



Руководство по вопросам,
связанным с ролью подразделения
внутреннего аудита в оказании
услуг консультирования
в государственном секторе

Ноябрь 2024 года

Copyright © 2024 СВА PEMPAL

Все права защищены. Никакая часть этой публикации не может быть воспроизведена, передана или распространена в любой форме без предварительного письменного разрешения СВА PEMPAL, за исключением некоммерческих видов использования, разрешенных законодательством об авторском праве. В случае внесения каких-либо изменений в содержащуюся в настоящей публикации руководства, необходимо указать, что была использована настоящая публикация, но в нее были внесены изменения. Для связи с нами используйте адрес электронной почты: iacop@pempal.org.

РЕМ**ПАЛ**

СЕКРЕТАРИАТ PEMPAL

www.pempal.org



Сообщество по внутреннему аудиту (СВА)

Электронная почта: IACOP@pempal.org

Содержание

Список аббревиатур.....	3
Благодарности.....	4
Что такое PEMPAL и СВА?.....	5
Предисловие.....	7
Резюме.....	8
Введение.....	9
Что представляют собой услуги консультирования?.....	10
Почему подразделение внутреннего аудита является эффективным инструментом для предоставления услуг консультирования?.....	13
Какие виды услуг консультирования может предоставлять подразделение внутреннего аудита?.....	15
Каковы ожидания заинтересованных сторон от услуг консультирования?.....	18
Как обеспечивается объективность и независимость при предоставлении услуг консультирования?.....	23
Какие компетенции необходимы для выполнения заданий по консультированию?.....	28
Как происходит отбор и планирование заданий по консультированию?.....	31
Каково оптимальное соотношение между 33	33
услугами консультирования и деятельностью по обеспечению уверенности?.....	33

Может ли подразделение внутреннего аудита трансформировать задание по консультированию в задание по обеспечению уверенности?.....	38
Существуют ли общие процессы при выполнении заданий по консультированию?.....	40
Каким образом подразделение внутреннего аудита должно отчитываться о выполнении заданий по консультированию?.....	42
В чем различия отношений при выполнении заданий по обеспечению уверенности и консультированию?.....	43
Какова роль центрального подразделения по гармонизации в поддержке услуг консультирования?.....	46
Приложение 1. Оценка пилотного внедрения системы электронного документооборота.....	49
Приложение 2. Совершенствование системы корпоративного управления в Национальном органе регистрации граждан.....	56
Приложение 3. Примеры отчетов департамента внутреннего аудита о выполнении заданий по консультированию.....	60

Список аббревиатур

ЦПГ	Центральное подразделение по гармонизации
e-DMS	Система электронного документооборота
ERM	Управление рисками предприятия
ВА	Внутренний аудит
СВА	Сообщество по внутреннему аудиту
ИВА	Институт внутренних аудиторов
ИТ	Информационные технологии
NCRA	Национальный орган регистрации граждан
PEMPAL	Сеть «Взаимное обучение и обмен опытом в области управления государственными финансами»
ГП	Государственное предприятие
SOER	Закон о государственных предприятиях

Благодарности

Сообщество по внутреннему аудиту (СВА) выражает благодарность своим членам и международным экспертам за вклад в проведение встреч и подготовку этого документа. Особенно мы хотели бы отметить следующих коллег: консультантов Всемирного банка г-на **Аббаса Кызылбаша**, г-на **Жан-Пьера Гаррита** и г-на **Ричарда Маггса**; руководителя программы РЕМРАЛ г-на **Армана Ватяна**, Всемирный банк; членов ресурсной группы СВА г-жу **Диану Гросу-Аксенти** и г-жу **Руслану Рудницку**; г-жу **Албану Гинопулли**, директора Управления по гармонизации внутреннего аудита, Министерство финансов Албании; г-на **Григора Арамяна**, руководителя подразделения внутреннего аудита, Армения, и г-жу **Раису Которобай**, руководителя подразделения внутреннего аудита мэрии Кишинева, Молдова.

Что такое РЕМПАЛ и СВА?

Сеть «Взаимное обучение и обмен опытом в области управления государственными финансами» (РЕМПАЛ) способствует обмену профессиональным опытом и передаче знаний среди специалистов-практиков по управлению государственными финансами из стран региона Европы и Центральной Азии. Сеть РЕМПАЛ начала свою деятельность в 2006 году с целью содействия укреплению практики управления государственными финансами в странах-участницах путем формирования и распространения информации о передовой практике и ее применении.

Деятельность сети РЕМПАЛ осуществляется в рамках трех тематических практикующих сообществ:

- Бюджетное сообщество;
- Казначейское сообщество; и
- Сообщество по внутреннему аудиту (СВА).

Главная общая цель СВА – оказание поддержки странам-членам в создании современных и эффективных систем внутреннего аудита, которые соответствуют международным стандартам и передовой практике, что важно для обеспечения надлежащего управления и подотчетности в государственном секторе.

Этот документ является одним из серии продуктов знаний СВА, доступных на сайте www.rempal.org. Другие документы включают:

- Модель руководства по передовым практикам внутреннего аудита
- Модель руководства по профессиональному развитию ВА
- Свод знаний внутреннего аудита
- Оценка риска в планировании аудита

- Концепция СВА: сотрудничество между органами аудита и финансовой инспекцией государственного сектора
- Руководство по оценке и повышению качества внутреннего аудита в государственном секторе. Комплект инструментов для улучшения качества
- Руководство РЕМПАЛ по внутреннему аудиту: демонстрация и измерение добавленной ценности
- Ключевые показатели эффективности для внутреннего аудита
- Воздействие пандемии COVID-19 на роль и мероприятия внутреннего аудита
- Оценка эффективности внутреннего контроля: руководство РЕМПАЛ для внутренних аудиторов государственного сектора
- СВА РЕМПАЛ: Глоссарий терминов по внутреннему контролю
- Руководство по мониторингу деятельности внутреннего аудита центральным подразделением по гармонизации
- Аудит в сфере информационных технологий: практическое руководство для внутренних аудиторов в государственном секторе
- Комитеты по аудиту в государственном секторе
- Цифровая платформа для мониторинга и отчетности внутреннего контроля и внутреннего аудита в государственном секторе
- Руководство по планированию аудиторского задания: внутренний аудит

Предисловие

На протяжении более 25 лет Институт внутреннего аудита (ИВА) определяет внутренний аудит как деятельность, в рамках которой предоставляются как услуги по обеспечению уверенности, так и услуги консультирования. Еще до того, как консультирование было включено в определение ИВА, оно в течение многих лет являлось значимым элементом внутреннего аудита в развитых странах. Услуги консультирования часто рассматриваются как один из ключевых способов повышения ценности для организации за счет улучшения управления рисками.

Это особенно важно в то время, когда мир сталкивается с новыми рисками, в числе которых пандемия COVID-19, кибератаки, кража данных, экстремальные погодные условия. Все это указывает на изменение характера и состава рисков. Есть мнение, что складывающаяся ситуация дает подразделениям внутреннего аудита уникальную возможность стать незаменимыми для организации, четко продемонстрировав свою ценность с точки зрения способности предоставлять рекомендации и прогнозы руководству.

Вместе с тем во многих странах PEMPAL попытки расширить роль подразделения внутреннего аудита так, чтобы она выходила за рамки услуг по обеспечению уверенности, сталкиваются со сложностями. И здесь также присутствует парадокс. В странах PEMPAL многие административные органы в первую очередь хотели бы получить от подразделения внутреннего аудита рекомендации по наиболее оптимальным способам создания надежных систем управления рисками и внутреннего контроля. Однако по итогам работы подразделения внутреннего аудита в части обеспечения уверенности они нередко получают критические замечания, связанные с отсутствием таких систем или необходимостью их развития.

В настоящем документе представлено руководство по компонентам работы подразделений внутреннего аудита, связанным с оказанием услуг консультирования, а также по их эффективному использованию в странах – членах PEMPAL.



Резюме

Настоящее руководство предназначено для того, чтобы помочь внутренним аудиторам в странах РЕМПАЛ лучше понять свою роль в предоставлении услуг консультирования организациям государственного сектора. Оно было подготовлено на основе презентаций и обсуждений специалистов-практиков и международных экспертов в ходе заседаний РЕМПАЛ и включает требования Международных стандартов внутреннего аудита, выпущенных ИВА и вступивших в силу 9 января 2025 года.

В руководстве описаны различные виды услуг консультирования, объясняется, почему подразделения внутреннего аудита – это эффективный инструмент для оказания консультационной поддержки, а также представлен обзор ожиданий заинтересованных сторон относительно таких услуг. Также в нем обозначены рамки консультационной деятельности подразделения внутреннего аудита.

В нем рассматриваются вопросы выбора и планирования заданий по консультированию, подготовки отчетов об их выполнении, а также различия отношений при выполнении заданий по обеспечению уверенности и заданий по консультированию.

В заключение в руководстве оценивается роль центрального подразделения по гармонизации (ЦПГ) в предоставлении услуг консультирования.



Введение

Обсуждение роли подразделения внутреннего аудита в оказании услуг консультирования в рамках РЕМПАЛ, в том числе на пленарном заседании СВА в июне 2021 года и встрече в Тиране в июне 2023 года, вызвало живой интерес участников. В частности, задавались следующие вопросы:

- Каково оптимальное соотношение между деятельностью по обеспечению уверенности и услугами консультирования?
- Как предотвратить возникновение конфликта интересов?
- Какие компетенции необходимы для предоставления услуг консультирования?
- Каковы ожидания руководства и комитетов по аудиту от такой работы?
- Какова роль ЦПГ в продвижении этой работы?

Рабочая группа СВА «Аудит на практике» рассмотрела некоторые из этих вопросов. Используя презентации и материалы от международных экспертов и специалистов-практиков из стран РЕМПАЛ и других государств, она изучила роль подразделений внутреннего аудита в оказании услуг консультирования с различных точек зрения – внутренних аудиторов, руководителей государственного сектора, комитетов по аудиту и ЦПГ, созданных в большинстве стран РЕМПАЛ для содействия развитию внутреннего аудита.

В настоящем руководстве представлены выводы рабочей группы и передовой опыт, который был выявлен в ходе обсуждений. В нем также отражены требования Международных стандартов внутреннего аудита, которые опубликованы ИВА в январе 2024 года и вступают в силу 9 января 2025 года.



Что представляют собой услуги консультирования?

ИВА подчеркивает,¹ что подразделения внутреннего аудита в государственном секторе «во многих случаях должны уделять особое внимание:

- Обеспечению соответствия законодательным и нормативным требованиям.
- Выявлению возможностей повышения эффективности, экономичности и результативности государственных программ.
- Подтверждению надлежащей сохранности общественных ресурсов и их использования по целевому назначению в соответствии с принципом равенства.
- Оценке соответствия деятельности организации ее стратегическим целям и задачам.»

Консультирование – один из ключевых компонентов мандата подразделения внутреннего аудита. Услуги консультирования – это «услуги, в рамках которых внутренние аудиторы дают рекомендации заинтересованным сторонам организации. Характер и объем консультационных услуг подлежат согласованию с соответствующими заинтересованными сторонами. К примерам консультационных услуг относятся консультирование по разработке и внедрению новых политик, процессов, систем и продуктов; предоставление экспертных услуг;

¹ Международные стандарты внутреннего аудита ИВА, 2024 г., «Применение Международных стандартов внутреннего аудита в государственном секторе»

проведение обучения, а также содействие в проведении обсуждений по вопросам рисков и контрольных процедур.»²

Услуги консультирования составляют неотъемлемую часть определения понятия внутреннего аудита, его миссии и основных принципов, которые изложены в Международных основах профессиональной практики ИВА (см. **Рисунок 1** ниже).

Рисунок 1. Международные основы профессиональной практики ИВА



Источник: ИВА

В Международных стандартах внутреннего аудита, утвержденных ИВА в 2024 году, содержится следующая информация о роли подразделения внутреннего аудита в оказании услуг консультирования:

² Международные стандарты внутреннего аудита ИВА 2024 года, Глоссарий

- Внутренний аудит определяется как «независимая и объективная деятельность по обеспечению уверенности и **консультированию**, направленная на повышение ценности и улучшение работы организации. Внутренний аудит содействует в достижении организацией поставленных целей благодаря применению системного и последовательного подхода к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления.» [*Глоссарий*]
- Цель внутреннего аудита состоит в «укреплении способности организации создавать, защищать и сохранять ценность, предоставляя Совету и руководству организации независимые, основанные на оценке рисков, объективные заверения, **мнения, рекомендации и прогнозы**». [*Раздел I: Цель внутреннего аудита*]
- Подразделение внутреннего аудита может «по своей инициативе предлагать услуги консультирования или предоставлять их по запросу Совета, высшего руководства или руководства направления деятельности». [*Раздел V: Предоставление услуг внутреннего аудита*]
- В случае задания по обеспечению уверенности объем и цели аудита определяются подразделением внутреннего аудита. Если же речь идет о задании по консультированию, то цели и объем «обычно определяются совместно внутренними аудиторами и руководством проверяемого направления деятельности». [*Стандарт 13.3 «Цели и объем аудиторского задания»*] Кроме того, при предоставлении услуг консультирования формальная, документированная оценка рисков и определение критериев оценки могут не требоваться, если иное не согласовано с заинтересованными сторонами. [*Стандарты 13.2 «Оценка рисков в рамках аудиторского задания» и 13.4 «Критерии оценки»*]



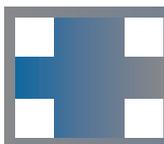
Почему подразделение внутреннего аудита является эффективным инструментом для предоставления услуг консультирования?

Подразделения внутреннего аудита представляют собой эффективный инструмент для предоставления услуг консультирования, поскольку обладают всесторонним пониманием организации, включая ее политику, процедуры, процессы и системы. Кроме того, они независимы и объективны, а также хорошо разбираются в процессах управления рисками, контроля и корпоративного управления. Внутренние аудиторы также хорошо знакомы с законами и нормативными актами, регулирующими деятельность организации.

Основная задача внутреннего аудита заключается в обеспечении независимой и объективной уверенности в отношении того, как функционируют процессы управления рисками, контроля и корпоративного управления. Для этого подразделение внутреннего аудита обычно формирует более широкое представление об этих процессах и их более глубокое понимание, чем большинство менеджеров внутри организации. В результате внутренние аудиторы часто обладают навыками и опытом, которые руководство не может получить из других источников.

Внутренние аудиторы также собирают конкретную информацию и знания о предметных областях, выполняя задания по обеспечению уверенности. Эти знания также могут быть полезны для руководства.

В странах, где имеются централизованные подразделения внутреннего аудита, они могут выступать в роли центров экспертизы. Они могут использовать результаты аудиторской работы, проведенной в одной организации, для предоставления услуг консультирования другим клиентам внутреннего аудита в других организациях.



Какие виды услуг консультирования может предоставлять подразделение внутреннего аудита?

Услуги консультирования, предоставляемые подразделением внутреннего аудита, можно разделить на следующие типы заданий:

- i. Консультирование по вопросам разработки и внедрения новых политик, процессов, систем и продуктов.
- ii. Предоставление экспертных услуг.
- iii. Проведение обучения.
- iv. Содействие в проведении обсуждений по вопросам рисков и контрольных процедур.

Важно отметить, что при выполнении задания по консультированию внутренние аудиторы не предоставляют услуги по обеспечению уверенности, а также не должны брать на себя функции руководства.

Подразделению внутреннего аудита может быть поручено проверить одну или несколько областей деятельности организации, в том числе изменения, вызванные внедрением новых политик, систем, продуктов и так далее. Аудитор проводит проверку и представляет руководству рекомендации (например, см. Приложения 1 и 2). В качестве примеров можно привести следующие ситуации:

- Подразделению внутреннего аудита поручено проверить недавно внедренный план обеспечения непрерывности деятельности организации и предоставить рекомендации по улучшению работы органов управления, участвующих в реализации этого плана.
- Подразделение внутреннего аудита проводит проверку соответствия новой политики организации в области конфиденциальности нормативным требованиям и предоставляет рекомендации по повышению степени соответствия.
- Подразделению внутреннего аудита поручено проверить, как предлагаемая реорганизация скажется на системе внутреннего контроля. Например, это может быть связано с внедрением системы планирования ресурсов организации. Подразделение внутреннего аудита выявляет основные или ключевые контрольные процедуры, на которые повлияет реорганизация, и представляет свой отчет руководству.

Подразделению внутреннего аудита может быть поручено оказать экспертное содействие в расследовании неправомерных действий путем сбора, анализа и интерпретации данных. Например, провести проверку финансовых отчетов по проектам или программам для выявления признаков мошенничества или неправомерного использования средств, осуществить анализ основных причин, проверку работы «горячей линии» для сообщений о неправомерных действиях и так далее. Однако важно убедиться в том, что внутренние аудиторы обладают необходимыми навыками и компетенциями для выполнения таких задач. В некоторых странах PEMPAL, где функция внутреннего аудита все еще недостаточно развита и нет полного набора необходимых навыков, подобные поручения могут быть выполнены более эффективно финансовой инспекцией или службой, в компетенцию которой входит расследование случаев возможного мошенничества и крупных нарушений, если такая служба существует (см. документ «Концепция СВА: сотрудничество между органами аудита и финансовой инспекцией государственного сектора»³).

Подразделение внутреннего аудита может предоставлять услуги по содействию и обучению. Эта деятельность не связана с проведением каких-либо проверок работы организации и подготовкой отчетов об этом.

³ https://www.pempal.org/sites/pempal/files/IACOP/rifix_eng.pdf

Примеры заданий по оказанию содействия и обучению:

- **Семинары по самооценке рисков и внутреннего контроля:** это, вероятно, наиболее известная функция подразделения внутреннего аудита в части оказания услуг по содействию. Аудитор оказывает содействие в проведении семинаров, чтобы помочь руководству определить и ранжировать основные риски процесса или организации, а также оценить контрольные процедуры, созданные для управления этими рисками.
- **Анализ основных причин:** содействие в проведении обсуждений, посвященных анализу основных причин сбоев в контрольных процедурах и подготовке рекомендаций по улучшению процедур.
- **Обучение с целью повышения осведомленности о рисках мошенничества, а также обучение по вопросам этики, управления рисками, процедурам контроля и другим темам** по запросу высшего руководства.
- **Сравнительный анализ:** это процесс сбора сопоставимых данных из внешних источников (организаций, выполняющих аналогичные функции, или даже конкурирующих организаций) и их использования для выявления проблем (например, в отношении эффективности или иных аспектов), подлежащих дальнейшему изучению. Подразделение внутреннего аудита может помочь в проведении совещаний для оценки сравнительных данных.

В правительстве Фландрии функционирует централизованное подразделение внутреннего аудита. Если оно обнаруживает в отдельном департаменте проблему, которая может повлиять на все правительство, специалисты подразделения внутреннего аудита могут разработать общие рекомендации для других департаментов по устранению этой проблемы. Кроме того, они организуют отдельные семинары для обсуждения результатов таких проверок или их представления другим структурам.



Каковы ожидания заинтересованных сторон от услуг консультирования?

В контексте услуг консультирования можно выделить четыре заинтересованные стороны: руководство организации, комитеты по аудиту, центральное подразделение по гармонизации и подразделение внутреннего аудита вместе с его сотрудниками. Каждая сторона имеет собственный взгляд на этот вид деятельности, что неизбежно приводит к различиям в ожиданиях и мотивациях (см. **Рисунок 2** ниже).

Как руководитель я несу ответственность за работу своих сотрудников. Однако мне также нужны рекомендации и поддержка опытного партнера. В моей организации эту роль выполняет подразделение внутреннего аудита. Я пришел к выводу, что могу использовать внутренний аудит для изменения культуры на рабочем месте. Подобно врачам, они способны диагностировать проблемы и помочь мне решить их до того, как потребуется серьезное вмешательство!

— Руководитель в международной организации⁴

⁴ Обращаем внимание на то, что цитаты, приведенные в настоящем руководстве, отредактированы для ясности в случае необходимости.

Возможно, наиболее значимой мотивацией для руководства является то, что подразделение внутреннего аудита способно предоставить объекту аудита конструктивные рекомендации по организации процессов, а не просто критиковать недостатки. Опытные руководители осознают, что невозможно знать все о работе организации, поэтому подразделение внутреннего аудита может помочь выявить проблемные области.

Рисунок 2. Ожидания и мотивации заинтересованных сторон

РУКОВОДСТВО	КОМИТЕТ ПО АУДИТУ
<ul style="list-style-type: none">• Внутренний аудит нацелен на выявление и устранение проблем, а не только на подготовку критических отчетов• Охватывает области, которые представляют реальный интерес для руководства• Подразделение внутреннего аудита обладает компетенцией для выполнения этой работы	<ul style="list-style-type: none">• Выполнение этой работы не оказывает негативного влияния на требуемый уровень деятельности по обеспечению уверенности• Подразделение внутреннего аудита обладает компетенцией для выполнения этой работы• Не должен вовлекать подразделение внутреннего аудита в первую или вторую линию защиты
ЦЕНТРАЛЬНОЕ ПОДРАЗДЕЛЕНИЕ ПО ГАРМОНИЗАЦИИ	ПОДРАЗДЕЛЕНИЕ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА / ПЕРСОНАЛ
<ul style="list-style-type: none">• Работа осуществляется в рамках установленного правового поля• Существует ясность в отношении сроков и порядка выполнения заданий по консультированию• Годовому плану работы по обеспечению уверенности ничего не угрожает• Внутренний аудит обладает компетенцией для выполнения этой работы	<ul style="list-style-type: none">• Изменение роли с «критика» на «помощника» благоприятно влияет на самооценку аудиторов• Возможность повысить ценность и расширить экспертные знания• Не должно влиять на объективность и независимость• Руководство должно нести ответственность за выполнение рекомендаций

Некоторые страны отметили заметное изменение ожиданий руководства от внутреннего аудита в этой области: все чаще признается, что подразделение внутреннего аудита может выступать агентом изменений.

Ежегодно мы обращаемся к руководству с просьбой поделиться соображениями о том, в каких областях мы могли бы предложить услуги консультирования. Мы отмечаем, что число запросов на такие услуги растет год от года. Новое поколение руководителей рассматривает специалистов внутреннего аудита в качестве агентов изменений.

— Подразделение внутреннего аудита в органах местного самоуправления Молдовы

Комитеты по аудиту часто выступают за то, чтобы подразделения внутреннего аудита осуществляли деятельность по обеспечению уверенности, поскольку это единственный орган в организации, способный выполнять эту задачу. Комитет по аудиту желает иметь четкую картину относительно сроков и порядка выполнения заданий по консультированию, а также хочет быть уверенным в том, что предоставление услуг консультирования не наносит ущерба запланированной работе по обеспечению уверенности.

Новое подразделение внутреннего аудита на уровне федерального правительства Бельгии

В 2015 году в Бельгии на федеральном уровне было создано единое центральное подразделение внутреннего аудита, а также сформирован единый комитет по аудиту.

С момента создания между подразделением внутреннего аудита и комитетом по аудиту велась детальная дискуссия о подходе к работе по консультированию. Комитет по аудиту хотел, чтобы новое подразделение сосредоточилось на деятельности по обеспечению уверенности. Однако

подразделение внутреннего аудита стремилось также предоставлять услуги консультирования, поскольку ему необходимо было установить доверительные отношения со своими новыми клиентами. Оказание услуг консультирования могло бы облегчить решение этой задачи, а также подтвердить способность подразделения внутреннего аудита повышать ценность. Представители внутреннего аудита также отметили, что в некоторых органах федерального уровня системы управления рисками недостаточно развиты, поэтому для улучшения этих систем и процессов целесообразно предлагать услуги консультирования.

Несмотря на опасения комитета по аудиту, эта модель доказала свою эффективность. На начальном этапе подразделение внутреннего аудита обычно предоставляло услуги по содействию (например, проводило семинары), чтобы помочь разработать матрицы рисков и контроля. Теперь подразделение внутреннего аудита выполняет смешанные задания, предоставляя рекомендации по улучшению на основе работы по обеспечению уверенности. Фактически на практике грань между консультированием и обеспечением уверенности стала не столь четкой.

ЦПГ определяют рамки для выполнения заданий по консультированию. Они должны признать необходимость и поддержать обучение как аудиторов, так и представителей объектов аудита тому, как следует выполнять эту работу.

Необходимо информировать ЦПГ о времени и порядке выполнения заданий по консультированию, чтобы гарантировать, что это не приведет к возложению функций руководства на подразделение внутреннего аудита. Необходимо исключить угрозу объективности и плановым заданиям по обеспечению уверенности.

При проведении такой работы ЦПГ также необходимо удостовериться, что подразделение внутреннего аудита соответствует требованиям к компетентности, которые изложены в стандартах. Ключевым контрольным моментом для ЦПГ является наличие у подразделений внутреннего аудита навыков, необходимых для выполнения предложенной работы.

Для **подразделения внутреннего аудита и его сотрудников** важным преимуществом предоставления услуг консультирования является то, что это приводит к положительному изменению их восприятия со стороны объекта аудита. Внутренний аудит начинает рассматриваться как функция, повышающая ценность, а не как угроза. В то же время подразделению внутреннего аудита необходимо принять меры для сохранения объективности.

Необходимо четко установить, что ответственность и подотчетность за принятие или реализацию любых консультаций или рекомендаций, сформулированных по результатам задания по консультированию, лежат на руководстве. Подразделение внутреннего аудита несет ответственность за предоставление консультаций, в то время как их рассмотрение и выполнение являются обязанностью руководства.

Необходимо также разработать четкий процесс принятия заданий по консультированию к исполнению, чтобы они не препятствовали выполнению стратегического и годового плана работы по обеспечению уверенности. Подразделение внутреннего аудита всегда должно иметь возможность выразить свое мнение относительно принятия задания по консультированию к исполнению.



Как обеспечивается объективность и независимость при предоставлении услуг консультирования?

Важно, чтобы все подразделения внутреннего аудита определили, какие виды услуг они готовы предоставлять, и установили границы своего участия в устранении нарушений. Как отмечается в Стандартах ИВА, «при предоставлении консультационных услуг внутренние аудиторы должны сохранять объективность, не принимая на себя функций руководства. Например, внутренние аудиторы могут предоставлять консультационные услуги в рамках индивидуальных заданий, но, если руководитель внутреннего аудита принимает на себя обязанности, выходящие за рамки внутреннего аудита, то для сохранения независимости подразделения внутреннего аудита должны быть приняты соответствующие защитные меры.» *[Раздел V: Предоставление услуг внутреннего аудита]*

В частности, внутренние аудиторы не должны принимать к исполнению задания, которые предполагают выполнение функций руководства, таких как принятие стратегических или операционных решений, установление уровня риск-аппетита для организации или подготовка финансовой отчетности.

Подразделение внутреннего аудита должно строго контролировать потенциальные конфликты интересов. Прежде всего, в положении о внутреннем аудите необходимо четко прописать, что задания по

консультированию не влияют на способность подразделения внутреннего аудита проводить аудиты по обеспечению уверенности. Кроме того, этот вопрос должен быть обсужден между подразделением внутреннего аудита и клиентом, при этом последнее слово остается за аудитором. Ответом на запрос о предоставлении услуг консультирования часто может быть не прямое согласие или отказ, а такое заключение: «Возможно, с применением надлежащих гарантий, обеспечивающих независимость».

Стандарт 2.2 Сохранение объективности

При предоставлении услуг внутреннего аудита:

- Внутренние аудиторы должны воздерживаться от проведения оценки деятельности, за которую они несли ответственность ранее. Считается, что объективность подвергается отрицательному воздействию, если внутренний аудитор предоставляет услуги по обеспечению уверенности в той области, за которую он отвечал в течение предшествующих 12 месяцев.
- При предоставлении функцией внутреннего аудита услуг по обеспечению уверенности в отношении вопросов, по которым функция внутреннего аудита ранее оказывала консультационные услуги, руководитель внутреннего аудита должен подтвердить, что характер консультационных услуг не оказывает отрицательного воздействия на объективность, а также выделить ресурсы с целью обеспечения индивидуальной объективности. Задания по обеспечению уверенности в отношении функций, ответственность за которые несет руководитель внутреннего аудита, требуют независимого надзора со стороны лица или органа, не связанного с функцией внутреннего аудита.
- Если консультационные услуги оказываются в областях деятельности, которые ранее находились в зоне ответственности внутренних аудиторов, они должны раскрыть получателю услуг информацию о потенциальном отрицательном воздействии на объективность до принятия аудиторского задания к исполнению.

Подразделение внутреннего аудита Европейской комиссии использует два способа разрешения потенциальных конфликтов интересов:

- Во-первых, предусмотрен «период отсрочки», когда между выполнением задания по консультированию и задания по обеспечению уверенности должен пройти один год;
- Во-вторых, существует процесс, в рамках которого задание по консультированию и последующий аудит для обеспечения уверенности в одной и той же области бизнеса контролируются разными руководителями.

В принципе, всегда есть вероятность пересечения между заданиями по консультированию и аудитом по обеспечению уверенности. Ключевой вопрос заключается в том, имеет ли место дублирование или цели этих заданий существенно различаются? Мы обнаружили, что часто бывает проще расширить объем работы по обеспечению уверенности так, чтобы консультационные услуги были включены в объем работы по подготовке рекомендаций, поскольку одно естественным образом вытекает из другого.

— Подразделение внутреннего аудита на федеральном уровне в Австрии

Кроме того, в соответствии со Стандартом ИВА 3.1 «Компетентность» внутренние аудиторы должны обладать необходимыми навыками и компетенциями для выполнения заданий по консультированию. Также, в Положении о внутреннем аудите следует указать характер и виды заданий по консультированию, которые могут быть поручены подразделению внутреннего аудита.

При выполнении подразделением внутреннего аудита работы по консультированию в отношении части деятельности организации, которую оно может впоследствии проверять в рамках аудита, всегда будет присутствовать предполагаемый конфликт интересов или угроза объективности. Стандарт ИВА 2.2 «Сохранение объективности» требует, чтобы «при предоставлении функцией внутреннего аудита услуг по обеспечению уверенности в отношении вопросов, по которым функция внутреннего аудита ранее оказывала консультационные услуги, руководитель внутреннего аудита подтвердил, что характер таких услуг не оказывает отрицательного воздействия на объективность, а также выделил ресурсы с целью обеспечения индивидуальной объективности».

Тем не менее подразделения внутреннего аудита не должны использовать это как основание для уклонения от выполнения работы, которую они компетентны выполнить и которая повысит ценность для их клиентов. Необходимо задаться вопросом: что важнее для организации – улучшить управление рисками за счет рекомендаций внутреннего аудита или возможность проведения аудита подразделением внутреннего аудита?

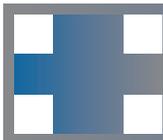
В руководстве ИВА о роли внутреннего аудита в управлении рисками предприятия (ERM) приводится пример определения приемлемых границ деятельности внутреннего аудита. Он представлен в **Рисунке 3** ниже.

Рисунок 3. Задачи внутреннего аудита в области управления рисками предприятия

ЧТО МОЖЕТ И ЧЕГО НЕ МОЖЕТ ДЕЛАТЬ ВНУТРЕННИЙ АУДИТ: ПРИМЕР ИЗ ОБЛАСТИ УПРАВЛЕНИЯ РИСКАМИ ПРЕДПРИЯТИЯ

<p>ОСНОВНЫЕ ЗАДАЧИ</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Обеспечение уверенности в отношении процессов управления рисками • Обеспечение уверенности в правильности оценки рисков • Оценка процессов управления рисками • Оценка отчетности по ключевым рискам • Анализ управления ключевыми рисками
<p>ДОПУСТИМЫЕ ЗАДАЧИ ПРИ НАЛИЧИИ ГАРАНТИЙ</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Содействие выявлению и оценке рисков • Инструктирование руководства по вопросам реагирования на риски • Координация деятельности в рамках ERM • Консолидированная отчетность по рискам • Поддержка и развитие структуры ERM • Продвижение создания системы ERM • Разработка стратегий ERM для утверждения Советом
<p>ЗАДАЧИ, КОТОРЫЕ НЕ ДОЛЖНЫ ВЫПОЛНЯТЬСЯ ПОДРАЗДЕЛЕНИЕМ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Определение уровня риск-аппетита • Совершенствование процессов управления рисками • Предоставление заверений руководства в отношении рисков • Принятие решений о мерах реагирования на риски • Реализация мер реагирования на риски от имени руководства • Принятие ответственности за управление рисками

Источник: Роль ВА в управлении рисками предприятия. ИВА



Какие компетенции необходимы для выполнения заданий по консультированию?

Требование Стандарта ИВА 3.1 «Компетентность» о том, что «внутренние аудиторы должны иметь или приобрести компетенции, необходимые для успешного выполнения обязанностей», распространяется и на задания по консультированию. Кроме того, внутренние аудиторы «должны участвовать в предоставлении только тех услуг, для оказания которых они обладают необходимыми компетенциями или могут приобрести таковые». В стандарте ИВА 3.1 «Рекомендации по вопросам практической реализации» перечислены некоторые ключевые компетенции, которые должны быть у внутренних аудиторов:

- Руководство организацией, управление рисками и контроль
- Коммуникация
- Финансовый менеджмент и информационные технологии
- Широко распространенные риски, такие как риски мошенничества
- Законодательные и нормативные акты
- Инструменты анализа данных
- Понимание общих экономических тенденций и их влияния на объект аудита

Внутренний аудитор, предоставляющий услуги консультирования, должен обладать как техническими, так и профессиональными навыками;

сочетанием аналитических, межличностных и деловых качеств, чтобы эффективно помогать организации совершенствовать бизнес-процессы, корпоративное управление, управление рисками и процедуры внутреннего контроля.

Навыки, необходимые для выполнения заданий по консультированию, будут зависеть от характера заданий. Для многих из них пригодится традиционный набор навыков и компетенций аудитора: способность планировать и проводить аудиторские процедуры и составлять отчеты о них. Однако при выполнении многих заданий по консультированию внутренние аудиторы должны выступать в роли бизнес-консультантов, а не аудиторов, чтобы предоставлять руководству ценные и практически реализуемые рекомендации. Поэтому особенно важными будут навыки, связанные со стратегическим мышлением, сотрудничеством, управлением изменениями и эффективной коммуникацией. Во всех случаях внутренние аудиторы обязаны убедиться в наличии компетенций и навыков для достижения целей задания. Знания и опыт внутренних аудиторов играют решающую роль в предоставлении рекомендаций объекту аудита и создании ценности для организации.

Обладают ли внутренние аудиторы такими знаниями?

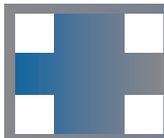
Возможно, нет, но это не критика в адрес подразделения внутреннего аудита: мир меняется так быстро, что невозможно знать все.

Это подчеркивает преимущества сотрудничества и тесного взаимодействия с руководством по определенным вопросам. Такой подход позволяет описывать проблему общими терминами, способствует общему пониманию рисков и приводит к последовательному обмену информацией. Внутренний аудит может начать лучше понимать, что беспокоит руководителя. Получив более глубокое представление об организации и бизнес-процессах, подразделение внутреннего аудита завоеует доверие руководства.

– Руководитель в международной организации

Некоторые подразделения внутреннего аудита будут привлекать внешних специалистов, что позволит им получить знания, дополняющие те, которыми они уже обладают.

В **ЮАР** подразделения внутреннего аудита обязаны ежегодно проводить аудит компетенций. В рамках данного процесса определяется, какими компетенциями они располагают и какие им требуются. При необходимости подразделения внутреннего аудита также привлекают внешних экспертов.

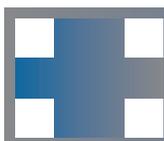


Как происходит отбор и планирование заданий по консультированию?

В большинстве стран предложения о выполнении заданий по консультированию поступают от Совета, высшего руководства или руководства направления деятельности. Подразделению внутреннего аудита следует разработать вопросы или критерии для оценки целесообразности удовлетворения таких запросов. Возможные примеры вопросов или критериев:

- **Должно ли это быть заданием по обеспечению уверенности?** Представляет ли это серьезный риск для организации и не лучше ли выполнить работу как задание по обеспечению уверенности, чтобы подразделение внутреннего аудита могло контролировать исполнение предоставленных рекомендаций.
- **Имеются ли для этого ресурсы?** Как правило, подразделению внутреннего аудита следует отдавать приоритет проведению аудитов по обеспечению уверенности, так как их результаты используются при подготовке общего заключения относительно рисков и внутреннего контроля для руководства.
- **Есть ли у нас необходимые компетенции и технические возможности для этого?** Для ответа на этот вопрос требуется оценить, какими компетенциями необходимо обладать и располагает ли ими подразделение внутреннего аудита.
- **Обладаем ли мы непосредственным знанием предмета проверки?**

- **Входит ли предмет задания по консультированию в перечень услуг, которые подразделение внутреннего аудита может предоставлять в соответствии с Положением о внутреннем аудите?**
- **Оказывает ли задание негативное влияние на независимость или объективность подразделения внутреннего аудита?**



Каково оптимальное соотношение между услугами консультирования и деятельностью по обеспечению уверенности?

Согласно общему мнению, не должно быть какого-либо фиксированного или целевого объема работы по оказанию услуг консультирования. Этот объем зависит от уровня зрелости организации и ее подразделения внутреннего аудита. Целесообразнее рассматривать этот вопрос исходя из конкретных условий.

Объем работы по оказанию услуг консультирования зависит от общей ситуации и, в особенности, от степени зрелости механизмов управления рисками и их контроля. Если подразделению внутреннего аудита необходимо предоставить общее заключение по системе управления рисками и системе внутреннего контроля, объем работы, связанной с консультированием, может регулироваться самостоятельно. Это связано с тем, что достижение этой цели невозможно без выполнения достаточного объема работы по обеспечению уверенности.

— Председатель комитета по аудиту в развитой стране

Существует четкий консенсус: соотношение между услугами консультирования и услугами по обеспечению уверенности непосредственно связано со степенью зрелости как подразделения внутреннего аудита, так и самой организации. Поэтому со временем соотношение этих видов услуг будет меняться. Данное положение проиллюстрировано в модели ИВА (см. **Рисунок 4** ниже), где показано, как меняется соотношение между деятельностью по обеспечению уверенности и услугами консультирования в зависимости от уровня зрелости.

Рисунок 4. Как уровень зрелости системы управления рисками влияет на роль внутреннего аудита



Источник: на основе аналитической записки ИВА «Управление организациями: руководство для внутренних аудиторов», июль 2006 года

Когда степень зрелости организаций ниже и они не имеют систем управления рисками, оценка эффективности таких систем будет малоинформативной. Вместо этого следует сосредоточиться на предоставлении консультаций по созданию необходимых структур и/или содействию в выявлении и оценке рисков и разработке мер по снижению рисков.

На начальном этапе создания структур внутреннего аудита в странах РЕМПАЛ, как правило, основное внимание уделяется разработке и последующей реализации программы работы по обеспечению уверенности. Консультационную деятельность следует рассматривать как направление работы подразделения внутреннего аудита в последнюю очередь, если вообще ее стоит развивать.

ЦПГ Албании рекомендует, чтобы подразделения внутреннего аудита планировали выполнение заданий по консультированию только при условии, что фактический объем работы будет определяться запросами руководства.

Стандарт ИВА 9.4 «План внутреннего аудита» требует от руководителя подразделения внутреннего аудита учитывать запросы на выполнение консультационной и специальной работы при разработке плана работы подразделения. Кроме того, руководитель подразделения внутреннего аудита должен пересмотреть план работы подразделения и согласовать его с Советом в случае конфликтующих запросов от нескольких заинтересованных сторон, например, когда есть «запросы, связанные с возникающими рисками, и запросы на замену заданий по обеспечению уверенности на задания по консультированию». Также *Стандарт ИВА 9.3 «Методология»* требует, чтобы руководитель подразделения внутреннего аудита принял методологию, которой будет руководствоваться подразделение при реализации стратегии внутреннего аудита, разработке своего плана работы и соблюдении стандартов. Документально оформленная методология также должна способствовать определению надлежащего баланса между заданиями по обеспечению уверенности и заданиями по консультированию.

Когда внутренний аудит является новой функцией, маловероятно, что руководители обратятся к внутренним аудиторам за услугами консультирования. Это связано не только с новизной этой функции, но и с отсутствием времени для выстраивания доверительных отношений.

В ЮАР только 25% подразделений внутреннего аудита предоставляют услуги консультирования. Как правило, за эту работу берутся более опытные подразделения внутреннего аудита. Считается, что подразделение внутреннего аудита должно выполнять такой вид работы, но только если оно обладает соответствующей компетентностью.

Многие подразделения внутреннего аудита выделяют в своих годовых планах время для выполнения заданий, которые могут возникнуть в течение года. Например, в Венгрии на такую специальную работу отводится не более 20% времени, предусмотренного планом будущей работы, и это время может использоваться как для заданий по обеспечению уверенности, так и для консультирования. В Бельгии применяют аналогичный подход и резервируют для незапланированной работы 10% ресурсов.

Один из подходов заключается в том, чтобы отводить в планах на специальную работу 10% времени, однако могут быть такие области консультирования, для которых время можно запланировать заранее. В качестве примера можно привести участие подразделения внутреннего аудита в работе координационного комитета по вопросам ИТ, который занимается разработкой новой системы.

— Подразделение внутреннего аудита, порт Антверпена

Иногда поступают запросы на консультационную работу, которые по своей сути таковыми не являются. Примеры:

- Руководители предлагают выполнить задание по консультированию, чтобы защититься от критики, которая может возникнуть после аудита по обеспечению уверенности.
- Руководители стремятся получить мнение подразделения внутреннего аудита, чтобы обойти положения закона («подбор выгодных аудиторских заключений или рекомендаций»).
- Запросы, выполнение которых приведет к тому, что подразделение внутреннего аудита будет напрямую управлять рисками, принимая на себя функции руководства.



Может ли подразделение внутреннего аудита трансформировать задание по консультированию в задание по обеспечению уверенности?

Некоторые руководители подразделений внутреннего аудита категорически с этим не согласны, поскольку объем и цели таких типов заданий существенно различаются. Кроме того, существует значительный риск ухудшения отношений с клиентом. Однако другие руководители подразделений внутреннего аудита полагают, что в определенных обстоятельствах у них нет выбора. Есть множество примеров того, как это происходит на практике.

В некоторых ситуациях **подразделение внутреннего аудита Европейской комиссии** немедленно переходит к проведению аудита по обеспечению уверенности. Это существенно влияет на отношения между клиентом и аудитором. Чтобы минимизировать данный риск, Европейская комиссия заблаговременно информирует клиента о том, что такое может произойти, и объясняет, чего следует ожидать в подобных обстоятельствах.

Подразделение внутреннего аудита на федеральном уровне в Австрии готовит второе задание (по обеспечению уверенности) и предоставляет отдельные отчеты по этим двум заданиям, четко демонстрируя различия между ними.



Существуют ли общие процессы при выполнении заданий по консультированию?

Мероприятия, связанные с консультированием, весьма разнообразны, поэтому для них не существует стандартных или общих процессов выполнения. Организация семинара по внутреннему контролю требует иного подхода, нежели разработка рекомендаций по новым контрольным процедурам, необходимым для устранения серьезного риска.

Тем не менее есть некоторые общие элементы, применимые к выполнению всех заданий по консультированию. К ним относятся:

- **Согласование целей.** Важно четко понимать, каких действий ожидает клиент от подразделения внутреннего аудита, в какие сроки они должны быть выполнены и каким образом клиенту будет представлен результат. Эти вопросы необходимо решить до начала работы, чтобы избежать недоразумений. В Стандартах ИВА указано, что в отношении заданий по консультированию программа работы должна быть разработана совместно с заинтересованными сторонами, которые запрашивают услугу.
- **Четкое распределение ответственности между обеими сторонами.** Аудитор и клиент должны четко понимать свою ответственность за такую работу. В том числе необходимо определить, какую информацию, ресурсы или поддержку клиент предоставляет аудитору во время выполнения задания, а также порядок взаимодействия аудитора с руководством в ходе работы.
- **Учет изменений в сроках, объеме или требуемых ресурсах.** Должны существовать протоколы, позволяющие учитывать

неизбежные изменения, происходящие по ходу работы. Эти **протоколы следует обсудить и согласовать заблаговременно.**

- **Управление возникающими рисками.** Клиент должен быть заранее проинформирован о том, как подразделение внутреннего аудита будет управлять любыми существенными рисками, выявленными в процессе работы по консультированию. Поэтому подразделению внутреннего аудита следует согласовать соответствующие протоколы с клиентом, в идеале – до начала работы.



Каким образом подразделение внутреннего аудита должно отчитываться о выполнении заданий по консультированию?

В целом, *Стандарт ИВА 15.1 «Итоговое сообщение о результатах аудиторского задания»* устанавливает порядок отчетности для заданий внутреннего аудита и требует, чтобы «по каждому аудиторскому заданию внутренние аудиторы готовили итоговое сообщение, в котором указываются цели, объем задания, рекомендации и/или планы действий, если применимо, а также выводы». Сообщение также должно быть точным, объективным, ясным, кратким, конструктивным, полным и своевременным, как того требует *Стандарт 11.2 «Эффективная коммуникация»*.

Однако отчеты по консультационным заданиям могут существенно отличаться в зависимости от характера задания. Это связано с тем, что по некоторым заданиям, например, когда подразделение внутреннего аудита предоставляет услуги содействия, официальный отчет может не составляться. Примеры отчетов о выполнении заданий по консультированию приведены в Приложении 3.



В чем различия отношений при выполнении заданий по обеспечению уверенности и консультированию?

В аудите по обеспечению уверенности принимают непосредственное участие три стороны: аудитор, объект аудита и клиент (см.

Рисунок 5 ниже). Независимый **аудитор** проводит проверку или аудит подразделения или направления деятельности (**объекта аудита**) и предоставляет заключение по результатам этой проверки третьему лицу (**клиенту**). Клиент может быть внутренним или внешним по отношению к организации: например, министр или старшее должностное лицо (внутренний клиент), комитет по аудиту или другой орган управления (внешний клиент). Отчет о проведении внутреннего аудита оформляется в виде официального документа, который включает замечания, заключение и рекомендации внутренних аудиторов.

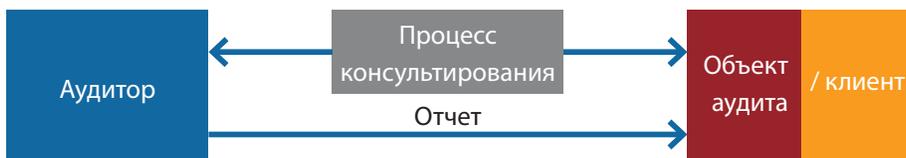
Рисунок 5. Стороны, участвующие в задании по обеспечению уверенности



Все задания по обеспечению уверенности являются **официальными**, а отчеты по ним – **обязательными**.

В отличие от задания по обеспечению уверенности, в рамках задания по консультированию внутренний аудитор не предоставляет заключения (см. **Рисунок 6** ниже). Как правило, в этом процессе участвуют только две стороны: **аудитор** и **объект аудита / клиент**. Однако задание по консультированию может выполняться по запросу со стороны Совета или высшего руководства. Такие задания носят консультативный характер и выполняются по запросу руководства, поэтому отчеты об их выполнении могут быть менее формальными и структурированными, чем отчеты о выполнении заданий по обеспечению уверенности. Кроме того, как правило, в ходе задания по консультированию в текущих обсуждениях участвует более широкий круг заинтересованных сторон.

Рисунок 6. Стороны, участвующие в задании по консультированию



Задания по консультированию могут носить **неофициальный** характер, а подготовка отчета может быть **необязательной**.

Важно отметить, что компетенция подразделения внутреннего аудита является ключевым фактором, исходя из которого руководство принимает решение о запросе услуг консультирования.

Если работу подразделения внутреннего аудита в части обеспечения уверенности не ценят и не уважают, то к нему никогда не обратятся с просьбой выполнить задание по консультированию.

— Председатель комитета по аудиту



Какова роль центрального подразделения по гармонизации в поддержке услуг консультирования?

В контексте внутреннего аудита ЦПГ играет ключевую роль в продвижении услуг консультирования в государственных учреждениях, предоставляя стандартизированные рамочные основы, улучшая управление рисками, укрепляя сотрудничество и обеспечивая постоянное совершенствование функций внутреннего аудита. Благодаря унификации практики различных учреждений ЦПГ способствует укреплению корпоративного управления, подотчетности и прозрачности в деятельности государственного сектора. Его усилия по наращиванию потенциала внутреннего аудита, мониторингу эффективности и предоставлению стратегических рекомендаций позволяют сделать так, чтобы консультационные услуги вносили вклад в общий успех и устойчивость государственных учреждений, принося пользу как самим организациям, так и обществу, которому они служат.

В контексте внутреннего аудита ЦПГ выполняет ряд различных функций, связанных с консультационной работой, в том числе:

- Разрабатывает нормативную базу, включая законы, нормативные акты и стандарты, которые позволяют подразделению внутреннего аудита осуществлять работу по консультированию.
- Разрабатывает руководства и методические рекомендации по оказанию услуг консультирования.

- Поддерживает и обучает персонал подразделения внутреннего аудита применению этих стандартов и руководящих принципов.
- Осуществляет мониторинг практической деятельности и оценивают эффект от предоставления услуг консультирования. Этот процесс позволяет получать обратную связь, которая может быть использована для улучшения качества консультирования и повышения общей эффективности функций внутреннего аудита в различных государственных учреждениях.
- Оценивает качество и эффективность услуг консультирования путем разработки механизмов мониторинга и анализа результатов заданий по консультированию. Это может включать оценку того, были ли выполнены рекомендации, предоставленные в ходе оказания услуг консультирования, привели ли они к улучшениям в корпоративном управлении, процессах или управлении рисками.
- Способствует внедрению передового опыта и информирует о преимуществах использования подразделения внутреннего аудита в качестве поставщика услуг консультированию с целью повышения качества корпоративного управления, управления рисками и процедур внутреннего контроля на институциональном и отраслевом уровнях.

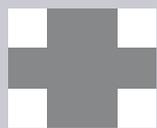
В большинстве стран PEMPAL создана нормативно-правовая база, позволяющая подразделениям внутреннего аудита осуществлять консультационную деятельность. Некоторые страны разработали руководящие принципы в форме методических указаний и шаблонов отчетности. В странах PEMPAL, в которых созданы ЦПГ, предоставляется информация о количестве сотрудников, которые могут быть привлечены либо для поддержки подразделений внутреннего аудита в процессе разработки методологии и рекомендуемой практики, либо для мониторинга качества предоставления услуг консультирования.

Оказание услуг консультирования предусмотрено в стандартах для подразделений внутреннего аудита в **Грузии**, однако там отсутствуют типовые регламенты их выполнения или шаблоны отчетности. Имеющиеся процессы контроля качества касаются обеспечения уверенности, но не работы в области консультирования.

В **Казахстане** функция консультирования четко прописана в законе. Одним из ключевых показателей для ЦПГ является уровень проводимой консультационной работы. Результаты разнятся. Только 40% из 27 подразделений внутреннего аудита занимаются консультированием. На уровне органов местного самоуправления этот показатель очень низок: услуги консультирования оказывает только одно подразделение. ЦПГ не оценивает качество работы, но проводит семинары для распространения знаний о передовом опыте.

В **Литве** ЦПГ разработало четкую правовую базу для оказания услуг консультирования, а также подготовило руководство по выполнению и управлению такими заданиями. Положение о внутреннем аудите также содержит описание мер по обеспечению независимости и объективности подразделения внутреннего аудита.

Основная текущая задача ЦПГ – обеспечивать подразделения внутреннего аудита знаниями, необходимыми для выполнения таких заданий. При этом у ЦПГ также есть уникальные возможности в части взаимодействия с руководством, поэтому их сотрудники знают, когда и как лучше всего использовать функцию внутреннего аудита в различных областях, например, при самооценке внутреннего контроля.



ПРИЛОЖЕНИЕ 1.

Оценка пилотного внедрения системы электронного документооборота

Предыстория вопроса

В начале 2022 года было принято решение о внедрении системы электронного документооборота (e-DMS) в мэрии Кишинева, Молдова. Мэрия является крупным местным органом власти со сложной организационной структурой и большим объемом документов и записей. До этого применялась традиционная система документооборота на бумажных носителях, которая характеризовалась неэффективностью, задержками и трудностями в получении доступа к информации.

Внедрение системы e-DMS было направлено на повышение эффективности работы и улучшение системы управления в мэрии.

Преимущества включают:

1. Повышение эффективности: система e-DMS значительно ускоряет процесс поиска документов, позволяя сотрудникам быстро и легко получать доступ к информации.
2. Укрепление взаимодействия: система предоставляет возможность совместной работы над документами в режиме реального времени, позволяя нескольким пользователям одновременно работать над одним и тем же файлом, что способствует улучшению командной работы и повышению производительности.
3. Соответствие нормативным требованиям и безопасность: система e-DMS оснащена надежными функциями безопасности, такими как

контроль доступа, журналы регистрации событий и контроль версий, что обеспечивает соответствие нормативным требованиям, а также защиту конфиденциальной информации.

4. Экономия средств: организация существенно экономит средства благодаря сокращению потребления бумаги и сопутствующих затрат на хранение.
5. Масштабируемость: успешный пилотный этап заложил основу для внедрения системы e-DMS в масштабах всей организации, что позволило другим подведомственным учреждениям воспользоваться преимуществами усовершенствованных процессов документооборота.

В качестве первого этапа было решено внедрить систему в пилотном режиме на шесть месяцев. Был заключен контракт с компанией-разработчиком, которая является владельцем системы e-DMS. Система размещена на государственной платформе Mcloud, администрируемой компанией-разработчиком. По условиям контракта компания-разработчик предоставляет услуги по адаптации системы к потребностям мэрии, а также консультации и техническое обслуживание в течение пилотного этапа.

В ходе реализации пилотного этапа пользователи системы сообщили о ряде проблем. В связи с этим подразделение мэрии, отвечающее за администрирование системы, несколько раз продлеvalo сроки пилотного этапа.

После очередной просьбы о продлении пилотного этапа мэр пригласил руководителя подразделения внутреннего аудита и сказал: «Мэрия Кишинева стремится к успешному внедрению e-DMS в соответствии с установленными сроками. Мне известно, что процесс внедрения столкнулся с проблемами. Прошу помочь определить точную природу этих проблем и найти варианты решений».

Цель задания

Цель задания состояла в следующем:

- i. Оценить текущее состояние внедрения системы e-DMS
- ii. Определить проблемы и трудности, возникшие в ходе пилотного развертывания e-DMS

- iii. Предложить рекомендации по улучшению процессов для успешного развертывания системы.

Объем задания

Данное задание носило консультационный характер. Его объем охватывал все процессы, связанные с внедрением e-DMS с момента заключения контракта с компанией-разработчиком. Эти процессы включали управление изменениями, системную интеграцию, обеспечение безопасности, удобства для пользователей и масштабируемости.

Задание выполнялось в соответствии с Международными стандартами профессиональной практики внутреннего аудита. Полевая работа в рамках этого задания началась 1 марта 2024 года.

Методология

Для выполнения задания подразделение внутреннего аудита использовало следующие подходы:

- i. Проведение интервью с ключевыми заинтересованными сторонами, включая членов Совета, руководителей отделов, администратора e-DMS и других сотрудников, отвечающих за информационные технологии.
- ii. Анализ ключевых документов, включая оценку эффекта от внедрения e-DMS, контракт с компанией-разработчиком, описание функций и обязанностей, политику и процедуры управления изменениями и другие документы.
- iii. Анализ отзывов и жалоб пользователей.
- iv. Документирование процесса управления изменениями путем разработки и анализа сетевой диаграммы.
- v. Тестирование общих контрольных процедур, а также контрольных процедур, встроенных в систему.
- vi. Представление рекомендаций руководству.

Ниже представлено описание выполненных работ в разбивке по этапам:

Предшествующий заданию этап

- Первоначальная встреча: была проведена вводная встреча с мэром, чтобы получить полное представление о целях, проблемах и ожиданиях мэрии от развертывания системы e-DMS.
- Это задание не входило в годовой план работы подразделения внутреннего аудита. Однако руководитель подразделения внутреннего аудита согласился выполнить его по запросу мэра, поскольку (i) подразделение внутреннего аудита обладает необходимым потенциалом и компетенцией; и (ii) отсутствуют опасения по поводу объективности.
- Клиенту были даны разъяснения об основных этапах работы, включая планирование и определение объема, диагностическую оценку, разработку рекомендаций, подготовку отчета и последующий контроль.
- По согласованию с клиентом формальная оценка рисков и конкретные критерии оценки не разрабатывались и не документировались.

Этап выполнения задания

Первый шаг: планирование и определение объема

- Определение, совместно с клиентом, целей задания по консультированию, которое поручено подразделению внутреннего аудита.
- Определение объема задания, включая конкретные области для изучения.
- Определение результатов, сроков и необходимых ресурсов.
- Выбор подхода и методологии предоставления услуг консультирования.
- Составление плана аудита с указанием мероприятий, сроков и ресурсов, необходимых для выполнения задания.
- Обсуждение плана с клиентом и его утверждение обеими сторонами.

Второй шаг: диагностирование ситуации (полевая работа)

- Сбор данных: получение важной информации и данных путем проведения интервью, опросов, анализа документов и с помощью других необходимых методов.

- Анализ собранных данных для выявления ключевых проблем, тенденций и возможностей для улучшения.
- Формулировка проблемы: четкое определение сути проблемы на основе проведенного анализа с привязкой к целям клиента.

Основные выявленные проблемы

- Технические проблемы.
- Отсутствие обучения, поддержки и инструкций.
- Несоответствия в контракте на закупку услуг поддержки и технического обслуживания.
- Отсутствие общих контрольных процедур, а также контрольных процедур, встроенных в систему.
- Соппротивление изменениям.

Все мероприятия, выполненные на этапе диагностики, были задокументированы.

Третий шаг: разработка решений / рекомендаций

- Разработка комплексного набора решений и рекомендаций в соответствии с потребностями клиента, включая оптимизацию процессов, организационные изменения и стратегические инициативы.
- Оценка осуществимости: анализ возможности реализации и потенциального влияния каждого решения с учетом таких факторов, как стоимость, ресурсы, сроки и риски.

Четвертый шаг: представление выводов и рекомендаций

- Подготовка всестороннего отчета с изложением выводов, основных причин и рекомендаций.
- Представление отчета клиенту с описанием основных проблем и предлагаемых решений.
- Четкое изложение преимуществ от реализации решений / рекомендаций и их соответствия ожиданиям клиента.

Основные рекомендации по результатам выполнения задания

1. Пересмотреть контракт с внешним подрядчиком на предоставление услуг поддержки и технического обслуживания системы e-DMS.
2. Разработать подробные инструкции по использованию e-DMS и четкий план ее внедрения.
3. Пересмотреть и согласовать политику в области безопасности персональных данных и политику в области кибербезопасности после развертывания e-DMS.
4. Консолидировать ресурсы организации в области ИТ.
5. Обеспечить управление рисками и внедрение процедур контроля после развертывания системы.

Пятый шаг: разработка плана действий по выполнению рекомендаций / предложенных решений

- Разработка детального плана действий с описанием этапов, обязанностей и сроков внедрения каждого решения (подразделением, ответственным за администрирование системы e-DMS)
- Проверка того, могут ли действия, определенные клиентом, привести к выполнению рекомендаций.

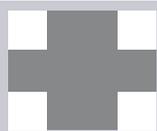
Шестой шаг: последующий контроль и мониторинг

- Отслеживание выполнения рекомендованных действий и оценка прогресса, достигнутого организацией в решении выявленных проблем.

- Постоянная поддержка и консультирование руководства по вопросам реализации корректирующих мер.

Этап после завершения задания

Поддержка и консультирование после завершения задания при необходимости, включая дополнительное содействие в понимании рекомендаций или решении новых проблем.



ПРИЛОЖЕНИЕ 2.

Совершенствование системы корпоративного управления в Национальном органе регистрации граждан

Предыстория вопроса

Национальный орган регистрации граждан (NCRA) осуществляет регистрацию и выдачу удостоверений личности всем гражданам. NCRA также ведет центральную базу данных, в которой содержатся демографические и биометрические данные всех граждан. Также в его обязанности входит обеспечение безопасности и конфиденциальности всей собираемой информации.

NCRA функционирует как государственное предприятие (ГП). Его деятельность регулируется Законом о государственных предприятиях (SOER), который был принят 1 января 2023 года и окончательно вступает в силу 31 декабря 2024 года.

SOER содержит требования к эффективности корпоративного управления в ГП, в том числе в том, что касается функций и обязанностей совета директоров, включая комитет по аудиту, состава совета директоров, подготовки финансовой отчетности, процедур внутреннего контроля, внешнего аудита и других вопросов.

В 2023 году NCRA принял меры для обеспечения соответствия требованиям SOER в рамках подготовки к его вступлению в силу в полном объеме 31 декабря 2024 года.

Это задание по консультированию было выполнено по запросу председателя совета директоров NCRA и включено в годовой план работы подразделения внутреннего аудита на 2024 год.

Цель задания

Цель задания состояла в подготовке рекомендаций по выявлению недостатков и обеспечению более полного соответствия положениям недавно принятого закона SOER до его окончательного вступления в силу.

Объем задания

Данное задание носило консультационный характер. В объем задания входил анализ деятельности финансового подразделения и подразделения внутреннего аудита, а также функций комитета по аудиту при совете директоров. Финансовое подразделение и подразделение внутреннего аудита – два отдельных отдела в NCRA.

Вопросы вознаграждения членов совета директоров и выбора внешних аудиторов не были специально включены в цели анализа.

Задание выполнялось в соответствии с Международными стандартами профессиональной практики внутреннего аудита. Полевая работа в рамках этого задания началась 1 марта 2024 года.

Методология

Для выявления областей, требующих улучшения, подразделение внутреннего аудита сравнило существующие методы работы NCRA с требованиями закона SOER и провело следующие мероприятия:

- Интервью с ключевыми сотрудниками и членами двух отдельных комитетов при совете директоров – комитета по аудиту и комитета по назначениям.
- Анализ финансовой отчетности и заключений внешнего аудитора.
- Интервью с внешним аудитором.
- Анализ протоколов заседаний Совета и других документов.

Критерии

В качестве критериев для подготовки рекомендаций по улучшению использовались требования закона SOER, принятого в 2023 году.

Краткое описание рекомендаций

Усилить состав комитета по аудиту

- **Состояние:** было отмечено, что хотя в состав комитета по аудиту входят три человека со знаниями в области финансов и бухгалтерского учета, ни один из них не является профессиональным бухгалтером.
- **Критерии:** статья 5 закона SOER требует, чтобы как минимум три члена комитета по аудиту при совете директоров обладали знаниями в области финансов и бухгалтерского учета и как минимум один член комитета имел квалификацию профессионального бухгалтера.
- **Причины:** при отборе кандидатов на должности членов комитета по аудиту это требование SOER не принималось во внимание.
- **Последствия:** это может означать несоответствие требованиям SOER и привести к наложению штрафов согласно статье 25 закона.
- **Рекомендация 1:** комитет по назначениям при совете директоров должен пересмотреть критерии отбора кандидатов на должности в совете директоров, конкретно установив требование о том, что один член комитета по аудиту должен иметь квалификацию профессионального бухгалтера.
- **Уровень риска:** высокий.
- **Ответственные:** комитет по назначениям, совет директоров, NCRA.
- **Срок исполнения:** 31 декабря 2024 г.

Усилить мониторинг журналов доступа к системе

- **Состояние:** было отмечено, что хотя информация о фактах доступа к файлам в центральной базе данных регистрируется в журналах регистрации событий, эти журналы не проверяются на регулярной основе.
- **Критерии:** статья 10 закона SOER предусматривает, что председатели советов директоров всех ГП должны создать достаточные процедуры контроля для выполнения требований Закона о неприкосновенности частной жизни, включая требование о регулярном мониторинге фактов доступа к персональным данным, их использования и раскрытия. Аналогично, раздел 7 Политики NCRA в области ИТ-безопасности предписывает проводить проверки доступа пользователей еженедельно.
- **Причины:** в ходе обсуждений с директором по информационным технологиям было установлено, что отсутствие регулярных проверок журналов доступа к системе обусловлено нехваткой ресурсов.
- **Последствия:** это упущение может привести к серьезным репутационным рискам для NCRA и нарушению требований закона SOER, за которое предусмотрены штрафы в соответствии со статьей 25 закона.
- **Рекомендация 2:** NCRA следует рассмотреть возможность расширения возможностей отдела ИТ-безопасности для проведения еженедельных проверок доступа пользователей, как того требует Политика в области ИТ-безопасности.
- **Уровень риска:** средний.
- **Ответственные:** директор по информационным технологиям.
- **Срок исполнения:** 31 октября 2024 г.

Кому адресованы рекомендации

Совет директоров, председатель совета директоров NCRA, руководитель финансового подразделения, руководитель отдела кадров.



ПРИЛОЖЕНИЕ 3.

Примеры отчетов департамента внутреннего аудита о выполнении заданий по консультированию

В справочных целях ниже приведены ссылки на примеры других отчетов департаментов внутреннего аудита о выполнении заданий по консультированию:

- **Отчет департамента внутреннего аудита о выполнении задания по консультированию по вопросам, связанным с программой обеспечения непрерывности деятельности в Британской Колумбии**
(<https://www2.gov.bc.ca/assets/gov/british-columbians-our-governments/services-policies-for-government/internal-corporate-services/internal-audits/business-continuity-management-program-1-review.pdf>)
- **Отчет департамента внутреннего аудита о выполнении задания по консультированию в области финансового мониторинга и надзора для Министерства по вопросам развития детей и семьи Британской Колумбии**
(<https://www2.gov.bc.ca/assets/gov/british-columbians-our-governments/services-policies-for-government/internal-corporate-services/internal-audits/mcfd-financial-monitoring-oversight-review.pdf>)

- **Отчет департамента внутреннего аудита о выполнении задания по консультированию в сфере управления информацией для Министерства по услугам для граждан Британской Колумбии**
(<https://www2.gov.bc.ca/assets/gov/british-columbians-our-governments/services-policies-for-government/internal-corporate-services/internal-audits/citz-imit-cim-review.pdf>)
- **Анализ гарантий исполнения обязательств застройщиками, проведенный департаментом внутреннего аудита по поручению руководства города Эдмонтона**
(https://www.edmonton.ca/sites/default/files/public-files/12352_Development_Securities_with_Admin_Response.pdf?cb=1716558775)

