

ВНУТРЕННИЙ АУДИТ: РАЗВИТИЕ СТРАТЕГИЧЕСКОГО ПЛАНИРОВАНИЯ ПРОВЕРОК

Анализируется планирование внутреннего аудита трех видов (стратегическое планирование, ежегодное планирование, планирование задания) и их этапы, которые основываются на оценке рисков «вселенной аудита». В основу анализа положены стандарты внутреннего аудита Международного института внутренних аудиторов: 2000 «Управление функцией “Внутренний аудит”», 2200 «Что необходимо учитывать при планировании», 2210 «Рабочая программа по аудиту». Планирование внутреннего аудита рассматривается с учетом оценки рисков неопределенности внешней и внутренней среды. Выделяются объекты аудита, формирующие «вселенную аудита». Дается характеристика циклическому методу, основанному на риске, и комбинированному методу внутреннего аудита. Рассматриваются последовательные «шаги» при стратегическом планировании, ежегодном планировании и планировании задания аудита. Предлагаются ключевые реквизиты плана на долгосрочную перспективу (3–5 лет) аудиторских проверок. При разработке оперативного плана внутреннего аудита уделяется особое внимание трудозатратам и привязке их к ресурсам годовых планов аудиторских проверок. Приводятся основные показатели стратегического и ежегодного планирования и планирования задания внутреннего аудита.

Ключевые слова: планирование; внутренний аудит; стандарты; оценка рисков; «вселенная аудита».

G. V. MAKSIMOVA

*Doctor habil. (Economics), Professor,
Baikal State University of Economics and Law*

PLANNING THE INTERNAL AUDIT IN CORPORATIONS

The article is intended to analyze the internal audit planning comprised of three categories: strategic planning, annual planning, task planning and examine their stages based on the «audit universe» risks assessment. This study leans on internal audit standards of the Institute of Internal Standards, namely, 2000 «Managing the function “internal audit”», 2200 «What should be considered while planning» and 2210 «The audit work program». The internal audit planning process is scrutinized with consideration of risks of external and internal environment uncertainty. The objects of audit forming the «audit universe» are distinguished. The cyclic method based on risks along with the combined method of internal audit is characterized. The consistent steps taken in audit strategic planning, annual planning or planning of audit tasks are considered. The key details of the long-term plan (3-5 years) for performing audits are specified. In the process of developing the internal audit operational plan special attention is paid to labor expenditures and their inclusion to the resources of annual plans of audits. The basic indicators of strategic and annual planning and internal audit tasks planning are defined.

Keywords: planning; internal audit; standards; risk assessment; the «audit universe».

В современной экономике ход глобальных процессов развития зависит от качества стратегических компетенций корпораций, на которое оказывает влияние планирование внутреннего аудита. Динамичное развитие рынка в России повышает роль внутреннего аудита в принятии управленческих решений на всех уровнях управления корпорацией. Трансформация форм, методов и организа-

ции ведения финансово-хозяйственной деятельности диктует необходимость адаптации процесса планирования внутреннего аудита к условиям неустойчивой как внешней, так и внутренней среды.

В настоящее время нет единого представления о стратегическом планировании внутреннего аудита в корпорациях, которое базируется на взаимосвязи его с

процессами управления и прогнозирования. Взаимное проникновение экономических наук на основе унификации общенаучных, научных и специальных методов исследований способствует динамичному развитию как науки в целом, так и внутреннему аудиту в частности, обогащая ее практическую деятельность.

Сегодня все пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности заинтересованы не только в подтверждении достоверности информации, но и в оценке обеспечения эффективного управления корпорацией в долгосрочной перспективе в условиях высокой неопределенности факторов внешней и внутренней среды. Кроме того, усложнение системы управления и повышение требований к эффективности функционирования повышают потребность в консалтинговых услугах квалифицированных специалистов службы внутреннего аудита.

На современной стадии развития внутреннего аудита значимость функции планирования связана с оценкой рисков, присущих аудируемым объектам. Впервые метод оценки рисков в процессе внутреннего аудита был предложен Дж. М. Патеном, Дж. Эвансом и Б. Л. Льюисом, а затем инкорпорирован в Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита, в том числе в Стандарт Института внутренних аудиторов (ИВА) 2010 «Planning».

Используя данный подход при планировании работы службы внутренних аудиторов, следует выделить оценки рисков на микро- и макроуровнях. При разработке программы внутреннего аудита на микроуровне уделяют внимание наиболее важным объектам для тестирования, осуществляя оценку риска ключевых средств внутреннего контроля.

На макроуровне оценка рисков должна проводиться в разрезе основных областей деятельности корпорации, которая оказывает влияние на формирование плана внутреннего аудита на длительный период (до пяти лет). В качестве объектов оценки риска необходимо выделить подразделения, основные продукты и виды услуг, процессы, макроцели корпорации.

Л. Д. Хаббэрд (Larry D. Hubbard) обоснованно считает, что процесс планирования является цикличным и может быть представ-

лен в виде комплекса следующих этапов: стратегическое планирование, ежегодное планирование, планирование задания [3].

Рассмотрим каждый из них.

Разработка стратегического плана работы службы внутреннего аудита является неотъемлемым условием обеспечения ее эффективного функционирования. В условиях формализации процедур корпоративного управления, диверсификации инструментов ведения бизнеса система планирования внутреннего аудита претерпевает серьезные изменения. Планирование является регламентированной функцией внутреннего аудита, подвергаемой контрольному мониторингу со стороны как внутреннего управления, так и внешних заинтересованных лиц. В соответствии со Стандартом Международного института внутренних аудиторов 2000 «Управление функцией «Внутренний аудит» (Managing the Internal Audit Activity) «руководитель внутреннего аудита должен эффективно управлять функцией «Внутренний аудит» с тем, чтобы обеспечить максимальную полезность внутреннего аудита для организации» [4].

Таким образом, стратегическое планирование является «флюгером» внутреннего аудита, поскольку определяет ключевые формы и методы исполнения данного процесса за тот период, в котором корпорация уверенно осуществляет непрерывную деятельность.

Процесс стратегического планирования начинается с определения среды внутреннего аудита — вида деятельности (бизнеса), в эффективном ведении которого заинтересовано руководство корпорации. Внутренний аудитор осуществляет сбор общей информации о корпорации, включающей в себя данные об ее организационной структуре, операциях, основных целях, движущих факторах.

Следующим шагом является идентификация совокупности объектов аудита, т. е. «вселенной аудита», представляющих собой обособленные бизнес-единицы, выделенные на самостоятельный баланс, или отдельные юридические лица. Необходимое условие выделения бизнес-единицы — наличие такого количества бизнес-процессов, которое обеспечивало бы формирование добавочной стоимости корпорации [5].

Для включения объектов во «вселенную аудита» следует учитывать три обязательных критерия, установленные в мировой практике:

- объект должен содействовать достижению целей корпорации;
- объект должен оказывать существенное влияние на деятельность корпорации;
- величина возможных убытков (по объектам) должна быть больше, чем затраты на функционирование системы внутреннего контроля и затраты на проведение аудита этого объекта [2].

При формировании «вселенной аудита» могут рассматриваться такие объекты, как циклы учета, структурные подразделения, активы, наиболее значимые проекты и направления деятельности.

Функциональные параметры объектов «вселенной аудита» не однородны и определение критериев оценки их рисков — следующий шаг процесса стратегического планирования.

Эффективность проведения оценки рисков зависит от выработанной и принятой методики, соответствующей целям внутреннего аудита, включающей циклический метод, метод, основанный на риске, и комбинированный метод.

Использование циклического метода предполагает, что все объекты «вселенной аудита» должны быть в обязательном порядке подвергнуты проверке в течение трех либо пяти лет (определенный цикл времени). Данный метод может быть рекомендован для планирования проверок структурных подразделений корпорации.

Метод, основанный на риске, базируется на ежегодной оценке рисков объектов «вселенной аудита». Для плановой проверки выделяются объекты с высшим уровнем риска и игнорируются объекты с низким уровнем риска. Однако низкая оценка риска не означает полного исключения объекта из проверки. Зачастую негативные события потенциально могут иметь место и в области с низкой риск-оценкой.

При планировании проверок внутреннего аудита на основании комбинированного метода учитывается, что в течение определенного цикла времени все объекты «вселенной аудита» должны быть подвергнуты проверке. Частота проверок напрямую зависит от

риск-оценки объекта: чем выше риск, тем выше частота проверок. Так, при трехлетнем цикле аудита все объекты дифференцируются на три группы согласно проведенной риск-оценке: все объекты с высоким уровнем риска подвергаются аудиту ежегодно, объекты со средним уровнем риска — один раз в два года, а объекты с низким уровнем риска — один раз в три года.

Документирование процесса стратегического планирования производится путем формирования долгосрочного плана внутреннего аудита. Рекомендуются в стратегическом плане внутреннего аудита на период $(n + 1)$, $(-n + 3)$ отразить вид бизнеса (деятельности), бизнес-единицу, бизнес-процесс, существенность бизнес-единицы, существенность бизнес-процесса, изменение организационное, изменение системное, оценку предыдущего аудита, оценку риска сторонним подразделением, текущую оценку риска, аудит на период $(n + 1)$, $(n + 2)$, $(n + 3)$.

Оперативное управление стратегическим планом внутреннего аудита происходит на этапе ежегодного планирования. Ввиду изменчивости среды функционирования бизнеса, флуктуации факторов, приводящих к возникновению рисков, корректировки долгосрочного плана внутреннего аудита неизбежны. Ежегодно совокупность объектов «вселенной аудита» подвергается уточнению. Изучаются изменения в структуре корпорации, функциях бизнес-единиц, организации бизнес-процессов, оценивается влияние изменений на риски. На этом этапе учитываются также заявки руководства на проведение дополнительных процедур внутреннего аудита в отношении объектов, не включенных изначально в план аудита на год¹. Внутреннему аудитору следует проанализировать планируемый объем работ внешнего аудитора с целью исключения дублирования процедур, проведенных внешним аудитором.

В результате пересмотра стратегического плана внутренний аудитор должен пересмотреть ранги объектов аудита в общей

¹ Руководство по подготовке и планированию внутреннего аудита системы управления качеством. URL: http://www.innovbusiness.ru/content/document_r_747EFA4E-2487-4166-8D20-1B6E07B02706.html.

совокупности. Изменившаяся совокупность объектов «вселенной аудита» оценивается с использованием методик оценки рисков.

Заявки руководства на проведение дополнительных проверок внутреннего аудита также оцениваются с точки зрения рисков. Присвоенный заявкам приоритет используется для принятия решения о проведении аудита по дополнительным заявкам, в том числе и с частичным отказом от проведения, ранее запланированного, в стратегическом плане (в условиях ограниченности ресурсов).

Уточненные долгосрочные цели и задачи внутреннего аудита служат основанием для формирования годового плана. Для каждой проверки оцениваются необходимые затраты ресурсов, которые должны учитывать время на мобилизацию аудиторских процедур и подготовку отчета.

График проверок разрабатывается с учетом имеющихся ресурсов внутреннего аудита, планируемых изменений этих ресурсов, а также аутсорсинга услуг внешними организациями.

Оперативный план внутреннего аудита на период ($n + 1$), с нашей точки зрения, должен включать такие реквизиты: код, бизнес-единица, бизнес-процессы, риски, ресурсы, количество человеко-дней, дата начала аудита, дата составления отчета, члены команды, комментарии.

План трудозатрат обеспечивает привязку ресурсов к годовому плану аудита и дает представление об ожидаемом использовании ресурсов службы проверок, распределенных на недели.

Планирование предмета и объекта внутреннего аудита с указанием его направлений в установленном формате детализации осуществляется на этапе планирования задания. Для каждого аудиторского задания назначается руководитель группы аудита, который несет ответственность за должное и своевременное выполнение всех процедур внутреннего аудита. Общие трудозатраты рассчитываются на каждый месяц в разбивке по неделям. Сравнение этих значений со значениями, указанными в годовом плане аудита, дает возможность оценить вероятное время простоя персонала или же количество сотрудников, которых необходимо нанять извне или временно привлечь для выполнения годового плана. Данный этап

планирования обладает широкой регламентационной базой. Так, по Стандарту ИВА 2200 «Планирование аудиторского задания» «внутренние аудиторы должны разрабатывать и документально оформлять план для каждого аудиторского задания» [4]. Аспекты планирования задания раскрываются в Стандарте ИВА 2201 «Что необходимо учитывать при планировании»: «...внутренние аудиторы должны рассмотреть:

- цели и задачи объекта аудиторского задания, а также используемые объектом средства контроля за их выполнением;

- существенные риски, относящиеся к объекту аудиторского задания, его целям, ресурсам и хозяйственной деятельности, а также методы удержания рисков в допустимых пределах;

- достаточность и результативность систем управления и контроля рисками данного объекта аудита в сравнении с наиболее приемлемой для него моделью контроля;

- возможности значительного совершенствования систем контроля и управления рисками» [4].

Характер целей аудиторского задания определяется в одноименном Стандарте ИВА 2210, требующем наличие рисков, системы контроля и процесса корпоративного управления, адресованных к объектам внутреннего аудита.

На начальной стадии подготовки аудиторского задания внутренний аудитор производит сбор и оценку общей информации об объекте аудита. Данная процедура уточняет аспекты деятельности объекта аудита, определенные на этапе стратегического планирования.

Финальным этапом планирования аудиторского задания является подготовка программы аудита, отражающей все существенные вопросы предмета внутреннего аудита и конкретизирующей параметры бизнес-процесса, определенные в годовом плане внутреннего аудита. Согласно Стандарту ИВА 2210 «Рабочая программа по аудиту»: «...внутренние аудиторы должны разрабатывать программы работы, позволяющие достичь цели задания», которые «должны быть оформлены документально» [1]. Программы работы должны содержать процедуры сбора, анализа, оценки и документирования информации в процессе проведения

аудиторского задания. Программа аудита должна получить одобрение до начала работы, любые изменения программы должны своевременно утверждаться.

Подходы к формированию программы внутреннего аудита прямо вытекают из практики внешнего аудита. При этом внутренние аудиторы полагаются на существующую систему внутреннего контроля. Программа аудита должна включать оценку эффективности системы внутреннего контроля, направленную на снижение существенных ри-

сков бизнес-процесса. Либо исходят из того, что внутренние аудиторы не полагаются на систему внутреннего контроля. В результате чего программа аудита включает в себя выполнение соответствующих аналитических и прочих аудиторских процедур.

Таким образом, планирование внутреннего аудита в корпорации должно осуществляться на основе оценки рисков объектов «вселенной аудита» не только на кратко- и среднесрочную перспективу, но и на долгосрочный период.

Список использованной литературы

1. Максимова Г. В. Организация и методика корпоративного внутреннего аудита / Г. В. Максимова, И. В. Новоселов. — Иркутск : Изд-во БГУЭП, 2010. — 172 с.
2. Audit Planning: Annual Audit Plan // Internal Audit Services by Ernest Orlando Lawrence Berkeley National Laboratory. — URL : http://www.lbl.gov/Workplace/audit/planning/annual_plan.html.
3. Hubbard L. D. Audit Planning / L. D. Hubbard // CBS Business Network. — URL : http://fmdarticles.com/p/articles/mi_m4153/is_4_57/ai_64568696/.
4. International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing // The Institute of Internal Auditors. — URL : <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/full-standards/>.
5. Strategic Internal Audit Plan // KnowledgeLeader provided by protiviti. — URL : <http://www.knowledgeleader.com/KnowledgeLeader/content.nsf/Web+Content/SAMStrategidInternalAuditPlanOpenDocument>.

References

1. Maksimova G. V., Novoselov I. V. *Organizatsiya i metodika korporativnogo vnutrennego audita* [Organization and methods of corporate internal audit]. Irkutsk, Baikal State University of Economics and Law Publ., 2010. 172 p.
2. *Audit Planning: Annual Audit Plan*. Internal Audit Services by Ernest Orlando Lawrence Berkeley National Laboratory. Available at: http://www.lbl.gov/Workplace/audit/planning/annual_plan.html.
3. Hubbard Larry D. *Audit Planning*. CBS Business Network. Available at: http://fmdarticles.com/p/articles/mi_m4153/is_4_57/ai_64568696/.
4. *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. Available at: <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/full-standards/>.
5. *Strategic Internal Audit Plan*. KnowledgeLeader provided by protiviti. Available at: <http://www.knowledgeleader.com/KnowledgeLeader/content.nsf/Web+Content/SAMStrategidInternalAuditPlanOpenDocument>.

Информация об авторе

Максимова Галина Васильевна — доктор экономических наук, профессор, кафедра бухгалтерского учета и аудита, Байкальский государственный университет экономики и права, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: buh_ut@isea.ru.

Author

Maksimova Galina Vasilyevna — Doctor habil. (Economics), Professor, Department of Accounting and Audit, Baikal State University of Economics and Law, 11 Lenin St., 664003, Irkutsk, Russia, e-mail: buh_ut@isea.ru.