенком -работа или учеба в зарубежных странах; -временная нетрудоспособность (более четырех месяцев подряд в течение двух лет); - ограничения из-за форс-мажорных обстоятельств, непредвиденных обстоятельств или других исключительных обстоятельств (более четырех месяцев подряд в течение двух лет).

На основе международных стандартов внутреннего аудита программа обеспечения и повышения качества должна включать как внутренние, так и внешние оценки.(Рис.1.)

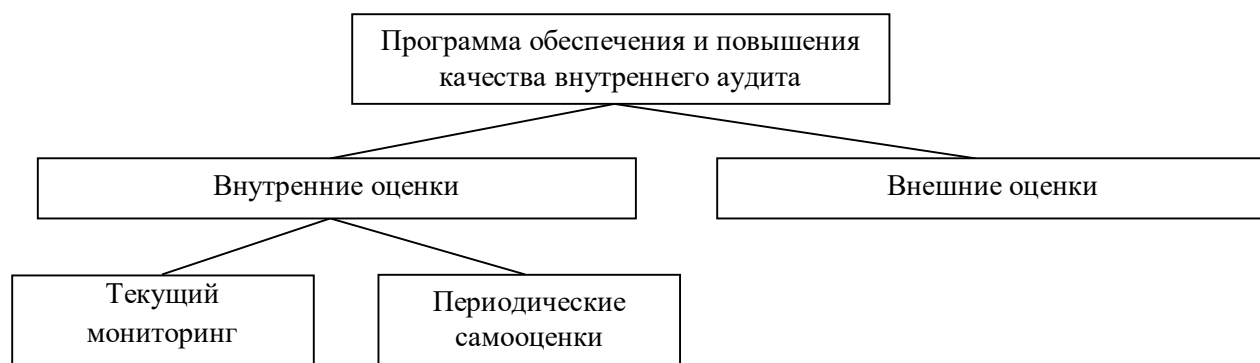


Рисунок 1. Программа обеспечения и повышения качества внутреннего аудита².

Говоря о внутренних оценках, нужно отметить, что имеет большое значение как текущий мониторинг, так и периодические самооценки деятельности внутреннего аудита. Внутренние оценки должны быть включены в политики и процедуры по управлению внутренним аудитом, при этом используются процессы, инструменты и информация, которые считаются необходимыми для оценки соответствия Кодексу этики и Стандартам.

Внешние оценки должны проводиться как минимум один раз в пять лет квалифицированным и независимым оценщиком или группой оценщиков, не являющихся сотрудниками организации. Руководитель внутреннего аудита должен обсудить с Советом:

- формат и частоту внешних оценок;
- квалификацию и независимость внешнего оценщика или группы оценщиков, включая любой возможный конфликт интересов.

Независимость оценщика или группы оценщиков предполагает отсутствие фактического или видимого предполагаемого конфликта интересов. Независимые оценщики не могут быть работниками или находиться под контролем организации, в которой проводится оценка внутреннего аудита. Руководитель внутреннего аудита должен содействовать вовлеченности Совета при проведении внешних оценок для предотвращения предполагаемых или возможных конфликтов интересов.

Fedaa Abd Almajid SABBAR в своих исследованиях утверждает, что периодическая оценка аудиторов проводится с целью улучшения и работы внутреннего аудитора и достижения высочайшей административной эффективности[6].

Руководитель внутреннего аудита должен информировать высшее исполнительное руководство и Совет о результатах программы обеспечения и повышения качества. Информационные сообщения должны включать следующее:

² Рисунок составлен автором на основе международных стандартов внутреннего аудита

- объем и частоту как внутренних, так и внешних оценок;
- квалификацию и независимость внешнего оценщика или группы оценщиков, включая любой возможный конфликт интересов;
- выводы оценщиков;
- план корректирующих мероприятий.

При обеспечении качества работы внутреннего аудита немаловажную роль играет контроль. В международных стандартах внутреннего аудита (2340 — Контроль над выполнением задания), указано, что руководитель внутреннего аудита несет общую ответственность за контроль над выполнением задания, которое делается самим внутренним аудитом или для внутреннего аудита, но может поручить осуществлять контроль сотрудникам, обладающим надлежащим опытом работы во внутреннем аудите. Надлежащие свидетельства осуществления контроля должны документироваться и храниться [3].

Исходя из вышеизложенного, по нашему мнению качество работы внутреннего аудита обеспечивают наличие следующих критерий (Рисунок 2)



Рисунок 2. Критерии качества работы внутреннего аудита³

В целях реализации программы обеспечения и повышения качества внутреннего аудита, а также эффективного контроля качества работы внутреннего аудита мы предлагаем следующую структуру по контролю качества работы внутреннего аудита (Рис.3)

³ Составлен автором

Изучив нормативно-правовые акты, а также научные труды ученых, мы предлагаем следующие предложения по повышению контроля качества внутреннего аудита:

1) Оптимальная организация службы внутреннего аудита. При организации службы целесообразно разделить на ответственные группы и определить их задачи и функции.

2) Составление оптимального плана внутреннего аудита, требующий минимум затрат и максимум эффективности.

3) Привлечение к внутреннему аудиту высоко квалифицированных лиц в сфере бухгалтерии, аудита и финансов со стажем работы не менее 4 лет.

4) В нормативных актах определить критерии качества работы службы внутреннего аудита и методы их оценки.

5) Определить единые требования для проведения аттестации или оценки качества работы внутренних аудиторов.



Рисунок 3. Организационная структура контроля качества работы внутреннего аудита⁴.

6) Определить единую форму отчёта внутреннего аудита.

7) В нормативных актах указать единые требования к внутренним аудиторам в виде обязательного наличия сертификата внутреннего или внешнего аудита или международных сертификатов по бухгалтерии, аудиту и финансам.

⁴ Составлен автором

Использованная литература:

1. Положение о службе внутреннего аудита на предприятиях (Приложение №2 к Постановлению Кабинета Министров Республики Узбекистан от 16.10.2006г. №215). <http://www.nrm.uz>
2. Закон "О внутреннем аудите" Латвийской Республики от 13.12.2012г.
3. Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита. <https://na.theiia.org>.
4. Ioana Lupasc, Laura-Ana Bărgan Aspects Concerning the Relationship between Internal Audit and Fraud Risk. International Conference “Risk in Contemporary Economy” ISSN-L 2067-0532 ISSN online 2344-5386 XVIIth Edition, 2016, Galati, Romania
5. Emilia VASILE, Daniela MITRAN The relationship between the audit committee and decision makers within an organization Audit financiar, XIV, No. 5(137)/2016, 518-525 ISSN: 1583-5812; ISSN on-line: 1844-8801.
6. Fedaa Abd Almajid SABBAR, Zaid Yaseen Saud AL-DULAIMI, Talib Ghadhban Yaseen ALALAWI, Arshed Makki RASHID The importance of adopting principles of corporate governance for the quality of internal audit DE GRUYTER, 2018.
7. Олег Крышкин, Настольная книга по внутреннему аудиту. Риски и бизнес процессы. М: Альпина Паблишер, 2017.
8. Alina-Teodora CIUHUREAN Internal control and auditing – a necessity for responsible reporting and managerial usefulness of accounting information Audit financiar, XIV, Nr. 12(144)/2016, 1349-1358 ISSN: 1583-5812; ISSN on-line: 1844-8801.
9. Латвийская ассоциация сертифицированных аудиторов. <http://www.lzra.lv/>
10. Палата Аудиторов Узбекистана. <http://uzaudit.uz/>
11. Национальная Ассоциация Бухгалтеров и Аудиторов. <http://www.naaa.uz/>