



International Professional
Practices Framework

Supplemental Guidance
Practice Guide

**Международные основы
профессиональной практики
внутреннего аудита**

Дополнительные руководства

Дополнительное руководство

Планирование аудиторского задания: Определение целей и объёма (август 2017 г.)

Перевод на русский язык, версия от 20.03.2018

Содержание

Резюме	3
Введение	4
Этапы планирования аудиторского задания	5
Уяснить условия и цель выполнения аудиторского задания.....	5
Сбор информации.....	7
Проведение предварительной оценки рисков.....	11
Формулирование целей аудиторского задания.....	15
Определение объёма аудиторского задания	17
Распределение ресурсов	19
Документирование плана аудиторского задания	19
Приложение А. Стандарты МПСВА, имеющие отношение к настоящему Руководству	21
Приложение В. Словарь терминов	23

Перевод на русский язык Дополнительного руководства «Планирование аудиторского задания: Определение целей и объёма» (август 2017 г.) осуществлен при содействии Сообщества по Внутреннему Аудиту сети PEMPAL (IACOP PEMPAL) в рамках программы “Взаимное обучение и обмен опытом в управлении государственными финансами”, реализуемой Всемирным Банком.

Владелец авторских прав © The Institute of Internal Auditors, Inc. Все права защищены. Перевод на русский язык Определения внутреннего аудита, Миссии, Принципов, Кодекса этики, *Стандартов*, Руководств по применению, Дополнительных руководств и Практических указаний выполнен и публикуется **Некоммерческим партнерством «Институт внутренних аудиторов» (НП «ИВА»)** с разрешения владельца авторских прав The Institute of Internal Auditors Inc., 1035 Greenwood Blvd. Suite 401, Lake Mary, FL 32746, USA (**The IIA, международный Институт внутренних аудиторов**). Переведенный текст во всех существенных аспектах идентичен оригинальному тексту на английском языке.

Copyright © by The Institute of Internal Auditors, Inc. All rights reserved. Permission has been obtained from the copyright holder, The Institute of Internal Auditors Inc. (The IIA), 1035 Greenwood Blvd. Suite 401, Lake Mary, FL 32746, USA to publish this translation, which is the same as the original in all material respects.

Условия использования текста Международных основ профессиональной практики (включая Определение, Миссию, Кодекс этики, Принципы, *Стандарты*, Руководства по применению, Дополнительные руководства (а также ранее входившие в состав МОПП Практические указания, Практические руководства и Заявления о позиции)) приведены на интернет-сайте The IIA на стр. <https://global.theiia.org/standards-guidance/Pages/Permission-to-Reprint-and-Translate-IPPF.aspx>

Резюме

Планирование – элемент системного, последовательного риск-ориентированного подхода к внутреннему аудиту, и его применение предусмотрено *Международными профессиональными стандартами внутреннего аудита*. Планирование заданий для внутренних аудиторов предполагает анализ стратегий и целей в рассматриваемой области или процессе, определение приоритетных рисков, актуальных для задания, определение целей и объема аудиторской проверки, а также документальное фиксирование избранного подхода. Настоящее практическое руководство раскрывает этапы планирования аудиторского задания, которые необходимы для выполнения стандартов - от Стандарта 2200 – «Планирование аудиторского задания» вплоть до Стандарта 2220 – «Объем и содержание аудиторского задания», а также стандартов, связанных с выполнением задания по услугам аудита (А) и задания по консультационным услугам (К).

Конкретный порядок и детали планирования аудиторского задания, включая постановку целей и определение объема, могут быть различными в зависимости от потребностей организации, характера мероприятия внутреннего аудита и задания. Вместе с тем, планирование обычно включает в себя следующие этапы:

- Уяснить условия и предназначение задания.
- Собрать информацию, чтобы получить представление о рассматриваемой сфере или процессе.
- Провести предварительную оценку рисков, связанных с заданием .
- Сформулировать цели задания.
- Определить объем и содержание задания.
- Выделить надлежащие и достаточные ресурсы.
- Документально зафиксировать план.

Для того чтобы спланировать задание, внутренним аудиторам следует сначала уяснить условия и предназначение задания, понять, почему его включили в годовой план внутреннего аудита, а также то, каким образом миссия организации, её концепция развития, стратегические цели и другие элементы соотносятся с рассматриваемой областью. Также внутренние аудиторы учитывают, на что направлено это задание: на предоставление гарантий или на оказание консультационных услуг. Дело в том, что в зависимости от типа задания ожидания заинтересованных сторон и требования *Стандартов* будут неодинаковыми.

Затем внутренние аудиторы собирают информацию о рассматриваемой области или процессе, чтобы определить цели задания, его объем и план. Внутренние аудиторы могут знакомиться с документацией предыдущих заданий по услугам аудита, а также проанализировать применимые стратегии и процедуры и пообщаться (провести интервью) с представителями актуальных заинтересованных сторон, чтобы уяснить и отразить на схеме ход процесса и процедуры контроля применительно к рассматриваемой области или процессу.

Предварительный анализ выявленных рисков помогает внутренним аудиторам определить приоритетные риски, которые потребуется более детально оценить в ходе выполнения аудиторского задания. Опираясь на блок-схемы процессов и итоги «мозгового штурма», внутренние аудиторы выявляют риски и инструменты контроля, актуальные для рассматриваемой области или процесса. В настоящем Практическом руководстве показано, каким образом внутренние аудиторы могут использовать матрицу рисков и инструментов контроля для выявления наиболее приоритетных рисков, а затем применять полученные результаты для формулирования целей и объема аудиторского задания в соответствии со *Стандартами*. Кроме того, в Руководстве рассматриваются вопросы выделения ресурсов и документального оформления процесса планирования задания и установления его целей и объема.

Введение

В качестве элемента системного, последовательного риск-ориентированного подхода подразделения внутреннего аудита планирование, согласно *Стандартам*, выполняется в обязательном порядке. Положения Стандарта 2200 – «Планирование аудиторского задания» требуют, чтобы внутренние аудиторы составляли и документировали план выполнения каждого задания. Важно, чтобы внутренние аудиторы понимали используемый в подразделении внутреннего аудита организации процесс планирования задания, который часто излагается в руководстве по политикам и процедурам внутреннего аудита.

Планирование задания предусматривает рассмотрение стратегий и целей рассматриваемого направления деятельности или процесса, а также выделение актуальных для данного задания рисков с учётом их приоритетности. План должен включать в себя цели задания, его объём, сроки и распределение ресурсов. Установленные цели и объём задания позволяют внутренним аудиторам сосредоточить своё внимание на значимых рисках в рассматриваемом направлении деятельности или процессе, разработать программу работы в ходе выполнения задания и осуществлять чёткую коммуникацию с менеджментом и Советом.

Цели задания представляют собой сформулированные внутренними аудиторам заявления общего характера, которые определяют желаемые результаты по итогам выполнения задания. Затем в рамках определения объёма задания устанавливаются основная область и границы выполнения задания, для чего оговариваются виды бизнеса (деятельности организации), процессы, системы, сроки, и прочие элементы, которые будут рассматриваться. Исходя из целей и объёма задания внутренние аудиторы также определяют сроки, бюджет и потребности в ресурсах.

Если должным образом не сформулировать цели задания, то могут возникнуть риски, из-за которых под сомнение будет поставлена способность внутреннего аудита:

- расположить риски в порядке их приоритетности на уровне задания и соотнести их с рисками организации;
- оправдать ожидания организации и/или заинтересованных сторон;
- сохранить и увеличить ценность организации за счёт предоставления гарантий, консультаций и комментариев;
- повысить качество процессов общего управления, управления рисками и контроля, присутствующих в организации.

Аналогично, если до начала выполнения задания не будет должным образом определён объём аудиторского задания, то деятельность подразделения внутреннего аудита может оказаться неэффективной или неадекватной, например:

- не будут учтены существенные риски, присутствующие в рассматриваемой области или процессе;
- не будет обеспечено понимание объёмов и цели задания менеджментом и персоналом, занятыми в рассматриваемой области или процессе;
- возможно дублирование усилий или выполнение бесполезной работы;
- возможно неадекватное распределение ресурсов, что не позволит выполнить задание.

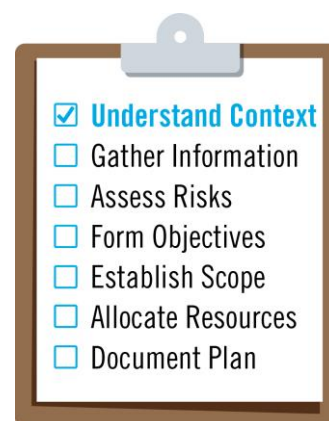
Этапы планирования аудиторского задания

Формулирование целей и определение объёма задания осуществляется в несколько этапов. Конкретные детали таких этапов и их последовательность могут меняться в зависимости от потребностей конкретного подразделения внутреннего аудита, организации или задания. Так, в рамках подразделения внутреннего аудита формулирование предварительных целей может начаться до того, как будут завершены все необходимые действия по их окончательной доработке. Вместе с тем, обычно планирование включает в себя следующие этапы:

- Уяснить условия и предназначение задания.
- Собрать информацию, чтобы получить представление о рассматриваемой сфере или процессе.
- Провести предварительную оценку рисков, связанных с заданием. .
- Сформулировать цели задания.
- Определить объём и содержание задания.
- Выделить надлежащие и достаточные ресурсы.
- Документально зафиксировать план.

Уяснить условия и цель выполнения аудиторского задания

Благодаря уяснению условий и цели выполнения аудиторского задания внутренние аудиторы получают возможность эффективно осуществлять планирование и добиваться достижения целей и задач, сформулированных в годовом плане внутреннего аудита. Внутренним аудиторам следует начинать с уяснения годового плана внутреннего аудита, планирования и обсуждений, по итогам которых он был составлен, а также причины, по которой в него внесено данное аудиторское задание. Задания, включённые в план внутреннего аудита, обусловлены оценкой риска в масштабах всей организации, которая осуществляется подразделением внутреннего аудита и проводится не реже одного раза в год. При начале выполнения задания внутренним аудиторам следует учесть риски, применимые к конкретному заданию, и узнать, не произошли ли каких-либо изменения с момента составления годового плана внутреннего аудита. Рассмотрение оценки риска в масштабах всей организации, а также любых иных недавно проводившихся оценок риска (например, выполненных менеджментом) может помочь внутренним аудиторам выявить риски, актуальные для рассматриваемой области или процесса.



Для того, чтобы уяснить условия выполнения задания, внутренние аудиторы также могут проанализировать, как соотносятся между собой организация и рассматриваемая область или процесс, особенно применительно к следующим элементам:

- Миссия, видение (концепция развития) и стратегические цели.
- Структура и процессы, имеющие отношение к общему управлению, управлению риском и контролю.
- Политики и процедуры.
- Приоритеты с точки зрения риска.

Кроме того, внутренним аудиторам необходимо понять, что представляет собой задание: услуги аудита или оказание консультационных услуг. Дело в том, что ожидания заинтересованных сторон и требования *Стандартов* неодинаковы и будут зависеть от типа задания. Кроме того, предназначение, цели и объём заданий, связанных с предоставлением гарантий (услуги аудита), могут сильно отличаться от таковых для заданий, предполагающих оказание консультационных услуг. В случае заданий, связанных с предоставлением гарантий, цели и объём главным образом определяются внутренними аудиторами; в заданиях по консультированию, напротив, они обычно определяются клиентом. Ряд стандартов, актуальных для планирования этих двух видов заданий, представлены во врезке.

Требования *Стандартов* применительно к услугам по предоставлению гарантий и консультационным услугам

Предоставление гарантий

При планировании аудиторских заданий, пользователями результатов которых будут внешние стороны, внутренние аудиторы должны в письменной форме согласовать цели, содержание, соответствующие обязанности и другие ожидания (Стандарт 2201.A1).

Внутренний аудитор должен провести предварительную оценку рисков, относящихся к объекту аудита. Цели аудиторского задания должны соответствовать результатам этой оценки (Стандарт 2210.A1).

Определяя цели аудиторского задания, внутренние аудиторы должны учитывать вероятность существенных ошибок, мошенничества, несоблюдения процедур и другие риски (Стандарт 2210.A2).

Внутренние аудиторы должны убедиться в том, что менеджмент и/или Совет установили адекватные критерии оценки достижения целей и выполнения задач.

Консультационные услуги

Внутренние аудиторы должны согласовать со стороной, получающей консультации (клиентом), цели, содержание задания по консультированию, вопросы ответственности и другие ожидания клиента. Для наиболее важных заданий согласование должно проводиться в письменном виде (Стандарт 2201.C1).

Цели заданий по консультированию должны включать рассмотрение процессов корпоративного управления, управления рисками и контроля в оговоренных с клиентом пределах (Стандарт 2210.C1).

Цели заданий по консультированию должны соответствовать ценностям, стратегии и целям организации (Стандарт 2210.C2).

В ходе выполнения заданий по консультированию внутренние аудиторы должны уделить внимание вопросам контроля в соответствии с целями задания, а также быть готовыми к наличию существенных недостатков контроля (Стандарт 2220.C2).

Сбор информации

В рамках планирования задания внутренние аудиторы собирают информацию о рассматриваемой области или процессе. Эта информация включает в себя сведения о целях организации, действующих процессах, необходимых для достижения этих целей, рисках, способных повлиять на достижение этих целей, а также об имеющихся мерах контроля для смягчения таких рисков. Понимание целей организации – основа, на базе которой внутренние аудиторы выявляют риски, подлежащие включению в предварительный анализ риска на уровне задания (согласно требованиям Стандарта 2210.A.1).



Для сбора информации внутренние аудиторы обычно необходимо осуществить следующие действия:

- Ознакомиться с материалами предыдущих заданий, касавшихся рассматриваемой области или процесса.
- Уяснить и составить схему процесса и механизмов контроля применительно к рассматриваемой области или процессу
- Опросить представителей актуальных заинтересованных сторон.
- Провести «мозговой штурм» для выявления потенциальных рисков.

Согласно положениям Стандарта 2200 «Планирование аудиторского задания», внутренние аудиторы должны документировать информацию, которую они собирают в процессе составления плана выполнения задания. Целесообразно отметить, что указанные выше действия не всегда осуществляются отдельно друг от друга в жёсткой последовательности. Ряд действий, такие как картирование и документирование информации, осуществляются непрерывно на протяжении всего планирования выполнения задания.

Ознакомление с материалами предыдущих заданий

Определённую информацию о рассматриваемой области или процессе можно почерпнуть из документов организации. Актуальные оценки и отчёты, полученные по итогам недавно завершённых заданий, могут содержать сведения, которые пригодны для включения внутренними аудиторами в план.

Рабочие материалы предыдущих аудиторских заданий – Внутренние аудиторы знакомятся с рабочими материалами недавно завершённых аудиторских заданий применительно к рассматриваемой области или процессу, чтобы собрать информацию о процессах и механизмах контроля, имевшихся на момент выполнения предыдущего задания. Анализ рабочих материалов предыдущих заданий также позволяет внутренним аудиторам осведомляться о наличии каких-либо коррективных действиях, предпринятых руководством для устранения замечаний, которые были получены в ходе предыдущего внутреннего аудита.

Оценки рисков в масштабах всей организации – Внутренние аудиторы анализируют риски, которые определила организация; по итогам анализа принимается решение о включении таких рисков в текущее аудиторское задание.

Оценки риска мошеннических действий и документы, связанные с обвинениями в мошенничестве и связанными с этими расследованиями – Внутренним аудиторам следует общаться с представителями организации, которые отвечают за работу с риском мошеннических действий, обвинениями в мошенничестве, а также за проведение связанных с ними расследований (т.е. представителями юридической, кадровой службы,

службы управления риском мошенничества). Помимо обсуждения случаев мошеннических действий или расследуемых обвинений, присутствующих в рассматриваемой области или процессе, внутренним аудиторам следует проанализировать соответствующую документацию, чтобы уяснить факты, связанные с обвинениями или расследованиями, а также их результаты. Применительно к подтверждённым случаям мошеннических действий или обвинениям, в связи с которыми велись расследования, но которые не были подкреплены доказательствами, внутренние аудиторы могут ограничить свой анализ разумными сроками.

Отчёты других сторон, проводящих проверки и предоставляющих консультационные услуги – Во избежание дублирования усилий внутренние аудиторы могут полагаться на работу, выполненную другими внутренними или внешними сторонами, проводящими проверки или предоставляющими консультации. Способность внутренних аудиторов полагаться на работу, выполненную другими, зависит от того, насколько внутренние аудиторы удовлетворены степенью независимости и уровнем компетенции поставщика соответствующих услуг, а также актуальностью и надёжностью результатов выполненной работы.

В качестве поставщиков услуг по предоставлению гарантий и консультаций может относиться персонал, отвечающий за управление риском, обеспечение соблюдения требований, охрану окружающей среды, здоровья и труда, ИТ, следование этическим нормам, юридические вопросы, вопросы безопасности, качества и т.д. К сторонам, предоставляющим соответствующие услуги, могут относиться внешние структуры, такие как внешние аудиторы или третьи стороны, привлечённые на условиях подряда. Внутренние аудиторы могут встречаться с представителями таких структур, чтобы анализировать и обсуждать отчёты и/или иные аналогичные документы, отражающие проделанную работу в рассматриваемой области и процессе. Дополнительная информация о сотрудничестве с поставщиками услуг по предоставлению гарантий и консультаций представлена в Стандарте 2050 – «Координация деятельности с другими сторонами, осуществляющими проверки и оказывающими консультационные услуги, и использование результатов их работы».

Уяснение и составление схемы процесса и механизмов контроля

С тем, чтобы выявить риски, способные повлиять на достижение целей организации, внутренние аудиторы обязаны сформировать понимание рассматриваемой области или процесса. Полезной может оказаться общая схема процесса, дающая представление об итогах и вводимых ресурсах (например, мероприятиях, последовательности действий, обработке критически важной информации). Внутренние аудиторы могут самостоятельно составить блок-схему процесса, или использовать ту, что уже документально зафиксирована (при условии того, что они могут проверить её точность и актуальность).

Блок-схемы процессов позволяют внутренним аудиторам выявить и лучше понять:

- Системы и информацию, которые следует учитывать при определении целей и объёма аудиторского задания, взаимосвязи, а также точки расположения критически важной информации (например, наличие единственной системы или нескольких систем).
- То, каким образом критически важная информация используется в рассматриваемой области или процессе, какая информация актуальна для целей задания, каким образом она будет оцениваться при анализе (например, стандартное тестирование, аналитическая обработка данных, ключевые показатели эффективности).
- Кто имеет возможность оценивать критически важную информацию.
- Точки в процессе, где действенные механизмы контроля отсутствуют или спроектированы неудачно, или где возможно усовершенствовать процесс.

Часть информации, необходимой для составления блок-схемы процесса, можно получить из документов организации, таких как справочники для персонала, руководства и/или вебсайты внутрикорпоративной локальной сети, где отражены политики и процедуры. Так, видение, миссия, цели и стратегии организации, актуальные для рассматриваемой области, нередко документируются. Вместе с тем, эта информация также может быть получена во время интервью с руководством.

Опрос представителей актуальных заинтересованных сторон

Опрос представителей актуальных заинтересованных сторон – крайне важный этап, который помогает внутренним аудиторам лучше понять цели, структуру, характер деятельности и контрольную среду применительно к рассматриваемой области или процессу. Нередко помочь в определении актуальных заинтересованных сторон могут схемы организационной структуры.

Вопросы открытого типа стимулируют эффективный диалог между внутренними аудиторами и представителями заинтересованных сторон: отвечая на такие вопросы, представители заинтересованных сторон вынуждены давать пояснения, что открывает новые возможности для выяснения информации. Контингент, который обычно опрашивают внутренние аудиторы, включает в себя персонал, выполняющий соответствующие функции в рамках процесса, управленцев, специалистов в сфере ИКТ, юрисконсульта, должностных лиц, ответственных за соблюдение требований и нормативов (комплаенс-специалистов), представителей третьих сторон, привлечённых в качестве подрядчиков и прочих.

Персонал, выполняющий функции в рамках процесса – Сведения могут быть получены в ходе интервью с персоналом, задействованным на всех уровнях процесса, поскольку такой персонал может предоставить уникальную информацию о том, как тот или иной процесс осуществляется в реальности, а не только о том, как он был задуман. Эти сведения могут быть особенно ценными для выявления риска мошенничества: лица, отвечающие за выполнение заданий в рамках процесса, часто лучше знакомы с механизмами контроля, и лучше представляют себе, как такие механизмы можно обойти или заблокировать.

Менеджмент – Управленцы, отвечающие за рассматриваемое направление или процесс, могут предоставить самую лучший обзор того, как этот процесс должен выполняться в соответствии с задуманным. Информация о процессе может быть задокументирована в форме политик, процедур и результатов самооценок. Кроме того, существующая документация может содержать описание целей организации соответствующего направления и ключевые показатели эффективности (т.е. показатели, на основании которых судят о достижении целей), а также то, каким образом они способствуют достижению целей организации. Благодаря интервью с менеджментом внутренние аудиторы могут выяснить, отличается ли понимание управленцами этапов каждого процесса от того, как эти этапы понимает персонал, непосредственно выполняющий эти этапы. В ходе таких интервью внутренние аудиторы также могут выявить критерии, которые будут использоваться для оценки корпоративного управления, управления риском и механизмов контроля в рассматриваемой области или процессе согласно требованиям задания по предоставлению гарантий (Стандарт 2210.A3).

Специалисты в сфере ИТ – С учётом крайней важности рисков, связанных с ИТ и информационной безопасностью, внутренним аудиторам следует получить максимально подробные сведения о потенциальных рисках, имеющих отношение к сфере ИТ. Интервью с актуальными заинтересованными сторонами, вовлечёнными в ИТ-процессы, которые влияют на рассматриваемую область или процесс, обеспечивают рассмотрение всех применимых систем и позволяют вскрыть точки, где механизмы контроля могут отсутствовать, быть недостаточными или обходиться.

Юрисконсульт и комплаенс-специалист – Многие области и процессы требуют соблюдения юридических и нормативных требований. Поэтому внутренние аудиторы могут встретиться с юрисконсультом и ответственными за управление риском, чтобы запросить сведения, полученные от информаторов, а также информацию о необычных событиях и судебных разбирательствах (прошлых и текущих), имеющих отношение к аудиторскому заданию. Благодаря интервью с должностными лицами, ответственными за соблюдение требований и нормативов (комплаенс-специалистами) или иными лицами, ответственными за функционирование систем контроля, можно получить информацию о том, в какой мере следование существующим политикам и регламентам обеспечивает соблюдение законов и нормативные положения. Соответствующие законы и нормативные акты могут быть частью критериев, которые будут применяться для оценки достижения целей. (Стандарт 2210.A3).

Прочие заинтересованные стороны – Внутренние аудиторы могут проводить интервью или опрашивать клиентов или представителей других деловых направлений, которые имеют дело с рассматриваемой областью или процессом, чтобы выяснить прежние и/или текущие проблемы, указывающие на наличие потенциальных рисков.

«Мозговой штурм» для выявления потенциальных рисков

Внутренние аудиторы могут провести «мозговой штурм» с отдельными сотрудниками, в отобранных группах или в специальных рабочих группах. Для того, чтобы выявить актуальные риски, в ходе обсуждения аудиторы могут задать такой вопрос: «Что мешает достижению целей организации?». Кроме того, для выявления внутренне присущего риска, может быть задан такой вопрос: «Что могло бы произойти, если бы отсутствовали механизмы контроля?»

Учитывая значимость рисков мошеннических действий, положения Стандарта 2210.A2 отдельно требуют учитывать такой риск при формулировании целей задания, предполагающего предоставление гарантий. «Мозговой штурм» вариантов реализации риска мошенничества особенно полезен: он позволяет внутренним аудиторам с разных точек зрения взглянуть на положительные и отрицательные стимулы, способные привести к мошенническим действиям, создать возможности для совершения таких действий (т.е. указать на недостатки механизмов контроля) и вскрыть способы, которыми менеджмент и другие стороны могли бы заблокировать и/или обойти механизмы контроля.

Документирование собранной информации

Благодаря тщательному документированию информации, собранной в ходе планирования задания, внутренние аудиторы могут оценивать полученные сведения, чтобы получить представление о следующем:

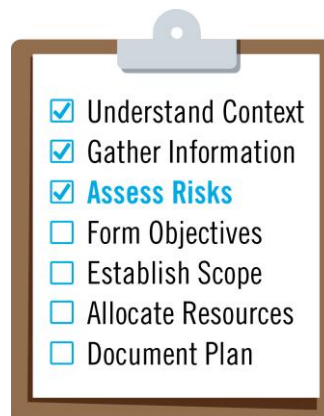
- Цели, присутствующие в рассматриваемой области.
- Стратегии, используемые для достижения этих целей.
- Риски для достижения этих целей.
- Процессы и ключевые меры контроля.
- ИТ и другие системы, актуальные для рассматриваемой области или процесса.
- Источники и надёжность данных, поступающих в рассматриваемую область или процесс, и исходящих из них.

Чёткое понимание организации, рассматриваемой области или процесса позволяет внутренним аудиторам проводить предварительную оценку актуальных рисков, согласно требованиям Стандарта 2210.A1.

Проведение предварительной оценки рисков

Из-за ограниченных ресурсов и времени не все риски можно проанализировать во время выполнения задания. Потому внутренние аудиторы обязаны проводить предварительную оценку/анализ рисков и выявлять приоритетные исходя из их существенности; существенность определяется на основании сочетания факторов риска.

Действенным способом проведения предварительной оценки риска в рамках задания и документального фиксирования её результатов является составление схемы, в которой отражены соответствующие риски и меры контроля, - такой, как матрицы рисков и контроля. Этот инструмент часто используется внутренними аудиторами для определения, классификации и оценки рисков, способных повлиять на достижение целей организации в рассматриваемой области или процессе, а также возможных смягчающих факторов. Такую матрицу можно сформировать на основе электронных таблиц, в текстовом редакторе или с применением специального аудиторского ПО. Затем существенность каждого риска можно представить в простой графической форме, - например, в виде «тепловой карты».



Для составления такой карты внутренние аудиторы показывают каждый риск с учётом двух переменных, отражающих существенность; обычно такими переменными являются воздействие и вероятность. При таком подходе обеспечивается чёткое документирование; полученные документы могут сохраняться как часть рабочих документов аудиторского задания, которые входят в программу аудиторского задания Стандарт 2240 – «Программа аудиторского задания»). Эти документы также могут быть частью «достаточной в объёме, надёжной, относящейся к делу и полезной информации», необходимой для закрепления результатов задания и выводов (см. Стандарт 2330 – «Документирование информации»).

Выявление рисков и механизмов контроля: матрица рисков и контроля

В матрицу рисков и механизмов контроля вносят информацию, собранную во время планирования задания. На **Рисунке 1** приведён пример того, как может быть составлена матрица рисков и контроля для задания, предполагающего предоставление гарантий касательно кредиторской задолженности. Формат такой матрицы может быть различным.

Рисунок 1: Матрица рисков и механизмов контроля для кредиторской задолженности

Цель организации	Внутренне присущий риск	Воздействие (Н, С, В)	Вероятность (Н, С, В)	Механизм контроля
А. Расходы персонала правомерны и согласованы.	А.1 Корпоративные карты выпускаются ненадлежащим образом, что приводит к появлению сфальсифицированных расходов.	С	М	Предусмотрено разделение обязанностей.
	А.2 Персонал на инструктируется по порядку использования корпоративных карт и политике в области расходов, что приводит к совершению нецелевых расходов.	Н	М	Политика в области расходов доводится до сотрудников, уполномоченных совершать расходы от лица организации.
	А.3 Отчёты о расходах не предоставляются/анализируются своевременно, что приводит к совершению нецелевых расходов.	В	Н	Механизмы контроля отсутствуют.
	А.4 Отчёты о расходах со счетами не анализируются и не утверждаются надлежащим персоналом, что приводит к совершению нецелевых расходов.	В	М	Утверждение основано на управленческой иерархии. Отчёты о расходах не могут быть поданы без утверждения их менеджером. Проводится ежемесячный анализ.
В. Операционные расходы правомерны и согласованы.	В.1 В системе регистрируются фиктивные поставщики, что приводит к необоснованным расходам.	В	Л	Предусмотрено разделение обязанностей.
	В.2 Поставщики выставляют неточные, повторные или фиктивные счета, которые не анализируются и не утверждаются надлежащим персоналом.	В	М	Счета на оплату утверждаются в пределах расходных полномочий.
	В.3 Расходы не утверждаются перед тем что приводит к совершению нецелевых расходов.	С	Л	Механизмы контроля отсутствуют
С. Платежи совершаются точно и своевременно	С.1 Платежи осуществляются с задержкой, что приводит к выплате процентов и штрафным санкциям.	Н	М	Механизмы контроля отсутствуют
	С.2 Скидками воспользоваться не удаётся, так как платежи совершаются по истечении срока действия скидки.	Н	Н	Механизмы контроля отсутствуют

В рассмотренном выше примере имеется пять столбцов, содержащих следующую информацию:

- *Цель организации* – каждая цель в рассматриваемой области (определены на этапе сбора информации).
- *Внутренне присущий риск* – индивидуальный внутренне присущий риск для достижения целей организации. Внутренне присущие риски - это риски, которые могут иметь место в отсутствие механизмов контроля, призванных смягчить возможные последствия. Простая система идентификации каждого риска, подобная буквенно-цифровой в приведённой выше таблице, упрощает впоследствии создание «тепловой карты».
- *Воздействие* – то, в какой степени каждый из выявленных внутренне присущих рисков мог бы повлиять на достижение цели организации (т.е. какое воздействие –

или последствия - испытала бы организация, если бы такой риск материализовался?). Воздействие обычно обозначают как высокое (В), среднее (С) или низкое (Н); при его анализе следует учитывать как финансовые, так и нефинансовые факторы.

- *Вероятность* – возможность и периодичность наступления каждого выявленного внутренне присущего риска; обычно её обозначают как высокую (В), среднюю (С) или низкую (Н) (т.е. насколько вероятна материализация риска в отсутствие мер контроля, призванных смягчить возможные последствия?).
- *Механизм контроля* – инструменты, призванные смягчить последствия наступления каждого риска, выявленного на этапе сбора информации. Внутренние аудиторы могут добавлять в матрицу столбцы, чтобы разнести механизмы контроля по следующим категориям:
 - *Критичность* – ключевые или не ключевые.
 - *Тип* – направленные на предупреждение или на выявление.
 - *Степень автоматизации* – реализуемые в ручном режиме, системные или реализуемые в полуавтоматическом режиме (полуавтоматические механизмы контроля – это механизмы, реализуемые в ручном режиме с использованием приложений, например, формирующих оперативные отчёты о несоответствии).
 - *Периодичность* – ежегодно, ежеквартально, ежемесячно, еженедельно, ежедневно, по каждой операции.

Как уже отмечалось выше, внутренние аудиторы могут оценивать существенность каждого внутренне присущего риска с учётом его воздействия и вероятности. Другие показатели существенности, которые могут быть отражены в матрице, включают в себя быстроту (т.е. скорость реагирования и восстановления), уязвимость, волатильность, взаимозависимость и корреляцию. Кроме того, внутренние аудиторы могут использовать и другие методы или схемы для выявления, организации и оценки целей, рисков и механизмов контроля применительно к рассматриваемой области или процессу.

Для того, чтобы определить существенность рисков, внутренние аудиторы должны задействовать свои знания, опыт и логическое мышление, с помощью которых делаются суждения об организации, рассматриваемой области или процессе, цели и условиях выполнения аудиторского задания. Время, потраченное на сбор информации в ходе предшествующих этапов, начинает давать значительную отдачу. Окончательные детали оценки риска на уровне задания определяют сами внутренние аудиторы; при этом обсуждение рассматриваемой области или процесса с руководством нередко позволяет по-иному взглянуть на деловые цели, риски, механизмы контроля и относительную значимость рисков, связанных с заданием.

Сравнительная приоритетность рисков: «тепловая карта»

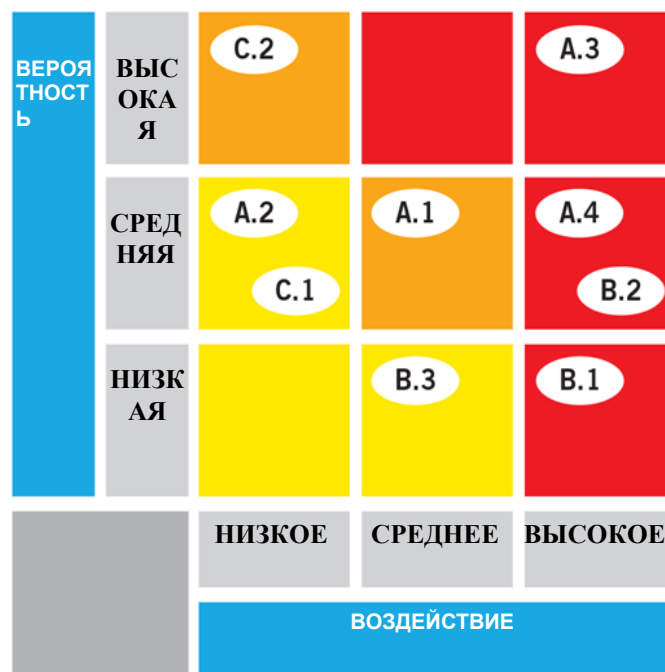
«Тепловая карта» - это простой график, который могут составить внутренние аудиторы, чтобы наглядно продемонстрировать итоговую существенность рисков из матрицы рисков и контроля. Такую существенность можно показать, разместив значение воздействия риска на одной оси, а значение вероятности - на другой.

Буквенно-цифровые символы, соответствующие каждому риску, помещены на «тепловую карту» в точках пересечения показателей воздействия и вероятности. Так, буквенно-цифровой символ, который соответствует риску с высокими показателями воздействия и вероятности (В, В), будет помещён в верхней правой верхней части «карты» (см. А.3 на **Рисунке 2**). Напротив, риск с низкими значениями этих переменных (Н, Н) будет помещён в нижней левой части «карты».

Как правило, итоговый уровень существенности с учётом воздействия и вероятности обозначается цветовыми кодировками: красный цвет соответствует наиболее приоритетным рискам, оранжевый – рискам, которые достаточно существенны, чтобы требовать рассмотрения, и жёлтый – тем, что не представляют существенной угрозы достижению деловых целей.

Недостаток «тепловой карты» состоит в том, что воздействие и вероятность представляются одинаково важными. Иногда это верно, но воздействие обычно оказывается важнее вероятности. Так, в большинстве случаев риск, который, согласно оценке, имеет высокое воздействие и низкую вероятность (В, Н) должен получить более высокий приоритет, чем риск, воздействие которого будет меньше, несмотря на его более высокую вероятность (Н, В).

Рисунок 2. «Тепловая карта»



Ещё один недостаток этого инструмента связан с тем, что он способен одновременно отразить только две переменные (в данном случае - воздействие и вероятность).

Составив «тепловую карту», внутренним аудиторам несложно выделить существенные риски, которые необходимо учесть при формулировании целей задания (т.е. риски, которые на карте обозначены красным и оранжевым цветами). На **Рисунке 3** приведены наиболее существенные риски, связанные с кредиторской задолженностью из примера исходя из их воздействия и вероятности.

Рисунок 3. Существенные риски

Внутренне присущий риск	Воздействие (Н, С, В)	Вероятность (Н, С, В)
А.3 Отчёты о расходах не предоставляются/анализируются своевременно, что приводит к совершению нецелевых расходов.	В	В
А.4 Отчёты о расходах со счетами не анализируются и не утверждаются надлежащим персоналом, что приводит к совершению нецелевых расходов.	В	С
В.2 Поставщики выставляют неточные, повторные или фиктивные счета, которые не анализируются и не утверждаются надлежащим персоналом.	В	С
В.1 В системе регистрируются фиктивные поставщики, что приводит к необоснованным расходам.	В	Н
А.1 Корпоративные карты выпускаются ненадлежащим образом, что приводит к появлению сфальсифицированных расходов.	С	В
С.2 Скидками воспользоваться не удастся, так как платежи совершаются по истечении срока действия скидки.	Н	В

Формулирование целей аудиторского задания

После того, как внутренние аудиторы завершили предварительную оценку рисков и выявили существенные риски, подлежащие оценке во время выполнения задания, они могут приступить к формулированию целей задания. Цели задания указывают, для чего оно предназначено; соответственно, такие цели должны быть чёткими, конкретными и увязанными с оценкой риска (Стандарт 2210.A1).



Цели задания по услугам аудита

Внутренним аудиторам следует добиться того, чтобы цели задания соотносились с целями организации в рассматриваемой области или процессе. Если аудиторское задание связано с предоставлением гарантий, то следует убедиться в наличии механизмов контроля, позволяющих эффективно смягчать последствия риска, которые могли бы воспрепятствовать достижению целей организации в соответствующей области или процессе.

Также внутренние аудиторы обязаны определить адекватные критерии для оценки механизмов управления, управления риском и контроля в рассматриваемой области или процессе, и определить, в какой мере деловые цели и задачи достигнуты и выполнены. Наличие таких критериев обеспечивает ситуацию, в которой цели аудиторского задания по предоставлению гарантий измеряемы, имеют практическую направленность и соответствуют целям, присутствующим как в организации, так и в рассматриваемой области и процессе.

Согласно Стандарту 2210.A3, внутренние аудиторы должны использовать критерии, уже установленные менеджментом и/или Советом (при наличии таких критериев). Если критерии отсутствуют, то внутренние аудиторы должны по согласованию с менеджментом и/или Советом определить надлежащие критерии оценки. При разработке соответствующих критериев внутренним аудиторам также следует обращаться к специалистам в предметной области.

Некоторые примеры критериев:

- Существующие ключевые показатели эффективности (KPI).
- Целевые показатели, установленные в ходе стратегического планирования.
- Степень соответствия положениям политики и процедурам, принятым в соответствующей области или процессе, положениям внешних законов и нормативных актов и/или контрактов.
- Отраслевые стандарты или сравнительные ориентиры (бенчмарк).

Цели задания по предоставлению гарантий должны:

- отражать риски для деловых целей области или процесса, признанные в ходе предварительной оценки существенными (Стандарт 2210.A1).
- учитывать вероятность существенных ошибок, мошенничества, несоблюдения процедур и другие риски (Стандарт 2210.A2).
- иметь в своей основе критерии оценки (Стандарт 2210.A3).

Во избежание неверного толкования персоналом, ответственным за соответствующую область или процесс, или несогласия с ними, критерии оценки должны относиться к делу, быть надёжными и документироваться. На основании адекватных, надлежащих критериев внутренние аудиторы оценивают доказательства, анализируют полученные результаты и оценивают оценки адекватность механизмов контроля в рассматриваемой области или процессе. Критерии (или их отсутствие) следует сопоставлять с отраслевыми

ориентирами, тенденциями и прогнозами, а также с политиками и процедурами, действующими в организации.

Ниже мы показываем, как могут быть сформулированы цели аудиторского задания по предоставлению гарантий на примере кредиторской задолженности.

Подразделение внутреннего аудита предоставит гарантии в отношении следующего (подтвердит справедливость следующей информации):

- Понесённые расходы правомерны в соответствии с политикой организации, регламентирующей расходы.
- Механизмы контроля в отношении подачи отчёта о расходах, его утверждения и процесса оплаты действенны и эффективны.
- Расходы персонала и операционные расходы правомерны и согласованы.
- Платежи в счёт покрытия расходов осуществляются точно и своевременно.

Цели аудиторского задания по консультированию

Учитывая, что консультационные услуги по своей природе предполагают предоставление рекомендаций, ожидания и цели формулируются либо клиентом единолично, либо во взаимодействии с ним. Таким образом, планирование задания обычно осуществляется уже после того, как его цели и объём определены. Поэтому внутренним аудиторам не обязательно проводить предварительную оценку рисков (как они делали бы при планировании задания по предоставлению гарантий). Тем не менее, Стандарт 2201.C1 требует, чтобы внутренние аудиторы согласовывали со стороной, получающей консультации (клиентом), цели, содержание задания по консультированию, вопросы ответственности и другие ожидания клиента. Для наиболее важных заданий согласование должно проводиться в письменном виде.

Кроме того, внутренние аудиторы должны рассматривать процессы корпоративного управления, управления рисками и контроля в оговоренных с клиентом пределах (Стандарт 2210.C1). Цели и ожидания заданий по консультированию определяются клиентом. Вместе с тем, внутренние аудиторы должны обеспечить соответствие целей задания ценностям, стратегиям и целям организации (Стандарт 2210.C2).

Аудиторское задание по консультированию применительно к кредиторской задолженности может иметь следующую цель:

«По итогам мероприятия внутреннего аудита будут представлены риски, связанные с привлечением третьей стороны для осуществления процесса работы с кредиторской задолженностью».

Определение объёма аудиторского задания

После того, как с учётом риска сформулированы цели аудиторского задания, можно определять объём задания. Как правило, в рамках одного задания невозможно охватить абсолютно всё, и потому внутренним аудиторам необходимо определить, что будет (и что не будет) в него входить. Объём задания задаёт его границы и обозначает то, что будет включено в рассмотрение. Внутренние аудиторы обязаны внимательно анализировать границы задания, так чтобы объём был достаточным для достижения целей задания (Стандарт 2220 – «Объём задания»).



Объём может определять такие элементы, как конкретные процессы/области, местоположение и временной период (например, конкретный момент времени, квартал финансового года или календарный год), которые будут охвачены заданием с учётом имеющихся ресурсов. Внутренние аудиторы обязаны внимательно анализировать широту охвата, так чтобы объём задания позволял своевременно выявлять надёжную, актуальную и полезную информацию в интересах достижения установленных целей аудиторского задания (Стандарт 2210 – «Цели задания» и Стандарт 2310 – «Сбор информации»).

Объём аудиторского задания по гарантированию

При определении объёма аудиторского задания по гарантированию внутренним аудиторам целесообразно проанализировать цели задания, чтобы убедиться в том, что каждая цель может быть достигнута в рамках оговорённых параметров. Чтобы убедиться в том, что объём достаточен для достижения целей задания и увязан с годовым планом внутреннего аудита самой организации, внутренние аудиторы должны использовать разумные профессиональные суждения, опираясь на актуальный опыт и/или помощь вышестоящего руководства. Они также должны изучать соответствующие системы документацию, персонал и все материальные активы (Стандарт 2220.A1).

Внутренним аудиторам следует принять во внимание то, какие юридические факторы способны повлиять на объём и содержание аудиторского задания и способ его выполнения. Так, если в рассматриваемой организации или области имеется соглашение о конфиденциальности с третьими сторонами информации, то перед началом выполнения аудиторского задания организация может быть обязана информировать об этом надзорные органы. Также следует учитывать наличие ожидаемых или неизбежных судебных разбирательств, а также случаев нарушения требований.

Ниже приводится перечень факторов для возможного включения/исключения из задания, связанного с рассмотрением кредиторской задолженности:

- Расходы (операционные, на командировки, расходные материалы, оплату труда и/или корпоративные и т.д.).
- Персонал (руководители, управленцы, все и т.д.).
- Место проведения (головной офис, операционные подразделения, страны и т.д.).
- Сроки (текущий момент, предшествующий период, месяц, квартал, год и т.д.).
- Существенность (любая сумма или только суммы, превышающие установленные лимиты и т.д.).
- Системы (только системы, работающие с расходами, или также системы управления персоналом, все системы и т.д.).

Ниже представлен пример объёма и содержания для вышеупомянутого аудиторского задания по гарантированию, связанного с кредиторской задолженностью.

«Аудиторское задание по гарантированию будет охватывать расходы персонала и операционные расходы, представленные за 12-месячный период, который заканчивается в августе 20XX года, а также процессы, используемые для представления, утверждения отчётов о произведённых расходах и совершения оплаты на их основании (включая ПО третьей стороны для представления отчётов о расходах). В объём задания включён весь персонал, который использует ПО третьей стороны для представления отчётов о расходах персонала и операционных расходах. Аудиторское задание также включает в себя анализ соблюдения требований, предусмотренных политикой организации в области расходов».

Если объём и содержание аудиторского задания каким-либо образом ограничиваются, либо имеются ограничения на доступ к необходимым источникам информации, внутренние аудиторы должны сообщать о таких ситуациях вышестоящему руководству и/или Совету. Подобные ситуации будут рассматриваться как факторы, отрицательно влияющие на независимость внутреннего аудита (Стандарт 1130 – «Факторы, отрицательно влияющие на независимость и объективность»).

При выполнении аудиторского задания внутренние аудиторы могут получить новую информацию, с учётом которой может потребоваться пересмотреть объём задания. Так, если предстоит закрытие и ликвидация филиала, то объём задания может измениться: закрывающийся филиал будет исключён, и вместо него будет включён другой филиал. Аналогичным образом, если недавно менялся процесс, то внутренним аудиторам необходимо принять решение: сохранять этот процесс в общем объёме аудиторского задания (т.е. следует ли по-прежнему рассматривать его в рамках текущего задания), или изменения таковы, что требуется отдельный анализ. В подобных случаях внутренние аудиторы могут перенести основной акцент в задании на предоставление гарантий применительно к новому процессу, включить новый процесс в годовой план внутреннего аудита или выполнить отдельное аудиторское задание по консультированию.

После того, как началось выполнение аудиторского задания по гарантированию, любые изменения в программе работы (включая изменения объёма и содержания) подлежат утверждению (Стандарт 2240.A1). Кроме того, если в ходе выполнения аудиторского задания по предоставлению гарантий возникает возможность оказания консультационных услуг, внутренним аудиторам следует рассмотреть целесообразность выполнения отдельного задания по консультированию. В таком случае следует согласовать в письменной форме цели, содержание, соответствующие обязанности и ожидания; результаты консультационного задания должны быть доведены в соответствии со стандартами, относящимися к консультационным услугам (Стандарт 2220.A2).

Объём аудиторского задания по консультированию

Объём аудиторского задания по консультированию устанавливается таким образом, чтобы удовлетворить ожидания клиента. Согласно Стандарту 2220.C1, объём и содержание должны быть достаточны для достижения согласованных с клиентом целей. Если внутренние аудиторы в процессе выполнения задания испытывают сомнения в отношении объёма и содержания задания, эти сомнения должны быть обсуждены с клиентом, чтобы решить, продолжать ли выполнение задания. Так, у внутренних аудиторов могут появляться сомнения в ситуациях, когда отсутствует информация, достаточная для продолжения выполнения аудиторского задания по консультированию, или когда они понимают, что результаты выполнения такого задания вряд ли будут полезными для организации. Кроме того, положения Стандарта 2220.C2 требуют, чтобы внутренние аудиторы уделяли внимание вопросам контроля в соответствии с целями

задания, а также были готовы к наличию существенных недостатков контроля. Стандарт 2130.C1 требует, чтобы внутренние аудиторы использовали знания о контроле, полученные в ходе выполнения заданий по консультированию, при оценке процессов внутреннего контроля в организации.

Распределение ресурсов

Установив цели и объём задания, аудиторы должны определить объём ресурсов, необходимых и достаточных для достижения целей задания согласно требованиям Стандарта 2230 – «Распределение ресурсов на выполнение аудиторского задания». В интерпретации Стандарта 2230 поясняется, что «необходимый» объём ресурсов подразумевает, что это набор знаний, навыков, других компетенций, которые требуются для выполнения задания. «Достаточный» объём ресурсов означает, что этот объём ресурсов позволяет выполнить задание с должным профессионализмом.



Ресурсы для выполнения задания выделяются на основании следующих соображений:

- Сведения, полученные внутренними аудиторами на этапе планирования задания.
- Суть задания и его сложность.
- Временные ограничения и/или количество часов, отведённых на выполнение задания.
- Знания, квалификация и опыт имеющихся специалистов.

Внутренним аудиторам следует проанализировать, потребуется ли привлечение внешних ресурсов (например, специалистов или дополнительных ресурсов) или технологий, если у подразделения внутреннего аудита отсутствуют необходимые или достаточные ресурсы.

Документирование плана аудиторского задания

На этапе планирования внутренние аудиторы фиксируют информацию в рабочих документах. Эта информация становится элементом программы задания, которую необходимо составить для достижения целей задания согласно требованиям Стандарта 2240 – «Программа аудиторского задания».



В процессе формулирования целей и объёма задания может быть подготовлен любой из следующих рабочих документов (или все такие документы):

- Блок-схема процесса.
- Обобщённые результаты опроса и «мозгового штурма».
- Результаты предварительной оценки рисков (напр., матрица рисков и контроля и «тепловая карта»).
- Обоснование решений о включении тех или иных рисков в задание.
- Критерии, которые будут применяться для оценки рассматриваемой области или процесса (обязательны для заданий по предоставлению гарантий согласно Стандарту 2210.A3).

Руководитель внутреннего аудита и/или уполномоченное лицо, отвечающее за выполнение задания, должны ознакомиться со всеми рабочими документами и подтвердить их полноту и точность. Проверка документов в порядке надзора должна подтвердить, что цели и объём задания отражают результаты предварительной оценки

рисков, и что критерии оценки были определены или разработаны. В случае аудиторского задания по гарантированию программа должна быть утверждена до начала её выполнения (Стандарт 2240.A1). В отличие от этого, требования в отношении программ заданий по консультированию определяются содержанием конкретного задания.

Кроме того, результаты предварительной оценки рисков, цели задания и его объём следует обсудить с руководством, отвечающим за рассматриваемую область или процесс и с ключевыми заинтересованными сторонами в организации (например, ответственными за управление риском и обеспечение соблюдения требований, директором по управлению рисками, старшим руководством). Такие обсуждения дают всем сторонам возможность совместно уяснить результаты оценки рисков на уровне задания, подтвердить риски и механизмы контроля, имеющие отношение к заданию, а также понять собственное место в оценке рисков в масштабе всей организации (если это применимо). В ходе обсуждений необходимо получить заверения в том, что во время выполнения задания будут доступны ключевой персонал и ресурсы. Также эту информацию можно сообщить Совету.

Внутренние аудиторы могут составить меморандум (записку) по планированию задания, чтобы отразить цели, объём и сроки выполнения этого задания. Наличие такого меморандума позволяет внутренним аудиторам добиться того, чтобы руководители, отвечающие за рассматриваемую область или процесс, понимали план задания и поддерживали его. Если руководство не согласно с элементами плана, внутренние аудиторы могут либо внести в план коррективы, либо в письменном виде представить обоснование неизменности плана задания, невзирая на несогласие руководства. Также посредством меморандума внутренние аудиторы могут проинформировать о задании других внутренних аудиторов и Совет. Документы плана и отзывы руководства нередко включаются в рабочие документы задания.

Тщательное планирование и документирование необходимы не только для того, чтобы обеспечить соблюдение *Стандартов*; они являются важными этапами, позволяющими внутренним аудиторам готовиться к заданиям и успешно проводить их. Не каждый риск можно (и нужно) включать в рамки отдельного задания. Поэтому благодаря надлежащему планированию внутренние аудиторы могут сосредотачивать своё внимание на самых существенных рисках, присутствующих в рассматриваемой области или процессе.

Приложение А. Стандарты МПСВА, имеющие отношение к настоящему Руководству

Ниже представлены выдержки из *Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита*, имеющих отношение к настоящему Руководству. Для содействия в практическом внедрении этих *Стандартов* The IIA рекомендует внутренним аудиторам в отношении каждого стандарта обращаться к соответствующему Руководству по применению.

Стандарт 2200 – Планирование аудиторского задания

Внутренние аудиторы должны составлять и документировать план выполнения каждого аудиторского задания, включающий цели, объем задания, его сроки и распределение ресурсов. В плане должны учитываться стратегия, задачи организации и риски, присущие заданию.

Стандарт 2201 — Что необходимо учитывать при планировании

В ходе планирования аудиторского задания внутренние аудиторы должны учитывать:

- стратегия и задачи объекта аудиторского задания, а также средства, с помощью которых объект контролирует свою деятельность;
- существенные риски, относящиеся к задачам объекта аудиторского задания, его целям, ресурсам и хозяйственной деятельности, а также методы удержания рисков на приемлемых уровнях;
- адекватность и эффективность процессов корпоративного управления, управления рисками и контроля объекта аудита в сравнении с соответствующей схемой или моделью;
- возможности значительного совершенствования процессов корпоративного управления, управления рисками и внутреннего контроля.

2201.A1 — При планировании аудиторских заданий, пользователями результатов которых будут внешние стороны, внутренние аудиторы должны в письменной форме согласовать цели, содержание, соответствующие обязанности и другие ожидания, включая ограничения на распространение результатов выполнения задания и доступ к аудиторской документации.

2201.C1 — Внутренние аудиторы должны согласовать со стороной, получающей консультации (клиентом), цели, содержание задания по консультированию, вопросы ответственности и другие ожидания клиента. Для наиболее важных заданий согласование должно проводиться в письменном виде.

Стандарт 2210 — Цели аудиторского задания

Для каждого аудиторского задания должны быть определены его цели.

2210.A1 — Внутренний аудитор должен провести предварительную оценку рисков, относящихся к объекту аудита. Цели аудиторского задания должны соответствовать результатам этой оценки.

2210.A2 — Определяя цели аудиторского задания, внутренние аудиторы должны учитывать вероятность существенных ошибок, мошенничества, несоблюдения процедур и другие риски.

2210.A3 — При оценке корпоративного управления, управления рисками и процедур контроля должны использоваться адекватные критерии оценки. Внутренние аудиторы должны убедиться в том, что менеджмент и/или Совет установили адекватные критерии оценки достижения целей и выполнения задач. Если критерии адекватны, внутренние аудиторы должны руководствоваться ими. В

обратном случае, внутренние аудиторы должны по согласованию с менеджментом и/или Советом определить надлежащие критерии оценки.

Интерпретация:

Критерии могут быть следующих типов:

- *внутренние (например, внутренние политики и процедуры организации);*
- *внешние (например, законы и нормативные акты государственных органов);*
- *передовая практика (например, рекомендации отраслевых и профессиональных ассоциаций).*

Стандарт 2220 — Объем и содержание аудиторского задания

Объем и содержание аудиторского задания должны быть достаточными для достижения целей задания.

2220.A1 — В объем и содержание задания должно включаться изучение соответствующих систем, документации, персонала и материальных активов, включая те, что находятся под контролем третьих лиц.

2220.A2 — Если в ходе выполнения услуг по предоставлению гарантий возникает возможность оказания консультационных услуг в существенном объеме, следует согласовать с клиентом в письменной форме цели, содержание, соответствующие обязанности и другие вопросы; результаты консультационного задания должны быть доведены до сведения клиента в соответствии со стандартами, относящимися к консультационным услугам.

2220.C1 — Выполняя консультационное задание, внутренние аудиторы должны убедиться, что его объем и содержание достаточны для достижения согласованных целей. Если внутренние аудиторы в процессе выполнения задания испытывают сомнения в отношении объема и содержания задания, эти сомнения должны быть обсуждены с клиентом, чтобы решить, продолжать ли выполнение задания.

2220.C2 — В ходе выполнения заданий по консультированию внутренние аудиторы должны уделить внимание вопросам контроля в соответствии с целями задания, а также быть готовыми к наличию существенных недостатков контроля.

Стандарт 2230 – Распределение ресурсов на выполнение аудиторского задания

Внутренние аудиторы должны определить объем ресурсов, необходимых и достаточных для достижения целей аудиторского задания, исходя из характера и степени сложности каждого аудиторского задания, ограничений по срокам и доступных ресурсов.

Интерпретация:

«Необходимый» объем ресурсов подразумевает, что это набор знаний, навыков, других компетенций, которые требуются для выполнения задания. «Достаточный» объем ресурсов означает, что этот объем ресурсов позволяет выполнить задание с должным профессионализмом.

Приложение В. Словарь терминов

Термины, обозначенные звездочкой (*), взяты из Словаря терминов Международных основ профессиональной практики (МОПП) The IIA.

Предоставление гарантий¹ (Assurance Services) — объективный анализ имеющихся аудиторских доказательств в целях представления независимой оценки процессов корпоративного управления, управления рисками и контроля в организации. В качестве примеров можно привести задания по финансовому аудиту, аудиту эффективности, аудиту на соответствие, аудиту безопасности систем и всестороннему анализу хозяйственной деятельности (due diligence engagements).

Консультационные услуги* (Consulting Services) — деятельность по предоставлению клиенту советов, рекомендаций и т.д., характер и содержание которой согласовываются с клиентом, нацеленная на оказание помощи и совершенствование процессов корпоративного управления, управления рисками и контроля, исключающая принятие внутренними аудиторами ответственности за управленческие решения. В качестве примера можно привести предоставление советов и рекомендаций, оказание практической помощи и обучение персонала.

Контроль* (Control) — любые действия менеджмента, Совета и других сторон по управлению рисками и повышению вероятности достижения поставленных целей и выполнения задач. Менеджмент осуществляет планирование, организацию и руководство действиями, обеспечивающими разумную уверенность в том, что цели организации будут достигнуты и задачи выполнены.

Задание* (Engagement) — деятельность внутреннего аудита по выполнению конкретного поручения или задачи, или по проведению проверки, такая как внутренняя аудиторская проверка, мониторинг самооценки системы контроля, расследование фактов мошенничества, проведение консультаций. Задание может предусматривать выполнение нескольких задач, направленных на достижение целого ряда взаимосвязанных целей.

Цели задания* (Engagement Objectives) — разработанные внутренними аудиторами положения, определяющие ожидаемые результаты задания.

Объём задания (Engagement Scope) – область и границы выполнения аудиторского задания, установленные внутренними аудиторами, и определяющие мероприятия, процессы, системы, сроки и прочие элементы.

Риск* (Risk) — возможность наступления какого-либо события, которое может оказать влияние на достижение целей. Риск измеряется путем оценки последствий и вероятности наступления события.

Существенность* (Significance) — относительная значимость (важность) вопроса в рассматриваемом контексте, включая количественные и качественные факторы, (например, величина, характер, эффект, уместность и последствия). Профессиональное суждение помогает внутренним аудиторам в оценке важности вопросов в контексте стоящих перед ними целей.

¹ Примечание переводчика. Термин «assurance» в Стандартах и других элементах МОПП переведен на русский язык буквально. При этом следует отметить, что в сфере аудиторской деятельности в России часто используется вариант перевода «аудиторская проверка».