

УДК 657. 6:006:44.032 (075)

РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ ПЛАНИРОВАНИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Капелист Е.И., Кизилев А.Н.

ГОУ ВПО «Донской государственный аграрный университет»,
пос. Персиановский, e-mail: kapelist1986@rambler.ru

Статья посвящена проблемам развития методики планирования внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях. Рассмотрены основные подходы к планированию внутреннего аудита и определены их достоинства и недостатки. Предложено в ходе планирования выделять шесть основных этапов. На первом этапе в отличие от уже имеющихся методик рекомендуется провести анализ внешних факторов макросреды и факторы микросреды, факторы внутренней среды. Второй этап предполагает оценку системы внутреннего контроля, отличительной особенностью которой является использование риск-ориентированного подхода. Третий этап предусматривает оценку аудиторского риска и расчет уровня существенности. На четвертом и пятом этапах определяются порядок отбора операций для проверки, характер, временные рамки и объем аудиторских процедур. Шестой этап предусматривает установление основных направлений работ, порядка их координации, текущего контроля и проверки. Использование предлагаемой методики планирования внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях позволит повысить эффективность внутренних аудиторских проверок.

Ключевые слова: методика планирования внутреннего аудита, сельскохозяйственные организации

DEVELOPMENT OF THE TECHNIQUE OF PLANNING OF INTERNAL AUDIT IN THE AGRICULTURAL ORGANIZATIONS

Kapelist E.I., Kizilov A.N.

Don State Agrarian University, Persianovsky, Russia e-mail: kapelist1986@rambler.ru

Article is devoted problems of development of a technique of planning of internal audit in the agricultural organizations. In article the basic approaches to planning of internal audit are considered and their merits and demerits are defined. It is offered to allocate six basic stages which use will allow to raise efficiency of internal auditor check during planning. In the first phase, in contrast to existing techniques is recommended to analyze the external factors and the macro-micro factors, factors of internal environment. The second stage involves the assessment of internal control, a distinctive feature of which is to use a risk-oriented approach. The third stage involves the assessment of audit risk and the calculation of the level of significance. The fourth and fifth stages of the selection stage, the order of operations to verify the nature, timing and extent of audit procedures. The sixth stage involves establishing the main directions of work, about their coordination, monitoring and verification. Using the proposed method of planning of internal audit in agricultural organizations will enhance the effectiveness of internal audits.

Keywords: Technique of planning of internal audit, agricultural organizations

Эффективная работа службы внутреннего аудита в сельскохозяйственной организации во многом определяется тем, каким образом осуществляется планирование деятельности внутренних аудиторов. В связи с этим актуализируются вопросы развития методики планирования внутреннего аудита в сельскохозяйственных организациях. Повышению эффективности внутреннего аудита способствует использование риск-ориентированного подхода, который должен быть учтен при планировании. Викторов П. обращает внимание на три важнейшие функции внутреннего аудита, которые пересекаются с прямой ответственностью службы внутреннего аудита:

- 1) управление рисками;
- 2) оценка и совершенствование системы внутреннего контроля;
- 3) корпоративное управление (оценка эффективности) [3].

В соответствии с Международными профессиональными стандартами внутреннего аудита компании разрабатывают риск-ори-

ентированные планы аудитов, учитывающие численность аудиторов и предполагаемую продолжительность каждого задания, что позволяет рационально распределить аудиторские ресурсы, направив их на проверку наиболее рискованных областей системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Разработанные таким образом бюджеты позволяют установить приоритеты в проведении аудитов, определить наиболее существенные области аудита. Планируются как отдельные проверки, так и деятельность всего подразделения внутреннего аудита. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита рассматривают планирование и отслеживание соблюдения бюджетов времени как обязательную составляющую мониторинга деятельности внутреннего аудита. Формирование планов аудита целесообразно осуществлять с использованием процессного подхода. Соблюдению бюджетов времени способствуют:

- 1) установление в плане аудита четких и понятных целей (проведение аудита на

соответствие, проведение управленческого аудита, аудита бизнес-процессов и т.д.), причин, обусловивших особое внимание к выделенному объекту аудита, периода, который будет охвачен аудитом;

2) определение четкой цели аудита, которая должна соответствовать причинам его проведения и включения в годовую план;

3) установление четкой даты заключительного совещания в целях присутствия на нем менеджеров;

4) последовательное формирование отчета по результатам аудита;

5) использование электронного документооборота, унифицированных форм рабочих документов внутренних аудиторов в целях контроля за ходом работ, обеспечения их координации, что может быть достигнуто за счет стандартизации и описания бизнес-процессов, протекающих в службе внутреннего аудита.

В соответствии с принципом Парето необходимо выделить наиболее проблемные области в системе внутреннего контроля и сосредоточить на них наибольшее внимание. Таким образом, в ходе планирования будет использоваться и концепция системно-ориентированного аудита, предполагающего тщательное изучение системы внутреннего контроля, а также риск-ориентированный подход. Ввиду отсутствия нормативных документов, регламентирующих процесс планирования внутреннего аудита, считаем целесообразным использовать подходы, которые заложены в Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита» в части непротиворечащей деятельности внутренних аудиторов [1]. Ввиду особенностей внутреннего аудита, можно выделить два основных этапа планирования:

1) подготовка и составление общего плана внутреннего аудита;

2) подготовка и составление программы внутреннего аудита.

Следует отметить, что такой этап, как предварительное планирование, актуален в том случае, если при осуществлении внутреннего аудита применяется аутсорсинг и данная услуга оказывается аудиторской фирмой. В данном случае внешним аудиторами понадобится ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта на этапе предварительного планирования.

В процессе планирования служба внутреннего аудита может использовать три подхода. Первый, наиболее распространенный подход – пообъектный, заключающийся в выделении сегментов внутреннего аудита, совпадающих с объектами бухгал-

терского учета с последующим тестированием хозяйственных операций с точки зрения получения доказательств в отношении отдельных счетов бухгалтерского учета. Данный подход весьма продуктивен при условии организации надлежащего документирования результатов внутреннего аудита и координации работы сотрудников службы внутреннего аудита в целях исключения дублирования аудиторских процедур. Низкую эффективность данного подхода связывают с применением возвратных выборок, что не позволяет в должной мере реализовать принцип оптимальности планирования, а также с увеличением трудоемкости проверок при возможном снижении качества проведения проверок. Второй подход к планированию – циклический – предусматривает выделение в качестве сегментов внутреннего аудита взаимосвязи между объектами учета, образующихся при осуществлении хозяйственных операций, называемых циклами. Выделение конкретных сегментов обусловлено спецификой финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций, системой бухгалтерского учета и системой документооборота. Сторонниками данного подхода являются такие ученые, как Мерзликина Е.М., Парушина Н.В. и Суворова С.П. [5, 6]. Цикловой подход способствует оптимизации затрат труда и времени проведения внутренней проверки, он предусматривает менее детальное, по сравнению с пообъектным подходом, исследование отдельных хозяйственных операций. При использовании данного подхода план и программа внутреннего аудита формируется в разрезе выделяемых циклов, объектов аудита и задач, которые необходимо решить. Третий подход – процессно-объектный – сочетает в себе элементы циклического подхода и пообъектного подхода. Он базируется на концепции процессно-ориентированного управления и процессном подходе. К недостаткам данного метода следует отнести то, что для его реализации в сельскохозяйственной организации должен быть организован учет в разрезе бизнес-процессов. К преимуществам данного подхода следует отнести уменьшение дублирования действий сотрудников аудиторской группы, снижение трудоемкости проведения внутренней аудиторской проверки. Таким образом, в соответствии со сложившейся внутрифирменной практикой планирования внутренних аудиторских проверок в сельскохозяйственной организации может быть использован один из трех рассмотренных выше подходов к планированию. Выбор конкретного метода планирования обусловлен особенностями учет-

но-аналитической системы, применяемым подходом к управлению, а также стратегией конкретной сельскохозяйственной организации.

При разработке плана внутреннего аудита нами рекомендовано выделять 6 основных этапов. **На первом этапе** необходимо проанализировать внешние факторы макросреды и факторы микросреды, факторы внутренней среды с использованием ситуационного аудита, предполагающего анализ и оценку стратегии сельскохозяйственной организации с использованием методов и методик стратегического анализа. Так, при анализе внешней макросреды необходимо учитывать следующие факторы: политические, экономические, социальные, технологические, правовые, экологические, демографические, физические, культурные. При анализе микросреды производится общий анализ отрасли, конечных потребителей, конкурентной ситуации и прочих значимых факторов. При анализе внутренней среды проводится ревизия процессов в разрезе управления финансами, производства, маркетинга и продаж, управления персоналом, информационных технологий, инновационной деятельности, оценивается текущая стратегия сельскохозяйственной ситуации. На данном этапе служба внутреннего аудита может применять такие методики стратегического анализа, как SWOT-анализ, PEST-анализ и др.

На втором этапе целесообразно оценить систему внутреннего контроля. Проводится анализ функционирующей учетно-аналитической системы сельскохозяйственной организации. Для этого анализируется учетная политика для целей бухгалтерского и налогового учета, ее изменения, оценивается влияние новых нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета на отражение в финансовой отчетности результатов финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственной организации. Оценка системы внутреннего контроля производится в разрезе ее пяти основных элементов: контрольная среда, процесс оценки рисков, информационная система, контрольные действия, мониторинг средств контроля. Для реализации риск-ориентированного подхода важное значение приобретает процесс оценки рисков. В крупной сельскохозяйственной организации данные функции могут быть возложены на отдел риск-менеджмента. Аудитор должен установить насколько полно и обоснованно данный отдел выявил основные риски, оказывающие влияние на деятельность сельскохозяйственной организации и достоверность ее бухгалтерской

(финансовой) отчетности. Использование риск-ориентированного подхода требует осуществления службой внутреннего аудита посредством системной, последовательной оценки системы управления рисками и ее совершенствования на основе таких моделей как «Интегрированная модель «Управление рисками организации» комитета спонсорских организаций Комиссии Тредвея (COSO), 2004. Оценка рисков проводится службой внутреннего аудита при разработке годового плана аудита на основе ранжирования рисков и угроз, препятствующих достижению организацией ключевых целей (стратегические, операционные, репутационные, достоверности финансовой отчетности, несоблюдения законодательства и другие). СВА проводит анализ и выявление рисков в рамках конкретных бизнес-процессов, подразделений. При подготовке отчетов и анализе результатов каждой аудиторской проверки СВА обобщает риски с высоким остаточным уровнем, обладающих недостаточной степенью управления и слабыми внутренними контролями, которые в последующем переоцениваются в процессе отслеживания внедрения разработанных внутренними аудиторами рекомендаций. Качественное функционирование системы внутреннего контроля сельскохозяйственной организации предполагают, что контроль должен включать в себя действия, направленные на управление рисками и повышение вероятности достижения поставленных в рамках сформулированной и реализуемой стратегии целей и задач. Контроль должен рассматриваться как на уровне организации, так и на уровне бизнес-процессов и детальных операций во всем спектре рисков и целей организации.

При оценке системы внутреннего контроля целесообразно использовать программу тестов средств контроля, представляющих перечень совокупности действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета в целях выявления существенных недостатков средств контроля сельскохозяйственной организации. Результаты тестирования позволяют выявить наиболее уязвимые области в бухгалтерском учете и системе внутреннего контроля и построить проверку таким образом, чтобы именно на них сосредоточить большую часть аудиторских процедур.

Следует обратить внимание на то, что при оценке и выработке рекомендаций по совершенствованию корпоративного управления службой внутреннего аудита необходимо использовать риск-

ориентированный подход, а также опираться на результаты проведенного на первом этапе ситуационного аудита, позволяющего оценить сильные и слабые стороны сельскохозяйственной организации, выявленные существенные для нее факторы внешней макросреды.

На третьем этапе в качестве ориентира рекомендуется оценить аудиторский риск и произвести расчет уровня существенности. При этом оценка неотъемлемого риска может базироваться на результатах стратегического анализа, проведенного на первом этапе. Риск системы внутреннего контроля может базироваться на результатах аудиторских процедур и тестирования средств контроля, проведенных на втором этапе. Риск необнаружения устанавливается на основе определения вероятности возникновения существенных искажений или мошеннических действий, которые могут быть не выявлены аудитором. Этот показатель характеризует качества работы внутреннего аудитора и зависит от уровня его квалификации, стажа работы. При расчете уровня существенности нами рекомендуется использовать методические подходы, заложенные в федеральном стандарте аудиторской деятельности «Существенность в аудите» № 4.

На четвертом этапе нами рекомендуется установить порядок отбора операций для проверки. Объем выборки следует определять с учетом результатов оценки аудиторских рисков, используя для обеспечения репрезентативности выборки стратификацию, заключающуюся в разбиении всей исследуемой совокупности хозяйственных операций на подсовокупности с целью, чтобы отобранными для проверки могли быть с равной вероятностью элементы всех подсовокупностей. Выборка может проводиться на основе возможных классификаций объектов проверки, а также операций с ним. Типовые приемы формирования выборки предусматривают включение в нее операций со связанными сторонами, операций, отраженных в конце проверяемого периода и начале следующего периода, операций, приближающихся или превышающих установленный уровень существенности в плане аудита, нетипичные операции. К числу нетипичных операций относят операции, предусматривающие нетипичные условия (нестандартные цены, порядок расчетов); операции, осуществленные без видимой логической причины; операции, содержание которых отличается от их формы; операции, обработанные необычным образом; другие операции, которые отличаются от обычно

проводимых организацией операций с данным объектом [8].

На пятом этапе осуществляется определение характера, временных рамок и объема процедур. При этом целесообразно учитывать относительную важность различных разделов учета для проведения внутреннего аудита, влияние на аудит наличия компьютерной системы ведения учета и ее специфических особенностей.

На шестом этапе устанавливается порядок координации, текущего контроля, проверки выполненных работ, установление направлений работы. Общий план служит основой для разработки программы аудита, определяющей характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита. Она по своей сути является «развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита» [2, с. 111–112]. Внутренний аудитор должен документально оформить программу аудита, обозначив номером или кодом каждую проводимую аудиторскую процедуру. Это необходимо для рациональной организации процесса документирования внутренних проверок. Наличие кодов позволяет делать ссылки на них в рабочей документации. Следует учитывать, что изменения во внешней и внутренней среде сельскохозяйственной организации может потребовать пересмотра плана и программы внутреннего аудита, что должно быть задокументировано.

В сельскохозяйственных организациях нами рекомендуется применять при планировании внутреннего аудита процессно-ориентированный подход, что позволит повысить эффективность проверки. Предлагаемые нами шесть основных этапов планирования внутреннего аудита способствуют качественной реализации контрольной функции в системе управления сельскохозяйственной организацией, позволяют унифицировать подход к проведению внутренней аудиторской проверки и обеспечить ее качество.

Список литературы

1. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [Электронный ресурс]: постановление Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696 (в ред. постановлений Правительства РФ от 4 июля 2003 г. №405, от 7 окт. 2004 г. №532, от 16 апр. 2005 г. №228, от 25 авг. 2006 г. №523, от 22 июля 2008 г. №557, от 19 нояб. 2008 г. №863). Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

2. Аудит: учебник / Н.Н. Хахонова, И.Н. Богатая. – М.: КНОРУС, 2011. – 720 с.

3. Викторов, П. Служба внутреннего аудита – ресурс эффективной работы современного совета директоров http://www.ia-ru.ru/inner_auditor/publication/member_articles/viktorov_sluzhba_vnutr_audita.

4. Макеев Р.В. Постановка систем внутреннего контроля: от проверок отчетности к эффективности бизнеса. – М.: Вершина, 2008. – 296 с.

5. Мерзликina Е.М. Аудит: учебник / Е.М. Мерзликina, Ю.П. Никольская. – 3-е изд, перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 368 с.

6. Парушина, Н.В., Суворова С.П. Аудит: учебник. – М.: Форум: ИНФРА-М, 2005. – 288 с.

7. Соколов Б.Н. Внутренний контроль в коммерческой организации (организация, методики, практика). – М., 2006. – 250 с.

8. Табалина С.А. Аудит. Современная методика: Проверка разделов отчетности согласно МСА и федеральным ПСАД / Табалина С.А., Ремизов Н.А. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. – 240 с.

9. Хаббард Л. Оставаясь в рамках бюджета: роль бюджета времени в планировании и проведении аудита [Электронный ресурс], сайт. — URL: http://www.ia-ru.ru/inner_auditor/publication/foreign_mass_media_articles/habbard.

References

1. Russian Federation Government Resolution 23.09.2002. no. 696 «About ratification of federal standards of auditor's activity» (in editorship of Russian Federation Government Resolution 04.07.2003 no. 405. 07.10.2004 no. 532. 16.04.2005 no. 228. 25.08.2006. no. 523. 22.07.2008. no. 557. 19.11.2008. no. 863) «Garant».

2. Audit / N.N. Nahonova, I.N. Bogataya M. KNORUS, 2011 p. 720.

3. Victorov.P.Service of internal audit – a resource of effective work of modern board of directors/ сайт. — URL: http://www.ia-ru.ru/inner_auditor/publication/member_articles/viktorov_sluzhba_vnutr_audita.

4. Makeyev R.V. Internal control systems: from records revision to business efficiency / R.V. Makeyev Moscow: Verzhina 2008 p. 296.

5. Merzlikina E.M Audit/E.M. Merzlikina, JU.P.Nikolsky: the Textbook. 3 edition processed and added M: INFRA TH, 2006. p. 368.

6. Parushina N.V., Suvorov S.P. audit. N.V. Parushina, S.P.Suvorov: the Textbook. M: FORUM: INFRA M, 2005. p. 288.

7. Sokolov B.N. Internal control at a commercial organization (organization, methods, practice). B.N. Sokolov M. 2006. p. 250.

8. Tabalina S.A. Audit. A modern technique: Check of sections of the reporting it agree ISA and federal Rules standards of auditor activity / TabalinaC.A., Remizov N.A. M: IDES the FBK-PRESS, 2003. p.240.

9. Habbard L. «Remaining within the limits of the budget: a role of the budget of time in planning and audit carrying out», http://www.iiaru.ru/inner_auditor/publication/foreign_mass_media_articles/habbard.

Рецензенты:

Симионов Р.Ю., д.э.н., доцент кафедры экономики и финансов Южно-Российского гуманитарного института, г. Шахты;

Богатая И.Н., д.э.н., профессор кафедры аудита ФБГОУ ВПО «РГЭУ (РИНХ)», г. Ростов-на-Дону.

Работа поступила в редакцию 26.03.2012.