

змін. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290 із змін. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 №318 із змін. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

УДК 005.336.3:[657.633:339.378

Назарова К.О., д.е.н., доцент,
завідувач кафедри фінансового аналізу та аудиту
Київський національний торговельно-економічний університет
Гнатченко Д.Д., асистент кафедри
програмної інженерії та інформаційних систем
Київський національний торговельно-економічний університет

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ТОРГОВЕЛЬНИХ МЕРЕЖ

Назарова К.О., Гнатченко Д.Д. Контроль якості внутрішнього аудиту торговельних мереж. У статті розглянуто теоретико-методологічні підходи щодо визначення сутності поняття контролю якості внутрішнього аудиту. Визначено основні фактори, від яких залежить ефективність роботи служби внутрішнього аудиту торговельної мережі. Розглянуто елементи системи контролю якості роботи внутрішніх аудиторів торговельної мережі. Визначено критерії та показники ефективності внутрішнього аудиту. Запропоновано поетапне впорядкування проведення контролю якості роботи внутрішніх аудиторів торговельної мережі.

Ключові слова: якість, ефективність, контроль якості, внутрішній аудит, торговельна мережа.

Назарова К.А., Гнатченко Д.Д. Контроль качества внутреннего аудита торговых сетей. В статье рассмотрены теоретико-методологические подходы к определению сущности понятия контроля качества внутреннего аудита. Определены основные факторы, от которых зависит эффективность работы службы внутреннего аудита торговой сети. Рассмотрены элементы системы контроля качества работы внутренних аудиторов торговой сети. Определены критерии и показатели эффективности внутреннего аудита. Предложено поэтапное упорядочения проведения контроля качества работы внутренних аудиторов торговой сети.

Ключевые слова: качество, эффективность, контроль качества, внутренний аудит, торговая сеть.

Nazarova K.O., Hnatchenko D.D. Quality control of internal audit of trade networks. The article considers theoretical and methodological approaches to the definition of the essence of the concept of quality control of internal audit. The main factors on which the effectiveness of the internal audit service of the trading network depends have been determined. The elements of the quality control system of the work of internal auditors of the trading network are considered. Criteria and indicators of effectiveness of internal audit have been determined. Step-by-step ordering of the quality control of the internal auditors of the trading network was suggested.

Key words: quality, efficiency, quality control, internal audit, trade network.

Постановка проблеми. Досвід роботи вітчизняних аудиторів свідчить про існування значних проблем, пов'язаних із низькою якістю виконуваних робіт. Це зумовлюється недостатньою кваліфікацією аудиторів, низьким рівнем знань і професійної компетентності щодо складності питань, які перед ними сформульовані, незначним практичним досвідом, а іноді і недбалим ставленням до виконання своїх обов'язків. Кожний власник та керівництво торговельної мережі зацікавлені у збереженні доброго

імені, завоюванні стійких позицій на ринку, а це значною мірою залежить від якості функціонування служби внутрішнього аудиту. Тому проблема контролю якості діяльності внутрішніх аудиторів існує не тільки в нашій країні, а й за кордоном.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз спеціальних літературних джерел доводить, що лише обмежене коло дослідників у вітчизняній теорії аудиту звертають увагу на проблему оцінки якості внутрішнього аудиту, а саме: О. Редько [1], Т. Каменська [2],

М. Лучко [3]. Однією з перших публікацій щодо контролю якості праці аудитора в Україні стало дослідження А. Кузьмінського [4]. На Всеукраїнській науково-практичній конференції «Теорія і практика незалежного аудиту в Україні» низка виступів була присвячена проблемам контролю якості аудиторської роботи (С. Драч, І. Дмитренко, О. Кантаєва, С. Тетфорд). Серед зарубіжних авторів, що в основному описують досвід контролю якості праці аудиторів у США, слід вказати на Е. Аренса, Дж. Лоббека, Ф. Дефліза, Г. Дженіка, В. О'Рейлі, М. Хірша та Дж. Робертсона.

Постановка завдання. Метою статті є визначення сутності поняття контролю якості внутрішнього аудиту, а також визначення ефективності роботи внутрішнього аудиту торговельних мереж.

Виклад основних результатів. Визначення якості аудиторської перевірки різняться у працях науковців, але здебільшого розкривається під час трактування поняття «контроль якості аудиту», адже об'єктами такого контролю виступають складники аудиторського процесу, щодо яких проводиться оцінка якості. Наведемо окремі визначення, представлені у спеціальній літературі.

А. Кузьмінський вважає, що «якісно виконаний аудит – це робота, виконана відповідно до офіційних

національних нормативів аудиту, вимогам, викладеним у законах, указах Президента, постановках Кабінету Міністрів, угодах, а також у професійних нормативах окремої аудиторської фірми в цілому та індивідуальних нормативах» [4, с. 274].

Європейська федерація експертів (Federation des Experts Comptables Européens, FEE) дає таке тлумачення терміна «зовнішній контроль якості» – це оцінка ефективності процедур внутрішнього контролю як на рівні діяльності фірми, так і на рівні виконання окремого цільового завдання з метою удосконалення стандартів аудиту [5, с. 56]. Загальне визначення контролю якості у цьому матеріалі не наведено, проте саме воно має вагоме значення.

Усі наведені визначення мають певні недоліки. Формуючи визначення поняття «контроль якості», слід спиратись не тільки на те, що це процес, який має свою послідовність та елементи і здійснюється не лише всередині фірми, а і зважаючи на зовнішні щодо до неї установи та професійні організації. Крім того, виявлені під час контролю недоліки, можуть вказувати на ті проблемні аспекти аудиту, які потребують додаткового нормативного врегулювання.

На нашу думку, «контроль якості внутрішнього аудиту» – це періодично виконувані процедури внутрішніми чи зовнішніми

суб'єктами, що дозволяють оцінити якість проведення аудиту в цілому та частково за завданнями з метою підтримки належного рівня надання аудиторських послуг.

Аналізуючи роботи науковців, можна виділити кілька видів контролю якості роботи внутрішнього аудиту торговельної мережі [1–4]:

- контроль основного аудитора за роботою своїх асистентів;
- контроль із боку керівника відділу внутрішнього аудиту за роботою своїх підлеглих.

Сертифікований аудитор несе повну відповідальність за виконання внутрішнього аудиту. У процесі проведення аудиторської перевірки він повинен постійно контролювати і спрямовувати роботу асистентів.

Асистенти, яким доручається робота, повинні бути відповідним чином

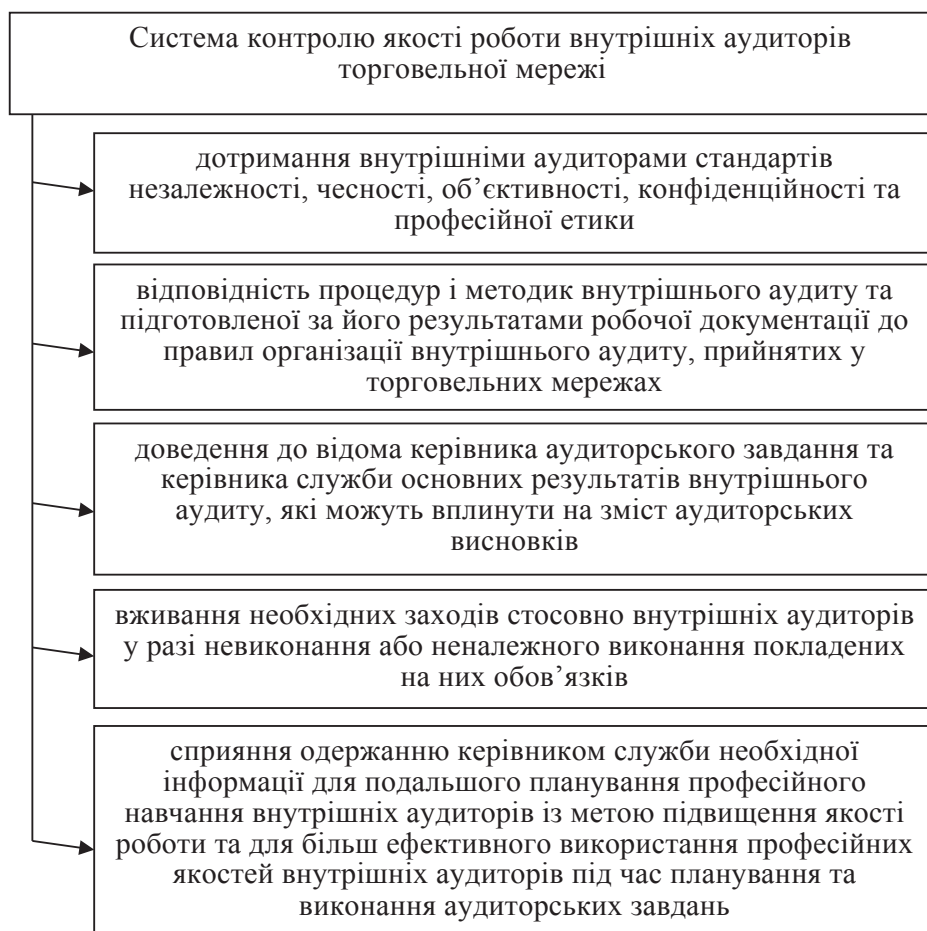


Рис. 1.1. Система контролю якості роботи внутрішніх аудиторів

проінструковані про їхню відповідальність та завдання і процедури, які треба виконати, про діяльність суб'єкта, що перевіряється, й можливі облікові аудиторські проблеми, які можуть впливати на сутність, час проведення і масштаб аудиторських процедур.

Контроль із боку керівника відділу внутрішнього аудиту здійснюється, по-перше, за допомогою обговорення й перевірки аудиторського плану і програми проведення аудиту на конкретному господарському об'єкті; по-друге, за допомогою суворого дотримання організаційно-етичних принципів; по-третє, за допомогою повторної перевірки достовірності іншим внутрішнім аудитором.

Система контролю якості роботи внутрішніх аудиторів торговельної мережі ґрунтується на стандартних процедурах і політиках, а також на професійній думці керівника служби та керівника аудиторського завдання конкретного об'єкта, якому доручено виконувати таке завдання та керувати персоналом, зайнятим у його виконанні. Система контролю якості, на нашу думку, включає (рис. 1.1):

Для того щоб власники торговельних мереж, а також вищий менеджмент почували себе впевнено, отримуючи послуги внутрішнього аудиту, керівник служби розробляє програму внутрішніх і зовнішніх оцінок якості роботи внутрішнього аудиту. Програма обов'язково включає оцінки:

- відповідності роботи служби внутрішнього аудиту професійним стандартам внутрішнього аудиту та кодексу етики, включаючи своєчасність проведення коригувальних дій з усунення суттєвих випадків невідповідності;
- адекватності положення про службу внутрішнього аудиту цілям, завданням, політиці та процедурам служби та торговельній мережі в цілому;
- внеску служби внутрішнього аудиту в упорядкування бізнесу: в управління торговельною мережею та ризиками, в покращання процесів контролю тощо;
- відповідності методів, що застосовує служба внутрішнього аудиту, законам, регуляторним, державним або галузевим стандартам, іншим нормативним документам;
- ефективності та постійності роботи з підвищення якості аудиту та впровадження його передової практики.

Показники, за якими оцінюються робота внутрішніх аудиторів, називають критеріями оцінки. До належить якість і кількість роботи, що виконується.

Наука і практика визначення якості базується на методах кількісної оцінки. Такий підхід зумовлений необхідністю отримати конкретне уявлення про дотримання повноти складників, якості частин і всього об'єкта, що пізнається. Тільки при цьому можливе вирішення таких завдань оцінки й контролю якості, як проведення аналізу рівня якості, на скільки, хто й де не виконав його складників і показників, на цій підставі варто оперативно розробити конкретні організаційно-технічні заходи, спрямо-

вані на досягнення регламентованого рівня якості частин і всього досліджуваного процесу.

Володіючи даними про якість внутрішнього аудиту за показниками, обчислюють комплексну оцінку окремих об'єктів, а на її основі – узагальнену оцінку якості всього процесу.

За необхідності об'єкт оцінки можна поділити на частини (стадії або етапи) і встановити для них коефіцієнти значимості. Оцінка дотримання таких частин визначається під час дослідження комплексних коефіцієнтів.

Поряд із вирішенням проблемних питань, пов'язаних із контролем якості внутрішнього аудиту, досліджується більш вузьке поняття «ефективність внутрішнього аудиту».

Ефективність внутрішнього аудиту розглядається в працях таких учених, як Г. Балліон [6], С. Прилипка, О. Редька [1], Л. Сухаревої [7] та ін., проте сьогодні не існує розробленої методики визначення ефективності роботи служби внутрішнього аудиту.

Аналіз та оцінка ефективності внутрішнього аудиту – важливе питання, вирішення якого виявляє вплив внутрішнього аудиту на кінцевий результат діяльності торговельної мережі. Якість та ефективність роботи служби внутрішнього аудиту залежать від обґрунтованості та точності поставлених цілей.

Ефективність роботи служби внутрішнього аудиту торговельної мережі залежить від багатьох факторів, серед яких:

- злагодженість роботи працівників служби внутрішнього аудиту, а саме: якісний розподіл обов'язків між працівниками служби внутрішнього аудиту, що дозволить встановити індивідуальну відповідальність окремого працівника за виконання поставленого завдання;
- взаємозв'язок роботи працівників служби внутрішнього аудиту та зовнішніх суб'єктів, що включає проведення семінарів із залученням працівників контролюючих органів, а також дозволяє здійснити обмін знаннями та досвідом у сфері здійснення перевірок та підвищити рівень знань нормативно-правової бази для ведення господарської діяльності торговельної мережі;
- взаємозв'язок роботи працівників служби внутрішнього аудиту та працівників торговельної мережі, що дозволить оперативно реагувати та усувати слабкі місця в діяльності торговельної мережі та здійснювати планування перевірок на перспективні періоди.

Для визначення ефективності праці внутрішніх аудиторів необхідно:

- 1) установити стандарти ефективності та критерії її оцінки;
- 2) регламентація процедури оцінки ефективності у внутрішніх нормативних документах;
- 3) визначення особи, яка може бути уповноважена оцінювати роботу служби внутрішнього аудиту.

Названі вище моменти необхідно враховувати під час оцінки ефективності внутрішнього аудиту, оскільки:

- розроблені стандарти ефективності внутрішнього аудиту допоможуть відповідальній особі визначити її критерії;

- ефективність внутрішнього аудиту – це досить абстрактне поняття, у внутрішніх нормативних документах торговельної мережі необхідно встановити критерії ефективності внутрішнього аудиту, що дозволить об'єктивно оцінити роботу служби внутрішнього аудиту;

- показник ефективності роботи служби внутрішнього аудиту необхідний власникам торговельної мережі або особам, які представляють їхні інтереси, тому, виходячи з такої мети, необхідно визначити суб'єкта, в повноваження якого входить оцінка ефективності роботи служби внутрішнього аудиту.

Найвищою оцінкою ефективності служби внутрішнього аудиту є гарантія, що всі системи торговельної мережі побудовані та функціонують адекватно, що необхідні механізми контролю вбудовано у кожний бізнес-процес та вони належно працюють.

Ефективність внутрішнього аудиту неможливо виміряти точно. Однак щорічно можна відслідковувати певні критерії, незважаючи на ті або інші недоліки більшості з них. Для аналізу продуктивності аудиту використовуються якісні та кількісні показ-

Таблиця 1.1

Оцінки складності роботи внутрішнього аудиту

№ пор.	Ступінь складності	Оцінка в балах
1	2	3
1	Виконана робота за складністю суттєво перевищує посадову інструкцію	5
2	Виконана робота за складністю незначно перевищує посадову інструкцію	4
3	Виконана робота за складністю відповідає посадовій інструкції	3
4	Виконана робота за складністю незначно нижче, ніж вимагається в посадовій інструкції	2
5	Виконана робота за складністю суттєво перевищує посадову інструкцію / суттєво нижче, ніж вимагається в посадовій інструкції	1

Таблиця 1.2

Оцінки якості роботи внутрішнього аудиту

№ пор.	Ступінь якості	Оцінка в балах
1	2	3
1	Робота виконана на високому рівні	5
2	Робота виконана на хорошому рівні	4
3	Робота виконана на достатньому рівні	3
4	Робота виконана нижче середнього рівня	2
5	Робота виконана незадовільно	1

Таблиця 1.3

Критерії та показники ефективності аудиту [6, с. 216]

№ пор.	Критерій ефективності аудиту	Показник ефективності аудиту
1	2	3
1	Критерій результативності	– виявлений обсяг засобів, використаних із порушенням законодавства; – виявлений обсяг неефективно використаних засобів; – виявлений обсяг засобів, використаних не за цільовим призначенням; – кількість підготовлених пропозицій
2	Критерій дієвості	– кількість виконаних пропозицій попередньої аудиторської перевірки; – обсяг засобів, повернутих в оборот та на рахунки торговельної мережі; – кількість структурних перетворень в економіці торговельної мережі, здійснених за пропозиціями аудиторів; – кількість рішень, прийнятих за пропозиціями аудиторів
3	Критерій економічності	– обсяг засобів затрачених на здійснення аудиту; – обсяг засобів, затрачених на підготовку матеріалів для аудиторів; – рівень економічності – відношення отриманого економічного ефекту від реалізації пропозицій аудиторів до затрат на проведення аудиту

ники. Такі показники мають демонструвати динаміку виконання річного плану служби внутрішнього аудиту та витрати служби у розрізі проектів [8].

До показників ефективності діяльності внутрішнього аудиту належить:

- чисельність працівників служби внутрішнього аудиту (слід зауважити, що допоки служба внутрішнього аудиту має у своєму розпорядженні достатньо співробітників, є можливість скорочувати чисельний склад, концентруючи увагу на областях високого ризику, підвищуючи таким чином показники продуктивності та ефективності служби);

- вартість утримання служби внутрішнього аудиту за умови підконтрольності ризиків та високої впевненості щодо нормального розвитку бізнесу, у керівництва неминуче з'являється бажання знижувати витрати на аудит. Якщо робота служби внутрішнього аудиту покриває основні ризики діяльності, то витрати не повинні зростати, якщо не будуть зростати ризики торговельної мережі;

- кількість звітів про аудиторські перевірки (цей показник має недолік: вимагаються додаткові причини через те, що для проведення аудиторської перевірки різних систем потрібні різні періоди часу. Таким чином, одного року може відбутися велика кількість аудиторських перевірок локальних систем, за результатами яких буде підготовлено більше звітів, ніж іншого року, коли буде перевірено меншу кількість систем, значних за розміром);

- кількість проведених за період аудитів з розрахунку на одного аудитора (недолік цього показника такий самий, що й у попереднього);

- кількість завершених аудитів порівняно до затвердженого плану або кількість аудитів, проведених відповідно до бюджету (таку цифру завжди можна одержати, але як показник продуктивності служби вона також має недолік: протягом року завжди трапляються позапланові аудиторські перевірки або розслідування, це означає, що планові аудиторські перевірки можуть не відбутися або відбутися із зсувом термінів);

- кількість аудиторських рекомендацій (критерій є обмеженим для застосування: якщо аудитори будуть знати, що мірою ефективності роботи є кількість рекомендацій, це може спонукати їх надавати погано продумані або нерозумні рекомендації тільки для того, щоб збільшити кількісні показники своєї роботи);

- відсоток виконаних аудиторських рекомендацій або кіль-

кість повторних аудиторських рекомендацій (може вказувати або на неефективність аудиторських рекомендацій або на слабкість моніторингу виконання аудиторських рекомендацій);

- пряме скорочення витрат чи економія від виконання рекомендацій аудиту (показник достатньо важко розрахувати об'єктивно);

- контроль за якістю (працівники, відповідальні за контроль якості робочих документів аудиторської служби, можуть розробити систему балів; чим більшою є кількість балів, тим вищою можна вважати якість роботи);

- задоволеність замовників (клієнтів) аудиту (добрим показником ефективності є оцінка служби внутрішнього аудиту тими, хто піддавався аудиторським перевіркам. Але знову ж її важко виміряти, хоча проведення періодичного опитування думок клієнтів представляється корисним).

Під час визначення економічної ефективності внутрішнього аудиту слід порівнювати витрати, понесені на утримання служби внутрішнього аудиту та вигоду, отриману від її утримання. У цьому разі економічний ефект внутрішнього аудиту можна обчислити такою формулою:

$$Ефект = \frac{Вигоди}{Витрати} \quad (1.1)$$

Проаналізувавши наведену формулу, чітко видно, що економічні вигоди повинні бути більшими від понесених на утримання служби внутрішнього аудиту економічних витрат, що забезпечуватиме доцільність її утримання в торговельній

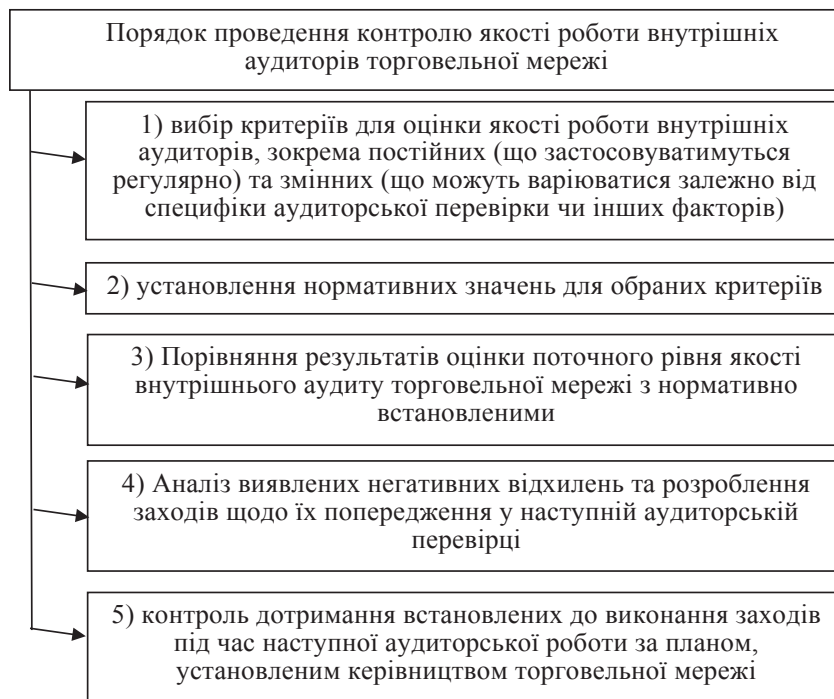


Рис. 1.2. Послідовність контролю якості внутрішнього аудиту торговельної мережі

мережі. Слід наголосити на тому, що для торговельної мережі є неприпустимим ситуація, коли показник економічної ефективності дорівнюватиме 1. При цьому вигоди та витрати будуть однаковими, а робота працівників служби внутрішнього аудиту не принесе жодної користі. Тому утримання цієї служби для торговельної мережі є недоцільним. Необхідно пам'ятати, що для отримання достовірного результату під час застосування формули економічної ефективності, необхідно брати до уваги лише вигоди і витрати, пов'язані з утриманням саме служби внутрішнього аудиту.

Проте на практиці досить важко виявити саме ті вигоди, які отримані від утримання служби внутрішнього аудиту. У зв'язку з цим пропонуємо поруч з аналізом діяльності служби внутрішнього аудиту аналізувати річний план аудиту, ступінь його виконання, а також пропозиції, прийняті до виконання для поліпшення господарської діяльності торговельної мережі.

У закордонній практиці для оцінки факторів результативності найчастіше використовується бальний метод. Наприклад, оцінки складності та якості праці інтерпретація балів показано в табл. 1.1 та 1.2.

Ефективність внутрішнього аудиту оцінюється за позитивним результатом діяльності служби внутрішнього аудиту, але говорити про ефективність або неефективність внутрішнього аудиту ми можемо лише після визначення результату діяльності суб'єкта господарювання на основі результатів роботи служби внутрішнього аудиту та впливу таких результатів на фінансовий стан торговельної мережі.

Ефективність внутрішнього аудиту торговельної мережі визначається ефективністю її економічної діяльності, оскільки метою впровадження внутрішнього аудиту є забезпечення ефективної діяльності торговельної мережі.

У своїй праці Г. Балліон [6, с. 216] пропонує комісії з контролю якості використовувати крите-

рії та показники ефективності аудиту, які зазначені в табл. 1.3.

Як бачимо, використання інформації, зазначеної в табл. 1.3, дає можливість визначити ефективність зовнішнього аудиту, оскільки відображають взаємозв'язок між проведенням перевірки та отриманням результатів від неї.

Ми вважаємо, що показники та критерії, зазначені в табл. 1.3, можна повністю екстраполювати на внутрішній аудит, оскільки їх детальний аналіз дає можливість визначити ефект від роботи служби внутрішнього аудиту.

За результатами проведеного дослідження доцільно представити послідовність контролю якості внутрішнього аудиту торговельної мережі у такому вигляді (рис. 1.2).

Спираючись на те, що служба внутрішнього аудиту є структурним елементом торговельної мережі, вважаємо, що операції, пов'язані з її діяльністю, повинні бути відображені в системі бухгалтерського обліку. Відображення витрат та доходів від утримання служби внутрішнього аудиту на рахунках бухгалтерського обліку дасть можливість отримувати повну інформацію щодо економічної ефективності внутрішнього аудиту.

Висновки. Отже, контроль якості діяльності відділу внутрішнього аудиту торговельної мережі неможливий без перевірки результатів роботи відділу, без відстеження ефективності стратегії і тактики контролю якості. І тут важливі професійні спостереження та аналіз якості, важливо дотримуватись такої політики, яка насправді забезпечує гарантію відповідного контролю роботи на всіх рівнях, до того ж при кожній перевірці. Якість роботи контролюється самими підрозділами, що перевіряються, а також керівництвом суб'єкта господарювання. Крім того, керівництву мережі доцільно щорічно перевіряти заходи контролю якості, щоб бути впевненими в їх виконанні.

Список літератури:

1. Редько О. Методологія та організація професійного аудиту в Україні: сан та перспективи розвитку: дис. ... докт. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2009. – 325 с.
2. Каменська Т. Ефективність діяльності та якість внутрішнього аудиту. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Серія «Економічні науки». Чернівці, 2010. – Вип. III (39). – С. 301-306.
3. Лучко М., Пилипчук Н. Контроль якості внутрішнього аудиту підприємств в умовах євроінтеграційних процесів. Бізнес Інформ. – 2015. – № 7. – С. 229-234.
4. Аудит: Практическое пособие / А. Кузьминский, Н. Кужельный, Е. Петрик и др. / Под. ред. А.Кузьминского. Киев: Учетинформ, 1996. – 283 с.
5. Європейська федерація експертів (Federation des Experts Comptables Europeens, FEE). «Забезпечення постійного контролю. Зовнішній аудит в Європі». Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 4. – С. 50-56.
6. Ballion G. Sprawozdawczość i rewizja finansowa w kształtowaniu wiarygodności informacji ekonomicznej / Pod redakcją naukową prof. Dr hab. Bronisława Micherdy. Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Kraków. – 2007. – 660 s.
7. Сухарева Л., Дмитренко І. Роль и место аудиторских комитетов в обеспечении эффективности корпоративного контроля. Незалежний аудит в Україні та міжнародний досвід: Збірник тез і текстів доповідей на міжнародній науково-практичній конференції з аудиту. Київ, 2003. – С. 127-130.
8. Сонин А. Внутренний аудит для успешной компании. Консультант. – 2004. – № 19. – С. 20-23.