



# Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита

## Руководства по применению Кодекса этики

В редакции, действующей по состоянию на 01.03.2019  
(перевод на русский язык, версия от 18.03.2019)

\*\*\*

Владелец авторских прав © The Institute of Internal Auditors, Inc. Все права защищены. Перевод на русский язык Международных основ профессиональной практики внутреннего аудита выполнен и публикуется **Ассоциацией «Институт внутренних аудиторов»** с разрешения владельца авторских прав The Institute of Internal Auditors Inc., 1035 Greenwood Blvd. Suite 401, Lake Mary, FL 32746, USA (**The IIA, международный Институт внутренних аудиторов**). Переведенный текст во всех существенных аспектах идентичен оригинальному тексту на английском языке.

\*\*\*

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

\*\*\*

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

**Оглавление**

Руководство по применению Кодекса этики: Принцип 1. Честность .....	3
Руководство по применению Кодекса этики: Принцип 2. Объективность .....	7
Руководство по применению Кодекса этики: Принцип 3. Конфиденциальность .....	12
Руководство по применению Кодекса этики: Принцип 4. Профессиональная компетентность.....	17

## Руководство по применению Кодекса этики: Принцип 1. Честность

### Принцип 1. Честность

Честность внутреннего аудитора является фундаментом, на котором основывается доверие к мнению аудитора.

#### Правила поведения

Внутренние аудиторы:

- 1.1) Должны выполнять свою работу честно, добросовестно и ответственно.
- 1.2) Должны действовать в рамках закона и, если того требуют закон или профессиональные стандарты, раскрывать соответствующую информацию.
- 1.3) Не должны сознательно участвовать в акциях или действиях, дискредитирующих профессию внутреннего аудитора или свою организацию.
- 1.4) Должны уважать юридически и этически оправданные цели своей организации и вносить вклад в их достижение.

#### Приступая к работе

*Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита* требуют соответствия Кодексу этики, который содержит четыре принципа. Каждый принцип сопровождается правилами поведения, которые внутренние аудиторы должны внедрить, чтобы наглядно продемонстрировать принцип. Целью настоящего руководства по применению является демонстрация способов достижения соответствия принципу честности.

Честность - это фундамент, на котором основываются остальные три принципа Кодекса этики международного Института внутренних аудиторов (IIA); объективность, конфиденциальность и профессиональная компетентность - все это зависит от честности. Кроме того, принцип честности лежит в основе *Стандартов*. Правила поведения, относящиеся к каждому принципу Кодекса этики, помогают внутренним аудиторам преобразовать каждый принцип в практические нормы поведения.

Внутренние аудиторы, в том числе руководитель внутреннего аудита, могут счесть полезным периодически просматривать *Международные основы профессиональной практики* (МОПП), чтобы иметь представление об ожиданиях, связанных с «профессиональным отношением к работе» и «подотчетностью», как описано в Правиле 1.1. В нескольких стандартах и руководствах по применению приводится определение концепций и соответствующих требований.

Для внедрения Правил 1.2 и 1.3 внутренние аудиторы должны ознакомиться с законами и нормативными актами, относящимися к отрасли и юрисдикциям, в которых организация осуществляет свою деятельность. Внедрение Правила 1.4 внутренние аудиторы начинают с определения миссии, целей и этических ценностей организации, которые, как правило, включаются в ежегодные стратегические планы, справочники для сотрудников и/или руководства по политике организации.

#### Практическая реализация

##### Руководитель внутреннего аудита

В соответствии со Стандартом 2000 «Управление внутренним аудитом» руководитель внутреннего аудита должен обеспечивать достижение целей и выполнение обязанностей, предусмотренных Положением о внутреннем аудите, со стороны внутреннего аудита, а также соблюдение лицами, работающими во внутреннем аудите, Кодекса этики и *Стандартов*. В качестве руководителя службы внутреннего аудита он должен способствовать развитию культуры честности, действуя честно и придерживаясь Кодекса этики.

Кроме того, руководитель внутреннего аудита внедряет политики и процедуры, регулирующие деятельность подразделения внутреннего аудита, в соответствии со

Стандартом 2040. При их внедрении внутренние аудиторы имеют возможность проявлять профессиональное отношение к работе и ответственность. Руководитель внутреннего аудита также может способствовать повышению уровня осведомленности и подотчетности внутренних аудиторов, требуя от них письменного подтверждения ознакомления с политиками и процедурами и их понимания. Как правило, подписанные заявления об ознакомлении с кодексом поведения и этической политикой собираются со всех сотрудников организации, и при этом руководитель внутреннего аудита имеет право потребовать от внутренних аудиторов подтвердить в письменном виде свое согласие на соблюдение Кодекса этики международного Института внутренних аудиторов и других политик, связанных с вопросами этики, которые касаются деятельности внутреннего аудита, таких как политика в отношении раскрытия информации о конфликте интересов. Организация и руководитель внутреннего аудита могут также подчеркнуть важность честности посредством проведения тренингов, в ходе которых честность и другие этические принципы будут показаны на практике – например, путем обсуждения ситуаций, в которых необходимо сделать этический выбор.

Эффективное управление внутренним аудитом включает в себя надлежащий надзор за выполнением аудиторских заданий и периодические обзоры эффективности работы внутренних аудиторов, которые предоставляют возможность обсудить, как честность может быть поставлена под вопрос и применяться в реальных ситуациях. Например, надзор включает в себя утверждение рабочих программ до начала работы на местах и проверку рабочей документации и результатов выполнения аудиторских заданий. Это дает кураторам возможность обсудить любые ситуации, в которых честность может быть поставлена под сомнение, и направить деятельность внутренних аудиторов в нужное русло. Кроме того, руководитель внутреннего аудита должен поддерживать рабочую среду, в которой внутренние аудиторы чувствуют поддержку при высказывании правомерных, основанных на доказательствах наблюдений, выводов и мнений, даже если они не являются положительными.

### **Отдельные внутренние аудиторы**

Честность можно рассматривать в первую очередь как личное качество отдельного внутреннего аудитора. Соответственно, ее сложно измерить, обеспечить или гарантировать. Проще говоря, ожидается, что внутренние аудиторы будут всегда говорить правду и поступать правильно, даже если это неудобно или тяжело и может показаться, что будет легче уклониться от принятия надлежащих мер (например, скрыть или опустить замечания в отчете о выполнении аудиторского задания). В основе наиболее успешных попыток определить и измерить честность, скорее всего, лежит пронизательность, осведомленность и понимание изложенных в Кодексе этики правил поведения, касающихся честности, обязательных для применения руководств МОПП и вспомогательной практики.

Что касается Правила 1.1, внутренним аудиторам следует уделять особое внимание информации о профессиональном отношении к работе и ответственности, представленной в Стандарте 1200 «Профессионализм и профессиональное отношение к работе» и Стандарте 1220 «Профессионализм и должная осмотрительность», а также в сопутствующих стандартах и руководствах по применению. В соответствии с Правилем 1.2 внутренние аудиторы должны действовать в рамках закона и, если того требуют закон или профессиональные стандарты, раскрывать соответствующую информацию. Правилем 1.3 прямо предусмотрено, что внутренние аудиторы никогда не должны сознательно участвовать в какой бы то ни было противозаконной деятельности. Данное правило не ограничивается только противоправными действиями и включает в себя «действия, дискредитирующие профессию внутреннего аудитора или организацию».

Поведение внутренних аудиторов, которое может не быть противоправным, но при этом быть дискредитирующим, включает:

- Поведение, которое может рассматриваться как запугивание, преследование или дискриминация.
- Непринятие ответственности за свои ошибки.
- Составление ложных отчетов или позволение другим поступать подобным образом.
- Ложь.

- Заявление о своей компетентности обманчивым, ложным или вводящим в заблуждение образом.
- Пренебрежительные комментарии в отношении организации, коллег или заинтересованных сторон, делаемые лично или через средства массовой информации (например, в печатных изданиях или сообщениях в социальных сетях).
- Преуменьшение, сокрытие или непредставление замечаний или неудовлетворительных выводов и оценок в отчетах о выполнении аудиторских заданий или общих оценках.
- Несоблюдение *Стандартов* и других обязательных для применения руководств МОПП.
  - Предоставление услуг внутреннего аудита при отсутствии компетентности в отношении данных услуг.
  - Предоставление услуг внутреннего аудита при наличии факторов, оказывающих отрицательное влияние на независимость и объективность, без раскрытия информации о таких факторах.
  - Запрашивание или разглашение конфиденциальной информации без соответствующего разрешения.
  - Заявление о том, что деятельность внутреннего аудита осуществляется в соответствии со *Стандартами*, когда такое утверждение не подтверждается результатами программы обеспечения и повышения качества<sup>1</sup>.
- Игнорирование противозаконной деятельности, которую организация может допускать или которой она может попустительствовать.
- Использование свидетельства дипломированного внутреннего аудитора или других документов, подтверждающих квалификацию, после истечения срока их действия или аннулирования.

Некоторые ожидания в отношении поведения могут быть прописаны в политиках, касающихся деятельности внутреннего аудита и/или организации (то есть в кадровой и правовой политике). Помимо соблюдения Кодекса этики ИА и других обязательных для применения руководств МОПП внутренние аудиторы должны придерживаться этической политики, кодекса поведения, заявления о ценностях и других политик и процедур, установленных службой внутреннего аудита и организацией. Кроме того, внутренние аудиторы должны соблюдать законы и нормативные акты, относящиеся к отрасли и юрисдикциям, в которых организация осуществляет свою деятельность. Руководитель внутреннего аудита и внутренние аудиторы должны стараться вести себя безупречно.

Ожидается, что внутренние аудиторы будут приносить пользу организации. Это ожидание отражено в Правиле 1.4 Кодекса этики, в котором говорится, что внутренние аудиторы должны уважать юридически и этически оправданные цели организации и вносить вклад в их достижение. Этот аспект честности подчеркивается в Миссии внутреннего аудита и МОПП. Например, внутренние аудиторы должны рассматривать вопрос о соответствии стратегий и целей миссии и ценностям организации, а также выявлять возможности для значительного улучшения процессов корпоративного управления, управления рисками и контроля.

Внутренние аудиторы могут упрочить свое понимание Кодекса этики и способность соответствовать его положениям, участвуя в программах непрерывного профессионального образования/развития по вопросам этики. Международный Институт внутренних аудиторов требует, чтобы владельцы сертификатов и квалификационных аттестатов Института проходили обучение по вопросам этики и подтверждали свое соответствие требованиям Кодекса этики ИА в каждый отчетный период. Специалисты должны поддерживать свою осведомленность о требованиях, предъявляемых к владельцам квалификационных документов, поскольку невыполнение этих требований может поставить под угрозу разрешение на использование этих документов до момента устранения недочетов.

## Подтверждение соблюдения требований

<sup>1</sup> Более подробную информацию см. в Руководстве по применению 1321 — Использование фразы «Соответствует *Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита*».

### **Руководитель внутреннего аудита**

В рамках обеспечения честного подхода руководитель внутреннего аудита должен поддерживать программу обеспечения и повышения качества, а также докладывать о результатах выполнения программы, включая случаи несоответствия, высшему исполнительному руководству и Совету в соответствии со стандартами серии 1300. Эти доказательства, наряду с политиками и процедурами внутреннего аудита, также демонстрируют, что работа руководителя внутреннего аудита по управлению внутренним аудитом способствует обеспечению его честности. Посредством программы обеспечения и повышения качества также может быть независимо проверено соблюдение руководителем внутреннего аудита принципа честности и правил поведения.

### **Отдельные внутренние аудиторы**

Внутренние аудиторы и подразделение внутреннего аудита демонстрируют честность, придерживаясь процессов, способствующих соблюдению принципа честности и правил поведения, а также путем соблюдения требований *Стандартов*, в частности, стандартов, упомянутых в настоящем руководстве. Несоблюдение этих требований может указывать на отсутствие честности.

Формы подтверждения, подписанные отдельными внутренними аудиторами, демонстрируют, что внутренние аудиторы взяли на себя обязательство по соблюдению этической политики или кодекса поведения организации, соответствующих законов и нормативных актов, а также Кодекса этики ИА и других обязательных для применения руководств МОПП. Кроме того, руководитель внутреннего аудита может иметь в своем распоряжении записи об участии внутренних аудиторов в семинарах, вебинарах или совещаниях, на которых обсуждались вопросы этики. Зачеты по программам непрерывного профессионального образования/развития также являются доказательством, подтверждающим стремление сотрудника поддерживать и повышать свою осведомленность по вопросам этики.

Подразделение внутреннего аудита в целом демонстрирует честный подход посредством тщательного контроля выполнения аудиторских заданий и проведения самооценок, которые требуются в рамках *Стандартов*. В документально оформленных планах выполнения аудиторских заданий, рабочей документации и результатах опросов после выполнения аудиторских заданий, в ходе которых запрашивается мнение менеджмента и Совета, может быть указано, является ли информация, предоставленная внутренними аудиторами, полезной, помогает ли эта информация в достижении целей организации, и являются ли сообщения конструктивными. Дополнительные показатели эффективности могут указывать на то, что работа была выполнена добросовестно и ответственно.

### **Применимость и обеспечение соблюдения Кодекса этики**

Настоящий Кодекс этики распространяется как на юридических, так и на физических лиц, предоставляющих услуги внутреннего аудита.

Нарушения Кодекса этики членами ИА, получателями или кандидатами на получение профессиональных сертификатов ИА будут оцениваться и рассматриваться в соответствии с Регламентами, Процедурой принятия решений по нарушениям Кодекса этики и Процедурой принятия решений по нарушениям сертификационных требований ИА. Тот факт, что тот или иной образ поведения не упомянут в Правилах поведения, не означает, что он не может быть неприемлемым или дискредитирующим. Соответственно, член ИА, владелец сертификата или кандидат может быть привлечен к дисциплинарной ответственности.

\*\*\*

## Руководство по применению Кодекса этики: Принцип 2. Объективность

### Принцип 2. Объективность

Внутренние аудиторы демонстрируют наивысший уровень профессиональной объективности в процессе сбора, оценки и передачи информации об объекте аудита. Внутренние аудиторы делают взвешенную оценку всех относящихся к делу обстоятельств и в своих суждениях не подвержены влиянию своих собственных интересов или интересов других лиц.

#### Правила поведения

Внутренние аудиторы:

- 2.1) Не должны участвовать в какой-либо деятельности, которая могла бы нанести ущерб их беспристрастности или восприниматься как наносящая такой ущерб. Это также распространяется на деятельность и отношения, которые могут противоречить интересам организации.
- 2.2) Не должны принимать в подарок ничего, что могло бы нанести ущерб их профессиональному мнению или восприниматься как наносящее такой ущерб.
- 2.3) Должны раскрывать все известные им материальные факты, которые, не будучи раскрыты, могут исказить отчеты об объекте аудита.

### Приступая к работе

*Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита* требуют соответствия Кодексу этики, который содержит четыре принципа. Каждый принцип сопровождается правилами поведения, которые внутренние аудиторы должны внедрить, чтобы наглядно продемонстрировать принцип. Целью настоящего руководства по применению является демонстрация способов достижения соответствия принципу объективности.

Объективность является настолько важной в профессии внутреннего аудитора, что она отдельно упоминается в рамках каждого элемента обязательных для применения руководств МОПП и в Миссии внутреннего аудита. Для надлежащей реализации Кодекса этики и *Стандартов* внутренние аудиторы должны понимать термин «объективность» в соответствии с его определением в глоссарии МОПП:

«Мысленная установка, которая позволяет внутренним аудиторам беспристрастно выполнять задания таким образом, чтобы они сами испытывали доверие к результатам своей работы и не допускали компромиссов в отношении ее качества. Объективность требует, чтобы внутренний аудитор не подчинял свое мнение по вопросам аудита мнению других лиц».

Принцип объективности и соответствующие правила поведения отражают и расширяют определение объективности в МОПП. Анализ формулировки этого принципа показывает, что проявление профессиональной объективности предполагает сбор, оценку и передачу информации об исследуемой области или процессе таким образом, который позволит провести сбалансированную оценку всех относящихся к делу обстоятельств. В правилах поведения и стандартах, касающихся объективности, описываются конкретные действия, которые должны быть предприняты внутренними аудиторами для реализации этого принципа.

### Практическая реализация

#### Руководитель внутреннего аудита

Несмотря на то, что отдельные внутренние аудиторы несут ответственность за личное соответствие Кодексу этики, пожалуй, особенно важно, чтобы руководитель внутреннего аудита в качестве руководителя службы внутреннего аудита придерживался изложенных в Кодексе этики принципов и правил поведения, тем самым задавая тон внутри коллектива в отношении значимости этических норм.

Для управления угрозами объективности в соответствии с требованиями Стандарта 1100 «Независимость и объективность»<sup>2</sup> руководитель внутреннего аудита может разработать соответствующие политики и процедуры, такие как политика в отношении получения внутренними аудиторами подарков, одолжений и вознаграждений. Кроме того, руководитель внутреннего аудита может потребовать от внутренних аудиторов заполнения формы заявления, в котором раскрывается информация о потенциальных конфликтах интересов и факторах, отрицательно влияющих на объективность. При этом ему следует учитывать раскрытую информацию при назначении внутренних аудиторов для выполнения аудиторских заданий. Помимо этого, при разработке политик и процедур руководителю внутреннего аудита следует тщательно продумывать, каким образом показатели эффективности работы и система материального поощрения могут повлиять на объективность внутренних аудиторов при представлении наблюдений и заключений. Также может быть полезно провести обучение по способам устранения внутренними аудиторами факторов, отрицательно влияющих на объективность.

Если руководитель внутреннего аудита несет ответственность за какие-либо области помимо внутреннего аудита, выполнение аудиторских заданий по предоставлению гарантий в этих областях должно осуществляться под надзором стороны, независимой по отношению к внутреннему аудиту (Стандарт 1130.A2). Если какая-либо деятельность внутреннего аудита по предоставлению гарантий и консультаций передана на аутсорсинг или косорсинг, руководитель внутреннего аудита, тем не менее, по-прежнему несет ответственность за обеспечение выполнения требований обязательных для применения руководств МОПП, включая требование об объективности аудиторов и сообщении о потенциальных факторах, отрицательно влияющих на объективность. Руководитель внутреннего аудита может включать такие требования в договоры со сторонними поставщиками услуг, а также анализировать деловые отношения поставщиков и устанавливать наличие/отсутствие конфликта интересов.

## Отдельные внутренние аудиторы

### Сбалансированная оценка

В *Стандартах* представлен системный и упорядоченный подход внутреннего аудита к сбору, оценке и передаче информации об исследуемой области или процессе в соответствии с установленными требованиями. Стандарты серии 2300 предписывают внутренним аудиторам выполнять аудиторские задания таким образом, чтобы представить сбалансированную оценку всех относящихся к делу обстоятельств в соответствии с применяемым принципом.

Например, в Стандарте 2310 «Сбор информации», Стандарте 2320 «Анализ и оценка» и Стандарте 2330 «Документирование информации» изложены требования, согласно которым внутренние аудиторы должны собирать, анализировать, оценивать и документировать информацию, которая является достаточной, надежной, относящейся к делу и полезной и подтверждает результаты выполнения аудиторского задания и заключения. В соответствующих руководствах по применению подробно описываются конкретные способы достижения этих целей. Эта информация должна позволить куратору задания, руководителю внутреннего аудита, внешнему аудитору или другому

---

<sup>2</sup> В Стандарте 1100 отмечается, что угрозы объективности должны контролироваться на уровнях индивидуального аудитора, аудиторского задания, функциональном и организационном уровнях. Руководство по применению Стандарта 1100 и Практическое руководство «Независимость и объективность» содержат конкретные советы по управлению угрозами объективности на каждом из этих уровней.

осведомленному лицу (т.е. лицу, обладающему достаточной информацией, соответствующими знаниями и квалификацией) прийти к тем же выводам, что и внутренние аудиторы. Когда другие лица могут проанализировать рабочую документацию по заданию и прийти к тем же выводам, что и внутренние аудиторы, которые выполняли задание, существует подтверждение того, что был проведен сбалансированный, объективный анализ всех относящихся к делу обстоятельств.

Успешная реализация нескольких дополнительных стандартов, как правило, приводит к соблюдению изложенных в Кодексе этики правил поведения, касающихся объективности. К таким стандартам относятся Стандарт 1100 «Независимость и объективность», Стандарт 1120 «Индивидуальная объективность», Стандарт 1130 «Факторы, отрицательно влияющие на независимость и объективность» и соответствующие стандарты практического применения. Руководства по применению, сопровождающие эти стандарты, а также Дополнительные руководства и Заявления о позиции международного Института внутренних аудиторов содержат подробные описания и примеры, которые могут помочь внутренним аудиторам принимать правильные решения в отношении факторов, которые могут отрицательно повлиять на объективность, а также в отношении ролей и необходимых действий для поддержания объективности. Анализ соответствующих ресурсов может помочь внутренним аудиторам лучше распознавать, понимать и преодолевать внутренние предубеждения и субъективность. Ниже представлено несколько основных моментов.

### Отсутствие ненадлежащего влияния при формировании суждений

Во второй части принципа объективности повторяется второе предложение из представленного в МОПП определения объективности: внутренние аудиторы не должны подвергаться ненадлежащему влиянию со стороны других лиц и не должны подчинять свое мнение по вопросам аудита мнению других лиц. Правила поведения, касающиеся объективности, поясняют несколько конкретных действий, которые внутренние аудиторы должны предпринять с целью сохранения беспристрастных мысленных установок и выполнения аудиторских заданий без ущерба для качества.

В Правиле 2.1 указано, что внутренние аудиторы не должны участвовать в какой-либо деятельности или отношениях, которые могут отрицательно повлиять или восприниматься как оказывающие отрицательное влияние на объективность оценки, включая действия или отношения, которые могут противоречить интересам организации. В Стандарте 1120 «конфликт интересов» определяется как «ситуация, когда внутренний аудитор, являющийся лицом, облеченным доверием, имеет конкурирующий профессиональный или личный интерес, который может помешать внутреннему аудитору выполнять свои обязанности беспристрастно». К примерам конфликта интересов относятся чрезмерно тесные отношения вне работы с сотрудниками организации, ее руководством, сторонними поставщиками и продавцами. Следует избегать близких отношений и отношений, включающих в себя финансовые связи, такие как инвестиции, которые могут представлять собой фактический или предполагаемый конфликт интересов. Если это неизбежно, информация о таких факторах, отрицательно влияющих на объективность, должна быть раскрыта.

В Правиле 2.2 добавляется, что внутренние аудиторы не должны принимать в дар что-либо, что может отрицательно повлиять или восприниматься как оказывающее влияние на их профессиональное суждение. К числу примеров относится принятие подарков, угощений, оплата поездок и особые отношения, которые превышают установленные политикой пределы, либо не раскрываются и не утверждаются.

### Конфликты интересов и факторы, отрицательно влияющие на объективность

Конфликты интересов могут быть выявлены даже в тех случаях, когда они не приводят к неэтичным или некорректным действиям, поскольку сами конфликты интересов могут привести к возникновению видимости ненадлежащего поведения, что может подорвать

доверие к внутреннему аудитору, подразделению внутреннего аудита и к профессии в целом согласно Стандарту 1120.

Стандарт 1130 расширяет концепцию отрицательного воздействия, еще раз напоминая, что факторы, отрицательно влияющие на объективность, могут существовать как фактически, так и по видимости, и добавляя подробные сведения об определении сторон, которым должна быть раскрыта информация об отрицательном воздействии. Например, внутренние аудиторы не должны предоставлять гарантии в тех областях или в отношении тех процессов, за которые они несли ответственность в течение предшествующих 12 месяцев, поскольку считается, что их объективность подвергается отрицательному воздействию (Стандарт 1130.A1). В этом случае выполнение заданий по консультированию считается приемлемым. Тем не менее, внутренние аудиторы обязаны раскрыть клиенту информацию об отрицательном воздействии до принятия задания к исполнению.

В *Стандартах* не прописана каждая ситуация; поэтому важно тщательно различать каждый случай. Например, внутренний аудитор, желающий воспользоваться доступной возможностью перейти в определенный отдел, может принять решение не участвовать в заданиях по предоставлению гарантий в этой области, поскольку может создаться впечатление, что на положительную оценку повлияло желание аудитора получить открытую должность. Как минимум, внутренний аудитор должен раскрыть руководителю внутреннего аудита информацию о факторах, отрицательно влияющих на объективность, и обсудить с ним возможные последствия.

Правило поведения 2.3 требует, чтобы внутренние аудиторы раскрывали любые «существенные» факты о проверяемой деятельности, а именно те факты, которые могут привести к искажению отчетности внутренних аудиторов, если они не будут раскрыты. Внутренние аудиторы не должны утаивать какие-либо известные им факты, имеющие отношение к результатам заданий и заключениям, даже если эти факты, результаты или заключения могут вызвать недовольство высшего исполнительного руководства и Совета.

Сообщаемая внутренним аудитом информация должна основываться на фактах, быть четкой и объективной и не должна содержать формулировок, которые могут привести к преуменьшению, сокрытию или преувеличению полученных данных. Например, если средства контроля на участке кредиторской задолженности были неудовлетворительными при последней оценке, то заявление о том, что эти средства столь же эффективны, как и при последней оценке (или о том, что изменений в эффективности контроля не произошло), будет некорректным. Вместо этого внутренние аудиторы должны указать, были ли выполнены рекомендации и мероприятия по улучшению с момента последней оценки и привели ли эти изменения к удовлетворительному состоянию дел, прежде находившихся в неудовлетворительном состоянии.

## **Подтверждение соблюдения требований**

### **Руководитель внутреннего аудита**

Чтобы продемонстрировать соблюдение правил, касающихся принципа объективности, руководитель внутреннего аудита может предоставить доказательства наличия соответствующих политик и процедур внутреннего аудита, требования об участии внутренних аудиторов в совещаниях или обучении по вопросам объективности, а также документации, содержащей обоснование выделения ресурсов для выполнения плана внутреннего аудита, включая рассмотрение возможных факторов, влияющих на объективность. Для предотвращения нарушений принципа объективности и правил поведения руководитель внутреннего аудита, как правило, хранит формы заявлений, подписанные внутренними аудиторами и поставщиками услуг, привлеченными на основе аутсорсинга и косорсинга, с целью документального подтверждения принятия ими во внимание и раскрытия информации о любых возможных конфликтах интересов или

факторах, отрицательно влияющих на объективность. Дополнительные доказательства могут включать в себя документацию по изучению возможных конфликтов интересов, связанных с деятельностью, переданной на аутсорсинг и косорсинг, за которую отвечает руководитель внутреннего аудита, а также подписанные договоры и записи по предоставленным услугам с обоснованием и доказательствами, подтверждающими результаты, наблюдения и заключения.

### Отдельные внутренние аудиторы

Доказательства соблюдения внутренними аудиторами принципа объективности и правил поведения, а также политик, касающихся объективности, включают в себя своевременное представление внутренними аудиторами актуальных, подписанных форм заявлений, в которых раскрывается информация о конфликтах интересов или других факторах, отрицательно влияющих на объективность. Рабочая документация по аудиторскому заданию, которая была утверждена руководителем внутреннего аудита или назначенным куратором задания, может свидетельствовать о том, что внутренние аудиторы провели сбалансированную оценку. Обратная связь по опросам, проведенным после выполнения аудиторского задания, и надзорные проверки выполнения заданий могут предоставить дополнительные доказательства того, что работа внутренних аудиторов была выполнена объективно. Оценки в рамках программы обеспечения и повышения качества работы подразделения внутреннего аудита также могут подтверждать, что при формировании мнений и заключений внутреннего аудита применялась надлежащая объективность.

### Применимость и обеспечение соблюдения Кодекса этики

Настоящий Кодекс этики распространяется как на юридических, так и на физических лиц, предоставляющих услуги внутреннего аудита.

Нарушения Кодекса этики членами ИА, получателями или кандидатами на получение профессиональных сертификатов ИА будут оцениваться и рассматриваться в соответствии с Регламентами, Процедурой принятия решений по нарушениям Кодекса этики и Процедурой принятия решений по нарушениям сертификационных требований ИА. Тот факт, что тот или иной образ поведения не упомянут в Правилах поведения, не означает, что он не может быть неприемлемым или дискредитирующим. Соответственно, член ИА, владелец сертификата или кандидат может быть привлечен к дисциплинарной ответственности.

\*\*\*

## Руководство по применению Кодекса этики: Принцип 3. Конфиденциальность

### Принцип 3. Конфиденциальность

Внутренние аудиторы уважительно относятся к праву собственности на информацию, которую они получают в процессе своей деятельности, и не разглашают информацию без соответствующих на то полномочий, за исключением случаев, когда раскрытие такой информации продиктовано юридическими или профессиональными обязанностями.

#### Правила поведения

Внутренние аудиторы:

3.1) Должны быть разумны и осмотрительны в использовании и сохранении информации, полученной в ходе выполнения своих обязанностей.

3.2) Не должны использовать информацию в личных интересах или любым другим образом, противоречащим закону или могущим нанести ущерб достижению юридически и этически оправданных целей организации.

#### Приступая к работе

*Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита* требуют соответствия Кодексу этики, который содержит четыре принципа. Каждый принцип сопровождается правилами поведения, которые внутренние аудиторы должны внедрить, чтобы наглядно продемонстрировать принцип. Целью настоящего руководства по применению является демонстрация способов достижения соответствия принципу конфиденциальности.

Внутренним аудиторам следует начать с достижения хорошего понимания своих профессиональных обязанностей, указанных в МОПП и дополнительных профессиональных стандартах и руководствах, относящихся к организации и отрасли, в которой они работают. Членство в профессиональных организациях может помочь внутренним аудиторам оставаться в курсе соответствующих профессиональных обязанностей.

Информация включает в себя данные в физической форме, такие как документы в печатном виде, и в электронной форме, такие как аудио, видео и закодированные данные. Конфиденциальность подразумевает защиту информации от разглашения неуполномоченным физическим и юридическим лицам как внутри организации, так и за ее пределами. Внутренние аудиторы должны понимать законы и нормативные акты, касающиеся вопросов конфиденциальности и информационной безопасности в юрисдикциях, в которых организация осуществляет свою деятельность, а также должны знать все политики, относящиеся к их организации и деятельности внутреннего аудита. В таких политиках, например, могут быть указаны вид информации, которая может быть раскрыта, стороны, которые должны дать разрешение на раскрытие информации, и процедуры, которые необходимо соблюдать.

Несмотря на то, что в *Стандартах* конфиденциальность не упоминается в прямой форме, требования по ограничению распространения результатов аудиторских заданий обсуждаются в стандартах практического применения 2201.A1, 2330.A1, 2330.C1, 2410.A3 и 2440.A2. Внутренним аудиторам следует ознакомиться с этими стандартами, руководствами по их применению, а также с соответствующими дополнительными руководствами международного Института внутренних аудиторов (IIA).

#### Практическая реализация

[Руководитель внутреннего аудита](#)

[Политики и процедуры](#)

Организации, как правило, составляют политики информационной безопасности для защиты данных, которые они получают, используют и вырабатывают, а также для обеспечения соблюдения законов и нормативных актов, относящихся к отрасли и юрисдикции, в которой они осуществляют свою деятельность (например, Общий регламент ЕС по защите персональных данных или Соглашение о правилах обмена конфиденциальной информацией между ЕС и США). Эти политики реализуются посредством определенных процедур и других средств контроля и, как правило, содержат положения о конфиденциальности данных, хранении записей и физической и цифровой защите информации внутри и за пределами организации.

Для лучшего понимания влияния законодательных и нормативных требований и мер защиты (например, правового иммунитета или адвокатской тайны), руководителю внутреннего аудита следует проконсультироваться с юрисконсультантом. Политики и процедуры организации могут предусматривать проверку и согласование коммерческой информации со стороны определенных органов властей до ее распространения за пределами организации.

Руководитель внутреннего аудита может внедрить дополнительные политики, процессы и/или процедуры, которые должны соблюдать внутренние аудиторы и внешние консультанты; как правило, они бывают тесно увязаны с обязательными для применения руководствами МОПП. Внутренние аудиторы должны соблюдать политики и процедуры, установленные организацией и руководителем внутреннего аудита, а также соответствующие законы и нормативные акты.

Для защиты служебной информации политики и процедуры могут требовать от внутренних аудиторов принятия следующих мер предосторожности, даже при обработке информации в пределах организации:

- Сбор только тех данных, которые необходимы для выполнения аудиторского задания, и использование этой информации только для предполагаемых целей задания.
- Защита информации от преднамеренного или непреднамеренного разглашения с помощью таких средств контроля, как шифрование данных, ограничения на рассылку сообщений электронной почты и ограничение физического доступа к информации.
- Уничтожение копий данных, если в них больше нет необходимости, или ограничение доступа к таким данным.

Одним из примеров информации, которая, как правило, защищается от раскрытия внутри организации, является кадровая информация, позволяющая установить личность; например, индивидуальные ставки заработной платы и записи о выговорах или личных проблемах, обсуждавшихся с линейными руководителями и сотрудниками отдела кадров. Доступ к этой информации может быть ограничен или контролироваться с помощью физических средств контроля, таких как запираемые шкафы для хранения документов, а также с помощью средств управления информационными системами, включая защиту паролем и шифрование данных. Руководителю внутреннего аудита следует периодически оценивать и подтверждать потребность внутренних аудиторов в доступе к областям и базам данных, содержащим конфиденциальную информацию, а также подтверждать эффективность средств контроля доступа.

В стандартах практического применения, относящихся к Стандарту 2330 «Документирование информации», указано, что руководитель внутреннего аудита должен контролировать доступ к документам, относящимся к заданию, в частности, путем разработки требований к хранению документов, независимо от формы носителя информации. Эти правила должны соответствовать руководствам организации и любым относящимся к делу нормативным или другим требованиям.

Кроме того, согласно Стандарту 2440.A2 руководитель внутреннего аудита должен оценивать возможный риск раскрытия результатов задания по предоставлению гарантий и ограничивать использование результатов таких заданий, за исключением случаев, предусмотренных законами, законодательными или нормативными актами. Отчеты по выполнению заданий, как правило, содержат списки рассылки, которые утверждаются по согласованию с руководителем внутреннего аудита, высшим исполнительным руководством и Советом. Учет в стандарте юридических, законодательных и нормативных требований гарантирует, что руководитель внутреннего аудита и внутренние аудиторы могут выполнять запросы регулирующих органов, а также соблюдать законы о прозрачности в организациях государственного сектора.

## Обучение

В ходе совещаний или обучения по внутреннему аудиту руководитель внутреннего аудита может обсуждать принципы, правила, политики и ожидания, касающиеся соблюдения конфиденциальности. Внутренние аудиторы могут использовать эту возможность для мозгового штурма и обсуждения возможного воздействия обмена различными видами конфиденциальной информации организации. Руководитель внутреннего аудита может также потребовать от внутренних аудиторов подписания формы заявления, подтверждающего, что они присутствовали на таких собраниях и понимают соответствующие политики, процедуры и ожидания. Особенно важно, чтобы руководитель внутреннего аудита в качестве руководителя службы внутреннего аудита задавал тон внутри коллектива в отношении значимости этических норм путем соблюдения принципов и правил поведения, предусмотренных Кодексом этики.

## Отдельные внутренние аудиторы

В конечном итоге каждый внутренний аудитор несет ответственность за личное соблюдение Кодекса этики. Это, пожалуй, наиболее очевидно при выполнении аудиторских заданий, в ходе которых внутренние аудиторы могут получать конфиденциальную, служебную и/или позволяющую установить личность информацию. Внутренние аудиторы могут обрабатывать такую информацию в ходе выполнения задания (например, при сборе информации о проверяемой деятельности и тестировании).

В соответствии со Стандартом 2330 «Документирование информации» внутренние аудиторы должны документально закреплять достаточную, надежную, относящуюся к делу и полезную информацию для подтверждения результатов задания и выводов. Внутренние аудиторы должны принимать во внимание конфиденциальность этой информации при документировании работы внутреннего аудита и замечаний в рабочей документации и отчетах по заданиям. Шаблоны рабочей программы или рабочей документации по заданию могут содержать напоминания о конфиденциальности; электронные форматы могут содержать автоматизированные средства контроля, требующие от внутренних аудиторов подтверждения таких напоминаний перед получением доступа и оформлением рабочей документации.

В некоторых стандартах, относящихся к планированию и выполнению заданий, отдельно упоминается необходимость осторожного использования и защиты информации, как указано в Правиле 3.1. При планировании заданий по предоставлению гарантий с участием третьих сторон внутренние аудиторы должны в письменной форме согласовать ограничения на распространение результатов задания и доступ к аудиторской документации (Стандарт 2201.A1). При направлении результатов задания по предоставлению гарантий внешним сторонам внутренние аудиторы должны указать ограничения по распространению и использованию результатов (Стандарт 2410.A3).

В целях соблюдения правил поведения, относящихся к принципу конфиденциальности, внутренние аудиторы должны выполнять установленные процедуры раскрытия информации, включая обращение к соответствующим уполномоченным лицам в организации за разрешением до раскрытия какой-либо информации. Внутренние аудиторы

могут выполнить это требование путем получения письменного разрешения и хранения разрешения в своей рабочей документации.

Кроме того, в Правиле поведения 3.2 подчеркивается, что внутренние аудиторы не должны использовать какую-либо информацию для личной выгоды. Например, внутренние аудиторы не должны использовать инсайдерские знания по финансовым, стратегическим или операционным аспектам организации для получения личной финансовой выгоды путем приобретения или продажи акций организации. Другим примером является раскрытие инсайдерской информации журналистам или через другие средства массовой информации без получения надлежащего разрешения. Использование инсайдерской информации для разработки конкурентоспособного продукта или продажа служебной информации конкуренту также нарушает данное правило о соблюдении конфиденциальности. Кроме того, внутренние аудиторы не должны злоупотреблять своими полномочиями по доступу к информации, например, использовать доступ к документам клиентов для изучения недавних покупок соседа или просмотра историй болезней знаменитостей.

## **Подтверждение соблюдения требований**

### **Руководитель внутреннего аудита**

Руководитель внутреннего аудита может продемонстрировать соблюдение внутренним аудитом принципа конфиденциальности с помощью доказательств реализации политик, процессов, процедур и учебных материалов, охватывающих вопросы конфиденциальности применительно к деятельности внутреннего аудита и организации. Протоколы совещаний и/или обучения, в ходе которого с сотрудниками подразделения внутреннего аудита обсуждались вопросы конфиденциальности, также свидетельствуют о проведении руководителем внутреннего аудита работы по обеспечению соответствия требованиям.

Что касается передачи результатов аудиторских заданий, отчетов или сопутствующей информации, руководитель внутреннего аудита демонстрирует соблюдение принципа конфиденциальности и правил поведения путем документирования и хранения данных о согласовании раскрытия информации с юрисконсультантом (если применимо), а также с высшим исполнительным руководством и Советом. Руководитель внутреннего аудита подтверждает наличие контроля доступа к документации путем документирования и передачи информации о политиках и процедурах внутреннего аудита, а также посредством внедрения механизмов, ограничивающих доступ и снижающих риск обхода или иного нарушения этих средств контроля.

### **Отдельные внутренние аудиторы**

Необходимо хранить записи о посещении обучения по вопросам конфиденциальности с подписями внутренних аудиторов, подтверждающими понимание принципа конфиденциальности и соответствующих политик, процедур, законов и нормативных актов. Обзоры эффективности работы внутренних аудиторов также могут включать в себя обратную связь по вопросу о соблюдении внутренними аудиторами политик и процедур по соблюдению конфиденциальности и раскрытию информации.

Внутренние аудиторы демонстрируют соблюдение требования о конфиденциальности документов, относящихся к заданию, путем документирования ограничений на распространение информации в рабочей документации и отчетах по заданиям и хранения всех разрешений на раскрытие информации, а также утвержденных списков рассылки. Подписанное подтверждение соблюдения конфиденциальности информации по аудиторскому заданию может храниться в составе рабочей программы.

При отсутствии сообщений или расследований в связи с нарушением отдельными аудиторами политик, процедур и правил конфиденциальности, вполне вероятно, что подразделение внутреннего аудита в целом соблюдает принцип конфиденциальности.

### Применимость и обеспечение соблюдения Кодекса этики

Настоящий Кодекс этики распространяется как на юридических, так и на физических лиц, предоставляющих услуги внутреннего аудита.

Нарушения Кодекса этики членами ИА, получателями или кандидатами на получение профессиональных сертификатов ИА будут оцениваться и рассматриваться в соответствии с Регламентами, Процедурой принятия решений по нарушениям Кодекса этики и Процедурой принятия решений по нарушениям сертификационных требований ИА. Тот факт, что тот или иной образ поведения не упомянут в Правилах поведения, не означает, что он не может быть неприемлемым или дискредитирующим. Соответственно, член ИА, владелец сертификата или кандидат может быть привлечен к дисциплинарной ответственности.

\*\*\*

## Руководство по применению Кодекса этики: Принцип 4. Профессиональная компетентность

### Принцип 4. Профессиональная компетентность

Внутренние аудиторы применяют знания, навыки и опыт, необходимые для оказания услуг в сфере внутреннего аудита.

#### Правила поведения

Внутренние аудиторы:

- 4.1) Должны участвовать только в тех заданиях, для выполнения которых обладают достаточными профессиональными знаниями, навыками и опытом.
- 4.2) Должны оказывать услуги внутреннего аудита в соответствии с Международными профессиональными стандартами внутреннего аудита.
- 4.3) Должны непрерывно повышать свой профессионализм, а также эффективность и качество оказываемых услуг.

#### Приступая к работе

*Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита* требуют соответствия Кодексу этики, который содержит четыре принципа. Каждый принцип сопровождается правилами поведения, которые внутренние аудиторы должны внедрить, чтобы наглядно продемонстрировать принцип. Целью настоящего руководства по применению является демонстрация способов достижения соответствия принципу профессиональной компетентности.

В МОПП представлены обязательные и рекомендуемые к применению руководства для оказания дальнейшей поддержки в ходе реализации Кодекса этики. О важности принципа компетентности свидетельствует его включение не только в Кодекс этики, но и в Основные принципы профессиональной практики внутреннего аудита и *Стандарты*.

Кодекс этики распространяется как на юридических, так и на физических лиц, предоставляющих услуги внутреннего аудита. Это утверждение особенно применимо к принципу профессиональной компетентности и предусмотренным им правилам поведения. Например, в Правиле 4.2 констатируется, что услуги внутреннего аудита должны оказываться в соответствии со *Стандартами*. Некоторые стандарты конкретно применяются к индивидуальным внутренним аудиторам. Другие стандарты применяются к подразделению внутреннего аудита в целом или описывают обязанности руководителя внутреннего аудита. Отдельные внутренние аудиторы отвечают за собственное соблюдение принципа компетентности, правил поведения и соответствующих стандартов, а также за приобретение знаний, навыков и практического опыта, необходимых для выполнения своих обязанностей и постоянного повышения своего профессионализма и качества услуг. При этом руководитель внутреннего аудита несет ответственность за обеспечение компетентности подразделения внутреннего аудита в целом.

#### Практическая реализация

##### Руководитель внутреннего аудита

Обязанности руководителя внутреннего аудита по обеспечению компетентности внутренних аудиторов подробно описаны в Стандарте 1210 «Профессионализм», Стандарте 1210.A1, Стандарте 2030 «Управление ресурсами» и Стандарте 2050 «Координация деятельности». С целью выполнения указанных в них требований руководителю внутреннего аудита следует разработать стратегию кадрового обеспечения, включающую в себя инструменты и процессы для регулярной оценки компетенций отдельных внутренних аудиторов, подразделения внутреннего аудита в целом и поставщиков услуг по предоставлению гарантий и консультаций, на которых полагается подразделение внутреннего аудита.

Руководителю внутреннего аудита следует составить перечень с указанием навыков и опыта отдельных аудиторов, привести их в соответствие с компетенциями, необходимыми для выполнения плана внутреннего аудита, и выявить любые пробелы в навыках. Руководитель внутреннего аудита может устранить недостатки путем проведения обучения, наставничества, ротации персонала подразделения внутреннего аудита, приглашения сторонних аудиторов и/или найма внешних поставщиков услуг.

Для оказания поддержки отдельным внутренним аудиторам в выполнении ими Правила 4.3 - постоянном повышении профессионального уровня, а также эффективности и качества услуг - руководителю внутреннего аудита следует разработать политики и процедуры, включающие в себя регулярное (например, раз в год или раз в полгода) проведение обзора эффективности работы отдельных сотрудников, что может включать в себя сравнительный анализ и/или рассмотрение ключевых показателей эффективности. Руководитель внутреннего аудита также должен по возможности поощрять использование возможностей для получения образования и обучения (например, посещение профессиональных конференций и семинаров, а также получение соответствующих профессиональных сертификатов).

Для постоянного совершенствования деятельности внутреннего аудита в целом руководитель внутреннего аудита должен реализовывать программу обеспечения и повышения качества, о которой идет речь в стандартах серии 1300. Кроме того, руководитель внутреннего аудита может использовать Концепцию компетенций, разработанную международным Институтом внутреннего аудита (IIA), для оценки зрелости внутреннего аудита и работать над ее развитием с течением времени. Вместе эти элементы могут работать синергетически для поддержки внутреннего аудита в применении и соблюдении Кодекса этики и *Стандартов* IIA.

### Отдельные внутренние аудиторы

Правило 4.1 требует от внутренних аудиторов оказания только тех услуг, для предоставления которых они обладают необходимыми знаниями, навыками и опытом. В Стандарте 1210 «Профессионализм» и руководстве по его практическому применению представлены пояснения по этим качествам и по тому, как внутренние аудиторы могут их развивать и поддерживать. Стандарт 1210.A2 определяет требования к знаниям внутренних аудиторов, относящимся к риску мошенничества, а в Стандарте 1210.A3 указаны требования к знаниям внутренних аудиторов о ключевых рисках и процедурах контроля, связанных с информационными технологиями, средствах контроля и доступных автоматизированных методах аудита.

Для определения уровня своей компетентности, профессионализма и эффективности и установления областей потенциального роста внутренние аудиторы должны регулярно проводить самооценку. Концепция компетенций IIA может стать полезным инструментом проведения сравнительного анализа для этой цели. Кроме того, внутренние аудиторы должны стремиться получать конструктивную обратную связь от коллег, кураторов и руководителя внутреннего аудита. Обратная связь может предоставляться в ходе выполнения аудиторских заданий, проведения надзорных проверок рабочей документации и/или после завершения заданий и может включать в себя как неформальное общение, так и официальные процедуры, установленные руководителем внутреннего аудита. Обзор общей эффективности работы отдельных внутренних аудиторов может проводиться через определенные промежутки времени, например, ежегодно или раз в полгода.

Внутренние аудиторы, которым поручено планирование отдельных заданий, должны определять компетенции, необходимые для достижения целей задания (Стандарт 2230 «Распределение ресурсов на выполнение аудиторского задания»). Внутренние аудиторы, выполняющие задание, могут зафиксировать обоснование распределения ресурсов в рабочей документации. В случае отсутствия соответствующих и достаточных ресурсов внутренним аудиторам следует проконсультироваться с руководителем внутреннего

аудита и документально оформить результаты обсуждения. При этом может потребоваться поиск дополнительных ресурсов вне подразделения внутреннего аудита. В руководстве по применению Стандарта 1210 «Профессионализм» представлены более подробные рекомендации.

Внутренние аудиторы могут развивать свои компетенции, используя возможности для обучения и наставничества, а также опыт работы под надзором компетентного лица, который позволяет им расширить свои навыки. Аудиторские задания, контролируемые надлежащим образом, играют большую роль в содействии развитию внутренних аудиторов, поскольку для большинства мероприятий внутреннего аудита имеются ограниченные ресурсы.

Например, внутренний аудитор может иметь полное представление о рисках, оценках рисков, средствах контроля и методиках внутреннего аудита, но может не иметь специальных знаний в областях специализации или по процессам, которые подлежат оценке. В таком случае внутренний аудитор может работать с соответствующим узкопрофильным специалистом, чтобы лучше понять область или процесс и сформировать соответствующие деловые качества.

В других случаях специальному персоналу, нанятому в связи с наличием глубоких знаний в определенных областях или по определенным процессам, может не хватать профессиональных навыков в области внутреннего аудита. В последнем случае опытный внутренний аудитор (например, куратор задания) должен тесно сотрудничать со специальным персоналом с целью обеспечения выполнения задания на достаточно компетентном уровне. Оба подхода помогают повысить деловые и организационные знания внутренних аудиторов, а также способствуют развитию деловых качеств и стратегического понимания деятельности внутреннего аудита.

Согласно Правилу 4.3 внутренние аудиторы должны постоянно повышать свой профессиональный уровень, а также эффективность и качество предоставляемых услуг. Это требование повторяется в Стандарте 1230 «Непрерывное профессиональное развитие», а варианты выполнения этого требования описаны в сопутствующем руководстве по применению. Отдельные внутренние аудиторы несут ответственность за осуществление необходимых действий для прохождения обучения по программе непрерывного профессионального образования и развития в требуемом объеме. Для отслеживания своего прогресса внутренние аудиторы могут составлять и вести планы своего профессионального развития.

Специалисты должны быть осведомлены о текущих требованиях для сохранения активного статуса документов, подтверждающих их квалификацию, поскольку невыполнение таких требований может поставить под угрозу разрешение на использование данных документов до момента устранения недочетов. Большинство сертификатов и квалификационных аттестатов, таких как сертификаты ИА, требуют прохождения обучения по вопросам этики, а также непрерывного профессионального образования/развития.

## **Подтверждение соблюдения требований**

### **Руководитель внутреннего аудита**

Руководитель внутреннего аудита может продемонстрировать соблюдение принципа профессиональной компетентности путем документального оформления оценки компетенций внутренних аудиторов и других поставщиков услуг по предоставлению гарантий и консультаций, на которых полагается подразделение внутреннего аудита. Соблюдение данного принципа также может быть подтверждено документально оформленным планом внутреннего аудита, перечнем компетенций, необходимых для выполнения плана, и соответствующим анализом пробелов. Руководитель внутреннего

аудита может продемонстрировать наличие культуры, способствующей развитию компетентности и непрерывному повышению профессионального уровня, эффективности и качества, с помощью следующих доказательств:

- Выделение соответствующих ресурсов для выполнения заданий и осуществление надлежащего надзора за их выполнением.
- Запрос обратной связи от заинтересованных сторон и ее рассмотрение в достаточном объеме.
- Регулярное проведение обзора эффективности работы внутренних аудиторов.
- Предоставление возможностей для обучения, наставничества и профессионального образования.
- Действие программы обеспечения и повышения качества.
- Оказание услуг внутреннего аудита в соответствии с обязательными для применения руководствами МОПП.

### Отдельные внутренние аудиторы

Знания, навыки и опыт отдельных внутренних аудиторов могут быть частично подтверждены квалификационными документами, такими как свидетельства о присвоении степени и сертификаты университетов, а также соответствующей профессиональной биографией, указанной в резюме внутреннего аудитора, которые руководитель внутреннего аудита и/или отдел кадров организации должны иметь в своей документации. Кроме того, внутренние аудиторы могут вести документацию по самооценке навыков, плану профессионального развития и прохождению курсов или обучения в рамках непрерывного профессионального образования/развития.

Внутренние аудиторы также могут предоставить доказательства накопленного ими опыта, например, по выполнению конкретных рабочих заданий (т.е. обучение на рабочем месте) или добровольному участию в деятельности профессиональных организаций с целью расширения своих компетенций. Получение и прохождение профессионального обучения, будь то получение новых сертификатов или непрерывное профессиональное образование, также свидетельствуют о стремлении внутреннего аудитора к постоянному повышению своего профессионализма, эффективности и качества услуг.

### Применимость и обеспечение соблюдения Кодекса этики

Настоящий Кодекс этики распространяется как на юридических, так и на физических лиц, предоставляющих услуги внутреннего аудита.

Нарушения Кодекса этики членами ИА, получателями или кандидатами на получение профессиональных сертификатов ИА будут оцениваться и рассматриваться в соответствии с Регламентами, Процедурой принятия решений по нарушениям Кодекса этики и Процедурой принятия решений по нарушениям сертификационных требований ИА. Тот факт, что тот или иной образ поведения не упомянут в Правилах поведения, не означает, что он не может быть неприемлемым или дискредитирующим. Соответственно, член ИА, владелец сертификата или кандидат может быть привлечен к дисциплинарной ответственности.

\*\*\*

-----



# Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита

## Руководства по применению

В редакции, действующей по состоянию на 01.01.2017  
(перевод на русский язык, версия от 18.04.2017)

\*\*\*

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

\*\*\*

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

\*\*\*

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

## Оглавление

Руководство по применению 1000: Цели, полномочия и ответственность .....	3
Руководство по применению 1010: Признание Обязательных для применения руководств в Положении о внутреннем аудите .....	5
Руководство по применению 1100: Независимость и объективность .....	7
Руководство по применению 1110: Организационная независимость .....	10
Руководство по применению 1111: Прямое взаимодействие с Советом .....	13
Руководство по применению 1112: Функции, выполняемые руководителем внутреннего аудита вне внутреннего аудита .....	15
Руководство по применению 1120: Индивидуальная объективность .....	19
Руководство по применению 1130: Факторы, отрицательно влияющие на независимость и объективность .....	22
Руководство по применению 1200: Профессионализм и профессиональное отношение к работе .....	25
Руководство по применению 1210: Профессионализм .....	28
Руководство по применению 1220: Профессионализм и должная осмотрительность .....	31
Руководство по применению 1230: Непрерывное профессиональное развитие .....	33
Руководство по применению 1300: Программа обеспечения и повышения качества внутреннего аудита .....	35
Руководство по применению 1310: Требования программы обеспечения и повышения качества .....	39
Руководство по применению 1311: Внутренние оценки .....	41
Руководство по применению 1312: Внешние оценки .....	45
Руководство по применению 1320: Отчетность по программе обеспечения и повышения качества .....	49
Руководство по применению 1321: Использование фразы «соответствует Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита» .....	53
Руководство по применению 1322: Раскрытие информации о несоответствии .....	55
Руководство по применению 2000: Управление внутренним аудитом .....	57
Руководство по применению 2010: Планирование .....	60
Руководство по применению 2020: Представление и утверждение планов .....	62
Руководство по применению 2030: Управление ресурсами .....	64
Руководство по применению 2040: Политики и процедуры .....	66
Руководство по применению 2050: Координация деятельности с другими сторонами, осуществляющими проверки и оказывающими консультационные услуги, и использование результатов их работы .....	68
Руководство по применению 2060: Отчетность перед высшим исполнительным руководством и Советом .....	71
Руководство по применению 2070: Внешний поставщик услуг и ответственность за внутренний аудит .....	75
Руководство по применению 2100: Сущность работы внутреннего аудита .....	78
Руководство по применению 2110: Корпоративное управление .....	80
Руководство по применению 2120: Управление рисками .....	84
Руководство по применению 2130: Контроль .....	87
Руководство по применению 2200: Планирование аудиторского задания .....	90
Руководство по применению 2201: Что необходимо учитывать при планировании .....	92
Руководство по применению 2210: Цели аудиторского задания .....	95
Руководство по применению 2220: Объем и содержание аудиторского задания .....	97
Руководство по применению 2230: Распределение ресурсов на выполнение аудиторского задания .....	99
Руководство по применению 2240: Программа аудиторского задания .....	101
Руководство по применению 2300: Выполнение задания .....	103
Руководство по применению 2310: Сбор информации .....	106
Руководство по применению 2320: Анализ и оценка .....	109
Руководство по применению 2330: Документирование информации .....	113
Руководство по применению 2340: Контроль выполнения задания .....	115
Руководство по применению 2400: Информирование о результатах .....	118
Руководство по применению 2410: Критерии информирования .....	119
Руководство по применению 2420: Качество сообщений .....	121
Руководство по применению 2421: Ошибки и упущения .....	124
Руководство по применению 2430: Использование фразы «выполнено в соответствии с Международными профессиональными стандартами внутреннего аудита» .....	125
Руководство по применению 2431: Раскрытие информации о несоответствии в рамках задания .....	126
Руководство по применению 2440: Сообщение результатов .....	128
Руководство по применению 2450: Итоговое заключение .....	130
Руководство по применению 2500: Мониторинг решения проблемных вопросов .....	133
Руководство по применению 2600: Информирование о принятых рисках .....	135

## Руководство по применению 1000: Цели, полномочия и ответственность

### Стандарт 1000 — Цели, полномочия и ответственность

Цели, полномочия и ответственность внутреннего аудита должны быть определены во внутреннем документе организации (Положении о внутреннем аудите), соответствующем Миссии внутреннего аудита и обязательным для применения элементам МОПП (Основные принципы профессиональной практики внутреннего аудита, Кодекс этики, *Стандарты* и Определение внутреннего аудита). Руководитель внутреннего аудита должен периодически рассматривать вопрос о необходимости внесения изменений в Положение о внутреннем аудите и представлять Положение на одобрение высшему исполнительному руководству и Совету.

#### Интерпретация:

*Положение о внутреннем аудите является внутренним документом, определяющим цели, полномочия и обязанности подразделения внутреннего аудита. В Положении о внутреннем аудите определяются статус внутреннего аудита в организации, включая характер функциональной подотчетности руководителя внутреннего аудита Совету; объем и содержание деятельности внутреннего аудита, закрепляется право доступа к документации, сотрудникам и материальным активам при выполнении соответствующих заданий. Решение об окончательном одобрении Положения о внутреннем аудите принимает Совет.*

#### Приступая к работе

Положение о внутреннем аудите является важнейшим документом, в котором описаны цели, полномочия и ответственность подразделения внутреннего аудита организации. Для разработки этого документа руководителю внутреннего аудита необходимо знать обязательные для применения элементы Международных основ профессиональной практики внутреннего аудита (МОПП), включая Основные принципы профессиональной практики внутреннего аудита, Кодекс этики, *Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита* и Определение внутреннего аудита.

Этот тезис является основой для того, что руководитель внутреннего аудита обсудил и согласовал с Советом и высшим руководством следующие вопросы:

- Цели и ответственность подразделения внутреннего аудита.
- Ожидания от деятельности внутреннего аудита.
- Подотчетность руководителя внутреннего аудита по функциональным и административным вопросам.
- Уровень полномочий (включая доступ к информации, имуществу и к персоналу), необходимый для выполнения аудиторских заданий и для выполнения согласованных задач и обязанностей.

Руководителю внутреннего аудита, возможно, потребуется обсудить с юристом организации или корпоративным секретарем рекомендации по формату Положения о внутреннем аудите и наиболее эффективному и результативному способу представления Положения о внутреннем аудите на одобрение Советом.

#### Практическая реализация

Проведя подготовительную работу, руководитель внутреннего аудита (или уполномоченный им сотрудник) разрабатывает проект Положения о внутреннем аудите. В качестве руководства к написанию Положения для организации можно использовать типовое Положение о деятельности подразделения внутреннего аудита, разработанное The IIA. Несмотря на то, что положения могут отличаться в различных организациях, как правило, Положение включают в себя следующее:

- Общие положения – определяют общую роль и профессиональные характеристики подразделения внутреннего аудита, со ссылками на

соответствующие нормы МОПП.

- Полномочия – предусматривается полный доступ к информации, персоналу и имуществу для выполнения своих обязанностей, определяется ответственность за защиту активов и сохранение конфиденциальности.
- Организационная структура и подотчетность - документируется структура отчетности, предоставляемой руководителем внутреннего аудита. Руководитель внутреннего аудита функционально подотчетен Совету, административно – тому органу управления в рамках организации, который позволяет подразделению внутреннего аудита выполнять свои обязанности. Этот раздел документа позволяет детальнее описать функциональные обязанности, в том числе согласование Положения о внутреннем аудите и плана деятельности, вопросы найма, увольнения и размер компенсации руководителя внутреннего аудита. Также в этом разделе определяются административные обязанности, например, содействие в организации информационного обеспечения организации или согласование кадровых вопросов и бюджета.
- Независимость и объективность – описывается значение независимости и объективности внутреннего аудита и способы их достижения, в том числе запрет на выполнение обязанностей и наделение полномочиями в операционной области деятельности организации, которая подвергается аудиту.
- Обязанности – определяются основные группы обязанностей, выполняемых на постоянной основе, например: определение объема аудита, написание плана проверки и предоставление его на утверждение Совету, выполнение оценок, подготовка отчетов о результатах аудита, предоставление письменного отчета и осуществление мониторинга корректирующих действий, предпринимаемых менеджментом.
- Программа гарантии и повышения качества – регламентируются вопросы поддержания, оценки выполнения и предоставлению результатов реализации Программы гарантии и повышения качества, которая охватывает все аспекты деятельности внутреннего аудита.
- Подписи – раздел, необходимый для подтверждения согласования между руководителем внутреннего аудита, уполномоченным представителем Совета и сотрудником, которому руководитель внутреннего аудита подотчетен по административным вопросам, с указанием даты, ФИО и должности подписантов.

После того, как проект Положения о внутреннем аудите разработан, его необходимо обсудить с высшим руководством и Советом, чтобы убедиться, что в проекте точно изложены согласованные роли и ожидания или внести необходимые изменения. После согласования проекта руководитель внутреннего аудита официально предоставляет его на рассмотрение Совета для последующего обсуждения и согласования проекта. Руководитель внутреннего аудита определяет частоту пересмотра Положения и получения подтверждения со стороны Совета о том, что нормы Положения позволяют подразделению внутреннего аудита достичь поставленных целей. При необходимости, в текст Положения могут вноситься изменения и дополнения, уточняющие роль внутреннего аудита.

#### **Подтверждение соблюдения требований**

Протоколы заседаний Совета, на которых руководитель внутреннего аудита первоначально обсуждает, а затем официально представляет Положение о деятельности внутреннего аудита, позволяют документально подтвердить соблюдение стандарта. Дополнительно руководитель внутреннего аудита сохраняет экземпляр утвержденного Положения. Как правило, руководитель договаривается с Советом о том, что в перечень вопросов, обсуждаемых Советом в течение года, заранее включается вопрос о внесении изменений в Положение о внутреннем аудите и их последующем утверждении.

\*\*\*

## **Руководство по применению 1010: Признание Обязательных для применения руководств в Положении о внутреннем аудите**

### **Стандарт 1010 – Признание Обязательных для применения руководств в Положении о внутреннем аудите**

В Положении о внутреннем аудите должно содержаться указание на обязательность применения Основных принципов профессиональной практики внутреннего аудита, Кодекса этики, *Стандартов* и Определения внутреннего аудита. Руководителю внутреннего аудита следует обсудить Миссию внутреннего аудита и обязательные для применения элементы МОПП с высшим исполнительным руководством и Советом.

#### **Приступая к работе**

Перед составлением или пересмотром Положения о внутреннем аудите руководителю внутреннего аудита рекомендуется повторно ознакомиться с Международными основами профессиональной практики внутреннего аудита (МОПП, (IPPF)), принятыми международным Институтом внутренних аудиторов (The IIA), и освежить свое понимание обязательных для применения элементов МОПП, включая Основные принципы профессиональной практики внутреннего аудита, Кодекс этики, *Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита* и Определение внутреннего аудита. Руководитель внутреннего аудита должен периодически рассматривать вопрос о необходимости внесения изменений в Положение о внутреннем аудите и представлять Положение на одобрение высшему исполнительному руководству и Совету (Стандарт 1000: Цели, полномочия и ответственность). Руководителю внутреннего аудита целесообразно знать процесс согласования Положения о внутреннем аудите в организации и организовать обсуждение Положения с Советом и высшим руководством как часть этого процесса.

#### **Практическая реализация**

Для признания обязательных для применения элементов МОПП в Положении о внутреннем аудите руководитель внутреннего аудита может включить в него специальные заявления. Один из примеров:

«Подразделение внутреннего аудита регулирует свою деятельность с соблюдением обязательного для исполнения руководства международного Института внутренних аудиторов, которое включает в себя Основные принципы профессиональной практики внутреннего аудита, Кодекс этики, *Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита* и Определение внутреннего аудита. Это обязательное руководство устанавливает основополагающие требования к профессиональной практике внутреннего аудита, а также принципы, лежащие в основе оценки эффективности деятельности внутреннего аудита».

Альтернативой включению специальных заявлений является использование в Положении о внутреннем аудите формулировок и элементов содержания, касающихся требования о соблюдении обязательного руководства.

Обсуждение руководителем внутреннего аудита Положения о внутреннем аудите с высшим руководством и Советом обеспечивает хорошую возможность разъяснить обязательные для применения элементы МОПП, и каким образом эти элементы отражены в Положении.

После принятия Положения важно, чтобы руководитель внутреннего аудита осуществлял мониторинг обязательного руководства международного Института внутренних аудиторов и обсуждал любые изменения в ходе последующих пересмотров Положения.

#### **Подтверждение соблюдения требований**

Подтверждением соблюдения настоящего стандарта является наличие оформленного в письменном виде и утвержденного Положения о внутреннем аудите, в котором Основные принципы профессиональной практики внутреннего аудита, Кодекс этики, *Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита* и Определение внутреннего аудита признаются в качестве обязательных для применения элементов. Подтверждением соблюдения требований также служат протоколы заседаний, на которых проводилось обсуждение этих элементов с высшим руководством и Советом, и доказательства осуществления периодического пересмотра Положения.

\*\*\*

## Руководство по применению 1100: Независимость и объективность

### Стандарт 1100 – Независимость и объективность

Внутренний аудит должен быть независимым, а внутренние аудиторы должны быть объективными при выполнении своих обязанностей.

#### Интерпретация:

*Независимость – это свобода от условий, которые создают угрозу способности подразделения внутреннего аудита беспристрастно выполнять свои обязанности. Для того чтобы достичь степени независимости, необходимой для эффективного выполнения подразделением внутреннего аудита своих обязанностей, руководитель внутреннего аудита должен иметь прямой и свободный доступ к высшему исполнительному руководству и Совету. Этого можно достичь путем установления подотчетности двум сторонам. Угрозы независимости должны контролироваться на уровнях индивидуального аудитора, аудиторского задания, функциональном и организационном уровнях.*

*Объективность – это мысленная установка, которая позволяет внутренним аудиторам выполнять задания беспристрастно, таким образом, чтобы они сами испытывали доверие к результатам своей работы и не допускали компромиссов в отношении ее качества. Объективность требует, чтобы внутренний аудитор не подчинял свое мнение по вопросам аудита мнению других лиц. Угрозы объективности должны контролироваться на уровнях индивидуального аудитора, аудиторского задания, функциональном и организационном уровнях.*

#### Приступая к работе

Определение независимости звучит следующим образом: «Свобода от условий, которые создают угрозу способности подразделения внутреннего аудита беспристрастно выполнять свои обязанности». Зачастую возникновение таких условий обусловлено выбором места внутреннего аудита в организационной структуре и возложенными на него обязанностями. Например, когда подразделение внутреннего аудита представляет отчетность в рамках других функциональных подразделений организации, оно не считается независимым от подразделения, которое также подлежит аудиту.

Аналогичным образом, если функциональные обязанности руководителя внутреннего аудита шире, чем только внутренний аудит, и включают, например, управление рисками или комплаенс, внутренний аудит не является независимым от дополнительных функциональных подразделений, которые также подлежат аудиту.

Тем не менее, руководитель внутреннего аудита не может единолично определять организационную независимость и место внутреннего аудита в организационной структуре; руководитель внутреннего аудита нуждается в помощи Совета и высшего руководства для эффективного решения вопроса о независимости. Как правило, руководитель внутреннего аудита, Совет и высшее руководство достигают общего понимания ответственности, полномочий и ожиданий от внутреннего аудита, которое закладывает фундамент для обсуждения независимости и места внутреннего аудита в организационной структуре.

В зависимости от опыта и ожиданий Совета и высшего руководства, для достижения общей точки зрения могут потребоваться многочисленные обсуждения с целью повышения осведомленности высшего руководства и Совета о важности независимости, средствах ее достижения и ключевых факторах, таких как система подотчетности, профессиональные и нормативные требования, сопоставительный анализ и вопросы культуры организации.

В целом, Положение о внутреннем аудите должно отражать принятые решения в отношении ответственности, полномочий и ожиданий от внутреннего аудита, а также его места в организационной структуре и подотчетности.

Объективность относится к непредвзятой мысленной установке внутренних аудиторов. Для внедрения настоящего стандарта руководителю внутреннего аудита необходимо понимать политики или виды деятельности в организации и в подразделении внутреннего аудита, которые могут укрепить такую установку или препятствовать ее формированию. Например, во многих организациях существует стандартная политика оценки результатов и оплаты труда, а также политика в отношении конфликта интересов сотрудников. Руководителю внутреннего аудита необходимо понимать характер соответствующих политик и учитывать их потенциальное влияние на объективность внутреннего аудита. Подразделение внутреннего аудита часто адаптирует такие общеорганизационные политики с целью конкретного отражения в них функций внутреннего аудита, а также может специально разработать для внутреннего аудита другие политики, в частности, политики, касающиеся требований к обучению.

### **Практическая реализация**

Как указано выше, руководитель внутреннего аудита проводит работу с Советом и высшим руководством во избежание возникновения условий, которые повлияют на способность подразделения внутреннего аудита беспристрастно выполнять свои обязанности. Руководитель внутреннего аудита часто бывает функционально подотчетен напрямую Совету и административно подотчетен члену высшего руководства. Подотчетность Совету обеспечивает прямой доступ руководителя внутреннего аудита к Совету при возникновении чувствительных вопросов, а также позволяет ему иметь достаточный организационный статус. Административная подотчетность члену высшего руководства также обеспечивает достаточный организационный статус руководителя внутреннего аудита и наличие у него полномочий выполнять свои обязанности беспрепятственно и решать сложные вопросы с другими высшими руководителями. Например, руководитель внутреннего аудита обычно не подотчетен финансовому контролеру или менеджеру среднего звена, деятельность которого подлежит аудиту в плановом порядке.

Международный Институт внутренних аудиторов рекомендует, чтобы руководитель внутреннего аудита был административно подотчетен главному исполнительному директору, чтобы было четко понятно, что должность руководителя внутреннего аудита является руководящей, а также чтобы внутренний аудит не входил в состав подразделения, подлежащего аудиту. При этом руководителю внутреннего аудита следует быть осведомленным о любых требованиях регулирующих органов и других органов управления, которые могут предусматривать определенные отношения подотчетности.

Руководство по применению Стандарта 1110 «Организационная независимость» содержит дополнительные указания по вопросу подотчетности руководителя внутреннего аудита.

Кроме того, рекомендуется, чтобы у руководителя внутреннего аудита не было операционных обязанностей помимо внутреннего аудита, поскольку такие другие обязанности сами по себе могут быть объектами аудита. В некоторых организациях руководителю внутреннего аудита предлагают принять на себя операционные обязанности, такие как управление рисками или комплаенс. В таких ситуациях руководитель внутреннего аудита, как правило, обсуждает проблемные вопросы независимости и потенциальное отрицательное влияние на объективность с Советом и высшим руководством, которые принимают меры предосторожности для ограничения такого влияния. Мерами предосторожности являются надзорные мероприятия, осуществляемые, как правило, Советом с целью отслеживания и разрешения конфликтов, связанных с независимостью. Примеры включают в себя периодическую оценку обязанностей руководителя внутреннего аудита, разработку альтернативных процессов для получения гарантии в отношении дополнительных зон ответственности, а также учет возможности нарушения объективности при рассмотрении оценки рисков внутреннего аудита.

Для эффективного управления объективностью внутреннего аудита у многих руководителей внутреннего аудита имеется руководство или справочник по политике внутреннего аудита, в котором излагаются ожидания и требования в отношении непредвзятости мышления. Такое руководство по политике может пояснять следующее:

- Чрезвычайную важность объективности в профессии внутреннего аудита.
- Типичные ситуации, которые могут подорвать объективность в связи с личной

заинтересованностью, самопроверкой, знакомством, предвзятостью или оказанием неправомерного влияния. Примеры включают проведение аудита области, в которой внутренний аудитор недавно работал; проведение аудита члена семьи или близкого друга; бездоказательное предположение, что результаты деятельности в проверяемой области являются приемлемыми, исключительно на основании предыдущего положительного опыта.

- Действия, которые следует предпринять внутреннему аудитору, если ему станет известно о существующей или потенциальной проблеме, связанной с объективностью, такие как обсуждение проблемы с менеджером по внутреннему аудиту или руководителем внутреннего аудита.
- Требования к отчетности, предусматривающие периодическое рассмотрение и раскрытие каждым внутренним аудитором конфликтов интересов.

Чтобы закрепить важность этих политик и способствовать усвоению всеми внутренними аудиторами их важности, некоторые руководители внутреннего аудита проводят плановые семинары или занятия по этим фундаментальным понятиям. Такие учебные занятия часто позволяют внутренним аудиторам лучше понять, что такое объективность, путем рассмотрения сценариев нарушения объективности и наиболее эффективных способов решения этой проблемы.

Кроме того, при назначении внутренних аудиторов для выполнения определенных заданий руководитель внутреннего аудита учитывает возможность нарушения объективности и избегает назначения членов команды, у которых может иметься конфликт интересов.

Широко известно, что практика в области оценки результатов и оплаты труда может оказывать существенное отрицательное влияние на объективность сотрудника. Например, если оценка работы, заработная плата или премия внутреннего аудитора в существенной степени основана на результатах опросов об уровне удовлетворенности клиентов, внутренний аудитор может колебаться при сообщении отрицательных результатов, из-за которых клиент может поставить низкую оценку удовлетворенности. Поэтому руководителю внутреннего аудита необходимо продуманно подходить к разработке системы оценки результатов и оплаты труда внутренних аудиторов и учитывать возможность нарушения объективности внутреннего аудитора из-за используемых показателей. В идеале, в процессе оценки нужно уравновесить показатели, основанные на результатах работы внутреннего аудитора, результатах аудита и отзывах клиентов. Дополнительные указания в отношении объективности представлены в Руководстве по применению Стандарта 1120 «Индивидуальная объективность».

### **Подтверждение соблюдения требований**

Подтвердить соответствие стандарту могут многие документы, в том числе Положение о внутреннем аудите, схема организационной структуры с указанием обязанностей по представлению отчетности, руководство по политике внутреннего аудита, включающее в себя политики в отношении независимости, объективности, разрешения конфликтов и оценки результатов деятельности, документация по обучению, а также формы раскрытия информации о конфликтах интересов. Если применимо, подтвердить соблюдение требований может также документация, удостоверяющая раскрытие факторов, оказывающих отрицательное влияние, в соответствии со Стандартом 1130 «Факторы, отрицательно влияющие на независимость и объективность».

\*\*\*

## Руководство по применению 1110: Организационная независимость

### Стандарт 1110 – Организационная независимость

Руководитель внутреннего аудита должен быть подотчетен органу управления такого уровня, который позволил бы подразделению внутреннего аудита выполнять свои обязанности. Руководитель внутреннего аудита должен подтверждать Совету факт организационной независимости внутреннего аудита по крайней мере один раз в год.

#### Интерпретация:

*Организационная независимость фактически достигается, когда руководитель внутреннего аудита функционально подотчетен Совету. Примеры функциональной подотчетности:*

- одобрение Советом Положения о внутреннем аудите;
- одобрение Советом риск-ориентированного плана внутреннего аудита;
- одобрение Советом бюджета и ресурсного плана внутреннего аудита;
- получение Советом информации от руководителя внутреннего аудита о ходе выполнения плана внутреннего аудита и по другим вопросам;
- одобрение Советом решений о назначении и снятии с должности руководителя внутреннего аудита;
- одобрение Советом вознаграждения руководителя внутреннего аудита и
- получение Советом информации у менеджмента и руководителя внутреннего аудита с целью определить, существуют ли неприемлемые ограничения в объеме работ или ресурсах.

#### Приступая к работе

Стандарт предусматривает, что руководитель внутреннего аудита должен быть подотчетен органу управления такого уровня, который позволил бы подразделению внутреннего аудита выполнять свои обязанности. Поэтому для обеспечения организационной независимости необходимо учитывать место внутреннего аудита в организационной структуре и порядок надзора за деятельностью/отчетности подразделения внутреннего аудита.

Руководитель внутреннего аудита не определяет единолично место внутреннего аудита в организационной структуре, подотчетность руководителя внутреннего аудита или характер надзора со стороны Совета или высшего исполнительного руководства; руководителю внутреннего аудита необходима помощь Совета и высшего исполнительного руководства для эффективного решения этих вопросов.

Как правило, руководитель внутреннего аудита, Совет и высшее исполнительное руководство достигают общего понимания ответственности, полномочий и ожиданий от внутреннего аудита, а также роли Совета и высшего исполнительного руководства в надзоре за внутренним аудитом. Принятые решения о месте в организационной структуре и подотчетности внутреннего аудита, как правило, фиксируются в Положении о внутреннем аудите.

Руководителю внутреннего аудита также целесообразно быть осведомленным о нормативных требованиях как к позиционированию подразделения внутреннего аудита в организационной структуре, так и к подотчетности руководителя внутреннего аудита.

#### Практическая реализация

Как указано выше, руководитель внутреннего аудита проводит работу с Советом и высшим руководством для определения места внутреннего аудита в организационной структуре, включая подотчетность руководителя внутреннего аудита. Для обеспечения эффективной организационной независимости руководитель внутреннего аудита функционально напрямую подотчетен Совету. Как правило, руководитель внутреннего аудита также административно (или косвенно) подотчетен члену высшего исполнительного руководства. Функциональная подотчетность Совету предоставляет руководителю внутреннего аудита

прямой доступ к Совету при возникновении чувствительных вопросов, а также позволяет ему иметь достаточный организационный статус. Она обеспечивает беспрепятственный доступ руководителя внутреннего аудита к Совету, который, как правило, является высшим органом управления организации.

В рамках осуществления функционального надзора Совет должен создать надлежащие рабочие условия для функционирования независимого и эффективного подразделения внутреннего аудита. Как указано, Совет принимает на себя ответственность за утверждение Положения о внутреннем аудите, плана работы, бюджета и ресурсного плана внутреннего аудита, оценки работы и вознаграждения руководителя внутреннего аудита, а также назначения и снятия с должности руководителя внутреннего аудита. Кроме того, Совет осуществляет мониторинг способности подразделения внутреннего аудита работать независимо. Для этой цели Совет задает руководителю внутреннего аудита и менеджменту вопросы относительно объема внутреннего аудита, ограничений в ресурсах и других затруднений или помех, с которыми сталкивается внутренний аудит.

Руководители внутреннего аудита в организациях, в которых Совет не принимает на себя эти важные обязанности по осуществлению функционального надзора, могут ознакомить Совет со Стандартом 1110 и рекомендуемой практикой корпоративного управления, в том числе с обязанностями Совета, чтобы добиться со временем более тесных функциональных отношений.

Для оказания Совету содействия в осуществлении надзора руководитель внутреннего аудита в рабочем порядке предоставляет Совету актуальную информацию о результатах деятельности, как правило, на ежеквартальных заседаниях Совета. Зачастую руководитель внутреннего аудита участвует в составлении повестки дня заседаний Совета и может запланировать достаточное время для обсуждения результатов деятельности внутреннего аудита в сопоставлении с планом и других вопросов, включая основные замечания или возникающие риски, требующие внимания Совета. Кроме того, для обеспечения ежегодного обсуждения организационной независимости согласно требованиям настоящего стандарта руководитель внутреннего аудита нередко каждый год включает соответствующий постоянный пункт в повестку дня определенного заседания Совета.

Как правило, руководитель внутреннего аудита также административно подотчетен высшему руководству, что обеспечивает необходимое положение и полномочия подразделения внутреннего аудита для выполнения своих обязанностей. Например, руководитель внутреннего аудита обычно не подотчетен финансовому контролеру, главному бухгалтеру или функциональному менеджеру среднего звена. С целью повышения положения и авторитета руководителя внутреннего аудита ИА рекомендует, чтобы руководитель внутреннего аудита был административно подотчетен главному исполнительному директору для того, чтобы было четко понятно, что руководитель внутреннего аудита занимает руководящую должность и обладает полномочиями выполнять свои обязанности беспрепятственно.

### **Подтверждение соблюдения требований**

Существуют несколько документов, которые могут подтвердить соблюдение настоящего стандарта, в том числе Положение о внутреннем аудите и Положение о комитете по аудиту, в котором определяются обязанности комитета по аудиту по осуществлению надзора. В должностной инструкции и оценке деятельности руководителя внутреннего аудита указываются его подотчетность и порядок осуществления надзора за его деятельностью. Документация по приему на работу руководителя внутреннего аудита, при ее наличии, может включать в себя информацию о том, кто проводил с ним собеседование и кто принял решение о приеме на работу. Соблюдение требований также может быть подтверждено наличием руководства по политике внутреннего аудита, в котором представлены политики, такие как политика в отношении независимости, и требования к информированию Совета, или схемы организационной структуры с указанием обязанностей по представлению отчетности. Отчеты, протоколы и повестки дня заседаний

Совета могут продемонстрировать, что подразделение внутреннего аудита надлежащим образом представило информацию по таким вопросам, как план работы, бюджет и результаты деятельности внутреннего аудита, а также могут подтвердить состояние организационной независимости.

\*\*\*

## **Руководство по применению 1111: Прямое взаимодействие с Советом**

### **Стандарт 1111 – Прямое взаимодействие с Советом**

Руководитель внутреннего аудита должен поддерживать отношения и напрямую взаимодействовать с Советом.

#### **Приступая к работе**

Как правило, руководитель внутреннего аудита, Совет и высшее исполнительное руководство заранее обсуждают и согласовывают ответственность, полномочия и ожидания от внутреннего аудита, а также место внутреннего аудита в организационной структуре и подотчетность руководителя внутреннего аудита, которые необходимы для выполнения подразделением внутреннего аудита своих обязанностей. Порядок подотчетности обычно предусматривает прямую функциональную подотчетность Совету. Для получения дополнительных указаний см. Руководство по применению 1100 «Независимость и объективность» и Руководство по применению 1110 «Организационная независимость».

#### **Практическая реализация**

В случае если руководитель внутреннего аудита функционально напрямую подотчетен Совету, Совет несет ответственность за утверждение Положения о внутреннем аудите, плана работы, бюджета и ресурсного плана внутреннего аудита, оценки деятельности и вознаграждения руководителя внутреннего аудита, а также его назначения и снятия с должности. Кроме того, Совет осуществляет мониторинг способности подразделения внутреннего аудита работать независимо и выполнять Положение о внутреннем аудите.

При такой системе подотчетности у руководителя внутреннего аудита будет множество возможностей для обмена информацией и осуществления прямого взаимодействия с Советом согласно требованиям настоящего стандарта. Например, руководитель внутреннего аудита будет принимать участие в заседаниях комитета по аудиту и/или заседаниях Совета в полном составе, как правило, раз в квартал, с целью предоставления информации по таким вопросам, как предлагаемый план аудита, бюджет, ход выполнения плана и проблемы. Кроме того, у руководителя внутреннего аудита будет возможность обращаться к председателю или любому члену Совета для информирования о чувствительных вопросах или проблемах, с которыми сталкивается подразделение внутреннего аудита или организация. Как правило, для обсуждения таких вопросов или проблем по крайней мере один в год официально проводится закрытая (без присутствия высшего исполнительного руководства) встреча руководителя внутреннего аудита с Советом или комитетом по аудиту. Для обеспечения прямого и открытого обмена информацией также целесообразно, чтобы руководитель внутреннего аудита периодически участвовал во встречах с глазу на глаз или в общении по телефону с председателем Совета или комитета по аудиту перед запланированными заседаниями или в рабочем порядке в течение года.

Руководители внутреннего аудита, у которых отсутствует прямой доступ к Совету, могут ознакомить Совет со Стандартом 1111 (а также со Стандартами 1100 и 1110), рекомендуемой практикой корпоративного управления и результатами исследования передовой практики работы советов/комитетов по аудиту, чтобы добиться более тесных отношений и прямого доступа. Кроме того, в такой ситуации руководители внутреннего аудита могут рассмотреть возможность письменного обмена информацией с Советом до тех пор, пока не будет создан прямой канал коммуникаций согласно требованиям настоящего стандарта.

#### **Подтверждение соблюдения требований**

Зачастую для подтверждения факта осуществления руководителем внутреннего аудита прямого взаимодействия и обмена информацией с Советом достаточно повесток дня и протоколов заседаний Совета. Соблюдение требований также может продемонстрировать

календарный план руководителя внутреннего аудита. Кроме того, в Положении о Совете или комитете по аудиту может быть зафиксирована политика, предусматривающая периодическое проведение закрытых встреч между руководителем внутреннего аудита и Советом.

\*\*\*

## Руководство по применению 1112:

### Функции, выполняемые руководителем внутреннего аудита вне внутреннего аудита

#### Стандарт 1112 – Функции, выполняемые руководителем внутреннего аудита вне внутреннего аудита

В случае если руководитель внутреннего аудита выполняет или планирует выполнять функции и/или обязанности, находящиеся вне сферы внутреннего аудита, должны быть приняты защитные меры для ограничения отрицательного влияния на независимость или объективность.

#### Интерпретация:

*Руководителю внутреннего аудита могут поручить выполнение дополнительных функций и обязанностей вне сферы внутреннего аудита, например, обязанностей по комплаенс-контролю или риск-менеджменту. Выполнение этих функций и обязанностей может отрицательно повлиять или восприниматься как оказывающее влияние, на организационную независимость подразделения внутреннего аудита или личную объективность внутреннего аудитора. Защитные меры - это набор мер для ограничения возможного отрицательного влияния, который может включать периодическое рассмотрение и оценку Советом функциональной и административной подотчетности и обязанностей руководителя внутреннего аудита, разработку альтернативных вариантов аудита и оценки эффективности в сферах дополнительной ответственности руководителя внутреннего аудита.*

#### Приступая к работе

В Интерпретации Стандарта 1112 указано, что в случае если руководитель внутреннего аудита выполняет функции и/или обязанности, находящиеся вне сферы внутреннего аудита, то это может отрицательно повлиять или восприниматься как оказывающее отрицательное влияние на организационную независимость подразделения внутреннего аудита или личную объективность внутреннего аудитора. Тем не менее, при определенных обстоятельствах Совет и высшее исполнительное руководство могут счесть, что расширение организацией круга должностных обязанностей руководителя внутреннего аудита путем включения в него функций и обязанностей вне сферы внутреннего аудита является целесообразным.

Примеры ситуаций, когда руководителю внутреннего аудита может быть поручено выполнение функций, которые, как правило, выполняет менеджмент:

- Новое нормативное требование вызывает срочную необходимость разработки политик, процедур, средств контроля и мер по управлению рисками для обеспечения нормативно-правового соответствия.
- Организация нуждается в адаптации существующих мер по управлению рисками в связи с появлением нового сегмента хозяйственной деятельности или выходом на новый географический рынок.
- Организация обладает ограниченными ресурсами или слишком мала, чтобы позволить себе иметь отдельное комплаенс-подразделение.
- Процессы в организации недостаточно развиты, и руководитель внутреннего аудита обладает наиболее подходящими знаниями и опытом для внедрения принципов управления рисками в организации.

В некоторых случаях от руководителя внутреннего аудита может ожидать принятие на себя обязанностей в сфере управления рисками, разработки и применения средств контроля, а также комплаенс. Однако если, например, руководителю внутреннего аудита поручено выполнение обязанностей в сфере, функционально подотчетной высшему исполнительному руководству, а не Совету, то это может отрицательно повлиять на независимость руководителя внутреннего аудита в части выполнения обязанностей в сфере внутреннего аудита. (Для ознакомления с дополнительными примерами возможного отрицательного влияния см. Руководство по применению Стандарта 1130 «Факторы, отрицательно влияющие на независимость и объективность»). Стандарт 1112 служит

ориентиром для руководителя внутреннего аудита в подобных случаях.

Для реализации Стандарта 1112 руководитель внутреннего аудита должен обладать четким пониманием Кодекса этики Института внутренних аудиторов (IIA) и концепций независимости и объективности, поясняемых в серии стандартов 1100 и руководствах по применению. Кроме того, вопросы независимости и объективности руководителя внутреннего аудита рассматриваются в некоторых из разработанных IIA Основных принципов профессиональной практики внутреннего аудита. Заявление о миссии внутреннего аудита, Положение о внутреннем аудите, Положение о комитете по аудиту, а также политики и кодекс этики организации могут включать в себя дополнительные, специфические для организации указания по этим вопросам.

Для снижения рисков отрицательного воздействия на свою независимость и объективность руководителю внутреннего аудита следует получить представление о предлагаемых функциях вне сферы внутреннего аудита, а также обсудить с высшим исполнительным руководством и Советом отношения подотчетности, обязанности и ожидания, связанные с выполнением данных функций. Во время этого обсуждения руководителю внутреннего аудита следует сделать акцент на стандартах IIA, касающихся независимости и объективности, возможном отрицательном воздействии на них предлагаемых функций, рисках, связанных с исполнением этих функций, а также защитных мерах, направленных на снижение данных рисков.

### **Практическая реализация**

В Стандарте 1112 подчеркивается важность защитных мер, таких как осуществление надзора, которые нередко принимаются Советом с целью исключения возможного отрицательного воздействия на независимость и объективность руководителя внутреннего аудита. Одной из таких мер является определение положения в организации и подотчетности руководителя внутреннего аудита. Согласно Стандарту 1110 «Организационная независимость», «руководитель внутреннего аудита должен быть подотчетен органу управления такого уровня, который позволил бы подразделению внутреннего аудита выполнять свои обязанности». Это эффективно достигается, когда руководитель внутреннего аудита функционально подотчетен Совету, что обычно подразумевает контроль со стороны Совета за приемом на работу, оценкой деятельности и вознаграждением руководителя внутреннего аудита, а также одобрение Советом Положения о внутреннем аудите, плана деятельности, бюджета и ресурсного плана внутреннего аудита. Как указано в Стандарте 1000 «Цели, полномочия и ответственность», в Положении о внутреннем аудите должен быть определен характер функциональной подотчетности руководителя внутреннего аудита Совету.

Изменения в организации и составе ее ключевого персонала могут привести к перегруппировке или изменению определения функций и обязанностей. В соответствии с Интерпретацией Стандарта 1112 одной из защитных мер, которая может решить проблему в таких ситуациях, является проведение периодической оценки системы подотчетности и обязанностей. Анализ Положения о внутреннем аудите руководителем внутреннего аудита и проводимые им обсуждения с высшим исполнительным руководством и Советом согласно Стандарту 1000 должны включать в себя рассмотрение любых изменений в функциях и обязанностях, которые могут отразиться на деятельности внутреннего аудита, в том числе тех, которые могут оказать фактическое или предполагаемое отрицательное влияние на независимость и объективность руководителя внутреннего аудита. В случае если обязанности руководителя внутреннего аудита, не связанные с аудитом, будут иметь постоянный характер, в Положении о внутреннем аудите должен быть указан характер его работы. Если же такие обязанности будут носить краткосрочный характер, то внесения изменений в Положение о внутреннем аудите и другие документы может не потребоваться. В таких случаях для сохранения независимости и объективности руководителя внутреннего аудита может быть реализован план по передаче этих обязанностей менеджменту. План по передаче обязанностей должен предусматривать выделение соответствующих ресурсов и времени для принятия на себя менеджментом данных обязанностей.

Стандарт 1130 требует раскрытия руководителем внутреннего аудита информации о фактическом или предполагаемом отрицательном воздействии на независимость или объективность. Раскрытие информации, позволяющее Совету оценить общий риск возможного отрицательного воздействия, как правило, осуществляется на заседаниях Совета и может включать обсуждение сопутствующих вопросов, таких как:

- Функции и обязанности, поручаемые руководителю внутреннего аудита.
- Риски, связанные с их принятием.
- Защитные меры для сохранения независимости и объективности руководителя внутреннего аудита, в том числе с учетом внешнего впечатления.
- Существующие средства контроля для подтверждения эффективности защитных мер.
- План передачи обязанностей в случае краткосрочного возложения дополнительных обязанностей на руководителя внутреннего аудита.
- Соглашение с высшим исполнительным руководством и Советом.

Совет может осуществлять мониторинг объективности руководителя внутреннего аудита, уделяя повышенное внимание проверке оценки рисков руководителем внутреннего аудита, плана внутреннего аудита и информирования о результатах выполнения аудиторских заданий, а также учитывая возможность наличия у руководителя внутреннего аудита необъективности по отношению к области деятельности, в которой он выполнял обязанности вне сферы внутреннего аудита. С целью предотвращения отрицательного воздействия на объективность руководителя внутреннего аудита, согласно Стандарту 1130.A1 внутренним аудиторам запрещается проводить оценку областей, за которые они отвечали в течение предшествующего года, а Стандарт 1130.A2 предусматривает, что выполнение аудиторских заданий по предоставлению гарантий в тех областях, за которые отвечает руководитель внутреннего аудита, должно осуществляться под надзором стороны, независимой по отношению к внутреннему аудиту. Если на руководителя внутреннего аудита возложены дополнительные обязанности в областях вне сферы внутреннего аудита, которые подлежат внутреннему аудиту, то выполнение заданий по предоставлению гарантий должно быть передано объективному и компетентному поставщику гарантий, который будет напрямую подотчетен Совету, а не руководителю внутреннего аудита. Такой поставщик может быть как внутренним, так и внешним.

Внешняя оценка деятельности внутреннего аудита (см. Стандарт 1312 «Внешние оценки»), включающая в себя оценку объективности и независимости руководителя внутреннего аудита, прежде всего в тех областях, в которых руководитель внутреннего аудита выполнял не связанные с аудитом функции, может предоставить Совету дополнительные гарантии, при условии, что независимость внешнего оценщика может быть подтверждена.

### **Подтверждение соблюдения требований**

Документирование защитных мер, принятых с целью предотвращения возможного отрицательного влияния на независимость и объективность руководителя внутреннего аудита, может помочь продемонстрировать соответствие Стандарту 1112. Такая документация может включать выдержки из политик и Кодекса этики организации, Положение о комитете по аудиту, а также заявление о миссии внутреннего аудита и утвержденное Положение об аудите, в котором указаны функции и обязанности руководителя внутреннего аудита, согласованные с высшим исполнительным руководством и Советом. Соблюдение требований может быть также продемонстрировано фактом периодического пересмотра Положения о внутреннем аудите с учетом изменения функций и обязанностей внутреннего аудита. Аналогичным образом, планы по передаче менеджменту функций и обязанностей руководителя внутреннего аудита, не входящих в сферу внутреннего аудита (например, комплаенс-контроль или управление рисками), также могут продемонстрировать соблюдение требований. Дополнительные доказательства могут включать в себя протоколы заседаний Совета, на которых руководитель внутреннего аудита раскрыл информацию о потенциальном отрицательном воздействии на его независимость и объективность и выдвинул предложения по защитным

мерам, направленным на снижение риска такого воздействия до приемлемого уровня.

Руководитель внутреннего аудита также может подтвердить соблюдение требований, продемонстрировав, что оценка областей, в которых он выполнял функции, находящиеся вне сферы внутреннего аудита, осуществлялась другими поставщиками гарантий, и что план внутреннего аудита, оценки рисков и отчетность о результатах выполнения аудиторских заданий прошли независимую оценку на предмет независимости и объективности. Опросы клиентов и оценки эффективности работы руководителя внутреннего аудита со стороны Совета могут включать отзывы, отражающие мнение относительно независимости и объективности руководителя внутреннего аудита. Кроме того, соблюдение требований может быть подтверждено результатами внешних оценок, выполненных независимым оценщиком.

\*\*\*

## Руководство по применению 1120: Индивидуальная объективность

### Стандарт 1120 – Индивидуальная объективность

Внутренние аудиторы должны быть беспристрастны и непредвзяты в своей работе и избегать конфликта интересов любого рода.

#### Интерпретация:

*Конфликт интересов – это ситуация, когда внутренний аудитор, являющийся лицом, облеченным доверием, имеет конкурирующий профессиональный или личный интерес. Наличие таких конкурирующих интересов может помешать внутреннему аудитору выполнять свои обязанности беспристрастно. Конфликт интересов может существовать даже в тех случаях, когда он не приводит к неэтичным или неправильным действиям. Конфликт интересов может привести к возникновению видимости ненадлежащего поведения, что может подорвать доверие к внутреннему аудитору, подразделению внутреннего аудита и к профессии в целом. Конфликт интересов может повредить способности аудитора объективно выполнять свои функции и обязанности.*

#### Приступая к работе

Объективность означает беспристрастный и непредвзятый образ мышления внутреннего аудитора, которому способствует избегание конфликта интересов. Поэтому для внедрения настоящего стандарта руководителю внутреннего аудита в первую очередь необходимо понять политики или виды деятельности в организации и в подразделении внутреннего аудита, которые могут укрепить такое мышление или служить для него помехой. Например, во многих организациях имеются стандартная политика оценки результатов и оплаты труда, а также политика в отношении конфликта интересов сотрудников. Подразделение внутреннего аудита часто адаптирует такие политики для того, чтобы они непосредственно отражали функции внутреннего аудита, а также может иметь другие ведомственные политики, как, например, политики, устанавливающие требования к обучению. Руководителю внутреннего аудита необходимо понимать характер соответствующих политик и их потенциальное влияние на объективность внутреннего аудита.

#### Практическая реализация

Для эффективного управления объективностью внутреннего аудита у многих руководителей внутреннего аудита имеется руководство или справочник по политике внутреннего аудита, в котором указаны ожидания и требования в отношении непредвзятого образа мышления каждого внутреннего аудитора. Такое руководство по политике может пояснять:

- Чрезвычайную важность объективности в профессии внутреннего аудита.
- Типичные ситуации, которые могут подорвать объективность, такие как проведение аудита области, в которой внутренний аудитор недавно работал; проведение аудита члена семьи или близкого друга; бездоказательное предположение, что результаты деятельности в проверяемой области являются приемлемыми, исключительно на основании предыдущего положительного опыта.
- Действия, которые следует предпринять внутреннему аудитору, если ему станет известно о существующей или потенциальной проблеме, связанной с объективностью, такие как обсуждение проблемы с менеджером по внутреннему аудиту или руководителем внутреннего аудита.
- Требования к отчетности, предусматривающие периодическое рассмотрение и раскрытие конфликтов интересов каждым внутренним аудитором. Часто согласно требованиям политики внутренние аудиторы обязаны указать, что они понимают политику в отношении конфликта интересов, а также раскрывать информацию о возможных конфликтах интересов. Внутренние аудиторы

ежегодно подписывают заявления с указанием отсутствия потенциальных угроз для объективности, либо с подтверждением осознания известных потенциальных угроз.

Чтобы закрепить важность этих политик и способствовать усвоению всеми внутренними аудиторами их важности, многие руководители внутреннего аудита проводят плановые семинары или занятия по этим фундаментальным понятиям. Такие учебные занятия позволяют внутренним аудиторам лучше понять, что такое объективность, путем рассмотрения сценариев нарушения объективности и наиболее эффективных способов решения этой проблемы. Например, более старшие аудиторы и менеджеры могут поделиться личным опытом в ситуациях, когда их объективность была поставлена под сомнение, либо когда они самостоятельно раскрывали информацию об отношениях или фактах, которые вызывали конфликт интересов. Еще одна распространенная тема обучения – это профессиональный скептицизм. Такое обучение укрепляет понимание природы скептицизма, а также важности избегать предвзятости и поддерживать открытый и пытливый образ мышления.

Кроме того, при назначении внутренних аудиторов для выполнения определенных заданий руководитель внутреннего аудита (или его заместитель) учитывает возможность нарушения объективности и избегает назначения членов команды, у которых может иметься конфликт интересов, как описано выше. Например, когда внутренние аудиторы перешли в подразделение внутреннего аудита из других отделов, руководитель внутреннего аудита должен придерживаться Стандарта 1130.A1, который требует, чтобы внутренние аудиторы воздерживались от проведения оценки тех областей, за которые они раньше несли ответственность, в течение не менее одного года после ухода из отдела. Помимо этого, руководитель внутреннего аудита (или его заместитель) обсуждает с потенциальными членами команды характер задания, какие сотрудники и отделы участвуют в его выполнении, а также изучает вопрос о наличии конфликта интересов, который может привести к нарушению (или возникновению видимости нарушения) объективности внутреннего аудитора. Внутренним аудиторам рекомендуется делиться любыми своими сомнениями для того, чтобы руководство внутреннего аудита могло принять решение, может ли внутренний аудитор участвовать в выполнении задания.

Широко известно, что практика в области оценки результатов и оплаты труда может оказывать существенное отрицательное влияние на объективность сотрудника. Например, если оценка результатов деятельности, заработная плата или премия внутреннего аудитора в существенной степени основаны на результатах опросов об уровне удовлетворенности клиентов, внутренний аудитор может колебаться при сообщении отрицательных результатов, из-за которых клиент может поставить низкую оценку удовлетворенности. Либо, если процесс оценки работы аудитора в значительной мере ориентирован на количество выявленных замечаний или на проведение аудита в рамках бюджета, это может стать причиной утраты внутренним аудитором объективности. В этом случае он может сообщить об относительно незначительной проблеме в качестве несоответствия, обнаруженного в ходе аудита, или проигнорировать тревожные признаки новых проблем, которые были выявлены ближе к моменту завершения задания, когда бюджет практически исчерпан. Поэтому руководителю внутреннего аудита необходимо продуманно подходить к разработке системы оценки результатов деятельности и оплаты труда внутренних аудиторов и учитывать возможность нарушения объективности внутреннего аудитора из-за используемых показателей. В идеале, в процессе оценки нужно уравновесить показатели, основанные на результатах работы аудитора, результатах аудита и отзывах клиентов.

### **Подтверждение соблюдения требований**

Документация, которая может подтвердить соответствие стандарту, включает руководство по внутренней политике, содержащее информацию о процессах оценки результатов и оплаты труда, а также четкие политики, касающиеся обеспечения объективности, избегания конфликтов интересов и информирования о них. Учебные ведомости или материалы могут подтверждать, что внутренние аудиторы были ознакомлены с важностью объективности, характером угроз для объективности и примерами конфликтов интересов.

Кроме того, в случае существования соответствующей политики на уровне организации или подразделения внутреннего аудита могут иметься подписанные формы подтверждения раскрытия информации о наличии (или отсутствии) конфликтов интересов. Для подтверждения, что реализации известных конфликтов интересов удалось избежать, рабочую документацию задания, в которой указан состав выделенной команды, можно сравнить с трудовыми записями или формами подтверждения.

\*\*\*

## **Руководство по применению 1130: Факторы, отрицательно влияющие на независимость и объективность**

### **Стандарт 1130 – Факторы, отрицательно влияющие на независимость и объективность**

Если независимость или объективность подвергаются или воспринимаются как подвергающиеся отрицательному воздействию, информация об этом должна быть раскрыта соответствующим сторонам. Метод раскрытия информации зависит от характера отрицательного воздействия.

#### **Интерпретация:**

*Отрицательное воздействие на организационную независимость и индивидуальную объективность может быть связано с личным конфликтом интересов, ограничениями объема аудита, права доступа к документации, сотрудникам, активам и ограничениями в ресурсах, в том числе финансировании, но не ограничивается этим. Стороны, которым должна быть раскрыта информация об отрицательном воздействии на организационную независимость и индивидуальную объективность, определяются, исходя из ожиданий в отношении обязанностей подразделения внутреннего аудита и его руководителя перед высшим исполнительным руководством и Советом, как это определено в Положении о внутреннем аудите, а также от характера данного воздействия.*

#### **Приступая к работе**

Стандарт предусматривает раскрытие руководителем внутреннего аудита информации о фактическом или предполагаемом отрицательном воздействии на независимость или объективность. Поэтому руководитель внутреннего аудита должен иметь четкое понимание требований к независимости и объективности, указанных в Кодексе этики и Стандартах 1100, 1110, 1111 и 1120. Кроме того, путем информирования Совета и высшего руководства об этих требованиях руководитель внутреннего аудита поможет обеспечить понимание ими чрезвычайной важности независимости и объективности для эффективной деятельности внутреннего аудита. В большинстве случаев Совет и высшее руководство обсудят, каким образом и кому должна раскрываться информация об отрицательном воздействии на независимость и объективность, в зависимости от характера и потенциальных последствий данного воздействия.

Для того, чтобы полностью понимать и ценить независимость и объективность, важно, чтобы внутренние аудиторы учитывали точки зрения различных заинтересованных сторон и условия, которые могут восприниматься как подрывающие независимость или объективность (или создавать такое впечатление). Часто руководитель внутреннего аудита разрабатывает руководство или справочник по политике внутреннего аудита, в котором рассматриваются вопросы организационной независимости и объективности внутреннего аудитора, характер факторов, оказывающих на них отрицательное воздействие, и порядок действий внутренних аудиторов при наличии потенциальной возможности нарушения независимости и объективности.

#### **Практическая реализация**

Как указано выше, для эффективного управления независимостью и объективностью, в том числе факторами, оказывающими на них отрицательное воздействие, многие руководители внутреннего аудита используют руководство или справочник по политике внутреннего аудита, в котором указаны соответствующие ожидания и требования. Помимо определения терминов «независимость» и «объективность», в таком руководстве могут быть определены конкретные стандарты в данной области, указаны ситуации, которые могут привести к нарушению (или видимости нарушения) независимости и объективности, а также действия, которые должен предпринять внутренний аудитор в случае потенциального нарушения.

Ситуации, в которых имеет место такое нарушение, как правило, бывают связаны с личной заинтересованностью, предвзятостью, знакомством, самопроверкой или оказанием ненадлежащего влияния. Эти ситуации могут привести к личным конфликтам интересов, ограничениям объема, ограничениям ресурсов или ограничениям доступа к документам, персоналу или имуществу. Примеры отрицательного воздействия на организационную независимость внутреннего аудита включают в себя следующие ситуации, которые при их возникновении могут также подорвать объективность внутреннего аудитора:

- Руководитель внутреннего аудита имеет более широкую функциональную ответственность, чем только внутренний аудит, и проводит аудит функциональной области, которая входит в сферу его надзора.
- Непосредственный начальник руководителя внутреннего аудита имеет более широкую функциональную ответственность, чем только внутренний аудит, и руководитель внутреннего аудита проводит аудит области, которая входит в сферу функциональной ответственности его непосредственного начальника.
- Руководитель внутреннего аудита не осуществляет прямого взаимодействия и обмена информацией с Советом.
- Бюджет на проведение внутреннего аудита ограничен настолько, что подразделение внутреннего аудита не может выполнять свои обязанности, предусмотренные Положением о внутреннем аудите. (Стандарт 2020 «Представление и утверждение планов» содержит дополнительные указания относительно сообщения о влиянии ограничений в ресурсах).

Примеры нарушения объективности включают следующие ситуации:

- Внутренний аудитор проводит аудит области, в которой он недавно работал, например, когда сотрудник перешел в подразделение внутреннего аудита из другого функционального подразделения организации, а затем был назначен для проведения аудита этого подразделения. (Такая ситуация рассматривается в Стандарте 1130.A1).
- Внутренний аудитор проводит аудит области, в которой работает его родственник или близкий друг.
- Внутренний аудитор бездоказательно полагает, что в проверяемой области были эффективно снижены риски, исключительно на основании положительных результатов, полученных в ходе предыдущего аудита, или личного опыта (например, недостаток профессионального скептицизма).
- Внутренний аудитор вносит изменения в запланированный подход или результаты вследствие ненадлежащего влияния со стороны другого лица, зачастую высшего по должности, без надлежащего обоснования.

Руководство по политике внутреннего аудита нередко предусматривает действия, которые должен предпринять внутренний аудитор, если ему станет известно о таком нарушении или он будет обеспокоен этим. Как правило, первый шаг – обсудить проблему с менеджером по внутреннему аудиту или руководителем внутреннего аудита, чтобы определить, действительно ли в данной ситуации имеет место подобное нарушение, и какие шаги лучше всего предпринять.

Стороны, которые должны быть уведомлены об отрицательном воздействии на независимость и объективность, и наиболее подходящий способ уведомления определяются, исходя из характера такого воздействия и ожиданий Совета/высшего руководства.

Например:

- Когда руководитель внутреннего аудита полагает, что отрицательное воздействие не является фактическим, но осознает, что может существовать *видимость* такого воздействия, руководитель внутреннего аудита может принять решение обсудить проблему на совещаниях по планированию аудиторских заданий с операционным руководством, задокументировать обсуждение (например, в меморандуме по планированию аудита) и объяснить, почему обеспокоенность является необоснованной. Подобное раскрытие также может быть целесообразно включить в окончательный отчет о выполнении

задания.

- Когда руководитель внутреннего аудита считает, что отрицательное воздействие является фактическим и влияет на способность подразделения внутреннего аудита выполнять свои обязанности независимо и объективно, вероятнее всего, руководитель внутреннего аудита обсудит такое воздействие с Советом и высшим руководством, а также обратится к ним за поддержкой для разрешения этой ситуации.
- Когда об отрицательном воздействии становится известно после проведения аудита, и оно оказывает влияние на достоверность (или предполагаемую достоверность) результатов задания, руководитель внутреннего аудита обсудит его с операционным и высшим руководством, а также с Советом. (В Стандарте 2421 «Ошибки и упущения» указано, что если в окончательном варианте отчетности содержится существенная ошибка или упущение, руководитель внутреннего аудита должен довести исправленную информацию до сведения всех сторон, получивших первоначальный вариант отчетности.)

Руководитель внутреннего аудита обычно лично участвует в определении наилучшего подхода к раскрытию информации.

### **Подтверждение соблюдения требований**

Подтвердить соответствие стандарту может множество документов, в том числе руководство по политике внутреннего аудита, включающее в себя политики в отношении независимости, объективности, разрешения конфликтов, а также информацию о характере факторов, оказывающих отрицательное воздействие, и порядке информирования о них. Другая документация может включать в себя протоколы заседаний Совета, если на них обсуждались факты нарушения независимости или объективности, служебные записки или отчеты, которые содержат раскрытие таких сведений.

\*\*\*

## Руководство по применению 1200: Профессионализм и профессиональное отношение к работе

### Стандарт 1200 – Профессионализм и профессиональное отношение к работе

Внутренние аудиторы должны выполнять аудиторские задания на должном профессиональном уровне.

#### Приступая к работе

Выполнение аудиторских заданий с проявлением профессионализма и профессионального отношения к работе является обязанностью каждого внутреннего аудитора. Приобретение этих двух качеств начинается с достижения понимания обязательных для применения элементов Международных основ профессиональной практики внутреннего аудита (МОПП), и в особенности Кодекса этики Института внутренних аудиторов (IIA).

Внутренние аудиторы, как правило, достигают профессионализма посредством получения образования, накопления опыта, использования возможностей для профессионального развития, а также получения профессиональных квалификаций и сертификатов, таких как наиболее значимый в профессии внутреннего аудита сертификат «Дипломированный внутренний аудитор» (Certified Internal Auditor, CIA®), выдаваемый IIA. Получившие профессиональные сертификаты внутренние аудиторы должны быть осведомлены о требованиях к непрерывному образованию для поддержания действия сертификатов.

Профессиональное отношение к работе подразумевает понимание предусмотренного МОПП систематического и дисциплинированного подхода к осуществлению внутреннего аудита, который дополняется специфическими для организации политиками и процедурами, внедряемыми руководителем внутреннего аудита.

Руководитель внутреннего аудита несет ответственность за обеспечение соответствия данному стандарту деятельности внутреннего аудита в целом. В рамках управления внутренним аудитом руководитель внутреннего аудита внедряет политики и процедуры, позволяющие внутренним аудиторам выполнять аудиторские задания на должном профессиональном уровне. Это включает в себя подбор и обучение внутренних аудиторов руководителем внутреннего аудита, а также надлежащее планирование, кадровое обеспечение и контроль выполнения аудиторских заданий. Для начала руководитель внутреннего аудита может проанализировать обязанности, предусмотренные Положением о внутреннем аудите и планом внутреннего аудита, а затем подумать, какими знаниями, навыками и компетенциями должны обладать сотрудники подразделения внутреннего аудита для выполнения запланированных аудиторских заданий.

#### Практическая реализация

Профессиональное отношение внутренних аудиторов к своей работе включает соблюдение Кодекса этики IIA, а также может включать в себя соблюдение кодекса поведения организации и любых других кодексов поведения, относящихся к полученным ими профессиональным званиям. В подразделении внутреннего аудита может быть установлена официальная процедура, в соответствии с которой внутренний аудитор должен ежегодно подписывать декларацию о соблюдении Кодекса этики IIA или кодекса поведения организации.

Как правило, внутренние аудиторы в ходе профессиональной деятельности повышают свой уровень профессионализма посредством получения и поддержания действия соответствующих сертификатов, накопления опыта и прохождения профессиональной подготовки, что включает в себя непрерывное профессиональное развитие. Руководитель внутреннего аудита может использовать разработанную IIA Международную модель компетенций внутреннего аудита или аналогичный инструмент для установления критериев оценки профессионализма внутренних аудиторов. Эти критерии могут использоваться для составления должностных инструкций и перечня необходимых

компетенций в рамках подразделения внутреннего аудита. Кроме того, руководитель внутреннего аудита может разработать стратегию подбора, назначения, обучения и профессионального развития персонала с целью формирования высокопрофессионального подразделения внутреннего аудита и обеспечения актуальности и достаточности компетенций его сотрудников.

При разработке плана внутреннего аудита руководитель внутреннего аудита, как правило, обдумывает соответствие между знаниями, навыками и другими компетенциями, необходимыми для выполнения плана, и имеющимися ресурсами в рамках подразделения внутреннего аудита и у других поставщиков услуг по предоставлению гарантий и консультаций. Руководитель внутреннего аудита и старшие внутренние аудиторы могут сопоставить навыки, необходимые для выполнения каждого аудиторского задания в полном объеме и достижения его целей, с уровнем профессионализма каждого внутреннего аудитора.

Для обеспечения профессионального отношения внутренних аудиторов к своей работе руководитель внутреннего аудита должен внедрить политики и процедуры (Стандарт 2040), которые в общем случае должны включать положения обязательных для применения элементов МОПП и обеспечивать систематический и дисциплинированный подход к выполнению аудиторских заданий. Руководитель внутреннего аудита может потребовать от аудиторов подписания форм подтверждения понимания ими содержания данных политик и процедур.

Внутренние аудиторы могут применять свои профессиональные знания для оценки объема, содержания и целей аудиторского задания и определения способов его эффективного выполнения. Следуя обязательным для применения элементам МОПП и политикам и процедурам внутреннего аудита при планировании, выполнении и документировании аудиторских заданий, внутренние аудиторы, по существу, проявляют надлежащее профессиональное отношение к работе. Стандарты 1220 - 1220.A3 определяют основные элементы, которые должны приниматься во внимание внутренними аудиторами для проявления профессионального отношения к работе.

После завершения аудиторского задания руководитель внутреннего аудита или сотрудник, контролирующий выполнение задания, обычно анализируют процесс выполнения задания, результаты и выводы. После этого может быть организована встреча с выполнявшими задание внутренними аудиторами для обсуждения относящихся к делу наблюдений и получения информации о том, насколько тщательно соблюдались установленные процедуры, для проведения контрольного обзора.

### **Подтверждение соблюдения требований**

Доказательства соответствия Стандарту 1200 могут включать следующее:

- Оценки компетентности подразделения внутреннего аудита.
- Документы, отражающие стратегию подбора и обучения персонала, должностные инструкции и резюме.
- Политики и процедуры внутреннего аудита, шаблоны рабочей документации.
- Доказательства ознакомления внутренних аудиторов с политиками и процедурами внутреннего аудита и подписанные подтверждения понимания их содержания.
- Доказательства, подкрепляющие ежегодную декларацию о соблюдении Кодекса этики ИА и кодекса корпоративной этики организации.
- План внутреннего аудита и планы аудиторских заданий, подтверждающие выделение достаточного количества квалифицированного персонала внутреннего аудита для их выполнения.

Свидетельства профессионального отношения внутренних аудиторов к своей работе могут содержаться в рабочей документации по заданию или другой документации по процедурам и процессам, которые использовались при выполнении аудиторского задания.

Документально оформленные контрольные обзоры выполнения заданий и опросы

клиентов после их выполнения, а также другие формы обратной связи могут содержать сведения об уровне профессионализма и профессионального отношения к работе, проявленного отдельными внутренними аудиторами. Независимые внешние оценки, проведенные в рамках программы обеспечения и повышения качества внутреннего аудита, могут служить дополнительными подтверждениями факта выполнения заданий с проявлением профессионализма и профессионального отношения к работе.

\*\*\*

## Руководство по применению 1210: Профессионализм

### Стандарт 1210 – Профессионализм

Внутренние аудиторы должны обладать знаниями, навыками и другими компетенциями, необходимыми для выполнения своих должностных обязанностей. Для выполнения стоящих перед подразделением внутреннего аудита задач, сотрудники подразделения должны коллективно обладать необходимыми знаниями, навыками и другими компетенциями или получить их.

#### Интерпретация:

*Профессионализм — это общий термин, относящийся к знаниям, навыкам и другим компетенциям, которые требуются от внутренних аудиторов для эффективного выполнения своих профессиональных обязанностей. Это включает в себя способность принимать во внимание информацию о текущих событиях, трендах, и о возникающих новых проблемах, для того, чтобы рекомендации и советы были уместными. Внутренним аудиторам рекомендуется демонстрировать свой профессионализм путем получения соответствующих профессиональных сертификатов и квалификаций, таких как «Дипломированный внутренний аудитор» (Certified Internal Auditor, CIA) и другие сертификаты, предлагаемые международным Институтом внутренних аудиторов и другими профессиональными организациями.*

#### Приступая к работе

Для достижения соответствия данному стандарту важно, чтобы внутренние аудиторы понимали и применяли обязательные для применения элементы Международных основ профессиональной практики (МОПП), а также обладали определенными знаниями, навыками и компетенциями. Обеспечение коллективного профессионализма подразделения внутреннего аудита является обязанностью руководителя внутреннего аудита, который должен эффективно управлять подразделением внутреннего аудита и его ресурсами для выполнения плана внутреннего аудита и обеспечения полезности внутреннего аудита для организации. (Вопросы управления деятельностью и ресурсами внутреннего аудита подробно рассматриваются в серии стандартов 2000).

Разработанная Институтом внутренних аудиторов (IIA) Международная модель компетенций внутреннего аудита определяет ключевые компетенции, необходимые для выполнения требований МОПП на всех уровнях профессии внутреннего аудита, включая персонал, менеджмент и руководителя. Для соблюдения Стандарта 1210 руководитель внутреннего аудита и внутренние аудиторы могут изучить, понять и обдумать компетенции, входящие в состав Модели компетенций IIA.

#### Практическая реализация

Для формирования и поддержания профессионализма внутреннего аудита руководитель внутреннего аудита может разработать инструмент для оценки компетенций или навыков, основанный на Модели компетенций или других критериях для сравнения (например, зрелое подразделение внутреннего аудита). Затем руководитель внутреннего аудита может включить базовые критерии компетентности внутреннего аудита в должностные инструкции и материалы для подбора персонала, чтобы способствовать привлечению и найму внутренних аудиторов, обладающих соответствующим образованием и опытом. Руководитель внутреннего аудита также может использовать инструмент оценки компетентности для проведения периодической оценки навыков внутренних аудиторов с целью выявления пробелов. При этом руководителю внутреннего аудита следует учитывать риск мошенничества и риски, связанные с использованием информационных технологий, а также существующие автоматизированные методы аудита в соответствии с требованиями стандартов 1210.A2 и 1210.A3.

Руководитель внутреннего аудита имеет дополнительные обязанности, связанные с обеспечением коллективного профессионализма подразделения внутреннего аудита. Эти

обязанности включают управление внутренним аудитом в соответствии с обязательными для применения элементами МОП (Стандарт 2000 «Управление внутренним аудитом») и обеспечение наличия у сотрудников подразделения внутреннего аудита соответствующего комплекса знаний, навыков и других компетенций для выполнения плана внутреннего аудита (Стандарт 2030 «Управление ресурсами»). Если подразделение внутреннего аудита не имеет в штате подходящих и достаточных кадровых ресурсов, руководителю внутреннего аудита следует обратиться за компетентной консультацией или помощью для устранения пробелов. Руководитель внутреннего аудита может использовать критерии, определенные в Модели компетенций, для выявления пробелов в квалификации сотрудников подразделения внутреннего аудита в целом, а также для разработки планов по устранению этих пробелов посредством найма дополнительных сотрудников, обучения, привлечения сторонних организаций и другими способами. (В Стандарте 2050 и руководстве по его применению содержатся подробные сведения о координации деятельности с другими внутренними и внешними сторонами, проводящими проверки и оказывающими консультационные услуги).

Для повышения профессионализма внутреннего аудита руководителю внутреннего аудита следует поощрять профессиональное развитие внутренних аудиторов посредством обучения на рабочем месте, посещения профессиональных конференций и семинаров или стимулируя их к получению профессиональных сертификатов. Путем проведения регулярной оценки эффективности работы внутренних аудиторов руководитель внутреннего аудита может получить представление о потребностях в обучении и дать свои комментарии и предложения для оказания сотрудникам помощи в профессиональном развитии.

Данный стандарт также устанавливает, что каждый отдельный внутренний аудитор должен обладать знаниями, навыками и компетенциями, необходимыми для эффективного выполнения своих обязанностей. Сотрудники могут использовать Модель компетенций в качестве основы для самооценки. Кроме того, согласно данному стандарту внутренним аудиторам рекомендуется получать соответствующие сертификаты и квалификации с целью дальнейшего профессионального роста и повышения профессионализма как самих аудиторов, так и подразделения внутреннего аудита в целом. Аналогичным образом, согласно требованиям Стандарта 1230 «Непрерывное профессиональное развитие» внутренние аудиторы должны совершенствовать свои компетенции путем непрерывного профессионального развития. Внутренним аудиторам следует быть в курсе, какое дополнительное обучение может потребоваться для поддержания действия полученных ими профессиональных сертификатов.

Поскольку согласно требованиям Стандарта 1210 профессионализм должен включать в себя способность принимать во внимание информацию о текущих событиях, трендах и возникающих новых проблемах, непрерывное образование может включать возможности для изучения изменений в отрасли, которые могут затронуть организацию или профессию внутреннего аудита. Руководитель внутреннего аудита может оказать содействие в обеспечении общего профессионализма внутреннего аудита в этой связи. Например, руководитель внутреннего аудита может организовать подписку на сервисы рассылки отраслевых новостей или электронных информационных бюллетеней, которые, вполне вероятно, будут содержать сведения о недавно опубликованных исследованиях и экспертных докладах. Руководитель внутреннего аудита также может посещать семинары, как очные, так и в сети Интернет, либо рекомендовать их посещение аудиторскому персоналу. Кроме того, руководитель внутреннего аудита может периодически организовывать мероприятия по обучению персонала внутреннего аудита для ознакомления с новыми технологиями или изменениями в практике внутреннего аудита.

На уровне отдельных аудиторских заданий руководитель внутреннего аудита несет общую ответственность за осуществление контроля выполнения задания с целью обеспечения качества работы, достижения поставленных целей и повышения квалификации сотрудников (Стандарт 2340 «Контроль выполнения задания»). Профессионализм и опыт внутренних аудиторов помогают определить необходимый уровень контроля. Чтобы постоянно быть в курсе ситуации, руководитель внутреннего аудита может периодически

проводить переоценку навыков отдельных внутренних аудиторов. Кроме того, после завершения выполнения задания руководитель внутреннего аудита или сотрудник, контролирующий выполнение задания, может провести опрос и/или интервью с клиентом (в официальном или в неофициальном порядке) для получения отзывов об уровне профессионализма, проявленного внутренним аудитором при выполнении задания.

Индивидуальные обязанности внутренних аудиторов на уровне планирования задания включают рассмотрение вопроса о соответствии и достаточности ресурсов для достижения целей задания (Стандарт 2230 «Распределение ресурсов на выполнение аудиторского задания»). Внутренние аудиторы, как правило, изучают цели, содержание и объем аудиторского задания, а затем обсуждают с руководителем внутреннего аудита ограничения в части своих компетенций, которые могут помешать достижению целей задания.

### **Подтверждение соблюдения требований**

Внутренние аудиторы могут подтвердить свой профессиональный уровень посредством резюме, послужного списка, а также данных о полученных сертификатах и непрерывном профессиональном развитии (например, об окончании курсов повышения квалификации, участии в конференциях, мастер-классах и семинарах, оценках эффективности работы).

Проведение руководителем внутреннего аудита работы, направленной на формирование высокопрофессионального подразделения внутреннего аудита и поддержание его профессионализма, может подтвердить факт использования инструмента для оценки компетенций, а также разработка политик, процедур и учебных материалов по внутреннему аудиту. Усилия по поиску и найму высокопрофессиональных внутренних аудиторов могли найти отражение в должностных инструкциях и других материалах для подбора персонала.

Руководитель внутреннего аудита или сотрудник, контролирующий выполнение аудиторского задания, может вести записи по своей оценке отдельных внутренних аудиторов и подразделения внутреннего аудита в целом. Такие оценки могут включать в себя оценки эффективности работы отдельных аудиторов, записи по проведенным после выполнения задания обсуждениям, служебные записки и протоколы совещаний. Документированные отзывы, содержащиеся в материалах опросов и интервью с клиентами, проведенных после выполнения задания, также могут свидетельствовать о профессионализме как подразделения внутреннего аудита в целом, так и отдельных внутренних аудиторов.

Подтверждением соблюдения требований подразделением внутреннего аудита в целом могут служить любые из следующих документов:

- План внутреннего аудита, включающий в себя анализ потребностей в ресурсах.
- Перечень навыков, имеющихся у аудиторского персонала, или анкеты отдельных сотрудников с указанием квалификаций.
- Схема предоставления гарантий, содержащая список квалификаций поставщиков услуг, используемых подразделением внутреннего аудита в своей работе.
- Документированные результаты внутренних оценок.

\*\*\*

## **Руководство по применению 1220: Профессионализм и должная осмотрительность**

### **Стандарт 1220 – Профессионализм и должная осмотрительность**

Внутренние аудиторы должны быть добросовестны и применять свои навыки и умения, как это ожидается от здравомыслящего и компетентного внутреннего аудитора. Профессиональное отношение к работе не означает, что аудитор не имеет права на ошибку.

#### **Приступая к работе**

Получение соответствующего образования, опыта, сертификатов и подготовки помогает внутренним аудиторам приобрести навыки и знания, необходимые для выполнения своих обязанностей с проявлением профессионального отношения к работе. Помимо этого, внутренние аудиторы должны понимать и применять обязательные для применения элементы Международных основ профессиональной практики (МОПП). Также полезным может оказаться ознакомление с ключевыми компетенциями, представленными в разработанной Институтом внутренних аудиторов (IIA) Международной модели компетенций внутреннего аудита.

На уровне задания проявление профессионального отношения к работе подразумевает осмысление объема, содержания и целей задания, а также компетенций, которые потребуются для выполнения аудиторской работы, и политик и процедур, непосредственно относящихся к деятельности внутреннего аудита и организации.

#### **Практическая реализация**

Профессиональное отношение внутренних аудиторов к своей работе включает соблюдение Кодекса этики IIA и может также включать в себя соблюдение кодекса поведения организации и любых других кодексов поведения, относящихся к полученным ими профессиональным званиям. В подразделении внутреннего аудита может быть установлена официальная процедура, согласно которой внутренние аудиторы должны ежегодно подписывать декларацию о соблюдении Кодекса этики IIA или кодекса поведения организации.

Наряду с МОПП, политики и процедуры внутреннего аудита обеспечивают систематический и дисциплинированный подход к планированию, выполнению и документированию внутреннего аудита. Применяя этот систематический и дисциплинированный подход, внутренние аудиторы, по существу, проявляют профессиональное отношение к работе. Однако то, что составляет профессиональное отношение к работе, отчасти зависит от сложности задания. В стандартах 1220.A1, 1220.A2, 1220.A3 и 1220.C1 представлены элементы, которые внутренние аудиторы должны принимать во внимание для проявления профессионального отношения к работе. Например, внутренние аудиторы должны учитывать возможность существенных ошибок, мошенничества и несоблюдения требований, и должны проводить исследования и проверки в том же объеме, в котором это сделал бы любой здравомыслящий и компетентный аудитор в таких же или схожих обстоятельствах. В то же время, в Стандарте 1220 также указано, что профессиональное отношение к работе не означает, что аудитор не имеет права на ошибку. Таким образом, от внутренних аудиторов нельзя ожидать предоставления абсолютных гарантий отсутствия нарушений или несоответствий.

Согласно требованиям Стандарта 2340 «Контроль выполнения задания» для обеспечения профессионального отношения к работе на уровне задания необходим должный контроль выполнения задания, что обычно подразумевает проведение контрольного обзора рабочей документации задания, результатов и выводов. После проведения обзора сотрудник, контролирующий выполнение задания, как правило, предоставляет исполнителям свои отзывы, нередко на совещании, проводимом после выполнения задания. Также отзывы об уровне профессионального отношения аудиторов к своей работе могут быть получены путем проведения опросов клиентов после выполнения заданий.

В процессе управления внутренним аудитом (серия стандартов 2000) и реализации программы гарантии и повышения качества внутреннего аудита (серия стандартов 1300) руководитель внутреннего аудита несет общую ответственность за обеспечение профессионального отношения внутренних аудиторов к своей работе. Так, руководитель внутреннего аудита обычно разрабатывает инструменты для измерения результатов (такие как самооценки), метрики (такие как ключевые показатели эффективности), а также процедуру оценки эффективности работы как отдельных внутренних аудиторов, так и подразделения внутреннего аудита в целом. Помимо опросов клиентов инструментарий для оценки работы отдельных внутренних аудиторов может включать обзор работы коллегами и контрольный обзор. Деятельность внутреннего аудита в целом может оцениваться посредством проведения внутренних и внешних оценок в соответствии со Стандартами 1310 - 1312, а также опросов клиентов или с помощью аналогичных способов получения обратной связи.

#### **Подтверждение соблюдения требований**

Внутренние аудиторы демонстрируют соблюдение Стандарта 1220 посредством надлежащего применения обязательных для применения элементов МОПП, отраженного в планах заданий, программах работ и рабочей документации. В оценках эффективности работы внутренних аудиторов может упоминаться о проявлении ими профессионального отношения к работе. Соответствующие контрольные обзоры выполнения заданий, вполне вероятно, будут включены в состав рабочей документации. Профессиональное отношение к работе также может быть подтверждено в случаях, когда сотрудник, контролирующий выполнение задания, проводит встречи с персоналом после выполнения задания, и получает обратную связь от клиентов посредством опросов или других инструментов. Помимо этого, доказательством может служить ежегодная декларация о соблюдении Кодекса этики ИА и кодекса поведения организации. Наконец, внутренние и внешние оценки, проводимые в рамках программы обеспечения и повышения качества внутреннего аудита, также могут свидетельствовать о профессиональном отношении к работе.

\*\*\*

## Руководство по применению 1230: Непрерывное профессиональное развитие

### Стандарт 1230 – Непрерывное профессиональное развитие

Внутренние аудиторы должны совершенствовать свои знания, навыки и другие компетенции путем непрерывного профессионального развития.

#### Приступая к работе

Для повышения уровня своих компетенций и продолжения профессионального развития внутренние аудиторы, возможно, захотят подумать над требованиями к своей работе, включая политику обучения и требования к профессиональной подготовке, предъявляемые профессией, организацией, отраслью, сертификацией или областями специализации. Кроме того, внутренние аудиторы могут рассмотреть комментарии, содержащиеся в последних оценках эффективности работы, результаты оценки соблюдения ими обязательных для применения элементов Международных основ профессиональной практики внутреннего аудита (МОПП) и результаты самооценок, проведенных на основе разработанной Институтом внутренних аудиторов (IIA) Международной модели компетенций внутреннего аудита или аналогичного инструмента. Осмысление карьерных целей может помочь внутренним аудиторам спланировать свое профессиональное развитие в долгосрочной перспективе.

#### Практическая реализация

Внутренние аудиторы могут использовать инструменты самооценки, такие как Модель компетенций, в качестве основы для составления плана профессионального развития. План развития может включать в себя обучение на рабочем месте, коучинг, менторство, а также другие внутренние и внешние возможности для обучения, волонтерской деятельности или сертификации. Как правило, внутренний аудитор обсуждает план с руководителем внутреннего аудита, и при этом они могут договориться об использовании плана профессионального развития в качестве основы для выработки показателей эффективности работы внутреннего аудитора (например, ключевых показателей эффективности), которые могут включаться в контрольные обзоры, опросы клиентов и ежегодные оценки эффективности работы. Результаты таких обзоров могут помочь руководителю внутреннего аудита и внутреннему аудитору определить приоритеты дальнейшего профессионального развития. Ответственность за соблюдение требований Стандарта 1230 несет в конечном итоге сам внутренний аудитор.

Возможности для профессионального развития включают участие в конференциях, семинарах, программах обучения, онлайн-курсах и вебинарах, программах самообразования, классных занятиях; выполнение исследовательских проектов; волонтерскую деятельность в профессиональных организациях; получение профессиональных сертификатов, таких как выдаваемый IIA сертификат «Дипломированный внутренний аудитор» (Certified Internal Auditor, CIA®). Непрерывное профессиональное развитие применительно к определенной отрасли или области специализации (например, анализ данных, финансовые услуги, информационные технологии, налоговое законодательство, проектирование систем) может привести к освоению дополнительных профессиональных компетенций, которые могут повысить качество работы внутреннего аудита в этих областях.

Иногда опросы клиентов внутреннего аудита могут выявлять определенные проблемы в части деловых качеств внутренних аудиторов. Руководитель внутреннего аудита и внутренние аудиторы могут устранить такие проблемы, участвуя в различных тренингах или используя предлагаемые организацией возможности для лучшего понимания хозяйственной деятельности.

С целью обеспечения для внутренних аудиторов возможности совершенствовать свои знания, навыки и другие компетенции руководитель внутреннего аудита может внедрить политику в области обучения и развития, поддерживающую непрерывное

профессиональное развитие. Такая политика может устанавливать минимальное количество часов обучения для каждого аудитора (например, 40 часов), соответствующее требованиям многих систем профессиональной сертификации. Руководитель внутреннего аудита может рассмотреть возможность использования сопоставительного анализа для оценки текущих и будущих потребностей профессии внутреннего аудита, а также тенденций, существующих в отрасли или определенной области специализации.

Для обеспечения постоянной актуальности своих знаний в области внутреннего аудита внутренние аудиторы могут обращаться в Международный институт внутренних аудиторов для получения консультаций по стандартам, передовой практике, процедурам и методам, которые могут оказать влияние на профессию внутреннего аудита, их организацию и определенную отрасль. Это может подразумевать поддержание членства в ИА и других профессиональных организациях, участие в местных мероприятиях, самостоятельное отслеживание или подписку на новостные ленты или информационные сервисы в сфере профессии внутреннего аудита и отраслевых новостей.

### **Подтверждение соблюдения требований**

Внутренние аудиторы могут продемонстрировать соблюдение требований Стандарта 1230 посредством сохранения документации или других подтверждений следующего:

- Проведение самооценок на основе модели компетенций или критериев для сравнения.
- Составление планов профессионального развития и обучения.
- Членство и участие в профессиональных организациях.
- Подписка на источники профессиональной информации.
- Прохождение обучения (например, зачеты по программам непрерывного образования, сертификаты, свидетельства о прохождении курса обучения).

Повышение уровня профессионализма, достигнутое посредством обучения на рабочем месте и внутреннего обучения, вполне вероятно может быть отмечено в оценках эффективности работы, в которых также могут отслеживаться возможности для дальнейшего профессионального развития. Показатели эффективности работы могут отражать наблюдения руководителей или коллег в отношении приобретения аудитором новых навыков и повышения его возможностей. Политики внутреннего аудита, график обучения и опросы персонала внутреннего аудита могут свидетельствовать, что руководителем внутреннего аудита были обеспечены возможности для непрерывного профессионального развития.

\*\*\*

## Руководство по применению 1300: Программа обеспечения и повышения качества внутреннего аудита

### Стандарт 1300 — Программа обеспечения и повышения качества внутреннего аудита

Руководитель внутреннего аудита должен разработать и поддерживать программу обеспечения и повышения качества, охватывающую все виды деятельности внутреннего аудита.

#### Интерпретация:

*Программа обеспечения и повышения качества разрабатывается для того, чтобы провести оценку соответствия деятельности внутреннего аудита Стандартам и оценку соответствия деятельности внутренних аудиторов Кодексу этики. Программа также предусматривает оценку эффективности и результативности внутреннего аудита и выявление возможностей для совершенствования деятельности. Руководитель внутреннего аудита должен содействовать вовлечению Совета в формирование мероприятий и оценку эффективности программы обеспечения и повышения качества внутреннего аудита.*

#### Приступая к работе

Стандарт 1300 ставит перед руководителем внутреннего аудита задачу по разработке и поддержанию комплексной программы обеспечения и повышения качества внутреннего аудита. Программа обеспечения и повышения качества должна охватывать все аспекты осуществления и управления деятельностью внутреннего аудита, включая консультационные задания, в соответствии с обязательными для применения элементами Международных основ профессиональной практики внутреннего аудита (МОПП). Также может быть целесообразно отразить в программе передовые практики профессии внутреннего аудита.

Программа обеспечения и повышения качества разрабатывается для проведения оценки соответствия деятельности внутреннего аудита *Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита* (далее - *Стандарты*) и применения внутренними аудиторами Кодекса этики Института внутренних аудиторов (IIA). В связи с этим она должна включать текущие и периодические внутренние оценки, а также внешние оценки, проводимые компетентными независимыми оценщиками или группами оценщиков (см. Стандарт 1310 «Требования программы обеспечения и повышения качества»).

Руководитель внутреннего аудита должен обладать глубоким пониманием обязательных для применения элементов МОПП, в особенности *Стандартов* и Кодекса этики. Как правило, руководитель внутреннего аудита проводит встречу с Советом для достижения понимания ожиданий от деятельности внутреннего аудита, обсуждения важности *Стандартов* и программы обеспечения и повышения качества и обеспечения их поддержки со стороны Совета.

Как правило, руководитель внутреннего аудита находит примеры разработки и поддержания программы обеспечения и повышения качества в других организациях, в том числе в аналогичных организациях по характеру деятельности и уровню развития, с целью проведения сравнительного анализа. Кроме того, руководитель внутреннего аудита может обратиться к Дополнительным руководствам IIA или другим опубликованным методическим материалам по данному вопросу, включая выпущенное IIA «Руководство по оценке качества внутреннего аудита».

#### Практическая реализация

Правильно составленная программа обеспечения и повышения качества обеспечивает внедрение концепции качества в деятельность и все операции внутреннего аудита. У подразделения внутреннего аудита не должно быть необходимости оценивать, соответствует ли каждое отдельное задание *Стандартам*. Вместо этого, задания должны

выполняться в соответствии с установленной методологией, которая способствует обеспечению качества и, по умолчанию, соответствию *Стандартам*. Кроме того, методология, как правило, способствует постоянному совершенствованию качества внутреннего аудита.

В соответствии с требованиями Стандарта 1300 руководитель внутреннего аудита должен разработать и поддерживать программу обеспечения и повышения качества, охватывающую все аспекты внутреннего аудита, конечной целью которой является формирование подразделения внутреннего аудита, объем и качество работы которого включает в себя соответствие *Стандартам* и применение Кодекса этики. Программа обеспечения и повышения качества позволяет проводить оценку деятельности внутреннего аудита на предмет соответствия *Стандартам* и применения внутренними аудиторами Кодекса этики. В связи с этим программа обеспечения и повышения качества включает оценки эффективности и результативности внутреннего аудита, которые помогают выявить возможности для совершенствования.

Руководитель внутреннего аудита периодически оценивает программу обеспечения и повышения качества и обновляет ее по мере необходимости. Например, по мере развития подразделения внутреннего аудита или изменения условий его деятельности может возникнуть необходимость корректировки программы обеспечения и повышения качества для обеспечения ее дальнейшего эффективного и результативного функционирования и поддержания уверенности заинтересованных сторон в том, что она приносит пользу, способствуя совершенствованию операционной деятельности организации.

В целях реализации Стандарта 1300 руководитель внутреннего аудита должен принимать во внимание требования, связанные с пятью его основными компонентами:

- Внутренние оценки (Стандарт 1311).
- Внешние оценки (Стандарт 1312).
- Информирование о результатах программы обеспечения и повышения качества (Стандарт 1320).
- Правомерное использование фразы о соответствии Стандартам (Стандарт 1321).
- Раскрытие информации о несоответствии (Стандарт 1322).

### **Внутренние оценки**

Внутренние оценки включают в себя текущий мониторинг и периодические самооценки (см. Стандарт 1311 «Внутренние оценки»), предназначенные для оценки соответствия деятельности внутреннего аудита обязательным для применения элементам МОПП, качества и контроля выполняемой аудиторской работы, адекватности политик и процедур внутреннего аудита, пользы, которую приносит внутренний аудит организации, а также установления и достижения ключевых показателей эффективности.

Руководитель внутреннего аудита должен организовать текущий мониторинг и обеспечить периодический анализ деятельности внутреннего аудита. Текущий мониторинг осуществляется главным образом посредством проведения постоянных мероприятий, таких как планирование и контроль выполнения заданий, стандартизированных практик работы, процедур составления и согласования рабочей документации, рассмотрения отчетов, а также выявления недостатков или нуждающихся в улучшении областей деятельности и составления соответствующих планов корректирующих мероприятий. Текущий мониторинг помогает руководителю внутреннего аудита определить, обеспечивается ли качество процессов внутреннего аудита при выполнении каждого задания.

Периодические самооценки проводятся с целью подтверждения эффективности текущего мониторинга, оценки соответствия деятельности внутреннего аудита *Стандартам* и применения Кодекса этики внутренними аудиторами. Посредством соблюдения *Стандартов* и Кодекса этики подразделение внутреннего аудита также достигает

соответствия Определению внутреннего аудита и Основным принципам профессиональной практики внутреннего аудита.

Руководство по применению 1311 «Внутренние оценки» содержит дополнительные указания относительно требований программы обеспечения и повышения качества к внутренним оценкам.

### **Внешние оценки**

Помимо внутренних оценок, руководитель внутреннего аудита должен обеспечить проведение внешних оценок деятельности внутреннего аудита как минимум один раз в пять лет (см. Стандарт 1312 «Внешние оценки»). Целью таких оценок, которые должны проводиться независимым оценщиком или группой оценщиков, не являющихся сотрудниками организации, является проверка соответствия деятельности внутреннего аудита *Стандартам* и применения внутренними аудиторами Кодекса этики.

Вместо полной внешней оценки может быть проведена самооценка, при условии ее подтверждения квалифицированным, независимым, компетентным и профессиональным внешним оценщиком. В таких случаях самооценка с независимым внешним подтверждением должна включать в себя всеобъемлющий и полностью документированный процесс самооценки, идентичный процессу полной внешней оценки, и ее подтверждение на месте квалифицированным независимым внешним оценщиком.

Руководство по применению 1312 «Внешние оценки» содержит дополнительные указания относительно требований программы обеспечения и повышения качества к внешним оценкам.

### **Информирование о результатах программы обеспечения и повышения качества**

Руководитель внутреннего аудита должен информировать высшее исполнительное руководство и Совет о результатах программы обеспечения и повышения качества в соответствии со Стандартом 1320 «Отчетность по программе обеспечения и повышения качества». Информационные сообщения должны включать следующее:

- Объем и частоту как внутренних, так и внешних оценок.
- Квалификацию и независимость оценщика или группы оценщиков.
- Выводы оценщиков.
- Планы корректирующих мероприятий, выработанные на основании оценок для осуществления действий в областях, в которых были выявлены факты несоответствия *Стандартам*, а также возможности для улучшения.

В Руководстве по применению 1320 «Отчетность по программе обеспечения и повышения качества» представлены дополнительные указания относительно отчетности по программе обеспечения и повышения качества.

### **Правомерное использование фразы о соответствии *Стандартам***

Подразделение внутреннего аудита может заявлять письменно или устно, что деятельность внутреннего аудита осуществляется в соответствии со *Стандартами*, только в том случае, если это заявление подтверждается результатами как внутренних, так и внешних оценок в рамках программы обеспечения и повышения качества. Руководство по применению 1321 «Использование фразы «соответствует *Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита*» содержит дополнительные указания относительно правомерного использования данной фразы.

### **Раскрытие информации о несоответствии**

Если в результате внешней или внутренней оценки установлено, что деятельность внутреннего аудита не соответствует обязательным для применения элементам МОПП, и такое несоответствие влияет на общий объем, содержание или деятельность внутреннего аудита, руководитель внутреннего аудита должен сообщить о факте несоответствия и его последствиях высшему исполнительному руководству и Совету. Руководство по

применению 1322 «Раскрытие информации о несоответствии» содержит дополнительные указания о порядке и сроках сообщения о несоответствии.

### **Подтверждение соблюдения требований**

Существует много мероприятий и документов, которые могут продемонстрировать соответствие Стандарту 1300, главными из которых являются собственно документально оформленная руководителем внутреннего аудита политика обеспечения и повышения качества, результаты внешних и внутренних оценок и документация, показывающая, что руководитель внутреннего аудита информировал Совет о результатах программы обеспечения и повышения качества. Эта документация обычно включает в себя установленные факты, планы корректирующих мероприятий и информацию о корректирующих мероприятиях, осуществленных с целью повышения уровня соответствия деятельности внутреннего аудита *Стандартам* и Кодексу этики. Кроме того, любая документация по действиям, предпринятым с целью повышения эффективности и результативности внутреннего аудита, может помочь продемонстрировать соответствие настоящему стандарту. Что касается внешних оценок, для демонстрации соответствия Стандарту 1300 может использоваться документация внешнего оценщика или группы оценщиков, либо письменные независимые подтверждения проведенных самооценок. Подтвердить соблюдение требований могут также протоколы заседаний Совета, на которых обсуждались программы обеспечения и повышения качества внутреннего аудита и их результаты, а также презентации для высшего исполнительного руководства и Совета.

\*\*\*

## Руководство по применению 1310: Требования программы обеспечения и повышения качества

### Стандарт 1310 — Требования программы обеспечения и повышения качества

Программа обеспечения и повышения качества должна включать как внутренние, так и внешние оценки.

#### Приступая к работе

Стандарт 1310 содержит требования, составляющие суть программы обеспечения и повышения качества, охватывающей все аспекты деятельности внутреннего аудита. В частности, в стандарте указано, что программа обеспечения и повышения качества должна включать как внутренние, так и внешние оценки.

Руководителю внутреннего аудита следует быть осведомленным об этих требованиях. Внутренние оценки формируются на основе интенсивных, всеобъемлющих процессов, постоянного контроля и тестирования работы внутреннего аудита и консультационной работы, а также периодического подтверждения соответствия *Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита* (далее - *Стандарты*) и применения аудиторами Кодекса этики Института внутренних аудиторов (IIA). Внешние оценки дают возможность независимому оценщику или группе оценщиков сделать заключение относительно соответствия деятельности внутреннего аудита *Стандартам* и применения внутренними аудиторами Кодекса этики, а также определить области, требующие улучшения. Программа обеспечения и повышения качества также включает постоянные измерения и анализ показателей эффективности работы, таких как выполнение плана внутреннего аудита, продолжительность цикла, количество принятых к исполнению рекомендаций и степень удовлетворенности клиентов.

Руководитель внутреннего аудита, как правило, осведомлен о прошлых результатах как внутренних, так и внешних оценок, в которых указаны направления улучшения работы подразделения внутреннего аудита. Руководитель внутреннего аудита обычно реализует планы внедрения улучшений посредством программы обеспечения и повышения качества.

#### Практическая реализация

Стандарт 1310 устанавливает, что программа обеспечения и повышения качества должна включать как внутренние, так и внешние оценки. Внутренние оценки включают текущий мониторинг и периодические самооценки (см. Стандарт 1311 «Внутренние оценки»), проводимые с целью оценки соответствия деятельности внутреннего аудита обязательным для применения элементам МОПП, качества и контроля выполняемой аудиторской работы, адекватности политик и процедур внутреннего аудита, пользы, которую приносит организации внутренний аудит, а также установления и достижения ключевых показателей эффективности.

Руководитель внутреннего аудита должен организовать текущий мониторинг и обеспечить периодический анализ деятельности внутреннего аудита. Текущий мониторинг осуществляется главным образом посредством проведения постоянных мероприятий, таких как планирование и контроль выполнения заданий, стандартизированных практик работы, процедур составления и согласования рабочей документации, рассмотрения отчетов, а также выявления недостатков или нуждающихся в улучшении областей деятельности и составления соответствующих планов корректирующих мероприятий. Текущий мониторинг помогает руководителю внутреннего аудита определить, обеспечивается ли качество процессов внутреннего аудита при выполнении каждого задания.

Периодические самооценки проводятся с целью подтверждения эффективности текущего мониторинга, оценки соответствия деятельности внутреннего аудита *Стандартам* и применения Кодекса этики внутренними аудиторами. Посредством соблюдения *Стандартов* и Кодекса этики подразделение внутреннего аудита также достигает

соответствия Определению внутреннего аудита и Основным принципам профессиональной практики внутреннего аудита.

Помимо внутренних оценок руководитель внутреннего аудита должен обеспечить проведение внешних оценок деятельности внутреннего аудита как минимум один раз в пять лет (см. Стандарт 1312 «Внешние оценки»). Целью таких оценок, которые должны проводиться независимым оценщиком или группой оценщиков, не являющихся сотрудниками организации, является проверка соответствия деятельности внутреннего аудита *Стандартам* и применения внутренними аудиторами Кодекса этики.

Вместо полной внешней оценки может быть проведена самооценка, но при условии ее подтверждения квалифицированным, независимым, компетентным и профессиональным внешним оценщиком. В таких случаях процесс самооценки с независимым внешним подтверждением должен включать всеобъемлющий и полностью документированный процесс самооценки, идентичный процессу полной внешней оценки, и ее подтверждение на месте квалифицированным независимым внешним оценщиком.

Руководства по применению Стандартов 1311 и 1312 содержат дополнительные указания относительно требований программы обеспечения и повышения качества к внутренним и внешним оценкам.

### **Подтверждение соблюдения требований**

Соответствие Стандарту 1310 может быть подтверждено множеством документов, включая документацию, подтверждающую соответствие Стандартам 1311 и 1312. Кроме того, соблюдение требований могут продемонстрировать протоколы заседаний Совета, на которых обсуждались планы проведения оценок и их результаты. Отчет о проведении сопоставительного анализа и запросы на оказание услуг могут служить свидетельством добросовестного подхода организации к отбору внешних оценщиков.

Что касается внутренних оценок, соблюдение требований могут продемонстрировать любые доказательства осуществления мероприятий по текущему мониторингу в соответствии с программой обеспечения и повышения качества внутреннего аудита (например, анализ ключевых показателей эффективности или рабочей документации). Кроме того, соблюдение требований может подтверждаться документацией по выполненным периодическим оценкам, включающей объем проверки, методический план, рабочую документацию и отчеты об информировании. Наконец, о соблюдении требований могут свидетельствовать результаты выполнения программы обеспечения и повышения качества (например, планы корректирующих мероприятий, корректирующие мероприятия, осуществленные с целью повышения уровня соответствия, мероприятия по повышению эффективности и результативности деятельности внутреннего аудита).

Что касается внешних оценок, то наиболее важным показателем соблюдения требований является отчет внешнего оценщика, включающий заключение о степени соответствия и планы корректирующих мероприятий. Такой отчет часто содержит рекомендации внешнего оценщика по способам повышения качества, эффективности и результативности внутреннего аудита, которые могут помочь подразделению внутреннего аудита лучше служить интересам заинтересованных сторон организации и приносить ей пользу.

\*\*\*

## Руководство по применению 1311: Внутренние оценки

### Стандарт 1311 — Внутренние оценки

Внутренние оценки должны включать:

- текущий мониторинг деятельности внутреннего аудита;
- периодические самооценки, проводимые внутренними аудиторами, или оценки, проводимые другими сотрудниками организации, обладающими достаточными знаниями в области внутреннего аудита.

### Интерпретация:

*Текущий мониторинг является неотъемлемой частью ежедневного анализа и оценки деятельности внутреннего аудита. Текущий мониторинг включается в политики и процедуры по управлению внутренним аудитом; при этом используются процессы, инструменты и информация, которые считаются необходимыми для оценки соответствия Кодексу этики и Стандартам.*

*Периодические оценки проводятся для оценки соответствия Кодексу этики и Стандартам.*

*Достаточные знания в области внутреннего аудита требуют по крайней мере понимания всех обязательных для применения элементов Международных основ профессиональной практики внутреннего аудита.*

### Приступая к работе

Как указано в Стандарте 1311, руководитель внутреннего аудита несет ответственность за обеспечение проведения подразделением внутреннего аудита внутренних оценок, включающих как текущий мониторинг, так и периодические самооценки. Внутренние оценки подтверждают, что деятельность внутреннего аудита продолжает осуществляться в соответствии с *Международными профессиональными стандартами внутреннего аудита* (далее - *Стандарты*) и Кодексом этики Института внутренних аудиторов (IIA). Руководитель внутреннего аудита осознает, что внутренние оценки направлены на постоянное улучшение деятельности внутреннего аудита и включают в себя мониторинг ее эффективности и результативности.

Выпущенное IIA Руководство по оценке качества внутреннего аудита или аналогичные руководства и инструменты могут использоваться в качестве методических материалов при проведении внутренних оценок.

### Практическая реализация

Две взаимосвязанные части внутренней оценки – текущий мониторинг и периодические самооценки представляют собой эффективный инструмент для постоянной оценки соответствия деятельности внутреннего аудита *Стандартам* и применения внутренними аудиторами Кодекса этики. Кроме того, они могут позволить выявить возможности для улучшения.

### Текущий мониторинг

Текущий мониторинг осуществляется главным образом посредством проведения постоянных мероприятий, таких как планирование и контроль выполнения заданий, стандартизированных практик работы, процедур составления и согласования рабочей документации, рассмотрения отчетов, а также выявления недостатков или нуждающихся в улучшении областей деятельности и составления соответствующих планов корректирующих мероприятий. Текущий мониторинг помогает руководителю внутреннего аудита определить, обеспечивается ли качество процессов внутреннего аудита при выполнении каждого задания. Как правило, текущий мониторинг осуществляется в течение года в плановом порядке посредством применения стандартных рабочих процедур. Для облегчения этого процесса руководитель внутреннего аудита может разработать шаблоны, предназначенные для использования внутренними аудиторами в ходе выполнения

аудиторских заданий, обеспечив таким образом последовательное применение *Стандартов*.

Адекватный контроль является основополагающим элементом любой программы обеспечения и повышения качества. Контроль начинается с этапа планирования и продолжается на протяжении этапов выполнения задания и информирования. Адекватный контроль обеспечивается посредством постоянного, направленного на определение ожиданий обмена информацией между внутренними аудиторами на протяжении всего задания, а также процедур проверки рабочей документации, включая своевременное согласование лицом, ответственным за осуществление контроля выполнения заданий. Руководство по применению 2340 «Контроль выполнения задания» содержит дополнительные указания по осуществлению контроля внутреннего аудита.

Руководства по применению следующих серий стандартов содержат дополнительные указания по надлежащему выполнению заданий, начиная с планирования и до сообщения результатов: 2200, 2300 и 2400.

Дополнительные механизмы, широко применяемые для осуществления текущего мониторинга, включают следующее:

- Контрольные списки или средства автоматизации, обеспечивающие соблюдение внутренними аудиторами установленных практик и процедур, а также последовательность применения стандартов деятельности.
- Обратная связь от клиентов внутреннего аудита и других заинтересованных сторон по эффективности и результативности работы группы внутреннего аудита. Обратная связь может запрашиваться как непосредственно после выполнения задания, так и на периодической основе (например, раз в полгода или раз в год) посредством инструментов для проведения опросов или путем проведения обсуждений между руководителем внутреннего аудита и менеджментом.
- Ключевые показатели эффективности (КПЭ) сотрудников и выполнения заданий, такие как количество дипломированных внутренних аудиторов в штате, их стаж работы в области внутреннего аудита, количество часов, уделенных ими непрерывному профессиональному развитию в течение года, соблюдение сроков выполнения заданий, уровень удовлетворенности заинтересованных сторон.
- Другие показатели, которые могут быть ценными для определения эффективности и результативности деятельности внутреннего аудита. Показатели бюджета проекта, систем учета рабочего времени и выполнения плана аудита могут помочь определить, уделяется ли достаточно времени всем аспектам аудиторского задания. Отклонение по результатам анализа «бюджет/факт» также может служить ценным показателем для определения эффективности и результативности деятельности внутреннего аудита.

Помимо подтверждения соответствия *Стандартам* и Кодексу этики, текущий мониторинг может выявить возможности для улучшения деятельности внутреннего аудита. В таких случаях руководитель внутреннего аудита, как правило, рассматривает эти возможности и может составить план действий. После внедрения изменений, для мониторинга достигнутого успеха могут использоваться ключевые показатели эффективности. Результаты текущего мониторинга должны докладываться Совету не реже одного раза в год согласно требованиям Стандарта 1320 «Отчетность по программе обеспечения и повышения качества».

### **Периодические самооценки**

Периодические самооценки имеют несколько другую направленность, чем текущий мониторинг, поскольку они, как правило, обеспечивают более комплексный, всесторонний анализ *Стандартов* и деятельности внутреннего аудита. Текущий мониторинг, напротив, обычно направлен на проведение анализа на уровне заданий. Кроме того, в ходе периодических самооценок рассматривается соответствие каждому стандарту, в то время

как текущий мониторинг часто бывает в большей степени сосредоточен на стандартах деятельности на уровне заданий.

Периодические самооценки, как правило, проводятся старшими сотрудниками подразделения внутреннего аудита, специальной группой по обеспечению качества или сотрудником подразделения внутреннего аудита, обладающим большим опытом применения Международных основ профессиональной практики (МОПП), дипломированными внутренними аудиторами или другими компетентными специалистами в области внутреннего аудита, которые могут работать и в других частях организации. Когда это возможно, в процесс проведения самооценок следует включить сотрудников подразделения внутреннего аудита, поскольку это может послужить полезной возможностью для обучения с целью повышения уровня понимания МОПП внутренними аудиторами.

Подразделение внутреннего аудита проводит периодические самооценки для подтверждения сохранения соответствия *Стандартам* и Кодексу этики, а также для оценки:

- Качества и контроля проводимой работы.
- Адекватности и пригодности политик и процедур внутреннего аудита.
- Пользы, которую внутренний аудит приносит организации.
- Достижения ключевых показателей эффективности.
- Степени соответствия ожиданиям заинтересованных сторон.

Для выполнения этих задач лицо или группа, проводящая самооценку, как правило, анализирует каждый стандарт в целях определения соответствия деятельности внутреннего аудита. Это может включать углубленное интервьюирование и опросы заинтересованных сторон. Посредством данного процесса руководитель внутреннего аудита обычно может оценить качество аудиторских практик, применяемых подразделением внутреннего аудита, включая соблюдение политик и процедур при выполнении заданий. Периодические самооценки могут проводиться сотрудником подразделения внутреннего аудита или другими лицами в организации, обладающими достаточными познаниями в области практики внутреннего аудита, в частности, *Стандартов* и Кодекса этики.

Подразделение внутреннего аудита может предпринимать дополнительные действия для оказания поддержки в осуществлении периодических самооценок, такие как проведение обзоров выполненных заданий или анализ ключевых показателей эффективности.

- **Обзор выполненных заданий** – Подразделение внутреннего аудита может произвести выборку из аудиторских заданий за определенный временной интервал и провести обзор для оценки соблюдения политик внутреннего аудита (см. Стандарт 2040 «Политики и процедуры») и соответствия *Стандартам* и Кодексу этики. Такие обзоры, как правило, проводятся сотрудниками подразделения внутреннего аудита, которые не принимали участия в выполнении соответствующего задания. В более крупной или более зрелой организации этот процесс может осуществляться специалистом или группой по обеспечению качества. В небольших организациях руководитель внутреннего аудита или лицо, отвечающее за проверку рабочей документации, может для проведения этого обзора и закрытия дела использовать контрольные списки, заполняемые после выпуска окончательного отчета.
- **Анализ ключевых показателей эффективности** – Подразделение внутреннего аудита также может осуществлять мониторинг и анализ ключевых показателей эффективности, характеризующих эффективность стандартной практики работы внутреннего аудита (например, фактическое количество часов, потраченных на выполнение задания, в сравнении с запланированным, процент выполнения плана аудита, количество дней, прошедших между завершением работы на месте и выпуском отчета, процент аудиторских наблюдений, по которым были предприняты действия, а также своевременность выполнения корректирующих мероприятий на

основе аудиторских наблюдений). К числу других широко используемых показателей относятся количество дипломированных внутренних аудиторов в штате, их стаж работы в области внутреннего аудита и количество часов, уделенных ими непрерывному профессиональному развитию в течение года.

После проведения периодической самооценки руководитель внутреннего аудита в случае необходимости может разработать план мероприятий, направленных на использование возможностей для улучшения. В этот план следует включить предполагаемые сроки проведения мероприятий.

Результаты периодических самооценок, отражающие уровень соответствия деятельности внутреннего аудита *Стандартам* и Кодексу этики, должны сообщаться Совету после завершения самооценки в соответствии с требованиями Стандарта 1320. Периодическая самооценка, проводимая незадолго до проведения внешней оценки, может помочь снизить количество времени и усилий, требующихся для выполнения внешней оценки (см. Стандарт 1312 «Внешние оценки»).

### **Подтверждение соблюдения требований**

Соответствие Стандарту 1311 может быть подтверждено множеством материалов, в том числе любыми доказательствами осуществления текущего мониторинга в соответствии с программой обеспечения и повышения качества внутреннего аудита. Примеры могут включать заполненные контрольные списки по проверке рабочей документации, результаты опросов и ключевые показатели эффективности, характеризующие эффективность и результативность внутреннего аудита, такие как анализ фактического количества часов, потраченных на выполнение задания, в сравнении с запланированным. Кроме того, соответствие может быть продемонстрировано с помощью документации по выполненным периодическим оценкам, включающей в себя сведения об объеме и содержании проверки и методический план, рабочую документацию и отчеты об информировании. Наконец, соблюдение требований могут продемонстрировать презентации для Совета и менеджмента, протоколы заседаний и результаты текущего мониторинга и периодических самооценок, включая планы корректирующих мероприятий и сами корректирующие мероприятия, осуществленные с целью повышения степени соответствия, эффективности и результативности деятельности.

\*\*\*

## Руководство по применению 1312: Внешние оценки

### Стандарт 1312 — Внешние оценки

Внешние оценки должны проводиться как минимум один раз в пять лет квалифицированным и независимым оценщиком или группой оценщиков, не являющихся сотрудниками организации. Руководитель внутреннего аудита должен обсудить с Советом:

- формат и частоту внешних оценок;
- квалификацию и независимость внешнего оценщика или группы оценщиков, включая любой возможный конфликт интересов.

### Интерпретация:

*Внешняя оценка может быть выполнена с проведением полной внешней оценки или с проведением самооценки с независимым внешним подтверждением. Внешний оценщик должен дать оценку на соответствие Кодексу этики и Стандартам; внешняя оценка может также включать рекомендации по вопросам, носящим операционный или стратегический характер.*

*Квалифицированный внешний оценщик или группа оценщиков демонстрируют компетентность в двух областях: профессиональные вопросы внутреннего аудита и проведение внешней оценки. Подтверждением компетентности могут служить опыт в сочетании с теоретической подготовкой. Наиболее ценным является опыт работы с организациями аналогичного масштаба и сложности, в соответствующих секторах, отраслях, а также по аналогичным техническим проблемам. Не все члены группы оценщиков обязаны иметь компетенцию по полному спектру вопросов, поскольку оценивается вся группа в целом. Принимая решение о достаточной компетентности внешнего оценщика или группы оценщиков, руководитель внутреннего аудита руководствуется своим собственным профессиональным суждением.*

*Независимость оценщика или группы оценщиков предполагает отсутствие фактического или предполагаемого конфликта интересов. Независимые оценщики не могут быть работниками или находиться под контролем организации, в которой проводится оценка внутреннего аудита. Руководитель внутреннего аудита должен содействовать вовлеченности Совета при проведении внешних оценок для предотвращения предполагаемых или возможных конфликтов интересов.*

### Приступая к работе

Как указано в настоящем стандарте, руководитель внутреннего аудита несет ответственность за обеспечение внешней оценки деятельности внутреннего аудита независимым оценщиком или группой оценщиков, не являющихся сотрудниками организации, не реже одного раза в пять лет. Проведение внешней оценки является одним из требований программы обеспечения и повышения качества внутреннего аудита и проводится с целью подтверждения соответствия деятельности внутреннего аудита *Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита* (далее - *Стандарты*) и применения внутренними аудиторами Кодекса этики Института внутренних аудиторов (IIA). Поэтому чрезвычайно важно, чтобы руководитель внутреннего аудита периодически просматривал Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита (МОПП) и был в курсе любых изменений, которые необходимо довести до сведения всех сотрудников подразделения внутреннего аудита.

Как правило, руководитель внутреннего аудита имеет представление о различных форматах внешних оценок, а также о различных организациях, предоставляющих такие услуги. Также, руководитель внутреннего аудита, как правило, осведомлен о применяемой в его организации политике работы с поставщиками внешних услуг. Помимо этого, руководителю внутреннего аудита следует быть осведомленным о требованиях к независимости внешнего оценщика или группы оценщиков и понимать, в каких ситуациях может возникнуть отрицательное воздействие на независимость и объективность или

конфликт интересов.

### **Практическая реализация**

Как правило, руководитель внутреннего аудита обсуждает с высшим исполнительным руководством и Советом частоту и формат внешних оценок. Такие обсуждения позволяют руководителю внутреннего аудита провести разъяснительную работу с заинтересованными сторонами, а также достичь понимания и правильного восприятия ожиданий организации.

Согласно требованиям *Стандартов*, деятельность внутреннего аудита должна подвергаться внешней оценке как минимум один раз в пять лет. Тем не менее, после обсуждения этих требований с высшим исполнительным руководством и Советом руководитель внутреннего аудита может прийти к выводу, что внешние оценки следует проводить чаще. Существует несколько причин для более частых оценок, в том числе изменения в составе руководства (например, смена высшего исполнительного руководства или руководителя внутреннего аудита), существенные изменения в политиках и процедурах внутреннего аудита, слияние двух или более аудиторских организаций в одно подразделение внутреннего аудита или существенная текучесть кадров. Кроме того, повышенная частота внешних оценок может быть обусловлена характерными для отрасли проблемами или проблемами, связанными с охраной окружающей среды.

Внешние оценки проводятся с целью оценки соответствия деятельности внутреннего аудита *Стандартам* и применения внутренними аудиторами Кодекса этики. Как указано в Стандарте 1320 «Отчетность по программе обеспечения и повышения качества», результаты внешних оценок, в том числе заключение о соответствии, сделанное оценщиком или группой оценщиков, должны сообщаться высшему исполнительному руководству и Совету после завершения таких оценок.

### **Два подхода**

Внешние оценки могут проводиться с использованием одного из двух подходов: полная внешняя оценка или самооценка с независимым внешним подтверждением. Полная внешняя оценка должна быть проведена квалифицированным и независимым внешним оценщиком или группой оценщиков. Группа должна состоять из компетентных специалистов и возглавляться опытным и профессиональным руководителем проектной группы. Внешняя оценка обычно включает три основных компонента:

- Уровень соответствия *Стандартам* и Кодексу этики. Уровень соответствия может быть оценен посредством анализа Положения о внутреннем аудите, планов, политик, процедур и практик внутреннего аудита. В некоторых случаях в анализ могут быть также включены применимые законодательные и нормативные требования.
- Эффективность и результативность внутреннего аудита. Этот показатель может быть измерен посредством оценки процессов и инфраструктуры внутреннего аудита, включая программу обеспечения и повышения качества, а также оценки знаний, опыта и специальных навыков персонала внутреннего аудита.
- Степень, в которой деятельность внутреннего аудита соответствует ожиданиям Совета, высшего исполнительного и операционного руководства и приносит пользу организации.

Вторым подходом к выполнению требования о проведении внешней оценки является самооценка с независимым внешним подтверждением. Внешняя оценка этого вида обычно проводится подразделением внутреннего аудита, после чего она подтверждается квалифицированным и независимым внешним оценщиком. Самооценка с независимым внешним подтверждением обычно состоит из:

- Всестороннего и полностью документированного процесса самооценки, идентичного процессу полной внешней оценки, по крайней мере в том, что касается оценки соответствия деятельности внутреннего аудита *Стандартам* и Кодексу этики.

- Подтверждения на месте квалифицированным и независимым внешним оценщиком.
- Ограниченных мероприятий в других областях, таких как сопоставительный анализ; обзор, консультирование и использование передовых практик; интервью с высшим исполнительным и операционным руководством.

### **Квалификация внешнего оценщика**

Вне зависимости от того, какой подход был выбран для проведения внешней оценки, для ее проведения организация должна пригласить квалифицированного и независимого внешнего оценщика или группу оценщиков. Как правило, при выборе внешнего оценщика или группы оценщиков руководитель внутреннего аудита консультируется с высшим исполнительным руководством и Советом. Оценщики или группа оценщиков должны быть компетентными в двух основных областях: профессиональная практика внутреннего аудита (включая глубокое знание МОПП) и процесс внешней оценки качества. Предпочтительные компетенции и квалификации, как правило, включают следующее:

- Профессиональный сертификат специалиста по внутреннему аудиту (например, дипломированного внутреннего аудитора).
- Знание передовых практик внутреннего аудита.
- Достаточный и недавний по времени практический опыт внутреннего аудита на уровне руководства, демонстрирующий наличие знания и навыков практического применения МОПП.

Организации могут требовать наличия у руководителей группы оценщиков или лиц, осуществляющих независимое подтверждение оценки, дополнительных квалификаций и компетенций, включая:

- Более высокий уровень компетентности и опыта, полученного в процессе предыдущей работы по проведению внешних оценок.
- Прохождение курса обучения по оценке качества ИА или аналогичного обучения.
- Опыт работы на должности руководителя внутреннего аудита (или на аналогичной руководящей должности в сфере внутреннего аудита).
- Соответствующие технические знания и опыт работы в отрасли.

Лица, обладающие знаниями в других областях, также могут оказать содействие в соответствующих случаях. Примеры включают специалистов в области управления рисками предприятия, аудита информационных технологий, работы со статистическими выборками, систем мониторинга и контрольных самооценок.

Руководителю внутреннего аудита следует определить желаемый набор навыков для внешней оценки и использовать свое профессиональное суждение при выборе внешнего оценщика или группы оценщиков. Исходя из потребностей подразделения внутреннего аудита, руководитель внутреннего аудита может, например, предпочесть специалистов, обладающих опытом внутреннего аудита в организациях аналогичного масштаба, уровня сложности и аналогичной отрасли, поскольку такие специалисты могут оказаться наиболее ценными. При этом не обязательно, чтобы каждый член группы оценщиков обладал всеми предпочтительными компетенциями; скорее необходимо, чтобы группа в целом обладала требующейся квалификацией для достижения наилучших результатов.

### **Независимость и объективность оценщика**

При выборе внешнего оценщика или группы оценщиков руководителю внутреннего аудита, высшему исполнительному руководству и Совету следует принять во внимание и обсудить несколько факторов, связанных с независимостью и объективностью. Внешние оценщики, группы оценщиков и их организации не должны иметь потенциальных, фактических или предполагаемых конфликтов интересов, которые могут оказать отрицательное влияние на объективность. Факторы, отрицательно влияющие на объективность, могут включать прошлые, настоящие или будущие взаимоотношения с организацией, ее персоналом или подразделением внутреннего аудита (например, внешний аудит бухгалтерской отчетности, при котором внешние аудиторы полагались на работу подразделения внутреннего аудита;

оказание содействия подразделению внутреннего аудита; личные отношения; прошлое или будущее участие во внутренних оценках качества; консультационные услуги в сфере корпоративного управления, управления рисками, финансовой отчетности, внутреннего контроля или в смежных областях).

В случаях, когда потенциальные внешние оценщики являются бывшими сотрудниками подразделения внутреннего аудита, следует принимать во внимание срок, в течение которого оценщик являлся независимым. (Независимость в этом контексте означает, что оценщик не имеет конфликта интересов, а также не является сотрудником и не подвержен влиянию со стороны организации, в которую входит подразделение внутреннего аудита).

Сотрудники других подразделений организации, хотя они организационно отделены от подразделения внутреннего аудита, не считаются независимыми для целей проведения внешней оценки. В государственном секторе подразделения внутреннего аудита, входящие в состав отдельных организаций в пределах одного уровня органов власти, не считаются независимыми, если они подотчетны одному и тому же руководителю внутреннего аудита. Подобным образом, сотрудники связанной организации (например, головной организации, аффилированного лица той же группы организаций, либо организации, осуществляющей функции по общему контролю, надзору или обеспечению качества по отношению к рассматриваемой организации), также не считаются независимыми.

Взаимные оценки, проводимые между двумя организациями, не считаются независимыми. Однако при этом взаимные оценки, проводимые между тремя или более подобными организациями – организациями, относящимися к одной отрасли, региональной ассоциации или другой группе организаций, объединенных общими интересами, могут считаться независимыми. Тем не менее, в таких случаях необходимо проявлять повышенное внимание, чтобы убедиться в отсутствии отрицательного воздействия на независимость и объективность и наличии у всех членов группы возможности выполнять свои обязанности в полном объеме.

### **Подтверждение соблюдения требований**

Отчет внешнего оценщика является основным документом, демонстрирующим соответствие Стандарту 1312. Такой отчет часто включает рекомендации внешних оценщиков и планы действий в области управления для повышения качества, эффективности и результативности внутреннего аудита, которые могут содержать новые идеи или методы, позволяющие подразделению внутреннего аудита лучше служить интересам заинтересованных сторон и приносить пользу организации.

Другие документы, которые могут продемонстрировать соответствие, включают протоколы заседаний Совета, на которых обсуждались планы проведения и результаты внешних оценок. Отчет о проведении сопоставительного анализа и запросы на оказание услуг могут продемонстрировать добросовестный подход организации к отбору внешних оценщиков.

\*\*\*

## Руководство по применению 1320: Отчетность по программе обеспечения и повышения качества

### Стандарт 1320 — Отчетность по программе обеспечения и повышения качества

Руководитель внутреннего аудита должен информировать высшее исполнительное руководство и Совет о результатах программы обеспечения и повышения качества. Информационные сообщения должны включать следующее:

- объем и частоту как внутренних, так и внешних оценок;
- квалификацию и независимость внешнего оценщика или группы оценщиков, включая любой возможный конфликт интересов;
- выводы оценщиков;
- план корректирующих мероприятий.

#### Интерпретация:

*Форма, содержание и частота информирования о результатах программы обеспечения и повышения качества устанавливаются в ходе обсуждений с высшим исполнительным руководством и Советом с учетом обязанностей подразделения внутреннего аудита и его руководителя, определенных в Положении о внутреннем аудите. С целью продемонстрировать соответствие Кодексу этики и Стандартам, результаты внешних и периодических внутренних оценок сообщаются по завершении таких оценок, а результаты текущего мониторинга – по крайней мере ежегодно. Результаты включают данную оценщиком или группой оценщиков оценку степени соответствия.*

#### Приступая к работе

Стандарт 1320 содержит минимальные критерии информации по программе обеспечения и повышения качества, которую руководитель внутреннего аудита должен доводить до сведения высшего исполнительного руководства и Совета. Анализ требований, относящихся к каждому элементу этого стандарта, может помочь руководителю внутреннего аудита в подготовке к реализации стандарта.

Как указано в данном стандарте, руководитель внутреннего аудита несет ответственность за информирование о результатах программы в целом. Для этого руководитель внутреннего аудита должен понимать требования программы обеспечения и повышения качества (см. Стандарт 1300 «Программа обеспечения и повышения качества»). Как правило, руководитель внутреннего аудита регулярно встречается с высшим исполнительным руководством и Советом для достижения понимания и согласования ожиданий в отношении информирования о деятельности внутреннего аудита и, в том числе, о программе обеспечения и повышения качества. При этом руководитель внутреннего аудита также принимает во внимание предусмотренные Положением о внутреннем аудите обязанности, связанные с программой обеспечения и повышения качества.

Руководителю внутреннего аудита следует быть осведомленным о результатах любых внутренних оценок, включая периодические оценки и текущий мониторинг, а также проведенных внешних оценок. Соответственно, руководитель внутреннего аудита должен иметь представление о степени соответствия деятельности внутреннего аудита *Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита* (далее - *Стандарты*) и Кодексу этики Института внутренних аудиторов (IIA).

#### Практическая реализация

Как правило, сведения о программе обеспечения и повышения качества отражаются в руководстве по политикам и процедурам внутреннего аудита (см. Стандарт 2040 «Политики и процедуры») и в Положении о внутреннем аудите (см. Стандарт 1010 «Признание Обязательных для применения руководств в Положении о внутреннем аудите»). Руководитель внутреннего аудита может начать с изучения этой информации

для понимания требований к информационным сообщениям в рамках отчетности по программе обеспечения и повышения качества, которые должны включать четыре основных элемента:

- Объем и частота внутренних и внешних оценок.
- Квалификация и независимость оценщиков.
- Выводы оценщиков.
- План корректирующих мероприятий.

### **Объем и частота внутренних и внешних оценок**

Объем и частота как внутренних, так и внешних оценок должны обсуждаться с Советом и высшим исполнительным руководством (см. Стандарт 1311 «Внутренние оценки» и Стандарт 1312 «Внешние оценки»). Объем должен определяться с учетом обязанностей подразделения внутреннего аудита и руководителя внутреннего аудита, предусмотренных Положением о внутреннем аудите, и может включать ожидания от деятельности внутреннего аудита со стороны Совета и высшего исполнительного руководства, а также ожидания, выраженные другими заинтересованными сторонами. Он может также включать оценку практики внутреннего аудита в сопоставлении со *Стандартами* и любыми другими нормативными требованиями, которые могут оказывать влияние на деятельность внутреннего аудита. Частота внешних оценок может отличаться в зависимости от размера и уровня зрелости подразделения внутреннего аудита.

### **Внутренние оценки**

Руководителю внутреннего аудита следует обеспечить средства для информирования о результатах внутренних оценок не реже одного раза в год с целью повышения объективности и степени доверия к деятельности внутреннего аудита. В Интерпретации Стандарта 1320 указано, что результаты периодических внутренних оценок должны сообщаться по завершении таких оценок, а результаты текущего мониторинга - по крайней мере ежегодно.

Периодические внутренние оценки могут включать оценку соответствия деятельности внутреннего аудита *Стандартам* для обоснования заявления о соответствии *Стандартам* (см. Стандарт 1321 «Использование фразы «соответствует *Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита*»). Более крупные организации могут проводить периодические внутренние оценки ежегодно, тогда как более мелкие или менее зрелые подразделения внутреннего аудита могут проводить их реже (например, каждые два года). Например, подразделение внутреннего аудита может проводить внутреннюю оценку за многолетний период и отчитываться о результатах работы, проделанной в течение каждого периода, отдельно.

Текущий мониторинг обычно включает представление отчетов по ключевым показателям эффективности внутреннего аудита. Руководитель внутреннего аудита может представлять высшему исполнительному руководству и Совету ежегодный отчет о результатах текущего мониторинга и включать в него рекомендации по улучшению деятельности.

Как правило, лица, ответственные за проведение текущего мониторинга и периодических внутренних оценок, напрямую докладывают о результатах руководителю внутреннего аудита в ходе проведения оценок. В мелких подразделениях внутреннего аудита руководитель внутреннего аудита может принять на себя более широкие обязанности в рамках процесса проведения внутренних оценок. Результаты внутренних оценок в соответствующих случаях включают планы корректирующих мероприятий и информацию о ходе их выполнения. Руководитель внутреннего аудита может направлять отчеты по внутренним оценкам различным заинтересованным сторонам, включая высшее исполнительное руководство, Совет и внешних аудиторов.

Руководство по применению 1311 «Внутренние оценки» содержит дополнительные сведения о проведении текущего мониторинга и периодических внутренних оценок.

## Внешние оценки

Руководитель внутреннего аудита должен обсуждать частоту внешних оценок с высшим исполнительным руководством и Советом. Согласно требованиям *Стандартов*, деятельность внутреннего аудита должна подвергаться внешней оценке как минимум один раз в пять лет. Тем не менее, после обсуждения этих требований с высшим исполнительным руководством и Советом руководитель внутреннего аудита может прийти к выводу, что внешние оценки следует проводить чаще. Существует несколько причин для более частых оценок, включая изменения в составе менеджмента (например, смена высшего исполнительного руководства или руководителя внутреннего аудита), существенные изменения в политиках и процедурах внутреннего аудита, слияние двух или более аудиторских организаций в одно подразделение внутреннего аудита или существенная текучесть кадров. Кроме того, повышенная частота внешних оценок может быть обусловлена характерными для отрасли проблемами или проблемами, связанными с охраной окружающей среды.

## Квалификация и независимость оценщиков

При выборе внешнего оценщика или группы оценщиков руководитель внутреннего аудита, как правило, обсуждает с высшим исполнительным руководством и Советом квалификацию внешнего оценщика (оценщиков) и несколько факторов, связанных с независимостью и объективностью оценщиков, включая фактические, потенциальные или предполагаемые конфликты интересов. Впоследствии при сообщении результатов внешней оценки руководитель внутреннего аудита, как правило, подтверждает квалификацию и независимость внешнего оценщика или группы оценщиков. Информация о любых фактических, потенциальных или предполагаемых конфликтах интересов должна быть доведена до сведения высшего исполнительного руководства и Совета. Руководство по применению 1312 «Внешние оценки» содержит дополнительные сведения, касающиеся квалификации и независимости внешних оценщиков.

## Заключение оценщиков

Отчет о внешней оценке включает в себя выражение мнения или заключение по результатам внешней оценки. Помимо заключения об общей степени соответствия деятельности внутреннего аудита *Стандартам* отчет может включать оценку по каждому стандарту и/или серии стандартов. Руководителю внутреннего аудита следует объяснить высшему исполнительному руководству и Совету заключение, сделанное на основе оценочной шкалы, а также влияние результатов. Ниже приведен пример оценочной шкалы степени соответствия, которая может использоваться при оценке:

- **В целом соответствует** – высшая оценка, которая означает, что подразделение внутреннего аудита имеет Положение о внутреннем аудите, политики и процедуры, и их исполнение и результаты оцениваются как соответствующие *Стандартам*.
- **Частично соответствует** – недостатки в практике оцениваются как отклонение от *Стандартов*, но эти недостатки не препятствуют подразделению внутреннего аудита выполнять свои обязанности.
- **Не соответствует** – недостатки в практике оцениваются как настолько существенные, что они серьезно сказываются на качестве выполнения подразделением внутреннего аудита своих обязанностей во всех или существенных сферах его деятельности или не позволяют исполнять их надлежащим образом.

## Планы корректирующих мероприятий

В ходе проведения внешней оценки оценщик может дать рекомендации по исправлению недостатков в областях деятельности, в которых было выявлено несоответствие *Стандартам*, а также возможностям для улучшения. Руководителю внутреннего аудита следует доводить до сведения высшего исполнительного руководства и Совета любые планы действий по реализации рекомендаций внешней оценки. Кроме того, руководитель внутреннего аудита может рассмотреть возможность включения рекомендаций внешней оценки и планов действий в существующие процессы текущего мониторинга решения проблемных вопросов, выявленных по итогам выполнения аудиторского задания (см. Стандарт 2500 «Мониторинг решения проблемных вопросов»). После реализации

рекомендаций внешней оценки руководитель внутреннего аудита, как правило, сообщает об этом Совету в рамках осуществляемого подразделением внутреннего аудита мониторинга хода решения проблемных вопросов, либо отдельно при проведении следующей внутренней оценки (Стандарт 1311) в рамках программы обеспечения и повышения качества.

#### **Подтверждение соблюдения требований**

Соответствие Стандарту 1320 может быть подтверждено множеством документов, включая протоколы заседаний Совета или других совещаний, фиксирующие обсуждения объема и частоты как внутренних, так и внешних оценок с высшим исполнительным руководством и Советом. Протоколы заседаний Совета и других совещаний также могут служить документальным подтверждением квалификации и независимости внешних оценщиков или группы оценщиков. Помимо этого, закупочная документация может отражать процесс, организованный с целью выполнения требований о проведении конкурентных торгов для приобретения услуг.

Соответствие настоящему стандарту также может продемонстрировать другая документация, в частности, документация по информированию о результатах периодических внутренних и внешних оценок. Материалы внутреннего аудита могут включать копию отчета о внешней оценке. Такой отчет, как правило, содержит сведения, обосновывающие заключение оценщика, и может включать оценку по каждому стандарту. Внешний оценщик может самостоятельно провести презентацию для высшего исполнительного руководства и Совета, либо руководитель внутреннего аудита может сообщить результаты программы обеспечения и повышения качества напрямую.

\*\*\*

## Руководство по применению 1321: Использование фразы «соответствует Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита»

### Стандарт 1321 — Использование фразы «соответствует Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита»

Заявлять о том, что деятельность внутреннего аудита осуществляется в соответствии с *Международными профессиональными стандартами внутреннего аудита*, допустимо только в том случае, если это заявление подтверждается результатами выполнения программы обеспечения и повышения качества.

#### Интерпретация:

*Деятельность внутреннего аудита соответствует Кодексу этики и Стандартам, когда достигаются результаты, сформулированные в этих документах. Результаты программы обеспечения и повышения качества включают результаты как внешней, так и внутренней оценки. Вся деятельность внутреннего аудита должна подвергаться внутренней оценке. Вся деятельность внутреннего аудита также должна как минимум раз в пять лет подвергаться внешней оценке.*

#### Приступая к работе

Как внутренние, так и внешние оценки деятельности внутреннего аудита проводятся с целью оценки и выражения мнения о соответствии деятельности внутреннего аудита *Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита* (далее – *Стандарты*) и Кодексу этики Института внутренних аудитов (IIA). Оценки также могут включать рекомендации по улучшению деятельности.

Руководителю внутреннего аудита следует понимать требования программы обеспечения и повышения качества и ознакомиться с результатами недавних внутренних и внешних оценок деятельности внутреннего аудита. Руководитель внутреннего аудита, как правило, также осведомлен об ожиданиях Совета в отношении использования фразы «соответствует Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита». Руководитель внутреннего аудита может периодически обсуждать ее использование с Советом для формирования и поддержания осведомленности об ожиданиях Совета по этому вопросу.

#### Практическая реализация

Внутренние аудиторы могут заявлять устно или письменно, что деятельность внутреннего аудита осуществляется в соответствии со *Стандартами*, только в том случае, если это заявление подтверждается результатами выполнения программы обеспечения и повышения качества, включая как внутренние, так и внешние оценки, проводимые согласно требованиям Стандарта 1312. После подтверждения соответствия *Стандартам* по результатам внешней оценки подразделение внутреннего аудита может продолжать использовать фразу о соответствии *Стандартам* (при условии, что это заявление по-прежнему подтверждается результатами внутренних оценок) до момента проведения следующей внешней оценки.

Приведенные ниже сценарии демонстрируют правомерное использование фразы о соответствии *Стандартам*:

- Если результаты текущей внутренней оценки или последней внешней оценки не подтверждают общее соответствие *Стандартам* и Кодексу этики IIA, подразделение внутреннего аудита должно прекратить заявлять, что его деятельность осуществляется в соответствии со *Стандартами*.
- Если подразделение внутреннего аудита существует не менее пяти лет, и его деятельность не подвергалась внешней оценке, то подразделение внутреннего аудита не вправе заявлять, что его деятельность осуществляется в соответствии со *Стандартами*.

- Если деятельность подразделения внутреннего аудита проходила внешнюю оценку в течение последних пяти лет, но подразделение не проводило внутренних оценок в соответствии с сообщенной Совету частотой внутренних оценок, руководителю внутреннего аудита следует рассмотреть вопрос о том, осуществляется ли по-прежнему деятельность подразделения внутреннего аудита в соответствии со *Стандартами*, и будет ли правомерным заявление о соответствии *Стандартам* до его подтверждения внутренней оценкой.
- Подразделение внутреннего аудита, существующее менее пяти лет, вправе заявлять, что его деятельность осуществляется в соответствии со *Стандартами*, только если такое заявление подтверждается документированной внутренней оценкой (например, периодическими самооценками).
- Если с момента проведения последней внешней оценки в соответствии со Стандартом 1312 «Внешние оценки» прошло более пяти лет, подразделение внутреннего аудита должно прекратить заявлять, что его деятельность осуществляется в соответствии со *Стандартами*, до тех пор, пока не будет проведена текущая внешняя оценка, которая подтвердит это заявление.
- Если согласно итоговому заключению по результатам внешней оценки деятельность подразделения внутреннего аудита не осуществляется в соответствии со *Стандартами*, подразделение внутреннего аудита должно немедленно прекратить делать какие-либо заявления о соответствии *Стандартам*. Подразделение внутреннего аудита не вправе возобновлять использование фразы о соответствии *Стандартам* до тех пор, пока несоответствия не будут устранены и не будет проведена внешняя оценка, подтверждающая общее соответствие *Стандартам*.

Важно отметить, что *Стандарты* основаны на принципах. При оценке соответствия *Стандартам* могут возникнуть ситуации, когда подразделение внутреннего аудита достигло только частичного соответствия одному или нескольким стандартам. Подразделение внутреннего аудита может демонстрировать четкое намерение и приверженность достижению в конечном итоге соответствия Основным принципам профессиональной практики внутреннего аудита, на которых основаны *Стандарты*, но при этом могут и иметься определенные возможности для улучшения деятельности для достижения полного соответствия *Стандартам*. В таких случаях при оценке возможности использования фразы о соответствии *Стандартам* подразделению внутреннего аудита следует принять во внимание заключение об общем соответствии.

В ситуации, когда согласно результатам определенного аудиторского задания подразделение внутреннего аудита не достигло соответствия *Стандартам*, от него может потребоваться раскрытие информации о таком несоответствии. Ответственность за раскрытие информации о таких случаях несоответствия несет руководитель внутреннего аудита. Руководство по применению 1322 «Раскрытие информации о несоответствии» содержит дополнительную информацию по вопросу несоответствия *Стандартам*.

#### **Подтверждение соблюдения требований**

Соответствие Стандарту 1321 может быть подтверждено множеством документов, включая копии результатов внутренних и внешних оценок, по итогам которых оценщик пришел к заключению, что подразделение внутреннего аудита достигло соответствия *Стандартам*. Отчеты о выполнении заданий, Положение о внутреннем аудите, материалы и протоколы заседаний Совета и другие материалы также могут помочь продемонстрировать соответствие данному стандарту.

\*\*\*

## Руководство по применению 1322: Раскрытие информации о несоответствии

### Стандарт 1322 — Раскрытие информации о несоответствии

Если несоответствие Кодексу этики и *Стандартам* влияет на общий объем и содержание или деятельность внутреннего аудита, руководитель внутреннего аудита должен сообщить о факте несоответствия и его последствиях высшему исполнительному руководству и Совету.

#### Приступая к работе

Руководитель внутреннего аудита несет ответственность за обеспечение проведения текущего мониторинга, периодических самооценок и независимых внешних оценок деятельности внутреннего аудита согласно требованиям программы обеспечения и повышения качества. Такие внутренние и внешние оценки проводятся, в том числе, для оценки и выражения мнения в отношении соответствия деятельности внутреннего аудита *Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита* (далее – *Стандарты*) и Кодексу этики Института внутренних аудиторов (IIA). Руководителю внутреннего аудита следует ознакомиться с результатами недавних внутренних и внешних оценок деятельности внутреннего аудита.

Стандарт 1322 применяется в случаях, когда руководитель внутреннего аудита приходит к заключению, что деятельность внутреннего аудита не соответствует *Стандартам* и Кодексу этики, и такое несоответствие может оказать влияние на общий объем и содержание или деятельность внутреннего аудита. Важно, чтобы руководитель внутреннего аудита имел представление об обязательных для применения элементах Международных основ профессиональной практики внутреннего аудита, понимал, каким образом потенциальные отклонения от *Стандартов* могут повлиять на общий объем и содержание внутреннего аудита, а также был осведомлен об ожиданиях Совета и высшего исполнительного руководства в отношении сообщения о таких проблемах несоответствия.

#### Практическая реализация

Результаты любых внешних и внутренних оценок и уровень соответствия деятельности внутреннего аудита *Стандартам* должны доводиться до сведения Совета и высшего исполнительного руководства не реже одного раза в год. Эти оценки могут выявить отрицательное воздействие на независимость или объективность, ограничения в объеме, ограничения в ресурсах или другие обстоятельства, которые могут повлиять на способность подразделения внутреннего аудита выполнять свои обязанности по отношению к заинтересованным сторонам. Такие факты несоответствия, как правило, докладываются Совету по мере их выявления и фиксируются в протоколах совещаний.

Если деятельность подразделения внутреннего аудита не подвергается внешней оценке как минимум один раз в пять лет, то, например, оно не может заявлять о соответствии своей деятельности *Стандартам* (см. Руководство по применению 1321 «Использование фразы «соответствует *Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита*»). В таких случаях руководитель внутреннего аудита должен оценить влияние этого несоответствия.

Другие распространенные примеры несоответствия могут включать, помимо прочего, ситуации, когда:

- Внутренний аудитор был назначен для выполнения аудиторского задания, но при этом он не отвечает требованиям в отношении индивидуальной объективности (см. Стандарт 1120 «Индивидуальная объективность»).
- Подразделение внутреннего аудита взялось за выполнение аудиторского задания, не обладая при этом коллективно знаниями, навыками и опытом для выполнения своих обязанностей (см. Стандарт 1210 «Профессионализм»).

- Руководитель внутреннего аудита не учел риски при подготовке плана внутреннего аудита (см. Стандарт 2010 «Планирование»).

В таких случаях руководитель внутреннего аудита должен оценить несоответствие и определить, влияет ли оно на общий объем и содержание или деятельность внутреннего аудита. Также важно, чтобы руководитель внутреннего аудита учитывал, может ли факт несоответствия повлиять на способность подразделения внутреннего аудита выполнять свои профессиональные обязанности и/или ожидания заинтересованных сторон и в какой степени. Такие обязанности могут включать способность предоставлять надежные гарантии в определенных сферах деятельности организации, выполнять план аудита и принимать меры в областях повышенного риска.

После рассмотрения этих вопросов руководитель внутреннего аудита должен раскрыть информацию о несоответствии и его влиянии высшему исполнительному руководству и Совету. Часто раскрытие информации подобного рода включает обсуждения с высшим исполнительным руководством и информирование Совета на заседании Совета. Руководитель внутреннего аудита также может обсудить факт несоответствия на закрытых совещаниях с Советом, во время встречи с глазу на глаз с председателем Совета, либо другими подходящими способами.

#### **Подтверждение соблюдения требований**

Для демонстрации соответствия Стандарту 1322 подразделению внутреннего аудита следует вести документацию о возникновении и характере любых несоответствий *Стандартам* или Кодексу этики. Другая документация, которая может продемонстрировать соответствие Стандарту 1322, включает документы, подтверждающие определение общего влияния несоответствия, протоколы заседаний Совета, на которых было доложено о несоответствии деятельности внутреннего аудита *Стандартам* или Кодексу этики, служебные записки или электронные письма в адрес высшего исполнительного руководства и Совета, в которых обсуждалось такое несоответствие. Эта документация может включать результаты проведенных внутренних или внешних оценок, а также любые сообщения, в которых зафиксированы факты несоответствия и их влияние на общий объем и содержание или деятельность внутреннего аудита.

\*\*\*

## Руководство по применению 2000: Управление внутренним аудитом

### Стандарт 2000 — Управление внутренним аудитом

Руководитель внутреннего аудита должен эффективно управлять подразделением внутреннего аудита, чтобы обеспечить его полезность для организации.

#### Интерпретация:

*Эффективным считается такое управление подразделением внутреннего аудита, когда:*

- *внутренний аудит достигает цели и выполняет обязанности, содержащиеся в Положении о внутреннем аудите;*
- *внутренним аудитом соблюдаются Стандарты;*
- *лица, работающие во внутреннем аудите, соблюдают Кодекс этики и Стандарты;*
- *внутренний аудит принимает во внимание информацию о трендах и возникающих новых проблемах, которые могут повлиять на организацию.*

*Внутренний аудит приносит пользу организации (и заинтересованным сторонам), когда он принимает во внимание стратегические цели, задачи и риски; активно предлагает способы совершенствования корпоративного управления, управления рисками и процессов контроля, и объективно предоставляет компетентные услуги внутреннего аудита.*

#### Приступая к работе

Настоящий стандарт устанавливает минимальные критерии, которым должен соответствовать руководитель внутреннего аудита при осуществлении управления внутренним аудитом. Анализ требований, относящихся к каждому элементу Интерпретации, может помочь руководителю внутреннего аудита подготовиться к внедрению стандарта.

Как указано в данном стандарте, руководитель внутреннего аудита несет ответственность за управление внутренним аудитом таким образом, который позволяет обеспечить соответствие деятельности внутреннего аудита в целом требованиям *Стандартов*, а деятельности каждого внутреннего аудитора – требованиям *Стандартов* и Кодекса этики. Поэтому чрезвычайно важно, чтобы руководитель внутреннего аудита регулярно анализировал Международные основы профессиональной практики (МОПП) с целью рассмотрения деталей соответствия.

В Стандарте 2000 указано несколько основных правил, которые необходимо соблюдать для реализации принципа полезности внутреннего аудита для организации. Руководитель внутреннего аудита может начать с рассмотрения целей и обязанностей внутреннего аудита, согласованных руководителем внутреннего аудита, высшим исполнительным руководством и Советом и зафиксированных в Положении о внутреннем аудите. Изучение схемы организационной структуры может помочь руководителю внутреннего аудита определить заинтересованных сторон, структуру и систему подотчетности в организации.

Изучение стратегического плана организации позволит руководителю внутреннего аудита получить представление о стратегиях организации, ее целях и рисках. Учитываемые риски должны включать в себя тенденции и возникающие проблемы, связанные с отраслью, в которой работает организация, самой профессией внутреннего аудита, нормативными требованиями, а также политической и экономической ситуацией. Руководитель внутреннего аудита может получить дополнительные данные путем обсуждения стратегического плана с высшим исполнительным руководством и Советом.

Эта предварительная проработка и подготовка закладывает фундамент для осуществления руководителем внутреннего аудита управления внутренним аудитом таким образом, который позволяет обеспечить его полезность посредством повышения эффективности корпоративного управления, управления рисками и процессов контроля в организации и предоставления компетентных гарантий.

### **Практическая реализация**

После рассмотрения вышеуказанной информации руководитель внутреннего аудита разрабатывает стратегию внутреннего аудита и подход, согласующийся с целями и ожиданиями руководства организации. Помимо этого, как указано в Стандарте 2010, руководитель внутреннего аудита составляет риск-ориентированный план внутреннего аудита, определяющий приоритеты при выполнении заданий по предоставлению гарантий и консультаций. В рамках этого процесса учитываются данные, предоставленные Советом и высшим руководством, а также результаты документально оформленной годовой оценки рисков (Стандарт 2010.A1).

В плане внутреннего аудита руководитель внутреннего аудита, как правило, определяет объем и результаты работы внутреннего аудита, указывает необходимые для выполнения плана ресурсы и излагает подход к развитию внутреннего аудита, оценке результатов его деятельности и хода выполнения плана внутреннего аудита. В соответствии со Стандартом 2020 руководитель внутреннего аудита несет ответственность за представление Совету и высшему исполнительному руководству плана работы внутреннего аудита, информации о потребностях в ресурсах и влиянии ограничений в ресурсах, и получение их одобрения. Существенные изменения плана также должны быть доведены до сведения и утверждены.

Как указано в Стандарте 2030, руководитель внутреннего аудита также обязан обеспечивать эффективное использование ресурсов для выполнения утвержденного плана. В целях внедрения систематического и дисциплинированного подхода к управлению внутренним аудитом руководитель внутреннего аудита принимает во внимание обязательные для применения элементы МОПП и внедряет внутренние политики и процедуры, регулирующие деятельность подразделения внутреннего аудита (Стандарт 2040). Документы по политике и процедурам внутреннего аудита часто обобщаются в виде Положения о внутреннем аудите, предназначенного для использования в деятельности подразделения внутреннего аудита. Такие документы могут включать в себя методы и технические средства обучения внутренних аудиторов. Руководитель внутреннего аудита может потребовать, чтобы внутренние аудиторы подтвердили ознакомление с политиками и процедурами и понимание их содержания путем проставления своей подписи.

Стандарт 2000 вводит ответственность руководителя внутреннего аудита за обеспечение полезности внутреннего аудита для организации посредством предоставления объективных и компетентных гарантий и предложений по усовершенствованию корпоративного управления, управления рисками и процессов контроля в организации. В серии стандартов 2100 и руководствах по их применению содержится описание требований и процессов, которые позволяют подразделению внутреннего аудита достичь этих целей.

Руководитель внутреннего аудита обеспечивает эффективное управление посредством мониторинга соответствия требованиям обязательных для применения элементов МОПП как на уровне каждого внутреннего аудитора, так и на уровне подразделения внутреннего аудита в целом. Руководитель внутреннего аудита также несет ответственность за реализацию программы гарантии и повышения качества, как предусмотрено Стандартом 1300, и внедрение методов и инструментов, предусмотренных серией стандартов 1200.

Кроме того, руководитель внутреннего аудита должен оценивать эффективность деятельности подразделения внутреннего аудита для достижения соответствия Стандарту 2000. Как правило, руководитель внутреннего аудита разрабатывает показатели оценки эффективности и результативности внутреннего аудита. Инструменты, которые руководитель внутреннего аудита может использовать для этой цели, включают в себя получение отзывов посредством проведения опросов клиентов после аудита, проведение ежегодной оценки результатов работы внутренних аудиторов, реализацию программы гарантии и повышения качества, а также сравнение результатов деятельности внутреннего аудита с показателями работы действующих в отрасли групп внутреннего аудита (проведение сопоставительного анализа).

### **Подтверждение соблюдения требований**

Доказательством качества управления внутренним аудитом и полезности внутреннего аудита для организации служат результаты опросов клиентов по итогам выполнения заданий, а также данные из других источников обратной связи. Кроме того, оценить соответствие деятельности внутреннего аудита требованиям обязательных для применения элементов МОПП, включая показатели деятельности по управлению внутренним аудитом, помогают внутренние и внешние оценки. При этом также могут использоваться результаты сравнения с отраслевыми стандартами (то есть, сопоставительного анализа).

Поскольку Стандарт 2000 требует доказательства соответствия не только на уровне подразделения внутреннего аудита, но и на уровне отдельного внутреннего аудитора, полезными также могут быть и доказательства, предусмотренные серией стандартов 1200. Эти доказательства могут включать в себя оценки контролирующих органов и данные коллегами оценки работы отдельных внутренних аудиторов и руководителя внутреннего аудита с использованием показателей, привязанных к результатам деятельности и соблюдению требований.

Доказательства соответствия требованиям серии стандартов 2000 (то есть, стандартов 2010–2070) служат дополнительным подтверждением соответствия Стандарту 2000.

\*\*\*

## Руководство по применению 2010: Планирование

### Стандарт 2010 — Планирование

Руководитель внутреннего аудита должен составить риск-ориентированный план, определяющий приоритеты внутреннего аудита в соответствии с целями организации.

#### Интерпретация:

*Для разработки риск-ориентированного плана руководитель внутреннего аудита консультируется с высшим исполнительным руководством и Советом, получает информацию о стратегии организации, основных задачах по видам деятельности, присущих рисках и процессах управления рисками. Руководитель внутреннего аудита должен пересматривать и корректировать план при необходимости, в случае изменений бизнеса организации, ее рисков, операций, программ, систем и контрольных процедур.*

#### Приступая к работе

План внутреннего аудита призван обеспечить, чтобы охват внутренним аудитом включал в себя адекватное исследование областей, в наибольшей степени подверженных ключевым рискам, которые могут повлиять на способность организации достигать своих целей. Согласно настоящему стандарту руководителю внутреннего аудита рекомендуется начать подготовку плана внутреннего аудита с проведения консультаций с высшим исполнительным руководством и Советом, чтобы понять стратегии организации, ее бизнес-цели, риски и процессы управления рисками. Таким образом, руководитель внутреннего аудита учитывает уровень развития процессов управления рисками организации, в том числе использование организацией формальной модели управления рисками для оценки, документирования рисков и управления ими.

Подготовка плана руководителем внутреннего аудита, как правило, включает в себя изучение результатов оценок рисков, которые могли быть ранее проведены менеджментом. Для получения дополнительной информации о рисках от руководителей организации различного уровня, а также от Совета и других заинтересованных лиц, руководитель внутреннего аудита может использовать такие инструменты, как интервью, опросы, совещания и семинары.

#### Практическая реализация

Этот анализ подхода организации к управлению рисками может помочь руководителю внутреннего аудита решить, как организовать или обновить вселенную аудита, состоящую из всех областей риска, которые могут подлежать аудиту, в результате чего будет составлен перечень возможных аудиторских заданий, которые могут быть выполнены. Вселенная аудита включает в себя проекты и инициативы, связанные со стратегическим планом организации, и может быть организована по бизнес-подразделениям, линейкам продукции или услуг, процессам, программам, системам или контрольным процедурам.

Установление связи между критическими рисками и конкретными целями и бизнес-процессами помогает руководителю внутреннего аудита организовать вселенную аудита и определить приоритеты рисков. При рассмотрении как внутренних, так и внешних рисков руководитель внутреннего аудита использует подход, основанный на факторах риска. Внутренние риски могут затрагивать ключевые продукты и услуги, персонал и системы. Значимые факторы риска, относящиеся к внутренним рискам, включают степень изменения риска с момента проведения последнего аудита области, качество контрольных процедур и другие факторы. Внешние риски могут быть связаны с конкуренцией, поставщиками или отраслевыми проблемами. Факторы риска, относящиеся к внешним рискам, могут включать предстоящие нормативные или правовые изменения и другие политические и экономические факторы.

Чтобы обеспечить охват вселенной аудита всех ключевых рисков организации (в возможной степени), подразделение внутреннего аудита, как правило, проводит

независимый анализ и подтверждает ключевые риски, которые были выявлены высшим исполнительным руководством. В соответствии со Стандартом 2010.A1 план работы внутреннего аудита должен основываться на документированной оценке рисков, проводимой по крайней мере один раз в год с учетом информации, полученной от высшего исполнительного руководства и Совета. Как отмечено в Глоссарии, риск измеряется путем оценки последствий и вероятности наступления события.

При разработке плана работы внутреннего аудита руководитель внутреннего аудита также учитывает любые запросы, представленные Советом и/или высшим исполнительным руководством, а также способность подразделения внутреннего аудита полагаться на работу других внутренних и внешних поставщиков гарантий (согласно Стандарту 2050). После сбора и анализа вышеупомянутой информации руководитель внутреннего аудита разрабатывает план внутреннего аудита, который обычно включает в себя:

- Перечень предложенных аудиторских заданий (с указанием, связаны ли они с предоставлением гарантий или носят консультационный характер).
- Обоснование выбора каждого предложенного задания (например, рейтинг риска, время, прошедшее после проведения последнего аудита, изменение в составе менеджмента и т.д.).
- Цели и объем каждого предложенного задания.
- Перечень инициатив или проектов, которые проистекают из стратегии внутреннего аудита, но могут не быть напрямую связанными с аудиторским заданием.

Хотя планы аудита, как правило, составляются ежегодно, они могут разрабатываться на основе другого цикла. Например, подразделение внутреннего аудита может иметь скользящий 12-месячный план аудита и проводить переоценку проектов на ежеквартальной основе. Или же подразделение внутреннего аудита может разработать многолетний план аудита и проводить оценку плана на ежегодной основе.

Руководитель внутреннего аудита обсуждает план внутреннего аудита с Советом, высшим исполнительным руководством и другими заинтересованными сторонами для согласования приоритетов различных заинтересованных сторон. При этом руководитель внутреннего аудита также принимает во внимание области риска, не отраженные в плане. Это обсуждение, например, может дать возможность руководителю внутреннего аудита проанализировать функции и обязанности Совета и высшего исполнительного руководства, связанные с управлением рисками, а также стандарты, относящиеся к поддержанию независимости и объективности внутреннего аудита (Стандарты 1100 – 1130.C2). Руководитель внутреннего аудита принимает во внимание все комментарии, полученные от заинтересованных сторон, до завершения составления плана.

План внутреннего аудита обладает достаточной гибкостью для того, чтобы руководитель внутреннего аудита мог его пересматривать и при необходимости корректировать в случае изменений бизнеса организации, ее рисков, операций, программ, систем и контрольных процедур. Информация о существенных изменениях должна быть представлена Совету и высшему исполнительному руководству для рассмотрения и утверждения в соответствии со Стандартом 2020.

### **Подтверждение соблюдения требований**

Доказательством соответствия Стандарту 2010 служит документально оформленный план внутреннего аудита, а также оценка рисков, на которой он основан. Подтверждающие доказательства также могут содержаться в протоколах заседаний, на которых руководитель внутреннего аудита обсуждал с Советом и высшим исполнительным руководством вселенную аудита и оценку рисков. Помимо этого, для документирования аналогичных бесед с отдельными членами руководства организации различных уровней могут использоваться служебные записки.

\*\*\*

## Руководство по применению 2020: Представление и утверждение планов

### Стандарт 2020 — Представление и утверждение планов

Руководитель внутреннего аудита должен представить на рассмотрение и утверждение высшему исполнительному руководству и Совету планы работы внутреннего аудита с указанием ресурсов, необходимых для их выполнения, а также информацию о существенных изменениях планов в течение отчетного периода. Руководитель внутреннего аудита также должен сообщать о влиянии ограничений в ресурсах на деятельность внутреннего аудита.

### Приступая к работе

Прежде чем представлять высшему исполнительному руководству и Совету планы работы внутреннего аудита и информацию о потребностях внутреннего аудита в ресурсах и влиянии ограничений в ресурсах на его деятельность, руководитель внутреннего аудита определяет необходимые для выполнения плана ресурсы, исходя из основанных на рисках приоритетах, установленных в процессе планирования (Стандарт 2010). Ресурсы могут включать в себя персонал (например, человеко-часы, навыки), технологии (например, инструменты и методы аудита), сроки/график (наличие ресурсов) и финансирование. Часть ресурсов, как правило, резервируется на случай возможных изменений плана аудита, например, вследствие возникновения непредвиденных рисков, которые могут оказать влияние на организацию, и получения запросов на выполнение консультационных заданий от высшего руководства и/или Совета. Например, необходимость в новом аудиторском проекте может возникнуть при появлении новых рисков в связи с организационным разукрупнением или слиянием, политической нестабильностью или изменением нормативных требований.

Руководителю внутреннего аудита, Совету и высшему исполнительному руководству целесообразно заранее согласовать критерии достаточно существенного изменения для того, чтобы требовать обсуждения, и порядок сообщения о таких изменениях. При этом может быть целесообразно внести такие критерии в Положение о внутреннем аудите или другой документ.

### Практическая реализация

Руководитель внутреннего аудита обычно детализирует аудиторские проверки, входящие в план внутреннего аудита, а затем оценивает виды и количество ресурсов, которые необходимы для выполнения каждого аудиторского проекта. Сметы, как правило, бывают основаны на опыте выполнения определенного проекта в прошлом или на сравнении с аналогичными проектами. Руководитель внутреннего аудита может провести сравнение ресурсов, необходимых для выполнения приоритетных задач плана, с ресурсами, доступными для подразделения внутреннего аудита, чтобы определить наличие пробелов. Это сравнение может быть использовано в качестве основы для определения влияния ограничений в ресурсах.

Руководитель внутреннего аудита, как правило, проводит отдельные совещания с высшим исполнительным руководством для получения их мнения относительно предлагаемого плана внутреннего аудита до его официального представления Совету на одобрение. В ходе совещаний руководитель внутреннего аудита может разрешить любые сомнения, выраженные высшим исполнительным руководством, учесть их комментарии (если уместно) и заручиться их поддержкой. Этот процесс может включать в себя сбор дополнительной информации о сроках выполнения предложенных аудиторских заданий и наличии ресурсов. При этом могут быть внесены изменения, которые окажут влияние на объем работ. Информация, полученная руководителем внутреннего аудита в ходе обсуждений, помогает определить необходимость внесения корректировок в план внутреннего аудита до его представления Совету на одобрение.

Как правило, руководитель внутреннего аудита представляет Совету план внутреннего аудита на собрании, в котором может участвовать высшее исполнительное руководство. Предлагаемый план внутреннего аудита может включать в себя:

- Перечень предложенных аудиторских заданий (с указанием, связаны ли они с предоставлением гарантий или носят консультационный характер).
- Обоснование выбора каждого предложенного задания (например, рейтинг риска, время, прошедшее с момента проведения последнего аудита, изменение в составе менеджмента и т.д.).
- Цели и объем каждого предложенного задания.
- Перечень инициатив или проектов, которые проистекают из стратегии внутреннего аудита, но могут быть не связаны напрямую с аудиторским заданием.

Ограничения в ресурсах влияют на приоритеты плана внутреннего аудита. Например, если имеющиеся ресурсы недостаточны для выполнения каждого включенного в план задания, некоторые задания могут быть отложены, а некоторые риски могут остаться неустранимыми. В ходе представления Совету руководитель внутреннего аудита обсуждает предлагаемый план внутреннего аудита и оценку рисков, на которых он основан, с указанием рисков, которые будут устранены, а также любых рисков, которые не могут быть устранены в связи с ограничениями в ресурсах. Члены Совета могут рассмотреть эту информацию и предоставить рекомендации, прежде чем окончательно утвердить план внутреннего аудита.

План внутреннего аудита разрабатывается таким образом, чтобы он обладал достаточной гибкостью для того, чтобы руководитель внутреннего аудита мог его скорректировать при необходимости в случае изменений бизнеса организации, ее рисков, операций, программ, систем и контрольных процедур. Однако при этом руководитель внутреннего аудита должен рассмотреть *существенные* изменения плана аудита, их обоснование и потенциальное влияние совместно с Советом и высшим исполнительным руководством для получения их одобрения. Регулярно назначаемые ежеквартальные или полугодовые заседания Совета обеспечивают возможность для пересмотра и корректировки плана внутреннего аудита.

#### **Подтверждение соблюдения требований**

Руководитель внутреннего аудита может подтвердить соответствие Стандарту 2020 посредством ведения учета рассылки плана внутреннего аудита. Соответствие может быть также подтверждено копией материалов заседания Совета, включающих план работы внутреннего аудита в том виде, в котором он был предложен для рассмотрения и одобрения. Отдельные обсуждения с высшим исполнительным руководством могут быть задокументированы в форме служебных записок, сообщений электронной почты или записей, сделанных в процессе оценки рисков внутренним аудитом. Как правило, протоколы заседаний Совета содержат записи обсуждения и утверждения Советом плана внутреннего аудита и сведения о промежуточных изменениях и/или влиянии ограничений в ресурсах.

\*\*\*

## Руководство по применению 2030: Управление ресурсами

### Стандарт 2030 — Управление ресурсами

Руководитель внутреннего аудита должен обеспечивать наличие соответствующих и достаточных ресурсов, а также их эффективное использование для выполнения утвержденного плана.

#### Интерпретация:

*Термин «соответствующий» предполагает сочетание знаний, навыков и других компетенций, необходимых для выполнения плана. Термин «достаточный» относится к количеству ресурсов, необходимых для выполнения плана. Ресурсы используются эффективно, если выполнение утвержденного плана достигается оптимальным образом.*

#### Приступая к работе

При разработке плана внутреннего аудита (Стандарт 2010) и его рассмотрении с Советом и высшим исполнительным руководством (Стандарт 2020) руководитель внутреннего аудита учитывает и обсуждает ресурсы, необходимые для выполнения приоритетных задач плана. Внедрение Стандарта 2030 руководитель внутреннего аудита обычно начинает с получения более глубокого понимания имеющихся в наличии ресурсов для проведения внутреннего аудита согласно утвержденному Советом плану внутреннего аудита.

Руководитель внутреннего аудита может тщательно рассмотреть количество сотрудников подразделения внутреннего аудита и продуктивных рабочих часов, доступных для выполнения плана, с учетом ограничений, накладываемых графиком работы организации. Продуктивные рабочие часы, как правило, не включают в себя оплачиваемые отгулы и время, затрачиваемое на обучение и выполнение административных задач. Чтобы получить общее представление о совокупных знаниях, навыках и других компетенциях сотрудников подразделения внутреннего аудита, руководитель внутреннего аудита может изучить документированную оценку навыков, если таковая имеется, или собрать информацию на основе оценок результатов работы сотрудников и опросов после проведения аудита.

Руководитель внутреннего аудита может также проанализировать утвержденный бюджет и рассмотреть имеющиеся в наличии денежные средства для проведения обучения, приобретения технологий или найма дополнительного персонала для выполнения плана.

#### Практическая реализация

При выделении ресурсов для выполнения заданий, предусмотренных утвержденным планом внутреннего аудита, руководитель внутреннего аудита может рассмотреть степень соответствия имеющихся в наличии ресурсов конкретным навыкам и срокам, необходимым для выполнения заданий. В ходе этого процесса руководитель внутреннего аудита, как правило, проводит работу для заполнения выявленных пробелов.

Для заполнения пробелов, связанных со знаниями, навыками и компетенциями сотрудников подразделения внутреннего аудита, руководитель внутреннего аудита может организовать обучение существующего персонала, попросить специалиста из организации выступать в качестве приглашенного аудитора, нанять дополнительный персонал или привлечь внешнего поставщика услуг. Если объем ресурсов недостаточен для эффективного и результативного выполнения запланированных заданий, руководитель внутреннего аудита может нанять дополнительный персонал, привлечь для выполнения заданий дополнительные внутренние или внешние ресурсы, использовать услуги одного или нескольких приглашенных аудиторов или разработать программу аудита, предусматривающую ротацию аудиторов.

При составлении графика выполнения заданий по внутреннему аудиту руководитель внутреннего аудита учитывает график работы организации, графики работы отдельных

внутренних аудиторов, а также доступность проверяемых структурных единиц. Например, если аудиторское задание должно быть выполнено в определенное время года, ресурсы, необходимые для его выполнения, также должны быть доступными в это время.

Аналогичным образом, если проверяемая структурная единица недоступна или несвободна в определенный период года в силу производственной необходимости, выполнение задания должно быть запланировано таким образом, чтобы избежать его выполнения в этот период.

Поскольку руководитель внутреннего аудита должен сообщать о влиянии ограничений в ресурсах (Стандарт 2020) и о выполнении плана внутреннего аудита (Стандарт 2060), важно, чтобы руководитель внутреннего аудита оценивал общую адекватность ресурсов на постоянной основе. Для подтверждения соответствия, достаточности и эффективного использования ресурсов руководитель внутреннего аудита устанавливает показатели оценки деятельности внутреннего аудита и просит клиентов подразделения внутреннего аудита предоставлять отзывы.

### **Подтверждение соблюдения требований**

Документация, подтверждающая соответствие Стандарту 2030, может включать в себя план внутреннего аудита, который содержит предполагаемый график выполнения аудиторских заданий и выделенные ресурсы. Кроме того, для подтверждения эффективности использования ресурсов, после аудита может быть документально оформлено сравнение запланированного и фактически затраченного времени. Результаты оценки клиентами работы подразделения внутреннего аудита и отдельных внутренних аудиторов часто включаются в отчеты, составляемые после проведения аудита, опросы и годовые отчеты.

\*\*\*

## Руководство по применению 2040: Политики и процедуры

### Стандарт 2040 — Политики и процедуры

Руководитель внутреннего аудита должен внедрить внутренние политики и процедуры, регулирующие деятельность подразделения внутреннего аудита.

#### Интерпретация:

*Форма и содержание политик и процедур зависят от размера и структуры подразделения внутреннего аудита и сложности выполняемой им работы.*

#### Приступая к работе

При внедрении политик и процедур, регулирующих деятельность подразделения внутреннего аудита, руководитель внутреннего аудита учитывает несколько факторов. При этом важно обеспечить соответствие политик и процедур внутреннего аудита требованиям обязательных для применения элементов Международных основ профессиональной практики внутреннего аудита (МОПП). Помимо этого, согласованность с Положением о внутреннем аудите помогает обеспечить учет ожиданий заинтересованных сторон.

Руководитель внутреннего аудита может начать разработку политик и процедур со сбора информации, примеров и шаблонов, в частности, тех, которые доступны через международный Институт внутренних аудиторов. Шаблоны могут быть адаптированы в соответствии с требованиями организации и потребностями подразделения внутреннего аудита.

Важно, чтобы руководитель внутреннего аудита учитывал существующие стратегии, политики и процессы организации, в том числе планирует ли руководство организации проводить рассмотрение и/или утверждение политик и процедур внутреннего аудита.

#### Практическая реализация

Реализация Стандарта 2040 руководителем внутреннего аудита будет в значительной степени зависеть от структуры, развитости и сложности организации и деятельности внутреннего аудита. В то время как крупное, развитое подразделение внутреннего аудита может иметь формальное руководство по осуществлению операций внутреннего аудита, включающее в себя политики и процедуры, у небольшой или менее развитой организации его может не быть. Вместо этого, политики и процедуры могут быть опубликованы в виде отдельных документов или включены в программное обеспечение для управления аудитом.

Как правило, для оказания помощи в руководстве деятельностью внутреннего аудита следующие темы включаются в руководство по внутреннему аудиту или документируются иным образом:

- Политики внутреннего аудита.
  - Главная цель и обязанности внутреннего аудита.
  - Соблюдение обязательных для применения элементов МОПП.
  - Независимость и объективность.
  - Этика.
  - Защита конфиденциальной информации.
  - Хранение документации.
- Процедуры внутреннего аудита.
  - Подготовка риск-ориентированного плана аудита.
  - Планирование аудиторской проверки и подготовка программы аудиторского задания.
  - Выполнение аудиторских заданий.
  - Документирование аудиторских заданий.
  - Информирование о результатах/отчетность.
  - Процессы текущего и последующего мониторинга.
- Программа гарантии и повышения качества.

- Административные вопросы.
  - Возможности для обучения и сертификации.
  - Требования к повышению квалификации.
  - Оценка результатов деятельности.

Для обеспечения надлежащего информирования персонала подразделения внутреннего аудита о политиках и процедурах внутреннего аудита руководитель внутреннего аудита может разработать отдельные документы, учебные материалы или комплексное руководство с проведением учебных занятий для изучения этой информации. Руководитель внутреннего аудита может попросить, чтобы внутренние аудиторы подписали формы подтверждения с указанием, что они ознакомлены с политиками и процедурами и понимают их содержание.

Политики и процедуры внутреннего аудита должны периодически пересматриваться руководителем внутреннего аудита или менеджером по внутреннему аудиту, назначенным для мониторинга процессов внутреннего аудита и возникающих проблем. Такой пересмотр может быть включен во внутренние оценки деятельности внутреннего аудита (Стандарт 1311) и внешнюю оценку, проводимую не реже одного раза в пять лет (Стандарт 1312).

Предложения по оперативным изменениям могут быть выдвинуты на основании программы гарантии и повышения качества или данных обратной связи от внутренних аудиторов или проверяемых подразделений (полученных, например, посредством опроса о степени удовлетворенности клиентов). В случае внесения изменений в процедуры изменения могут быть доведены до сведения в письменном виде и/или обсуждены на собраниях сотрудников подразделения внутреннего аудита для обеспечения понимания этих изменений. Также может быть проведено обучение (например, для демонстрации новых процедур).

#### **Подтверждение соблюдения требований**

Документальное оформление политик и процедур служит доказательством соответствия Стандарту 2040. Доказательства четкого доведения до сведения персонала подразделения внутреннего аудита информации о политиках и процедурах внутреннего аудита могут включать в себя повестки дня и протоколы собраний сотрудников подразделения, сообщения электронной почты, подписанные подтверждения, график обучения или аналогичную документацию.

\*\*\*

## Руководство по применению 2050:

### Координация деятельности с другими сторонами, осуществляющими проверки и оказывающими консультационные услуги, и использование результатов их работы

#### **Стандарт 2050 — Координация деятельности с другими сторонами, осуществляющими проверки и оказывающими консультационные услуги, и использование результатов их работы**

В целях обеспечения надлежащего охвата и минимизации двойной работы руководителю внутреннего аудита следует обмениваться информацией, координировать деятельность с другими внутренними и внешними сторонами, проводящими проверки и оказывающими консультационные услуги, и рассмотреть возможность использования результатов их работы.

#### **Интерпретация:**

*При координации деятельности с другими внутренними и внешними сторонами, проводящими проверки и оказывающими консультационные услуги, руководитель внутреннего аудита может использовать результаты их работы. Принятие решения о доверии к источникам информации основывается на том, насколько надежно организованы процессы проведения проверок и оказания консультационных услуг, при этом руководитель внутреннего аудита должен проанализировать, насколько стороны, проводящие проверки и оказывающие консультационные услуги, компетентны, объективны и проявляют профессиональную осмотрительность. Руководитель внутреннего аудита должен также получить точную информацию об объеме работы, задачах и результатах работы, выполняемой другими сторонами. В том случае, если руководитель внутреннего аудита принимает решение использовать результаты работы других сторон, он остается ответственным за обеспечение адекватного обоснования выводов и результатов работы, выполняемой внутренним аудитом.*

#### **Приступая к работе**

Функции поставщиков услуг по предоставлению гарантий и консультаций отличаются в разных организациях. Поэтому для того, чтобы приступить к координации их действий, руководитель внутреннего аудита определяет различные функции существующих поставщиков услуг по предоставлению гарантий и консультаций посредством изучения схемы организационной структуры и повесток дня или протоколов заседаний Совета. В целом, поставщики и выполняемые ими функции подразделяются на внутренние и внешние.

- Внутренние поставщики включают в себя лиц, осуществляющих надзор, которые либо подотчетны высшему исполнительному руководству, либо входят в его состав. Сфера их участия может включать такие области, как защита окружающей среды, финансовый контроль, охрана труда и техника безопасности, информационная безопасность, юридические вопросы, управление рисками, комплаенс, обеспечение качества. Вышеуказанные виды деятельности часто считаются действиями «второй линии защиты» в соответствии с моделью трех линий защиты, разработанной международным Институтом внутренних аудиторов.
- Внешние поставщики гарантий могут быть подотчетными высшему исполнительному руководству или внешним заинтересованным сторонам, либо они могут быть привлечены к работе руководителем внутреннего аудита и быть подотчетными ему.

После определения поставщиков услуг по предоставлению гарантий и консультаций руководитель внутреннего аудита рассматривает вид и объем информации, которая может быть им предоставлена в соответствии с установленными организацией требованиями к конфиденциальности. Важно, чтобы руководитель внутреннего аудита учитывал ограничения на предоставление конфиденциальной информации, в частности, внешним

сторонам.

### **Практическая реализация**

Руководитель внутреннего аудита проводит встречи с каждым из поставщиков с целью сбора достаточной информации для обеспечения возможности координации осуществляемой организацией деятельности по предоставлению гарантий и консультаций. Стороны обмениваются информацией о целях, объеме и сроках проведения предстоящих обзоров, оценок и аудитов, результатах предыдущих аудиторских проверок и возможности использования результатов работы друг друга, в рамках ограничений, налагаемых требованиями организации к конфиденциальности.

Процесс координирования действий по предоставлению гарантий отличается в разных организациях. В небольших организациях координация может быть неформальной. В крупных организациях или организациях с жестким регулированием координация может быть формальной или сложной.

Одним из способов координации покрытия гарантиями является составление общей схемы предоставления гарантий путем привязки категорий выявленных существенных рисков к соответствующим источникам гарантий и рейтинговой оценки уровня предоставленной гарантии по каждой категории рисков. Поскольку данная схема является комплексной, она позволяет выявить пробелы и дублирование в покрытии гарантиями, что дает руководителю внутреннего аудита возможность оценить достаточность услуг по предоставлению гарантий в каждой области риска. Результаты могут быть обсуждены с другими поставщиками гарантий для достижения сторонами договоренности о порядке координации деятельности с целью сведения к минимуму двойной работы и максимального повышения эффективности покрытия гарантиями.

Еще одним подходом к координации покрытия гарантиями является использование модели комбинированных гарантий, при котором подразделение внутреннего аудита может координировать деятельность по предоставлению гарантий с функциональными подразделениями второй линии защиты, такими как комплаенс-подразделение, с целью снижения характера, частоты и избыточности заданий по внутреннему аудиту.

Примеры координации деятельности включают:

- Синхронизацию характера, состава и сроков выполнения запланированных работ.
- Обеспечение общего понимания процедур и методов предоставления гарантий и используемой терминологии.
- Предоставление доступа к рабочим программам, рабочим документам и отчетам друг друга.
- Использование результатов работы друг друга для минимизации двойной работы.
- Периодическое проведение совещания для определения необходимости корректировки сроков запланированных работ, исходя из результатов выполненных работ.

Руководитель внутреннего аудита может принять решение полагаться на работу других поставщиков по различным причинам, например, для оценки специализированных областей, не входящих в сферу знаний и опыта сотрудников подразделения внутреннего аудита, или расширения покрытия рисков сверх предусмотренного планом внутреннего аудита. Тем не менее, если подразделение внутреннего аудита полагается на работу другого поставщика услуг, руководитель внутреннего аудита сохраняет конечную ответственность за заключения и мнения подразделения внутреннего аудита. Поэтому важно, чтобы руководитель внутреннего аудита внедрил последовательный процесс и установил критерии для определения, может ли подразделение внутреннего аудита полагаться на работу другого поставщика. В ходе этого процесса руководитель внутреннего аудита может:

- Оценить объективность поставщика, рассмотрев вопрос о наличии у поставщика конфликтов интересов (или признаков такого конфликта) и их раскрытии.
- Рассмотреть независимость поставщика, изучив систему подотчетности

поставщика и влияние такой схемы работы на его независимость.

- Подтвердить компетентность поставщика, проверив соответствие и актуальность его профессионального опыта, квалификации, сертификации и связей (аффилированности).
- Оценить профессиональное отношение поставщика к работе, изучив составляющие практической деятельности, которые поставщик применяет для выполнения работы (то есть, методологию поставщика, а также осуществлял ли он надлежащее планирование, контроль, документирование и анализ работы).

Руководитель внутреннего аудита также может постараться достичь понимания объема, целей и результатов фактически выполненных поставщиком работ, чтобы определить степень, в которой можно полагаться на работу поставщика. Как правило, руководитель внутреннего аудита учитывает обоснованность заключений поставщика, а также основываются ли они на достаточных, надежных и относящихся к делу аудиторских доказательствах. Руководитель внутреннего аудита определяет необходимость в проведении дополнительной работы или проверки с целью получения достаточных доказательств для обоснования или повышения желаемой степени использования результатов работы поставщика. В случае необходимости проведения дополнительной работы внутренний аудит может провести дополнительную проверку результатов поставщика.

#### **Подтверждение соблюдения требований**

Доказательства соответствия Стандарту 2050 могут включать в себя сообщения, касающиеся определенных функций и обязанностей в рамках предоставления гарантий и консультаций, которые могут быть документально зафиксированы в записях с совещаний с отдельными поставщиками услуг по предоставлению гарантий и консультаций или в протоколах встреч с Советом и высшим исполнительным руководством. Соблюдение требований в отношении использования результатов работы других поставщиков также может быть подтверждено посредством документирования руководителем внутреннего аудита процесса и критериев, которые применяются для определения того, может ли подразделение внутреннего аудита полагаться на работу поставщика. Выполнение требования о координации деятельности поставщиков услуг по предоставлению гарантий и консультаций подтверждается посредством схем предоставления гарантий и/или комбинированных планов внутреннего аудита, в которых указано, какой поставщик несет ответственность за предоставление гарантий или консультационных услуг в каждой области.

\*\*\*

## Руководство по применению 2060: Отчетность перед высшим исполнительным руководством и Советом

### Стандарт 2060 — Отчетность перед высшим исполнительным руководством и Советом

Руководитель внутреннего аудита должен периодически отчитываться перед высшим исполнительным руководством и Советом о целях, полномочиях и обязанностях внутреннего аудита, а также о ходе выполнения плана работы и их соответствии требованиям Кодекса этики и *Стандартов*. Отчет должен также содержать информацию о существенных рисках и проблемах контроля, включая риски мошенничества, проблемах корпоративного управления, другие сведения, требующие внимания высшего исполнительного руководства и/или Совета.

#### Интерпретация:

*Частота представления отчетности и ее содержание определяются руководителем внутреннего аудита совместно с высшим исполнительным руководством и Советом. Частота и содержание отчетов зависят от важности сообщаемой информации и срочности действий, требуемых со стороны высшего исполнительного руководства и/или Совета.*

*Отчеты и информация, направляемая руководителем внутреннего аудита высшему исполнительному руководству и Совету, должны включать информацию по следующим вопросам:*

- *положение о внутреннем аудите;*
- *независимость внутреннего аудита;*
- *план работы внутреннего аудита и информация о ходе выполнения плана;*
- *потребности в ресурсах;*
- *результаты деятельности внутреннего аудита;*
- *соблюдение Кодекса этики и Стандартов, и план мероприятий, необходимых для их соблюдения, по всем существенным аспектам;*
- *информация о позиции менеджмента по поводу принятого риска, который, по мнению руководителя внутреннего аудита, может быть недопустимым для организации.*

*На эти и на другие требования по подготовке сообщений руководителя внутреннего аудита имеются соответствующие указания в Стандартах.*

#### Приступая к работе

Осуществление эффективных коммуникаций с высшим исполнительным руководством и Советом является важной ответственностью руководителя внутреннего аудита. Настоящий стандарт сводит воедино основные требования к отчетности руководителя внутреннего аудита, которые упоминаются в различных Стандартах. При внедрении стандартов, относящихся к коммуникациям, руководителю внутреннего аудита, как правило, необходимо понять ожидания высшего исполнительного руководства и Совета в отношении отчетности, которые могут быть зафиксированы в Положении о внутреннем аудите. Указанные три стороны обычно обсуждают и совместно определяют частоту представления и форму отчетности внутреннего аудита, график представления отчетности, который оптимально подходит организации, а также важность и срочность различных видов аудиторской информации. При этом также может быть целесообразно заранее согласовать порядок представления руководителем внутреннего аудита информации о важных и срочных рисках или контрольных мероприятиях, а также о необходимых действиях со стороны высшего исполнительного руководства и Совета.

Помимо этого, руководитель внутреннего аудита может посчитать целесообразным внедрить или пересмотреть:

- Положение о внутреннем аудите, включающее в себя цели, полномочия и обязанности внутреннего аудита.
- План работы внутреннего аудита и ключевые показатели эффективности для

оценки достигнутого подразделением внутреннего аудита прогресса в выполнении плана.

- Программу гарантии и повышения качества, на основании которой определяется уровень соответствия деятельности внутреннего аудита требованиям обязательных для применения элементов Международных основ профессиональной практики внутреннего аудита (МОПП).
- Процесс выявления существенных рисков и проблем контроля.

### **Практическая реализация**

Невзирая на то, что Стандарт 2060 допускает гибкость в отношении частоты представления отчетности и ее содержания, в нем отмечается, что эти факторы зависят от важности информации и срочности действий, которые могут потребоваться со стороны высшего руководства и/или Совета на основе полученной информации. Кроме того, некоторые стандарты содержат конкретные требования в отношении частоты представления отчетности. Например, в число вопросов, по которым необходимо представлять информацию по крайней мере ежегодно, входят организационная независимость внутреннего аудита (Стандарт 1110) и результаты непрерывного мониторинга деятельности внутреннего аудита (Стандарт 1320).

Для поддержания и отслеживания осуществления последовательной и эффективной коммуникации с высшим исполнительным руководством и Советом руководитель внутреннего аудита может рассмотреть возможность использования контрольного перечня всех требований к отчетности, упоминаемых в *Стандартах*, охватывающего следующее:

- Положение о внутреннем аудите.
- Организационная независимость внутреннего аудита.
- Планы, потребности в ресурсах и результаты деятельности внутреннего аудита.
- Результаты аудиторских заданий.
- Программа гарантии и повышения качества.
- Соблюдение Кодекса этики и *Стандартов*.
- Существенные риски и проблемы контроля, а также принятие риска со стороны менеджмента.

Такой контрольный перечень может включать в себя график представления информации и направления напоминаний о требованиях к утверждению. Включение в повестку дня заседаний Совета постоянного пункта обеспечивает для руководителя внутреннего аудита возможность регулярного обмена информацией.

### **Положение о внутреннем аудите**

Согласно Стандарту 1000 «Цели, полномочия и ответственность», цели, полномочия и ответственность внутреннего аудита должны быть определены в Положении о внутреннем аудите. Руководитель внутреннего аудита должен периодически рассматривать вопрос о необходимости внесения изменений в Положение о внутреннем аудите и представлять Положение на одобрение высшему исполнительному руководству и Совету. Миссия внутреннего аудита и обязательные к применению элементы МОПП, которые отражены в Положении о внутреннем аудите, также подлежат обсуждению в соответствии со Стандартом 1010.

### **Организационная независимость внутреннего аудита**

Организационная независимость внутреннего аудита должна подтверждаться Советом ежегодно в соответствии со Стандартом 1110 «Организационная независимость». Помимо этого, о любом вмешательстве в процесс определения объема внутреннего аудита, проведения работ или представления отчетности о результатах, а также о последствиях такого вмешательства должно быть сообщено Совету в соответствии со Стандартом 1110.A1. Независимая подотчетность важна для предоставления руководителю внутреннего аудита возможности осуществлять коммуникации с Советом напрямую, как предусмотрено Стандартом 1111 «Прямое взаимодействие с Советом».

### **Планы, потребности в ресурсах и результаты деятельности внутреннего аудита**

В Стандарте 2020 «Представление и утверждение планов» и Руководстве по его применению указаны подробные сведения о порядке представления планов работы внутреннего аудита и информации о потребностях в ресурсах. Стандарт 2060 содержит дополнительное требование сообщать о достигнутых внутренним аудитом результатах в сопоставлении с планом. Это предоставляет руководителю внутреннего аудита возможность продемонстрировать пользу в форме повышения и сохранения стоимости организации, полученную в результате деятельности внутреннего аудита и выполнения его рекомендаций. Для количественной оценки уровня результатов деятельности многие руководители внутреннего аудита используют ключевые показатели эффективности, такие как процент выполнения плана аудита, процент принятых или выполненных рекомендаций аудита, статус корректирующих действий менеджмента или среднее время, затрачиваемое на выпуск отчетов. Помимо этого, в ходе заседаний Совета могут обсуждаться последние данные по специальным запросам, сделанным Советом и/или высшим исполнительным руководством.

### **Результаты аудиторских заданий**

Серия стандартов 2400 содержит требования к информированию о результатах аудиторских заданий, включая информацию, которая должна содержаться в отчетности о результатах задания, качество этой информации и порядок действий в случае наличия ошибок и упущений или несоответствия требованиям Кодекса этики или *Стандартов*, которое влияет на определенное задание.

В Стандарте 2440 «Сообщение результатов» обсуждаются обязанности руководителя внутреннего аудита, связанные с представлением окончательной отчетности по результатам задания, а в Стандарте 2450 «Итоговое заключение» приводятся критерии для выдачи итогового заключения.

### **Программа гарантии и повышения качества**

Серия стандартов 1300 содержит информацию об ответственности руководителя внутреннего аудита за разработку и поддержание программы гарантии и повышения качества, которая включает в себя внешние и внутренние оценки.

В Стандарте 1320 «Отчетность по программе гарантии и повышения качества» перечислены требования к представлению руководителем внутреннего аудита отчетности по программе высшему исполнительному руководству и Совету, и в том числе указывается, что данная отчетность должна представляться по завершении оценок. Однако при этом результаты непрерывного мониторинга деятельности подразделения внутреннего аудита, который является частью процесса внутренней оценки, должны сообщаться по крайней мере ежегодно.

Что касается внешней оценки деятельности внутреннего аудита, которая должна проводиться как минимум один раз в пять лет, согласно требованиям Стандарта 1312 «Внешние оценки» руководитель внутреннего аудита должен обсудить с Советом квалификацию и независимость внешнего оценщика или группы оценщиков, включая любой возможный конфликт интересов. Руководитель внутреннего аудита должен способствовать осуществлению Советом надзора в ходе внешней оценки, чтобы ограничить предполагаемые или возможные конфликты интересов.

### **Соблюдение Кодекса этики и *Стандартов***

В Стандарте 1320 «Отчетность по программе гарантии и повышения качества» и Руководстве по его применению также содержатся подробные сведения о представлении отчетности по соблюдению подразделением внутреннего аудита Кодекса этики и *Стандартов*. Стандарт 1322 «Раскрытие информации о несоответствии» гласит: «В случае если несоответствия Кодексу этики или *Стандартам* оказывают влияние на общую деятельность внутреннего аудита или на отдельные его операции, руководитель внутреннего аудита обязан раскрыть информацию о несоответствии и характере такого влияния высшему исполнительному руководству и Совету». В Стандарте 1322 также приводятся факторы, учитываемые при сообщении о несоответствии. В Стандарте 2431 «Раскрытие информации о несоответствии в рамках задания» указана информация, которая должна быть раскрыта, если несоответствие влияет на выполнение

определенного задания. В дополнение, Стандарт 2060 предписывает руководителю внутреннего аудита сообщать информацию о планах действий с целью разрешения любых существенных проблем, связанных с обеспечением соответствия.

### **Существенные риски и проблемы контроля, принятие рисков менеджментом**

Первостепенная цель представления отчетности руководителем внутреннего аудита состоит в предоставлении гарантий и рекомендаций высшему исполнительному руководству и Совету относительно процессов корпоративного управления (Стандарт 2110), управления рисками (Стандарт 2120) и контроля (Стандарт 2130) в организации. Глубинное понимание этих процессов может быть получено посредством реализации серии стандартов 2100. Стандарт 2060 определяет обязанность руководителя внутреннего аудита сообщать о существенных рисках и проблемах контроля, которые могут оказать отрицательное влияние на организацию и ее способность достигать своих целей. Существенными являются проблемы, которые требуют внимания высшего руководства и Совета, включая конфликты интересов, недостатки контроля, ошибки, мошенничество, противозаконные действия, отсутствие результативности и эффективности.

Если руководитель внутреннего аудита считает, что высшее исполнительное руководство приняло уровень риска, который организация посчитала бы неприемлемым, он должен в первую очередь обсудить этот вопрос с высшим исполнительным руководством. В случае если руководитель внутреннего аудита и высшее исполнительное руководство не могут разрешить эту проблему, Стандарт 2600 предписывает руководителю внутреннего аудита сообщить о проблеме Совету. Если подобный вопрос является слишком срочным, чтобы ждать следующего запланированного заседания Совета (например, крупное мошенничество), руководителю внутреннего аудита настоятельно рекомендуется принять меры для сообщения о проблеме раньше.

### **Подтверждение соблюдения требований**

Обсуждения руководителем внутреннего аудита с высшим исполнительным руководством и Советом, касающиеся содержания Положения о внутреннем аудите, выполнения плана аудита подразделением внутреннего аудита, а также подверженности существенным рискам или проблем контроля, могут быть задокументированы в повестках дня и протоколах встреч с Советом и высшим исполнительным руководством. Обсуждения между вышеуказанными сторонами могут быть также отражены в отчетах и презентациях с прилагаемым списком рассылки. Соответствие Стандарту 2060 также может подтверждаться протоколами внеочередных заседаний, отчетной документацией и другой корреспонденцией, отправленной в электронной форме. Результаты опросов Совета и высшего исполнительного руководства и оценки результатов деятельности руководителя внутреннего аудита могут содержать отзывы, которые указывают на качество и эффективность коммуникаций, осуществляемых руководителем внутреннего аудита согласно настоящему стандарту. Руководитель внутреннего аудита может также вести контрольный список по представлению информации, документирующий частоту представления отчетности и требования к утверждению.

\*\*\*

## Руководство по применению 2070: Внешний поставщик услуг и ответственность за внутренний аудит

### **Стандарт 2070 — Внешний поставщик услуг и ответственность за внутренний аудит**

В случае если функцию внутреннего аудита выполняет внешний поставщик услуг, он должен уведомить организацию, что именно организация несет ответственность за эффективность внутреннего аудита.

#### **Интерпретация:**

*Эта ответственность находит отражение в программе обеспечения и повышения качества, которая предусматривает оценку соответствия функции внутреннего аудита Кодексу этики и Стандартам.*

#### **Приступая к работе**

В случае, когда организация привлекает внешнего поставщика услуг для выполнения функции внутреннего аудита, важно, чтобы внешний поставщик услуг понимал содержание серии стандартов 1300 и поставил организацию в известность о ее ответственности за поддержание программы обеспечения и повышения качества, охватывающей все виды деятельности внутреннего аудита. Внешнему поставщику услуг следует убедиться, что программа обеспечения и повышения качества охватывает все аспекты деятельности и управления деятельностью внутреннего аудита в соответствии с обязательными для применения элементами Международных основ профессиональной практики внутреннего аудита (МОПП) и передовыми практиками в сфере внутреннего аудита.

Программа обеспечения и повышения качества предназначена для вынесения заключения о качестве внутреннего аудита и услуг, оказываемых внутренним аудитом в организации, а также может приводить к выработке рекомендаций для постоянного улучшения деятельности. Для поддержания соответствия *Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита* (далее - *Стандарты*) и Кодексу этики Института внутренних аудиторов (IIA) программа обеспечения и повышения качества должна включать текущий мониторинг, периодические самооценки и внешние оценки, проводимые квалифицированной независимой организацией.

Руководства по применению серии стандартов 1300 содержат более подробные сведения о требованиях программы обеспечения и повышения качества, включая внутренние и внешние оценки, сообщение результатов Совету и высшему исполнительному руководству, а также использование фразы «соответствует *Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита*».

#### **Практическая реализация**

В случае если организация привлекает внешнего поставщика услуг для выполнения функции внутреннего аудита, она не освобождается от ответственности за обеспечение эффективности внутреннего аудита. Таким образом, даже когда функция внутреннего аудита выполняется внешним поставщиком услуг, организация несет ответственность за обеспечение эффективного и результативного выполнения внутренним аудитом своих обязанностей, соответствия деятельности внутреннего аудита *Стандартам* и соответствия деятельности внутренних аудиторов *Стандартам* и Кодексу этики.

Программа обеспечения и повышения качества согласно требованиям Стандарта 1300 «Программа обеспечения и повышения качества» должна включать как внутренние, так и внешние оценки. Когда организация привлекает внешнего поставщика услуг для выполнения функций руководителя внутреннего аудита, внешний поставщик услуг должен уведомить организацию, что именно организация несет ответственность за эффективность внутреннего аудита, что включает в себя обеспечение включения в программу обеспечения и повышения качества как внутренних, так и внешних оценок в соответствии со *Стандартами*.

Руководителю внутреннего аудита (либо внешнему поставщику услуг, привлеченному для выполнения функций руководителя внутреннего аудита) следует убедиться, что организация осведомлена о своих обязанностях, связанных с программой обеспечения и повышения качества. Как правило, в договоре (т.е. в письме-соглашении) между организацией и внешним поставщиком услуг указываются обязанности и ожидаемые результаты работы внешнего поставщика услуг, относящиеся к программе обеспечения и повышения качества. Внешний поставщик услуг, привлеченный для выполнения функций руководителя внутреннего аудита и внутреннего аудита в организации, может также встретиться с высшим исполнительным руководством и Советом для обсуждения обязанностей организации и характера и требований программы обеспечения и повышения качества. Эти требования изложены в серии стандартов 1300.

- **Стандарт 1300 «Программа обеспечения и повышения качества»** поясняет, что руководитель внутреннего аудита должен разработать и поддерживать программу обеспечения и повышения качества, охватывающую все виды деятельности внутреннего аудита. В случаях, когда функции руководителя внутреннего аудита принимает на себя внешний поставщик услуг, данный поставщик может самостоятельно разработать и поддерживать программу обеспечения и повышения качества, если это предусмотрено договором с организацией. Тем не менее, конечную ответственность за качество внутреннего аудита несет сама организация.
- **Стандарт 1310 «Требования программы обеспечения и повышения качества»** оговаривает, что программа обеспечения и повышения качества должна включать как внутренние, так и внешние оценки.
- **Стандарт 1311 «Внутренние оценки»** указывает, что обязательные внутренние оценки должны включать как текущий мониторинг, так и периодические самооценки. В случае если деятельность внутреннего аудита полностью передается внешнему поставщику услуг, текущий мониторинг и периодические самооценки могут проводиться внешним поставщиком услуг в соответствии с договором.
- **Стандарт 1312 «Внешние оценки»** разъясняет требования к внешним оценкам, включая их формат и частоту (не реже одного раза в пять лет), а также требования к квалификации и независимости внешнего оценщика или группы оценщиков. Важно отметить, что в случаях, когда деятельность внутреннего аудита полностью передается внешнему поставщику услуг, объем и содержание внешних оценок основываются исключительно на той работе, которая выполняется для организации-нанимателя. Кроме того, организации следует убедиться, что выбранный для проведения внешней оценки внешний оценщик или группа оценщиков отвечают требованиям независимости.
- **Стандарт 1320 «Отчетность по программе обеспечения и повышения качества»** содержит краткое описание обязанностей руководителя внутреннего аудита по информированию высшего исполнительного руководства и Совета о результатах программы обеспечения и повышения качества. Внешний поставщик услуг, привлеченный для выполнения функций руководителя внутреннего аудита и внутреннего аудита в организации, как правило, встречается с высшим исполнительным руководством и Советом для обсуждения требований к отчетности и ожиданий.
- **Стандарт 1321 «Использование фразы «соответствует *Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита*»** указывает, что подразделение внутреннего аудита может делать устные или письменные заявления о соответствии *Стандартам*, только если такое заявление подтверждается результатами выполнения программы обеспечения и повышения качества (включая внутренние и внешние оценки).
- **Стандарт 1322 «Раскрытие информации о несоответствии»** устанавливает, что руководитель внутреннего аудита (или внешний поставщик услуг, привлеченный для выполнения функций руководителя внутреннего аудита) должен раскрывать Совету и высшему исполнительному руководству информацию о любых фактах несоответствия деятельности внутреннего аудита *Стандартам* или Кодексу этики, а также о влиянии несоответствия на общий объем и содержание или деятельность внутреннего аудита.

### **Подтверждение соблюдения требований**

О соответствии Стандарту 2070 может свидетельствовать множество документов. Прежде всего, договор (т.е. письмо-соглашение) между организацией и внешним поставщиком услуг может свидетельствовать об ответственности организации за поддержание программы обеспечения и повышения качества. Двумя основными результатами выполнения вытекающих из этой ответственности обязанностей являются документированная программа обеспечения и повышения качества и результаты внутренних и внешних оценок. В том, что касается внутренних оценок, документация обычно содержит результаты текущего мониторинга, а также установленные факты, планы корректирующих мероприятий и сведения о корректирующих мероприятиях, осуществленных по результатам периодических внутренних оценок с целью повышения степени соответствия основным обязательным для применения элементам МОПП. Кроме того, любая документация по действиям, предпринятым с целью повышения эффективности и результативности внутреннего аудита, может помочь продемонстрировать соответствие настоящему стандарту. Что касается внешних оценок, то для подтверждения соблюдения требований может использоваться документация, полученная от внешнего оценщика или группы оценщиков, либо письменное независимое подтверждение проведенной самооценки.

Повестки дня и протоколы заседаний высшего исполнительного руководства и Совета могут показывать, что внешний поставщик услуг сообщил об обязанностях организации по поддержанию эффективности внутреннего аудита. Протоколы заседаний также могут свидетельствовать, что руководитель внутреннего аудита информировал о результатах программы обеспечения и повышения качества согласно требованиям *Стандартов*. Свидетельствами этого факта также могут служить служебные записки или другие письменные документы.

\*\*\*

## Руководство по применению 2100: Сущность работы внутреннего аудита

### Стандарт 2100 — Сущность работы внутреннего аудита

Внутренний аудит должен проводить оценку и способствовать совершенствованию процессов корпоративного управления, управления рисками и контроля в организации, используя систематизированный, последовательный и риск-ориентированный подход. Доверие к внутреннему аудиту укрепляется, а его полезность повышается, если аудиторы работают проактивно, и их рекомендации содержат предложения, учитывающие новые подходы и возможные изменения в будущем.

### Приступая к работе

Для соответствия Стандарту 2100 требуется глубокое понимание концепций корпоративного управления, управления рисками и контроля в соответствии с определениями, приведенными в *Международных профессиональных стандартах внутреннего аудита*, а также в отдельных стандартах, непосредственно относящихся к этим концепциям: в Стандарте 2110 «Корпоративное управление», Стандарте 2120 «Управление рисками» и Стандарте 2130 «Контроль». Также важно, чтобы подразделение внутреннего аудита понимало цели организации.

После достижения понимания этих концепций руководитель внутреннего аудита обычно проводит беседы с высшим исполнительным руководством и Советом, чтобы понять роли и обязанности каждой заинтересованной стороны в области корпоративного управления, управления рисками и контроля. Как правило, Совет отвечает за общее руководство процессом корпоративного управления, а высшее исполнительное руководство несет ответственность за процессы управления рисками и контроля.

Для проведения содержательных оценок внутренним аудиторам необходимо понимать хозяйственную деятельность; они также могут использовать существующие модели корпоративного управления, управления рисками и контроля в качестве методических материалов в процессе оценки. Кроме того, внутренние аудиторы могут использовать свои знания, опыт и передовые практики для того, чтобы в упреждающем порядке указывать на выявленные недостатки и предоставлять рекомендации по улучшениям.

Для оказания содействия подразделению внутреннего аудита в понимании бизнес-стратегий и рисков руководитель внутреннего аудита, как правило, анализирует положения о Совете и комитетах, повестки дня и протоколы заседаний и стратегические планы организации. Руководитель внутреннего аудита также может изучить миссию организации, ключевые задачи, критические риски и ключевые средства контроля, используемые для снижения таких рисков до приемлемого уровня. В ходе этого изучения подразделение внутреннего аудита может вникнуть в суть определений, общих принципов, моделей и процессов корпоративного управления, управления рисками и контроля, используемых организацией. Также для подразделения внутреннего аудита может быть полезно понять ключевые функции в организации, связанные с этими тремя процессами, которые могут выполнять председатель Совета, генеральный директор и другие директора (например, по финансам, этике, рискам, комплаенс, персоналу, ИТ), а также другие сотрудники.

Для получения более подробных сведений о корпоративном управлении, управлении рисками и контроле см. Руководства по применению Стандартов 2110, 2120 и 2130.

### Практическая реализация

Для начала реализации данного стандарта руководитель внутреннего аудита, как правило, обсуждает с Советом и высшим исполнительным руководством требования стандарта, функции и обязанности, а также наилучшие стратегии, которые позволят подразделению внутреннего аудита эффективно и результативно оценивать и вносить свой вклад в процессы корпоративного управления, управления рисками и контроля.

Руководитель внутреннего аудита может отразить в Положении о внутреннем аудите любые ожидания, относящиеся к функциям, обязанностям и подотчетности Совета, высшего исполнительного руководства и подразделения внутреннего аудита. Это делается для обеспечения независимости подразделения внутреннего аудита путем подтверждения, что высшее исполнительное руководство и Совет несут ответственность за корпоративное управление, управление рисками и контроль, а подразделение внутреннего аудита ответственно за предоставление объективных гарантий и консультационных услуг по этим трем процессам.

Для разработки надлежащей стратегии оценки процессов корпоративного управления, управления рисками и контроля в организации руководитель внутреннего аудита обычно изучает уровень зрелости этих трех процессов, а также корпоративную культуру организации и опыт работы лиц, ответственных за данные процессы. После этого руководитель внутреннего аудита оценивает риски, связанные с этими тремя процессами. В качестве методических материалов для проведения оценок руководитель внутреннего аудита может использовать модели, принятые высшим исполнительным руководством (например, модели внутреннего контроля и управления рисками предприятия Комитета спонсорских организаций Комиссии Тредвея, доклад Кинга по корпоративному управлению или стандарты ISO 31000). В ходе проведения оценки руководитель внутреннего аудита документирует и обсуждает с высшим исполнительным руководством все относящиеся к делу аудиторские наблюдения и выводы. Руководитель внутреннего аудита также предоставляет рекомендации по укреплению данных процессов и может передать существенные аудиторские наблюдения на рассмотрение Совета.

Если в организации не была принята какая-либо из существующих моделей корпоративного управления, управления рисками и контроля, руководитель внутреннего аудита может порекомендовать подходящую модель для использования высшим исполнительным руководством в своей работе по совершенствованию этих процессов.

#### **Подтверждение соблюдения требований**

Документация, которая может продемонстрировать соответствие настоящему стандарту, включает Положение о внутреннем аудите, в котором зафиксированы функции и обязанности внутреннего аудита, связанные с корпоративным управлением, управлением рисками и контролем. Кроме того, соответствие может быть подтверждено планами внутреннего аудита или протоколами заседаний, на которых руководитель внутреннего аудита, Совет и высшее исполнительное руководство обсуждали элементы данного стандарта. Планы выполнения аудиторских заданий могут продемонстрировать дисциплинированный, систематический и риск-ориентированный подход, а отчеты о выполнении заданий могут продемонстрировать достижение значимых и приносящих пользу результатов.

Дополнительные свидетельства соблюдения требований описаны в Руководствах по применению Стандартов 2110, 2120 и 2130.

\*\*\*

## Руководство по применению 2110: Корпоративное управление

### Стандарт 2110 — Корпоративное управление

Внутренний аудит должен давать оценку и соответствующие рекомендации по совершенствованию процессов корпоративного управления организации:

- принятие стратегических и операционных решений;
- осуществление надзора за системой управления рисками и внутреннего контроля;
- продвижение этических норм и ценностей внутри организации;
- обеспечение эффективного управления деятельностью организации и ответственного отношения к работе;
- передача соответствующей информации по вопросам рисков и контроля внутри организации;
- координация деятельности и обмен информацией между Советом, внешними и внутренними аудиторами, другими поставщиками гарантий и менеджментом организации.

### Приступая к работе

Чтобы выполнить данный стандарт, руководителю внутреннего аудита необходимо начать с изучения термина «корпоративное управление» и того, что является типичным для совокупности процессов корпоративного управления. Определение термина «корпоративное управление», приведенное в глоссарии Стандартов, необходимо рассматривать наряду с другими общеизвестными схемами организации и моделями корпоративного управления.

Схемы организации, модели корпоративного управления и требования к нему могут различаться, в зависимости от типа организации и юрисдикции. Дизайн и практическое применение принципов эффективного корпоративного управления зависят также от размера, сложности структуры и стадии жизненного цикла организации, состава ее владельцев, культурной и законодательной среды, других факторов. Поэтому подходы, применяемые руководителем внутреннего аудита для проведения оценки, будут варьироваться в зависимости от схемы или модели, используемой в организации.

Далее, руководитель внутреннего аудита рассматривает, охватывает ли текущий план по внутреннему аудиту процессы корпоративного управления организации, и приняты ли во внимание связанные с этим риски. Корпоративное управление не является набором отдельных и обособленных процессов и структур. Напротив, корпоративное управление, управление рисками и внутренний контроль взаимосвязаны. Например, эффективное корпоративное управление предполагает, что риск учитывается при определении стратегии. Также, управление рисками основывается на эффективном корпоративном управлении (например, тон, который задает высшее руководство; риск-аппетит и допустимые пределы риска, культура управления рисками и надзор за деятельностью по управлению рисками). В свою очередь, эффективное корпоративное управление полагается на процедуры внутреннего контроля и на обмен информацией с Советом относительно эффективности этого контроля.

Руководитель внутреннего аудита может изучить положения о Совете и комитетах, повестки и протоколы заседаний Совета и комитетов, чтобы глубже вникнуть в смысл роли Совета, которую он играет в корпоративном управлении организации. Руководитель внутреннего аудита может получить больше знаний о специфике процессов в организации и существующей контрольной деятельности при обсуждении этих вопросов с другими сотрудниками, занимающими ключевые должности в организации. Например, с Председателем Совета (высший по должности избранный или назначенный сотрудник, для государственной организации), директором по этике, директором по персоналу, независимым внешним аудитором, директором по комплаенсу и директором по управлению рисками. Если деятельность организации относится к регулируемой со стороны государства, то руководителю внутреннего аудита изучает рекомендации

регулятора относительно корпоративного управления.

Понимание определения корпоративного управления, как указано в Стандарте 2110, с учетом специфики организации, является основой для обсуждения с Советом и высшим исполнительным руководством следующих вопросов:

- Определение корпоративного управления и характер процессов корпоративного управления, происходящих в организации.
- Требования стандарта.
- Роль внутреннего аудита.
- Любые изменения в планах и подходах деятельности внутреннего аудита, которые ведут к улучшению, достигнутому для соответствия стандартам, если на данный момент они им не соответствуют.

Это обсуждение поможет достигнуть взаимопонимания и согласования с Советом и высшим исполнительным руководством того, что представляет собой корпоративное управление, и поможет выполнить соответствующий план деятельности внутреннего аудита.

### **Практическая реализация**

Процессы корпоративного управления рассматриваются при оценке рисков и плана деятельности внутреннего аудита. Руководитель внутреннего аудита идентифицирует процессы корпоративного управления, которым присущи высокие риски, и организует соответствующие проверки и консультационные проекты, предусмотренные в окончательном плане деятельности внутреннего аудита. Кроме того, в Стандарте 2110 специально отмечается, что подразделение внутреннего аудита несет ответственность за оценку и выработку рекомендаций по совершенствованию процесса корпоративного управления в выполнении четырех основных задач:

- Для того чтобы оценить, как организация способствует продвижению этических норм и ценностей как внутри организации, так и среди своих партнеров, подразделение внутреннего аудита рассматривает соответствующие цели, программы и деятельность организации. Это может быть миссия и ценности, кодекс поведения, процесс найма и подготовки кадров, применяемая политика по борьбе с мошенничеством и по работе с внутренними информаторами, а также процедуры получения информации с «горячей линии» и проведения расследований. Заявления об ознакомлении, подписанные сотрудниками и деловыми партнерами, демонстрируют попытки организации повысить осведомленность о своих ценностях и этике. Опросы и интервью могут быть использованы для того, чтобы оценить, насколько серьезно данные попытки формируют понимание об этих ценностях.
- Для того чтобы обеспечить эффективное управление деятельностью организации и ответственное отношение к работе подразделению внутреннего аудита необходимо рассматривать применяемую политику организации и процессы, связанные с вознаграждением персонала, постановкой целей и оценки производительности. Внутренний аудит может проанализировать соответствующие системы мер (например, ключевые показатели эффективности) и схемы материального стимулирования (например, бонусы), чтобы определить, разработаны и выполняются ли они надлежащим образом для предотвращения или выявления неадекватного поведения или принятия чрезмерных рисков, а также поддерживают ли они действия, согласующиеся со стратегическими целями организации. Материалы заседаний Совета могут служить доказательством того, что Совет был надлежащим образом проинформирован о компенсационных и мотивационных пакетах, и осуществлял контроль эффективности работы высшего исполнительного руководства.
- Для того чтобы оценить, насколько хорошо доведена информация по вопросам рисков и контроля внутри организации, подразделение внутреннего аудита может получить доступ к внутренней отчетности, информационным бюллетеням, электронным письмам и заметкам, протоколам совещаний, чтобы определить, своевременно ли распространяется информация о рисках и контроле, и содержит ли эта отчетность полную и точную информацию. Опросы и интервью могут быть использованы для оценки понимания сотрудников о своей ответственности за риски

и контроль внутри организации и их воздействие на организацию, если данные обязанности не выполняются.

- Для того чтобы оценить уровень координации деятельности и обмен информацией между Советом, внешними и внутренними аудиторами и менеджментом организации подразделению внутреннего аудита может получить информацию о том, какие совещания, в каком составе (например, Совет, комитет по аудиту и комитет по финансам) и как часто проводятся. Сотрудники подразделения внутреннего аудита могут присутствовать на совещании в качестве участников или наблюдателей или могут ознакомиться с протоколами данных совещаний, планами работ и отчетностью, которая обсуждалась на совещании среди членов комитета и Совета с целью ознакомления, каким способом были скоординированы действия, и происходила передача соответствующей информации.

Внутренние аудиторы могут использовать различные возможности для оценки практики корпоративного управления и предоставления рекомендаций по ее совершенствованию и дать рекомендации по улучшению практики корпоративного управления. Также, они могут предоставить независимые, объективные оценки дизайна и эффективности процессов корпоративного управления внутри организации. В случае если о некоторых недостатках в системе контроля известно заранее, или процесс корпоративного управления недостаточно зрел, внутренние аудиторы могут применять различные методы совершенствования процессов контроля и корпоративного управления, в том числе оказывая услуги по консультированию, вместо, или в дополнение к проведению проверок. Руководитель внутреннего аудита может принять решение об использовании методов постоянного мониторинга, в ходе проведения проверок или при оказании консультационных услуг, например, поручив внутренним аудиторам наблюдать за работой органов корпоративного управления и консультируя их на постоянной основе. Как правило, проведение аудита корпоративного управления не ограничивается единичным мероприятием. Наоборот, желательно, чтобы аудиторская оценка процессов корпоративного управления полагалась на информацию, полученную в результате выполнения нескольких аудиторских заданий в течение продолжительного периода.

Если необходимо предоставить общую оценку корпоративному управлению, она должна принимать во внимание следующее:

- Результаты оценки специфики процессов корпоративного управления описанных выше.
- Вопросы управления, возникающие из оценок, которые не входят в специфику корпоративного управления, такие как:
  - Стратегическое планирование.
  - Риск-менеджмент.
  - Операционная эффективность и результативность.
  - Внутренний контроль за подготовкой финансовой отчетности.
  - Риски, связанные с ИТ, мошенничество, и прочие риски.
  - Соблюдение законодательства и нормативных актов.
- Результаты оценки, проведенной менеджментом (например, ревизионные проверки, аудиты качества, контрольные самооценки).
- Работа, выполненная другими сторонами, предоставляющими гарантии (например, следователями, государственными аудиторами, уполномоченными аудиторско-бухгалтерскими организациями), и регулируемыми органами.
- Иную информацию, об особенностях корпоративного управления, как например, информацию о неблагоприятных происшествиях, указывающую на возможности совершенствования корпоративного управления.

На стадиях планирования, проведения оценки и составления отчетности внутренний аудитор должен учитывать потенциальный характер и возможные последствия полученных результатов и обеспечить соответствующий обмен информацией с Советом и высшим исполнительным руководством. Руководитель внутреннего аудита может рассмотреть вопрос о привлечении юридического консультанта, как до начала аудита, так и на стадии подготовки финального отчета.

**Подтверждение соблюдения требований**

Соблюдение требований может быть задокументировано как в отдельных отчетах о проведении внутреннего аудита отдельных процессов корпоративного управления, так же как и в сводном отчете по корпоративному управлению в целом, который включает материалы аудиторских проверок и рекомендации по результатам оказания консультационных услуг. В документацию также могут быть включены протоколы заседания Совета, на которых руководитель внутреннего аудита обсуждал мероприятия внутреннего аудита по оценке практики корпоративного управления в целом.

\*\*\*

## Руководство по применению 2120: Управление рисками

### Стандарт 2120 — Управление рисками

Внутренний аудит должен оценивать эффективность процессов управления рисками и способствовать их совершенствованию.

#### Интерпретация:

*Определение эффективности процессов управления рисками основывается на суждении внутреннего аудитора, сформированном по результатам оценки следующих категорий:*

- *цели организации соответствуют ее миссии;*
- *существенные риски выявляются и оцениваются;*
- *выбираются такие меры реагирования на риски, которые позволяют удерживать риски в рамках риск-аппетита организации;*
- *информация, касающаяся рисков, своевременно собирается и передается внутри организации, что дает возможность персоналу, менеджменту и Совету выполнять свои обязанности.*

*Для обоснования такой оценки внутренний аудит может собирать информацию в рамках нескольких заданий. Комплексный анализ таких заданий дает представление о характере и эффективности процессов управления рисками.*

*Мониторинг процессов управления рисками осуществляется в рамках текущей деятельности и/или с помощью специальных оценок.*

#### Приступая к работе

Выполнение настоящего стандарта руководитель внутреннего аудита и внутренние аудиторы начинают с получения четкого представления о риск-аппетите, а также о целях и задачах хозяйственной деятельности организации. Также важно добиться полного понимания бизнес-стратегий организации и рисков, выявленных менеджментом.

Риски по своей природе могут быть финансовыми, операционными, правовыми/регулятивными или стратегическими. При этом следует учитывать определение управления рисками, приведенное в глоссарии *Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита*, а также всемирно опубликованные концепции и модели управления рисками. Кроме того, для формирования необходимой базы для реализации Стандарта 2120 может быть целесообразно использовать Руководство по применению 2100 «Сущность работы внутреннего аудита».

Поскольку данный стандарт ставит перед подразделением внутреннего аудита задачу по оценке эффективности процессов управления рисками, внутренние аудиторы, как правило, получают представление о текущей среде управления рисками в организации и корректирующих действиях, предпринятых для управления рисками в прошлом. Важно, чтобы внутренние аудиторы знали, каким образом организация выявляет, оценивает и контролирует риски, до начала применения Стандарта 2120.

В ходе оценки рисков подразделению внутреннего аудита следует учитывать размер организации, ее сложность, жизненный цикл, уровень зрелости, структуру заинтересованных сторон, а также правовую и конкурентную среду. Недавние изменения в среде организации (например, новые правила, новый состав менеджмента, новая организационная структура, новые процессы, новые продукты) могли привести к возникновению новых рисков. Руководитель внутреннего аудита также может проанализировать уровень зрелости практик управления рисками в организации и определить, в какой степени подразделение внутреннего аудита может полагаться на оценку рисков, проводимую менеджментом.

Наконец, подразделению внутреннего аудита следует иметь установленные процессы планирования, проведения аудита и сообщения о проблемах в области управления рисками. Внутренним аудиторам необходимо также оценивать управление рисками в ходе проведения проверок и выполнения консультационных заданий, относящихся к определенному направлению деятельности или процессу.

### **Практическая реализация**

Посредством реализации Стандарта 2120 руководитель внутреннего аудита и всё подразделение внутреннего аудита в конечном итоге демонстрируют свое понимание процессов управления рисками в организации и определяют возможности для улучшения. Обсуждения с высшим исполнительным руководством и Советом позволяют руководителю внутреннего аудита учитывать риск-аппетит, толерантность к риску и культуру управления рисками организации. Подразделению внутреннего аудита следует предупреждать менеджмент о возникновении новых рисков и о тех рисках, которые не были снижены надлежащим образом, а также предоставлять рекомендации и планы действий для обеспечения надлежащего реагирования на риски (например, принятие, удержание, передача, снижение или избежание риска). Кроме того, подразделению внутреннего аудита следует собирать достаточную информацию для оценки эффективности процессов управления рисками организации.

Посредством анализа стратегического плана, бизнес-плана и политик организации и проведения обсуждений с высшим исполнительным руководством и Советом руководитель внутреннего аудита может составить представление о ситуации для оценки соответствия стратегических целей организации ее миссии, видению и риск-аппетиту. Интервью с менеджерами среднего звена могут позволить руководителю внутреннего аудита получить дополнительное представление о согласованности миссии, целей и риск-аппетита организации на уровне бизнес-единиц.

Внутренним аудиторам следует тщательно изучить, каким образом организация выявляет и устраняет риски, и каким образом она определяет, какие риски являются приемлемыми. Как правило, подразделение внутреннего аудита оценивает связанные с управлением рисками процессы и обязанности Совета и сотрудников, выполняющих ключевые функции в области управления рисками. Для этого внутренние аудиторы могут проанализировать проведенные недавно оценки рисков и соответствующие отчеты, выпущенные высшим исполнительным руководством, внешними аудиторами, регуляторами и другими сторонами.

Кроме того, подразделение внутреннего аудита, как правило, проводит свои собственные оценки рисков. Обсуждения с Советом и высшим исполнительным руководством, а также анализ политик организации и протоколов заседаний, как правило, дают возможность определить риск-аппетит организации, что позволяет руководителю внутреннего аудита и подразделению внутреннего аудита согласовать рекомендуемые ими способы реагирования на риски. Подразделение внутреннего аудита может рассмотреть возможность использования одной из существующих моделей управления рисками или контроля (например, модели Комитета спонсорских организаций Комиссии Тредвея или ISO 31000) в качестве вспомогательного средства выявления рисков. Для поддержания осведомленности о потенциальных рисках и возможностях подразделение внутреннего аудита может также изучить нововведения и тенденции в отрасли деятельности организации, а также процессы, которые могут использоваться для мониторинга, оценки и реагирования на такие риски и возможности.

Предприняв эти шаги, подразделение внутреннего аудита сможет самостоятельно проводить гЭП-анализ для определения адекватности мер по выявлению и оценке существенных рисков и возможности оценки подразделением внутреннего аудита процесса оценки рисков менеджментом. В процессе анализа процесса управления рисками важно, чтобы внутренние аудиторы выявляли и обсуждали с менеджментом риски и выбранные способы реагирования на риск. Например, менеджмент может решить

принять риск, и в таком случае руководителю внутреннего аудита необходимо определить, является ли такое решение обоснованным, в соответствии с риск-аппетитом и стратегией управления рисками организации. Если руководитель внутреннего аудита приходит к выводу о том, что уровень риска, принятого менеджментом, не может быть приемлемым для организации, руководитель внутреннего аудита должен обсудить этот вопрос с высшим исполнительным руководством. Возможно, ему также будет необходимо передать этот вопрос на рассмотрение Совета в соответствии со Стандартом 2600 «Информирование о принятых рисках». В случае, когда менеджмент принял решение использовать стратегию снижения рисков в качестве меры реагирования на выявленные риски, подразделение внутреннего аудита может при необходимости оценить адекватность и своевременность таких корректирующих действий. Это можно осуществить посредством анализа схемы организации контроля и тестирования средств контроля и процедур мониторинга.

Для оценки получения и своевременности распространения в организации значимой информации о рисках подразделение внутреннего аудита может опросить сотрудников на разных уровнях и определить, достаточно ли четко сформулированы цели, существенные риски и риск-аппетит организации и понимаются ли они во всей организации. Как правило, подразделение внутреннего аудита оценивает также адекватность и своевременность информирования менеджментом о результатах управления рисками. Подразделение внутреннего аудита может изучить протоколы заседаний Совета, чтобы определить, доводится ли информация о наиболее существенных рисках своевременно до сведения Совета, и предпринимаются ли Советом действия для обеспечения надлежащего реагирования на риски со стороны менеджмента.

Наконец, подразделению внутреннего аудита следует предпринять все необходимые шаги для обеспечения управления своими собственными рисками, такими как неправильное проведение аудита, предоставление ложных гарантий, репутационные риски. При этом также следует осуществлять мониторинг всех корректирующих мероприятий.

#### **Подтверждение соблюдения требований**

Документы, которые могут продемонстрировать соответствие Стандарту 2120, включают Положение о внутреннем аудите, в котором зафиксированы функции и обязанности внутреннего аудита в области управления рисками, а также план внутреннего аудита. Кроме того, соблюдение требований может подтверждаться протоколами заседаний, на которых руководитель внутреннего аудита, Совет и высшее исполнительное руководство обсуждали элементы стандарта, такие как рекомендации подразделения внутреннего аудита по управлению рисками, либо совещаний подразделения внутреннего аудита с соответствующими комитетами, рабочими группами и ключевыми членами высшего исполнительного руководства.

Оценки рисков, проведенные подразделением внутреннего аудита, и планы действий по снижению рисков, как правило, демонстрируют проведение оценки и улучшение процессов управления рисками, соответственно.

\*\*\*

## Руководство по применению 2130: Контроль

### Стандарт 2130 — Контроль

Внутренний аудит должен помогать организации в поддержании надежной системы внутреннего контроля, оценивая ее эффективность и результативность и содействуя ее постоянному совершенствованию.

#### Приступая к работе

Выполнение настоящего стандарта руководитель внутреннего аудита и внутренние аудиторы начинают с получения четкого понимания концепции контроля и характеристик типичных процессов контроля. При этом им также следует принять во внимание формальное определение контроля, приведенное в глоссарии *Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита* и в Руководстве по применению 2100 «Сущность работы внутреннего аудита». Обсуждения с высшим исполнительным руководством и Советом позволят руководителю внутреннего аудита учесть риск-аппетит, толерантность к риску и культуру управления рисками организации. Важно, чтобы внутренние аудиторы понимали критические риски, которые могут повлиять на способность организации достигать своих целей, а также средства контроля, внедренные с целью снижения рисков до приемлемого уровня.

Внутренние аудиторы, возможно, сочтут полезным изучить результаты ранее проведенных оценок ключевых средств контроля, соответствующие планы действий и потенциальное влияние изменений в хозяйственной деятельности, которые могут привести к возникновению новых рисков. Внутренним аудиторам может потребоваться проконсультироваться с юридическим отделом организации, директором по комплаенс или другими соответствующими лицами по законам и нормативно-правовым актам, обязательным для исполнения организацией. Подразделению внутреннего аудита полезно знать, каким образом организация поддерживает осведомленность об изменениях в нормативных требованиях и обеспечивает их соблюдение.

Важно, чтобы внутренние аудиторы получили четкое представление о модели внутреннего контроля, официально или неофициально принятой в организации, а также ознакомились с признанными на международном уровне комплексными моделями контроля, в частности, с документом «Внутренний контроль. Интегрированная модель», разработанным Комитетом спонсорских организаций Комиссии Тредвея. Хотя компоненты, процессы и распределение обязанностей по осуществлению контроля аналогичны в разных моделях, используемая в разных моделях терминология может отличаться.

Внутренним аудиторам также следует понимать обязанности, связанные с поддержанием эффективного контроля. Высшее исполнительное руководство, как правило, осуществляет надзор за внедрением, управлением и оценкой системы контроля. Исполнительное руководство в общем случае отвечает за оценку средств контроля в рамках своей сферы ответственности. Подразделение внутреннего аудита предоставляет гарантии различного уровня в отношении эффективности существующих процессов внутреннего контроля. Разделение сфер ответственности может быть включено в политику организации в области управленческого контроля.

Наконец, подразделению внутреннего аудита следует иметь установленный процесс планирования, проведения аудита и сообщения о проблемах контроля.

#### Практическая реализация

Посредством реализации настоящего стандарта руководитель внутреннего аудита и всё подразделение внутреннего аудита в конечном итоге должны продемонстрировать понимание процессов контроля в организации, предупреждать менеджмент о возникновении новых проблем контроля и предоставлять рекомендации и планы действий по исправлению недостатков и мониторингу. Подразделению внутреннего аудита необходимо собирать

достаточную информацию для оценки эффективности процессов контроля в организации.

Средства контроля предназначены для снижения рисков на уровне организации, уровне деятельности и уровне операций. Компетентная оценка эффективности средств контроля подразумевает оценку средств контроля в контексте рисков для достижения целей организации на каждом из этих уровней. Матрица рисков и контролей может помочь внутреннему аудитору в проведении таких оценок. Такая матрица может использоваться подразделением внутреннего аудита при:

- Определении целей и выявлении рисков для их достижения.
- Определении уровня существенности рисков с учетом степени их влияния и вероятности реализации.
- Определении надлежащего реагирования на существенные риски (например, принятие, удержание, передача, снижение или избежание риска).
- Установлении ключевых средств контроля, используемых менеджментом для управления рисками.
- Оценке адекватности схемы организации контроля с целью определения необходимости в проведении тестирования средств контроля на предмет эффективности.
- Тестировании средств контроля, признанных адекватно разработанными, с целью проверки их надлежащего функционирования.

При применении матрицы рисков и контролей подразделение внутреннего аудита может счесть целесообразным опросить менеджмент, проанализировать планы, политики и процедуры организации, использовать контрольные обходы, опросы, анкетирование по вопросам внутреннего контроля и блок-схемы для получения информации об адекватности схемы организации контроля, а также использовать инспектирование, текущий аудит, анализ данных и подтверждения для тестирования эффективности контроля.

Для оценки эффективности средств контроля подразделение внутреннего аудита, как правило, определяет, осуществляет ли менеджмент оценку и мониторинг затрат и выгод, связанных с внедрением средств контроля. Это включает в себя определение, превышает ли объем ресурсов, используемых в рамках процессов контроля, объем выгод, и возникают ли в процессе контроля существенные проблемы (например, ошибки, задержки или дублирование действий).

Внутренним аудиторам также может быть целесообразно оценить, соответствует ли уровень контроля уровню рисков, для снижения которых он предназначен. Одним из инструментов, который используется многими внутренними аудиторами для визуального представления соотношения между этими уровнями, является карта рисков и контролей, на которой отображается зависимость уровня существенности рисков от эффективности контроля.

С целью постоянного совершенствования работы по поддержанию эффективного контроля подразделение внутреннего аудита, как правило, предоставляет Совету и высшему исполнительному руководству общую оценку, либо суммирует результаты оценок контроля, выполненных в рамках отдельных аудиторских заданий. Руководитель внутреннего аудита может порекомендовать внедрение модели контроля, если та или иная модель еще не используется в организации. Кроме того, внутренние аудиторы могут дать рекомендации по улучшению контрольной среды (например, «тон сверху», способствующий формированию культуры этичного поведения и нетерпимости к нарушениям).

Дополнительные шаги, которые могут быть предприняты подразделением внутреннего аудита с целью постоянного повышения эффективности контроля, включают следующее:

- Проведение обучения по механизмам контроля и непрерывным процессам самомониторинга.
- Проведение сессий по оценке контроля (или рисков и контролей) для менеджмента.

- Оказание менеджменту помощи в разработке логической структуры для документирования, анализа и оценки схемы организации и функционирования средств контроля.
- Содействие в разработке процесса выявления, оценки и устранения недостатков контроля.
- Оказание менеджменту помощи в поддержании осведомленности о возникающих проблемах, новых законах и нормативных актах, устанавливающих требования к контролю.
- Мониторинг технологических достижений, которые могут способствовать повышению эффективности и результативности контроля.

### **Подтверждение соблюдения требований**

Документы, которые могут продемонстрировать соответствие Стандарту 2130, включают документацию подразделения внутреннего аудита по оценке и тестированию средств контроля. Такая документация, как правило, входит в состав рабочей документации аудиторов и может включать:

- Протоколы совещаний с соответствующими заинтересованными сторонами, на которых обсуждались вопросы контроля.
- Матрицы и карты рисков и контролей.
- Протоколы контрольных обходов.
- Результаты опросов и интервьюирования менеджмента.
- Результаты тестирования средств контроля.

Соблюдение требований также может быть подтверждено посредством планов, отчетов о выполнении аудиторских заданий, последующего мониторинга корректирующих мероприятий для решения проблемных вопросов, отраженных в аудиторских заключениях, и/или общих оценок средств контроля. Если менеджмент использует соответствующий комплекс рабочих и контрольных процедур для доведения до сведения персонала информации об ожидаемых механизмах контроля, то это также может продемонстрировать соблюдение требований. Постоянное усовершенствование контроля может подтверждаться фактом постоянного обновления стандартных рабочих и контрольных процедур для отражения изменений среды.

\*\*\*

## Руководство по применению 2200: Планирование аудиторского задания

### Стандарт 2200 — Планирование аудиторского задания

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

#### Приступая к работе

Планирование аудиторских заданий является важнейшим элементом эффективного внутреннего аудита. Оно является центральным элементом не только настоящего Стандарта 2200, но и других стандартов данной серии.

Внутренние аудиторы обычно начинают планирование аудиторского задания с изучения годового плана внутреннего аудита организации, ознакомления с действиями по планированию и обсуждениями, в результате которых он был разработан (см. Стандарт 2010 «Планирование»), и понимания существенных изменений, оказывающих влияние на организацию, которые произошли с момента включения аудиторского задания в годовой план внутреннего аудита. Внутренним аудиторам также необходимо понимать, каким образом стратегии, цели и риски организации влияют на задание по внутреннему аудиту.

Важно, чтобы внутренние аудиторы понимали используемый в подразделении внутреннего аудита организации процесс планирования аудиторского задания, который часто излагается в руководстве по политикам и процедурам внутреннего аудита. Внутренним аудиторам также следует добиться понимания содержания аудиторского задания и ожиданий заинтересованных сторон и ознакомиться с результатами предыдущих аудитов (внутренних или внешних) или проверок соблюдения требований в проверяемой области деятельности. Кроме того, внутренние аудиторы, как правило, знакомятся со стратегиями, целями и рисками отдела, направления деятельности или процесса, который является объектом предстоящего аудиторского задания. Возможно, внутренним аудиторам будет полезно выяснить, проводил ли менеджмент оценку рисков в проверяемой сфере, и если да, то ознакомиться с заключением менеджмента по результатам оценки, а также изучить риски и средства контроля объекта предстоящего аудиторского задания.

Внутренним аудиторам следует рассмотреть ресурсы, необходимые для выполнения задания (см. Руководство по применению 2030 «Управление ресурсами»), и определить способы их наиболее эффективного использования.

Руководства по применению Стандарта 2201 «Что необходимо учитывать при планировании», Стандарта 2210 «Цели аудиторского задания», Стандарта 2220 «Объем и содержание аудиторского задания», Стандарта 2230 «Распределение ресурсов на выполнение аудиторского задания» и Стандарта 2240 «Программа аудиторского задания» содержат дополнительные указания, касающиеся процесса планирования задания.

#### Практическая реализация

При применении Стандарта 2200 важно, чтобы внутренние аудиторы определили цели задания в качестве важнейшей части планирования задания. Для этого внутренним аудиторам следует проанализировать недавние оценки рисков, проведенные менеджментом, а также оценку рисков, проведенную внутренним аудитом в рамках годового планирования, поскольку цели задания будут связаны с рисками объекта аудита. В число других факторов, которые следует учитывать, входят оценки рисков, проведенные в рамках прошлых аудиторских заданий, и аудиторские заключения по объекту аудита. После определения целей на основе рисков можно определить объем и содержание аудиторского задания, установив таким образом границы, в которых будут работать внутренние аудиторы.

Для постановки целей аудиторского задания внутренние аудиторы, как правило, определяют данные, которые потребуются в рамках задания, и информируют о его объеме и содержании менеджмент объекта аудита с предоставлением менеджменту достаточного времени для подготовки. Внутренние аудиторы также обмениваются информацией с менеджментом или другими ключевыми сотрудниками объекта аудита, чтобы удостовериться в доступности ключевого персонала в ходе выполнения задания на раннем этапе подготовки к его выполнению.

На протяжении всего процесса планирования внутренние аудиторы обычно ведут документацию по обсуждениям и выводам, сделанным в ходе совещаний, и включают ее в состав рабочей документации по заданию. На этапе планирования задания внутренние аудиторы определяют уровень формализации и перечень необходимой документации. В руководстве по политике внутреннего аудита организации могут быть указаны действия, осуществляемые в рамках формального процесса, и содержаться соответствующие шаблоны.

В ходе планирования задания внутренние аудиторы могут начать разработку программы аудиторского задания с учетом бюджета, логистики и формата итогового отчета о результатах задания. Руководитель внутреннего аудита, как правило, определяет, каким образом, когда и кому будут сообщаться результаты выполнения задания (см. Стандарт 2440 «Сообщение результатов»), а также необходимый уровень непосредственного контроля работы внутренних аудиторов в рамках конкретного плана задания (см. Стандарт 2340 «Контроль выполнения задания»). Последний этап планирования перед началом работы внутренних аудиторов на месте обычно включает утверждение программы аудиторского задания руководителями аудита. Тем не менее, план и программа аудиторского задания могут быть скорректированы в ходе работы на месте после получения новой информации, при условии утверждения руководителями аудита.

#### **Подтверждение соблюдения требований**

В число документов, которые могут продемонстрировать соответствие Стандарту 2200, входит документированный план аудиторского задания, включающий в себя факторы, учитываемые при планировании, объем и содержание задания, цели, распределение ресурсов, а также утвержденную программу аудиторского задания. Руководство по политикам и процедурам внутреннего аудита может содержать утвержденные шаблоны документации, используемые при планировании задания. Документация может также включать записи, сделанные в ходе совещаний по планированию, предшествующих выполнению задания, в том числе протоколы, списки присутствующих, сроки выполнения задания, доступные ресурсы и другие ключевые аспекты. Такие записи, как правило, включаются в состав рабочей документации по заданию.

Кроме того, соблюдение требований могут продемонстрировать направленные клиенту сообщения по вопросам предстоящего задания, в том числе сообщения, в которых обсуждались цели, содержание и объем задания. Любая документация по первым или стартовым совещаниям, проведенным после разработки программы задания, также может служить свидетельством соответствия Стандарту 2200.

Дополнительные доказательства соблюдения требований представлены в Руководствах по применению Стандарта 2201 «Что необходимо учитывать при планировании», Стандарта 2210 «Цели аудиторского задания», Стандарта 2220 «Объем и содержание аудиторского задания», Стандарта 2230 «Распределение ресурсов на выполнение аудиторского задания» и Стандарта 2240 «Программа аудиторского задания».

\*\*\*

## Руководство по применению 2201: Что необходимо учитывать при планировании

### Стандарт 2201 — Что необходимо учитывать при планировании

В ходе планирования аудиторского задания внутренние аудиторы должны учитывать:

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

### Приступая к работе

Внутренние аудиторы должны тщательно планировать аудиторские задания для эффективного достижения целей и выполнения задач, предусмотренных годовым планом внутреннего аудита, и соблюдения политик и процедур внутреннего аудита организации. Обычно планирование аудиторского задания начинается с изучения документации, на которой основан годовой план внутреннего аудита.

Внутренние аудиторы смогут эффективно спланировать аудиторское задание, если они начнут с осмысления миссии, видения, целей, рисков, риск-аппетита, контрольной среды, структуры корпоративного управления и процесса управления рисками проверяемого направления деятельности или процесса. Предварительно проведенный опрос может стать ценным инструментом для достижения внутренними аудиторами надлежащего понимания проверяемого направления деятельности или процесса.

Разработка матрицы рисков и контролей (или изучение существующей матрицы) является распространенной практикой, применяемой внутренними аудиторами для выявления рисков, которые могут повлиять на цели, ресурсы и/или операционную деятельность объекта аудита. Матрица рисков и контролей может предоставить критически важную информацию о выявленных рисках и механизмах контроля, направленных на снижение рисков. Она также может быть использована для определения ключевых целей подпроцессов проверяемого направления деятельности или процесса.

В ходе планирования задания внутренние аудиторы обычно собирают информацию о политиках и процедурах клиента аудита и изучают используемые в проверяемом направлении ИТ-системы, а также источники, виды и степень надежности информации, используемой в рамках процесса, и той, которая будет использоваться в качестве доказательств. Внутренние аудиторы также в соответствующих случаях получают и анализируют результаты работы, проделанной другими внутренними или внешними поставщиками гарантий, и/или результаты прошлых аудиторских проверок объекта аудита.

Важно, чтобы внутренние аудиторы определили, не привели ли новые процессы или условия к возникновению новых рисков. Кроме того, внутренним аудиторам целесообразно оценить, какие ресурсы и информация потребуются им прежде всего, в том числе аудиторские навыки, необходимые для эффективного проведения аудита.

### Практическая реализация

Для реализации Стандарта 2201 подразделению внутреннего аудита важно определить, понять и документировать миссию, стратегические цели, задачи, ключевые показатели эффективности, риски и средства контроля проверяемого направления деятельности или процесса. Как правило, внутренние аудиторы оценивают, снижены ли соответствующие

риски до приемлемого уровня при помощи процессов корпоративного управления, управления рисками и контроля.

Внутренние аудиторы могут провести обсуждения с менеджментом объекта аудита для понимания его стратегий и целей. Такие обсуждения могут дополняться анализом стратегических планов, бизнес-планов, бюджетов и протоколов совещаний. Информация о существенных рисках может содержаться во вспомогательной документации. Внутренние аудиторы могут использовать свое знание хозяйственной деятельности и знание среды для независимой оценки учитываемых менеджментом факторов риска.

Понимание стратегий, целей и рисков проверяемого направления деятельности или процесса может помочь внутренним аудиторам оценить адекватность и эффективность процессов корпоративного управления, управления рисками и контроля объекта аудита. Для понимания процессов корпоративного управления, управления рисками и контроля внутренние аудиторы могут проанализировать организационную структуру, функции и обязанности менеджмента, управленческие отчеты и операционные процедуры. Кроме того, на этапе планирования аудиторского задания важно, чтобы внутренние аудиторы ознакомились с протоколами совещаний для определения необходимости включения дополнительных тестов в программу работ.

Для соблюдения требований нормативных документов, таких как закон Сарбейнса-Оксли (США), Доклад Тернбулла (Великобритания) или правила листинга, менеджмент может вести документацию по организации производственного процесса и контроля. Внутренние аудиторы могут изучить такую документацию для определения ключевых средств контроля. После этого внутренние аудиторы могут рассмотреть возможность применения в процессе оценки соответствующей концепции или модели, в частности, модели Комитета спонсорских организаций Комиссии Тредвея или ISO 31000, в качестве вспомогательного средства.

При планировании задания важно, чтобы внутренние аудиторы рассмотрели, каким образом внутренний аудит может принести пользу организации. При этом внутренние аудиторы применяют свое профессиональное суждение, знания и опыт для выявления возможностей внедрения существенных улучшений в процессы корпоративного управления, управления рисками и контроля организации.

В ходе планирования задания внутренние аудиторы определяют объем, содержание и цели задания в соответствии со Стандартом 2210 «Цели аудиторского задания» и Стандартом 2220 «Объем и содержание аудиторского задания». Это позволяет внутренним аудиторам определить, какие элементы проверяемого процесса или направления деятельности следует протестировать. Это также позволяет им расставить приоритеты в рамках задания, исходя из существенности выявленных рисков. Приоритеты, как правило, устанавливаются в зависимости от вероятности реализации риска и последствий для организации в случае его реализации. Риски с более высокой вероятностью реализации и наиболее серьезными последствиями, как правило, имеют самый высокий приоритет для тестирования.

Кроме того, внутренние аудиторы обычно проводят беседы с сотрудниками объекта аудита. Это может дать внутренним аудиторам более глубокое понимание ситуации и позволить спланировать аудиторское задание более эффективно.

Руководство по применению 2210 «Цели аудиторского задания» и Руководство по применению 2220 «Объем и содержание аудиторского задания» содержат дополнительные указания по планированию аудиторского задания.

### **Подтверждение соблюдения требований**

Документы, которые могут продемонстрировать соответствие настоящему стандарту, включают подробный меморандум по планированию, который, помимо прочего, показывает, что внутренние аудиторы приняли во внимание вопросы, перечисленные в

Стандарте 2201. Другая документация, такая как записи по контрольным обходам, блок-схемы процессов, рабочая документация и матрица рисков и контролей также может продемонстрировать соблюдение требований.

Кроме того, внутренние аудиторы, как правило, имеют документацию по выявленным ими пробелам в политиках и процедурах объекта аудита, что также может продемонстрировать соблюдение требований. Возможности для внесения существенных улучшений в процессы корпоративного управления, управления рисками и контроля организации могут быть отражены в протоколах заседаний, презентациях или итоговом отчете для менеджмента.

\*\*\*

## Руководство по применению 2210: Цели аудиторского задания

### Стандарт 2210 — Цели аудиторского задания

Для каждого аудиторского задания должны быть определены его цели.

#### Интерпретация:

*Критерии могут быть следующих типов:*

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

#### Приступая к работе

В Стандарте 2210 четко указано, что внутренние аудиторы должны определять цели при планировании каждого аудиторского задания. Цели обычно устанавливаются, исходя из выявленных ключевых рисков проверяемого направления деятельности или процесса.

Как правило, внутренние аудиторы начинают процесс определения целей аудиторского задания с анализа факторов, которые необходимо учитывать при планировании (см. Руководство по применению 2201 «Что необходимо учитывать при планировании»), и годового плана внутреннего аудита для достижения полного понимания причин, по которым выполняется задание, и результатов, которых стремится достичь организация. Внутренние аудиторы могут счесть полезным начать с понимания миссии, видения, краткосрочных и долгосрочных целей, а также ключевых политик и процедур и каким образом они соотносятся с проверяемым направлением деятельности или процессом. При этом важно, чтобы внутренние аудиторы добились глубокого понимания стратегий, миссии и целей проверяемого направления деятельности или процесса, а также затрат и результатов.

Перед определением целей аудиторского задания внутренним аудиторам полезно установить, была ли проведена оценка рисков на этапе планирования задания, и достичь глубокого понимания рисков как организации в целом, так и проверяемого направления деятельности или процесса. Кроме того, чрезвычайно важно понять ожидания заинтересованных сторон, включая высшее исполнительное руководство и Совет.

#### Практическая реализация

Внутренние аудиторы могут сформулировать предварительные цели аудиторского задания при помощи анализа годового плана внутреннего аудита и результатов предыдущих заданий, обсуждений с заинтересованными сторонами и изучения миссии, видения и целей проверяемого направления деятельности или процесса. Предварительные цели могут быть уточнены посредством оценки рисков, охватывающей сферы корпоративного управления, управления рисками и контроля объекта аудита. Цели аудиторского задания четко определяют задачи, которые необходимо решить в результате его выполнения, а также объем и содержание задания (см. Руководство по применению 2220 «Объем и содержание аудиторского задания»).

Цели аудиторского задания помогают внутренним аудиторам определить, какие процедуры необходимо выполнить. Кроме того, цели задания помогают внутренним аудиторам установить приоритеты для тестирования рисков и средств контроля процессов и систем в ходе выполнения задания. Тестирование рисков и средств контроля, как правило, обеспечивает гарантии в отношении адекватности организации контроля, операционной эффективности, соответствия требованиям, результативности, достоверности данных и отчетности.

Важно, чтобы внутренние аудиторы установили цели, имеющие ясное предназначение,

сжатую формулировку и непосредственную связь с оценкой рисков. Часто для определения целей по оценке рисков и средств контроля внутренние аудиторы используют передовые практики и модели, такие как модели Комитета спонсорских организаций Комиссии Тредвея или стандарты ISO 31000.

В ходе планирования аудиторского задания внутренним аудиторам полезно разработать меморандум по планированию, в котором они могут зафиксировать цели, объем и содержание задания, оценку рисков и приоритетные направления тестирования. Меморандум по планированию также является важным документом для доведения до сведения членов аудиторской группы целей, объема и содержания задания и другой важной информации.

Руководство по применению 2300 «Выполнение задания» содержит дополнительные указания относительно способов достижения целей аудиторского задания.

#### **Подтверждение соблюдения требований**

Документы, которые могут продемонстрировать соответствие Стандарту 2210, включают меморандум по планированию, содержащий цели задания, и утвержденную программу аудиторского задания, в которой также указаны цели. Кроме того, цели задания могут быть изложены в итоговом отчете о результатах задания.

Дополнительная документация, которая может продемонстрировать соблюдение требований, включает вспомогательные учетные документы, в том числе протоколы совещаний или заметки с мероприятий по взаимодействию с заинтересованными сторонами. Эти документы могут показывать, каким образом были выработаны цели аудиторского задания. Кроме того, политики и процедуры внутреннего аудита с описанием действий, которые должны предприниматься внутренними аудиторам в ходе выполнения задания, могут помочь продемонстрировать соответствие Стандарту 2210.

\*\*\*

## Руководство по применению 2220: Объем и содержание аудиторского задания

### Стандарт 2220 — Объем и содержание аудиторского задания

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

#### Приступая к работе

При применении Стандарта 2220 перед внутренними аудиторами стоит задача по определению объема и содержания аудиторского задания, которые будут достаточными для достижения целей задания. Поскольку задание в большинстве случаев не может охватить всё, внутренние аудиторы должны решить, что войдет, а что не войдет в объем задания. В ходе определения объема и содержания задания внутренние аудиторы, как правило, учитывают такие факторы, как границы области деятельности или процесса, местонахождения, входящие и не входящие в рамки задания, подпроцессы, компоненты области деятельности или процесса, а также сроки.

Внутренние аудиторы обычно анализируют факторы, которые необходимо учитывать при планировании задания (см. Руководство по применению 2201 «Что необходимо учитывать при планировании задания»), и цели задания (см. Руководство по применению 2210 «Цели аудиторского задания»), чтобы добиться понимания ключевых рисков, выявленных на этапе планирования задания. Это позволяет им достичь четкого понимания, как лучше связать между собой объем и содержание задания и его цели. Важно, чтобы внутренние аудиторы тщательно продумали границы задания, поскольку объем и содержание задания должны иметь достаточно широкий охват для достижения его целей.

#### Практическая реализация

В ходе планирования задания внутренние аудиторы обычно составляют описание объема и содержания задания, в котором конкретно указывается, что войдет, а что не войдет в задание (например, границы области деятельности или процесса, местонахождения, входящие и не входящие в рамки задания, подпроцессы, компоненты области деятельности или процесса, а также сроки). Сроки могут быть основаны на определенном моменте времени, финансовом квартале, календарном годе или другом заранее определенном промежутке времени.

Для обеспечения достаточности объема и содержания задания для достижения его целей и их соответствия годовому плану аудита организации внутренние аудиторы должны использовать здравое профессиональное суждение, основанное на соответствующем опыте и/или советах контролирующих сотрудников. При определении объема и содержания задания внутренним аудиторам следует проанализировать его цели, чтобы удостовериться в том, что каждая цель может быть достигнута при установленных параметрах. Внутренние аудиторы обычно принимают во внимание и документируют любые ограничения объема задания, а также любые пожелания клиента или заинтересованных сторон относительно вопросов, которые следует включить в объем задания или исключить из него. Если внутренние аудиторы сталкиваются с ограничениями объема задания, это должно быть отражено в итоговом отчете о результатах задания.

Время от времени внутренние аудиторы могут полагаться на работу, выполненную другими сторонами, такими как внешние аудиторы или группы комплаенс-контроля внутри организации. В таком случае целесообразно отразить этот факт в описании объема и содержания задания. Стандарт 2050 «Координация деятельности» и руководство по его применению содержат дополнительные указания по использованию внутренними аудиторами результатов работы других сторон.

#### Подтверждение соблюдения требований

Документы, которые могут продемонстрировать соответствие Стандарту 2220, включают описание процесса планирования аудиторского задания в Положении о внутреннем аудите

и политиках и процедурах внутреннего аудита, в котором, как правило, поясняется порядок определения объема и содержания задания. Утвержденная руководством внутреннего аудита программа аудиторского задания обычно показывает, соответствуют ли объем и содержание задания его целям и учтены ли в них выявленные ключевые риски.

Как правило, описание объема и содержания задания четко излагается в итоговом отчете о результатах задания. Другая документация, которая может служить подтверждением соблюдения требований, включает меморандумы по планированию, подписанные согласования, уведомления о задании и записи с совещаний, на которых обсуждались объем и содержание задания.

\*\*\*

## Руководство по применению 2230: Распределение ресурсов на выполнение аудиторского задания

### Стандарт 2230 — Распределение ресурсов на выполнение аудиторского задания

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

#### Интерпретация:

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

#### Приступая к работе

Для выполнения требований Стандарта 2230 внутренние аудиторы должны обеспечить выделение ресурсов для достижения целей аудиторского задания. Чрезвычайно важно, чтобы внутренние аудиторы, назначенные для выполнения задания, обладали необходимыми знаниями, навыками, опытом и дополнительными компетенциями для грамотного и тщательного выполнения задания. Также важно, чтобы в подразделении внутреннего аудита имелся достаточный объем ресурсов для удовлетворения потребностей задания с надлежащим вниманием к деталям и профессиональным отношением к работе.

Перед определением наилучшего распределения ресурсов для выполнения задания внутренние аудиторы обычно достигают понимания целей, объема и содержания задания посредством анализа документов по планированию. Внутренним аудиторам также важно понять характер и уровень сложности задания посредством обсуждений с заинтересованными сторонами, включая менеджмент объекта аудита.

Важно, чтобы внутренние аудиторы учитывали не только человеческие ресурсы, но и доступные технологические решения, которые могут быть полезны или необходимы для качественного выполнения задания. Помимо этого, внутренние аудиторы могут рассмотреть необходимость использования сторонних ресурсов или технологических решений для выполнения задания.

Посредством анализа программы аудиторского задания внутренние аудиторы могут получить четкое представление о том, сколько времени может потребовать выполнение каждого этапа задания. При этом им следует быть осведомленными о количестве часов, отведенных на выполнение задания, а также о любых временных, языковых, логистических или иных ограничениях других сторон (например, участников внутреннего аудита, менеджмента объекта аудита, высшего исполнительного руководства, Совета и/или внешних сторон).

Если подразделение внутреннего аудита не имеет в штате подходящих и достаточных ресурсов, для устранения пробелов руководителю внутреннего аудита следует обратиться за получением компетентной консультации или помощи. Руководство по применению 1210 «Профессионализм» содержит дополнительные указания, касающиеся получения знаний, навыков и других компетенций, необходимых для выполнения обязанностей внутреннего аудита.

#### Практическая реализация

Внутренние аудиторы, как правило, анализируют программу аудиторского задания и применяют свое профессиональное суждение для определения вида и количества ресурсов, которые необходимо выделить для наиболее эффективного достижения целей задания. Важно назначить для выполнения задания соответствующий персонал, исходя из доступности, знаний, навыков и опыта сотрудников. Наборы специализированных навыков

(например, финансовая отчетность, информационные технологии, анализ издержек, реализация активов, проектирование, отраслевые знания и др.) при их правильном применении могут быть бесценными для внутреннего аудита. Поэтому важно, чтобы внутренние аудиторы тщательно подходили к выбору наилучших доступных ресурсов для выполнения задания.

Если специализированные навыки внутренних аудиторов недостаточны для выполнения задания, внутренние аудиторы, как правило, рассматривают в качестве варианта проведение дополнительного обучения или организацию более тщательного контроля. В ситуациях, когда имеющийся персонал внутреннего аудита не обладает необходимыми профессиональными навыками или знаниями для выполнения задания, внутренние аудиторы могут рассмотреть возможность дополнения существующих ресурсов с помощью других возможностей, таких как использование услуг приглашенных аудиторов, прием на работу профильного специалиста или косорсинг.

Внутренним аудиторам следует обсудить с руководителем внутреннего аудита любые проблемы, связанные с выделенными для выполнения задания ресурсами. Кроме того, внутренние аудиторы могут рассмотреть необходимость отслеживания количества времени, фактически затраченного на выполнение задания, в сравнении с запланированным. Причины и последствия существенного превышения запланированного времени могут быть документированы в качестве сделанных из произошедшего выводов для планирования будущих заданий.

#### **Подтверждение соблюдения требований**

Документы, которые могут продемонстрировать соблюдение Стандарта 2230, включают утвержденную программу аудиторского задания, которая, как правило, показывает, что подразделение внутреннего аудита использовало подходящие и достаточные ресурсы для выполнения задания, в том числе персонал, обладающий соответствующим опытом, навыками и компетенциями в сфере внутреннего аудита. Вспомогательная документация обычно отражает распределение обязанностей между внутренними аудиторами, а также установленные сроки выполнения задания.

Другая документация, которая может служить подтверждением соответствия Стандарту 2230, включает сделанные подразделением внутреннего аудита записи по планированию, в которых могут быть описаны технологические решения или другие ресурсы, учитывавшиеся на этапе планирования задания. Кроме того, таблицы рабочего времени или документация по отслеживанию фактически потраченного на выполнение задания времени в сравнении с запланированным могут помочь продемонстрировать соблюдение требований. Проведенный после выполнения задания опрос клиентов относительно качества ресурсов внутреннего аудита и своевременности представления аудиторского заключения также может помочь продемонстрировать соблюдение требований.

\*\*\*

## Руководство по применению 2240: Программа аудиторского задания

### Стандарт 2240 — Программа аудиторского задания

Внутренние аудиторы должны разрабатывать и документировать программы работ, позволяющие достичь цели задания.

#### Приступая к работе

Применение Стандарта 2240 внутренние аудиторы начинают с достижения четкого и глубокого понимания целей, объема и содержания аудиторского задания, а также ключевых рисков и средств контроля проверяемого направления деятельности или процесса. Как правило, внутренние аудиторы полностью осведомлены о том, какие ресурсы доступны для выполнения задания.

Перед разработкой программы аудиторского задания внутренние аудиторы могут счесть полезным рассмотреть многие аспекты предстоящего задания, в том числе:

- Необходимый размер выборки для тестирования и методологии, которые будут использоваться.
- Реестр рисков или матрицу рисков и порядок ее применения при разработке программы аудиторского задания.
- Объем и содержание задания.
- Способы достижения целей задания.
- Доступность необходимых ресурсов.
- Суждения и выводы, сделанные на этапе планирования задания.

#### Практическая реализация

При разработке программы аудиторского задания внутренние аудиторы обычно принимают во внимание риски проверяемого направления деятельности или процесса. Программа задания основывается на целях, объеме и содержании задания. Как правило, программа включает в себя планы использования ресурсов и описание методик или методологий, которые будут применяться при выполнении задания (например, методики выборки). Важно, чтобы внутренние аудиторы определили, какие тесты или аудиторские действия необходимы для оценки рисков проверяемого направления деятельности или процесса и тестирования существующих средств контроля. Кроме того, внутренним аудиторам следует убедиться, что используемые тесты имеют достаточно целенаправленный характер, чтобы избежать размывания границ задания.

С целью разработки эффективной программы работ внутренние аудиторы учитывают характер, объем и сроки проведения аудиторских тестов, необходимых для достижения целей задания. Каждая процедура в программе работ должна быть предназначена для тестирования конкретного средства контроля, ориентированного на снижение рисков. Также важно, чтобы программа аудиторского задания была разработана и документирована таким образом, чтобы все члены аудиторской группы понимали, что необходимо сделать и какие задачи еще предстоит выполнить.

Программы работ могут отличаться по формату в зависимости от характера задания и организации. Широко применяемые форматы включают стандартные шаблоны или контрольные списки для документирования завершения этапов планирования, меморандумы, в которых фиксируются выполненные задачи, а также дополнительные столбцы в матрице рисков и контролей. Правильно документированные программы заданий помогают довести до сведения членов аудиторской группы информацию об их функциях, обязанностях и задачах. Они могут включать формы согласований выполненной работы, фамилии внутренних аудиторов, выполнивших данную работу, и дату ее выполнения.

В соответствии со Стандартом 2240.A1 программа аудиторского задания должна быть утверждена руководством внутреннего аудита до начала аудиторской работы на месте.

Тем не менее, после получения в ходе работы на месте новой информации или знаний программа задания может быть скорректирована при условии своевременного утверждения изменений руководством внутреннего аудита.

#### **Подтверждение соблюдения требований**

Как правило, документально утвержденная программа аудиторского задания сама по себе может служить подтверждением соответствия Стандарту 2240. Любые изменения программы задания также должны быть утверждены документально.

Контроль выполнения задания и соответствующие согласования каждой задачи из программы задания ответственным за ее выполнение внутренним аудитором также могут помочь продемонстрировать соблюдение требований.

Другие документы, которые могут продемонстрировать соответствие Стандарту 2240, включают протоколы или меморандумы совещаний, показывающие этапы разработки программы аудиторского задания. Кроме того, соблюдение требований могут продемонстрировать записи с совещаний по планированию с участием группы назначенных для выполнения задания аудиторов, на которых с клиентом обсуждались ожидаемые результаты и цель задания, или доказательства проведения таких совещаний.

\*\*\*

## Руководство по применению 2300: Выполнение задания

### Стандарт 2300 — Выполнение задания

Внутренние аудиторы должны собрать, проанализировать, оценить и оформить документально информацию в объеме, достаточном для достижения целей задания.

#### Приступая к работе

В *Международных профессиональных стандартах внутреннего аудита* процесс выполнения задания разделен на три этапа, причем к каждому этапу относится своя серия стандартов: планирование (серия 2200), выполнение и контроль (серия 2300) и информирование о результатах (серия 2400). В реальности, стандарты данных серий не применяются дискретно и последовательно. Вместо этого, определенная работа по выполнению задания может быть проведена в рамках процесса планирования, а планирование, контроль и информирование о результатах могут осуществляться в ходе выполнения задания. Поэтому при подготовке к выполнению задания внутренним аудиторам следует изучить все три группы стандартов и руководства по применению параллельно.

Перед выполнением задания внутренним аудиторам могут извлечь пользу из анализа информации, выработанной в ходе планирования задания, которая должна включать следующее:

- Цели аудиторского задания, отражающие результаты предварительной оценки рисков, проведенной внутренним аудитом (Стандарт 2210 «Цели аудиторского задания» и Стандарт 2210.A1).
- Критерии, которые будут использоваться для оценки корпоративного управления, управления рисками и средств контроля проверяемого направления деятельности или процесса (Стандарт 2210.A3).
- Программу аудиторского задания (содержащую выводы, сделанные на этапе планирования задания), задачи задания и процедуры, которые будут использоваться для определения, анализа и документирования информации в процессе выполнения задания (Стандарт 2240 «Программа аудиторского задания» и Стандарт 2240.A1).

Работа, проведенная на этапе планирования задания, обычно фиксируется в рабочей документации и указывается в программе аудиторского задания. Эта работа может включать:

- Матрицу рисков и контролей, которая связывает риски и контроли с подходом к тестированию, результатами, наблюдениями и выводами.
- Карты, блок-схемы и/или подробные описания процессов контроля.
- Результаты оценки адекватности схемы организации контроля.
- План и подход к тестированию эффективности ключевых средств контроля.

Глубина анализа и степень детализации, применяемые на этапе планирования задания, могут различаться в разных подразделениях внутреннего аудита и для разных заданий. Оценка адекватности схемы организации контроля часто проводится на этапе планирования задания, поскольку это помогает внутренним аудиторам четко определить ключевые средства контроля, эффективность которых в дальнейшем необходимо протестировать. Однако выбор наиболее подходящего времени для проведения этой оценки зависит от характера задания; если оценка схемы организации контроля не проведена на этапе планирования, то она может быть проведена в качестве специального этапа в ходе выполнения задания, либо внутренние аудиторы могут оценить схему организации контроля при тестировании эффективности средств контроля.

#### Практическая реализация

Серия стандартов 2300 охватывает выполнение тестов, намеченных на этапе планирования задания, а также оценку и документирование результатов. При обдумывании внутренними аудиторами информации, необходимой для достижения целей задания, им следует учитывать ожидания Совета и высшего исполнительного руководства. Виды требующейся информации и применяемого анализа могут зависеть от того, является ли целью задания предоставление гарантий вместе с выводами и/или мнением (Стандарт 2410.A1) или консультаций (Стандарт 2410.C1).

Внутренние аудиторы подходят к выполнению задания с объективным настроем, но при этом проявляют пытливость и целенаправленно ищут информацию (например, аудиторские доказательства), которая может помочь в достижении целей задания. На каждом этапе процесса выполнения задания внутренним аудиторам следует применять профессиональный скептицизм, чтобы оценить, является ли имеющаяся информация подходящей и достаточной для обеспечения разумной основы для формулирования выводов и/или рекомендаций, или требуется сбор дополнительной информации. Стандарт 2330 «Документирование информации» устанавливает, что внутренние аудиторы должны документально закреплять информацию, полученную в результате выполнения задания; аудиторские доказательства должны логически подтверждать выводы и результаты задания.

Интерпретация Стандарта 2310 «Сбор информации» гласит: «Достаточная информация – информация, которая основывается на фактах и убедительна настолько, что здравомыслящий и информированный пользователь на ее основании придет к тем же выводам, что и аудитор». Поэтому в процессе выполнения задания информацию следует собирать и документировать таким образом, чтобы здравомыслящий и информированный пользователь, например, другой внутренний аудитор или внешний оценщик, мог повторить выполнение задания и достичь результатов, подтверждающих результаты, полученные внутренним аудитором, и логически прийти к тем же выводам.

Внутренние аудиторы должны формулировать выводы и представлять результаты задания на основе соответствующего анализа и оценки информации (см. Стандарт 2320 «Анализ и оценка»). В рамках заданий по предоставлению гарантий и некоторых консультационных заданий конечной целью является выработка заключения о том, обеспечивают ли схема организации и функционирование ключевых средств контроля способность объекта задания достигать своих целей.

В рамках программы аудиторского задания внутренние аудиторы обычно разрабатывают план тестирования для сбора аудиторских доказательств в отношении эффективности функционирования адекватно разработанных ключевых средств контроля (см. Стандарт 2240 «Программа аудиторского задания»). Как правило, вспомогательные средства контроля (т.е. те, которые улучшают процесс, но не являются первостепенными) и средства контроля, схема организации которых имеет недостатки (т.е. те, которые, скорее всего, не выполняют свои задачи даже при надлежащем функционировании), не обязательно должны переходить на уровень тестирования эффективности. Если содержащиеся в плане тестирования сведения недостаточны, внутренним аудиторам может потребоваться включить в него дополнительные сведения, такие как критерии тестирования, генеральная совокупность, методология выборки и необходимый размер выборки для получения достаточного объема информации. Согласно требованиям стандарта 2240.A1 любые изменения программы должны быть своевременно утверждены.

Подход внутренних аудиторов к оценке часто основан на сочетании ручных аудиторских процедур и компьютеризированных приемов аудита (Computer-assisted audit techniques, СААТ). Общие категории ручных аудиторских процедур включают исследование (например, интервью или опросы), наблюдение, инспектирование, проверку документального подтверждения, отслеживание, повторное выполнение задачи, подтверждение и аналитические процедуры (например, коэффициентный анализ, анализ тенденций, сопоставительный анализ). СААТ включают общее программное обеспечение, относящееся к аудиту, и специализированные программы, тестирующие логику обработки

и средства контроля другого программного обеспечения и систем. Процедуры оценки более подробно обсуждаются в Руководстве по применению 2320 «Анализ и оценка».

После проведения оценок результаты могут быть отражены в дополнительной графе матрицы рисков и контролей, которая, как правило, составляется в качестве рабочего документа. Занесенные в матрицу данные обычно включают указание или ссылку на дополнительную рабочую документацию, в которой содержатся сведения об использованных процедурах тестирования и анализа, результаты и другие данные для обоснования выводов внутреннего аудитора. Информация о внутреннем аудите, результаты тестирования и обоснование выводов также могут быть представлены в форме резюме проделанной работы.

Руководитель внутреннего аудита обычно устанавливает общий подход к составлению рабочей документации в руководстве по политикам и процедурам внутреннего аудита. Документация более подробно обсуждается в Руководстве по применению 2330 «Документирование информации».

### **Подтверждение соблюдения требований**

Доказательством соответствия Стандарту 2300 может служить рабочая документация по заданию, в которой содержится описание предпринятых действий, анализа и оценок, проведенных в ходе выполнения задания, а также логическое обоснование выводов, заключений и/или рекомендаций. Рабочая документация обычно включает описание СААТ или программного обеспечения, использованного при выполнении задания. Кроме того, соблюдение требований обычно подтверждается окончательной отчетностью по результатам задания. Проводимые после выполнения задания опросы или другие механизмы получения обратной связи могут подтвердить, что с точки зрения Совета и высшего исполнительного руководства цели задания были достигнуты. Документация по контролю выполнения задания также может служить свидетельством соблюдения требований.

\*\*\*

## Руководство по применению 2310: Сбор информации

### Стандарт 2310 — Сбор информации

Внутренние аудиторы должны собрать достаточный объем надежной, уместной и полезной информации для достижения целей задания.

#### Интерпретация:

*Достаточная информация – информация, которая основывается на фактах и убедительна настолько, что здравомыслящий и информированный пользователь на ее основании придет к тем же выводам, что и аудитор. Надежная информация – это наиболее полная и заслуживающая доверия информация, которую возможно получить, применяя надлежащие аудиторские процедуры. Уместная информация – информация, которая подтверждает наблюдения и рекомендации и соответствует целям задания. Полезная информация – информация, которая помогает организации достигать своих целей.*

#### Приступая к работе

Подразделение внутреннего аудита использует систематический и дисциплинированный подход для оценки и повышения эффективности процессов корпоративного управления, управления рисками и контроля. Систематический и дисциплинированный подход требует, чтобы внутренние аудиторы собирали, анализировали, оценивали и документально закрепляли информацию для обоснования результатов задания и выводов внутренних аудиторов. Стандарт 2310 определяет критерии информации, которая должна быть собрана.

Внутренние аудиторы начинают сбор информации, включая аудиторские доказательства, на этапе планирования аудиторского задания. Анализ целей и программы работ помогает внутренним аудиторам подготовиться для определения достаточной, надежной, уместной и полезной информации. Программа аудиторского задания устанавливает процедуры, используемые внутренними аудиторами при выполнении задания.

Внутренним аудиторам может быть полезно проанализировать политики организации и законы юрисдикции, касающиеся конфиденциальности данных, до начала выполнения задания. Они также могут проконсультироваться с юрисконсультom организации или другим профильным специалистом для разрешения любых сомнений или вопросов, которые могут возникнуть у них в отношении доступа к личной информации.

Открытый обмен информацией в духе сотрудничества между внутренним аудитором и персоналом организации, в особенности с сотрудниками, непосредственно задействованными в проверяемом направлении деятельности или процессе, облегчает процесс сбора информации. Создание и поддержание эффективных каналов коммуникаций является важным аспектом выполнения аудиторского задания. Организационная независимость подразделения внутреннего аудита также является важным фактором для открытого информационного обмена (см. Стандарт 1110 «Организационная независимость»).

#### Практическая реализация

В ходе планирования аудиторского задания внутренние аудиторы собирают информацию о клиенте аудита и заносят ее в рабочую документацию. Глубина анализа и уровень детализации, применяемые на этапе планирования, могут быть разными в разных подразделениях внутреннего аудита и для разных заданий. Оценка адекватности схемы организации контроля часто осуществляется как часть процесса планирования, поскольку это помогает внутренним аудиторам определить ключевые средства контроля, которые в дальнейшем необходимо протестировать на эффективность. Таким образом, аудиторские доказательства могут быть получены в результате тестирования схемы организации процессов контроля.

В соответствии со Стандартом 2310 надежность аудиторской информации зависит от применения надлежащих методов выполнения задания. Некоторые методы требуют больше времени или ресурсов, но при этом могут оправдать инвестиции за счет более высокой степени надежности гарантий. В общем случае, простые ручные аудиторские процедуры включают:

- Изучение физических доказательств, таких как физические активы объекта аудита.
- Изучение документации, полученной от клиента аудита или из сторонних источников.
- Сбор устных аудиторских доказательств посредством интервью, опросов или самооценки рисков и контроля.
- Проведение обходов для непосредственного наблюдения за работой процессов.
- Изучение данных, подвергающихся непрерывному мониторингу с помощью технических средств.

Более сложные процедуры анализа и оценки информации более подробно обсуждаются в Руководстве по применению 2320 «Анализ и оценка».

Степень достаточности и надежности информации повышается в тех случаях, когда информация является актуальной, подтвержденной и/или была получена непосредственно внутренним аудитором (например, в ходе наблюдения за работой процесса или анализа документации) или от независимой третьей стороны. Информация также является более надежной, если она получена из системы с эффективно функционирующими средствами контроля.

Возможно, одной из наиболее важных характеристик достаточной и надежной информации является необходимость ее сбора и документирования таким образом, чтобы здравомыслящий и информированный пользователь (например, старший внутренний аудитор или внешний оценщик) смог повторить действия и тесты, описанные в рабочей документации, достичь тех же результатов и логически прийти к тем же выводам, что и внутренний аудитор, выполнивший данную работу. Поэтому важно, чтобы руководитель внутреннего аудита внедрил систему документирования, включающую в себя предпочтительную терминологию и стандартизированные обозначения (например, символы и контрольные метки), а также чтобы внутренние аудиторы последовательно применяли эту систему. Документация более подробно обсуждается в Руководстве по применению 2330 «Документирование информации».

Поскольку выделяемые на выполнение задания ресурсы не бесконечны, важно, чтобы внутренние аудиторы осуществляли сбор и отдавали приоритет наиболее уместной и полезной информации (т.е. информации, которая подтверждает наблюдения и рекомендации или делает их заслуживающими доверия). Также важно, чтобы внутренние аудиторы критически оценивали весь объем информации по заданию в целом, а не полагались на единичные примеры, поскольку их выводы и рекомендации основываются на доказательствах, которые носят скорее убеждающий, а не абсолютный характер.

### **Подтверждение соблюдения требований**

Свидетельством соответствия Стандарту 2310 может служить программа аудиторского задания и вспомогательная рабочая документация по заданию, которая может храниться в электронном виде или на бумажном носителе. Рабочая документация обычно систематизируется в соответствии с порядком выполнения программы работ и содержит ссылки на программу работ вне зависимости от того, существует ли такая документация в виде отдельных страниц или в виде записей об аудиторских действиях в автоматизированной аудиторской системе. Осуществление контроля выполнения задания позволяет получить доказательства, подтверждающие достижение целей задания посредством сбора достаточной, надежной, уместной и полезной информации.

Для подтверждения полезности для организации предоставленной информации могут

быть проведены опросы среди персонала объекта аудита (после информирования о результатах задания). Кроме того, руководитель внутреннего аудита осуществляет мониторинг разрешения проблемных вопросов после ознакомления менеджмента с результатами задания, что также может предоставить доказательства полезности предоставленной информации.

\*\*\*

## Руководство по применению 2320: Анализ и оценка

### Стандарт 2320 — Анализ и оценка

Внутренние аудиторы должны формулировать выводы и представлять результаты задания на основе соответствующего анализа и оценки информации.

#### Приступая к работе

При планировании аудиторского задания внутренние аудиторы должны разработать программу работ, позволяющую достичь цели задания (см. Стандарт 2240 «Программа аудиторского задания»). Программы заданий по предоставлению гарантий должны включать процедуры сбора, анализа, оценки и документирования информации в процессе выполнения задания (см. Стандарт 2240.A1). В серии стандартов 2300 приводится описание фактической реализации запланированных процедур.

Стандарт 2320 устанавливает, что внутренние аудиторы должны проанализировать и оценить информацию, полученную в ходе выполнения задания, до составления выводов. При планировании задания и разработке программы работ внутренние аудиторы могли уже проделать несколько шагов по выполнению задания и выработать важную информацию, включая создание матрицы рисков и контролей и оценку адекватности схемы организации контроля. Программа аудиторского задания часто содержит ссылки на рабочую документацию, в которой приводятся сведения о выполненных работах, выработанной информации и принятых в результате решениях. Примеры типичной рабочей документации включают: меморандум или контрольный список по планированию, блок-схемы или подробные описания ключевых процессов, карту рисков на уровне процессов, а также матрицу рисков и контролей, отражающую связи между рисками, средствами контроля, подходом к тестированию, краткими резюме по интервью, результатами, доказательствами и выводами.

#### Практическая реализация

Переход от этапа планирования к этапу выполнения задания может быть не слишком четким, поскольку оба этапа подразумевают некоторую степень анализа и оценки аудиторской информации. Часто в процессе планирования внутренние аудиторы определяют средства контроля и оценивают адекватность схемы их организации, поскольку это помогает им определить ключевые средства контроля, которые в дальнейшем необходимо протестировать на эффективность.

Выполнение задания в общем случае включает в себя проведение тестов, предусмотренных программой аудиторского задания, с целью сбора доказательств по эффективности функционирования ключевых средств контроля. На основании матрицы рисков и контролей и программы аудиторского задания внутренние аудиторы, как правило, составляют список конкретных процедур и тестов, которые необходимо выполнить. Другие факторы, которые обычно определяются в программе аудиторского задания, включают суждения менеджмента, цели, критерии, подход, процедуры тестирования и генеральную совокупность, а также методологию формирования выборки и размер выборки. Тем не менее, некоторые детали, возможно, надо будет еще определить на ранних этапах выполнения задания.

В конечном итоге внутренние аудиторы стремятся прийти к определенным выводам в результате выполнения программы работ (например, об эффективности средств контроля в части снижения рисков до приемлемого уровня). Имея в распоряжении достаточную информацию об адекватности схемы организации и эффективности функционирования средств контроля, внутренние аудиторы могут сделать вывод относительно адекватности существующих средств контроля для достижения целей проверяемого направления деятельности или процесса.

Объем тестирования зависит от того, были ли получены в результате выполнения тестов

достаточные аудиторские доказательства, на которых внутренние аудиторы могут основывать свои выводы или рекомендации. Если предписанные программой аудиторского задания процедуры тестирования не обеспечивают достаточной информации для составления выводов и рекомендаций, внутренним аудиторам может потребоваться скорректировать план тестирования и провести дополнительные тесты. Стандарт 2240.A1 устанавливает, что изменения программы аудиторского задания должны быть утверждены своевременно.

### **Анализ**

Подходы к тестированию часто основываются на сочетании ручных аудиторских процедур и компьютеризированных приемов аудита (Computer-assisted audit techniques, CAAT). Последние включают в себя как общее программное обеспечение, относящееся к аудиту, так и специализированные программы, предназначенные для тестирования логики обработки и средств контроля другого программного обеспечения и систем. Так же, как и приведенная выше информация по тестированию, процедуры тестирования в рамках задания, как правило, определяются в ходе разработки программы аудиторского задания (Стандарт 2240).

Внутренние аудиторы могут протестировать как полную генеральную совокупность, так и репрезентативную выборку информации. В случае тестирования выборки внутренние аудиторы отвечают за применение соответствующих методов для обеспечения репрезентативности выборки по отношению к генеральной совокупности и/или периоду времени, для которого будут обобщаться результаты. Использование CAAT может позволить проводить анализ всей генеральной совокупности информации, а не единичной выборки. Более подробные сведения о методиках выборки и CAAT содержатся в Дополнительном руководстве, выпущенном Институтом внутренних аудиторов (IIA).

Простые ручные аудиторские процедуры включают сбор информации путем проведения исследования (например, интервью или опросов), наблюдения и инспектирования. Другие ручные аудиторские процедуры могут требовать больше времени, но, как правило, они обеспечивают более высокий уровень гарантий. Примеры ручных аудиторских процедур:

- Проверка документального подтверждения – внутренние аудиторы проверяют достоверность документированной или записанной информации, отслеживая ее до первоначального материального источника или ранее сделанной записи.
- Отслеживание – внутренние аудиторы проверяют полноту документированной или записанной информации, отслеживая ее от первоначального документа, записи или материального источника до составленного впоследствии документа.
- Повторное выполнение – внутренние аудиторы проверяют правильность работы средства контроля посредством повторного выполнения задачи, что может предоставить непосредственные доказательства эффективности функционирования средства контроля.
- Независимое подтверждение – внутренние аудиторы запрашивают и получают письменное подтверждение правильности информации от независимой третьей стороны.

Аналитические процедуры используются для сравнения информации с ожиданиями на основании независимого (т.е. беспристрастного) источника и предположения, что при отсутствии доказательств обратного можно с достаточной вероятностью ожидать наличия определенных взаимосвязей между информацией. Аналитические процедуры также могут использоваться в ходе планирования аудиторского задания (серия стандартов 2200).

Примеры аналитических процедур:

- Коэффициентный анализ, анализ тенденций, регрессионный анализ.
- Проверка на разумность.
- Попериодное сравнение.
- Прогнозирование.
- Сопоставительный анализ информации в сравнении с аналогичными отраслями или организационными единицами.

Внутренние аудиторы могут далее изучить существенные отклонения от ожиданий для определения причины и/или приемлемости отклонения (например, мошенничество, ошибка, изменение условий). Необъяснимые результаты могут свидетельствовать о необходимости последующего мониторинга и наличии существенной проблемы, о которой необходимо сообщить высшему исполнительному руководству или Совету (см. Стандарт 2060 «Отчетность перед высшим исполнительным руководством и Советом»).

### Оценки

Для оценки информации, полученной в ходе выполнения задания, и формулирования логических выводов внутренние аудиторы применяют свой опыт, логическое мышление и профессиональный скептицизм. Внутренние аудиторы обычно подходят к выполнению задания с объективным настроем, проявляя пытливость ума и осуществляя целенаправленный поиск информации, которая может обеспечить достижение целей задания. На каждом этапе выполнения задания они применяют профессиональный опыт и профессиональный скептицизм для оценки достаточности и соответствия аудиторских доказательств для формулирования выводов и/или рекомендаций. В соответствии со Стандартом 2330 «Документирование информации» внутренние аудиторы должны документально закреплять информацию, которая логически подтверждает результаты задания и выводы. Тем не менее, это не означает, что внутренние аудиторы должны отбрасывать информацию, которая может противоречить выводам.

Внутренние аудиторы часто проводят анализ первопричин для определения основной причины возникновения ошибки, проблемы, упущенной возможности или случая несоблюдения требований. Анализ первопричин позволяет внутренним аудиторам вырабатывать идеи, способствующие повышению эффективности и результативности процессов корпоративного управления, управления рисками и контроля. Тем не менее, такой анализ иногда требует значительных ресурсов, таких как время и знания в предметной области. Поэтому при проведении анализа первопричин внутренние аудиторы должны проявлять профессиональное отношение к работе, принимая во внимание соотношение затрачиваемых усилий и потенциальных выгод (см. Стандарт 1220.A1).

Хотя сложные вопросы могут требовать более скрупулезного анализа, в определенных обстоятельствах анализ первопричин может сводиться к серии вопросов «почему?», задаваемых с целью определения коренной причины отклонения. Например:

*Рабочий упал. Почему? Потому что на полу было разлито масло. Почему? Потому что в узле утечка масла. Почему? Потому что узел постоянно сбивает. Почему? Потому что стандарты качества для поставщиков недостаточны.*

Большинство первопричин можно отследить до решений, действий или бездействия того или иного лица или группы лиц. Тем не менее, определение *истинной* первопричины может быть весьма сложной задачей и быть субъективным даже после проведения внутренними аудиторами количественного и качественного анализа данных. В некоторых случаях первопричина проблемы может крыться в целой совокупности ошибок с разной степенью воздействия, либо может вытекать из риска, связанного с проблемой более широкого характера, такой как организационная культура. Поэтому внутренние аудиторы могут принять решение включить в анализ данные, полученные от нескольких внутренних и внешних заинтересованных сторон. В некоторых случаях внутренние аудиторы могут представить менеджменту на рассмотрение несколько возможных первопричин на основе независимой и объективной оценки различных сценариев в качестве первопричины проблемы. Когда сроки или уровни навыков, необходимых для проведения анализа первопричины, превышают имеющиеся в распоряжении подразделения внутреннего аудита, руководитель внутреннего аудита может порекомендовать менеджменту устранить основную проблему и провести дополнительную работу для выявления первопричины.

### Подтверждение соблюдения требований

Рабочая документация, как правило, содержит достаточную информацию о проведенном в

ходе выполнения задания анализе, результатах и выводах для того, чтобы пользователь смог понять, на чем основываются выводы. В рабочей документации также обычно содержатся сведения о генеральной совокупности, процессе выборки и методе формирования выборки, которые использовались внутренними аудиторами. Программа аудиторского задания содержит перекрестные ссылки на рабочую документацию. Контрольные обзоры выполнения заданий (Стандарт 2340 – Контроль выполнения задания) могут предоставить дополнительные подтверждения.

\*\*\*

## Руководство по применению 2330: Документирование информации

### Стандарт 2330 — Документирование информации

Внутренние аудиторы должны документально закреплять подтверждения результатов задания и выводы в достаточном объеме надежной, относящейся к делу и полезной информации.

#### Приступая к работе

Рабочая документация по заданию используется для документирования информации, выработанной в процессе выполнения задания, включая планирование; тестирование, анализ и оценку данных; формулирование результатов задания и выводов. Рабочая документация может вестись в бумажной или электронной форме, либо в обеих формах. Использование программного обеспечения для внутреннего аудита может повысить согласованность и эффективность процесса выполнения задания.

Содержание, организация и формат рабочей документации, как правило, отличаются в зависимости от организации и характера задания. Тем не менее, важно достичь максимально возможной согласованности рабочей документации в подразделении внутреннего аудита, поскольку это, как правило, помогает при обмене информацией по заданию и координации аудиторских действий. Поскольку ответственность за такую координацию и за разработку политик и процедур внутреннего аудита несет руководитель внутреннего аудита (см. Стандарт 2050 «Координация деятельности с другими сторонами, осуществляющими проверки и оказывающими консультационные услуги, и использование результатов их работы» и Стандарт 2040 «Политики и процедуры», соответственно), для руководителя внутреннего аудита вполне логичным шагом будет разработка методических указаний и процедур по оформлению рабочей документации для разных типов заданий. Использование стандартизованных, но гибких форматов или шаблонов рабочей документации повышает эффективность и согласованность процесса выполнения задания. Широко используемые стандартизованные элементы рабочей документации включают общую компоновку, «контрольные метки» (т.е. символы, используемые для обозначения определенных аудиторских процедур), систему перекрестных ссылок на другие рабочие документы и определенную информацию, которая подлежит постоянному хранению или передаче для выполнения других заданий. Перед документированием информации по заданию внутренним аудиторам следует изучить и понять существующие в их организации специальные процедуры разработки рабочей документации, стандартные обозначения, а также шаблоны или программное обеспечение, которые используются в подразделении внутреннего аудита.

#### Практическая реализация

В Стандарте 2310 «Сбор информации» указано, что «Внутренние аудиторы должны собрать достаточный объем надежной, уместной и полезной информации для достижения целей задания». Данные характеристики должны в равной степени учитываться внутренними аудиторскими и при внесении информации в рабочую документацию. Эффективная рабочая документация содержит информацию, которая является достаточной и уместной по отношению к целям задания, наблюдениям, выводам и рекомендациям, что делает информацию полезной для организации, помогая в достижении ее целей.

Информация, содержащаяся в эффективной рабочей документации, также является надежной, поскольку она была выработана с использованием надлежащих и документированных методов выполнения задания. Что, возможно, наиболее важно, в такой рабочей документации содержится достаточная и уместная информация, которая позволит здравомыслящему и информированному пользователю, например, другому внутреннему или внешнему аудитору, прийти к таким же выводам, что и выполнившее задание внутренним аудитором. Таким образом, ведение рабочей документации является важной частью систематического и дисциплинированного процесса выполнения задания,

поскольку при этом аудиторские доказательства систематизируются таким образом, который позволяет повторно выполнить работу и подтвердить выводы и результаты.

Рабочая документация может включать следующие элементы:

- Порядковый номер или номер для ссылок.
- Название или заголовок с указанием проверяемого направления деятельности или процесса.
- Дата или период выполнения аудиторского задания.
- Объем и содержание выполненной работы.
- Указание целей сбора и анализа данных.
- Источник(и) данных, содержащихся в рабочей документации.
- Описание оцениваемой генеральной совокупности, включая размер выборки и метод отбора.
- Использованная методология анализа данных.
- Подробное описание проведенных тестов и анализа.
- Выводы, включая перекрестные ссылки на рабочий документ, содержащий аудиторские наблюдения.
- Предложения по проведению последующего контроля.
- ФИО внутренних аудиторов, выполнявших задание.
- Запись о проведении обзора работы и ФИО внутреннего аудитора (аудиторов), выполнившего(-их) обзор.

Как правило, рабочая документация систематизируется в соответствии с разработанной структурой программы работ и содержит перекрестные ссылки на соответствующие элементы информации. Конечным результатом должен быть полный комплект документации (в электронной или бумажной форме, либо в обеих формах) по выполненным процедурам, полученной информации, сделанным выводам, выработанным рекомендациям и логическому основанию каждого этапа работы. Эта документация является главным источником подтверждений в процессе информирования внутренними аудиторами заинтересованных сторон, включая высшее исполнительное руководство, Совет и менеджмент объекта аудита.

Контрольный обзор рабочей документации обычно осуществляется в целях профессионального развития персонала внутреннего аудита (см. Стандарт 2340 «Контроль выполнения задания»). Контрольный обзор может также использоваться в качестве основы для оценки соответствия Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита и поддержания программы обеспечения и повышения качества (см. Стандарт 1300 «Программа обеспечения и повышения качества внутреннего аудита»).

### **Подтверждение соблюдения требований**

Надлежащим образом подготовленная и заполненная рабочая документация, как на бумаге, так и в электронном виде, демонстрирует соответствие Стандарту 2330. Доказательством достаточности, надежности, уместности и полезности информации, собранной в результате выполнения задания, может служить эффективное осуществление менеджментом рекомендованных действий. При информировании соответствующих сторон о результатах задания руководитель внутреннего аудита может также получить отзывы о качестве документированной информации по заданию. Аналогичным образом, проводимые после выполнения задания опросы лиц, получивших информацию о результатах задания, также могут подтвердить соблюдение требований.

\*\*\*

## Руководство по применению 2340: Контроль выполнения задания

### Стандарт 2340 — Контроль выполнения задания

Для достижения поставленных целей, обеспечения качества работы и повышения квалификации сотрудников подразделения внутреннего аудита необходим должный контроль выполнения задания.

#### Интерпретация:

*Требуемая степень контроля будет зависеть от уровня профессионализма и опыта внутренних аудиторов, а также сложности задания. Руководитель внутреннего аудита несет общую ответственность за контроль выполнения задания, которое делается самим внутренним аудитом или для внутреннего аудита, но может поручить осуществлять контроль сотрудникам, обладающим надлежащим опытом работы во внутреннем аудите. Надлежащие свидетельства осуществления контроля должны документироваться и храниться.*

#### Приступая к работе

Руководитель внутреннего аудита несет общую ответственность за осуществление контроля выполнения заданий для обеспечения достижения целей задания, качества работы и профессионального развития персонала. Поэтому при планировании порядка осуществления контроля выполнения задания руководителю внутреннего аудита следует проанализировать цели задания, а также политики и процедуры внутреннего аудита, направленные на выполнение требований Стандарта 2340. Еще до начала процесса планирования задания руководителем внутреннего аудита, как правило, уже были разработаны политики и процедуры планирования, выполнения и осуществления контроля выполнения задания (см. Стандарт 2040 «Политики и процедуры»). В таких политиках и процедурах могут быть указаны компьютерные программы или шаблоны, которые следует использовать внутренним аудиторам для обеспечения единообразного формата программ работ и рабочей документации. Аналогичным образом, в политиках и процедурах могут предусматриваться возможности для профессионального развития персонала, например, проведение встречи после выполнения задания между внутренним(-и) аудитором(-ами), выполнившим(-ими) задание, и руководителем внутреннего аудита или назначенным сотрудником, контролирующим выполнение задания.

Оценка навыков персонала внутреннего аудита проводится постоянно, а не только в рамках задания. Оценки навыков обычно предоставляют достаточную информацию о компетенциях внутренних аудиторов для того, чтобы руководитель внутреннего аудита мог назначать внутренних аудиторов для выполнения тех заданий, для выполнения которых у них имеются необходимые знания, навыки и другие компетенции. Аналогичным образом, такие оценки позволяют руководителю внутреннего аудита назначить квалифицированного сотрудника для осуществления контроля выполнения задания.

#### Практическая реализация

Контроль выполнения задания – это процесс, который начинается с планирования задания и продолжается в течение всего времени его выполнения. На этапе планирования сотрудник, контролирующий выполнение задания, несет ответственность за утверждение программы аудиторского задания и может также принять ответственность за другие аспекты процесса планирования (см. Стандарт 2240.A1). Главным критерием при утверждении программы аудиторского задания является ее эффективность с точки зрения достижения целей задания. Кроме того, программа аудиторского задания должна включать процедуры сбора, анализа, оценки и документирования информации в процессе выполнения задания. В Стандарте 2240.A1 указано, что любые изменения программы аудиторского задания должны быть утверждены. Контроль выполнения задания также включает в себя обеспечение успешного завершения программы работ и авторизацию изменений программы.

Сотрудник, контролирующий выполнение задания, как правило, постоянно поддерживает

связь с внутренними аудиторами, назначенными для выполнения задания, и менеджментом проверяемого направления деятельности или процесса. Контролирующий сотрудник обычно проверяет рабочую документацию задания, в которой представлено описание выполненных аудиторских процедур, собранной информации, наблюдений и предварительных выводов, сделанных в ходе выполнения задания. Сотрудник, контролирующий выполнение задания, оценивает достаточность, надежность, уместность и полезность информации, тестирования и результатов для достижения целей задания и обоснования результатов и выводов в соответствии с требованиями Стандарта 2330 «Документирование информации».

Стандарт 2420 «Качество сообщений» устанавливает, что сообщения о результатах задания должны быть точными, объективными, ясными, краткими, конструктивными, полными и своевременными. Сотрудники, контролирующие выполнение заданий, проверяют на предмет соответствия этим характеристикам как сообщения о результатах задания, так и рабочую документацию, поскольку рабочая документация является главной основой для обоснования результатов.

На протяжении всего задания сотрудник, контролирующий его выполнение, и/или руководитель внутреннего аудита проводят встречи с аудиторами, назначенными для выполнения задания, и обсуждают процесс его выполнения, что предоставляет возможности для обучения, профессионального развития и оценки внутренних аудиторов. В ходе проверки сообщений о результатах задания и рабочей документации, отражающей все аспекты процесса выполнения задания, контролирующий сотрудник может запросить дополнительные доказательства или разъяснения. Внутренние аудиторы могут иметь возможность повысить качество своей работы, ответив на заданные им вопросы.

Как правило, заметки по проведенной контролирующим сотрудником проверке удаляются из окончательного варианта документации после предоставления соответствующих доказательств или внесения в рабочую документацию дополнительной информации по решению проблем и/или вопросов, поднятых контролирующим сотрудником. Другим вариантом является ведение подразделением внутреннего аудита отдельного документа по поднятым контролирующим сотрудником проблемам и вопросам, предпринятым действиям для их решения и результатам этих действий.

Руководитель внутреннего аудита несет ответственность за все задания внутреннего аудита и все существенные профессиональные суждения, сделанные в ходе выполнения заданий как подразделением внутреннего аудита, так и другими лицами, выполняющими для него работу. Поэтому руководитель внутреннего аудита обычно разрабатывает политики и процедуры, направленные на минимизацию риска того, что вынесенные внутренними аудиторами профессиональные суждения или предпринятые ими действия не будут соответствовать профессиональному суждению руководителя внутреннего аудита и смогут отрицательно сказаться на выполнении задания. Руководитель внутреннего аудита, как правило, разрабатывает способы устранения расхождений в профессиональных суждениях, которые могут возникнуть. Такие способы могут включать обсуждение соответствующих фактов, проведение дополнительных расспросов или исследований, а также документирование отличающихся точек зрения и вынесение по ним заключения в рабочей документации задания. Если различия в профессиональных суждениях касаются этического вопроса, проблема может быть передана на рассмотрение лицам в организации, ответственным за этические вопросы.

#### **Подтверждение соблюдения требований**

Доказательства соответствия Стандарту 2340 могут включать рабочую документацию по заданию, завизированную и датированную сотрудником, контролирующим его выполнение (в случае составления документации вручную), либо утвержденную в электронной форме (в случае использования программного обеспечения для составления рабочей документации). Дополнительные доказательства могут включать заполненный контрольный список для проверки рабочей документации задания и/или меморандум с комментариями по результатам проверки.

Обеспечение качества на уровне задания также может быть подтверждено фактом поддержания руководителем внутреннего аудита программы обеспечения и повышения качества внутреннего аудита, а также результатами опросов лиц, имеющих непосредственное отношение к заданию. Внутренние аудиторы могут иметь возможность предоставить отзывы о работе сотрудника, контролировавшего выполнение задания, посредством механизмов обзора работы коллегами, таких как опросы.

\*\*\*

## Руководство по применению 2400: Информирование о результатах

### Стандарт 2400 — Информирование о результатах

Внутренние аудиторы должны сообщать результаты выполненных заданий.

#### Приступая к работе

Настоящий стандарт устанавливает, что внутренние аудиторы должны сообщать результаты выполненных заданий. В связи с этим внутренние аудиторы должны иметь четкое понимание требований к информированию о результатах задания. Руководителю внутреннего аудита также следует понимать ожидания Совета и высшего исполнительного руководства относительно сообщения о результатах задания.

Внутренним аудиторам следует понимать политики и процедуры, содержащиеся в руководстве по аудиту, или любые другие ожидания заинтересованных сторон, а также порядок использования стандартных шаблонов для обеспечения единообразия при формулировании наблюдений и выводов. Стандарт 2040 «Политики и процедуры» и руководство по его применению содержат более подробную информацию об обязанностях руководителя внутреннего аудита в отношении политик и процедур.

#### Практическая реализация

Как правило, руководство по политикам и процедурам внутреннего аудита устанавливает процесс документирования подтверждений наблюдений/выводов по результатам выполнения задания. Подразделение внутреннего аудита может разработать план информирования о результатах задания, содержащий подробные указания о порядке сообщения внутренними аудиторам своих наблюдений в ходе выполнения задания и сообщения окончательных результатов задания.

При информировании о результатах внутренние аудиторы принимают во внимание план информирования, в том числе критерии информирования (Стандарт 2410), качество сообщений (Стандарт 2420) и порядок сообщения о результатах (Стандарт 2440). Убедившись в соблюдении этих стандартов информирования, внутренний аудитор подтверждает способ сообщения результатов задания. В рабочей документации указывается, какие результаты будут сообщены устно, а какие письменно.

#### Подтверждение соблюдения требований

Документация, которая может продемонстрировать соответствие Стандарту 2400, включает руководство по политикам и процедурам внутреннего аудита, содержащее:

- Политику в отношении информирования о фактах невыполнения требований законов, нормативных актов или других проблемах.
- Политика передачи чувствительной информации в пределах и за пределы линейной цепочки управления.
- Политика передачи информации за пределы организации.

Другая документация может включать план информирования, записи по аудиторским наблюдениям и передаче вопросов на вышестоящий уровень, документы сообщений о промежуточных и предварительных результатах, документы итоговой отчетности о результатах задания, а также документы по мониторингу и последующему контролю.

\*\*\*

## Руководство по применению 2410: Критерии информирования

### Стандарт 2410 — Критерии информирования

Сообщения о результатах должны содержать информацию о целях, содержании и результатах выполнения задания.

#### Интерпретация:

*На уровне задания заключения могут содержать рейтинги, выводы и иные описания результатов. Такое задание может быть дано в отношении контроля конкретного процесса, риска или операционного подразделения. Формулировки выводов должны отражать результаты выполнения задания и их значение.*

#### Приступая к работе

Сообщения о результатах задания являются важнейшим фактором для демонстрации пользы, приносимой внутренним аудитом организации. Такие сообщения могут отличаться по форме и содержанию в зависимости от организации и типа задания.

Предоставление информации заинтересованным сторонам требует тщательного планирования. Для этой цели целесообразно разработать план информирования о выполнении задания, а также по возможности предварительно обсудить и согласовать этот план с заинтересованными сторонами.

Для обеспечения соблюдения критериев информирования внутренние аудиторы должны быть осведомлены о требованиях Стандарта 2200 «Планирование задания», Стандарта 2210 «Цели задания», Стандарта 2220 «Объем и содержание аудиторского задания», Стандарта 2300 «Выполнение задания», Стандарта 2310 «Сбор информации», Стандарта 2320 «Анализ и оценка», Стандарта 2330 «Документирование информации» и Стандарта 2340 «Контроль выполнения задания». Информация о целях, объеме и содержании задания, как правило, предоставляется:

- В ходе планирования задания.
- В ходе выполнения задания в случае отклонения от запланированного объема и целей.
- В итоговом отчете о результатах задания.

Адекватный контроль обеспечивает достижение целей задания, выполнение задания в полном объеме и соответствующие механизмы контроля качества информирования о результатах задания.

#### Практическая реализация

Важно рассмотреть план информирования о выполнении задания в начале его выполнения или близко к этому моменту. Как правило, план определяет, почему, что, кому и каким образом будет сообщаться внутренними аудитором. Например, внутренние аудиторы будут информировать о целях, объеме, содержании, промежуточных и окончательных результатах задания. План может также предусматривать использование определенного формата информирования. (Процесс принятия решения о том, что следует, а что не следует сообщать официально, отражается в рабочей документации по заданию). План информирования обычно обсуждается с соответствующими заинтересованными сторонами, такими как лица, ответственные за проверяемое направление деятельности, до начала работы на месте. План может периодически обновляться, если этого требуют обстоятельства.

При планировании информирования об итогах выполнения задания внутренние аудиторы должны принимать во внимание первоначальные обсуждения и промежуточные сообщения, которыми они обменивались с менеджментом объекта аудита. Внутренние аудиторы также должны тщательно изучить все соответствующие рабочие документы и

сводные ведомости рабочей документации и учесть несколько дополнительных факторов, в том числе:

- Ожидания заинтересованных сторон.
- Цели задания.
- Стратегические цели проверяемого направления деятельности.
- Объем задания и любые ограничения объема задания.
- Результаты задания.

Внутренним аудиторам также следует принять во внимание требование Стандарта 2410.A1 о включении в окончательный вариант отчетности о результатах задания соответствующих выводов, а также соответствующих рекомендаций и/или планов корректирующих мероприятий. На уровне задания заключения могут содержать рейтинги, выводы и иные описания результатов и их существенности, как это более подробно поясняется в Интерпретации Стандарта 2410.A1.

Обмен информацией с менеджментом является непрерывным процессом, осуществляемым на протяжении всего задания. Внутренний аудит приносит пользу организации посредством предоставления информации (как в устной, так и в письменной форме), способствующей положительным изменениям в организации. При направлении результатов задания внутренним аудиторам рекомендуется включать в сообщение по результатам задания положительные оценки деятельности объекта аудита и любую информацию об ограничении в распространении и/или использовании результатов в соответствии со Стандартом 2410.A2 и Стандартом 2410.A3.

#### **Подтверждение соблюдения требований**

Материалы, которые могут продемонстрировать соответствие Стандарту 2410, включают письменные политики и процедуры внутреннего аудита, направленные на обеспечение единообразия формата отчетности о результатах задания, и любые материалы (такие как учетные записи, служебные записки и переписка по электронной почте), отражающие порядок разработки плана информирования об итогах выполнения задания. Соблюдение требований может также подтверждаться фактом исполнения плана информирования или письменным отчетом (и его соответствующим содержанием), рабочей документацией и/или протоколами совещаний, на которых обсуждались проблемы и результаты.

Письмо-соглашение об оказании услуг или отчет подразделения внутреннего аудита по стартовым совещаниям с клиентом могут также продемонстрировать соблюдение требований, поскольку в них обычно кратко излагаются цели, объем, содержание и программа аудиторского задания, а также согласованные параметры итогового отчета о результатах задания. Итоговый отчет, включающий цели, объем, содержание и результаты задания, а также соответствующие выводы, рекомендации и/или планы корректирующих мероприятий также может продемонстрировать соответствие стандарту. Итоговый отчет может содержать положительные оценки деятельности объекта аудита, а также информацию об ограничениях на распространение или использование результатов вне организации.

\*\*\*

## Руководство по применению 2420: Качество сообщений

### Стандарт 2420 — Качество сообщений

Сообщения должны быть точными, объективными, ясными, краткими, конструктивными, полными и своевременными.

#### Интерпретация:

*Точными являются сообщения, которые не содержат ошибок и искажений и правдиво описывают соответствующие факты. Объективными являются достоверные и беспристрастные сообщения, которые появляются в результате справедливой и сбалансированной оценки всех относящихся к делу фактов и обстоятельств. Ясными являются сообщения, которые легко воспринимаемы и логичны, не используют ненужные технические термины и обеспечивают пользователей всей существенной и относящейся к делу информацией. Краткими являются сообщения, которые относятся к рассматриваемому вопросу и не содержат ненужных отступлений, избыточной детализации и многословности. Конструктивными являются сообщения, которые помогают клиенту и организации и предлагают необходимые улучшения, если необходимо. Полными являются сообщения, которые для целевой аудитории содержат всю важную, существенную и относящуюся к делу информацию и наблюдения, необходимые для обоснования выводов и рекомендаций. Своевременными являются сообщения, которые сделаны в необходимые сроки в зависимости от важности вопроса, чтобы дать возможность менеджменту принять соответствующие меры по исправлению ситуации.*

#### Приступая к работе

Информирование осуществляется на протяжении всего задания. Таким образом, Стандарт 2420 применим на всех этапах задания, включая планирование и выполнение задания, информирование о результатах, мониторинг хода выполнения задания и информирование о принятии риска. Поскольку качественное информирование о результатах задания имеет особо важное значение, при составлении сообщений аудиторы уделяют большое внимание деталям и учитывают характеристики качественных сообщений, изложенные в Стандарте 2420.

Для обеспечения соответствия Стандарту 2420 внутренним аудиторам следует понимать ожидания организации в отношении информирования, в том числе ожидания заинтересованных сторон в отношении сроков предоставления информации. Как правило, эти факторы учитываются в заранее составленном плане информирования, как поясняется в Руководстве по применению 2410 «Критерии информирования».

Внутренние аудиторы могут проанализировать политики и процедуры внутреннего аудита, которые часто входят в состав руководства по внутреннему аудиту, для определения шаблонов, которые следует использовать; шаблоны, как правило, помогают обеспечить надлежащий и единообразный формат сообщений на всех этапах выполнения задания. Ознакомление с руководством по используемому в организации стилю написания документов до составления окончательной отчетности по результатам задания может помочь внутренним аудиторам в разработке окончательного варианта отчетности в соответствии с принятым в организации стилем.

#### Практическая реализация

В Интерпретации Стандарта 2420 определяются конкретные характеристики качественных сообщений: точность, объективность, ясность, краткость, конструктивность, полнота и своевременность. Внутренние аудиторы могут принять во внимание следующую дополнительную информацию в отношении каждой характеристики:

- **Точность** – В Интерпретации указано, что точными являются сообщения, которые не содержат ошибок и искажений и правдиво описывают соответствующие факты.

Для обеспечения точности важно использовать четкие формулировки, подкрепленные собранными в ходе выполнения задания аудиторскими доказательствами. Кроме того, в соответствии с Кодексом этики Института внутренних аудиторов (IIA) внутренние аудиторы должны «раскрывать все известные им существенные факты, которые, не будучи раскрыты, могут исказить отчеты об объекте аудита». Если же в отчетности возникла ошибка, руководитель внутреннего аудита должен предоставить исправленную информацию в соответствии со Стандартом 2421 «Ошибки и упущения».

- **Объективность** – Для обеспечения объективности сообщений внутренние аудиторы используют беспристрастные формулировки и сосредотачивают внимание на недостатках процессов и их исполнения. Объективность начинается с непредвзятой мысленной установки, которой следует придерживаться внутренним аудиторам при выполнении заданий. Объективность является этическим принципом, изложенным в Кодексе этики IIA и Стандарте 1120 «Индивидуальная объективность». В Основных принципах профессиональной практики внутреннего аудита также отмечается важность объективности и указывается, что для того, чтобы внутренний аудит считался эффективным, внутренние аудиторы и всё подразделение внутреннего аудита должны быть объективными и не подверженными ненадлежащему воздействию (независимыми).
- **Ясность** – Ясность сообщений повышается, когда внутренние аудиторы используют язык, который легко воспринимается предполагаемой аудиторией, и последовательно применяют терминологию, используемую в отрасли и в организации. Кроме того, для ясности сообщений необходимо избегать ненужных технических терминов. В Интерпретации Стандарта 2420 также указано, что ясные сообщения логичны и являются отличительным признаком систематического, дисциплинированного и риск-ориентированного подхода к работе внутреннего аудита. Таким образом, ясность повышается, когда внутренние аудиторы сообщают важные наблюдения и замечания и логически обосновывают рекомендации и выводы по результатам выполнения конкретного задания.
- **Краткость** – Внутренние аудиторы обеспечивают надлежащую краткость сообщений, избегая избыточной детализации и исключая ненужную, несущественную и не имеющую отношения к заданию информацию.
- **Конструктивность** – Внутренним аудиторам рекомендуется поддерживать во всех сообщениях конструктивный тон, отражающий серьезность наблюдений. Конструктивные сообщения позволяют обеспечить основанный на сотрудничестве процесс нахождения решений, способствующих позитивным изменениям в деятельности объекта аудиторского задания и/или организации. В конечном итоге, как указано в Определении внутреннего аудита, внутренние аудиторы стремятся помогать организации в достижении ее целей.
- **Полнота** – Для обеспечения полноты сообщений внутренним аудиторам следует принимать во внимание любую информацию, которая является существенной для целевой аудитории. Полные письменные сообщения, как правило, позволяют пользователю прийти к тем же выводам, что и внутренний аудит.
- **Своевременность** – Наконец, важно, чтобы внутренние аудиторы направляли все сообщения в сроки, установленные на этапе планирования. Понятие «своевременность» может отличаться в разных организациях. Чтобы определить, что подразумевается под «своевременностью», внутренние аудиторы часто проводят сопоставительный анализ и другие исследования применительно к объекту аудиторского задания. Кроме того, руководитель внутреннего аудита или внутренний аудитор могут установить ключевые показатели эффективности, характеризующие своевременность.

### Подтверждение соблюдения требований

Материалы, которые могут продемонстрировать соответствие Стандарту 2420, включают документы итоговой отчетности о результатах задания, утвержденные руководителем внутреннего аудита, а также вспомогательную документацию. Внутренние аудиторы должны быть способны продемонстрировать, что такая документация находится в

соответствии с планом итогового информирования. В случае если информирование осуществлялось без представления письменного отчета, свидетельства соблюдения требований могут содержаться в протоколах совещаний.

\*\*\*

## Руководство по применению 2421: Ошибки и упущения

### Стандарт 2421 — Ошибки и упущения

Если в окончательном варианте отчетности содержится существенная ошибка или упущение, руководитель внутреннего аудита должен довести исправленную информацию до сведения всех сторон, получивших первоначальный вариант отчетности.

### Приступая к работе

Руководителю внутреннего аудита следует понимать ожидания Совета и высшего исполнительного руководства относительно того, какие ошибки и упущения будут считаться существенными. Термин «существенность» определяется в глоссарии *Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита* как «относительная значимость (важность) вопроса в рассматриваемом контексте, включая количественные и качественные факторы (например, величина, характер, эффект, уместность и последствия). Профессиональное суждение помогает внутренним аудиторам в оценке важности вопросов в контексте стоящих перед ними целей».

### Практическая реализация

Если руководителю внутреннего аудита стало известно об ошибке или упущении в окончательном варианте отчетности о результатах задания, он может рассмотреть следующие вопросы для определения существенности ошибки или упущения:

- Может ли ошибка или упущение изменить результаты задания?
- Может ли ошибка или упущение изменить чье-то мнение о серьезности выявленных недостатков?
- Может ли ошибка или упущение изменить выводы?
- Может ли ошибка или упущение изменить заключение?
- Может ли ошибка или упущение изменить рекомендуемые действия?

В случае положительного ответа на любой из приведенных выше вопросов руководитель внутреннего аудита может счесть ошибку или упущение существенными. Руководитель внутреннего аудита, как правило, пытается найти причину ошибки или упущения для предотвращения возникновения подобных ситуаций в будущем и определения необходимости включения информации о причине в сообщение Совету или высшему исполнительному руководству. Затем руководитель внутреннего аудита определяет наиболее подходящий способ информирования для обеспечения получения исправленной информации всеми сторонами, получившими первоначальный вариант отчетности. Эффективное информирование об ошибках и упущениях и их причинах способствует сохранению репутации и статуса подразделения внутреннего аудита.

### Подтверждение соблюдения требований

Соответствие Стандарту 2421 может быть продемонстрировано наличием политик и процедур внутреннего аудита по обработке ошибок и упущений. Электронная корреспонденция и другие материалы могут отражать порядок определения руководителем внутреннего аудита существенности и причины ошибки или упущения.

Доказательные материалы – такие как календарь руководителя внутреннего аудита, протоколы заседаний Совета или других совещаний, на которых обсуждались ошибки или упущения, служебные записки, переписка по электронной почте – могут содержать сведения о конкретной информации, которая была предоставлена, а также о способе и времени ее предоставления. Наконец, первоначальный и исправленный варианты документов итоговой отчетности о результатах задания также служат подтверждением соблюдения требований.

\*\*\*

## **Руководство по применению 2430: Использование фразы «выполнено в соответствии с Международными профессиональными стандартами внутреннего аудита»**

### **Стандарт 2430 — Использование фразы «выполнено в соответствии с Международными профессиональными стандартами внутреннего аудита»**

Заявлять о том, что задания «выполнены в соответствии с *Международными профессиональными стандартами внутреннего аудита*», допустимо только в том случае, если это заявление подтверждается результатами программы обеспечения и повышения качества внутреннего аудита.

#### **Приступая к работе**

Для обеспечения соответствия Стандарту 2430 руководителю внутреннего аудита следует понимать требования, касающиеся разработки и поддержания программы обеспечения и повышения качества внутреннего аудита (серия стандартов 1300) и ознакомиться с результатами текущих внутренних и внешних оценок деятельности внутреннего аудита. Руководитель внутреннего аудита также может рассмотреть ожидания Совета в отношении использования фразы «выполнено в соответствии с *Международными профессиональными стандартами внутреннего аудита*» в отчетах по заданиям.

#### **Практическая реализация**

При представлении подразделением внутреннего аудита отчетности о результатах задания отсутствует требование об указании информации о том, было ли задание выполнено в соответствии с *Международными профессиональными стандартами внутреннего аудита* (далее - *Стандарты*). Тем не менее, использование вышеуказанной фразы повышает уровень доверия к результатам внутреннего аудита. Стандарт 2430 запрещает использование данной фразы, если результаты выполнения программы обеспечения и повышения качества внутреннего аудита, включая внутренние и внешние оценки, не подтверждают вывод о том, что деятельность внутреннего аудита в целом соответствует *Стандартам*. Руководство по применению 1300 «Программа обеспечения и повышения качества» содержит дополнительные указания о требованиях программы обеспечения и повышения качества.

В случаях, когда деятельность внутреннего аудита не соответствует *Стандартам*, подразделение внутреннего аудита может по своему усмотрению указать, что задание не было выполнено в соответствии со *Стандартами*. Тем не менее, такое указание не является обязательным.

#### **Подтверждение соблюдения требований**

В случае если отчетность о результатах задания включает фразу «выполнено в соответствии с *Международными профессиональными стандартами внутреннего аудита*», часто для подтверждения соответствия Стандарту 2430 бывает достаточно результатов выполнения программы обеспечения и повышения качества. Решение подразделения внутреннего аудита относительно использования данной фразы в окончательной отчетности может быть отражено в шаблоне отчета или другой документации по информированию о результатах задания и/или в политиках и процедурах внутреннего аудита. Всесторонний анализ таких документов покажет, была ли данная фраза использована правомерно. С другой стороны, подразделение внутреннего аудита может решить не включать данную фразу в какую-либо отчетность по заданию, и в таком случае документация по этому решению также может служить подтверждением соблюдения Стандарта 2430.

\*\*\*

## Руководство по применению 2431: Раскрытие информации о несоответствии в рамках задания

### Стандарт 2431 — Раскрытие информации о несоответствии в рамках задания

Если в рамках отдельного задания имело место несоответствие положениям Кодекса этики или *Стандартов*, отчет должен содержать следующее:

- принцип (-ы) или статью (-и) Кодекса этики или *Стандартов*, соответствие которому (-ой, -ым) не было обеспечено полностью или частично;
- причину (-ы) несоответствия;
- влияние несоответствия на выполнение задания и его результаты.

### Приступая к работе

Стандарт 2431 требует раскрытия информации о несоответствии Кодексу этики или *Международным профессиональным стандартами внутреннего аудита* (далее - *Стандарты*) в случаях, когда это несоответствие повлияло на результаты определенного задания. В связи с этим внутренним аудиторам следует понимать Кодекс этики Института внутренних аудиторов (IIA) и *Стандарты*. Им также следует понимать потенциальные области несоответствия на уровне задания и ожидания высшего исполнительного руководства и Совета в отношении раскрытия информации о проблемах несоответствия.

Кодекс этики IIA содержит общие принципы, относящиеся к профессии и практике внутреннего аудита, а также более конкретные правила поведения, касающиеся поведения, ожидаемого как от юридических, так и от физических лиц, предоставляющих услуги внутреннего аудита в соответствии с Определением внутреннего аудита (включая членов IIA, обладателей сертификатов IIA и кандидатов на получение сертификатов). Целью Кодекса этики является продвижение этической культуры в профессии внутреннего аудита в общемировом масштабе.

Как сказано в предисловии к *Стандартам*, «Целями *Стандартов* являются:

1. Предоставление руководства по соблюдению обязательных для применения элементов Международных основ профессиональной практики внутреннего аудита.
2. Предоставление методической основы для выполнения и продвижения широкого спектра услуг внутреннего аудита, приносящих пользу организации.
3. Формирование базовых критериев для оценки деятельности внутреннего аудита.
4. Способствование совершенствованию организационных процессов и операций.

*Стандарты* представляют собой набор требований, сформулированных в виде принципов, состоящих из:

- Основного текста - определения ключевых норм, используемых для организации профессиональной деятельности внутреннего аудита и для оценки эффективности деятельности, которые могут применяться на уровне организаций и уровне отдельных работников во всем мире.
- Интерпретаций, уточняющих термины или концептуальные подходы, используемые в *Стандартах*.

### Практическая реализация

Иногда определенные обстоятельства могут препятствовать соблюдению внутренними аудиторами Кодекса этики или *Стандартов* при выполнении задания. В общем случае к их числу относятся обстоятельства, при которых возникает отрицательное воздействие на независимость и/или объективность внутреннего аудитора, либо внутренний аудитор сталкивается с ненадежными данными, недостатком информации, ограничением объема задания или другими ограничениями. В таких случаях внутренний аудитор должен установить все принципы, правила поведения или стандарты, полное соответствие которым не было достигнуто, и определить, влияет ли такое несоответствие на результаты задания. В случае если такое несоответствие *влияет* на результаты, отчетность о

результатах задания должна содержать информацию о причине несоответствия и его влиянии на результаты и отчетность.

При этом может быть полезно рассмотреть несколько сценариев, в которых может применяться Стандарт 2431:

- В ситуации, когда отрицательное воздействие на независимость или объективность внутреннего аудитора влияет на результаты задания, в отчетности о результатах задания должна быть раскрыта информация о несоответствии Стандарту 1120 «Индивидуальная объективность» и установленному Кодексом этики принципу объективности.
- В ситуации, когда подразделение внутреннего аудита взялось за выполнение задания, не обладая при этом коллективно знаниями, навыками и опытом, необходимыми для выполнения своих обязанностей, в отчетности о результатах задания должна быть раскрыта информация о несоответствии Стандарту 1210 «Профессионализм» и установленному Кодексом этики принципу компетентности.
- Если подразделение внутреннего аудита сталкивается с какими-либо ограничениями в доступе к документам, персоналу или объектам, и такие ограничения влияют на объем задания, в отчетности о результатах задания должна быть раскрыта информация о несоответствии Стандарту 2220.A1.
- Если ресурсы подразделения внутреннего аудита недостаточны для достижения целей задания, в отчетности должна быть раскрыта информация о несоответствии Стандарту 2230 «Распределение ресурсов на выполнение аудиторского задания».

Информация подобного рода обычно раскрывается в рабочей документации по заданию. При этом важно, чтобы руководитель внутреннего аудита рассмотрел, влияют ли факты несоответствия на способность подразделения внутреннего аудита выполнять свои профессиональные обязанности и/или соответствовать ожиданиям заинтересованных сторон. Затем руководитель внутреннего аудита должен определить необходимость и порядок информирования о данных проблемах Совета и высшего исполнительного руководства. Часто раскрытие такой информации осуществляется в ходе обсуждения с высшим исполнительным руководством, а Совет ставится в известность на заседании. Руководитель внутреннего аудита может обсудить факт несоответствия заранее во время закрытого совещания с Советом, встречи с глазу на глаз с председателем Совета или другим подходящим способом. Для обеспечения полного раскрытия информации руководитель внутреннего аудита также должен решить, следует ли включить информацию о несоответствии в итоговый отчет о результатах задания.

### **Подтверждение соблюдения требований**

Материалы, которые могут продемонстрировать соответствие Стандарту 2431, включают:

- Письменные политики и процедуры подразделения по раскрытию информации о несоответствии Кодексу этики и/или *Стандартам* в рабочей документации задания.
- Служебные записки, сообщения электронной почты или другие письменные сообщения, в которых указаны принципы Кодекса этики или правила поведения и стандарты, соответствие которым не было достигнуто, поясняются причины несоответствия и указывается влияние несоответствия на выполнение задания и его результаты.
- Протоколы заседаний или другие учетные документы, отражающие факт устного раскрытия информации о несоответствии, его причину (причины) и влияние на выполнение задания и его результаты.
- Доказательства раскрытия факта несоответствия в итоговом отчете о результатах задания.

\*\*\*

## Руководство по применению 2440: Сообщение результатов

### **Стандарт 2440 — Сообщение результатов**

Руководитель внутреннего аудита должен довести результаты задания до сведения соответствующих сторон.

### **Интерпретация**

*Руководитель внутреннего аудита обязан проверить и утвердить окончательную отчетность по результатам задания перед ее выпуском и принять решение о том, кому и каким образом она представляется. В том случае если руководитель внутреннего аудита делегирует эти полномочия, ответственность с него (нее) не снимается.*

### **Приступая к работе**

В Стандарте 2440 указано, что руководитель внутреннего аудита должен довести окончательные результаты задания до сведения всех соответствующих сторон после выполнения задания. При подготовке к реализации настоящего стандарта руководитель внутреннего аудита может счесть целесообразным рассмотреть требования, относящиеся к каждому элементу Интерпретации.

Руководитель внутреннего аудита, как правило, обладает пониманием существующих в организации протоколов информирования и организационной структуры. Руководителю внутреннего аудита следует также принять во внимание ожидания высшего исполнительного руководства и Совета относительно информирования о результатах задания.

Положение о внутреннем аудите и протоколы информирования организации могут помочь руководителю внутреннего аудита установить процесс предоставления отчетности лицам вне организации. К числу факторов, которые необходимо учитывать, относятся: каким именно сторонам следует направить копию итогового отчета, и когда необходимо уведомить регуляторов, осуществляющих надзор в отрасли, к которой относится организация.

Руководства по применению Стандарта 2400 «Информирование о результатах», Стандарта 2410 «Критерии информирования» и Стандарта 2420 «Качество сообщений» содержат дополнительные указания по информированию о результатах задания.

### **Практическая реализация**

Посредством обсуждения с Советом и изучения существующих в организации протоколов информирования руководитель внутреннего аудита определяет круг получателей информации о результатах задания и форму информирования. До информирования о результатах руководителю внутреннего аудита может быть целесообразно изучить проекты отчетности о результатах задания.

При определении получателей отчета руководитель внутреннего аудита может принять во внимание, имеется ли у соответствующих сторон коммерческая необходимость в получении результатов, а также ответственность за разработку планов действий. При этом также могут быть приняты во внимание организационные протоколы для обеспечения получения копии отчета лицами с соответствующим уровнем ответственности. Высшее исполнительное руководство и Совет также могут быть включены в список рассылки согласно их ожиданиям. Для обеспечения последовательности подразделение внутреннего аудита может разработать стандартный список сторон, которым направляются все сообщения, а также уровней руководителей, которых необходимо включить в список рассылки результатов, относящихся к их сфере ответственности. Тем не менее, руководитель внутреннего аудита может при необходимости расширить список рассылки, часто с включением высшего исполнительного руководства организации.

Результаты могут сообщаться устно или письменно, и при этом формат может отличаться в зависимости от получателя. Руководитель внутреннего аудита определяет формат для каждого получателя. Например, некоторые получатели могут получать краткие основные выводы, в то время как другие - полный отчет. Результаты может быть целесообразно представить на совещании с проведением презентации и обсуждения. Вне зависимости от способа информирования, руководителю внутреннего аудита следует определить, кто будет передавать и кто будет получать результаты.

Окончательный вариант отчетности должен быть утвержден руководителем внутреннего аудита или назначенным им лицом. В небольших подразделениях внутреннего аудита руководитель внутреннего аудита может подготавливать окончательную отчетность лично. Однако в крупных организациях руководитель внутреннего аудита обычно получает и анализирует отчетность и определяет, насколько можно полагаться на результаты работы внутреннего аудитора, подготовившего отчет, до окончательного утверждения.

Руководитель внутреннего аудита может направлять электронные и/или бумажные копии итоговой отчетности о результатах задания соответствующим внутренним и внешним сторонам, как это было согласовано на этапе планирования задания и/или требуется в соответствии с Положением о внутреннем аудите и протоколами информирования. Как правило, получателями являются стороны, имеющие возможность предпринимать действия по результатам задания.

Наличие полного списка получателей отчетности о результатах заданий по внутреннему аудиту важно в случаях, когда после распространения результатов в них обнаруживается ошибка или упущение. В Стандарте 2421 рассматривается ответственность руководителя внутреннего аудита за информирование об ошибке или упущении.

Для обеспечения соблюдения правовых обязанностей и организационных протоколов важно, чтобы руководитель внутреннего аудита проявлял высокую степень осторожности и внимания при подготовке к распространению информации о результатах задания вне организации. Кроме того, руководителю внутреннего аудита следует учитывать последствия передачи чувствительной конфиденциальной информации, поскольку такая информация может повлиять на рыночную стоимость организации, ее репутацию, доходы или конкурентоспособность. Руководителю внутреннего аудита в подобных случаях может потребоваться проконсультироваться с юрисконсультантом и группами комплаенс-контроля внутри организации.

Важно отметить, что руководитель внутреннего аудита может делегировать полномочия по реализации Стандарта 2440, но ответственность не может быть делегирована. В случае делегирования полномочий по реализации Стандарта 2440 руководитель внутреннего аудита сохраняет ответственность и подотчетность.

### **Подтверждение соблюдения требований**

Руководитель внутреннего аудита может продемонстрировать соответствие Стандарту 2440 посредством подтверждения уровня проверки и обеспечения согласования всей рабочей документации до выпуска окончательной версии отчетности о результатах задания. Кроме того, копии любых письменных сообщений, хранимые менеджментом, комитетом по аудиту, генеральным директором, внешними сторонами и др., также могут служить подтверждением соблюдения требований. Доказательства сообщения результатов в устной форме могут содержаться в протоколах заседаний, презентациях и меморандумах, в которых указан список присутствующих лиц, получивших данную информацию. Важно вести учетные записи, подтверждающие утверждение окончательной версии отчетности о результатах задания руководителем внутреннего аудита и передачу результатов задания получателям, указанным в плане информирования.

\*\*\*

## Руководство по применению 2450: Итоговое заключение

### Стандарт 2450 — Итоговое заключение

В случае выпуска итогового заключения оно должно учитывать стратегию, задачи и риски организации, ожидания высшего исполнительного руководства, Совета и других заинтересованных сторон. Итоговое заключение должно быть документально подтверждено в достаточном объеме надежной, относящейся к делу, полезной информации.

#### Интерпретация:

*В итоговое заключение включается следующее:*

- *описание объема работ с указанием периода времени, который охватывает заключение;*
- *информацию об ограничении объема работ;*
- *информацию обо всех смежных проектах, включая те, что связаны с другими поставщиками гарантий;*
- *краткое содержание информации, подтверждающей заключение;*
- *описание критериев оценки риска или контроля или другого критерия, положенного в основу заключения;*
- *изложение итогового мнения, суждения или заключения.*

*Причины итогового негативного заключения должны быть изложены в тексте заключения.*

### Приступая к работе

Итоговое заключение – это оценка, заключение и/или иное описание результатов, предоставляемое руководителем внутреннего аудита по результатам рассмотрения (в широком смысле) процессов корпоративного управления, управления рисками и/или контроля в организации. Итоговое заключение является профессиональным суждением руководителя внутреннего аудита, основанным на результатах ряда отдельных заданий и аналогичных мероприятий, таких как проверки, проведенные другими поставщиками гарантий, за определенный период времени.

Итоговые заключения отличаются от выводов тем, что выводы формулируются по результатам одного задания, а итоговое заключение составляется по результатам нескольких заданий. Также, выводы включаются в состав отчетности о результатах задания, в то время как итоговое заключение предоставляется отдельно от отчетности о результатах задания.

В Интерпретации Стандарта 2310 «Сбор информации» приводятся определения достаточной, надежной, уместной и полезной информации:

- **Достаточная информация** – информация, которая основывается на фактах и убедительна настолько, что здравомыслящий и информированный пользователь на ее основании придет к тем же выводам, что и аудитор.
- **Надежная информация** — это наиболее полная и заслуживающая доверия информация, которую возможно получить, применяя надлежащие аудиторские процедуры.
- **Уместная информация** – информация, которая подтверждает наблюдения и рекомендации и соответствует целям задания.
- **Полезная информация** – информация, которая помогает организации достигать своих целей.

В Интерпретации Стандарта 2450 указаны требуемые компоненты итогового заключения; руководителю внутреннего аудита следует понять все эти компоненты до выпуска итогового заключения. Кроме того, руководителю внутреннего следует составить

четкое представление о стратегиях, целях и рисках организации, а также об ожиданиях Совета и высшего исполнительного руководства, до выпуска итогового заключения.

### **Практическая реализация**

Руководитель внутреннего аудита начинает с рассмотрения вопроса о том, как заключение соотносится со стратегиями, целями и рисками организации. Далее руководитель внутреннего аудита взвешивает, может ли заключение решить проблему, принести пользу и/или обеспечить уверенность менеджмента или других заинтересованных сторон в отношении общей тенденции или состояния организации. Обсуждения с высшим исполнительным руководством, Советом и другими соответствующими заинтересованными сторонами могут помочь руководителю внутреннего аудита понять ожидания в отношении объема и содержания итогового заключения.

Далее руководитель внутреннего аудита определяет объем и содержание итогового заключения, в том числе период времени, к которому оно относится, и определяет, существуют ли какие-либо ограничения объема. Имея данную информацию в виду, руководитель внутреннего аудита может определить, какие аудиторские задания имеют отношение к итоговому заключению. При этом также учитываются все смежные задания или проекты, включая те, которые были выполнены другими внутренними или внешними поставщиками гарантий. Проекты внутренних поставщиков гарантий могут включать другие функции, составляющие вторую линию защиты организации. Проекты внешних поставщиков гарантий могут включать работу внешних аудиторов или регуляторов. По каждому рассматриваемому проекту, выполненному внутренними или внешними поставщиками гарантий, руководителю внутреннего аудита необходимо провести оценку проекта для определения степени, в которой можно полагаться на выполненную в рамках проекта работу. В случае если руководитель внутреннего аудита полагается на работу другого поставщика гарантий, он продолжает нести ответственность за итоговое заключение, которое было сделано в результате использования результатов этой работы.

Например, итоговое заключение может основываться на суммарных выводах по результатам выполнения заданий на местном, региональном и национальном уровнях, а также результатах, сообщенных сторонними организациями, такими как независимые третьи стороны или регуляторы. Описание объема работ с указанием периода времени, видов деятельности, ограничений и других переменных, определяющих границы итогового заключения, определяет контекст итогового заключения.

При анализе выводов по результатам задания и других сообщений, на которых основывается итоговое заключение, руководитель внутреннего аудита удостоверяется, что такие выводы и другие сообщенные результаты основывались на достаточной, надежной, уместной и полезной информации. Далее руководитель внутреннего аудита обобщает информацию, на которой основывается итоговое заключение. Кроме того, руководитель внутреннего аудита определяет соответствующие модели управления рисками или контроля или другие критерии, используемые в качестве основы итогового заключения. После рассмотрения относящейся к делу информации руководитель внутреннего аудита выпускает итоговое заключение, используя ясные и краткие формулировки, и указывает, как заключение соотносится со стратегиями, целями и рисками организации. Заключение должно включать шесть элементов, перечисленных в Интерпретации Стандарта 2450.

Если итоговое заключение является негативным, руководитель внутреннего аудита должен объяснить причины, обосновывающие данный вывод.

Наконец, руководитель внутреннего аудита решает, каким образом будет передано итоговое заключение (устно или письменно). Как правило, итоговые заключения передаются в письменном виде, хотя *Стандарты* не содержат такого требования. Руководство по применению 2440 «Сообщение результатов» содержит дополнительные указания по факторам, которые необходимо учитывать при направлении результатов.

Важно отметить, что руководитель внутреннего аудита не обязан выпускать итоговое

заключение; выпуск такого заключения производится по усмотрению организации и обсуждается с высшим исполнительным руководством и Советом. В случаях же, когда итоговое заключение было запрошено, Стандарт 2450 предоставляет дополнительную информацию, помогающую руководителю внутреннего аудита выполнить требования к итоговому заключению.

#### **Подтверждение соблюдения требований**

В случае составления письменных итоговых заключений копии заключения, как правило, достаточно для подтверждения соблюдения требований. В случае передачи итоговых заключений в устной форме соблюдение требований может быть подтверждено с помощью сделанных руководителем внутреннего аудита конспектов, тезисов докладов, слайдов и аналогичных документов. Дополнительные материалы, которые могут продемонстрировать соответствие Стандарту 2450, включают окончательную отчетность по результатам заданий и внешнюю корреспонденцию, на которой основывалось итоговое заключение, служебные записки, сообщения электронной почты, повестки дня заседаний Совета и других совещаний, а также протоколы совещаний.

\*\*\*

## Руководство по применению 2500: Мониторинг решения проблемных вопросов

### Стандарт 2500 – Мониторинг решения проблемных вопросов

Руководитель внутреннего аудита должен разработать и поддерживать систему мониторинга решения проблемных вопросов, выявленных по итогам выполнения задания, после ознакомления менеджмента с результатами задания.

#### Приступая к работе

Руководитель внутреннего аудита начинает внедрение настоящего стандарта с получения четкого понимания вида информации и уровня детализации, который Совет и высшее исполнительное руководство ожидают в части мониторинга подразделением внутреннего аудита результатов заданий. К результатам, как правило, относятся замечания, выявленные в ходе выполнения заданий по предоставлению гарантий или консультаций, которые были доведены до сведения менеджмента с целью осуществления корректирующих действий.

Учитывая, что впоследствии потребуется периодическое взаимодействие с менеджментом, ответственным за выполнение корректирующих действий, в большинстве случаев целесообразно запросить рекомендации менеджмента по способам создания эффективного и действенного процесса мониторинга.

Кроме того, руководитель внутреннего аудита может провести сопоставительный анализ совместно с другими руководителями внутреннего аудита или комплаенс-подразделениями, которые осуществляют мониторинг неразрешенных проблем, с целью определения передовой практики, доказавшей свою эффективность. Такие обсуждения могут касаться следующих вопросов:

- Уровни автоматизации и детализации.
- Виды контролируемых замечаний (то есть, все замечания или замечания, касающиеся повышенного риска).
- Каким образом и с какой частотой определяется статус незавершенных корректирующих действий.
- В каких случаях подразделение внутреннего аудита независимо подтверждает эффективность корректирующих действий.
- Частота представления, стиль изложения и уровень отчетности.

#### Практическая реализация

Процессы мониторинга могут быть сложными или достаточно простыми в зависимости от ряда факторов, включая размер и сложность организации аудита, а также наличие программного обеспечения для отслеживания отклонений. Независимо от их простоты или сложности, руководителю внутреннего аудита важно разработать процесс, который позволяет фиксировать соответствующие замечания, согласованные корректирующие действия и текущий статус.

Отслеживаемая и фиксируемая информация по открытым замечаниям, как правило, включает в себя следующее:

- Замечания, о которых был поставлен в известность менеджмент, и их относительный показатель риска.
- Характер согласованных корректирующих действий.
- Распределение по времени/сроки/продолжительность выполнения корректирующих действий и изменения в установленных сроках.
- Менеджмент/владелец процесса, ответственный за каждое корректирующее действие.
- Текущий статус корректирующих действий и был ли он подтвержден подразделением внутреннего аудита.

Часто руководитель внутреннего аудита разрабатывает или приобретает инструмент, механизм или систему для отслеживания, мониторинга и сообщения такой информации. На основе информации, предоставленной внутреннему аудиту ответственным менеджментом, в системе периодически обновляется статус корректирующих действий, и нередко это осуществляется непосредственно менеджментом с использованием общей системы отслеживания отклонений.

Частота проведения и подход к осуществлению мониторинга (состав работы, выполняемой персоналом подразделения аудита для проверки осуществления корректирующих действий) определяются на основании профессионального суждения руководителя внутреннего аудита, а также исходя из ожиданий Совета и высшего исполнительного руководства. Например, некоторые руководители внутреннего аудита могут принять решение периодически, например, ежеквартально, направлять запросы о статусе всех корректирующих действий, которые подлежали завершению в предыдущий период. Другие могут принять решение периодически выполнять задания по последующему мониторингу в части аудиторских проверок, по итогам которых были выданы существенные рекомендации, с целью оценки качества осуществленных корректирующих действий. Третьи могут принять решение проводить последующий мониторинг незавершенных действий в ходе аудита той же области организации, запланированного на будущее. Подход определяется, исходя из скорректированного уровня риска, а также наличия ресурсов.

Аналогичным образом, форма отчетности определяется на основании профессионального суждения руководителя внутреннего аудита и согласованных ожиданий. Некоторые руководители внутреннего аудита подробно отчитываются о статусе каждого замечания по итогам каждого задания. Другие отчитываются только по замечаниям с повышенным риском, возможно, с обобщением по бизнес-процессам и исполнительным владельцам и с указанием такой статистики, как процент корректирующих действий, выполняемых по графику, просроченных и завершенных в срок. В некоторых случаях руководителя внутреннего аудита могут попросить сообщить не только, было ли завершено корректирующее действие, но и была ли решена проблема в результате его осуществления. Передовой практикой считается фиксирование и измерение положительных изменений, достигнутых по итогам выполнения корректирующих действий.

### **Подтверждение соблюдения требований**

Соблюдение требований, как правило, подтверждается наличием обновляемой в плановом порядке системы отслеживания отклонений, которая может представлять собой электронную таблицу, базу данных или другой инструмент, где содержатся замечания по итогам предыдущих аудитов, план корректирующих действий, статус и подтверждение подразделения внутреннего аудита, как описано выше. Кроме того, обычно существуют отчеты о статусе корректирующих действий, подготовленные для высшего исполнительного руководства и Совета.

\*\*\*

## Руководство по применению 2600: Информирование о принятых рисках

### Стандарт 2600 — Информирование о принятых рисках

Если руководитель внутреннего аудита приходит к выводу о том, что уровень риска, принятого менеджментом, не может быть приемлемым для организации, руководитель внутреннего аудита должен обсудить этот вопрос с высшим исполнительным руководством. Если руководитель внутреннего аудита приходит к выводу, что проблема по-прежнему осталась нерешенной, руководитель внутреннего аудита должен проинформировать Совет по данному вопросу.

#### Интерпретация:

*Риски, принятые менеджментом, могут быть выявлены в ходе проведения проверок или консультационных заданий, в ходе мониторинга мер, принимаемых менеджментом по результатам предыдущих заданий, или другими методами. Решение вопроса о принятии риска не входит в сферу ответственности руководителя внутреннего аудита.*

#### Приступая к работе

Для успешного внедрения настоящего стандарта руководитель внутреннего аудита должен в первую очередь понимать точку зрения и устойчивость организации по отношению к различным видам организационных рисков. Организации отличаются по объему и видам рисков, которые они считают приемлемыми. Например, некоторые организации могут принимать более высокие уровни финансовых рисков, предпринимая такие действия, как расширение деятельности на новую территорию с нестабильным правительством или осуществление значительных инвестиций в интересный новый продукт с достаточно низкой вероятностью успеха, но большой выгодой в случае успеха. Другие организации менее склонны к принятию таких финансовых рисков и избегают подобных ситуаций. Кроме того, при определении уровня приемлемого риска организации рассматривают различные факторы: например, потенциальное влияние и вероятность реализации риска, уязвимость организации и сколько времени необходимо менеджменту для устранения неприемлемого риска.

Если в организации имеется официальная политика управления рисками, которая может включать в себя процесс принятия риска, важно, чтобы руководитель внутреннего аудита и подразделение внутреннего аудита понимали ее.

Как предусмотрено Стандартом 2500, руководитель внутреннего аудита также должен разработать и поддерживать систему мониторинга решения проблемных вопросов по итогам внутренних аудитов.

Руководителю внутреннего аудита также полезно знать, как в организации происходит информирование о проблемах, связанных с повышенным риском. Существующие политики могут определять предпочтительный подход к информированию; например, в политике управления рисками организации могут обсуждаться вопросы своевременности, иерархии отчетности и аналогичные аспекты.

#### Практическая реализация

В ходе мониторинга решения проблемных вопросов и связанных с ними корректирующих действий руководитель внутреннего аудита может узнать о замечаниях в отношении высокого риска, которые не были своевременно устранены или могут свидетельствовать о наличии более высокого уровня риска, чем тот, который организация обычно допускает, и, следовательно, неприемлемого для организации.

Однако процесс непрерывного мониторинга не является единственным способом выявления руководителем внутреннего аудита неприемлемого риска. Эффективный руководитель внутреннего аудита использует несколько методов для того, чтобы быть в курсе организационных рисков. Например, руководитель внутреннего аудита может получать информацию от сотрудников подразделения внутреннего аудита о существенных

рисках, выявленных ими при выполнении заданий по предоставлению гарантий или консультаций. Или же организация может использовать процесс управления рисками предприятия (ERM) для выявления и мониторинга существенных рисков, и руководитель внутреннего аудита может участвовать в этом процессе.

Далее, посредством построения и поддержания совместной коммуникативной сети с менеджментом руководитель внутреннего аудита может узнавать о возникающих в организации областях риска. Руководители внутреннего аудита также стараются следить за тенденциями в отрасли и нормативными изменениями, что помогает им распознавать потенциальные и возникающие риски.

Независимо от способа выявления неприемлемого риска, если руководитель внутреннего аудита считает, что риск находится на таком высоком уровне, который организация обычно не допускает, и полагает, что риск не снижен до приемлемого уровня, то он обязан сообщить об этой ситуации высшему исполнительному руководству. Перед таким сообщением руководитель внутреннего аудита, как правило, обсуждает проблему с членами руководства, ответственными за данную область риска, чтобы поделиться своим беспокойством, понять точку зрения менеджмента и достичь договоренности и способе устранения риска. Однако если такая договоренность не будет достигнута, руководитель внутреннего аудита должен сообщить о проблеме высшему исполнительному руководству. После аналогичного обсуждения с высшим исполнительным руководством, если риск не устранен, руководитель внутреннего аудита должен сообщить о проблеме Совету. После этого Совет принимает решение, как решить проблему, совместно с менеджментом.

Руководитель внутреннего аудита применяет профессиональное суждение для определения наилучшего способа сообщения и насколько быстро и кому необходимо сообщать о таких проблемах, исходя из характера проблемы, ее срочности, потенциальных последствий, а также существующих политик. Например, следует ли проконсультироваться с главным юрисконсультом, скажем, в случае возможного нарушения закона или нормативного акта? И следует ли сообщить о риске руководителю высшего ранга с глазу на глаз или на кросс-функциональном совещании в присутствии большого числа специалистов профильного направления?

Настоящий стандарт распространяется на высокозначимые риски, которые, согласно суждению руководителя внутреннего аудита, превышают приемлемый для организации уровень. Такие риски могут включать в себя:

- Риски, которые могут нанести ущерб репутации организации.
- Риски, которые могут причинить вред людям.
- Риски, которые могут повлечь за собой наложение регулирующими органами существенных денежных штрафов, ограничений на ведение бизнеса или других финансовых или договорных штрафных санкций.
- Существенные искажения.
- Мошенничество или другие противозаконные действия.
- Существенные препятствия для достижения стратегических целей.

#### **Подтверждение соблюдения требований**

Доказательства соблюдения требований могут содержаться в протоколах совещаний, на которых обсуждался вопрос о наличии существенного риска с высшим исполнительным руководством, Советом или комитетом по рискам. Если руководитель внутреннего аудита информирует о наличии неприемлемого риска на встрече с глазу на глаз или на закрытом заседании, для документального отражения шагов, предпринятых для предупреждения менеджмента и Совета, может использоваться служебная записка. Также косвенным свидетельством соблюдения требований является содержащаяся в руководстве по внутреннему аудиту политика, в которой изложены требования настоящего стандарта и процесс представления отчетности в организации.

\*\*\*

-----