

Планирование работы подразделения внутреннего аудита организации на основе внутрикорпоративного стандарта

© 2016 Иванов Олег Борисович
доктор экономических наук, профессор
ОАО “Российские железные дороги”
107174, г. Москва, ул. Новая Басманная, д. 2
Московский государственный университет путей сообщения (МИИТ)
127994, г. Москва, ул. Образцова, д. 9, стр. 9
E-mail: Oleg.B.Ivanov@yandex.ru

Рассматриваются принципы и методология планирования деятельности подразделения внутреннего аудита крупной компании на основе соответствующего внутрикорпоративного стандарта, анализируются требования регуляторов и лучшая практика в этой сфере деятельности. Исследуется опыт ОАО “Российские железные дороги”.

Ключевые слова: внутренний аудит, внутрикорпоративный стандарт, планирование, подразделение внутреннего аудита, риски, риск-ориентированное планирование.

Планирование работы подразделения внутреннего аудита является одним из главных элементов организации работы службы внутреннего аудита компании.

Система планирования должна учитывать, прежде всего, особенности организации. Иерархичность, степень централизации функций управления и делегирования ответственности на нижестоящие уровни управления, масштабы и однородность аудируемых подразделений, а также степень регламентирования системы внутреннего контроля - все эти факторы имеют решающее значение.

Планирование работы службы внутреннего аудита должно быть риск-ориентированным. Для этого в целях определения приоритетов при планировании следует учитывать объемы финансовых вложений и инвестиций, стоимость активов, свойственные им потенциальные риски (потери, угрозы хищений и др.), величины доходов и затрат бизнес-процессов, надежность систем внутреннего контроля, а также результаты проведенных аудитов.

Говоря о порядке выбора объектов внутреннего аудита для проведения внутренних аудиторских проверок, следует подчеркнуть важность экспертных оценок, основанных на информации о рисках, полученной в результате ранее проведенных проверок, в том числе внешними аудиторскими организациями, а также от других внутренних и внешних источников.

Для создания эффективной системы внутреннего контроля и аудита важное значение имеет периодичность планирования аудитов и конт-

рольных мероприятий. В современных условиях быстрого развития рынков, обострения конкуренции и нестабильности возрастает потребность значительно более частого проведения оценки вновь возникающих рисков и переоценки уже известных.

Таким образом, по нашему мнению, в целях обеспечения достаточной степени оперативности мониторинга и оценки ситуации компаниям, находящимся в стадии организационного развития и в условиях нестабильной экономической ситуации, следует отдавать предпочтение квартальному планированию деятельности службы внутреннего аудита.

Надо сказать, что, согласно международным исследованиям Эрнст энд Янг в области внутреннего аудита, 46 % респондентов отметили: ужесточение международными и российскими регуляторами требований привело к тому, что в странах Европы, Ближнего Востока, Индии и Африки это обстоятельство стало оказывать значительное влияние на подход к составлению планов внутреннего аудита. Сегодня у компаний уже не вызывает вопроса, как сформировать план аудитов и куда должны быть направлены ресурсы службы - конечно, на области высокого риска.

Если еще несколько лет назад план аудита, основанный на рисках, формировался на год и более и не пересматривался, то сейчас почти половина компаний делают это чаще, а каждая пятая компания - ежеквартально. Ряд крупных западных компаний уже внесли изменения в политику внутреннего аудита, закрепив принцип планирования деятельности “3+9”, который

означает утверждение плана работы на один квартал и перспективное нежесткое планирование на последующие 9 месяцев.

Некоторые российские компании также в целях повышения гибкости и оперативности реагирования на изменение ситуации используют в своей деятельности поквартальное планирование. В частности, ОАО «РЖД» уже на протяжении 10 лет имеет такую практику, которая себя оправдывает полностью, что позволяет динамично реагировать на внутренние и внешние изменения. При наличии годового плана внутреннего аудита, утверждаемого комитетом по аудиту совета директоров компании, существует оперативное квартальное планирование.

Важным аспектом повышения эффективности внутреннего аудита является стандартизация, в том числе функции планирования. В ОАО «РЖД» процедуру планирования деятельности подразделений внутреннего аудита и внутреннего контроля регламентирует внутрикорпоративный стандарт «Планирование деятельности и управление ресурсами службы внутреннего аудита и контроля», который определяет:

- основные принципы и подходы к формированию модели внутреннего аудита;
- порядок ранжирования объектов внутреннего аудита;
- порядок планирования / распределения ресурсов подразделений внутреннего аудита и контроля;
- порядок утверждения Плана организационно-методологической работы подразделений внутреннего аудита и контроля и Плана внутренних аудиторских проверок.

Стандарт разработан с учетом рекомендаций и требований российских и международных регуляторов на основе:

- Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита Института внутренних аудиторов;
- стандартов и руководств Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ);
- Национального стандарта Российской Федерации. Руководящие указания по аудиту систем менеджмента качества и / или систем экологического менеджмента ГОСТ Р ИСО 19011-2003;
- Национального стандарта Российской Федерации «Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь» ГОСТ Р ИСО 9000 -2008, утвержденного Приказом Ростехрегулирования от 18 декабря 2008 г. □ 470 - ст;
- Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, утвержденных Постановле-

нием Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. □ 696 (с изменениями);

- Кодекса корпоративного управления;
- Методических рекомендаций и указаний Росимущества.

Как видно из вышеперечисленного, в основе построения системы внутреннего контроля и аудита в компании, формирования системы эффективного риск-ориентированного планирования деятельности лежат политика и стратегия их развития и углубления, создания необходимой методологии и методической базы, лучшей практика внутреннего аудита, включая собственную (так как по многим авторитетным оценкам система контроля и внутреннего аудита ОАО «РЖД» является одной из лучших корпоративных систем в мире). Данный подход позволяет фокусироваться на наиболее значимых и высокорисковых сферах деятельности холдинга «РЖД», что способствует эффективному использованию ресурсов подразделения внутреннего аудита и контроля; своевременному реагированию на изменения в деятельности компании.

Процесс планирования деятельности подразделения внутреннего аудита и контроля включает следующие этапы:

- разработку / обновление модели внутреннего аудита компании;
- ранжирование объектов внутреннего аудита;
- планирование ресурсов и трудозатрат;
- оценку наиболее значимых рисков;
- выбор объектов внутреннего аудита для включения в план работы подразделений внутреннего аудита и контроля.

При составлении Плана деятельности и Плана внутренних аудиторских проверок на соответствующий период подразделения внутреннего аудита и контроля учитываются:

- решения совета директоров и правления;
- поручения президента компании;
- обращения и предложения вице-президентов, руководителей подразделений аппарата управления компании, его филиалов и других структурных подразделений, негосударственных учреждений, дочерних и зависимых обществ, других структурных и бизнес-единиц;
- оценка рисков, проводимая менеджментом холдинга и его дочерних и зависимых обществ;
- экспертные оценки.

Результаты планирования деятельности подразделений внутреннего аудита и контроля документируются в плане внутренних аудиторских проверок на соответствующий период. Далее план в установленном порядке согласовывается со смежными вице-президентами, подписывается

директором по внутреннему контролю и аудиту и утверждается президентом ОАО "РЖД".

Важнейшей составляющей планирования работы подразделений внутреннего аудита и контроля является модель ранжирования объектов внутреннего аудита холдинга "РЖД" - бизнес-процессов / бизнес-проектов / направлений проверок и подразделений. Здесь применяется риск-факторный анализ, который предполагает проведение оценки уровня подверженности каждого объекта модели внутреннего аудита компании установленным риск-факторам. Набор риск-факторов, порядок оценки подверженности бизнес-процессов / проектов / направлений проверок риск-факторам, а также порядок оценки подверженности подразделений риск-факторам формируются индивидуально в зависимости от ряда параметров. В результате их анализа и систематизации определяется приоритизация бизнес-процессов / проектов / направлений проверок. При этом применяемый набор риск-факторов может изменяться в зависимости от информации, доступной на момент проведения планирования деятельности подразделений внутреннего аудита и контроля. В ходе планирования объекты внутреннего аудита, исходя из совокупной оценки по риск-факторам, относятся к той или иной группе риска, определяется общее количество объектов внутреннего аудита по каждой группе риска. Ранжирование объектов внутреннего аудита предполагает следующий порядок.

Для оценки уровня подверженности объектов внутреннего аудита риск-факторам принимается десятибалльная шкала. Значение 1 соответствует минимальному уровню подверженности объектов внутреннего аудита (бизнес-процессов / проектов / направлений проверок / подразделений) риск-факторам, значение 10 - максимальному.

Объекты внутреннего аудита ранжируются в следующем порядке:

1. На основе риск-факторного анализа каждому бизнес-процессу / проекту / направлению проверки присваивается совокупная оценка по риск-факторам, которая определяется по формуле

$$R(OA_{j(\delta n / n / np)}) = \sum_{i=1}^n RF_i \cdot (OA_{ij}), \quad (1)$$

где R - общий показатель риска для j -го бизнес-процесса / проекта / направления проверки;

RF_i - вес i -го риск-фактора;

OA_{ij} , $OA_{j(\delta n / n / np)}$ - значение уровня подверженности i -му риск-фактору j -го бизнес-процесса / проекта / направления проверки;

n - количество риск-факторов.

2. На основе риск-факторного анализа каждому подразделению присваивается совокупная

оценка по риск-факторам, которая определяется по формуле

$$R(OA_{j(nop)}) = \sum_{i=1}^n RF_i \cdot (OA_{ij}), \quad (2)$$

где R - общий показатель риска для j -го подразделения;

RF_i - вес i -го риск-фактора;

$OA_{j(nop)}$ - значение уровня подверженности i -му риск-фактору j -го подразделения;

n - количество риск-факторов.

3. По каждому объекту внутреннего аудита рассчитывается совокупная оценка по риск-факторам:

$$R(OA_i) = R(OA_{j(\delta n / n / np)}) \cdot R(OA_{j(nop)}), \quad (3)$$

где $R(OA)$ - совокупная оценка по риск-факторам для объекта внутреннего аудита;

$R(OA)$ - совокупный показатель по риск-факторам для подразделения;

$R(OA)$ - совокупный показатель по риск-факторам для бизнес-процесса / проекта / направления проверки.

4. Полученные оценки по каждому объекту внутреннего аудита документируются по установленным формам.

5. Подразделение службы внутреннего аудита, ответственное за планирование деятельности, может изменить применяемый набор риск-факторов в зависимости от доступной на момент проведения планирования информации.

6. Исходя из совокупной оценки по риск-факторам каждого объекта внутреннего аудита объекты внутреннего аудита относятся к той или иной группе риска, по каждой группе риска определяется общее количество объектов внутреннего аудита.

Подразделение службы внутреннего аудита, ответственное за планирование деятельности, документирует полученные результаты и составляет матрицу приоритетов объектов внутреннего аудита.

Планирование осуществляется исходя из ожидаемого времени на выполнение проверок и мероприятий подразделением внутреннего аудита (определяется на основе данных предыдущих периодов) с учетом квалификации доступных ресурсов.

Для планирования мероприятий и внутренних аудиторских проверок на требуемый период рассчитывается доступный фонд рабочего времени подразделения внутреннего аудита.

Перед планированием ресурсов сотрудник, ответственный за планирование деятельности, запрашивает и получает от руководителей региональных управлений и руководителей структурных подразделений Центра внутреннего аудита информацию о времени, планируемом:

- на отпуска и болезни работников (фактические данные за предыдущий период и прогноз на планируемый период);

- подготовку кадров и повышение профессионального уровня работников подразделений внутреннего аудита и контроля;

- специальные проекты и консультации руководителей структурных подразделений компании;

- участие в работе комиссий в соответствии с регламентами о взаимодействии с подразделениями аппарата управления компании (проведение совещаний и других организационных мероприятий);

- разработку новых и совершенствование действующих технологий и методик осуществления внутреннего аудита и контроля в компании;

- разработку информационного и методологического обеспечения внутреннего аудита;

- мониторинг выполнения мероприятий по совершенствованию системы внутреннего контроля (если мониторинг осуществляется не в рамках проведения проверок);

- прочие мероприятия, связанные с деятельностью подразделений внутреннего аудита и контроля.

Далее определяются доступные ресурсы подразделения внутреннего аудита и контроля на планируемый период:

1) рассчитывается общий доступный фонд рабочего времени подразделений по следующей формуле:

$$T_{об} = N \cdot V, \quad (4)$$

где $T_{об}$ - доступный фонд рабочего времени;

N - общее число работников подразделений внутреннего аудита и контроля (кроме работников вспомогательных подразделений);

V - фактическое рабочее время одного работника за исключением времени на обучение, отпуска и болезни и т.п.;

2) рассчитывается общее время, затрачиваемое на проведение прочих мероприятий подразделениями внутреннего аудита и контроля (отличными от проведения проверок);

3) определяется доступное время на выполнение внутренних аудиторских проверок как разница доступного фонда рабочего времени и общего времени, затрачиваемого на проведение прочих мероприятий подразделениями внутреннего аудита и контроля.

Для выбора объектов внутреннего аудита используется принцип сбалансированной выборки, при котором в план деятельности подразделения внутреннего аудита включаются объекты внутреннего аудита из всех групп риска на основе ранжирования этих объектов. Выбор объек-

тов для включения в план осуществляется на основе матрицы приоритетности объектов внутреннего аудита и доступного фонда рабочего времени подразделений внутреннего аудита на проведение проверок. При выборе объектов внутреннего аудита для составления плана учитываются:

1) совокупный рейтинг объекта внутреннего аудита. В Перечень проверяемых объектов внутреннего аудита включаются объекты внутреннего аудита из каждой группы риска;

б) объем финансовых и материальных ресурсов, выделяемых на отдельные направления деятельности компании;

в) поручения президента компании, совета директоров и его комитета по аудиту, обращения руководства холдинга и его дочерних и зависимых обществ. В Перечень проверяемых объектов внутреннего аудита включаются все объекты, проверка которых осуществляется по поручениям президента, а также объекты, проверка которых осуществляется по поручениям директора ОАО "РЖД" по внутреннему контролю и аудиту, на основании обращений членов правления ОАО "РЖД", руководителей департаментов и других структурных подразделений, а также дочерних и зависимых обществ;

г) доступный фонд рабочего времени подразделений внутреннего аудита и контроля на проведение внутренних аудиторских проверок и контрольных мероприятий. При распределении ресурсов на проведение проверок должны учитываться:

- время, затрачиваемое работниками на дорогу до места проведения проверки (время в пути);

- время на проведение контрольных проверок, включая подготовительные мероприятия, сами проверочные действия, анализ, обработку и обобщение материалов, согласование итогового акта (справки, заключения) с руководством проверяемого объекта;

- резерв времени на выполнение внеплановых проверок по поручениям президента компании и директора по внутреннему контролю и аудиту.

Еще одним важным элементом эффективного планирования деятельности подразделений аудита и контроля является составление графика проведения внутренних аудитов, который детализирует план, определяет ответственных за реализацию его разделов и пунктов, конкретизирует сроки проведения каждого контрольного мероприятия, обеспечивает решение вопросов правильной расстановки и рациональной задействованности персонала.

Графики проведения внутреннего аудита должны быть гибкими и иметь возможности изменения под влиянием меняющихся обстоятельств. Примерами таких обстоятельств могут быть:

- начало выпуска новых видов продукции, осуществления работ или направлений деятельности;
- корректировки бюджета;
- изменения законодательной базы, затрагивающие деятельность организации;
- непредвиденные задачи, возникшие после утверждения графика;
- изменения в политике, проводимой руководством компании и советом директоров;
- изменения технологии производства;
- изменения в степени оценки рисков, подвергаемых аудиту;
- недостаток штата аудиторов;
- обострение конкуренции на рынке;
- изменения финансовой структуры или бизнес-процессов организации;
- выводы внешних аудиторов и др.

Однако такие изменения (как, впрочем, и корректировки планов работы подразделений внутреннего аудита и контроля) должны вноситься только при наличии достаточных мотивов и согласовании с должностными лицами, которые их утвердили, а не под влиянием руководителей проверяемых бизнес-единиц об отсрочке проведения аудитов из-за удобства для пос-

ледних. Изменения в планы также могут быть внесены при одобрении высшего руководства и (или) комитета по аудиту совета директоров для отражения новых появившихся рисков и проблемных зон.

Порядок внесения корректировок планов, изменений и дополнений регламентируется специальным положением.

Таким образом, следует констатировать, что создание хорошо организованной, методологически проработанной, стандартизированной системы планирования деятельности и управления ресурсами подразделений внутреннего аудита является ключевым компонентом достижения высокой эффективности работы как функции внутреннего аудита, так и всей системы корпоративного управления компанией.

1. *Иванов О.Б.* Принципы построения риск-ориентированной системы внутреннего контроля и аудита в крупной компании, корпорации, холдинге // *Аудиторские ведомости*. 2013. □ 8. С. 18-35.

2. *Иванов О.Б.* Практика построения риск-ориентированной системы внутреннего контроля и аудита в ОАО «Российские железные дороги» // *ЭТАП: Экономическая Теория, Анализ, Практика*. 2014. □ 4. С. 7-31.

3. *Иванов О.Б.* Риск-ориентированная система внутреннего контроля и аудита // *Железнодорожный транспорт*. 2015. □ 6. С. 44-51.

4. *Международное исследование Эрнст энд Янг в области внутреннего аудита*. 2012.

Поступила в редакцию 03.12.2015 г.