

СОДЕРЖАНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ

БЛАГОДАРНОСТИ

СОКРАЩЕНИЯ

ВВЕДЕНИЕ

1. ОСНОВЫ ФУНКЦИИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

1.1. Определение внутреннего аудита

1.1.1. Внутренний аудит, мошенничество и коррупция

1.1.2. Внутренний аудит и другие области финансового управления и контроля

1.2. Необходимость во внутреннем аудите

1.2.1. Нормативно-правовые требования

1.2.2. Законодательные и контролирующие органы

1.2.3. Обязанности и сферы полномочий

1.3. Полномочия, организация и взаимодействие с другими отделами

1.3.1. Полномочия и права доступа

1.3.1.1. Полномочия

1.3.1.2. Право доступа

1.3.2. Организационная структура

1.3.3. Взаимодействие с другими

1.3.3.1. Высшее руководство

1.3.3.2. Аудиторский комитет

1.3.3.3. Высший орган аудита

1.3.3.4. Внешний аудит

1.3.3.5. Агентство по аудиту

1.3.3.6. Центральное Подразделение Гармонизации

1.3.3.7. Бюджетные организации

1.3.3.8. Другие органы, оказывающие услуги по предоставлению заключения в отношении отчетности

1.3.3.9. Внешние эксперты

1.3.3.10. Правоохранительные органы

1.3.3.11. Службы финансовой инспекции

1.4. Объем услуг

2. ПОЛИТИКА ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

2.1. Краткое описание

2.2. Профессиональная этика

2.3. Профессиональные стандарты

2.4. Профессиональные обязанности

2.4.1. Независимость

2.4.2. Объективность

2.5. Профессиональная подготовка и профессиональное отношение к работе

2.5.1. Профессиональная подготовка

2.5.1.1. Квалификации

2.5.1.2. Подбор кадров

2.5.1.3. Компетентность

2.5.1.4. Обучение и непрерывное профессиональное развитие

2.5.1.4.1. Обучение

2.5.1.4.2. Непрерывное профессиональное развитие

2.5.1.5. Постановка задач и оценка эффективности деятельности

2.5.1.6. Планирование карьеры

2.5.1.7. Условия для совместного использования ресурсов

Профессиональное отношение к работе

3. ПОРЯДОК РАБОТЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

3.1. Планирование

3.1.1. Сфера аудита

3.1.2. Методология оценки риска

3.1.3. Стратегический план аудита

3.1.4. Годовой план аудита

3.1.5. Годовой бюджет аудита

3.1.6. Координация с другими органами, предоставляющими оценку качества отчетности

3.2. Исполнение

3.2.1. Планирование аудиторских заданий

3.2.1.1. Комплектация штатов аудита

3.2.1.2. Ознакомительная встреча

3.2.1.3. Инструменты

3.2.1.4. Предварительное исследование

3.2.2. Цели аудита и объем аудита

3.2.3. Программа аудита

3.2.4. Работа на объектах

3.2.4.1. Рабочие документы

3.2.4.2. Выполнение программы аудита

3.2.4.2.1. Подходы, применяемые в аудите

3.2.4.2.2. Приемы проведения внутренних аудиторских заданий

3.2.4.2.3. Оценка внутреннего контроля

3.2.4.2.4. Фактические данные аудита

3.2.4.2.5. Контроль над выполнением аудиторского задания

3.2.4.2.6. Резюме фактов, выявленных по итогам аудиторского задания

3.2.4.2.7. Завершающее заседание

3.2.5. Отчеты о заданиях внутреннего аудита

3.2.5.1. Промежуточный отчет

3.2.5.2. Проект отчета

3.2.5.3. Итоговый отчет

3.2.5.4. Оповещение компетентных органов о нарушениях (мошенничестве)

3.2.5.5. Проверка выполнения рекомендаций аудита

3.2.5.6. Отчеты о проделанной работе

3.2.5.7. Ежегодное заключение аудитора (о качестве отчетности)

3.2.6. Хранение документации

4. КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА

- 4.1. Программа качества**
- 4.2. Опрос о работе отдела аудита**
- 4.3. Текущий непосредственный контроль**
- 4.4. Основные показатели эффективности деятельности**
- 4.5. Внутренняя оценка качества**
- 4.6. Внешняя оценка качества**

5. ПРОДВИЖЕНИЕ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА И УПРАВЛЕНИЕ ЗНАНИЯМИ

- 5.1. Продвижение внутреннего аудита**
- 5.2. Управление знаниями**
 - 5.2.1. Организация документов**
 - 5.2.2. Сопоставительный анализ**
 - 5.2.3. Глоссарий терминов**
 - 5.2.4. Взаимное изучение и обмен опытом в управлении государственными финансами (ПЕМ ПАЛ)**
 - 5.2.5. Институт внутренних аудиторов (ИА)**
 - 5.2.6. Членство в организациях**

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1 Структура стратегического плана аудита

Приложение 2 Структура годового плана аудита

Приложение 3 Структура итогового аудиторского отчета

Другие возможные приложения

ПРЕДИСЛОВИЕ

Настоящая модель руководства по внутреннему аудиту была разработана благодаря обмену идеями и информацией между участниками Практикующего сообщества по внутреннему аудиту (ПС ВА), входящему в сеть по взаимному изучению и обмену опытом в управлении государственными финансами (ПЕМ ПАЛ).

Сеть ПЕМ ПАЛ была создана в 2006 году при помощи Всемирного Банка и стала региональной организацией, призванной поддержать реформы в области управления государственными расходами и финансами в двадцати странах Центральной Азии и Центральной и Восточной Европы, способствуя наращиванию потенциала и обмену информацией между участниками. ПС ВА – одно из трех практикующих сообществ, вокруг которых построена сеть, и включает в себя представителей 22-и стран Европы и Центральной Азии.

В стратегическом плане на 2010-2012 г. ПС ВА поставило перед собой следующую задачу: участники сообщества должны ознакомить друг друга с руководствами по внутреннему аудиту, применяемыми в их странах, выявить различия и сходства и разработать модель руководства по внутреннему аудиту, отталкивающуюся от принципов передовой практики и которой могли бы воспользоваться все участники. Выполнение этой стратегической задачи призвано оказать содействие странам-участницам в становлении либо совершенствовании служб внутреннего аудита в своих странах.

Данная модель является плодом широкого сотрудничества стран-участниц, партнеров и доноров, вошедших в специальную Рабочую группу по разработке руководства по внутреннему аудиту, созданную при ПС ВА. Сеть ПЕМ ПАЛ и ПС ВА выражают надежду, что пользователи данной модели найдут ее содержательной и полезной с точки зрения содействия ходу реформ внутреннего аудита в государственном секторе.

БЛАГОДАРНОСТИ

Данный образец руководства явился плодом совместных усилий ряда лиц и групп, которые уделили свое время и поделились знаниями, чтобы претворить его в жизнь.

ПС ВА выражает свою особую признательность следующим лицам, сыгравшим ключевую роль в создании настоящего руководства:

Арман Ватян, Всемирный Банк, лидер ПС ВА

Жан-Пьер Гариттэ, ОЭСР/SIGMA

Албана Гинопулли, Албания, исполняющая обязанности заместителя председателя ПС ВА по вопросам содержания и лидер группы, работавшей над разделами *Исполнение и Инструменты*

Ясенка Мичетич, Хорватия, лидер группы, работавшей над разделами *Планирование и Люди*

Томислав Мичетич, бывший председатель ПС ВА

Кристина Скутельник, Молдова, исполняющая обязанности заместителя председателя ПС ВА по оперативным вопросам и лидер группы, работавшей над разделами *Отчетность, Управление знаниями и Взаимодействие с другими*

Йоп Фролик, ОЭСР/SIGMA

Лерка Црнкович, Хорватия, исполняющая обязанности председателя ПС ВА и лидер группы, работавшей над разделами *Основания и Контроль Качества*

СОКРАЩЕНИЯ

ЦПГ	Центральное Подразделение Гармонизации
ЕК	Европейская Комиссия
ЕС	Европейский Союз
GAIN	Всемирная аудиторская информационная сеть
ПС ВА	Практикующее сообщество внутреннего аудита
ИА	ИВА, Институт внутренних аудиторов
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions (Международная организация высших органов аудита)
IPPF	International Professional Practices Framework (Международные основы профессиональной практики)
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions (Международные стандарты высших органов аудита)
ИТ	Информационные технологии
НАА	Национальное агентство по аудиту
ОЭСР	Организация экономического сотрудничества и развития
OLAF	European Anti-Fraud (Европейская организация по борьбе с мошенничеством)
ПЕМ ПАЛ	Взаимное изучение и обмен опытом в управлении государственными финансами
SAI	Высший орган аудита
SIGMA	Support for Improvement in Governance and Management (Организация, оказывающая поддержку в совершенствовании руководства и управления)

ВВЕДЕНИЕ

Настоящая модель руководства по внутреннему аудиту призвана послужить общим справочником, который профессиональные внутренние аудиторы, практикующие в государственном секторе, могли бы использовать при разработке схожих документов в своих организациях. Модель ставит перед собой ограниченную задачу - дать рекомендации, основанные на примерах передовой профессиональной практики, о том, как следует подойти к выполнению столь важной задачи, как составление руководства по внутреннему аудиту. Делается это в целях укрепления функции внутреннего аудита в государственном секторе и содействия становлению принципов ответственного корпоративного управления и отчетности.

Данная модель руководства не носит нормативного характера, и пользователям следует помнить, что структура и содержание окончательного варианта руководства будут зависеть от масштабов и сложности организационного устройства их собственного учреждения. Более того, в идеале следует позаботиться о том, чтобы в основу руководства легли международно-признанные и актуальные стандарты, применимые в местных условиях, а также новейшие образцы передовой практики. Руководства по аудиту – это живые документы, которые должны видоизменяться в зависимости от велений времени. По этой причине, руководство следует регулярно пересматривать и обновлять по мере изменения правовой и нормативной среды, профессиональных стандартов, этических кодексов и политики и процедур внутреннего аудита.

Несмотря на то, что мы не придерживались определенного метода в расположении тех или иных разделов данного руководства, мы сделали все возможное, чтобы обсуждаемые здесь вопросы были изложены системно и логично, начиная от основ внутреннего аудита, процесса внутреннего аудита, и завершая изложение рекомендациями об управлении и передаче знаний. Мы постарались в каждом разделе привести рекомендации, основанные на главных принципах, изложенных в Международных основах профессиональной практики Института внутренних аудиторов, а также на передовом международном опыте.

Настоящую модель руководства следует рассматривать в контексте продолжающейся работы Практикующего сообщества Внутреннего аудита (ПС ВА), одного из трех практикующих сообществ (ПС), функционирующих в рамках сети по взаимному изучению и обмену опытом в управлении государственными финансами (ПЕМ ПАЛ). Соответственно, данная модель будет регулярно пересматриваться с тем, чтобы включать в себя новые идеи, разработки и вновь

появляющиеся образцы передовой практики, используемые сообществом внутреннего аудита.

1. ОСНОВЫ ФУНКЦИИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

1.1. Определение внутреннего аудита

Определение внутреннего аудита, приведенное в начале руководства, является стержнем всего документа. В определении должны быть четко прописаны цели и параметры, направляющие политику и процедуры, описанные в руководстве.

Существует множество источников определения аудита, в том числе определение, данное Институтом внутренних аудиторов (IIA). Каким бы ни было выбранное определение, в нем, как минимум, должен отражаться независимый и объективный характер этой функции, а также раскрываться ее цель, а именно содействие организации в достижении поставленных ею задач области управления рисками, контроля и процесса руководства организацией.

1.1.1. Внутренний аудит, мошенничество и коррупция

Поскольку нередко возникают недоразумения в связи с тем, какую роль внутренний аудит играет в выявлении случаев мошенничества и коррупции, следует четко разъяснить этот вопрос.

Несмотря на то, что функция внутреннего аудита по предоставлению гарантий качества контроля оказывает значительное влияние на предотвращение и выявление случаев мошенничества, внутренний аудит сам по себе не может лежать в основе программы борьбы с мошенничеством и коррупцией (которая подразумевает определенную последовательность шагов и функций, включая бдительность, предотвращение, выявление, расследование). Тем не менее, ВА, обладающий необходимой экспертной базой в сфере контроля, может сыграть важную роль в любой части этой программы в совещательном либо консультативном качестве, в рамках действий по выявлению фактов мошенничества, либо за счет предоставления советов в ходе расследования случаев мошенничества.

В ситуации, когда на отделы внутреннего аудита ложится определенный объем ответственности по любому из вышеперечисленных направлений, представляется крайне важным детально прописать систему взаимоотношений между внутренним аудитом (третья линия защиты) и органами, отвечающими за борьбу с мошенничеством и коррупцией (первая и вторая линии защиты).

1.1.2. Внутренний аудит и другие области финансового управления и контроля

Если существует неопределенность, либо вероятность ее возникновения, между ролью внутреннего аудита и другими областями финансового

управления и контроля, рекомендуется разъяснить понятия риска и контроля, включая ответственность за них. Можно привести в качестве примера модель трех линий защиты, с помощью которой можно объяснить различия между первой линией (мерами внутреннего контроля и непосредственным контролем со стороны руководства), второй линией защиты (функциями поддержки, такими как финансовая инспекция, управление рисками, контроль качества, и т.д.) и третьей линией защиты (внутренним аудитом).

Кроме того, следует привести ясное определение инспекции и ее отношения к внутреннему аудиту.

1.2. Необходимость во внутреннем аудите

Необходимость для той или иной организации создать у себя функцию внутреннего аудита зависит от положений нормативно-правовой базы, применимых к данной организации

1.2.1. Нормативно-правовые требования

В руководстве следует ясно очертить нормативно-правовые требования к внутреннему аудиту. Нормативно-правовые требования обычно можно найти в парламентских законах, министерских приказах, постановлениях и законодательных актах. Следует указать на соответствующие законы и нормы, в том числе на законодательство Европейского Союза (если таковое применимо). Кроме того, в него следует включать все последующие изменения в нормативно-правовой базе.

Необходимо перечислить все организации государственного сектора (бюджетные организации), которые подпадают под сферу действия внутреннего аудита согласно нормативно-правовой базе.

1.2.2. Законодательные и контролирующие органы

В руководстве следует четко перечислить все законодательные и контролирующие органы, которым подчиняется служба внутреннего аудита, или с которыми она имеет особые отношения.

Должное внимание следует уделить описанию отношений с соответствующими министерствами (например, с министерством финансов), Центральным Подразделением Гармонизации (ЦПГ), Национальным агентством по аудиту (НАА) или Высшим органом аудита (ВОА). Более того, необходимо перечислить все организации государственного сектора (бюджетные организации), входящие в область внутреннего аудита, согласно нормативной базе.

Руководство должно разъяснять, в каких отношениях подчинения, как административного, так и функционального, состоит внутренний аудит по отношению к высшему руководству, аудиторскому комитету (если таковой существует), ЦПГ и парламенту.

Необходимо упомянуть и об отношениях подчинения, применимых по отношению к внутреннему аудиту, вне данной организации (если применимо).

Кроме того, рекомендуется в этот же раздел включить схему, в обобщенном виде представляющую эти связи и отношения подчинения, с тем, чтобы более четко прояснить общую картину.

1.2.3. Обязанности и сферы полномочий

В Уставе внутреннего аудита – официальном и исчерпывающем документе – следует подробно описать полномочия внутреннего аудита.

Обязанности службы внутреннего аудита должны быть четко расписаны, чтобы заложить твердые основы функционирования внутреннего аудита, отличные от основ, предусмотренных нормативно-правовой базой. Необходимо четко разъяснить роль и вклад внутреннего аудита в организацию.

В руководстве следует описать то, каким образом внутренний аудит содействует организации в достижении поставленных задач, и отразить видение высшего руководства организации в отношении ее деятельности и перспектив.

1.3. Полномочия, организация и взаимодействие с другими отделами

В данном разделе следует описать полномочия, организацию и взаимодействие службы внутреннего аудита с другими отделами, что представляется важным не только с точки зрения логической структуры, но и потому, что это отражается на степени независимости службы внутреннего аудита.

1.3.1. Полномочия и права доступа

Помимо общего описания полномочий внутреннего аудита, приведенного в уставе, руководство должно содержать более подробное их описание, освещая, в том числе, такие вопросы, как право на доступ к информации, кадрам и активам.

1.3.1.1. Полномочия

Следует подробно раскрыть организационные особенности и полномочия внутреннего аудита в системе данной организации. Сюда же относятся полномочия Руководителя службы внутреннего аудита.

Помимо собственно должности, на полномочия руководителя серьезное влияние оказывает его предполагаемый и действительный статус или влияние, а также уровень доступа к ресурсам. По этой причине, руководителя службы внутреннего аудита следует наделить достаточно высоким статусом, чтобы он мог вести полноценный и эффективный диалог с высшим руководством о стратегиях, планах и результатах аудита, а также о рекомендациях по улучшению ситуации. Точно так же, руководитель должен иметь в своем распоряжении надлежащий бюджет и другие ресурсы, чтобы осуществлять надзор и выполнять годовую программу действий. Возможно, это будет полезно отразить в руководстве в разделе, посвященном полномочиям службы внутреннего аудита в рамках данной организации.

В данном разделе необходимо отразить и обязанности руководителя службы внутреннего аудита. К ним относятся, помимо прочих, и следующие обязанности:

- Обеспечение полезности службы внутреннего аудита для организации;
- Разработка последовательных планов аудита, основанных на анализе рисков;
- Утверждение у высшего руководства и аудиторского комитета устава, бюджета и плана;
- Обеспечение наличия соответствующих навыков и ресурсов для проведения плановых аудиторских заданий;
- Должным образом Разработка подробных аудиторских нормативов (согласно руководству по внутреннему аудиту)
- Координирование работы с другими органами, обеспечивающими внешнюю и внутреннюю оценку качества отчетности;
- Предоставление регулярной отчетности высшему руководству, ЦПГ и аудиторскому комитету (если применимо).

1.3.1.2. Право доступа

Внутренние аудиторы обладают неограниченным доступом к информации, людям и активам, что должно быть указано в руководстве в случае, если такое требование содержится в законе о внутреннем аудите или в уставе. Руководство должно также разъяснять, при каких обстоятельствах это право начинает действовать, например, только в ходе выполнения аудиторского задания. Внутренние аудиторы могут использовать аудиторские компьютерные программы или инструменты для извлечения данных. В руководстве следует описать, как можно

пользоваться такими инструментами для достижения поставленных целей. Следует указать, что доступ не будет осуществляться к «живым» данным, а только к копиям, и что во всех обстоятельствах доступ аудиторов к данным будет ограничен режимом «только для чтения».

Внутренние аудиторы должны всегда выказывать уважение к культуре и обычаям организации.

Следует отметить, что касательно неограниченного доступа к информации, внутренние аудиторы должны уважать принцип конфиденциальности, закрепленный в этическом кодексе. Кроме того, право доступа не обязательно означает, что внутренний аудитор вправе в любой ситуации скачивать или копировать конфиденциальную или засекреченную информацию, как, например, в оборонном секторе.

Укажите, что касательно неограниченного доступа к людям, внутренние аудиторы имеют право свободно опрашивать сотрудников без необходимости соблюдения официальной иерархии.

Подчеркните, что касательно активов, внутренние аудиторы должны соблюдать принятые в данной организации процедуры доступа к некоторым активам. Например, в случае ликвидных активов (наличности), в организации может быть принято правило доступа к ним только в сопровождении другого сотрудника.

В руководстве также нужно разъяснить, как следует поступать в случаях, если объект аудита отказывает аудитору в праве доступа к информации, людям и активам.

1.3.2. Организационная структура

В данном разделе описывается способ организации отдела внутреннего аудита.

Можно указать различные стороны, заинтересованные во внутреннем аудите (высшее руководство, аудиторский комитет, бюджетные организации, оперативное управление, национальное агентство по аудиту и парламент).

Особое внимание обращается на разные должности, функции и роли в отделе внутреннего аудита, но только там, где такое разделение есть и применимо. Сюда следует отнести следующие функции: руководитель службы внутреннего аудита, менеджер, старший аудитор, младший аудитор и помощник. Среди специальных функций следует указать следующее:

методология, качество, аудит ИТ. Примером роли в определенном аудиторском задании может послужить роль руководителя группы.

Следует предусмотреть и описание должностных обязанностей для каждой существующей должности, функции и роли, с целью полноценного документирования задач и обязанностей.

Особое внимание уделяется таким ситуациям, когда отдел внутреннего аудита состоит лишь из нескольких сотрудников.

1.3.3. Взаимодействие с другими

Роль внутреннего аудита требует тесного взаимодействия со множеством групп отдельных лиц и заинтересованных сторон как внутри организации, так и вне ее. Было бы целесообразно отразить в документах, каким образом осуществляется управление и ведение разных видов взаимодействия.

1.3.3.1. Высшее руководство

Внутренний аудит – традиционно управленческий инструмент, глаза и уши руководства. Следует разъяснить роль и взаимоотношения внутреннего аудита с руководством, особенно с учетом необходимости соблюдения принципа независимости внутреннего аудита.

Кроме того, можно описать привилегированное отношение и запланированные или специальные совещания с высшим руководством.

1.3.3.2. Аудиторский комитет

Взаимодействие с аудиторским комитетом – это пока еще новое явление в государственном секторе. Тем не менее, если такая структура создана, следует описать эти отношения, а также круг обязанностей и ответственности аудиторского комитета.

1.3.3.3. Высший орган аудита

Высший орган аудита может полагаться на работу внутреннего аудита. В большинстве случаев они сначала, возможно, захотят удостовериться в качестве и независимости органа внутреннего аудита. Следует разъяснить отношения или сотрудничество с Высшим органом аудита.

1.3.3.4. Внешний аудит

В некоторых случаях (например, в случае государственных предприятий), внутреннему аудиту, возможно, придется сотрудничать с внешними аудиторами. Нужно описать эти отношения и условия участия.

1.3.3.5. Агентство по аудиту

В том случае, если данная страна пользуется фондами Европейского Союза, органы внутреннего аудита также могут сотрудничать с национальным Агентством по аудиту, которое подотчетно непосредственно Европейской Комиссии. Следует описать эти отношения.

Более того, если существуют определенные обязательства в отношении европейских фондов, например, в отношении Агентства по аудиту или Европейского агентства по борьбе с мошенничеством (OLAF), их тоже следует четко разъяснить.

1.3.3.6. Центральное подразделение гармонизации (СНУ, ЦПГ)

Центральное подразделение гармонизации (ЦПГ) предоставляет методологическое руководство службам внутреннего аудита, а также следит за качеством деятельности внутреннего аудита. В руководстве по внутреннему аудиту должно объясняться особое отношение между ЦПГ и отделами внутреннего аудита, особенно относительно того, что внутренний аудит может ожидать от ЦПГ и чего не может.

1.3.3.7. Бюджетные организации

В целом, с точки зрения аудиторской службы бюджетные организации являются объектами аудита. Некоторые бюджетные организации могут пожелать, чтобы отдел внутреннего аудита выполнял для них консультативную роль. Поэтому, если отношения данного рода нельзя свести только к отношениям с объектом аудита, это следует разъяснить в руководстве.

1.3.3.8. Другие органы, оказывающие услуги по предоставлению заключения в отношении отчетности

С другими внутренними органами, оказывающими услуги по предоставлению заключения в отношении отчетности, можно установить особые отношения. Несмотря на то, что эти другие внутренние органы, дающие свою оценку, тоже должны рассматриваться в качестве объектов аудита, у них особые отношения с внутренним аудитом, так как они

должны координировать свои действия в отношении конкретных областей риска. В руководстве следует подробно описать взаимодействие с такими органами.

1.3.3.9. Внешние эксперты

Во время задания внутреннего аудита может возникнуть необходимость обратиться за помощью к внешним экспертам или консультантам. Следует описать отношения с внешними экспертами (по необходимости).

1.3.3.10. Правоохранительные органы

Описываются отношения органов внутреннего аудита с правоохранительными органами, с учетом особенностей правовой базы страны.

1.3.3.11. Службы финансовой инспекции

Описываются отношения внутреннего аудита со Службами финансовой инспекции, с учетом особенностей правовой базы страны.

1.4. Объем услуг

Внутренний аудит обычно оказывает две основные услуги: по предоставлению заключения в отношении отчетности (аудиторские услуги) и консультативные услуги. Основания и подходы к этим двум видам услуг разные, и поэтому в руководстве по внутреннему аудиту следует четко объяснить эту разницу.

Аудиторские задания могут преследовать различные цели:

- финансовая проверка
- проверка на соответствие нормам
- проверка на соответствие правилам
- проверка операционных процессов
- оценка отдачи от вложенных средств
- проверка систем
- проверка результатов выполнения программ
- проверка результативности деятельности
- проверка ИТ
- проверка случаев мошенничества

Следует полноценно разъяснить различия между поставленными целями и достигаемыми результатами по каждому типу аудита. Кроме того, следует подчеркнуть, что конечная ответственность за проверку выполнения рекомендаций внутреннего аудита лежит на руководителях.

Консультационные услуги основаны на конкретных запросах, поэтому следует объяснить процесс оказания консультационных услуг, особенно в части, касающейся необходимости официально оформлять саму просьбу о такой услуге или возможности запросить ее в неофициальном порядке. В руководстве должно быть четко предусмотрено, что конечная ответственность за выполнение рекомендаций, предоставленных внутренним аудитом, лежит на руководителях. Там, где консультационные услуги связаны с внутренним контролем, необходимо четко указать, что обеспечение контроля остается на ответственности руководства.

2. ПОЛИТИКА ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

2.1. Краткое описание

Выполняя свою работу, профессиональные внутренние аудиторы должны вести себя в соответствии с высшими этическими и профессиональными стандартами. В руководстве по внутреннему аудиту должны быть четко указаны те этические кодексы и профессиональные стандарты, которым должны следовать внутренние аудиторы. Относительно этических кодексов и профессиональных стандартов, в руководстве следует привести список различных источников, из которых можно почерпнуть инструкции, в том числе (список на этом не исчерпывается): Кодекс о госслужбе, Правила и регламент поведения штатных сотрудников, стандарты, продвигаемые ИА, стандарты INTOSAI и национальные органы стандартизации.

2.2. Профессиональная этика

Внутренние аудиторы должны работать в соответствии с применимыми этическими кодексами. Этический кодекс Института внутренних аудиторов (ИА), входящий в *Международные основы профессиональной практики (IPPF)*, является обязательным руководством, чье соблюдение считается важным для всех, кто занимается профессиональной внутренней аудиторской практикой. В руководстве необходимо предусмотреть, следует ли придерживаться именно этого этического кодекса, и нужно ли дополнить его национальными профессиональными и организационными кодексами этики.

Пожалуй, нет необходимости вносить такие кодексы в руководство. Полные тексты применимых этических кодексов можно вынести в приложение, либо предусмотреть ссылки на веб-сайты, где их можно найти.

2.3. Профессиональные стандарты

В руководстве по аудиту должны содержаться профессиональные стандарты, которых должны придерживаться в ходе выполнения своих обязанностей все внутренние аудиторы во всех видах своей деятельности. Такие стандарты должны включать в себя Международные стандарты профессиональной практики внутреннего аудита, разработанные Всемирным Институтом Внутренних Аудиторов (IIA).

Кроме того, руководство должно делать ссылку и на соответствующие национальные стандарты и другие применимые стандарты, такие как Международные стандарты Высших институтов аудита (ISSAI), изданные INTOSAI.

Не обязательно включать в руководство все стандарты. Ссылки на соответствующий вебсайт или приложения будет достаточно. Не рекомендуется вносить подробные международные стандарты в национальное законодательство, так как эти стандарты регулярно обновляются, а это в свою очередь потребует вносить регулярные изменения в национальное законодательство.

2.4. Профессиональные обязанности

Независимость и объективность – важные компоненты эффективной деятельности внутреннего аудита. В уставе внутреннего аудита должна быть предусмотрена независимость и полномочия службы внутреннего аудита, и соответствующую ссылку необходимо указать в руководстве.

2.4.1. Независимость

В этом разделе следует разъяснить функциональные и административные линии отчетности, а также связанные с ними вопросы независимости. Функциональные отношения охватывают область применения внутреннего аудита, утверждение годовых планов и бюджета аудита. Административные отношения связаны со всем кругом вопросов между работодателем и работником, напр., ежегодным отпуском, курсами подготовки и разрешениями на командировки и т.д.

В этом разделе руководства по аудиту необходимо описать действия, в которых принимают участие внутренние аудиторы. Следует провести различие между действиями с участием руководителя аудиторской службы (начальника подразделения внутреннего аудита) и других внутренних аудиторов. Кроме того, рекомендуется описать в руководстве следующие процессы: назначения внутренних аудиторов, постановки задач и процедуру оценки эффективности деятельности внутренних аудиторов, продвижения внутренних аудиторов по службе, присвоения званий внутренним аудиторам и отстранения внутренних аудиторов от службы.

Несмотря на то, что внутренние аудиторы не несут ответственности за операционную часть деятельности организации и по этой причине не обладают полномочиями давать указания другим сотрудникам, у них, тем не менее, есть моральная власть. В руководстве необходимо указать, как с этим следует обращаться.

В принципе, внутренние аудиторы должны быть свободны от какого-либо ограничения по охвату работы. Если внутреннему аудиту навязывается ограничение охвата аудиторских заданий, в этом разделе руководства должна быть раскрыта последовательность действий в таких случаях.

2.4.2. Объективность

Объективность означает такую психологическую установку, с которой внутренний аудитор относится к выполнению своего задания, и в руководстве следует подчеркнуть необходимость постоянного сохранения справедливого и непредвзятого отношения. Кроме того, в руководстве необходимо предусмотреть строгое требование всегда избегать ситуации конфликта интересов, которые могли бы помешать внутреннему аудитору объективно исполнять свои обязанности.

2.5. Профессиональная подготовка и профессиональное отношение к работе

Качество, производительность и эффективность внутреннего аудита напрямую зависят от профессиональной подготовки, знаний и компетентности внутренних аудиторов и их профессионального отношения к своей работе.

2.5.1. Профессиональная подготовка

В руководстве следует подчеркнуть, что внутренние аудиторы должны обладать необходимыми знаниями, умениями и другими навыками, чтобы компетентно выполнять свои функциональные обязанности. В руководстве можно привести краткое описание соответствующих профессиональных навыков, которыми должен обладать внутренний аудитор также политики найма на работу, круга компетенций, необходимого уровня подготовки и сертификации, непрерывного профессионального развития, постановки задач и оценки производительности, планирования карьерного роста и условий для совместного использования ресурсов, которые могли бы повысить подготовленность служб внутреннего аудита.

2.5.1.1. Квалификации

Важно обратить внимание на профессиональную квалификацию, необходимую для внутренних аудиторов. Они могут быть увязаны с различными уровнями в рамках службы внутреннего аудита. Как

правило, в госсекторе обязательные квалификационные требования прописаны в законах.

Умение ясно и эффективно общаться очень важно для внутренних аудиторов. Поэтому следует подчеркивать необходимость обладания т.н. «мягкими», или коммуникативными навыками (умением задавать вопросы, владением техникой презентации и умением докладывать), а также аналитическим складом ума.

2.5.1.2. Подбор кадров

Можно предусмотреть множество моделей найма. Службы внутреннего аудита могут нанимать своих сотрудников:

- прямо из университетской скамьи (молодые выпускники);
- из частного сектора, с определенным опытом работы;
- из операционных отделов внутри организации, отталкиваясь от технических навыков соответствующих сотрудников;
- из других организаций госсектора.

В разных странах приняты различные процедуры найма на работу в госсекторе, и в некоторых из них эти процедуры прописаны в законах или подзаконных актах. Там, где они есть, следует привести ссылку на соответствующие законы или нормативы, или на вебсайт.

2.5.1.3. Компетентность

В зависимости от масштаба службы внутреннего аудита, рекомендуется составить небольшую и прагматичную модель компетенций и описать ее в руководстве по внутреннему аудиту. Особенно в случае небольших отделов внутреннего аудита, в руководстве следует продумать взвешенный, прагматичный подход.

2.5.1.4. Обучение и непрерывное профессиональное развитие

Базовую подготовку в области применения стандартов, процедур и технологий внутреннего аудита необходимо постоянно развивать и совершенствовать. В руководстве следует предусмотреть систему обучения и непрерывного профессионального развития внутренних аудиторов, с тем, чтобы наращивать их знания, навыки и профессиональную компетентность.

2.5.1.4.1. Обучение

В руководстве следует представить, как будет организован процесс обучения штатных сотрудников, например:

- будет ли он проходить согласно тщательно разработанному и сбалансированному учебному плану в области внутреннего аудита,
- будут ли курсы организованы внутри организации или вне ее пределов, и
- будут ли курсы обязательны для внутренних аудиторов.

Законодательство или отдельные организации могут требовать наличия международных или национальных сертификатов. Среди прочих, должны быть признаны следующие международные сертификаты:

- Сертифицированный внутренний аудитор (указать ссылку на сертифицирующий орган);
- Сертификация в области контрольной самооценки (указать ссылку на сертифицирующий орган);
- Сертифицированный аудитор в области информационных систем (указать ссылку на сертифицирующий орган);
- Сертифицированный аудитор в области финансовых услуг (указать ссылку на сертифицирующий орган);
- Сертифицированный профессиональный аудитор в госсекторе (указать ссылку на сертифицирующий орган).

2.5.1.4.2. Непрерывное профессиональное развитие

После прохождения аудиторами обучения организация должна позаботиться о непрерывном профессиональном развитии своих внутренних аудиторов. Глава организации должен поддерживать непрерывное развитие внутренних аудиторов.

Глава службы внутреннего аудита должен обеспечить возможность систематического обучения и разработать годовой план обучения, исходя из индивидуальных потребностей каждого аудитора. Обучение должно быть направлено на аудиторскую тематику, а также на новые процессы, системы и продукты внутри организации.

В руководстве по аудиту можно указать минимальное количество часов обучения в год.

2.5.1.5. Постановка задач и оценка эффективности деятельности

Служба внутреннего аудита должна разработать свои долгосрочные и краткосрочные (годовые) задачи, согласовав их с высшим руководством и аудиторским комитетом. Задачи ставятся и для каждого отдельного внутреннего аудитора, а их личная эффективность работы должна измеряться исходя из степени выполнения этих задач.

2.5.1.6. Планирование карьеры

Некоторые внутренние аудиторы строят свою карьеру внутри службы внутреннего аудита и остаются в ней долгое время. Для других же внутренний аудит может послужить лишь ступенькой в их карьере. В обоих случаях необходимо разработать надлежащий план карьерного роста для каждого внутреннего аудитора.

Если внутренний аудит используется как площадка для продвижения молодых талантов и будущих управленцев, следует заключить соответствующий договор с высшим руководством и отделом кадров.

Данный раздел носит факультативный характер и зависит от кадровой политики, принятой в данной организации.

2.5.1.7. Условия для совместного использования ресурсов

Данная организация, в силу тех или иных экономических причин или по соображениям эффективности и результативности, может прибегнуть к системе совместного использования службы внутреннего аудита. При этом нанимаются специалисты, которые выполняют часть (технического) задания вместе с сотрудниками внутреннего аудита. Для каждого такого случая совместного использования ресурсов составляется соглашение. Служба внутреннего аудита также может обратиться к приглашенным аудиторам, которых попросит временно подключиться к своей группе для выполнения конкретного задания. Приглашенные аудиторы должны быть всегда независимы от проверяемого процесса. Можно предусмотреть также создание определенных специализированных органов (напр., аудит в области ИТ), которые будут обслуживать более чем одну организацию.

2.5.2. Профессиональное отношение к работе

Профессиональное отношение к работе означает тщательность и навыки, которые внутренний аудитор должен проявить в ходе выполнения внутреннего аудита, и это очень тонкий стандарт, которому непросто

следовать. Он означает должное профессиональное усердие, и его сложно полноценно описать. Непрофессиональное отношение к работе может быть приравнено к преступной халатности и может привести к увольнению руководителя внутреннего аудита (или одного из подчиненных), а в некоторых случаях к наложению санкций или тюремному заключению.

Разумная осмотрительность вовсе не означает непогрешимость, но в то же время многие именно так и думают, когда обнаруживается факт мошенничества.

В руководстве следует отразить несколько аспектов, на которые внутренний аудитор должен обратить особое внимание, а именно:

- Что может пойти не так в конкретном процессе?
- Как кто-то может совершить акт мошенничества?
- Какие средства контроля существуют и как их можно обойти?

В руководстве можно привести примеры непрофессионального отношения к работе.

3. ПОРЯДОК РАБОТЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

3.1. Планирование

Планирование задает системный подход к работе внутреннего аудита и требует широких знаний и умений в ряде областей, включая контроль рисков и внутренний контроль.

3.1.1. Сфера аудита

Сфера аудита – это отправная точка плана внутреннего аудита, охватывающее всё, что подлежит аудиту. Сфера аудита – это общий круг деятельности службы внутреннего аудита. Другими словами, это вся совокупность процессов, функций и мест, подлежащих аудиторской проверке.

Руководство должно включать в себя широкое определение подхода к сфере аудита. К нему можно подойти горизонтально (следить за течением того или иного процесса или сделки, например, за циклом закупок), вертикально (следить за видами деятельности того или иного департамента, или сосредоточиться на каком-нибудь удаленном месте, например, отслеживать все виды деятельности внутри одного только отдела закупок), или применить комбинацию обоих подходов (т.е. тематический подход во всех местах и департаментах, например, утверждение ежегодного отпуска).

В руководстве следует описать процесс определения сферы аудита, помня о том, что подробно описанная сфера аудита – это динамическая область, на которую оказывают влияние новые процессы, подразделения, проекты и риски. Поэтому рекомендуется вынести в приложение к руководству подробное описание сферы аудита.

Работая над определением сферы аудита, можно рассмотреть и включить в него следующие составляющие:

- *Основные процессы* – те, которые насущно необходимы для выполнения задач данной организации. Например, процесс сбора налогов в министерстве финансов.
- *Главные контрольные участки* – например, в цикле закупок такой главной контрольной точкой может являться трехстороннее соответствие между заказом на покупку, документом о получении заказа и счетом-фактурой.

- *Материальная ценность* – если используется такой критерий, то необходимо объяснить, как этот принцип применяется при выборе составных частей сферы аудита.

Важно уметь удерживать под контролем, с точки зрения аудита, тот или иной компонент сферы аудита. Слишком большие компоненты могут помешать сосредоточиться на главных рисках. Слишком маленькие компоненты могут не дать вывести важные заключения.

3.1.2. Методология оценки риска

Цель оценки риска состоит в том, чтобы служба внутреннего аудита могла правильно расставить приоритеты в отношении наиболее серьезных рисков, угрожающих организации. Методология оценки рисков – это один из краеугольных камней деятельности внутреннего аудита. Вот почему необходимо продумать и подробно описать в руководстве этот процесс.

При составлении данного раздела руководства, помните о том, что в методологии должны быть отражены следующие компоненты:

- Определение и описание соответствующих категорий риска
- Определение и описание критериев риска для оценки их влияния и вероятности, что следует сделать до проведения оценки риска. Учтите, что вероятность риска может смениться подверженностью риску, который, возможно, легче понять и классифицировать.
- Определение содержания шкалы рисков и объяснение основания для отнесения того или иного риска к категории высоких, средних или низких рисков. При использовании шкалы рисков, следует избегать средних баллов, несмотря на склонность чаще оценивать именно в этой категории, с целью уйти от «личных» рисков и трудных разговоров.

В руководстве следует подчеркнуть, что службе внутреннего аудита следует учитывать результаты анализа рисков, проведенного другими органами внутри организации (напр., отделом управления рисками).

Кроме того, во время анализа рисков внутреннему аудиту также следует требовать помощи от высшего руководства. Такую помощь можно получить путем опроса или участия в семинаре.

В руководстве необходимо подчеркнуть, что все риски расставляются в порядке приоритетности, исходя из результатов анализа рисков. Такой список рисков должен лечь в основу разработки годового плана внутреннего аудита.

3.1.3. Стратегический план аудита

Руководитель службы внутреннего аудита отвечает за разработку долгосрочного стратегического плана для службы внутреннего аудита. «Долгосрочный» может означать период от 3 до 5 лет. В руководстве необходимо подробно описать долгосрочные стратегические цели службы внутреннего аудита. Эти цели внутреннего аудита должны быть четко связаны с организационными целями и ежегодно обновляться. Считается положительной практикой, если частичное или полное достижение этих целей можно измерить.

Настоятельно необходимо получить согласие высшего руководства, которое, совместно с аудиторским комитетом (если он существует) в конечном счете несут ответственность за утверждение стратегического плана.

Учитывая комплексный характер стратегического плана аудита, примерную структуру плана можно приложить к руководству.

3.1.4. Годовой план аудита

Руководитель службы внутреннего аудита отвечает за разработку годового аудиторского плана, составленного по итогам анализа рисков. Годовой план аудита основан на стратегическом плане аудита, который строится на основе результатов анализа рисков.

Для каждого объекта аудита необходимо рассчитать количество необходимых дней аудита (человеко-дней). Исходя из доступных ресурсов, внутренний аудит должен подвести черту под списком приоритетов, чтобы определить, что именно следует проверить в предстоящем году, а что нет. Зарезервируйте для специальных (незапланированных) аудиторских заданий реалистичное количество человеко-дней. Их количество может быть основано на опыте предыдущих лет.

Чтобы подготовить бюджет аудита на предстоящий год, также следует рассчитать и дополнительные расходы (на поездки, привлечение внешних ресурсов).

В руководстве следует подчеркнуть, что предложение по плану аудита должно быть представлено на утверждение и/или ратификацию высшему руководству и аудиторскому комитету (если такой есть).

Если обстоятельства это оправдывают, годовой план следует пересматривать в течение года, чтобы отразить в нем изменяющиеся

приоритеты, на которые могут воздействовать меняющиеся факторы риска или срочные запросы от высшего руководства (или, при их наличии, от аудиторского комитета).

Модель структуры годового плана внутреннего аудита можно вынести в отдельное приложение к руководству.

3.1.5. Годовой бюджет аудита

В руководстве должно быть прописано, что для службы внутреннего аудита составление годового отчета является обязательным. В него должен войти численный состав сотрудников (в т.ч. временные и привлеченные со стороны ресурсы), расходы на поездки, связанные с выполнением аудиторского задания, расходы на обучение, ИТ, и т.д.

Предложение по бюджету должно быть представлено на утверждение и/или ратификацию высшему руководству и аудиторскому комитету (в случае, если он существует).

3.1.6. Координация с другими органами, предоставляющими оценку качества отчетности

Готовя свой годовой план аудита, внутренний аудит должен стремиться к координации своей деятельности с другими внутренними и внешними органами, отвечающими за оценку качества отчетности. Задача такой координации заключается в достижении синергетического эффекта во избежание как дублирования, так и пробелов в критически важных областях.

Внешние органы, отвечающие за оценку качества отчетности, это внешние аудиторы – Национальное финансово-ревизионное управление, Агентство по аудиту. Внутренние органы, отвечающие за оценку качества отчетности - это такие подразделения, которые отвечают за вторую линию защиты, включая финансовую инспекцию, управление качеством, рисками, и т.д.

3.2. Исполнение

К руководству следует приложить схему процесса исполнения аудита.

Кроме того, в руководстве следует подчеркнуть важность составления точного графика выполнения основных компонентов аудиторского процесса: планирования, работы на объектах и отчетности. Итоговый отчет должен быть представлен вскоре после окончания работы на объектах, и время его представления следует указать в руководстве.

3.2.1. Планирование аудиторских заданий

Для планирования аудиторских заданий необходимо понять цели, процессы, риски и методы контроля, принятые в проверяемом учреждении, а также какие виды деятельности следует проверять.

3.2.1.1. Комплектация штатов аудита

Одним из первых планируется состав аудиторской группы, исходя из требуемых для выполнения задания навыков работы и опыта. Следует описать ответственность за отбор членов группы. В руководство можно также включить матрицу с критериями отбора членов группы.

До начала аудита в адрес внутренних аудиторов должен быть направлен внутренний приказ/назначение, которым они включаются в состав группы, проводящей конкретную аудиторскую проверку. На адрес проверяемой организации должно быть отправлено извещение о проведении аудита. В руководстве можно привести образец такого извещения.

3.2.1.2. Ознакомительная встреча

В начале аудита необходимо организовать ознакомительную встречу с проверяемой организацией. Как минимум, в ходе встречи должна прозвучать информация о целях аудита, графике и информации, которую должна предоставить проверяемая сторона. Для этой цели можно составить и использовать стандартную презентацию.

В ходе встречи проверяемую сторону следует также спросить о тех моментах, которые вызывают у нее озабоченность.

Внутренние аудиторы должны вести протокол обсуждаемых вопросов, который впоследствии войдет в досье, составляемое по итогам аудита.

3.2.1.3. Инструменты

Существует целый ряд инструментов, которыми могут пользоваться внутренние аудиторы во время аудиторского задания. Самые распространенные из них следует описать и разъяснить в руководстве. Следует помнить о наличии следующих инструментов:

- *Блок-схемы* - Внутренние аудиторы могут использовать блок-схемы, чтобы лучше понять ход той или иной операции в течение

какого-либо процесса. Можно проиллюстрировать с помощью схемы (и можно вынести в приложение) простую систему/процедуру/процесс. В руководстве следует объяснить, какими символами следует для этого пользоваться, и как пользоваться компьютерной программой для создания блок-схем.

- *Инструмент оценки рисков* - использует ли служба внутреннего аудита более сложный программный инструмент для оценки рисков или упрощенный лист Excel, в руководстве по внутреннему аудиту следует их описать и объяснить, как ими пользоваться.
- *Инструменты запроса данных* - Инструменты запроса или поиска данных стали обычным компонентом в наборе инструментов аудитора. В руководстве следует объяснить, как пользоваться этими инструментами.
- *Выборочное исследование* – Несмотря на то, что выборочные исследования за последние годы были автоматизированы, аудиторам важно знать, когда и какие приемы выборочного исследования следует использовать. В руководстве следует объяснить приемы выборочного исследования.
- *Делопроизводство в аудите* - делопроизводство в аудите должно соответствовать национальным нормативам и правилам документации. Программные аудиторские инструменты могут помочь службам внутреннего аудита наладить документооборот – от планирования к исполнению работы на объектах и до итогового отчета. Можно сюда же включить и процесс проверки выполнения рекомендаций. В руководстве должны быть четко прописаны все процессы и процедуры делопроизводства, т.е. как «бумажное» делопроизводство, так и делопроизводство, которое ведется с использованием информационных технологий.

3.2.1.4. Предварительное исследование

Любое аудиторское задание начинается с предварительного исследования, а его конечная цель – прийти к достаточно глубокому пониманию проверяемой организации и ее операций.

Цель предварительного исследования – получить как можно больше подробных сведений о процессе (или части процесса), который будет подвергнут аудиту, а именно о рисках, присущих данному процессу, и об основных методах контроля рисков. В руководстве следует предусмотреть список общих сведений, которые необходимо собрать в ходе предварительного исследования. Конкретная информация, конечно, будет зависеть от целей аудита.

В ходе предварительного исследования внутренние аудиторы также должны стремиться к полному пониманию критериев (или стандартов),

которыми пользуется объект аудита для оценки производительности изучаемого процесса. Если аудиторы не сумеют найти адекватные критерии оценки, в руководстве должно быть предусмотрено описание процесса для создания таких критериев (на основе передовой практики или опыта аудиторов), после чего следует добиться согласия объекта аудита с этими критериями оценки и измерения.

В конце предварительного исследования аудиторская группа сможет точнее проанализировать ту оценку риска, которая была сделана в процессе подготовки годового плана аудита. Если результаты будут сильно отличаться от годового плана, внутренние аудиторы должны пересмотреть свою первоначальную оценку, чтобы выработать четкие и строгие цели аудита.

3.2.2. Цели аудита и объем аудита

Цели аудита и объем аудита – существенно важные компоненты аудиторского плана, поэтому к их постановке следует отнестись со всей серьезностью.

Работая над объемом аудита, внутренние аудиторы должны сделать все возможное, чтобы поставить ясные и выполнимые цели, основанные на результатах предварительного исследования, а также на целях, поставленных в годовом плане аудита.

В руководстве следует указать, что цели аудита должны быть напрямую связаны с тем риском, из-за которого данная проверка и была включена в план аудита. Если, например, риск был связан с эффективностью того или иного процесса, то цели аудита не должны акцентировать проверку соблюдения тех или иных правил. Кроме того, в руководстве нужно привести несколько примеров разработки правильных целей аудита. Представляется крайне важным увязать цели аудита с (общепризнанной) организационной структурой либо целями контроля, установленными в данном подразделении, с тем, чтобы высшее руководство могло согласиться с рисками, которые будут определены как существенные с их точки зрения.

Определившись с целями аудита, внутренние аудиторы должны подумать об объеме аудита: что они собираются анализировать, а что нет. Объем может быть привязан к определенному интервалу времени, отделениям организации, процессам ИТ, и т.д. Внутренний аудит сам должен решить, какими рамками ограничивать объемы аудита, хотя проверяемая организация может предложить аудиторам не проводить аудит той или иной области, например системы информационных технологий, поскольку она может быть заменена на другую в ближайшие несколько месяцев. В руководстве нужно подчеркнуть, что в любом случае, объем должен быть достаточным для того, чтобы достичь целей аудита.

3.2.3. Программа аудита

Определив цели аудита и объем, внутренний аудит должен приступить к разработке программы аудита.

Для каждого конкретного аудиторского задания составляется своя уникальная программа аудита, поэтому стандартный шаблон или программу можно использовать только в случае повторяющихся аудитов (например, аудиторских заданий, проводимых в регионах или филиалах организации).

В программе аудита должны быть предусмотрены различные шаги, которые следует предпринять для достижения соответствующих целей аудита (например, используемые методы и приемы, график, разделение обязанностей, проверяемый период и тип проверки).

3.2.4. Работа на объектах

Во время аудиторской проверки на объектах проводятся подробные процедуры сбора, анализа, интерпретации и документирования информации для достижения целей аудита.

3.2.4.1. Рабочие документы

Внутренним аудиторам необходимо документировать всю свою работу, чтобы обосновать выводы и облегчить процесс проверки и контроля со стороны руководства. Кроме того, документирование помогает обеспечить качество аудита, проверку со стороны коллег и может быть полезным для других аудиторских заданий в той же области.

В руководстве по внутреннему аудиту должно быть предусмотрено содержание рабочих документов, маркировка документов и перекрестные ссылки, а также процесс утверждения этих документов непосредственным руководством.

Аудиторские документы содержатся в папках, в стандартном организованном порядке, таким образом, чтобы облегчить их использование руководителями во время проверки рабочих документов, а также любыми другими уполномоченными лицами, которые могут потребовать доступ к этим бумагам.

Способ индексирования документов указывается в руководстве по внутреннему аудиту.

Должно быть два набора папок документов – постоянная и текущая.

- В *постоянной* папке находится: вся информация, необходимая для понимания данного подразделения / функции, которая не меняется год от года.
- В *текущей* папке: только информация, необходимая для документирования и обоснования выводов и заключений по конкретному аудиторскому заданию.

3.2.4.2. Выполнение программы аудита

Проводя работу на месте, внутренние аудиторы выполняют шаги, заранее согласованные и утвержденные в программе аудита.

3.2.4.2.1. Подходы, применяемые в аудите

Описывается подход к системным аудиторским заданиям.

3.2.4.2.2. Приемы проведения внутренних аудиторских заданий

В руководстве по внутреннему аудиту можно описать различные приемы внутреннего аудита, в том числе их сильные и слабые стороны. Среди таких приемов можно указать и следующие (это не исчерпывающий список):

- Проверка
- Перерасчет
- Наблюдение
- Беседа
- Вопросники
- Проверочные листы
- Сбор образцов
- Тестирование мер контроля
- Тестирование существенных процессов
- Аналитические процедуры
- Комплексное тестирование

Более подробное описание и методы выносятся в приложение.

3.2.4.2.3. Оценка внутреннего контроля

В руководстве может быть предусмотрена инструкция о том, как оценивать адекватность и эффективность мер контроля. Сюда

относятся меры контроля вручную, с помощью информационных систем, а также специальные меры контроля.

Подробные инструкции о том, как достичь выполнения этой цели, можно привести в приложении.

3.2.4.2.4. Фактические данные аудита

В руководстве может быть предусмотрена инструкция о том, как можно получить наилучшие из доступных фактических данных для аудита, и как их задокументировать. Можно рассказать о разных видах таких данных.

Все собранные в ходе аудита материалы должны быть включены в досье аудита.

3.2.4.2.5. Контроль над выполнением аудиторского задания

Контроль над выполнением аудиторского задания применяется не только к заданиям внутреннего аудита, но также и к различным административным и учебным аспектам.

Руководитель отдела внутреннего аудита должен определить, кто и на каком уровне должен осуществлять контроль над исполнением аудиторского задания, и это следует указать в руководстве. Как правило, это обязанность возлагается на наиболее опытного аудитора группы (организации).

Контроль над выполнением аудиторского задания должен найти свое отражение в рабочих документах аудита.

Особое внимание необходимо уделить осуществлению функции контроля над выполнением аудиторского задания в малых отделах внутреннего аудита, или отделах, в которых работает всего один человек.

3.2.4.2.6. Резюме фактов, выявленных по итогам аудиторского задания

Резюме фактов, выявленных по итогам аудиторской проверки, зачастую предоставляется проверяемому учреждению непосредственно в ходе аудита в целях их сверки и /или дальнейшего обсуждения. Благодаря таким спискам проходящее аудит учреждение осведомляется о результатах работы аудиторов и получает

возможность предпринять меры коррективного характера еще до окончания аудиторского задания.

Резюме фактов можно предоставить проверяемой стороне непосредственно в ходе аудиторской проверки с тем, чтобы оповестить ее о сделанных в ходе аудита заключениях (до завершающего собрания и составления аудиторского отчета). В список фактов следует включить:

- *Критерии*: что ожидал обнаружить аудитор согласно стандартам или критериям департамента?
- *Состояние*: что заметил аудитор в ходе своей работы?
- *Причина*: в чем вероятная причина разницы между критериями и состоянием? Это результат исследовательской работы аудитора.
- *Эффект*: какими будут последствия, если текущую ситуацию не изменить? Это последствия материального характера, как их видит аудитор.

3.2.4.2.7. Завершающее заседание

Завершающее заседание с проверяемой организацией – последний этап работы аудитора на выезде, когда обобщаются выводы аудита и предоставляются рекомендации по решению проблем. Завершающее заседание – это последняя возможность для аудиторов проверить точность своих выводов при определении условий или интерпретации критериев.

Руководство должно предусматривать следующее:

- Заключение, обсуждаемые во время завершающего собрания, никогда не должны быть неожиданными для объектов аудита, поскольку к этому времени они уже должны были быть проинформированы о них в ходе самой проверки с помощью списков выявленных фактов или промежуточных встреч.
- Завершающее заседание для учреждения, проходящего проверку – это прекрасная возможность подготовиться к итоговому аудиторскому отчету.
- Во время такого заседания необходимо добиться окончательного согласия по вариантам решения выявленных проблем.
- Для целей завершающего заседания можно подготовить стандартную презентацию.
- После собрания участникам раздается его протокол.

3.2.5. Отчеты о заданиях внутреннего аудита

Совершенно необходимо предусмотреть четкую процедуру в отношении различных этапов процесса отчетности.

3.2.5.1. Промежуточный отчет

Срочные проблемы, выявленные в ходе аудиторского задания, могут потребовать составления промежуточного отчета ввиду высокого уровня влекомых ими рисков. Длительные аудиторские задания или задания, сопряженные с выполнением множества вспомогательных задач, также могут послужить достаточным основанием для составления промежуточных отчетов. Решение о необходимости составления промежуточного отчета остается на усмотрении аудиторов.

В руководстве должны быть предусмотрены четкие инструкции составления промежуточного отчета, в том числе:

- Форма отчета - промежуточный отчет можно составить в письменной форме, но соображения срочности могут потребовать представления первоначального устного отчета лично или по телефону, до его подтверждения в письменном виде.
- Документация - внутренний аудитор обязан документировать устные отчеты.
- Обязательность – промежуточный отчет не освобождает от обязательного составления итогового отчета в конце аудиторского задания .
- Процедура – промежуточный отчет, в силу своей срочности, не обязательно должен соответствовать обычным процедурам, которые требуют его согласования с проверяемой организацией, и может быть адресован непосредственно высшему руководству.

Можно разработать стандартную форму промежуточных отчетов и приложить ее к руководству.

3.2.5.2. Проект отчета

Аудитор составляет проект отчета для сбора замечаний и предложений от проверяемой организации.

Корректные формулировки играют важнейшую роль в том, каким будет отношение объекта аудита к отчету – согласится ли он или отвергнет его составные части. В конце концов, проверяемые должны после всего сохранить «лицо» в данной организации. К руководству можно приложить несколько примеров корректных и некорректных формулировок.

Хорошее и эффективное завершающее заседание сделает проект отчета более приемлемым. Следует правильно выбрать и пригласить на заседание соответствующих сотрудников.

В руководстве должны быть предусмотрены четкие инструкции в отношении процесса подготовки и представления проекта отчета, в том числе:

- Форма – проект отчета должен иметь согласованную форму.
- График составления отчета – «переговорный» процесс, протекающий в период от предоставления проекта отчета и итогового отчета, нередко становится настоящим камнем преткновения и отнимает много времени в ходе исполнения аудиторского задания. Поэтому, если законом это не предусмотрено, рекомендуется обговорить с высшим руководством максимальный срок, в течение которого необходимо отреагировать на проект отчета. Этот срок следует отразить в руководстве и в процессе отчетности.
- Что делать в случае разногласий - если проверяемый орган не согласен с отдельными частями отчета, должна быть предусмотрена парадигма дальнейших действий в случае такой реакции:
 - Если объект аудита прав, аудитор должен пересмотреть свой отчет.
 - Так как ни высшему руководству, ни аудиторскому комитету не нравится выступать в роли арбитра, если объект аудита не согласен с какими-то выводами, аудитору следует постараться убедить его. Если спор таким образом не разрешился, аудитору придется внести замечания объекта аудита в аудиторский отчет и объяснить в этом отчете, почему он не может согласиться с проверяемым.
 - Если замечания объекта аудита не относятся к делу, аудитору придется предоставить на них свой ответ или разъяснения, даже если это может не понравиться проверяемому учреждению, когда оно получит итоговый отчет.

3.2.5.3. Итоговый отчет

Читателям отчета должно быть ясно, что то или иное заключение, вынесенное службой внутреннего аудита, представляет собой реальную проблему, которой необходимо заниматься. Вот почему совершенно необходимо разъяснить читателям эту проблему с их точки зрения, и она

не должна пониматься ими как сугубо аудиторская проблема, но именно как актуальная проблема, которую необходимо решать руководству учреждения.

В руководстве следует разъяснить, что если только высшее руководство и/или аудиторские комитеты не просят сосредоточить свое внимание только на заключениях, правильнее предоставлять им взвешенный взгляд. Например, в отчете должно быть указано, удерживает ли организация контроль над процессами, или нет.

Кроме того, в отчете также следует указать, приступил ли объект аудита к решению проблем, перечисленных в списках выявленных фактов и промежуточных отчетах.

Для составления итогового отчета можно использовать стандартную форму. Пример возможной структуры отчета можно дать в приложениях к руководству.

Во многих отделах внутреннего аудита используется шкала баллов для придания большей значимости аудиторским заключениям. Задача в том, чтобы предоставить четкую оценку высшему руководству и аудиторскому комитету о состоянии контроля над проверяемым процессом. В этом заключается безусловное преимущество шкалы оценок. Однако с ней связаны и определенные риски, например: (1) обсуждение проекта отчета с проверяемой организацией может заостриться не на содержании, а на оценках; или (2) аудиторы часто дают средние или «нейтральные» оценки, чтобы свести к минимуму свой «личный» риск. Если такую систему оценок требует высшее руководство, лучше создать четырехуровневую систему оценки рисков: низкий, умеренный, высокий и серьезный. Аудиторская оценка по такой шкале баллов должна дать руководству недвусмысленный ответ на вопрос: «Все ли у нас под контролем?»

В руководстве должны быть предусмотрены следующие характеристики аудиторского отчета:

- *Адресат* - В руководстве по внутреннему аудиту должны быть указаны лица, которым адресован аудиторский отчет. В организации должен существовать такой протокол, который должен соблюдаться повсеместно, и очень важно, чтобы аудиторский отчет получили именно те люди, которые обладают должным уровнем полномочий для решения этих проблем. Окончательное решение об адресатах аудиторского отчета принимается руководителем службы внутреннего аудита.
- *Краткий обзор* - в итоговый отчет рекомендуется включить краткое резюме аудиторского отчета, поскольку отчет будут

читать разные лица с разными потребностями и задачами. Некоторых из них интересует общая картина (высшее руководство и аудиторский комитет), в то время как других интересуют детали (оперативное управление – проверяемая организация). Руководство должно разъяснять, что именно должно включаться в данный краткий обзор, и подробный пример можно вынести в приложение.

- *Рекомендации* – итоговые аудиторские отчеты должны содержать рекомендации. Недостаточно просто осветить, что идет не так; аудиторы также должны предложить, как, по их мнению, можно исправить ситуацию. Рекомендации не должны быть академичными; они должны быть прагматичными и выполнимыми. Рекомендации аудиторов являются лишь советом руководству, ни в коем случае не приказом.
- *Список действий* - Рекомендуется советоваться с проверяемой организацией в отношении будущих действий. К аудиторскому отчету принято прилагать план действий с ориентировочными сроками, согласованными с проверяемой организацией. В приложении к руководству можно привести ориентировочный план действий.

3.2.5.4. Оповещение компетентных органов о нарушениях (мошенничестве)

В некоторых странах отдел внутреннего аудита должен оповещать компетентные органы о выявленных случаях мошенничества. Эта процедура, в том числе порядок обращения за юридической консультацией, в случае такой необходимости, должна включаться в руководство.

3.2.5.5. Проверка выполнения рекомендаций аудита

В руководстве должно быть предусмотрено требование к внутреннему аудиту создать систему отслеживания реализации данных им рекомендаций. Цель такой системы заключается в том, чтобы отследить, предпринимает ли руководство необходимые меры для решения проблем, выявленных в ходе проверки.

В зависимости от степени сложности выявленных проблем, службе внутреннего аудита может понадобиться провести повторную проверку, чтобы убедиться в том, что меры, реализуемые руководством, действительно решают выявленные по итогам первой проверки проблемы.

В приложениях можно привести подробный пример механизма отслеживания выполнения рекомендаций.

3.2.5.6. Отчеты о проделанной работе

Регулярно, минимум раз в год, внутренний аудит должен предоставлять высшему руководству, ЦПГ и аудиторскому комитету (если применимо) свой отчет о работе. Цель отчета о работе – сопоставить фактически проделанную работу с запланированной (с планом аудита). Во многих отчетах о работе также обобщаются выводы и трудности за прошедший период.

Отчеты, запрашиваемые ЦПГ, должны составляться согласно инструкциям ЦПГ.

3.2.5.7. Ежегодное заключение аудитора (о качестве отчетности)

Сегодня от многих служб внутреннего аудита требуется предоставлять свое заключение в отношении ежегодного Отчета руководства об обеспечении качества и эффективности работы (*Management assurance statement*). Такое требование оказывается трудной задачей для многих из них, так как проведенные ими аудиторские задания за прошедший год охватывают только часть всего объема сферы аудита (согласно годовому плану аудита). Вот почему внутреннему аудиту нужно выдвигать новаторские методы для выполнения таких требований со стороны высшего руководства и аудиторского комитета в условиях ограниченности ресурсов.

3.2.6. Хранение документации

В руководстве по внутреннему аудиту должно быть прописано, в течение какого срока и в каком виде должна храниться документация внутреннего аудита. Если в законодательстве на этот счет ничего не предусмотрено, следует посоветоваться с юристами.

4. КОНТРОЛЬ КАЧЕСТВА

4.1. Программа качества

Множество прямо и косвенно заинтересованных лиц полагаются на работу внутреннего аудита. Согласно международно-признанным стандартам внутреннего аудита, а также передовой профессиональной практике, у внутреннего аудита

должна быть в наличии собственная программа обеспечения качества. В такую программу входит:

- Непрерывный мониторинг
- Внутренняя оценка качества
- Внешняя оценка качества

Руководство по внутреннему аудиту должно содержать краткое описание таких мер по обеспечению качества.

Руководитель отдела внутреннего аудита регулярно отчитывается перед высшим руководством, ЦПГ и аудиторским комитетом (если применимо) о результатах внедрения программы качества. Такие отчеты предоставляются как минимум раз в год, в части ежегодных отчетов о деятельности.

4.2. Опрос о работе отдела аудита

Хорошей практикой стала организация небольшого опроса о работе отдела аудита в конце каждого аудиторского задания. Это дает возможность, хотя и не всегда объективную, узнать мнение проверяемой организации об эффективности и пользе аудита. Опрос о работе внутреннего аудита обычно имеет стандартную форму, которую можно включить в качестве приложения к руководству.

Кроме того, руководитель отдела внутреннего аудита также может лично встретиться с представителем проверяемой организации, чтобы обсудить вопросы качества.

4.3. Текущий непосредственный контроль

Непосредственный контроль (надзор) является неотъемлемой частью программы обеспечения качества работы отделов внутреннего аудита. Непосредственный контроль подразумевает постоянный мониторинг деятельности и обучение аудиторов. Множеству принципов можно обучить заранее, однако для большинства внутренних аудиторов реальное обучение происходит на рабочем месте.

В руководство по внутреннему аудиту можно включить конкретные инструкции для руководителей (методистов), которые также могут нуждаться в специальной подготовке.

Непосредственный контроль касается не только заданий внутреннего аудита, но также и различных административных и образовательных аспектов. Непосредственный контроль, связанный с выполнением аудиторских заданий, должен быть отражен в рабочих документах аудита.

Постоянный непосредственный контроль нужно рассматривать как собственные средства контроля службы внутреннего аудита, которые проливают свет на проделываемую работу и качество операций. Функции текущего контроля должны быть отражены в должностных инструкциях и производственных процессах отдела внутреннего аудита.

Особое внимание в руководстве необходимо уделить тому, что делать с функцией непосредственного контроля в случае малых отделов внутреннего аудита, или отделов, в которых работает всего один человек.

4.4. Основные показатели эффективности деятельности

Более зрелые службы внутреннего аудита разрабатывают собственные системы сбалансированных показателей, или основных показателей эффективности деятельности. Это хороший способ для постановки целей и оценки собственной эффективности. Однако такие показатели должны быть наполнены смыслом и для заинтересованных в деятельности внутреннего аудита сторон.

Конкретные показатели эффективности деятельности можно разработать в отношении:

- Аудиторского комитета и исполнительного руководства (соответствие ожиданиям)
- Клиентов аудита (объектов проверки)
- Аудиторских процессов (планирование и исполнение заданий)
- Инноваций и способностей (ИТ, обучение, сертификация)
- Других внутренних заинтересованных сторон (управление рисками, соблюдение правил)

4.5. Внутренняя оценка качества

Внутреннюю оценку качества следует проводить хотя бы раз в два года под управлением руководителя отдела внутреннего аудита. В этом процессе можно задействовать внутренних сотрудников для проверки деятельности аудиторской службы, а именно:

- Пересматривался ли устав с целью отразить в нем текущую ситуацию?
- Основывается ли планирование и исполнение на полноценной оценке рисков?
- Своевременно ли удовлетворяются запросы заинтересованных сторон?

Процесс внутренней оценки качества необходимо описать в руководстве.

В части внутренней оценки качества можно рассмотреть возможность опроса заинтересованных сторон с целью выяснить их мнение о качестве услуг службы внутреннего аудита, а также с целью убедиться в том, что служба соответствует их ожиданиям.

Результаты внутренней оценки качества должны быть изложены в отчете, и следует наладить процесс для отслеживания выполнения рекомендаций.

4.6. Внешняя оценка качества

Институт внутренних аудиторов (ИА) призывает руководителей служб внутреннего аудита проводить в руководимых ими отделах внутреннего аудита тщательную независимую проверку.

Стандарт ИА 1312, изданный в 2002 г., предусматривает, что: «... любой отдел внутреннего аудита должен проводить у себя внешнюю оценку качества хотя бы раз в пять лет; проводить ее должен квалифицированный независимый оценщик или группа оценщиков, не имеющих отношения к данной организации».

В некоторых ситуациях, таких как быстрая смена сотрудников или смена руководства внутреннего аудита, можно предусмотреть и более частую периодичность внешней оценки.

В части внешней оценки качества можно рассмотреть возможность опроса заинтересованных сторон с целью выяснить их мнение о качестве услуг службы внутреннего аудита, а также с целью убедиться в том, что служба соответствует их ожиданиям .

Внешняя оценка качества может осуществляться в виде:

- Полномасштабной внешней оценки, которая может быть дорогостоящей.
- Внутренней оценки с внешним подтверждением.
- Коллегиальной проверки двумя руководителями внутреннего аудита из других организаций, при поддержке ЦПГ.
- Проверка со стороны ЦПГ. ЦПГ ежегодно следит за некоторыми аспектами эффективности деятельности внутреннего аудита. Такой контроль не заменяет независимую внешнюю экспертизу.
- Проверка со стороны Высшего органа аудита. ВОА ежегодно проверяет некоторые аспекты работы внутреннего аудита. Такая проверка не заменяет независимую внешнюю оценку.

Результаты внешней оценки качества должны быть изложены в отчете, и следует наладить процесс отслеживания выполнения рекомендаций.

5. ПРОДВИЖЕНИЕ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА И УПРАВЛЕНИЕ ЗНАНИЯМИ

5.1. Продвижение внутреннего аудита

Продвижение деятельности внутреннего аудита – это постоянная задача. Ее выполнению может помочь разработка презентации или брошюры / буклета.

По возможности рекомендуется использовать инструменты интернета и интранета.

5.2. Управление знаниями

5.2.1. Организация документов

Все внутренние аудиторы будут собирать разнообразную ценную информацию по своим сетевым связям, на семинарах или конференциях, или попросту из интернета. Служба внутреннего аудита должна найти подходящий и организованный способ хранения и распространения этой информации.

5.2.2. Сопоставительный анализ

Для деятельности внутреннего аудита полезно собирать необходимые для сопоставительного сравнения данные. Одним из таких примеров может послужить сеть GAIN (Глобальная аудиторская информационная сеть) организации ПА.

5.2.3. Глоссарий терминов

Внутренние аудиторы используют множество технических терминов и профессиональный жаргон. Для того чтобы грамотно использовать и применять эти слова, имеет смысл приложить к руководству небольшой глоссарий терминов.

5.2.4. Взаимное изучение и обмен опытом в управлении государственными финансами (ПЕМ ПАЛ)

Участие в таких сетях, как ПЕМ ПАЛ, имеет очевидные преимущества для всех служб внутреннего аудита. Можно сделать акцент на обращении к этой сети и ссылках на общие документы, разработанные в ее рамках.

5.2.5. Институт внутренних аудиторов (ИА)

Институт внутренних аудиторов (ИА) – это всемирная профессиональная организация внутренних аудиторов. В большинстве стран есть местные филиалы этой организации. Можно поощрять членство в таком местном филиале, благодаря тем возможностям налаживания связей, которые он предоставляет.

На вебсайте организации можно найти множество страниц, содержащих ценную информацию.

5.2.6. Членство в организациях

Принадлежность к различным профессиональным организациям (перечислить, к каким) можно поощрять или требовать. Лучше всего правила прописать в руководстве.

Приложение 1 Структура стратегического плана аудита

- Введение
 - основы
 - правовая основа
- Миссия и задачи внутреннего аудита
- Основа для составления стратегического плана аудита
- Список процессов, подлежащих аудиту, с графиком работ / частотой проверок
- Организация и развитие деятельности внутреннего аудита
 - существующая структура и организация работы ВА
 - план развития внутреннего аудита
 - выделение ресурсов на внутренний аудит
 - обучение и непрерывное профессиональное развитие
 - другие запланированные виды деятельности внутреннего аудита
- Отчетность
 - ежегодный аудиторский отчет
 - регулярные аудиторские отчеты

В разделе «Отчетность» следует перечислить все обязательные отчеты внутреннего аудита.

Приложение 2 Структура годового плана аудита

- Введение
 - основы
 - правовая основа
- Роль и назначение деятельности внутреннего аудита
- Планирование и утверждение ежегодного плана внутреннего аудита
- Список избранных аудиторских заданий
 - перечень процессов /департаментов, подлежащих проверке
 - цели аудита, объем и подход к аудиту по каждой планируемой аудиторской проверке
 - выделяемые ресурсы
- Бюджет, выделяемый под план внутреннего аудита
- Деятельность, связанная с внутренним аудитом
 - обучение и непрерывное профессиональное развитие
 - участие в собраниях аудиторского комитета
 - лекции по темам, связанным с внутренним аудитом
- Организация работы внутреннего аудита (по выбору)
 - организационная структура внутреннего аудита
 - организация работы внутреннего аудита
- Отчетность
 - ежегодный отчет внутреннего аудита
 - регулярные отчеты внутреннего аудита

Приложение 3 Структура итогового аудиторского отчета

Структура отчета может состоять из следующих частей (объяснить, что следует включить в каждый раздел):

- Краткое резюме отчета
- Введение
- Подход к аудиту (цели аудита, тип аудита)
- Выводы по итогам аудиторской проверки, риски, влияние и рекомендации (в случае необходимости, отдельно по каждому типу риска,)
- Заключение (единственное заключение / мнение на все аудиторское задание)
- Реакция руководства

Приложения (план действий по внедрению рекомендаций, если применимо)

Другие возможные приложения:

- Блок-схема процесса осуществления аудиторских заданий
- Образец приказа на оказание аудиторской услуги
- Подробное описание приемов аудита
- Руководство по оценке существующих систем контроля
- Образец резюме фактов, выявленных по итогам аудиторской проверки
- Образец надлежащих формулировок текста отчетов
- Образец резюме отчета
- Образец системы проверки выполнения рекомендаций
- Образец опроса о работе службы внутреннего аудита
- Образец блок-схемы системы либо процесса
- Образец методологии оценки рисков