

**СОДЕЙСТВИЕ РАЗВИТИЮ
ГОСУДАРСТВЕННОГО ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО
КОНТРОЛЯ
В РЕСПУБЛИКЕ ТАДЖИКИСТАН**

**DRAFT 2008-02-04
РУКОВОДСТВО ПО ВНУТРЕННЕМУ АУДИТУ**



Проект финансируется Европейским Союзом

Проект осуществлен **ADE**, вторая редакция **SOFRECO**

РУКОВОДСТВО ПО ВНУТРЕННЕМУ АУДИТУ

Содержание

1. Введение	4
Часть I. Общие условия.....	5
2. Успешное корпоративное управление в сфере государственного сектора.....	6
2.1. Успешное корпоративное управление и контроль в Учреждениях государственного сектора (УГС).....	6
2.2. Внутренний аудит	6
2.3. Принципы аудиторской деятельности	6
2.4. Устав Функции “Внутренний аудит (образец).....	6
2.5. Кодекс этики.....	6
2.6. Стандарты функции “Внутренний аудит”	6
3. Системно-ориентированный аудит	6
3.1. Подготовка и планирование аудиторского задания	6
3.2. Подтверждение и запись системы	6
3.3. Идентификация целей процесса.....	6
3.4. Идентификация рисков и оценка мер и механизмов контроля в свете возможных рисков.....	6
3.5. Проверка мер контроля.....	6
3.6. Формулирование выводов	6
3.7. Доклады об аудитах и планы действий	6
3.8. Цель и функции доклада об аудите	6
3.9. Виды докладов об аудите	6
3.10. Структура докладов об аудитах	6
3.11. Планы действий	6
3.12. Последующие аудиты.....	6
3.13. Справки аудитов	6
4. Контроль над аудитными заданиями	6
4.1. Обязанности Руководителя внутреннего аудита.....	6
4.2. Подготовка аудитов.....	6
4.3. Организация аудита	6
4.4. Наблюдение за аудитом	6
4.5. Анализ	6
4.6. Конкретные обязанности по наблюдению и анализу	6
4.7. Постоянное усовершенствование.....	6
4.8. Запись анализов аудитов	6
5. Приложения.....	6

5.1.	План аудитного задания	6
5.2.	Основные элементы систем	6
5.3.	Программа аудита	6
5.4.	Методы выявления риска	6
5.5.	Виды контроля	6
5.6.	Запись проверок	6
5.7.	Запись выводов аудита	6
5.8.	Формуляр обобщенных выводов аудита	6
5.9.	Структура справок аудита	6
5.10.	Запись анализов аудитов	6

1. Введение

Настоящее “Руководство по внутреннему аудиту” имеет целью представить общие условия и принципы внутреннего аудита, “Стандарты “ИВА” (Института внутренних аудиторов) в отношении функции “Внутренний аудит” и “Кодекс этики”, организацию функции “Внутренний аудит” и предложить руководство по приложению подхода системно-ориентированного аудита, который является одной из основных аудиторских методологий, применяемых при проведении внутреннего аудита.

Предполагается, что все члены аудиторских коллективов подробно ознакомятся с процедурами, изложенными в Руководстве и будут применять их в ходе своей практической работы. В ряде случаев может возникнуть необходимость адаптировать процедуры так, чтобы они отражали положение в конкретной организации или институции. За любые подобные изменения отвечает соответствующий Руководитель Внутреннего аудита, который должен предпринять необходимые меры для подготовки и распространения среди персонала Руководства по внутреннему аудиту.

Часть I. Общие условия

2. Успешное корпоративное управление в сфере государственного сектора

2.1. Успешное корпоративное управление и контроль в Учреждениях государственного сектора (УГС)

Успешное корпоративное управление в сфере государственном сектора состоит из формулирования целей для учреждений и институций государственного сектора, оценки рисков, которые могли бы возникнуть и воспрепятствовать достижению намеченных целей, создания механизмов контроля, способных уменьшить воздействие возможных рисков, и установления функции “Внутренний аудит”, которая призвана гарантировать должное функционирование контроля в соответствии с предварительно заданными параметрами и создать условия для уменьшения воздействия рисков, связанных с выполнением задач и целей УГС.

Руководство Учреждений государственного сектора несет общую ответственность за достижение целей организации путем управления его деятельностью таким образом, который позволял бы:

- содействовать улучшению хозяйственных результатов, эффективности и продуктивности;
- обеспечить надежность и достоверность данных и информации;
- гарантировать проведение политики Правительства и выполнение правительственных программ;
- обеспечить сохранность активов УГС.

Поскольку контроль является неотъемлемой частью управленческих действий, то руководство УГС должно:

- идентифицировать и оценить риски, которым может подвергнуться деятельность предприятий или организаций;
- сформулировать и разработать политики, оперативные стандарты и процедуры, которые следует применять для уменьшения воздействия возможных рисков;
- установить эффективные механизмы контроля, которые требовали бы от служащих/рабочих выполнения их рабочих задач в соответствии с установленными правилами и процедурами и поощряли бы их к этому;
- поддерживать на нужном уровне адекватность и эффективность механизмов контроля.

Под контролем следует понимать любое действие или группу действий, предпринятых менеджером с целью повысить вероятность достижения намеченных целей и/или задач. Эти действия могут быть распорядительными (призванными вызвать желаемое событие или создать предпосылки для этого), предупредительными (направленными на предотвращение наступления нежелательных событий) или же расследовательскими (имеющими целью выявить и устранить ранее возникшие нежелательные события).

Независимо от формы предпринимаемых действий, контроль всегда является позитивной силой, охватывающей как людей, так и системы, и позволяющей добиться осуществления намеченной задачи или цели.

Для того, чтобы располагать адекватной и эффективной системой внутреннего контроля, задачами менеджеров всех уровней в организации должны быть:

- Утверждение рабочей атмосферы, способствующей эффективному контролю.
- Поведение каждого менеджера и его отношение к контролю будет оказывать влияние на отношение всех остальных служащих или рабочих к этим вопросам. Менеджер, демонстрирующий высокие этические и личные стандарты, почтенность, старание, трудолюбие, лояльность и честь, создаст рабочую атмосферу, которая будет способствовать адекватным и эффективным процессам контроля в сфере влияния соответствующего менеджера.
- Идентификация существующих опасностей наступления убытков и оценка рисков, связанных с осуществлением деятельности.
- Каждая из вероятных опасностей наступления убытков, вне зависимости от того, относится ли она к отношениям с обществом в целом, или же имеет внутренний характер, должна быть идентифицирована для каждого объекта или звена, функции, деятельности, отдела и/или системы в организации. Каждый случай возможности возникновения убытков должен затем быть оценен на предмет его воздействия и последствий для организации, вероятности его возникновения и возможности его контроля, осуществляемого экономически оправданным способом.
- Создание инфраструктуры “Основополагающих положений деятельности”, состоящей из политик, оперативных стандартов и стандартов деятельности, бюджетов, планов, систем, процедур и т.п., которая являлась бы ответом на идентифицированные опасности наступления убытков и уменьшала бы их до приемлемого уровня оперативного риска.
- Утверждение эффективных и экономически оправданных механизмов контроля, способствующих повышению мотивации служащих и рабочих, концентрированию и/или направлению другим путем их деятельности и усилий, направленных на выполнение их работы таким образом, который приводил бы к достижению положительных результатов.
- Создание и утверждение постоянной программы мониторинга, предназначенной устанавливать и отчитывать степень эффективности, с которой процессы контроля достигают намеченных целей.

Внутренний аудитор или Звено внутреннего аудита (ЗВА) Учреждений государственного сектора ответственны за оценку механизмов контроля во всей организации. Ответственность распределяется в рамках трех ясно разграниченных этапов деятельности:

- при оценке адекватности концептуальных решений механизмов контроля, так как они были утверждены и представлены руководством;
- при установлении, путем практической проверки и других процедур, того, что механизмы контроля действительно работают в соответствии с первоначальными намерениями и являются эффективными и продуктивными;
- и,
- при отчитывании результатов проведенной аудиторской работы и, в случае необходимости, внесении рекомендаций о совершенствовании механизмов контроля.

Масштаб, охват и цели аудиторского задания, также как и соответствующие процессы и системы, которые предстоит подвергнуть аудиторской проверке, определяются Внутренним аудитором или Руководителем внутреннего аудита (РВА) УГС на основании оценки рисков для организации. План аудиторского задания обсуждается с высшим руководством и одобряется Руководителем Организации.

2.2. Внутренний аудит

2.2.1. Политика внутреннего аудита

2.2.1.1. Определение понятия “Внутренний аудит”

“Внутренний аудит есть деятельность по предоставлению **независимых и объективных гарантий и консультаций**, направленных на **улучшение общего состояния** и совершенствование деятельности организации. Внутренний аудит **помогает** организации достичь поставленные цели, используя **систематизированный и последовательный подход** к оценке и повышению **эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления.**” Эту дефиницию приводит Институт внутренних аудиторов.

2.2.1.2. Внутренние аудиторы

Внутренние аудиторы должны обеспечить выполнение своей деятельности в соответствии с самыми высокими стандартами этического поведения и демонстрировать почтенность и честность при своих контактах на всех уровнях в организации, а также и с внешними лицами.

Руководитель внутреннего аудита (РВА) должен разработать и обеспечить осуществление годового плана аудиторской деятельности и скоординировать проводимые мероприятия с работой внешних аудиторов.

РВА должен иметь прямой доступ к Руководителю Организации.

Внутренние аудиторы не должны выполнять какие-либо исполнительские функции, а также не иметь никаких полномочий руководства и не нести ответственности за какие-либо процессы или виды деятельности, в отношении которых проводится аудиторская проверка. Это включает бухгалтерский учет или другие оперативные функции, осуществляемые вне рамок их УГС, которые могли бы требовать последующего аудита.

ЗВА должны проводить внутренние аудиторские проверки в самих УГС и их дочерних организациях.

Только персонал, приписанный к ЗВА должен считаться аудиторами, и единственно его работа должна считаться аудиторской деятельностью. Другие лица, осуществляющие другую работу, связанную с текущим обзором и подтверждением различных аспектов деятельности УГС не должны рассматриваться в качестве аудиторов, а их работа не должна рассматриваться как аудиторская деятельность.

2.2.1.3. Масштаб и охват внутреннего аудита

РВА должен осуществлять руководство широкомасштабным, комплексным планом внутренних аудиторских проверок в рамках УГС. План внутреннего аудита должен в первую очередь исследовать и оценить, насколько адекватной является эффективность систем управленческого контроля и тех политик, процедур и планов, которые УГС и их дочерние организации восприняли для управления своей деятельностью. Функции внутреннего аудита будут также включать предоставление советов и других услуг в связи оценкой рисков и других вопросов, относящихся к успешному корпоративному управлению.

РВА и внутренние аудиторы должны иметь полный, свободный и беспрепятственный доступ ко всем операциям, документации, собственности и персоналу в рамках УГС и их дочерних организаций. Они также уполномочены

получать из других источников любую информацию, необходимую для успешного выполнения их обязанностей. Все служащие должны оказывать полное содействие в получении любого материала или информации, которые будут востребованы аудитором или имеют отношение к проводимой аудиторской проверке. Только специально уполномоченные внутренние аудиторы имеют право работать с материалами с ограниченным правом доступа.

2.2.1.4. Области ответственности внутреннего аудитора

Сферы ответственности включают, но не обязательно ограничиваются, следующим:

- проводить аудит средств, используемых для измерения, классифицирования и учета финансовой и оперативной информации, с целью удостовериться ее целостность и достоверность;
- проводить оценку внутренних механизмов контроля с особым вниманием как на финансовые, так и на оперативные механизмы контроля;
- оказывать содействие развитию эффективного внутреннего контроля и управления рисками с учетом соображений, связанных с необходимыми затратами и получаемыми пользами;
- обращать внимание Руководителя Организации на любые признаки отклонений в осуществлении утвержденной политики или решения, принятого Руководителем Организации или же Правительством или Парламентом;
- указывать на любые нежелательные последствия, наступившие в результате выполнения решений в рамках общей политики;
- проводить аудит в отношении степени соответствия с теми политиками, планами, процедурами, законами и положениями, которые имеют или могли бы иметь существенное влияние на системы, деятельности или отчеты;
- проводить аудиторские проверки в отношении экономической оправданности и эффективности, с которой используются ресурсы и решаются вопросы сохранения активов организации;
- предоставлять советы в связи с реализацией новых систем и процедур;
- предоставлять советы по вопросам, связанным с внутренним контролем, оценкой рисков и корпоративным управлением;
- проводить аудиторские проверки с целью установить, точно и эффективно ли разработаны оперативные и финансовые цели, задачи, связанные с ними процедуры контроля и результаты, включенные в отчеты деятельности;
- выполнять аудит на соответствие с установленными этическими стандартами и процедурами.

2.2.1.5. Взаимоотношения

Функция “Внутренний аудит” в УГС находится в следующих отношениях с другими органами и институциями:

Министерство финансов

Министерство финансов обеспечивает общую рамку для профессиональной практики внутреннего аудита в государственном секторе. Его деятельность включает:

- предоставление аудиторской политики и необходимых советов;
- утверждение стандартов профессиональной подготовки и организация системы организаций, ответственных за обучение и выдачу профессиональных сертификатов;
- подготовку “Руководства по внутреннему аудиту”;
- координирование определенных политик в отношении сотрудников (напр. назначение и освобождение внутренних аудиторов, присвоение классов, должностные характеристики и т.п.) в соответствии с приложимой правовой рамкой;
- координирующую деятельность и предоставление советов в отношении стандартов качества аудиторской деятельности;
- организацию групп связи, конференций и семинаров для аудиторов государственного сектора;

-
- гарантирование качества, которое осуществляется путем наблюдения и обзора деятельности в сфере внутреннего аудита, аудиторских заданий и аудиторских файлов.

Высшая Институтция Аудита

Внешний аудит будет осуществляться Службой Государственного финансового контроля (которая должна ввести существенные изменения в своей правовой, организационной и оперативной рамке для того, чтобы достичь статуса Внешнего аудитора в сфере государственного сектора).

РВА является ответственным за координацию отношений с представителями внешнего аудита. Отношения ВА с внешними аудиторами можно наиболее полно описать как “отношения совместной работы и сотрудничества”. Такой тип взаимоотношений, в отличие от тех, когда ВА рассматривается лишь в качестве простого расширения внешнего аудита, является необходимым в связи с существующими различиями в целях деятельности. Внешние аудиторы в основном заняты ежегодной проверкой, которая принимает форму проверки действительности существующих активов и обязательств на данный момент, и таким анализом отчета о доходах, который позволил бы им сформулировать мнение об объективности и честности финансовых отчетов.

Координация деятельности ВА с внешними аудиторами в самой своей основе содержит консультации и совместную работу с целью гарантировать:

- отсутствие частичного дублирования или же неохваченных сфер между аудитами;
- наличие обмена информацией; и
- минимальную степень дублирования усилий и расходов на рутинных этапах аудиторской работы.

Высшая институтция аудита может произвести проверку деятельности Внутреннего аудита. Это может включать в себя оценку работы Внутреннего аудита с целью установить степень, в которой можно полагаться на результаты его оценок.

Подразделения Внутреннего аудита других УГС

Проводятся регулярные встречи РВА всех УГС. Целью подобных встреч, организатором которых обычно является Министерство финансов, является:

- поддерживать и развивать роль внутреннего аудита;
- обеспечить форум для обсуждения вопросов, касающихся внутреннего аудита; и
- поднять стандарт внутреннего аудита путем дискутирования развития общей ситуации и деятельности в государственном/частном секторе и в профессиональных организациях.

Приветствуются и все другие формы неформальных отношений и контактов с коллегами по аудиту, имеющие целью обсуждение общих проблем в сфере аудиторской деятельности.

Оперативный менеджмент

РВА и руководители отделов/групп Внутреннего аудита всегда должны обеспечивать постоянный контакт с Руководством. Это является особо важным с целью обеспечивать непрерывную информацию о наиболее существенных проблемах, которые могли бы возникнуть, или же о любых изменениях в существующих условиях. Это поможет аудиторам лучше оценить оперативные ограничения, в которых работает Руководство, а также идентифицировать области потенциального интереса с точки зрения аудита.

Существует также большая необходимость в том, чтобы содействовать менеджерам преодолеть представление о Внутреннем аудите как Институтции

инспекции и содействовать лучшему пониманию преимуществ, которые современное ЗВА может им предоставить. РВА, в частности, должен про-активно содействовать менеджерам в постижении понимания роли внутреннего аудита и путей, которыми он может помогать им в их работе.

2.2.2. Общий обзор Координационного звена внутреннего аудита (Центрального синхронизационного звена)

Координационное звено внутреннего аудита (КЗВА) должно проследивать деятельность внутреннего аудита в государственном секторе. Сферой ответственности Звена может быть следующее:

- подготовка и разработка руководств по аудиту;
- собственность на механизм сертификации внутренних аудиторов;
- координация деятельности внутреннего аудита в рамках УГС;
- утверждение метода оценки рисков;
- идентификация и наблюдение за сферами обычных рисков;
- планирование и координация программ обучения внутренних аудиторов и дальнейшее поощрение непрерывного профессионального развития всех внутренних аудиторов;
- вмешательство и помощь при разрешении споров в случае любых разногласий между внутренними аудиторами и организациями, подвергающимися аудиторской проверке;
- побуждение и поощрение непрерывного диалога с Оперативным руководством в связи с эффективным использованием Внутреннего аудита;
- консолидирование результатов докладов внутренних аудиторских проверок и подготовка годового доклада для Министра финансов;
- установление стандартов для назначения внутренних аудиторов;
- координация с ВИА.

2.2.3. Общий обзор Звена внутреннего аудита

2.2.3.1. Декларация миссии

Миссия внутреннего аудита заключается в том, чтобы “предоставить Организации профессиональные, высококачественные и экономически оправданные общий обзор, подтверждение и консультантские услуги в рамках наличных ресурсов”.

2.2.3.2. Устав Функции “Внутренний аудит”

В рамках международных стандартов Устав имеет специфическую функцию. Он касается Предназначения, Полномочий и Ответственности Звена Внутреннего Аудита.

Каждый РВА должен в полном взаимодействии с Руководителем УГС разработать “Устав Аудита”, который установит предназначение, полномочия и ответственность функции “Внутренний аудит”. Содействие выполнению этой задачи оказывает КЗВА.

2.2.3.3. Профессиональная политика внутреннего аудита

Деятельность в сфере Внутреннего аудита должна осуществляться способом, который соответствовал бы “Стандартам Профессиональной Практики Внутреннего Аудита”, так как они изложены Институтом внутренних аудиторов (ИВА) и отвечал бы принципам поведения, заложенным в “Кодексе этики”, утвержденном ИВА.

Независимость

ЗВА не наделено исполнительной ролью, а также не должно нести какой-либо ответственности за развитие, реализацию или функционирование систем. Оно, однако

же, может предоставлять советы в связи с выполнением, контролем и связанными с этим вопросами, с учетом ограничений в отношении ресурсов и необходимости поддерживать объективность. Только для ежедневных административных целей РВА должен докладывать старшему руководителю, ответственному за административные вопросы.

РВА докладывает Руководителю Организации обеспечивая, таким образом, нужную степень независимости, которая является исключительно важной для достижения эффективности ВА.

Сотрудники

Внутренние аудиторы должны отличаться личными качествами, которые позволяли бы им выделяться в сфере межперсональных отношений. Они должны быть любознательными, иметь личную мотивацию и желание развивать свои способности идентифицировать проблемы и убедительно представлять свои рекомендации в форме письменных докладов.

Лица, обладающие специализированными знаниями, могут временно привлекаться к работе из других отделов и подразделений УГС для оказания помощи на основе участия в рамках проектов. В подобных условиях Функция “Внутренний аудит” должна удостовериться в объективности такого содействия с их стороны и осуществлять надзор за их участием в аудиторском процессе.

Распределение аудиторских ресурсов в соответствии со сферами рисков

Один из “Стандартов профессиональной практики внутреннего аудита” указывает, что “Функция “Внутренний аудит” должна выделять соответствующие ресурсы для достижения целей задания”. Хотя это положение касается в основном системы внутреннего контроля управления УГС, исключительно важно, чтобы внутренние аудиторы не забывали, что эта обязанность относится также и к самим внутренним аудиторам.

Рабочая сила Функции “Внутренний аудит” – ограниченный ресурс и, поскольку он является таковым, исключительно важным становится вопрос о том, чтобы этот ресурс использовался так, чтобы полученные результаты приносили максимальную пользу для УГС. По причине этого, Внутреннему аудиту следует использовать подход, основанный на оценке рисков, с целью направить ресурсы в те области, где существует наибольшая опасность возникновения рисков. С целью добиться этого:

- сконцентрируйте свои усилия на проведении аудита конструктивной направленности, ориентированного на будущее развитие;
- старайтесь избегать аудита, основанного на традиции, теоретических положениях или же страха подвергнуться критике за неспособность обнаружить недостатки контроля;
- принимайте во внимание эффективность расходов, выделяемых на осуществление аудиторской работы.

Все вышеперечисленное не должно означать, что доклад о результатах внутреннего аудита, в котором делается заключение о том, что механизмы контроля в области, связанной с высокой степенью риска, достаточно эффективны и нет каких-либо существенных рекомендаций которые можно было бы дать, не является ценным. Даже в таких обстоятельствах ВА обеспечивает разумную **уверенность** в том, что деятельность и операции находятся под должным контролем и что ценность подобной констатации равняется ценности другого типа заключения аудиторской проверки, в котором даются многочисленные рекомендации о способах усовершенствования контрольной системы.

Профессионализм

Современный внутренний аудит, с его требованиями ясности мысли, творчества, компетентности в технических вопросах и способности работать с людьми всех уровней УГС, устанавливает высокие стандарты перед лицами, его практикующими. В отношении этих стандартов никогда не следует допускать компромиссов. Сотрудники УГС будут судить о всей Функции “Внутренний аудит” по своим впечатлениям о конкретных аудиторах, с которыми они встречались и работали. По этой причине команда Функции “Внутренний аудит” включает в себя тех, которые должны способствовать утверждению того имиджа, который Функция “Внутренний аудит” хотела бы создать. Куда лучше иметь неполный штат сотрудников, чем иметь в своем составе непрофессионального аудитора, который в течение одного лишь задания мог бы разрушить все то, что создавалось годами всеми остальными сотрудниками команды.

Постоянное профессиональное развитие и усовершенствование

В рамках профессии “Внутренний аудит” для каждого отдельного сотрудника существует обязанность приобретать и поддерживать на нужном уровне познания в отношении профессиональных процедур и наиболее успешных практиках в свете его понимания деловой среды и среды контроля в его УГС.

Существует также и профессиональное требование всегда быть в течении происходящих изменений в лучших практиках и новых методологиях. Этому должно способствовать:

- создание рабочей среды, способствующей профессиональному росту;
- предложение достаточно значимого профессионального вызова, потребности, разнообразия и участия, которые обеспечивали бы постоянное поддержание интереса на возможно наиболее высоком уровне;
- достижение быстрых результатов в аспекте производительности и эффективности осуществляемой работы;
- требование применения профессионального подхода при выполнении служебных обязанностей;
- стремление к достижению высоких профессиональных стандартов выполняемой работы;
- поощрение участия в инициативах по развитию деятельности как в самой Функции “Внутренний аудит”, так и вне ее.

Свободный поток коммуникаций

В свете часто неструктурированных, динамичных по сути и требующих специальных знаний и усилий заданий, которые выполняет персонал, наличие атмосферы работы в команде имеет исключительно важное значение для достижения общей эффективности. Установление и сохранение стиля работы в команде требует свободного обмена информацией и коммуникации между сотрудниками как на формальном, так и на неформальном уровне, как сверху вниз, так и снизу вверх, а также и между самими сотрудниками Функции “Внутренний аудит”.

2.2.3.4. Обязанности и сферы ответственности Руководителя внутреннего аудита

Руководитель внутреннего аудита отвечает за административное руководство Функцией “Внутренний аудит”. РВА несет ответственность за правильное управление Функцией “Внутренний аудит”, которое должно обеспечить, чтобы:

- работа, выполненная функцией “Внутренний аудит”, отвечала бы ее специфическим и общим задачам и обязанностям, утвержденным Руководством и установленным Законом;
- ресурсы Функции “Внутренний аудит” использовались эффективно и производительно;

-
- работа Функции “Внутренний аудит” отвечала бы *”Стандартам профессиональной практики Внутренней аудиторской деятельности”* и *”Кодексу этики”*.

Руководитель внутреннего аудита устанавливает планы выполнения обязанностей Функции “Внутренний аудит”. Эти планы подлежат утверждению со стороны Руководителя соответствующего УГС. Указанный процесс включает в себя определение целей, разработку графика работы Функции “Внутренний аудит”, планы укомплектования, финансовые бюджеты и расчеты необходимых затрат рабочей силы и отчеты о ходе работы, которые устанавливали бы степень соответствия текущих результатов предварительно разработанным планам.

РВА отвечает за:

- политики и процедуры, призванные направлять деятельность сотрудников Функции “Внутренний аудит”;
- принятие и проведение программы отбора и развития человеческих ресурсов в Функции “Внутренний аудит”, в том числе – эффективное делегирование в случаях, когда это является целесообразным;
- координацию усилий внутреннего и внешнего аудита с целью обеспечить адекватный охват аудиторских проверок, минимальную степень дублирования выполняемой аудиторской деятельности;
- планирование внутренних аудиторских проверок, определение объема необходимых ресурсов для выполнения поставленных целей и обеспечение того, чтобы утвержденный план работы Функции “Внутренний аудит” был выполнен в той степени, которая возможна при наличном персонале;
- качество проводимой аудиторской деятельности;
- принятие и реализацию программы гарантирования качества работы, при помощи которой производилась бы оценка действий Функции “Внутренний аудит”.

Для новосозданных Функций “Внутренний аудит” Руководитель ВА или же Внутренний аудитор должен:

- идентифицировать и оценить с профессиональной точки зрения рабочую среду;
- произвести первоначальную оценку целей в отношении сильных и слабых сторон организации;
- создать и утверждать свой положительный образ ;
- разъяснять и сообщать менеджерам цели и задачи внутреннего аудита;
- формировать и добиваться легитимности путем фокусирования первых аудиторских задач на специально выбранных для этого процессах.

2.2.3.5. Обязанности и сферы ответственности Руководителя аудиторской группы

Каждый Руководитель аудиторской группы (РАГ) несет ответственность за составление планов работы, проведение внутреннего аудита и отчеты о проведенных аудиторских проверках. Эти обязанности включают в себя:

- **проведение** индивидуальной аудиторской работы и **надзор** за работой Внутренних аудиторов, а также обзор проведенной работы с целью гарантировать адекватность целей и охвата аудиторской деятельности, адекватность выполняемых проверок и точность сделанных заключений. Работа Функции “Внутренний аудит” подлежит также обзору в соответствии с процедурами подразделений внутреннего аудита, с Руководством по

внутреннему аудиту и Стандартами профессиональной практики внутреннего аудита;

- коммуникацию с теми, кому надлежит знать о деятельности, проводимой Функцией “Внутренний аудит”, и взаимодействовать с персоналом всех уровней и подразделений организации, в особенности с теми, кто подвергается аудиторской проверке, для решения вопросов, связанных с ВА, и достижения желаемых корректирующих действий;
- оценку деятельности, осуществляемой аудитором, и предоставление советов внутренним аудиторам, направленных на укрепление их персональных знаний, умений и развития;
- облегчение процесса внутреннего аудита путем решения вопросов и получения ответов от сотрудников в ходе текущего выполнения задания по внутреннему аудиту.

2.2.3.6. Задачи внутреннего аудитора

- постоянно анализировать деятельность организаций, в которых проводится аудит, следить за тем, как осуществляется управление этой деятельностью, и давать рекомендации об адекватных мерах, направленных на совершенствование работы организации, где проводится аудит;
- удостоверяться в надежности информационной системы и ее соответствии существующим условиям;
- проверять, правильно ли выполняются политика развития организации, принятые стандарты и указания руководства;
- следить за осуществлением финансового управления на всех уровнях управления организацией и выполнять соответствующую проверку;
- информировать руководство о любых выявленных фактах отклонений или аномалий и рекомендовать подходящие меры для устранения таких явлений;
- проводить оценку ресурсов организации и обеспечивать наиболее целесообразное использование всех ресурсов (человеческих, материальных и финансовых) таким образом, который позволил бы добиться наилучших возможных результатов;
- проводить аудиторские проверки и/или сотрудничать при проведении аудиторской деятельности во всех подчиненных организациях и структурах;
- убедиться в том, выполнены или нет предложенные внутренним аудитором рекомендации и меры;
- оказывать поддержку введению изменений и поощрять персонал организации, где проводится аудит, в процессе восприятия новой системы.

2.3. Принципы аудиторской деятельности

2.3.1. Достоверность

Внутренний аудитор должен выполнять профессиональные задачи лишь будучи уверенным в том, что он обладает необходимыми познаниями и умениями для того, чтобы провести и закончить соответствующее задание в полном соответствии с международными аудиторскими стандартами и лучшими практиками. Чтобы добиться этого, он должен применять свои профессиональные знания, умения и опыт с должным разумением и прилежанием. В дополнение к этому, он должен также

обладать способностями и организованностью, необходимыми для проведения аудиторской деятельности.

Требуемый уровень компетентности включает в себя как техническую квалификацию, так и умение наблюдать и оценивать качество выполняемой работы. Компетентность относится как к знанию стандартов в соответствующей профессиональной области, технологий и методов и технических вопросов, связанных с рассматриваемой тематикой, так и к способности совершать обоснованную оценку в процессе применения этих знаний к каждому из выполняемых заданий. Внутренний аудитор может иметь познания, необходимые для выполнения задания на профессиональном уровне, прежде чем приступить к его проведению. Несмотря на это, в ходе самого аудиторского задания могут понадобиться дополнительные уточнения или консультации с другими экспертами/аудиторами/специалистами. Это не указывает на нехватку познаний, а скорее является нормальной частью профессионального поведения при осуществлении аудиторского задания.

2.3.2. . Ответственность

Внутренний аудитор должен быть честным и откровенным с руководством организации и выполнять свои обязанности на вершине своих возможностей, с профессиональной заботой об их интересах, в соответствии со своими обязанностями в отношении защиты государственных интересов.

Внутренний аудитор должен вести себя таким образом, который содействовал бы развитию сотрудничества и хороших взаимоотношений между представителями соответствующего хозяйственного сектора.

Внутренний аудитор должен вести себя так, чтобы способствовать непрестанному совершенствованию принципов высокого качества результатов соответствующей профессиональной сферы и ее способности приносить пользу управлению и служить государственности.

2.3.3. Должное профессиональное отношение

Все внутренние аудиторы должны демонстрировать тот же уровень профессионального отношения и умений, которые следует ожидать от разумного и компетентного ВА в сходных обстоятельствах. Таким образом, профессиональная забота и внимание являются уместными и необходимыми ввиду сложности выполняемых заданий по внутреннему аудиту.

Стандарт внутреннего аудита, касающийся должного профессионального внимания и отношения, предусматривает проявление разумного внимания и компетентности, а не непогрешимости или какого-либо исключительного и высокого уровня работы. От внутренних аудиторов ожидается проведение проверок и подтверждение достоверности в рамках разумных пределов, сопутствуемых надлежащей степенью проверочных действий. Соответственно, ВА не может дать абсолютных гарантий того, что несоответствий или отклонений от нормы не существует. Несмотря на это, возможность существования отклонений от нормы или несоответствий должна учитываться всегда, когда ВА приступает к выполнению задания по внутреннему аудиту. Профессиональные стандарты требуют определить подходящий вид и степень действий, направленных на проведение бесед с сотрудниками, обзор системы и проверку результатов для того, чтобы гарантировать применение соответствующей практики должного профессионального внимания и отношения.

Проявление должного профессионального внимания и отношения означает применение разумных аудиторских умений и способов формирования мнений в ходе выполнения аудиторского задания.

2.4. Устав Функции “Внутренний аудит (образец)”

Устав

Устав определяет полномочия и ответственность, возложенные Министром на Функцию “Внутренний аудит”.

Суть внутреннего аудита

Внутренний аудит представляет собой независимую оценку разных видов деятельности, операций и систем контроля в рамках структуры Министерства с целью установить, соблюдаются ли приемлемые политики и процедуры, выполняются ли требования нормативных документов и установленных стандартов, используются ли ресурсы наиболее эффективным и экономически оправданным способом и достигаются ли цели, поставленные перед Министерством

Роль и цели внутреннего аудита

Функция “Внутренний аудит” создается с целью содействия Министру и руководству Министерства в утверждении их уверенности в качестве осуществления их роли в корпоративном управлении и достижения стабильного управленческого контроля за всеми аспектами деятельности Министерства , в том числе за бухгалтерской деятельностью, управлением активов, информационными системами и системами контроля, а также и за другими видами деятельности, за которые они несут ответственность.

Общей целью Плана внутреннего аудита является оказание содействия на всех уровнях управления в эффективном выполнении их обязанностей путем предоставления независимых анализов, оценок, советов и рекомендаций в отношении проверяемых видов деятельности.

Для достижения общей цели может потребоваться:

- обзор и оценка адекватности и эффективности системы внутреннего контроля;
- оценка соответствия, надежности и целостности данных управленческой, финансовой и оперативной информации и отчетов и докладов;
- обзор систем, созданных с целью гарантирования соответствия с теми политиками, планами, процедурами, нормативными требованиями и правилами, которые оказывают значительное влияние на осуществляемую деятельность;
- обзор способов и средств обеспечения сохранности активов и, когда это необходимо, подтверждение существования таких активов;
- проведение оценки экономической оправданности, эффективности и результативности, с которой применяются ресурсы;
- обзор деятельности и программ с целью подтвердить, соответствуют ли результаты утвержденным целям и задачам Министерства и выполняются ли запланированные мероприятия и программы в соответствии с принятыми планами;
- оценка адекватности установленных систем и процедур; и
- выполнение специальных заданий и расследований от имени Министра по любым вопросам или направлениям деятельности, могущими иметь влияние на честность, интересы и оперативную эффективность Министерства.

Независимость

Деятельность внутреннего аудита является консультативной функцией, имеющей независимый статус в структуре Министерства Руководитель внутреннего аудита:

- должен подчиняться непосредственно Министру и быть независимым по отношению к любой другой секции, структуре или ответственному служащему и, в случае необходимости, иметь непосредственный доступ к Министру;
- не должен быть наделен исполнительскими или управленческими полномочиями, функциями или обязанностями кроме тех, которые относятся к управлению Функцией “Внутренний аудит”;
- не должен участвовать в повседневной деятельности Министерства; и
- не должен нести ответственности за подробную разработку или внедрение новых систем, но должен быть лицом, к которому в процессе развития систем будут обращаться за консультациями по вопросам мер контроля, которые следует воплотить в новых или дополненных системах, и которое будут информировать об одобренных изменениях или новых моментах развития.

Полномочия

Полномочия Руководителя внутреннего аудита происходят от Министра, в обязанности которого входит создание эффективной Функции “Внутренний аудит” в соответствии со Ст. Закона о внутреннем аудите

Внутренние аудиторы Министерства должны:

- иметь доступ в любое разумное время ко всем материалам, документам, счетам, собственности, записям и отчетам, корреспонденции или другим данным и информации Министерства, которые могли бы быть необходимы для должного выполнения Функции “Внутренний аудит”; и
- иметь право в разумное время входить во все помещения и объекты Министерства и требовать от любого служащего обеспечить всю необходимую информацию и объяснения по тем вопросам, которые аудиторы считают необходимыми для того, чтобы сформировать свое мнение о честности действий, адекватности систем и/или механизмов контроля. Соответствующий служащий должен без промедления обеспечить требуемую информацию и ответить на заданные ему вопросы.

Обязанностью всех служащих Министерства является оказание самого полного содействия внутренним аудиторам при выполнении их аудиторских обязанностей.

Обязанности и сферы ответственности

Руководитель внутреннего аудита должен нести ответственность перед Министром за функциональный контроль за аудиторской деятельностью в отношении:

- развития, воплощения и контроля за осуществлением методов и процедур Функции “Внутренний аудит”;
- разработки эффективной программы внутреннего аудита и контроля за ее выполнением;
- охвата и границ аудиторских проверок;
- выполнения целей Функции “Внутренний аудит”;

-
- использования ресурсов Функции “Внутренний аудит” для достижения максимальной степени эффективности и производительности Функции “Внутренний аудит”; и
 - соблюдения должных стандартов аудиторской работы.

Охват деятельности внутреннего аудита

Охват деятельности Функции “Внутренний аудит” должен быть достаточно полным, чтобы предоставить возможность эффективного и регулярного обзора всех видов оперативной и финансовой деятельности, а также других связанных с ними направлений.

Сферой внимания Функции “Внутренний аудит” должны стать все области деятельности Министерства и подконтрольных ему организаций и институций и включать финансовые, бухгалтерские, административные, вычислительные и другие виды оперативной деятельности.

Охват и частота внутренних аудиторских проверок будут зависеть от ряда изменяющихся обстоятельств, таких как результаты предыдущих аудиторских проверок, соответствующие риски, связанные с видами деятельности, материя, адекватность систем внутреннего контроля и ресурсы, которыми располагает Функция “Внутренний аудит”.

План аудита

Необходимо подготовить стратегический план, предусматривающий обзор важных сфер работы и операций Министерства , основанный на оценке рисков, присущих деятельности, связанной с достижением целей Министерства , который надлежит представить Министру для утверждения.

Годовой План внутреннего аудита, соответствующий долгосрочному стратегическому плану, должен быть разработан, на базе консультаций с Секретарем, для утверждения Министром, если это является реально осуществимым, до начала соответствующего календарного года.

Методология аудита

При всех аудиторских проектах следует проинформировать лицо, ответственное за деятельность, подвергаемую проверке, и предоставить ему возможность обсудить совместно:

- до начала соответствующей аудиторской деятельности – цели и охват аудиторского запланированного задания,
- а по завершению аудита – выводы и предлагаемые рекомендации, и там, где это уместно, сделать комментарии.

Аудиторские доклады

При завершении каждой аудиторской проверки Функция “Внутренний аудит” обязана подготовить и издать письменный доклад, который должен быть представлен Министру и разослан тем лицам или службам, которым будет сочтено уместным предоставить доклад. Резюме аудиторских докладов следует своевременно вносить Министру на рассмотрение.

Аудиторские доклады обычно объясняют охват и цели аудиторского задания, объективно представляют выводы и заключения в форме, подходящей для нужд соответствующего пользователя, и, в случае необходимости, дают рекомендации.

Взаимоотношения с Внешним аудитором

Руководитель внутреннего аудита должен поддерживать постоянную связь с ВИА С целью:

- укреплять рабочие взаимоотношения сотрудничества;
- сводить к минимуму случаи дублирования проводимой работы;
- обеспечить нужный обмен информацией; и
- гарантировать общую координацию аудиторской работы в целом.

Руководитель внутреннего аудита должен предоставлять ВИА все рабочие документы Функции “Внутренний аудит”, программы, графики, доклады и отчеты.

Аудиторские стандарты

Стандарты внутреннего аудита должны соответствовать Стандартам профессиональной практики внутреннего аудита, изданным Институтом внутренних аудиторов. Все сотрудники должны соблюдать *Кодекс этики* Института внутренних аудиторов.

Гарантии качества

С целью гарантировать соответствие качества работы Функции “Внутренний аудит” самым высоким стандартам, Руководитель внутреннего аудита, во взаимодействии с РСЛ должен:

- периодически просматривать и проверять планы аудиторских проверок, отчеты, доклады и рабочие документы; и
- предусматривать мероприятия по повышению квалификации персонала в соответствии с необходимостью.

2.5. Кодекс этики

2.5.1. ВВЕДЕНИЕ

Целью «Кодекса этики» Института внутренних аудиторов является поддержание этических стандартов профессии внутреннего аудитора.

Внутренний аудит есть деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование деятельности организации. Внутренний аудит помогает организации достичь поставленные цели, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления.

Кодекс этики важен и необходим для профессии внутреннего аудитора, в основу которой положено доверие к предоставляемым объективным гарантиям в области управления рисками, контроля и корпоративного управления. Действие «Кодекса

этики» Института выходит за рамки определения внутреннего аудита и включает два важных компонента:

1. принципы, относящиеся к профессии и практике внутреннего аудита;
2. правила поведения, которые определяют нормы поведения внутренних аудиторов. Эти правила помогают интерпретировать и применять профессиональные принципы на практике и предназначены в качестве этического руководства внутреннего аудитора.

«Кодекс этики» Института вместе с «Концептуальной базой профессиональной практики» и другими положениями, опубликованными Институтом, являются руководством для внутренних аудиторов. Под «внутренними аудиторами» понимаются члены Института, обладатели профессиональных сертификатов Института или кандидаты на их получение и те, кто оказывает соответствующие услуги в рамках определения профессии внутреннего аудитора.

2.5.2. СФЕРА ДЕЙСТВИЯ И ПРИМЕНЕНИЕ

Данный «Кодекс этики» распространяется на лица и предприятия, оказывающие услуги внутреннего аудита.

Институт будет оценивать и реагировать на нарушение «Кодекса этики» со стороны членов Института и обладателей или кандидатов на получение профессиональных сертификатов в соответствии с Уставом Института и «Административным руководством» Института. Тот факт, что конкретный случай поведения не упоминается в правилах поведения не исключает того, что он может быть неприемлем и, поэтому, член Института, обладатель или кандидат на получение сертификата может быть подвергнут дисциплинарному воздействию.

2.5.3. ПРИНЦИПЫ

Внутренние аудиторы должны придерживаться следующих принципов:

2.5.3.1. Честность

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

2.5.3.2. 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.

2.5.3.3. 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.

2.5.3.4. Профессиональная компетентность

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

2.5.4. ПРАВИЛА ПОВЕДЕНИЯ

1. Честность

Внутренние аудиторы

1.1 Должны быть честны, добросовестны и ответственны при выполнении работы.

1.2 Должны действовать в рамках закона и, если того требует 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.

2. Объективность

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 показаны, могут исказить отчеты об объекте аудита.

3. Конфиденциальность

Внутренние аудиторы

3.1 Должны быть разумны 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.

4. Профессиональная компетентность

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 свое профессиональное мастерство, а также качество оказываемых услуг.

Принято Советом Директоров Института внутренних аудиторов 17 июня 2000 г.

Перевод осуществлен Институтом внутренних аудиторов – Москва и опубликован с разрешения Института внутренних аудиторов, TheInstituteofInternalAuditorsInc., 247 MaitlandAvenue, AltamonteSprings, Florida 32701-4201, USA. Никакая часть данного документа не может воспроизводиться, храниться с целью воспроизведения, передаваться в любой форме или любым образом без предварительного письменного разрешения Института внутренних аудиторов.

Copyright, ©, 2001¹ by The Institute of Internal Auditors, 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida 32701-4201, USA. All rights reserved. Permission has been obtained from the copyright holder, The Institute of Internal Auditors, 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida 32701-4201, USA, to publish this translation, which is the same in all material respects, as the original unless approved as changed.

2.6. Стандарты функции “Внутренний аудит”

2.6.1. ВВЕДЕНИЕ

Внутренний аудит есть деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование деятельности организации. Внутренний аудит помогает организации достичь поставленные цели, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления.

Внутренний аудит может проводиться в обстоятельствах, отличающихся в характере традиций в области культуры и права; в организациях, различающихся по своему назначению, размеру, сложности и структуре; как сотрудниками самой организации, так и внешними исполнителями. В то время как эти различия могут накладывать свои особенности на практику внутреннего аудита в той или иной ситуации, соблюдение *Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита* является существенной предпосылкой выполнения внутренними аудиторами своих обязанностей. Если законодательство не позволяет внутренним аудиторам соблюдать отдельные положения *Стандартов*, внутренние аудиторы должны соблюдать все остальные положения *Стандартов* и давать соответствующие пояснения.

Услуги по предоставлению гарантий включают объективную оценку аудиторских доказательств внутренним аудитором, который высказывает независимое мнение или дает заключение о процессе, системе или другом предмете. Характер и объем задания, выполнение которого обеспечивает гарантии, определяются внутренним аудитором. В общем случае, три стороны вовлечены в процесс оказания услуг по предоставлению гарантий: (1) лицо или группа лиц, непосредственно ответственное за процесс, систему или другой предмет, - ответственный за процесс, (2) лицо или группа лиц, проводящее оценку, - внутренний аудитор и (3) лицо или группа лиц, использующее оценку для конкретных целей, - пользователь.

Услуги по консультированию, в общем случае, предоставляются по специальному запросу клиента. Характер и объем задания по консультированию являются предметом договора с клиентом. В общем случае, две стороны вовлечены в процесс оказания услуг по консультированию: (1) лицо или группа лиц, предоставляющая консультации, - внутренний аудитор и (2) лицо или группа лиц, запрашивающая и получающая консультации - клиент. Внутренний аудитор в процессе предоставления услуг по консультированию должен сохранять объективность и не принимать на себя менеджерские обязанности.

2.6.2. Цель Стандартов:

Установить основные принципы практики внутреннего аудита.

Определить концептуальную базу, лежащую в основе широкого спектра услуг в области внутреннего аудита.

Создать основу для оценки деятельности внутреннего аудита.

Способствовать совершенствованию систем и процессов внутри организации.

Стандарты состоят из Стандартов качественных характеристик (Attribute Standards), Стандартов деятельности (Performance Standards) и Стандартов практического применения (Implementation Standards). В Стандартах качественных характеристик

рассматриваются характеристики организаций и сторон, занимающихся внутренним аудитом. Стандарты деятельности описывают сущность внутреннего аудита и дают качественные критерии оценки деятельности внутреннего аудита. В то время как Стандарты качественных характеристик и Стандарты деятельности относятся к услугам внутреннего аудита в целом, Стандарты практического применения относятся к отдельным видам аудиторских заданий.

Стандарты качественных характеристик и Стандарты деятельности существуют в едином варианте. Стандарты практического применения существуют в различных вариантах - отдельный вариант для каждого вида аудиторской деятельности. Стандарты практического применения были разработаны для деятельности по предоставлению аудиторских гарантий ("А") и деятельности по консультированию ("С").

Стандарты являются частью "Концептуальной базы профессиональной практики". "Концептуальная база профессиональной практики" включает "Определение внутреннего аудита", "Кодекс этики", Стандарты и другие руководства. Руководства по применению Стандартов содержатся в "Практических рекомендациях" (Practice Advisories), которые выпускает Комитет по профессиональным вопросам.

В Стандартах используются специальные термины, толкование которых приводится в Словаре терминов.

Разработка и выпуск Стандартов идет на постоянной основе. Совет по стандартам внутреннего аудита проводит активные консультации и обсуждения перед выпуском Стандартов. Это включает предоставление проектов на общественное рассмотрение на международном уровне.

Все проекты размещаются на Интернет-сайте международного Института внутренних аудиторов, а также рассылаются во все филиалы Института. Предложения и комментарии по содержанию Стандартов следует направлять по адресу:

Institute of Internal Auditors
Global Practices Center, Professional Practices Group
247 Maitland Avenue
Altamonte Springs, Florida 32701-4201, USA
E-mail: standards@theiia.org
Web: <http://www.theiia.org>

Последние по времени дополнения к Стандартам были выпущены в декабре 2003 года и вступили в действие с 1 января 2004 года.

2.6.3. СТАНДАРТЫ КАЧЕСТВЕННЫХ ХАРАКТЕРИСТИК (ATTRIBUTE STANDARDS)

1000 - Цели, полномочия и обязанности

Цели, полномочия и обязанности функции "Внутренний аудит" официально определяются в уставе, который должен соответствовать Стандартам и быть утвержден Советом.

1000.A1 - Характер услуг по предоставлению гарантий организации должен быть определен в уставе. Если гарантии предоставляются внешним сторонам, характер таких услуг также должен быть определен в уставе.

1000.C1 - Характер услуг по консультированию должен быть определен в уставе.

1100 - Независимость и объективность

Функция "Внутренний аудит" должна быть независима, а внутренние аудиторы объективны в выполнении своих обязанностей.

1110 - Организационная независимость

Для того чтобы функция "Внутренний аудит" могла выполнять свои обязанности,

руководитель внутреннего аудита должен быть подотчетен руководителю соответствующего уровня в организации.

1110.A1 - Следует не допускать вмешательства третьих лиц в процесс определения объема внутреннего аудита, проведения работы и представления отчета о результатах.

1120 - Индивидуальная объективность

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

1130 - Факторы, отрицательно влияющие на независимость и объективность

Если независимость или объективность подвергается или может восприниматься как подвергающаяся отрицательному воздействию, информацию об этом следует сообщить соответствующим лицам. Метод раскрытия информации зависит от характера отрицательного воздействия.

1130.A1 - Внутренние аудиторы должны воздерживаться от проведения оценки тех областей, за которые они раньше несли ответственность. Считается, что объективность подвергается отрицательному воздействию, если внутренний аудитор предоставляет гарантии в той области, за которую внутренний аудитор отвечал в течение предшествующего года.

1130.A2 - Сторона, независимая по отношению к функции "Внутренний аудит", должна следить за выполнением аудиторских заданий по предоставлению гарантий в тех областях, за которые отвечает руководитель внутреннего аудита.

1130.C1 - Внутренние аудиторы могут предоставлять услуги по консультированию в тех областях, за которые они ранее отвечали.

1130.C2 - Если независимость и объективность внутренних аудиторов подвергается потенциальному отрицательному воздействию, связанному с предлагаемым заданием по консультированию, об этом следует сообщить клиенту до принятия задания к исполнению.

1200 - Компетентность и профессиональное отношение к работе

Внутренние аудиторы должны выполнять аудиторские задания на должном профессиональном уровне.

1210 - Компетентность

Внутренние аудиторы должны обладать знаниями и навыками, необходимыми для выполнения своих персональных обязанностей. Функция "Внутренний аудит" должна обладать необходимыми для выполнения своей роли коллективными знаниями и навыками или получить их в процессе работы.

1210.A1 - Руководитель внутреннего аудита должен обратиться за консультациями и содействием в случае, если сотрудники внутреннего аудита не обладают достаточными знаниями или навыками для выполнения аудиторского задания или части задания.

1210.A2 - Внутренний аудитор должен обладать достаточными знаниями для того, чтобы установить признаки мошенничества. В то же время не предполагается, что внутренний аудитор обладает компетенцией человека, основная функция которого заключается в выявлении и расследовании фактов мошенничества.

1210.A3 - Внутренние аудиторы для выполнения порученной работы должны обладать знаниями основных рисков и методов контроля в сфере информационных технологий, а также существующих аудиторских приемов, основанных на использовании информационных технологий. В то же время, не предполагается, что все внутренние аудиторы обладают компетенцией

внутреннего аудитора, основная функция которого заключается в аудите информационных технологий.

1210.C1 - Руководитель отдела внутреннего аудита должен отказаться от задания по оказанию консультационных услуг или обратиться за консультациями и содействием в случае, если сотрудники внутреннего аудита не обладают достаточными знаниями или навыками для выполнения аудиторского задания или части задания.

1220 - Профессиональное отношение к работе

Внутренние аудиторы должны подходить к работе с точки зрения осмотрительного в разумных пределах и компетентного внутреннего аудитора. Профессиональное отношение к работе не означает, что аудитор не имеет права на ошибку.

1220.A1 - Внутренний аудитор должен проявлять профессиональное отношение к работе, оценивая:

- объем работы, необходимой для достижения целей аудиторского задания;
- относительную сложность, существенность или значимость вопросов, в отношении которых предоставляются гарантии;
- адекватность и эффективность процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления;
- вероятность существенных ошибок, искажений или несоблюдения законов и нормативных актов и внутренних процедур;
- затраты на предоставление аудиторских гарантий в сравнении с потенциальными выгодами.

1220.A2 - В рамках проявления профессионального отношения к работе внутренний аудитор должен рассмотреть возможность использования компьютеризированных методов аудита и других методов анализа данных .

1220.A3 - Внутренний аудитор должен быть готов к наличию существенных рисков, способных оказать воздействие на цели, деятельность или ресурсы организации. Тем не менее, сами по себе процедуры, осуществляемые при предоставлении аудиторских гарантий, даже если они проведены на должном профессиональном уровне, не гарантируют выявления всех существенных рисков.

1220.C1 - Внутренний аудитор должен проявлять профессиональное отношение к работе в ходе выполнения задания по консультированию, оценивая:

- нужды и ожидания клиентов, включая характер, сроки и способы представления отчета о результатах;
- относительную сложность и объем работы, необходимой для достижения целей аудиторского задания;
- затраты на предоставление услуг по консультированию в сравнении с потенциальными выгодами.

1230 - Непрерывное повышение квалификации

Внутренние аудиторы должны совершенствовать свои знания и навыки в процессе непрерывного повышения квалификации.

1300 - Программа гарантии и повышения качества внутреннего аудита

Руководитель внутреннего аудита должен разработать и осуществлять программу гарантии и повышения качества, в рамках которой охватываются все аспекты внутреннего аудита и на постоянной основе отслеживается его эффективность. Такая программа включает проведение периодических внутренних и внешних оценок качества внутреннего аудита и процесс текущего внутреннего мониторинга. Каждая часть программы должна быть построена таким образом, чтобы помочь функции "Внутренний аудит" приносить пользу в совершенствовании деятельности организации

и обеспечить уверенность в том, что внутренний аудит осуществляется в соответствии со *Стандартами* и *"Кодексом этики"*.

1310 - Оценка программы качества

Функция "Внутренний аудит" должна установить процесс, в ходе которого будет отслеживаться и оцениваться общая эффективность программы качества. В ходе данного процесса следует проводить как внутренние, так и внешние оценки.

1311 - Внутренние оценки

Внутренние оценки должны включать:

- текущий анализ деятельности функции "Внутренний аудит";
- периодический анализ, проводимый сотрудниками внутреннего аудита путем самооценки или другими сотрудниками организации, обладающими знанием практики внутреннего аудита и *Стандартов*.

1312 - Внешние оценки

Внешние оценки должны проводиться как минимум один раз в пять лет квалифицированным и независимым аналитиком или группой аналитиков, не являющимися сотрудниками организации. Руководитель функции внутреннего аудита должен обсудить с Советом необходимость более частых внешних оценок, а также квалификацию и независимость внешнего аналитика или группы аналитиков, включая потенциальный конфликт интересов. При обсуждениях, в части, касающейся опыта аналитика или группы аналитиков, должны учитываться размер организации и отрасль, в которой она работает.

1320 - Отчетность по программе качества

Руководитель внутреннего аудита должен доводить до сведения Совета результаты внешних оценок.

1330 - Использование фразы "осуществляется в соответствии со *Стандартами*"

Приветствуется, когда внутренние аудиторы заявляют, что их деятельность "осуществляется в соответствии с *Международными профессиональными стандартами внутреннего аудита*". Однако, это заявление может использоваться только в том случае, если оценки программы гарантии и повышения качества подтверждают, что внутренний аудит проводится в соответствии с данными *Стандартами*.

1340 - Раскрытие информации о несоблюдении *Стандартов*

Хотя функция "Внутренний аудит" должна стремиться к полному соблюдению *Стандартов*, а внутренние аудиторы - к полному соблюдению *"Кодекса этики"*, могут быть случаи, когда не удастся обеспечить полное соблюдение данных документов. Когда несоблюдение *Стандартов* или *"Кодекса этики"* оказывает влияние на объем работы или деятельность функции "Внутренний аудит", информация об этом должна доводиться до сведения высшего руководства и Совета.

СТАНДАРТЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ (PERFORMANCE STANDARDS)

2000 - Управление функцией "Внутренний аудит"

Руководитель внутреннего аудита должен эффективно управлять функцией "Внутренний аудит" с тем, чтобы обеспечить максимальную полезность внутреннего аудита для организации.

2010 - Планирование

Руководитель внутреннего аудита должен на основании проведенного анализа рисков составить планы, определяющие приоритеты внутреннего аудита и соответствующие целям организации.

2010.A1 - План работы функции "Внутренний аудит" должен составляться на основе оценки рисков, проводимой, по крайней мере, один раз в год. При составлении плана необходимо учесть предложения высшего руководства и Совета.

2010.C1 - Руководитель внутреннего аудита, рассматривая целесообразность принятия задания по консультированию, должен оценивать потенциальную выгоду задания по улучшению процесса управления рисками и деятельности организации. Принятые к исполнению задания должны быть включены в план.

2020 - Представление планов на рассмотрение и утверждение

Руководитель внутреннего аудита должен представлять на рассмотрение и утверждение высшему руководству и Совету планы работы функции "Внутренний аудит" с указанием ресурсов, необходимых для их выполнения, в том числе сообщать о существенных изменениях планов, производимых в течение отчетного периода. Руководитель внутреннего аудита должен также сообщать о последствиях ограничений в ресурсах.

2030 - Управление ресурсами

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

2040 - Политика и процедуры

Руководитель внутреннего аудита должен разработать политику и создать процедуры по эффективному управлению функцией "Внутренний аудит".

2050 - Координация деятельности

С целью определения надлежащего объема аудита и минимизации двойной работы руководитель внутреннего аудита должен обмениваться информацией и координировать деятельность с другими внутренними и внешними сторонами, предоставляющими аудиторские гарантии и оказывающими консультационные услуги организации.

2060 - Отчетность перед Советом и высшим руководством

Руководитель внутреннего аудита должен периодически отчитываться перед Советом и высшим руководством о целях, полномочиях и обязанностях функции "Внутренний аудит", а также о ходе выполнения плана работы. Отчет должен также включать в себя информацию о существенных рисках, проблемах контроля и корпоративного управления, другие сведения, необходимые Совету и высшему руководству.

2100 - Сущность работы внутреннего аудита

Функция "Внутренний аудит" должна проводить оценку и способствовать совершенствованию процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления, используя систематизированный и последовательный подход.

2110 - Управление рисками

Функция "Внутренний аудит" должна помогать организации в выявлении и оценке существенных рисков и способствовать совершенствованию систем управления рисками и контроля.

2110.A1 - Функция "Внутренний аудит" должна отслеживать и оценивать эффективность системы управления рисками организации.

2110.A2 - Функция "Внутренний аудит" должна оценивать риски, связанные с корпоративным управлением, финансово-хозяйственной деятельностью организации и ее информационными системами в части:

- достоверности и полноты информации о финансово-хозяйственной деятельности;
- эффективности и результативности хозяйственной деятельности;

-
- сохранности активов;
 - соблюдения законов, нормативных актов и договорных обязательств.

2110.C1 - В ходе выполнения заданий по консультированию внутренние аудиторы должны обратить внимание на риск в соответствии с целями задания, а также быть готовыми к наличию других существенных рисков.

2110.C2 - Внутренние аудиторы должны использовать знания о рисках, полученные в ходе оказания услуг по консультированию, в процессе выявления и оценки существенных рисков, стоящих перед организацией.

2120 - Контроль

Функция "Внутренний аудит" должна помогать организации в поддержании эффективной системы контроля посредством оценки ее результативности и эффективности и содействия в ее постоянном совершенствовании.

2120.A1 - На основе результатов оценки рисков функция "Внутренний аудит" должна оценить достаточность и эффективность контроля в сфере корпоративного управления, финансово-хозяйственной деятельности организации и ее информационных систем, в том числе в части:

- достоверности и полноты информации о финансово-хозяйственной деятельности;
- результативности и эффективности хозяйственной деятельности;
- сохранности активов;
- соблюдения законов, нормативных актов и договорных обязательств.

2120.A2 - Внутренние аудиторы должны установить наличие четко сформулированных оперативных и долгосрочных целей и задач, оценить степень их соответствия целям и задачам организации.

2120.A3 - Внутренние аудиторы должны провести анализ финансово-хозяйственной деятельности и планов на предмет соответствия фактических результатов поставленным целям и задачам, чтобы определить, осуществляется ли финансово-хозяйственная деятельность/ выполняются ли планы так, как это намечено.

2120.A4 - Для оценки контроля необходимы адекватные критерии. Внутренние аудиторы должны установить степень адекватности сформулированных менеджментом критериев, позволяющих определить выполнены поставленные цели и задачи или нет. Если менеджмент сформулировал адекватные критерии, внутренние аудиторы должны использовать их в своей оценке. В случае неадекватности критериев внутренние аудиторы совместно с менеджментом должны разработать приемлемые критерии оценки.

2120.C1 - В ходе выполнения заданий по консультированию внутренние аудиторы должны обратить внимание на состояние контроля в соответствии с целями задания, а также быть готовыми к наличию других существенных недостатков контроля.

2120.C2 - Внутренние аудиторы должны использовать знания о контроле, полученные в ходе оказания услуг по консультированию, в процесс выявления и оценки существенных рисков, стоящих перед организацией.

2130 - Корпоративное управление

Функция "Внутренний аудит" должна давать оценку и соответствующие рекомендации, направленные на совершенствование процесса корпоративного управления относительно достижения следующих целей:

-
2. продвижение соответствующих этических стандартов и ценностей в рамках организации;
 3. обеспечение эффективного процесса управления деятельностью и ее оценки;
 4. эффективное обеспечение информацией по вопросам рисков и контроля соответствующих служб организации;
 5. эффективное координирование деятельности и обмен информацией между Советом, внешними и внутренними аудиторами и менеджментом.

2130.A1 - Функция "Внутренний аудит" должна давать оценку структуре, качеству внедрения и эффективности программ и мероприятий, относящихся к вопросам этики.

2130.C1 - Цели заданий по консультированию должны соответствовать общим ценностям и целям организации.

2200 - Планирование аудиторского задания

Внутренние аудиторы должны разрабатывать и документально оформлять план работы для каждого аудиторского задания, включающий цели, объем, сроки и распределение ресурсов.

2201 - Что необходимо учитывать при планировании

В ходе планирования аудиторской работы внутренние аудиторы должны рассмотреть:

- цели деятельности объекта аудиторского задания, а также используемые объектом средства контроля за их достижением;
- существенные риски, относящиеся к объекту аудиторского задания, его целям, ресурсам и хозяйственной деятельности, а также методы удержания рисков в допустимых границах;
- адекватность и результативность систем контроля и управления рисками данного объекта аудита в сравнении с наиболее приемлемой для него моделью контроля;
- возможности значительного совершенствования систем контроля и управления рисками объекта аудиторского задания.

2201.A1 - Внутренние аудиторы, планируя аудиторское задание, пользователями результатов которого будут внешние стороны, должны прийти к письменному соглашению с последними о целях, объеме, соответствующих обязанностях и других ожиданиях, включая вопросы ограничений на распространение результатов задания и доступа к аудиторской документации.

2201.C1 - Внутренние аудиторы должны согласовывать с клиентами цели, объем задания по консультированию, вопросы ответственности и другие ожидания клиентов. Для наиболее важных заданий такое понимание должно быть оформлено в письменном виде.

2210 - Цели аудиторского задания

Для каждого аудиторского задания должны быть определены цели.

2210.A1 - Внутренние аудиторы должны провести предварительную оценку рисков, относящихся к объекту внутреннего аудита. Цели аудиторского задания должны соотноситься с результатами этой оценки.

2210.A2 - Определяя цели аудиторского задания, внутренний аудитор должен оценить вероятность существенных ошибок, искажений, несоблюдения процедур и других факторов риска.

2210.C1 - Цели задания по консультированию должны включать анализ рисков, системы контроля и процесса корпоративного управления в оговоренных с клиентом пределах.

2220 - Объем аудиторского задания

Объем аудиторского задания должен быть достаточным для достижения целей задания.

2220.A1 - Объем задания должен включать изучение соответствующих систем, бухгалтерских записей, персонала и материальных активов, включая активы, находящиеся под контролем третьих лиц.

2220.A2 - Если в ходе выполнения задания по предоставлению гарантий обнаруживаются значительные возможности по предоставлению консультационных услуг, должно быть достигнуто письменное соглашение о целях, объеме, соответствующих обязанностях и других ожиданиях, и результаты задания по консультированию должны быть доведены до сведения соответствующих сторон в соответствии со стандартами деятельности по консультированию.

2220.C1 - Работая над заданием по консультированию, внутренние аудиторы должны наметить объем работ, достаточный для достижения согласованных целей. Если внутренние аудиторы в процессе выполнения задания испытывают сомнения по поводу объема работ, эти сомнения следует обсудить с клиентом, чтобы принять решение о продолжении выполнения задания.

2230 - Распределение ресурсов на выполнение аудиторского задания

Внутренние аудиторы должны определить какие ресурсы необходимы для достижения целей аудиторского задания. Состав аудиторской группы должен определяться исходя из характера и степени сложности каждого аудиторского задания, ограничений по срокам и наличия ресурсов.

2240 - Программа аудиторского задания

Внутренние аудиторы должны разрабатывать программы работы, позволяющие достичь цели задания. Программы должны быть оформлены документально.

2240.A1 - В программах работы следует установить процедуры сбора, анализа, оценки и документирования информации в процессе выполнения аудиторского задания. Программа аудита должна получить одобрение до начала ее выполнения. Любые изменения программы должны своевременно утверждаться.

2240.C1 - Программы работы для заданий по консультированию могут отличаться по форме и содержанию в зависимости от характера задания.

2300 - Выполнение аудиторского задания

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

2310 - Сбор информации

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

2320 - Анализ и оценка

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

2330 - Документирование информации

Внутренние аудиторы должны документально оформлять информацию, необходимую для обоснования выводов и результатов аудиторского задания.

2330.A1 - Руководитель внутреннего аудита должен контролировать доступ к документам, относящимся к аудиторскому заданию. Перед тем, как передавать документы внешней стороне, руководитель внутреннего аудита должен получить одобрение высшего руководства и/или юридической службы.

2330.A2 - Руководитель внутреннего аудита должен разработать правила хранения документов, относящихся к аудиторскому заданию. Эти правила должны согласовываться с внутренними предписаниями организации и нормами действующего законодательства.

2330.C1 - Руководитель внутреннего аудита должен разработать политику сбора и хранения документов, относящихся к аудиторскому заданию, а также их передачи внутренним и внешним сторонам. Эта политика должна согласовываться с внутренними предписаниями организации и нормами действующего законодательства.

2340 - Контроль за выполнением аудиторского задания

Для достижения поставленных целей, обеспечения качества работы и повышения квалификации аудиторского персонала необходим должный контроль за выполнением аудиторского задания.

2400 - Представление отчетности о результатах

Внутренние аудиторы должны представлять отчет по итогам выполнения аудиторского задания.

2410 - Критерии отчетности

В отчете должна содержаться информация о целях аудиторского задания, объеме аудита, а также соответствующие заключения, рекомендации и планы действий.

2410.A1 - Окончательный вариант отчета должен, если это необходимо, содержать итоговое мнение и/или заключение внутреннего аудитора.

2410.A2 - Если результаты деятельности объекта аудита удовлетворительны, внутренним аудиторам следует отразить это в аудиторском отчете.

2410.A3 - В случае предоставления результатов аудиторского задания внешним сторонам отчет должен содержать указания об ограничениях в распространении и использовании результатов.

2410.C1 - Отчеты о ходе выполнения и результатах заданий по консультированию могут отличаться по форме и содержанию в зависимости от характера задания и пожеланий клиента.

2420 - Качество отчетности

Отчет должен быть объективным, ясным, сжатым, конструктивным, полным и своевременным.

2421 - Ошибки и недочеты

Если в окончательном варианте отчета содержится существенная ошибка или недочет, руководитель внутреннего аудита должен довести исправленную информацию до сведения всех лиц, получивших первоначальный вариант отчета.

2430 - Раскрытие информации о несоблюдении *Стандартов*

Если в рамках отдельного аудиторского задания имело место несоблюдение положений Стандартов, отчет должен содержать следующие пояснения:

- Стандарт(ы), который (которые) не был(и) соблюден(ы) полностью или частично,
- причину(ы) несоблюдения,
- влияние несоблюдения положений Стандартов на выполнение аудиторского задания.

2440 - Распространение отчета о результатах

Руководитель внутреннего аудита должен довести окончательные результаты до сведения соответствующих сторон.

2440.A1 - Руководитель внутреннего аудита должен довести результаты аудиторского задания до сведения сторон, которые могут обеспечить, что результаты будут рассмотрены с должным вниманием.

2440.A2 - Если иное не предписано законодательством или требованиями регулирующих органов, руководитель внутреннего аудита, перед предоставлением результатов внешним сторонам, должен:

- оценить потенциальный риск для организации;
- проконсультироваться, в соответствии с обстоятельствами, с высшим руководством и/или юридической службой организации;
- контролировать распространение результатов путем наложения ограничений на их использование.

2440.C1 - Руководитель внутреннего аудита должен довести до клиентов окончательные результаты задания по консультированию.

2440.C2 - В ходе выполнения заданий по консультированию могут быть обнаружены проблемы в области системы управления рисками, контроля и корпоративного управления. В случае существенных проблем они должны быть доведены до сведения высшего руководства и Совета.

2500 - Наблюдение за действиями, предпринимаемыми по результатам аудита

Руководитель внутреннего аудита должен установить систему контроля и оценки действий менеджмента, предпринимаемых по результатам аудиторского задания.

2500.A1 - Руководитель внутреннего аудита должен установить процесс последующего контроля и оценки, цель которого - убедиться в том, что менеджмент предпринял эффективные шаги, направленные на выполнение рекомендаций, или высшее руководство взяло на себя риск невыполнения рекомендаций внутренних аудиторов.

2500.C1 - Функция "Внутренний аудит" должна контролировать и оценивать действия по результатам аудиторского задания по консультированию в согласованных с клиентом пределах.

2600 - Принятие риска менеджментом

Если, по мнению руководителя внутреннего аудита, высшее руководство приняло на себя остаточный риск, который может быть неприемлемым для организации, то руководитель внутреннего аудита должен обсудить этот вопрос с высшим руководством. Если проблема, связанная с остаточным риском, по-прежнему осталась нерешенной, руководитель внутреннего аудита и высшее руководство должны передать вопрос на рассмотрение Совету.

2.6.4. СЛОВАРЬ ТЕРМИНОВ

Приносить пользу (Add Value) - внутренний аудит приносит пользу как в ходе оказания услуг по предоставлению гарантий, так и в ходе оказания консультационных услуг путем выявления возможностей для более эффективного достижения целей организации и/или снижения рисков.

Адекватный контроль (Adequate Control) - имеет место, когда менеджмент планирует и организует деятельность таким образом, что существует достаточная уверенность в том, что управление рисками осуществляется эффективно, а цели и задачи организации будут выполнены наиболее эффективным и экономически оправданным способом.

Услуги по предоставлению гарантий (Assurance Services) - объективный анализ аудиторских доказательств с целью представления независимой оценки систем управления рисками, контроля или корпоративного управления в организации. В качестве примера можно привести задания по финансовому аудиту, аудиту на соответствие, аудиту безопасности системы и всестороннему анализу хозяйственной деятельности (due diligence engagements).

Совет (Board) - орган управления организации, такой как совет директоров, наблюдательный совет, руководитель законодательного или исполнительного органа власти, совет управляющих или попечителей некоммерческой организации или любой другой уполномоченный орган организации, в том числе, комитет по аудиту в составе совета директоров, которому может функционально подчиняться руководитель внутреннего аудита.

Устав (Charter) - устав функции "Внутренний аудит" является официальным письменным документом, определяющим цели, полномочия и обязанности внутренних аудиторов. В уставе следует а) определить место функции "Внутренний аудит" в рамках организации, б) закрепить право доступа к документации, сотрудникам и физическим активам при выполнении соответствующих аудиторских заданий, в) определить объем внутреннего аудита.

Руководитель внутреннего аудита (Chief Audit Executive) - высшее должностное лицо, ответственное за внутренний аудит в организации. Обычно таким лицом является директор службы внутреннего аудита. В случае если услуги по внутреннему аудиту предоставляет сторонняя организация, руководителем внутреннего аудита является лицо, ответственное за обеспечение соблюдения контракта и качественного выполнения услуг, отчитывающееся перед высшим руководством и Советом по результатам работы внутреннего аудита и последующим действиям. Термин также охватывает такие должности, как главный аудитор, главный внутренний аудитор и главный ревизор.

Кодекс этики (Code of Ethics) - "Кодекс этики" Института внутренних аудиторов (IIA), представляющий принципы деятельности внутреннего аудита и правила поведения, описывающие поведение, ожидаемое от внутренних аудиторов. "Кодекс этики" распространяется на стороны и предприятия, оказывающие услуги по внутреннему аудиту. Целью "Кодекса этики" является распространение высоких этических стандартов профессии внутреннего аудита в глобальном масштабе.

Соответствие (Compliance) - соблюдение политик, планов, процедур, законов, нормативных актов, контрактов или других требований.

Конфликт интересов (Conflict of Interest) - любые отношения, которые фактически являются или могут быть восприняты как не отвечающие интересам организации. Конфликт интересов ставит под сомнение способность физического лица объективно выполнять свои обязанности.

Услуги по консультированию (Consulting Services) - консультативная деятельность, направленная на совершенствование процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления, в рамках которой характер и объем услуг согласовываются с клиентом. При этом внутренний аудитор не должен принимать на себя менеджерские обязанности. В качестве примера можно привести предоставление советов и рекомендаций, разработку процессов, проведение тренингов.

Контроль (Control) - любые действия менеджмента, Совета и других сторон, направленные на управление рисками и повышение вероятности достижения поставленных целей и выполнения задач. Менеджмент осуществляет планирование, организацию и руководство действиями, обеспечивающими достаточную уверенность в том, что цели и задачи организации будут выполнены.

Контрольная среда (Control Environment) - общее отношение Совета и менеджмента к необходимости осуществления контроля в организации и предпринимаемые в этой связи действия. Контрольная среда позволяет обеспечить необходимую структуру и предпосылки для достижения главных задач системы внутреннего контроля. Контрольная среда включает следующие элементы:

- этические ценности.
- философия и стиль управления.
- организационная структура.
- распределение полномочий и ответственности.
- политика и практика управления персоналом.
- компетентность персонала.

Процессы контроля (Control Processes) - политика, процедуры и действия, являющиеся частью системы контроля, и призванные обеспечить удержание рисков в допустимых пределах, установленных в рамках процесса управления рисками.

Аудиторское задание (Engagement) - конкретное задание, задача или обзор, например, внутренний аудит, обзор самооценки системы контроля, расследование фактов мошенничества, консалтинг. Аудиторское задание может предусматривать выполнение нескольких задач, направленных на достижение целого ряда взаимосвязанных между собой целей.

Цели аудиторского задания (Engagement Objectives) - разработанные внутренними аудиторами положения, определяющие ожидаемые результаты задания.

Программа аудиторского задания (Engagement Work Program) - документ, описывающий процедуры, которые подлежат выполнению в рамках аудиторского задания для выполнения плана задания.

Сторонняя организация по оказанию услуг (External Service Provider) - не относящееся к организации физическое или юридическое лицо, имеющее специальные знания, навыки и опыт в конкретной области.

Мошенничество (Fraud) - любые незаконные действия, характеризующиеся обманом, сокрытием или злоупотреблением доверием. Сюда относятся действия, которые не производятся под воздействием силы или угрозы применения силы. Мошенничество совершается сторонами и организациями с целью получения денег, собственности или услуг, уклонения от выплаты компенсации за нанесенный ущерб или с целью личной или коммерческой наживы.

Корпоративное управление (Governance) - совокупность процедур и структур, осуществляемых и внедренных Советом с целью передачи информации, руководства и наблюдения за деятельностью по достижению целей организации.

Отрицательные факторы (Impairments) - к факторам, отрицательно влияющим на индивидуальную объективность и организационную независимость, относятся конфликт интересов физического лица, ограничение объема аудита, ограничение доступа к учетным записям, персоналу и активам, а также ограничение ресурсов (финансирования).

Независимость (Independence) - свобода от обстоятельств, которые угрожают объективности или воспринимаются как угрожающие объективности. Такие угрозы объективности должны управляться на индивидуальном уровне, на уровне конкретного аудиторского задания, на функциональном уровне и на организационном уровне.

Функция "Внутренний аудит" (Internal Audit Activity) - отдел, подразделение, группа консультантов или другой (другие) специалист(ы), предоставляющие независимые и объективные гарантии и консультации, направленные на совершенствование хозяйственной деятельности организации. Функция "Внутренний аудит" помогает организации достичь поставленные цели, используя систематизированный и

последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления.

Объективность (Objectivity) - непредвзятое отношение, позволяющее внутренним аудиторам добросовестно выполнять аудиторские задания и не допускать существенных отклонений в вопросе качества работы. Объективность требует, чтобы внутренние аудиторы не подстраивали свое профессиональное суждение по вопросам аудита под мнение других.

Остаточный риск (Residual Risk) - риск, остающийся после того, как менеджмент предпринял действия по снижению вероятности и уменьшению последствий наступления неблагоприятных событий.

Риск (Risk) - возможность наступления события, которое повлияет на достижение целей. Риск измеряется в терминах вероятности наступления и размера определенных последствий.

Управление рисками (Risk Management) - процесс выявления, оценки и контроля потенциальных событий или ситуаций с целью обеспечить разумную уверенность в вопросе достижения организацией своих целей.

Стандарт (Standard) - профессиональное положение, выработанное и опубликованное Советом по стандартам внутреннего аудита, которое устанавливает требования к внутреннему аудиту по широкому спектру деятельности, а также к оценке деятельности внутреннего аудита.

Перевод осуществлен Институтом внутренних аудиторов - Москва и опубликован с разрешения Института внутренних аудиторов, The Institute of Internal Auditors Inc., 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida 32701-4201, USA. Все права защищены.

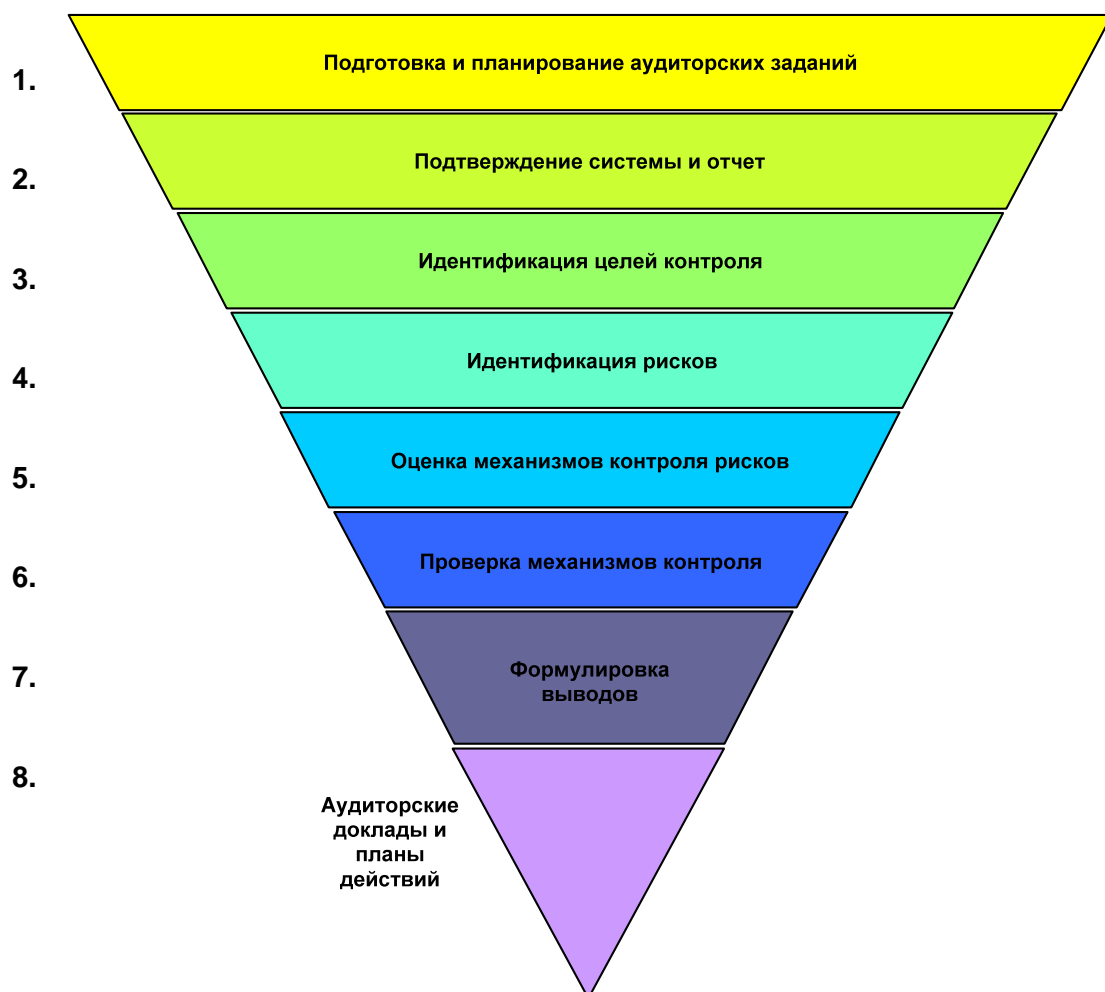
Copyright, ©, 2004¹ by The Institute of Internal Auditors, 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida 32701-4201, USA. All rights reserved. Permission has been obtained from the copyright holder, The Institute of Internal Auditors, 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida 32701-4201, USA, to publish this translation, which is the same in all material respects, as the original unless approved as changed. No part of this document may be reproduced, stored in any retrieval system, or transmitted in any form, or by any means electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without prior written permission of IIA, Inc.

1 Date of last copyright.

Часть II. Техническое руководство по внутреннему аудиту

3. Системно-ориентированный аудит

Системно-ориентированный аудит состоит из следующих этапов:



3.1. Подготовка и планирование аудиторского задания

3.1.1. Предварительное исследование

Примерно за шесть – восемь недель до запланированной даты начала аудиторской проверки следует провести мероприятие по установлению фактов (предварительное исследование) с целью получить представление об области, которая будет подвергнута аудиторской проверке. Это предварительное исследование должно предоставить основу для планирования аудиторского задания и для определения:

- а) целей аудиторской проверки;
- б) охвата аудиторской проверки и каких-либо специфических областей, на которые следует обратить особое внимание ввиду того, что они подвержены высокой степени риска, имеют исключительно важное значение для системы и/или подвержены слабостям, о существовании которых уже известно (напр. зависят от компьютерной системы, которая морально устарела или изношена и часто не работает из-за поломок);
- в) запланированных дат окончания каждого из этапов аудиторской работы;
- г) того, каких аудиторов следует привлечь к выполнению аудиторского задания, и кто будет ответственным за общий надзор за ход аудиторской проверки и гарантирование качества аудиторской работы.

Предварительное исследование также гарантирует, что характер и содержание аудиторской проверки ясно определены, устанавливает границы систем, в отношении которых будет осуществлен обзор, и идентифицирует любые возможные области, где могло бы возникнуть частичное совпадение с другими системами или же с другими запланированными аудиторскими проверками. Это обеспечивает базу для подготовки проекта Плана аудиторской проверки, в том числе целей, масштаба и охвата аудиторской проверки, который затем согласуется с руководством, отвечающим за сферу деятельности, которую визирует аудиторское задание.



Первоначальное исследование может включать в себя:

- а) просмотр постоянной аудиторской папки и докладов предыдущих аудиторских проверок;
- б) обзор бизнес-планов и оперативных планов той области, в отношении которой будет проведена аудиторская проверка (когда такие планы существуют)
- в) обзор действующих организационных схем и графиков;
- г) обзор бюджета и управленческой информации (когда такие имеются)
- д) первоначальные беседы с руководством, чтобы установить их цели для той области, в отношении которой будет проведена аудиторская проверка;
- е) обзор законодательства, нормативных документов и правил, инструкций и указаний и т.п., имеющих отношение к заданию.

На этом этапе является также полезным идентифицировать задачи и цели сферы (сфер) деятельности, которая (которые) подвергнутся проверке и ключевые риски, связанные с этими задачами и целями.

Обзор отчетов и докладов предыдущих проведенных аудиторских проверок является важной частью предварительного исследования. Отчеты и доклады дают глубокое и полное представление об уровне контроля, существовавшем во время

последней аудиторской проверки, и предоставляют возможность установить, были ли реализованы руководством согласованные рекомендации или нет.

После того, как будет сделано все вышеперечисленное, следует приступить к подготовке плана аудиторского задания. Этот план устанавливает охват, подход и график выполнения проекта. Образец плана задания приведен в **Приложении 1**.

3.1.2. Встреча, отмечающая начало аудиторской проверки

До того, как провести встречу, отмечающую начало работы по аудиторскому заданию, следует получить у Руководителя Функции “Внутренний аудит” Приказ о проведении аудиторской проверки. **Приказ о проведении аудиторской проверки** должен быть издан Главой Организации до начала работы по каждому из аудиторских заданий, включенных в Годовой план внутренних аудиторских проверок.

Приказ о проведении аудиторской проверки должен определять:

- систему и процессы, в отношении которых будет проводиться проверка;
- цели аудиторского задания в соответствии с тем, как они записаны в Годовом плане внутренних аудиторских проверок;
- членов группы по проведению аудиторской проверки с упоминанием руководителя группы аудиторов;
- график выполнения и сроки, в которые должен быть представлен окончательный Доклад внутренней аудиторской проверки.

Формальным началом работы по аудиторскому заданию является Начальная встреча, в которой должны принять участие Руководитель отдела, в отношении которого будет проведена аудиторская проверка, и РВА, сопровождаемый Руководителем аудиторской группы/Аудитором, выполняющим работу по заданию. Встреча призвана:

- официально представить аудиторскую группу руководству отдела;
- описать в общих чертах предназначение аудиторской проверки и вкратце ознакомить с методологией, которую предусматривается применить – в случае, если это первая аудиторская проверка, которой подвергается соответствующий отдел, будет целесообразным предложить более подробное объяснение в отношении подхода;
- попросить руководство высказать свое мнение о тех областях и сферах деятельности, на которые, по их мнению, следует обратить особое внимание в ходе проверки;
- обсудить взгляды Функции “Внутренний аудит” на то, где должен быть поставлен акцент при проведении аудиторской проверки;
- объяснить проверяемым, что Функция “Внутренний аудит” будет постоянно держать их в течении о ходе аудиторской проверки и что содействие со стороны руководства работе аудиторской группы будет приветствоваться на всех этапах выполнения аудиторского задания;
- затребовать дополнительную информацию о бизнес-процессе, являющемся объектом аудиторской проверки.

3.2. Подтверждение и запись системы

Цели системы	Меры контроля	Идентификация рисков	Меры контроля или оценка риска	Проверка соответствия	Проверка по существу	Заключения и рекомендации
--------------	---------------	----------------------	--------------------------------	-----------------------	----------------------	---------------------------

3.2.1. Задача

Основными причинами, обуславливающими необходимость описания системы, является необходимость:

- подтвердить понимание системы аудитором при помощи формулирования ясных целей процесса / системы;
- установить все возможные области частичного совпадения систем;
- установить как система вписывается в структуру Организации;
- предоставить основу для оценки степени, в которой внутренний контроль предотвращает или обнаруживает и исправляет ошибки и недостатки.

Описание системы формирует основу для мнений, выводов, заключений и рекомендаций аудитора. Оно должно также предоставить хорошую базу для оценки сильных сторон и недостатков внутреннего контроля. Следует исключать из него все элементы, которые не являются значимыми с точки зрения аудита, поскольку процесс записи системы отнимает значительное время.

Аудитор должен принять решение о том, какая техника, метод или комбинация техник/методов записи системы являются наиболее подходящими, принимая во внимание естество и сложность системы, цели аудиторской проверки и всю ранее проведенную аудиторскую работу в этой связи.

Источники информации должны включать в себя:

- папки с документацией и документы предыдущих аудиторских проверок;
- организационные и процедурные руководства, применяемые в организации;
- встречи, беседы и неформальные дискуссии с менеджерами и персоналом;
- наблюдения за физической средой и используемыми рабочими методами; это особенно полезно в тех случаях, когда в результате событий не остается материальных свидетельств о том, что произошло; помните, что присутствие аудитора может влиять на поведение персонала и, вследствие этого, наблюдаемые практики могут не быть типичными; может также оказаться затруднительным собрать необходимые доказательства, подтверждающие результаты наблюдений;
- документы и письменные материалы, используемые в системе;
- доклады и отчеты, подготовленные любыми Контрольными и ревизионными подразделениями или институциями;
- любые другие доклады и отчеты, связанные с областью, в отношении которой проводится аудиторская проверка;
- информация, связанная с менеджментом (напр. бюджеты и отчеты).

3.2.2. Необходимые шаги при документировании систем

Настоящий раздел описывает все шаги, которые требуется предпринять при подготовке документации, связанной с системой. Если данная система была когда-

либо ранее документирована, потребуется значительно меньше времени для встреч и обсуждений с менеджерами и персоналом. Аналогичным образом, если система не претерпела существенных изменений, то будет необходимо меньше времени на документирование системы. Необходимые шаги заключаются в следующем :



1. установить общие контуры системы, чтобы можно было принять решение о том, использовать ли описательный подход или составить схему потока информации при документировании системы, а также решить, какие из основных подсистем являются подходящими для того, чтобы описать их отдельно;
2. получить в результате проведенных бесед с сотрудниками отдела подробное описание систем и характеристик механизмов внутреннего контроля; такое описание должно включать письменную информацию:
 - о том, какие процессы и процедуры выполняются в отделе и кем именно;
 - о любых изменениях в процедурах для разных типов или групп транзакций – напр. имеющих высокую стоимость;
 - о мерах, предпринятых для того, чтобы покрыть время обеденного перерыва, отпусков, или, при транзакциях более важного порядка, пиковые потоки транзакций;
 - о копиях всех документов, используемых в процессе;
 - о копиях всех компьютерных записей, вместе с информацией об их предназначении и способе, которым они используются;
3. отражать информацию в черновых схемах потоков информации или заметках; если возможно, сравнивать с руководствами по внутренним процедурам;
4. проводить последовательные проверки следуя схеме (смотри ниже), чтобы убедиться в том, что система действительно функционирует способом, который был описан (это должно включать в себя как обычные, так и компьютерные системы);
5. подготовить документацию системы – в описательной форме или в виде схем потоков информации;
6. сравнить и согласовать копии документов, отчетов и докладов со схемой потоков информации.

При подготовке этой документации аудитору следует помнить о том, что объем документации должен быть ограниченным до уровня, необходимого для идентификации и регистрации механизмов внутреннего контроля.

3.2.3. Охват описания систем

Описание систем должно быть достаточно подробным, чтобы позволить пользователям и лицу, выполняющему обзор аудиторской проверки, понять, как действует система и какая степень внутреннего контроля достигнута. В зависимости от целей аудиторского задания в некоторых случаях может оказаться необходимым

записать систему полностью, тогда как в других случаях может понадобиться лишь отразить ключевые области системы.



В процессе записывания системы важным является:

отразить систему в том виде, в котором она **действительно** функционирует;

- идентифицировать и записать все виды процедур и транзакций, которые охватывает система, являющаяся объектом аудиторской проверки (включая исключения, такие как официальные праздники, периоды отпусков персонала, необычные часы работы и т.п.);
- внимательно проследить наличие механизмов контроля – они не всегда могут быть ясно обозначены;
- записывать только те элементы системы, которые являются существенными для выполнения аудиторской оценки;
- копировать только важные документы; излишнее копирование документации может оказаться потерей времени и усилий и привести к тому, что будет затруднительно просматривать аудиторские папки;
- помнить, что описание системы, содержащееся в подобной документации, может быть устаревшим и неполным.

Копии стандартных документов и важные отчеты и доклады, в случае, если они предоставляют адекватные объяснения, могут стать частью аудиторских записей. Записи системы должны также указывать источники информации, напр. руководства, беседы с сотрудниками.

3.2.4. Документирование системы

Документация систем обычно принимает форму словесных описаний, схем потоков информации или же комбинации этих двух вышеупомянутых форм.

3.2.4.1. Словесные описания

Словесное описание помогает дать полную картину системы. Оно предлагает подробную запись системы, являющейся предметом обзора, и, вместе с другими формами записи системы, должно охватывать:

- искомые результаты и цели системы;
- связи и точки соприкосновения с другими системами;
- среду, в которой функционирует система;
- распределение полномочий и ответственности;
- все ключевые механизмы контроля и процессы систем;
- ситуации, являющиеся исключением, или случаи, с которыми системе может быть необходимым справиться;
- механизмы контроля “ad hoc”, такие как обзор менеджмента.

Описательные тексты могут охватывать подробное описание потоков транзакций, но в ряде случаев последние могут быть лучше описаны посредством схем потоков информации. Часто бывает полезным применять комбинацию описательных текстов и схем потоков информации – используя схемы потоков информации для описания более сложных частей системы. Если будут использоваться также и схемы потоков информации, то они должны быть согласованы со словесными описаниями и сопровождаться ссылками.

Для удобства словесные описания можно подразделить на:

- обобщенный обзор системы и
- отдельные подробные описания основных составляющих частей системы.

Следует использовать в максимальной степени заглавия материалов и разделов, которые надо структурировать в логической последовательности с целью представить ясную общую картину и сделать более легкими ссылки и обновление материалов. Во всех случаях, когда это является возможным, требуется указывать источники информации и имена и должности людей, с которыми были проведены беседы. Необходимо подготовить ясную краткую запись системы.

3.2.4.2. Схемы потоков информации

Составление схем потоков информации – метод регистрации и описания систем с использованием диаграмм, который показывает потоки документации или информации и связанные с этим механизмы внутреннего контроля в рамках системы.

Схемы потоков информации могут помочь:

- получить перспективу всей системы;
- добиться понимания целей организации, подлежащей аудиторской проверке;
- идентифицировать разделение обязанностей;
- помочь лицу, осуществляющему надзор за проведением аудиторской проверки, идентифицировать области, которые не были охвачены проверкой.

При использовании схем потоков информации наибольшая вероятность добиться максимальной эффективности существует при применении логического подхода “сверху-вниз”, при котором описание начинается с обзорной схемы или схемы с обобщенной информацией, за которой, в случае необходимости, следуют поочередно связанные с ней более низкие уровни детальной информации и подробностей.

Существуют разнообразные методы составления схем потоков информации и символы, используемые в них.



Когда Вы подготавливаете схему потоков информации, помните:

а). главное предназначение схем потоков информации состоит прежде всего в том, чтобы показать потоки документации, а не выполняемые виды деятельности – хотя некоторые другие виды деятельности можно изложить, когда это необходимо, в форме объяснительных замечаний и описательных комментариев;

б). пытайтесь избегать смешивания “обычных” процессов с “особыми” процессами, представляющими скорее исключение (случающимися два или три раза за весь период), в одной и той же схеме потоков информации; подготовьте отдельные схемы для “обычных” процессов и для “особого” (исключительного) процесса или процессов;

в). подумайте о том, будет ли более удачным записать систему путем подготовки одной или нескольких основных схем потоков информации в системе (системах) – сопровождаемых словесным описанием, там где это окажется необходимым;

г). составьте схему потоков информации действительно существующей системы; в некоторых случаях потребуется изобразить “официальную” систему и тогда соответствующие схемы следует снабдить ясным указанием того, изображена ли на них “официальная” или действительная система;

д). работайте карандашом – это позволит вам сэкономить время при внесении изменений в схему в случае, если Вы допустите ошибку; не забывайте также, что конечный продукт не должен обязательно быть шедевром;

е). каждая схема потоков информации должна иметь свое собственное название, дату, когда она была подготовлена, также как и даты, когда в нее вносились какие-либо изменения, и имя лица, которое составило схему;

ж). убедитесь, что все документы (и каждая отдельная копия каждого из документов), указанные на схеме потоков информации, отражены в полной мере;

з). внимательно подумайте, прежде чем составить схему потоков информации; спросите себя, действительно ли это необходимо или же словесное описание может оказаться не менее эффективным, но отнимет куда меньше времени для подготовки.

Составление схем может стать очень эффективным способом описания потоков информации/документации в системе. Преимуществами схем потоков информации является:

- информацию можно нетрудно представить и она легко доступна для восприятия;
- схемы потоков информации демонстрируют основные моменты взаимоотношений между различными частями системы;
- аудитор может видеть целостную картину потока документации: потенциальные узкие места легко идентифицировать;
- схемы потоков информации предлагают последовательный метод записывания информации;
- для того, чтобы составить схему потоков информации для сложной системы, аудитор должен добиться ясного понимания информационных потоков;
- проще становится делать ссылки и сравнения между системами.

Существует ряд недостатков при использовании схем потоков информации. Самым важным из них является время, которое может оказаться необходимым для их подготовки. Для аудиторов очень легко затратить значительный период времени на подготовку схемы потоков информации, в то время как могло бы быть куда более эффективным и полезным составить вместо этого простое словесное описание. Другими недостатками являются:

- их применение имеет ограниченные рамки и может не обеспечить идентификацию менеджерских и организационных механизмов контроля;
- технике и условиям работы необходимо научиться и затвердить их в ходе практической работы;
- слишком сложные схемы потока информации могут скорее запутать, чем прояснить ситуацию;
- аудитору обычно требуется определенное обучение и опыт, для того чтобы быстро и легко составлять подобные схемы.

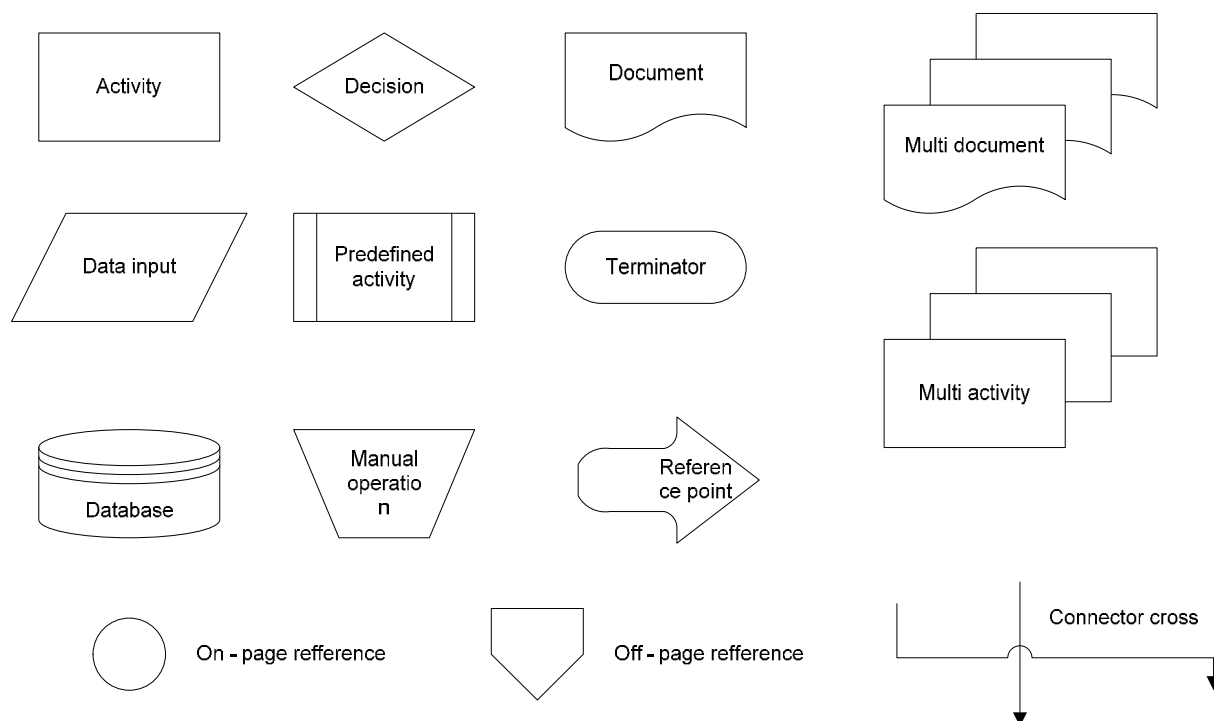
Существует два основных типа схем потока информации:

1. **Горизонтальные схемы** (системные схемы), описывающие горизонтальное распределение приданных сфер ответственности и обязанностей (по подразделениям, должностям) с использованием колонок.
2. **Вертикальные схемы** отражают иерархическую последовательность мер.

Когда Вы будете осуществлять Вашу аудиторскую проверку, Вам потребуется принять решение о том, какой из типов схем будет наиболее подходящим.

Стандартные символы, применяемые в схемах, содержатся в программах Windows Word, Excel (Draw- AutoShapes-Flowchart) и их легко использовать. Наиболее употребляемой программой для составления схем является Microsoft Office Visio.

На приведенной ниже диаграмме указаны основные символы, которыми рекомендуется пользоваться.



3.2.5. Другие аспекты, которые следует учитывать

3.2.5.1. Организационные схемы

Следует осуществить запись организационной структуры системы, подлежащей проверке. Для этой цели будет достаточно копии уже существующей организационной схемы при положении, что она составлена точно и отвечает текущему положению.

Актуализированная схема должна показывать подробности информационной цепи, давать информацию о взаимосвязях и сферах ответственности. Будет также полезным идентифицировать соответствующий персонал и решить, где будет необходимо провести аудиторский тест. Следует отметить дату, когда была составлена схема.

Схема может включать в себя:

- основные секции/подразделения с описанием их функций;
- наименования должностей, степеней и имен сотрудников согласно соответствующим сферам их ответственности;
- любые другие позиции, предоставляющие дополнительную информацию.

3.2.5.2. Минимально необходимое содержание документации системы

Какой бы метод документирования процедур Ви ни использовали, в любой системе существуют определенные данные, которые следует включить в каждый системный файл/папку. Таковыми являются:

- образцы документов, описывающие их предназначение и использование; эти документы следует включать в файл/папку в том порядке, в каком они используются в системе, и снабдить соответствующей ссылкой на определенные описательные заметки или схему потоков информации;
- примеры докладов и отчетов, вне зависимости от того, компьютеризированы ли они или же подготовлены ручным методом, описывающие их предназначение и использование;
- подробности в отношении количества транзакций, проходящих через систему (резюме объемов); это является особенно важным для наиболее полного понимания контекста системы по отношению к общей деятельности организации или институции; ввиду этого, следовательно, будет необходимым обобщить такие данные, как:-
 - количество транзакций;
 - стоимость транзакций;
 - сезонные отклонения;
- формуляры, использованные при оценке системы.

Для аудитора может также оказаться полезным знать количество сотрудников или же распределение транзакций по стоимости и давности, что сможет помочь при оценке рисков в тех случаях, когда освещается определенный недостаток или слабость.

3.2.6. Проверка правильности записи системы

Важно гарантировать, что система записана правильно, так как это формирует основу для оценки механизмов внутреннего контроля и при принятии решения о программе аудиторских тестов.

Ввиду наличия очень ограниченной письменной информации о процессах в государственном секторе Таджикистана, просим Вас обращаться за подтверждением правильности Вашего описательного материала или схемы потоков информации к менеджеру подразделения, в отношении которого проводится аудиторская проверка.

3.2.6.1. Проведение последовательных тестов по каждому из этапов

При проведении последовательных тестов по каждому из этапов, аудитор обращает внимание прежде всего на существование механизмов контроля. Это может включать в себя тщательную проверку небольшого количества разных транзакций на каждом из этапов процесса или же прослеживание одной транзакции с начала до конца. Целью этого вида проверки является убедиться в том, что система работает именно так, как это было представлено в описательных документах и схемах потоков информации систем, и подтвердить наличие и действенность мер и механизмов контроля на каждом из этапов.

Обычно прослеживают транзакции с начала до конца (до окончательной обработки), что известно под названием “с колыбели до могилы”. Иногда, однако,

оказывается более удобным и практичным начинать с момента завершения обработки. Важно рассмотреть документы, проходящие через малые системы и подсистемы, обратить пристальное внимание на каждый из файлов с документацией и задать себе вопросы, зачем он сохраняется и где он сохраняется.

Что следует предпринять в отношении выявленных различий между записью системы и результатами последовательного теста по каждому из этапов?

Когда такие различия наблюдаются, то для этого могут существовать две возможные причины:

- запись системы, которую вы подготовили, является ошибочной
- или же запись системы правильна, но сама система не работает нужным образом.

В случае, если выявится разница или же в результате проверки появится какая-либо информация, которая не согласуется со схемой потоков информации, Вам следует, прежде чем продолжить дальнейшую работу, вновь обратиться к оригинальному источнику или источникам информации. Сделать это важно, так как, если придется дополнить запись системы, может также оказаться необходимым изменить пути прохождения транзакций.

В случаях, когда различия являются результатом дефекта или сбоя в самой системе, Вам обычно лишь следует отметить этот факт в Ваших рабочих документах. Впоследствии эта информация будет принята во внимание при оценке механизмов внутреннего контроля.

3.2.7. Разработка программы аудита

После того, как вы идентифицировали и подтвердили систему / процесс или цели деятельности, Вы (менеджер аудита) должны приступить к разработке Программы аудиторской проверки (**Приложение 4**). Первым шагом является отметить цели процессов в колонке 1.

Цели процесса	Цели контроля	Риск	Меры контроля	Оценка контроля	Проверка соответствия	Проверка по существу	Рабочий документ	Выводы и примечания
1	2	3	4	5	6	7	8	9

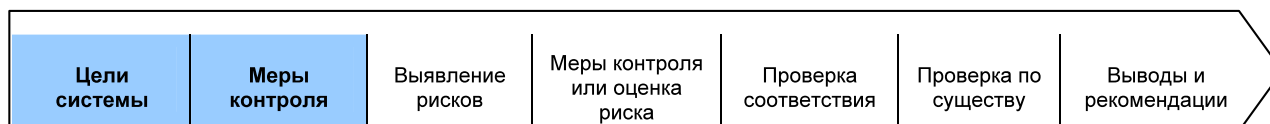
Предназначение вышеприведенной таблицы **”Программы аудиторской проверки”** – служить документом, направляющим работу внутренних аудиторов в ходе всего процесса аудиторской проверки. Она представляет собой обозначение наиболее важных этапов и рамок профессиональных действий, решений и выводов ВА. В случаях особо сложных процессов, многих аудитов и целей контроля ВА должен подготовить несколько таблиц или подходящим образом подразделить изначальную общую Программу аудиторской проверки на отдельные программы для каждого процесса низшего порядка, аудита или цели контроля.

Эта таблица является также орудием управления и контроля качества. Ее содержание укажет на то, как ВА понимает деятельность в целом, цели процесса; способность идентифицировать механизмы и меры контроля для достижения целей; знание возможных рисков; уровень мастерства при оценке механизмов и мер контроля в свете рисков и целей процесса; способность принимать решения в отношении охвата проверки соответствия (теста на соответствие) и проверки по существу, которые следует провести, и умение правильно выполнить их. И, наконец, колонка “Выводы и

рекомендации” должна предоставить информацию о крайних результатах аудиторской проверки в целом или же конкретного аудиторского действия или процедуры.

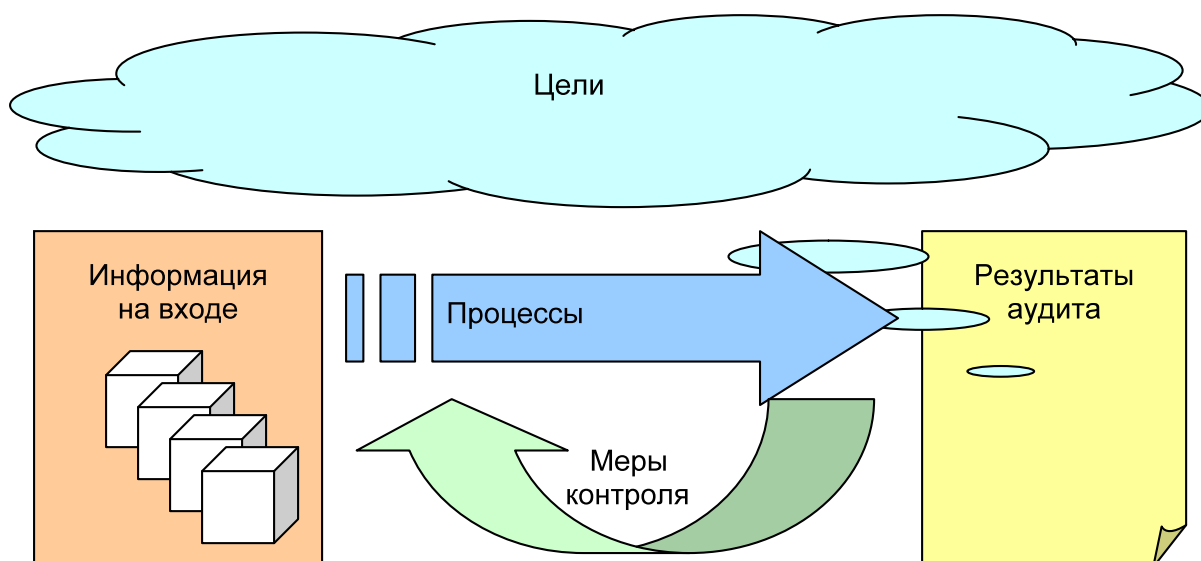
Эта таблица призвана предоставить возможность постоянно следить за проведением аудиторских действий для того, чтобы каждая заинтересованная сторона могла в любой момент ознакомиться в деталях с процессом аудита и убедиться, что аудиторская проверка выполняется в соответствии с профессиональными стандартами.

3.3. Идентификация целей процесса



Ключом к эффективному системно-ориентированному аудиту является идентификация целей контроля, в свете которых можно выполнить аудиторскую проверку мер и механизмов контроля в системе. Аудитор должен установить и сформулировать специфические цели контроля для системы, в отношении которой проводится аудиторская проверка.

Система имеет пять основных элементов:



Каждый из этих элементов объяснен более подробно в **Приложении 2**. Системно-ориентированный аудит занимается в основном установлением взаимосвязи между мерами и механизмами контроля и целями, чтобы собрать необходимые доказательства в поддержку профессионального мнения аудитора в отношении адекватности и эффективности внутреннего контроля в системе.

Первый шаг заключается в идентификации целей, сформулированных руководством для системы. К примеру, в системе закупок цели, поставленные руководством, могут включать:

- “гарантировать, что при размещении заказов выполняются все требования Закона”;
- “уменьшать расходы на закупки на 5% ежегодно в течение следующих трех лет”;
- “оплачивать все действительные фактуры в срок”.

Цели системы такого рода могут быть или официально сформулированными, т.е. существовать в письменной форме, или же неофициальными. Когда Вы пытаетесь их установить, Вы должны помнить, что в каждой системе существует иерархия целей – начиная с тех целей, которые были поставлены высшим руководством, и продолжая далее к целям, стоящими перед людьми, занятыми в отдельных конкретных операциях в рамках системы (например, персонал, занятый подготовкой контрактов или оплатой фактур).

Достижение понимания того, в чем именно заключаются цели системы, поможет Вам идентифицировать, в чем должны заключаться цели контроля аудиторской проверки. Цели контроля, которые Вы ставите, должны следовать целям управления в организации и должны быть обсуждены и согласованы с руководством до того, как Вы начнете работу по оценке мер и механизмов контроля.

3.3.1. Установление и формулировка целей контроля

Один из полезных подходов в этом отношении – рассмотреть организационную структуру, связанную с той областью, аудит которой Вы проводите. Это включает в себя:

- идентификацию основных видов деятельности;
- определение целей этих видов деятельности и процессов; и
- разработка целей контроля, которые помогли бы обеспечить достижение целей основных видов деятельности и процессов.

Один легковывполнимый совет в этом направлении: может оказаться полезным работать на базе одной цели контроля для каждого вида деятельности – хотя этого правила не следует придерживаться слишком строго.

Так например, в случае деятельности, связанной с закупками, основными секциями/подразделениями, могут быть: отдел или отделы, планирующие виды и объемы закупок необходимых материалов, услуг или специализированных видов работ, секция, осуществляющая закупки/заключающая контракты, отдел или отделы, получающие товары или услуги и бухгалтерский отдел.

Для каждой из этих секций или подразделений Вы затем можете установить выполняемые ими виды деятельности, что поможет Вам определить цели контроля. Так, в отношении закупок:

- *отдел, планирующий виды и объемы закупок необходимых материалов, услуг и специализированных видов работ* будет отвечать за направление заявок на закупку и (часто) за получение товаров, услуг и специализированных видов работ;
- *секция, осуществляющая закупки/заключающая контракты* будет заниматься: направлением заявок на закупку; размещением заказов; проведением конкурсов на доставку и заключением контрактов; базой данных о поставщиках и др.;

-
- задачей бухгалтерского отдела будет получение счет-фактур; удостоверение действительности счет-фактур и их оплата; ведение папок с информацией о платежах поставщикам и т.д.

Цели контроля должны включать общие требования контроля, такие как:

- экономичное использование средств и эффективность;
- предотвращение и обнаружение случаев мошенничества и злоупотребления;
- достоверность и адекватность управленческой информации;
- соблюдение законов, законодательства, управленческих политик и правил;
- безопасность активов, интеллектуальной собственности и данных;
- полнота и точность архивов, текущей документации и бухгалтерской документации организации.

Альтернативный подход при идентификации целей контроля заключается в принятии целей контроля для следующих категорий:

- Организация
- Полномочия
- Регистрация и обработка транзакций
- Регистрация и обработка активов
- Безопасность
- Подтверждение

При установлении целей контроля для большинства систем и процессов, существующих в организации, может применяться следующая рамка. Для каждой области рамка перечисляет серию элементов контроля. Напротив каждого из таких элементов контроля приводятся предложения о том, где поставить акцент целей контроля.

Рамку следует использовать с особым вниманием и осторожностью, а предназначением рамки является служить вспомогательным средством при идентификации целей контроля. Важно помнить, что для разных систем будут применяться разные цели контроля. **Рамку не следует воспринимать как полный список целей контроля**, а аудиторы должны непрерывно думать о дополнительных целях контроля, отражающих специфический контекст, в котором функционирует система, а также и любые конкретные проблемы, с которыми сталкивается система, являющаяся объектом проверки.

Рамка целей контроля

3.3.1.1. Организация

Элемент контроля	Возможный охват цели контроля
Руководство и указания	- услуги, уровни штата персонала (общее количество сотрудников и количество персонала по секциям/подразделениям/отделам), условия найма и транзакции соответствуют политикам организации
Правила и процедуры	- процедуры производства расходов, собирания доходов и обеспечения безопасности активов и реализации активов осуществляются в соответствии с политиками организации

К чему относится и подлежит ли проверке/обзору	- шкалы оценки и таблицы расценок подлежат регулярной проверке и одобрению со стороны соответствующего уровня руководства
--	---

3.3.1.2. Полномочия

Элемент контроля	Возможный охват цели контроля
Полномочия, установленные Законом	- Услуги и транзакции соответствуют законодательству и другим нормативным документам
Профессиональные полномочия	- качество предоставленных услуг находится в соответствии с профессионально рекомендованными стандартами
Полномочия в организационной сфере	- услуги, уровни штата персонала, условия найма и транзакции соответствуют политикам организации - - таблицы расценок на услуги и др. подлежат регулярной проверке и одобрению со стороны Правления / Городского совета или другого соответствующего уровня управления

3.3.1.3. Регистрация и обработка транзакций

Элемент контроля	Возможный охват цели контроля
Действительность факта	- зарегистрированный доход или расход действительно имел место
Полнота	- все транзакции были обработаны и записаны, в зависимости от случая, в отчетах, бухгалтерской документации или постоянной базе данных
Измерение	- транзакции прошли оценку в соответствии с изложенными бухгалтерскими политиками
Своевременность	- транзакции были предприняты или зарегистрированы в рамках разумного времени
Правильность	- транзакции и действия были выполнены согласно требованиям соответствующих государственных ведомств и институций (внутренних и внешних)
Корректность	- при переговорах и подписании контракта о поставке товаров или услуг были соблюдены честность, целостность и прозрачность
Представление и показ информации	- все транзакции получили правильный код (констатация, что после заполнения годовых финансовых отчетов, форма и содержание отчетов находится в соответствии с соответствующими бухгалтерскими стандартами, правилами и указаниями)

3.3.1.4. Регистрация и обработка активов

Элемент контроля	Возможный охват цели контроля
------------------	-------------------------------

Собственность	- зарегистрированные активы являются собственностью или могут быть отнесены к организации
Полнота	- Все активы зарегистрированы в соответствии со специальными указаниями и финансовыми правилами
Оценка	- зарегистрированные активы прошли оценку в соответствии с политиками организации

3.3.1.5. Безопасность

Элемент контроля	Возможный охват цели контроля
	- существует должная система авторизации доступа к первичным документам
Активы	- сохранность всех активов гарантирована, а обеспечение безопасности активов ясно сформулировано
	- доступ с активам и их использованию возможен лишь при должной степени авторизации
Постоянная регистрация данных	- сохранность постоянных данных гарантирована, а обеспечение их безопасности ясно сформулировано

3.3.1.6. Подтверждение

Элемент контроля	Возможный охват цели контроля
	- зарегистрированные активы реально проверены, а документы, предусматривающие списание активов, прошли оценку
Постоянная регистрация данных	- зарегистрированная информация периодически сверяется с первичными данными или проходит реальную проверку, когда это возможно и нужно

Цели контроля должны быть связаны с конкретным содержанием и способом функционирования видов деятельности, необходимых для выполнения специфических целей системы. Они также должны быть конкретными и указывать на предназначение контроля, а не на сам контроль. Например:

- для системы закупок одной из целей контроля может быть: “гарантировать, что выплаты производятся только по счет-фактурам на товары или услуги, которые уже получены”;
- для системы выплат зарплаты целью контроля может быть: “гарантировать, что зарплата выплачивается только действительным сотрудникам организации”;
- при аудите безопасности целью контроля может стать: “увериться в том, что только сотрудники и гости, имеющие необходимую аккредитацию, получают доступ в здание”.

3.3.2. Регистрация целей контроля

Цели процесса	Цели контроля	Риск	Меры контроля	Оценка контроля	Проверка соответствия	Проверка по существу	Рабочий документ	Выводы и примечания
1	2	3	4	5	6	7	8	9

После того, как аудитор определит цели контроля, их следует записать в Программе аудиторской проверки (колонка 2). Эта Программа аудиторской проверки будет заполняться постепенно для каждого из этапов аудита.

3.4. Идентификация рисков и оценка мер и механизмов контроля в свете возможных рисков

Цели системы	Меры контроля	Выявление рисков	Меры контроля или оценка риска	Проверка соответствия	Проверка по существу	Выводы и рекомендации
--------------	---------------	------------------	--------------------------------	-----------------------	----------------------	-----------------------

3.4.1. Основные риски

Часто бывает исключительно полезным идентифицировать основной (“головной”) риск или риски, связанные с каждой из целей контроля и зарегистрировать их. Это является подтверждением того, что аудитору ясен контекст, в котором задана цель контроля, и что регистрация (запись) системы или вида деятельности останется в рамках параметров цели контроля. Это может также способствовать уменьшению количества времени, расходуемого на описание систем. Вот некоторые примеры “основных” (“головных”) рисков:

- нанесение ущерба репутации Организации или конкретного отдела в рамках Организации;
- серьезные проблемы в сфере безопасности в результате неавторизованного доступа к компьютерной системе;
- мошенничество.

Следующим этапом системно-ориентированного аудита является необходимость идентифицировать и оценить меры и механизмы контроля, которые существуют с целью уменьшить в максимально возможной степени риск невозможности достичь конкретной цели контроля. Ключевыми элементами в этом отношении являются:

- принятие решения в отношении рисков, связанных с каждой из целей контроля;
- идентификация реально действующих мер и механизмов контроля, предусмотренных в системе;
- оценка эффективности этих мер и механизмов контроля.

3.4.2. Идентификация рисков

После того, как Вы идентифицировали систему, будет полезным оценить, необходимо ли добавить дальнейшие цели контроля в дополнение к тем, которые были идентифицированы Вами в начале процесса аудита. Как и на предыдущем этапе, эти цели следует записать. Риски требуется идентифицировать и зарегистрировать для каждой из целей контроля (колонка 3 в Программе аудиторской проверки). Это облегчит принятие решения в отношении вида проверки, которую следует предпринять, и того, какой объем проверки будет необходим.

Цели процесса	Цели контроля	Риск	Меры контроля	Оценка контроля	Проверка соответствия	Проверка по существу	Рабочий документ	Выводы и примечания
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Риск создает угрозу невыполнения целей, намеченных для процесса. В ходе выполнения процесса могут возникнуть многочисленные ошибки. Это могут быть непредумышленные ошибки (недопонимание, недоразумения, недостаточная квалификация и др.), но также и умышленные ошибки (простирающиеся от преднамеренного неправильного приложения установленных правил и процедур до злоупотреблений, таких как фальшификация документов или присвоение). Такие риски идентифицируются на основе информации, собранной на предыдущих этапах. Аудитор должен оценить риск на этапе планирования и на этапе проведения самой аудиторской проверки.



Риски классифицируются в соответствии с двумя критериями:

1. вероятность возникновения риска в реальных условиях;
2. его воздействие, которое можно идентифицировать по следующей таблице:

Классификация рисков			
<div>Воздействие</div> <div>Вероятность</div>	НИЗКАЯ СТЕПЕНЬ	СРЕДНЯЯ СТЕПЕНЬ	ВЫСОКАЯ СТЕПЕНЬ
	Средняя степень	Высокая степень	Высокая степень
ВЫСОКАЯ СТЕПЕНЬ	Средняя степень	Высокая степень	Высокая степень
СРЕДНЯЯ СТЕПЕНЬ	Низкая степень	Средняя степень	Высокая степень
НИЗКАЯ СТЕПЕНЬ	Низкая степень	Низкая степень	Средняя степень

Риски следует классифицировать как:

- **мало вероятные** – существует низкая вероятность того, что идентифицированные риски окажут отрицательное воздействие на организацию или институцию, в отношении которой проводится аудиторская проверка;
- **средне вероятные** – существует средняя вероятность того, что идентифицированные риски окажут отрицательное воздействие на организацию или институцию, в отношении которой проводится аудиторская проверка;
- **сильно вероятные** – является вероятным, что идентифицированные риски окажут отрицательное воздействие на организацию или институцию, в отношении которой проводится аудиторская проверка.

Ответ на вопрос, следует ли определить воздействие данного риска как слабое, среднее или сильное, базируется на компетентном мнении, сформированном аудитором. Возможные факторы (характеристики, свойства, качества), которые играют основную роль в случае, это: установленные приоритеты и осуществление политики, потенциальный риск для имиджа и связанные с ним финансовые интересы. Вычисление того, является ли проявление определенного риска вероятным или нет, строится на профессиональном мнении аудитора. Сложность соответствующего процесса и управленческая и административная рамка, в которой развивается процесс, являются важными факторами при вычислении вероятного воздействия, которое данный риск мог бы вызвать.

Аудитору рекомендуется обсудить с руководством организации или институции, в отношении которой проводится аудиторская проверка, риски, которые он идентифицировал, и их классификацию для того, чтобы не пропустить ни одного фактора риска и избежать ненужных различий между аудитором и руководством в отношении процесса. Аудитор должен сконцентрировать свою работу в преобладающей степени на зонах с высокой степенью риска.

Среди наиболее типичных категорий рисков следующие:

- **Ошибка** – существует ли возможность возникновения ошибки в ходе вопросного процесса или наличия ошибок в информации, содержащейся в ключевых файлах / папках с данными или архивах (напр. информации о поставщиках, личных делах сотрудников)?
- **Мошенничество** – может ли процесс или информация подвергнуться преднамеренной манипуляции с целью персонального обогащения, которая могла бы остаться необнаруженной?
- **Кража** – имеются ли какие-нибудь материальные активы, которые кто-либо мог бы присвоить или переместить в целях личного обогащения в процессе реализации целей системы и осуществлении той деятельности, в отношении которой проводится аудиторская проверка?
- **Риск, связанный с законодательством** – могут ли выявиться несоответствия процесса или системы требованиям международного законодательства или законов, правил и нормативных документов ЕС, законов Таджикистана или же правил, постановлений и нормативных документов, установленных актами центрального Правительства или муниципальных властей?
- **Раскрытие информации** – существует ли возможность неавторизованного раскрытия информации или способа, в соответствии с которым действует система или процесс, что могло бы повлечь за собой возникновение ущерба, конфузной ситуации или же других отрицательных последствий?
- **Распад или разрушение системы или процесса** – существует ли возможность возникновения ущерба, распада или разрушения, которые сделали бы затруднительным или невозможным функционирование системы или процесса или же могли бы привести к потере или искажению данных?
- **Соответствие результатов средствам, затраченным на их достижение (Value for Money /VFM/)** – присутствует ли возможность неэкономного, неэффективного или непродуктивного использования ресурсов в ходе работы процесса или системы?

Пример идентификации и оценки рисков в государственном секторе приведен в **Приложении 4**.

3.4.3. Идентификация ключевых мер и механизмов контроля

Для каждого риска Вам следует идентифицировать меры и механизм (механизмы) контроля, предназначенные управлять рисками, используя описание системы, которое Вы ранее разработали. В колонку 4 Программы аудиторской проверки требуется вписать полную информацию о мерах и механизмах контроля. Важно регистрировать реальные меры и механизмы контроля, которые существуют в действительности, а не идеальные меры и механизмы контроля для соответствующей сферы и ситуации или же меры и механизмы контроля, которые руководству хотелось бы иметь. Следует включить также конкретную информацию о том, кто (ранг и должность) осуществляет контроль и где.

Цели процесса	Цели контроля	Риск	Меры контроля	Оценка контроля	Проверка соответствия	Проверка по существу	Рабочий документ	Выводы и примечания
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Меры и механизмы контроля представляют собой действия и процедуры, предусмотренные организацией, в отношении которой проводится аудиторская проверка, с целью гарантировать выполнение целей системы. Даже в случае, если цели выполняются без наличия мер и механизмов контроля, система, которая функционирует без адекватных механизмов контроля, не может считаться надежной.

Более подробная информация о различных видах контроля приводится в **Приложении 5** Руководства по аудиту.

3.4.4. Оценка мер и механизмов контроля

Оценка мер и механизмов контроля включает два этапа:

- оценка разработанной концепции, структуры и механизмов контроля с целью установить **адекватность контроля** и
- оценка функционирования системы с целью установить **эффективность контроля**.

3.4.4.1. Оценка разработанной концепции, структуры и механизмов системы (адекватности контроля)

Этот процесс выполняется после того, как система описана. Аудитор должен рассмотреть вопрос о том, будут ли достигнуты цели контроля при помощи идентифицированных наличных мер и механизмов контроля. Выполнение этой задачи строится на основе аудиторского мнения. Такая предварительная оценка адекватности существующих мер и механизмов контроля включает в себя следующие элементы:

- начинать оценку следует с мер и механизмов контроля высшего уровня (напр. планирования и управления рисками) и затем продолжать работу, переходя к мерам и механизмам контроля на более низких уровнях, относящихся к индивидуальным транзакциям;

- требуется рассмотреть вероятность того, что что-нибудь может не сработать должным образом, и значение (степень реального воздействия), которое такой факт, в случае его возникновения, будет иметь для Организации;
- следует стремиться сбалансировать меры и механизмы контроля, которые могут позволить выполнение цели контроля;
- следует выявлять ненужные меры и механизмы контроля, а также те, применение которых требует слишком высоких расходов.

Необходимо установить, смогут ли меры и механизмы контроля, при разумных обстоятельствах, предотвращать и/или обнаруживать риски/ошибки и обеспечивать управление ими. Если меры и механизмы контроля смогут предотвращать и/или обнаруживать риски/ошибки, аудитор должен записать этот вывод в колонке 5 Программы аудиторской проверки. Затем требуется выполнить проверку действительного функционирования мер и механизмов контроля. Колонки 6 и 7 предназначены для ссылок на соответствующие Протоколы результатов аудиторских проверок.

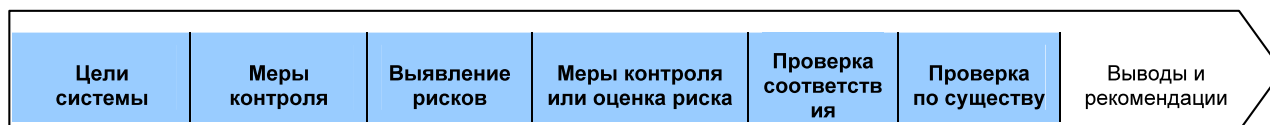
Цели процесса	Риск	Цели контроля	Меры контроля	Оценка контроля	Проверка соответствия	Проверка по существу	Рабочий документ	Выводы и примечания
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Если меры и механизмы контроля не в состоянии предотвратить и/или установить ошибки и др., или же когда вообще не существует мер и механизмов контроля, это следует отразить в колонке 9 Программы аудиторской проверки (комментарии в отношении естества ошибок или слабостей). Обычно аудитор не выполняет проверки тех мер и механизмов контроля, которые были оценены как неадекватные, но может – в исключительных случаях – провести проверку по существу, чтобы идентифицировать и определить объем и охват ошибок в количественном отношении. Можно использовать “Вопросники в отношении внутреннего контроля” с целью помочь идентификации сильных сторон и слабостей мер и механизмов контроля.

3.4.4.2. Оценка функционирования (эффективности) системы

Это включает в себя проведение проверок, имеющих целью гарантировать, что идентифицированные меры и механизмы функционируют в соответствии с первоначальным замыслом и что они достигают целей контроля. Этот вопрос рассматривается в следующей главе настоящего Руководства.

3.5. Проверка мер контроля



3.5.1. Почему необходимы проверки?

Ответственностью руководства является обеспечение адекватности систем контроля и их применения. Это означает, что задача руководства применять подходящие меры проверки или опробования для того, чтобы обеспечить, что установленные процедуры применяются, активы находятся в сохранности, финансовые записи поддерживаются и т.д. Ни в коем случае внутренний аудит не следует рассматривать как часть этой внутренней системы проверок.

Проверка аудитом является дополнением к собственным проверкам со стороны руководства и существенной частью независимой оценки внутреннего контроля, проводимого посредством внутреннего аудита. Эти проверки:

- подтверждают, что руководство проводит проверки и опробование, и
- выявляют нарушения, которые руководство могло и пропустить.

Проверка аудитом может стать очень существенной частью процесса аудита, занимая иногда до половины времени, отведенного для аудита. Это означает, что важно обеспечить:

- правильное планирование проверок аудитом;
- наличие адекватных доказательств осуществленных проверок;
- что выводы будут полностью подкреплены проведенными проверками.

Внутренние аудиторы применяют опробование для оценки функционирования системы и для формулировки или подтверждения мнения, насколько контроль адекватен или нет. Это осуществляется измерением конкретных характеристик избранных операций или процессов и сравнение результатов с ожиданиями.

Существуют два основных вида проверок: проверка мер контроля или проверка соответствия и проверка по существу.

3.5.2. Проверка соответствия

Цель проверки соответствия собрать доказательства, в какой степени процедуры контроля применяются правильно и являются надежными. Проверки соответствия применяются для гарантирования эффективности функционирования мер внутреннего контроля за весь период контроля (в этом случае контроль ориентируется также на установление наличия соответствующих мер контроля). Они должны предоставить аудитору основания для утверждения мер контроля. Предназначение проверки соответствия (т.е. проверки механизмов и процедур контроля) подтвердить, что процедуры контроля применяются правильно и являются надежными.

Основной целью проверки соответствия является не выявление ошибок, отклонений или возможного обмана, а установление процедур контроля, которые применяются неправильно. Причины пропусков и отклонения более важны для аудиторов, чем сами пропуски и отклонения.

Для установления действия мер внутреннего контроля вам необходимо провести **проверки соответствия** путем частичного наблюдения за избранными случаями, событиями или элементами. В практике это обычно является сочетанием проверки соответствия с подробными проверками.

Количество проведенных проверок соответствия зависит от двух факторов:

- размера потока информации, связанного с соответствующим процессом;
- содержания мер контроля.

Вам необходимо оценить, в какой степени процедуры контроля были адекватно применены за период аудита. Плановые проверки необходимо распределить равномерно во времени.

Если будут установлены одно или несколько подобных отклонений, Вам следует проследить риск этих отклонений и то, был ли этот риск достаточно принят во внимание. Если мер недостаточно для покрытия данного установленного риска, это отразится на установлении остаточного риска. Разумеется, при значительном числе отклонений Вам придется изменить свое мнение о качестве системы внутреннего контроля. В таком случае запланированное количество подробных проверок придется увеличить.

3.5.3. Проверки по существу

Если посредством проверки соответствия будет установлено, что меры контроля слабые или неадекватные, вы можете принять решение провести прямые проверки по существу. У них будет две цели:

- определить, были ли понесены существенные потери, и
- посредством внутреннего аудита способствовать оценке общего состояния контроля в организации.

Результаты этой работы или:

- дадут руководству доказательства того, что организация не понесла сколько-нибудь значительных потерь вследствие заниженного контроля, или
- дадут руководству доказательства того, что заниженный контроль привел к значительным потерям и таким образом подготовит руководство к принятию соответствующих мер.

Цель проверок по существу скорее всего в том, чтобы оценить адекватность и полноту результатов, нежели действие мер контроля. Например, проверка того, соответствует ли сумма, реально выплаченная поставщику, сумме по счет-фактуре и по заказу на поставку.

Таким образом, они являются более подробными по своей природе, отнимают больше времени и необходимо большее количество проб, чтобы добиться одинакового уровня надежности. Однако ошибки, выявляемые при проверках по существу, являются более важными, так как они обычно ведут к потерям для организации, тогда как ошибки, установленные при проверках соответствия, указывают на меры контроля, которые не сработали – но это не непременно свидетельствует о том, что ошибки состоялись.

3.5.4. Программа проверок

Прежде чем приступить к любым проверкам, Вам необходимо решить:

- что проверить,
- какое назначение у каждого вида проверки, и
- как осуществлять проверку.

Когда делается выбор проверок, весьма полезно постараться сконструировать один вид проверки таким образом, чтобы он охватывал ряд различных контрольных механизмов и рисков. Например:

- когда проверяются меры контроля за заказами на покупку, вы могли бы составить вид проверки, который позволил бы вам проверить несколько мер контроля, включая одобрение заказов на покупку (лиц, имеющих право на подпись и т.д.); изменения заказов на покупку; и меры контроля над получением закупленных товаров и услуг (данные из заказов на покупку о количествах, ценах, сроках поставки и т.д.);
- когда проверяются меры контроля за утверждением изменений в постоянных данных о числе служащих, вы могли бы сконструировать один вид проверки, который охватил бы включение новоназначенных сотрудников (включая проверку ставок оплаты) и изменения ставок оплаты наличных служащих (напр. при продвижении по службе).

На этапе работы на месте (проверки) необходимо предпринять следующие меры:

- данные о каждой осуществленной проверке следует записать в отдельный рабочий документ (**Приложение 6**);
- результаты проверок следует занести в Запись констатаций аудита (**Приложение 7**);
- все проверки и записи констатаций аудита необходимо упомянуть в вертикальном ряду 8 Программы аудита;
- наконец, самые существенные выводы, заключения и рекомендации необходимо обобщить в Формуляре обобщенных выводов аудита (**Приложение 9**).

Цели процесса	Цели контроля	Риск	Меры контроля	Оценка контроля	Проверка соответствия	Проверка по существу	Рабочий документ	Выводы и примечания
1	2	3	4	5	6	7	8	9

3.5.5. Методы отбора проб

Для того, чтобы прийти к решению относительно степени эффективности системы внутреннего контроля, необходимо провести адекватные проверки в отношении системы. Если рассмотрение системы проверок «из конца в конец» указывает на наличие слабостей в системе, можно провести дальнейшие проверки, чтобы установить, были ли слабости системы использованы и в какой степени. Анализ системы также покажет ряд важных мер контроля, которые как будто работают эффективно, но которые тем не менее необходимо проверить, чтобы обеспечить их надежность.

Для осуществления этих проверок в отношении этих мер контроля необходимо использовать методы отбора проб, для определения пробы из популяции системы, которая проходит аудит – напр. счет-фактуры на закупки в системе поставок. Очевидно, если вам необходимо установить адекватность мер контроля в этой системе, в идеальном случае следует проверить каждую счет-фактуру на закупки. Однако почти всегда это будет невозможно осуществить и к тому же отнимет слишком много времени и средств. Поэтому следует применять методы отбора проб.

3.6. Формулирование выводов

Цели системы	Меры контроля	Выявление рисков	Меры контроля или оценка рисков	Проверка соответствия	Проверка по существу	Выводы и рекомендации
--------------	---------------	------------------	---------------------------------	-----------------------	----------------------	-----------------------

Это следующий этап системного аудита, когда аудитор рассматривает результаты предыдущей работы, прежде чем отчитаться перед руководством аудита и руководителями сферы деятельности, которая прошла аудит. Важно иметь в виду ваши констатации и выводы в каждый отдельный момент процессов оценки и проверок.

Цели процесса	Цели контроля	Риск	Меры контроля	Оценка контроля	Проверка соответствия	Проверка по существу	Рабочий документ	Выводы и примечания
1	2	3	4	5	6	7	8	9



3.6.1. Запись констатаций аудита

Формуляр записи констатаций аудита (**Приложение 7**) дает полезную структуру для обработки информации, которую вы получили для логического обдумывания содержания при составлении доклада об аудите. Он предназначен помочь аудитору установить причины проблем или слабостей, которые были выявлены в ходе оценки системы контроля и разработать соответствующие рекомендации.

Его следует заполнять по ходу проверок и с установлением вида и важности установленных слабостей контроля. Во всех случаях, когда это будет возможно, старайтесь группировать связанные между собой слабости в Формуляре обобщенных

выводов аудита (**Приложение 8**). Это поможет вам в процессе планирования вашего доклада об аудите.

3.7. Доклады об аудитах и планы действий

Этот раздел Руководства по аудиту рассматривает доклады об отдельных заданиях по аудиту. Он охватывает:

- предназначение и функции доклада об аудите;
- виды докладов об аудитах их альтернатив;
- некоторые указания относительно структуры и содержания докладов об аудитах.

Доклады об аудитах должны укрепить уверенность в системе, подверженной рассмотрению; они станут основой для оценки общей надежности системы внутреннего контроля, которая рассматривается в докладах, предназначенных для руководителя организации.

Особенно важно помнить, что доклад об аудите представляет собой единственный осязаемый продукт аудита и, как таковой, является "витриной" внутреннего контроля. Он является кульминацией планирования, времени и усилий, которые посвящены аудиту и отражает качество и полноту аудита. Качество доклада будет иметь важное влияние на мнение о внутреннем аудите среди высшего руководства организации. Неадекватный доклад об аудите может свести на нет лучшую аудиторскую работу и самые обоснованные заключения. Он может также повредить репутации и статусу Внутреннего аудита.

3.8. Цель и функции доклада об аудите

Основные цели докладов об аудитах следующие:

- информировать о выявленных проблемах и причинах этих проблем;
- объяснить последствия и отражения этих проблем, и придать им количественное выражение, когда это будет необходимо;
- измерить результаты деятельности – давая анализ и оценки – и подчеркнуть области, где можно достичь большей эффективности и экономности и избежать потерь;
- убедить руководство в необходимости перемен;
- предложить практичные и экономные решения;
- составить основу для последующей работы с целью обеспечить принятие необходимых мер.

Доклады об аудитах имеют три основные функции. Во-первых, это *документ для действия* – если доклад не приведет к действиям, он окажется потерей времени для всех участников в аудите. Чтобы привести к действиям, доклад должен предложить клиенту краткую, объективную оценку контроля в рассматриваемой области и подчеркнуть все существенные выявленные слабости. Он также должен показывать последствия этих слабостей для уровня контроля и продемонстрировать руководству, что оно должно принять меры в этой связи:

- посредством разъяснений существующего риска и
- придавая, где это будет осуществимо, количественное выражение этим рискам, а также возможным выгодам.

Во-вторых, он является *официальной, долгосрочной записью*: проделанной аудиторской работы и заключений, сделанных на ее основе и уровня контроля, который существовал в данной области в данный момент. Наконец, хороший доклад – свидетельствуя о профессионализме и компетентности – *демонстрирует объективность и независимость Внутреннего контроля* и доказывает, что аудиторы могут помочь при улучшении эффективности и экономности.

3.9. Виды докладов об аудите

После каждого аудита составляется письменный доклад, который обеспечивает официальную запись его результатов. В основном существуют два вида докладов об аудите, которые следует рассмотреть – Стандартный доклад и Меморандум об аудите.

Стандартный доклад используется наиболее часто. Он включает три основных раздела - Служебное обобщение, План действий и Подробный доклад.

Меморандумы об аудитах обычно короче Стандартных докладов и используются:

- для ускоренных и специальных анализов, которые проводятся по просьбе руководства для прослеживания результатов последующих аудитов;
- когда в результате аудитов возникают только относительно маловажные вопросы;
- в качестве промежуточных докладов в процессе более продолжительных аудитов.

Альтернативой докладу об аудите является *Презентация* или устный доклад. Это включает в себя официальное устное изложение выводов аудита и обсуждение действий, которые следует предпринять руководству.

3.10. Структура докладов об аудитах

Конкретную структуру доклада об аудите должен определить РВА. Главное состоит в том, что каждый доклад об аудите в каждой организации должен иметь одинаковый “фирменный стиль”. Это помогает отраслевому руководству пользоваться ими и понимать их и помогает утвердить репутацию звена внутреннего аудита.

Стандартные доклады об аудитах – обычно должны содержать:

- Титульный лист доклада
- Страницу с содержанием
- Служебное обобщение
- План действий
- Подробный доклад
- Аппендиксы/приложения

Меморандумы об аудитах - включают:

- Введение
- Заключение
- Ряд отдельных текстов, с соответствующими заголовками, для подробных выводов и рекомендаций.

Информация о подробностях содержания каждого из разделов стандартных докладов об аудитах приведена в нижеследующих разделах.

3.10.1. Стандартные доклады об аудитах

Титульный лист доклада

Он содержит заглавие доклада, дату его издания и его номер. Некоторые звенья аудита используют эмблемы, которые печатаются на титульном листе. Можно также подумать об использовании листов разного цвета в зависимости от вида аудита (систем, VFM и т.д.)

Страница с содержанием

Она должна указывать наименование доклада, данные обо всех основных разделах доклада и список приложений.

Служебное обобщение

Служебное обобщение должно быть обособлено и перечислять для читателя основные пункты, без необходимости для него справляться с Подробным докладом. Оно должно давать возможность высшему руководству устанавливать быстро и легко:

- охват и основные цели аудита;
- почему он был проведен
- вид и масштаб системы или деятельности, которые были рассмотрены
- основные заключения аудита, и
- основные рекомендации.

Эта часть доклада самая важная. Она представляет собой наилучшую возможность заинтересовать читателя и побудить его обратиться к Подробному докладу, чтобы впоследствии принять необходимые меры или же гарантировать их принятие. Обычно эта часть не должна превышать трех печатных страниц и должна содержать нижеследующие разделы.

Введение и общая информация – которые включают в себя

- данные, имеющие отношение к области, которая рассматривается, в т.ч. оценка значения или стоимости темы/системы и возможные важные или необычные аспекты, которые следует иметь ввиду читателю;
- охват и основные цели аудита;
- возможные существенные элементы, которые были исключены из рассмотрения, и объяснение, почему это было сделано;
- когда и почему проведен аудит.

Основные выводы – которые должны перефразировать самые важные выводы, сделанные в Подробном докладе. Часто они излагаются по отдельным разделам, но иногда оказывается более эффективным выявить общие “темы”, которые проходят сквозь весь доклад. Любое целостное мнение должно точно отражать Выводы и примечания из Подробного доклада. Придерживайтесь основных возникших вопросов и старайтесь не допускать цитирования маловажных выводов в этом разделе.

Основные рекомендации – в данном случае нужно перечислить только узловые (особо приоритетные) рекомендации, заложенные в План действий, каждая из которых должна быть увязана с одним или несколькими выводами.

Самое важное, что следует иметь ввиду - Служебное обобщение должно вызвать интерес, который в дальнейшем привел бы к действиям.

План действий – перечисляет все рекомендации, содержащиеся в Подробном докладе.

3.10.2. Подробный доклад

Формат

Основной текст доклада следует распределить в подходящие по тематике разделы, каждый из которых должен иметь ясный заголовок, напр. “Размещение заказов на покупку”. Порядок разделов будет определен в процессе планирования доклада. Он может отражать относительную важность констатаций аудита, основываться на хронологическом порядке или просто следовать за порядком событий, наступающих в системе.

Обычно рекомендации приводятся в конце каждого раздела. Если, однако, данный раздел окажется длиннее и/или рассматривает ряд вопросов, рекомендации можно вставлять в соответствующие места в разделе. Рекомендации должны быть записаны в отдельный абзац(-ы) и перед ними вставляется подзаголовок “**Рекомендации**”, отпечатанный жирным шрифтом.

Содержание

Каждый раздел должен содержать подробности относительно соответствующих выводов. Важно подчеркнуть основные причины слабостей и их отражение на отдельные виды деятельности или уровень контроля. Если подобное не будет сделано, это станет самой значительной конкретной слабостью доклада об аудите. Задайте себе вопрос:

- “Почему это случается или не случается?”

-
- “Каково отражение выявленных недостатков на деятельность, контроль, эффективность и т.д.?”
 - “Почему руководству надо сообщить об этом?”

Необходимо также включить рекомендации, направленные на устранение этих основных слабостей.

Описательный текст следует ограничивать до объема, необходимого для определения сущности и размера установленных слабостей. Не требуется давать полные и подробные описания каждой части рассматриваемой системы.

Часто полезно включать диаграммы, таблицы и схемы, чтобы выразить количественно и проиллюстрировать приведенные факты и данные. Не пользуйтесь сверх меры графикой и т.д., так как это может скрыть основную мысль и иногда раздражает читателя.

Доклад должен быть фактическим. Субъективные комментарии неприемлемы. В случаях, когда необходимо опираться на оценки или предпосылки, основа их должна быть ясно указана.

Избегайте длинных абзацев везде, где только возможно.

Не стесняйтесь отметить, когда что-то сделано хорошо, или указать на сильные стороны, отмеченные Вами. Постарайтесь только соблюдать в этом меру.

Рекомендации

При разработке Ваших рекомендаций существуют некоторые простые вещи, которые следует помнить. Они должны:

- быть основаны на надежной информации;
- быть направлены на основные причины проблем, а не только на симптомы;
- описывать точно, что необходимо предпринять;
- предлагать, кому следует отвечать за принятие мер;
- быть ясными, краткими и простыми;
- быть недвусмысленными;
- быть осуществимыми;
- упоминать отдельный элемент действий – каждая рекомендация ориентирована на отдельный вопрос.

Если организация, прошедшая аудит, уже предприняла меры или согласилась сделать это – факт должен быть упомянут в докладе.

3.10.3. Нумерация абзацев – несколько простых правил

В докладах следует применять простую систему нумерации (1; 2; 3 и т.д.), начиная со Служебного обобщения и продолжая нумерацию до конца доклада. Каждый абзац должен иметь свой номер.

Рекомендации должны быть пронумерованы (P1, P2, P3 и т.д.) так, чтобы их можно было легко идентифицировать.

Заголовкам и под-заголовкам не требуется ставить номера.

3.10.4. Завершение доклада

Перед завершением вашего доклада, необходимо сделать несколько основных проверок. По меньшей мере, вам надо задать себе нижеследующие вопросы:

1) Служебное обобщение

- а). Вызывает ли оно у читателя желание ознакомиться с Подробным докладом?

-
- б). Правильно ли отражают основные выводы основные вопросы и выводы, содержащиеся в Подробном докладе?
 - в). Относится ли каждая из основных рекомендаций к одному или нескольким основным выводам?

2) *Подробный доклад*

- а). Являются ли выводы подходящими и содержательными?
- б). Было ли определено количественное выражение для слабостей и выгод, там где это целесообразно?
- в). Обоснована ли необходимость принятия корректирующих мер? Сумели ли вы объяснить последствия выявленных вами спорных вопросов? Для проверки используйте вопрос “Что из этого следует?”.
- г). Помогают ли Ваши рекомендации для эффективного преодоления основных причин существующих проблем?

3) *Общие вопросы*

- а). Уместен ли тон доклада?
- б). Постарались ли вы быть позитивными там где это возможно и необходимо?
- в). Легко ли читать и понять ваш доклад?
- г). Устранили ли вы все лишние слова и фразы?

Вы могли бы также пользоваться нижеследующими контрольными списками, которые помогут вам составлять проекты и окончательные доклады высокого качества.

3.10.5. Контрольный список, помогающий обеспечить качество доклада об аудите

Содержание доклада

		Проект	Готовый текст	Не имеет отношения
1	Доклад об аудите включает:			
	- сопровождающее письмо			
	- титульный лист			
	- таблицу с содержанием			
2	Доклад об аудите включает служебное обобщение (не более 2-3-х страниц)			
3	Подробный доклад включает:			
	Цель аудита, включая начало/источники, по мере надобности			
	Охват аудита, включая рассмотренные период времени, функции или процессы и использованные техники аудита, в зависимости от случая			
	Общую информацию, которая описывает - деятельность			
	- результат аудита			
	- выводы аудита			
	- заключение аудита			
	- рекомендации аудита			
	- план действий			
	- все наличные приложения			
4	Проект доклада должен быть ясно обозначен как "Проект"			

Качество, тон и вид доклада

		Проект	Готовый текст	Не имеет отношения
1	Доклад ясный и собранный, без лишних деталей			
2	Заключения, изложенные в служебном обобщении и основной части доклада, последовательны			
3	Доклад разделен на разделы и каждый из них ясно обозначен			
4	Описания оперативных процедур, если они необходимы, краткие и собранные			
5	Структура доклада логическая и за ней легко следить			
6	Следует избегать использования жаргонных выражения, технических терминов, клише и разговорной речи			
7	Сокращения и аббревиатуры объяснены перед их использованием			
8	Преобладает активное наклонение			
9	Доклад прямой и по существу			
10	Заголовки несут информацию, и в тоже время описательны			
11	Начальные предложения броские и привлекают внимание.			
12	Основные положения представлены первыми			
13	Тон доклада сбалансирован			
14	Выводы сформулированы конструктивно			
15	Рекомендации направлены на достижение желаемых результатов, не давая в тоже время указаний для каждого шага			
16	Доклад выглядит профессионально			
17	Правописание, грамматика и пунктуация в порядке			

3.11. Планы действий

Планы действий имеют жизненно важное значение для записи и наблюдения действий, предпринимаемых руководством по рекомендациям Внутреннего аудита. Они облегчают последующие аудиты и делают их более эффективными. План действий должен составляться для каждого стандартного доклада об аудите. Он подробно перечисляет позиции, по которым получено согласие руководства.

Образец Плана действий проведен ниже. Он перечисляет все рекомендации, содержащиеся в докладе и показывает для каждой из них:

- комментарии руководства
- лицо, ответственное за принятие мер, и
- сроки для принятия мер.

ОТДЕЛ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

ПЛАН ДЕЙСТВИЙ – ДОКЛАД №:

Рек. №	Рекомендация	Приори тет	Комментарии руководства	Мера одобрена Да/Нет	Ответственное лицо	Срок выполнения
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						

3.11.1. Заполнение плана действий

“Внутренний аудит” отвечает за заполнение частей, озаглавленных “Рек. №”, “Рекомендация” и “Приоритет” прежде, чем доклад будет передан организации, прошедшей аудит.

Рекомендация номер (Рек. №) – это номер, данный каждой рекомендации в Подробном докладе (P1, P2, P3 и т.д.). План действий должен включать каждую рекомендацию, сделанную в audit report докладе об аудите, а рекомендации должны быть перечислены в порядке, в котором они приведены в Подробном докладе.

Рекомендация – здесь включены все рекомендации, сформулированные в точности так, как и в Подробном докладе.

Приоритет – здесь указан уровень важности рекомендации - особый/обычный/низкий.

Остальные части обычно заполняются организацией, прошедшей аудит, а именно:

Комментарии руководства – здесь руководство имеет возможность записать свое мнение о рекомендации. Это может быть полное принятие рекомендации; ее принятие с небольшими изменениями; или предложение альтернативного решения проблемы. Если рекомендация не принята без изменений, здесь необходимо записать причины ее изменения или отклонения.

Мера одобрена – в данном случае необходимо просто указать “Да” или “Нет”.

Ответственное лицо – здесь необходимо указать фамилию и должность лица, которое будет нести ответственность за выполнение рекомендации. В зависимости от естества рекомендации, это может быть или лицо, которое действительно будет осуществлять перемены или руководитель, ответственный за звено, отдел или сектор, к которым относится рекомендация.

Срок выполнения – крайний срок, в рамках которого руководство намерено осуществить рекомендованные перемены.

3.11.2. Работа с заполненным планом действий

План действий должен быть разослан вместе с Проектом доклада об аудите, а Руководитель внутреннего аудита должен гарантировать, что в рамках десяти рабочих дней план будет заполнен и выслан обратно с возможными комментариями руководства. Заполненный План действий необходимо рассмотреть, чтобы убедиться в том, что:

- рекомендации были приняты;
- возможные альтернативные предложения руководства приемлемы;
- были назначены подходящие лица, которые будут нести ответственность за выполнение каждой рекомендации;
- определены подходящие даты для сроков выполнения.

Заполненный План действий должен быть включен в готовый текст доклада как Приложение 1, а копию его следует прибавить к Постоянной справке аудита. На основе

плана действий Руководителю внутреннего аудита следует определить срок для последующего аудита – если необходимо, до наступления даты следующего планового аудита.

3.12. Последующие аудиты

Часто это оказывается элементом процесса аудита, который осуществляется плохо или вовсе пропускается. А в сущности, это один из самых важных элементов любого аудита. Если “Внутренний аудит” не проверит, выполняются ли его рекомендации, все старание при осуществлении аудита может оказаться впустую.

Выбор момента последующих мер должен определяться в связи со значением и отражением рекомендаций и степени важности системы, которая прошла аудит. Здесь следует также иметь ввиду сроки выполнения, указанные в Плане действий, предоставленные руководством. Важно предусмотреть сроки последующих аудитов в краткосрочном (до одного года) плане и планировать конкретные последующие аудиты после завершения каждого аудита.

Существует три основных способа проследить за результатами аудита, а именно:

3.12.1. Письмо, в котором от организации, прошедшей аудит, требуется подтвердить, какие меры были приняты

Во многих случаях и, в частности, в тех аудитах, результаты которых не выявили существенных недостатков, этот подход самый уместный. При последующем плановом аудите будет сделана проверка, чтобы убедиться, что подходящие меры действительно были предприняты и что меры контроля применяются правильно.

3.12.2. Определение конкретного срока последующего аудита

Это может включать или:

- промежуточный анализ систем и мер контроля, которые были введены, обсуждение с руководством, чтобы определить, как они работают, и ограниченная программа проверок, чтобы убедиться, что они работают так, как предусмотрено, или
- полный аудит системы, который должен установить, были ли приняты необходимые меры и работают ли эффективно механизмы контроля или, если руководство не предприняло меры, определить последствия отсутствия контроля.

Принимая решение о том, приступить ли к промежуточному анализу или к полному аудиту системы, среди элементов, которые следует обдумать, можно обозначить следующие:

- риск, важность и существенность системы;
- известные перемены в организационных целях и приоритетах, наступившие после аудита;
- стабильность системы (проведение промежуточных анализов менее вероятно для систем, подвергающихся частым переменам);
- масштаб перемен, рекомендованных в докладе об аудите;
- возможные признаки, что состоялись значительные перемены или наступило

новое развитие в системе.

3.12.3. Последующие меры как часть следующего аудита

Стандартной практикой при каждом запланированном аудите должно стать применение последующих мер, призванных установить, в какой мере выполнены рекомендации, сделанные при последнем аудите. Это необходимо делать в начале аудита и таким образом проверка аудитом может быть соответственно скорректирована. Доклад об аудите должен ясно намечать любые последующие меры, которые необходимо предпринять в связи с последним аудитом.

3.13. Справки аудитов

Рабочие документы и всю другую документацию, связанную с аудитным заданием, необходимо хранить в специально отведенных справках аудитов. Эти справки необходимо структурировать ясно и логично, чтобы позволить читателям найти необходимое и узнать, что было сделано и почему. Справки можно хранить в электронной или в печатной форме.

Правильное применение индексов и горизонтальных отсылок между документами и разделами в справках особенно важно для доступности документации и позволяет аудитору эффективнее провести аудит. Это также помогает читателям, которые знакомятся с материалами или пользуются справками, проследить за мерами, принятыми во время аудита и понять, как были сделаны выводы.

Хранение хорошо организованных и структурированных справок аудитов:

- позволяет провести аудит логическим методом
- помогает обеспечить всеобъемлющий охват
- облегчает понимание
- облегчает выявление слабостей и формулировку правильных выводов
- позволяет легко анализировать прогресс и выводы
- облегчает составление доклада
- облегчает нахождение документов
- обеспечивает официальную запись проделанной работы.

На каждый аудит надо заполнять два вида справок – Постоянную папку и Текущую папку.

Постоянная справка аудита - содержит всю постоянную информацию о рассматриваемой системе, звене или отделе. Она дает существенную общую информацию лицу, приступающему к аудиту и должна рассматриваться в начале каждого нового аудита этой системы и т.д. Ее следует обновлять в конце аудита.

Текущая справка аудита – документирует всю информацию, собранную в рамках текущего аудита. Она содержит подробную историю настоящего аудита от определения охвата и целей до реализации Плана выполнения. Рекомендуется создать такую справку в начале аудита и, по мере возможности, пополнять ее в ходе аудита.

Рекомендуемая структура для каждой из этих справок дана в **Приложении 9**.

4. Контроль над аудитными заданиями

4.1. Обязанности Руководителя внутреннего аудита

РВА отвечает за обеспечение адекватных ресурсов и соответствующего наблюдения за отдельными аудитами. При планировании ресурсов необходимо обеспечить соответствующий набор знаний, умений и опыта и соответствующий уровень руководства. Необходимый уровень руководства будет зависеть от квалификации и опыта каждого аудитора и трудности и деликатности каждого задания.

Другие важные области, на которых необходимо сосредоточиться РВА, включают:

- обеспечение подходящих указаний в начале аудита и одобрение целей аудита и программ работы;
- обеспечение выполнения программ работы, если изменения не только необходимы, но и получили одобрение;
- обеспечение того, что доклады об аудитах будут точными, объективными, ясными, конструктивными и своевременными;
- обеспечение того, что цели аудитов будут достигнуты в наиболее полной возможной степени в рамках отведенных бюджетом ресурсов и до согласованных ориентировочных сроков;
- обеспечение того, что одобренные процедуры и стандарты будут применяться и что используются соответствующие техники аудита.

4.2. Подготовка аудитов

В начале любого аудита, РВА и аудитор должны обсудить и согласовать;

- охват и цели аудита – и в какой степени нужна подготовительная работа до начала аудита;
- подход аудита и методы, которые предстоит использовать;
- обеспечение аудита людьми;
- график выполнения, включающий распределение задач между сотрудниками, указывающий продолжительность работы, дату завершения и т.д.;
- административная организация, процедуры охраны, время для передвижения, суточные, места проведения и т.д.

РВА должен информировать аудитора или группу аудита перед началом аудиторской проверки, с тем, чтобы разъяснить им цели аудита и убедиться, что соответствующая документация и основные материалы собраны. Информация должна описывать подходы и методы, распределение задач между отдельными аудиторами, контакты с отраслевым руководством, отчетность и административную организацию. Данные об этой информации должны быть записаны в Текущей справке аудита.

4.3. Организация аудита

РВА должен заранее проинформировать отраслевое руководство о цели аудиторской проверки, ее сроках и продолжительности. Если часть стратегии проверки аудитом требует проводить посещения без предупреждения (например, незапланированный пересчет денег в наличности) Начальника отдела обычно необходимо информировать по прибытии.

В начале аудита РВА и аудитор должны организовать Начальное совещание с отраслевыми руководителями, ответственными за деятельность, которая будет подвергнута аудиту и объяснить аудиторское задание, а также системы или виды деятельности, которые будут проверены.

Любые предложения о том, чтобы аудит рассмотрел вопросы, не включенные в план работ, должны быть представлены РВА для принятия соответствующего решения. Необходимо согласовать временный график и дату обсуждения готового текста. Можно организовать периодические встречи по ходу аудита, особенно если это будет продолжительный и сложный аудит.

4.4. Наблюдение за аудитом

Наблюдение включает надзор за персоналом, который выполняет задания, анализ его работы, развитие его умений и обеспечение того, чтобы результаты его работы были в рамках стандартов и планов работы. Более тщательное наблюдение необходимо, если работу выполняют обучающиеся сотрудники или же у аудитора меньше умений или опыта в том виде задания, которое на него или на нее возложено. РВА должен:

- периодически рассматривать прогресс и результаты работы; это должно включать регулярные встречи с Аудитором (Аудиторами); неприменение контроля может привести к тому, что цели не будут достигнуты, или к потере ориентации и эффективности;
- сравнивать реальное количество человеко-дней, потраченных на каждый аудит с цифрами в плане и определять причины отклонений; необходимо рассмотреть последствия для планов на будущее и принять необходимые меры;
- проводить плановые и внеплановые визиты, чтобы иметь возможность наблюдать за аудитором (группой по аудиту) в процессе его (их) практической работы, с тем чтобы оценить способ, каким выполняется аудиторская проверка, и опыт, который применяется в работе; необходимо также отмечать возможные потребности в обучении, возникающие во время аудита.

4.5. Анализ

Анализ является неделимой и постоянной частью процесса аудита. РВА должен постоянно анализировать всю работу, которая проводится во время аудита. Готовые рабочие документы должны проверяться, чтобы обеспечить их соответствие с заданными стандартами и то, что они имеют отношение к выводам и заключениям аудита. Важно также гарантировать, что оценки и способы проверки подходят для

системы, в отношении которой проводится аудит.

Охват анализа будет изменяться в зависимости от опыта персонала и естества задания, но он должен быть таким, чтобы РВА был в состоянии убедиться, что заключения обоснованны и явно подкреплены соответствующими, надежными и достаточными доказательствами из аудита. Необходимо также собрать доказательства, что все элементы плана были выполнены удовлетворительным образом и что справка аудита была рассмотрена РВА.

4.6. Конкретные обязанности по наблюдению и анализу

Обязанности РВА или других лиц, наблюдающих за аудитом, включают:

- анализ и согласование охвата и целей каждого аудита;
- подробное планирование аудита;
- информирование отраслевого руководства о целях аудита, его сроках и продолжительности;
- регулярный анализ прогресса каждого аудита, с особым акцентом на обеспечение достижения охвата и целей и что аудит будет окончен в рамках согласованного бюджета и сроков;
- обеспечение адекватности и достаточного качества working paper-документов и другой документации;
- обеспечение формулировки адекватных выводов на основе выводов аудита;
- обеспечение создания и пополнения подходящих справок аудита;
- анализ доклада об аудите с тем, чтобы удостовериться, что он отражает выводы аудита и соответствует стандартам докладов по внутреннему аудиту; он/она должен убедиться, что заключения обоснованны и явно подкреплены соответствующими, надежными и достаточными доказательствами из аудита; необходимо также собрать доказательства, что все элементы плана были выполнены удовлетворительным образом.

4.7. Постоянное усовершенствование

По окончании каждого аудита РВА должен встретиться с аудитором/группой аудита для оценки способа, которым был проведен аудит и установить, в какой степени он был эффективен. Такой анализ поможет “извлечь уроки”. Он призван ответить на вопросы:

- Что было сделано хорошо?
- Что мы сделали плохо/не так хорошо?
- Какие усовершенствования можно внести?

В свете этих анализов РВА требуется обдумать, будет ли необходимо дополнительное руководство при аудитах в будущем, возникнут ли последствия для других аудитов и отразится ли это на планах аудитов. Возможные решения выявленных проблем могли бы включать обучение персонала, совершенствование планирования, использование других методов аудита, различный подход к аудиту и т.д.

4.8. Запись анализов аудитов

Запись проведенных анализов должна быть изготовлена и храниться в справке аудита. Эта запись должна содержать:

- основные этапы аудита и основные проанализированные документы;
- результаты анализов;
- имена лиц, проводивших анализы;
- даты анализов;
- уроки, извлеченные для следующего аудита.

Запись анализов подписывается РВА или другим лицом, анализирующим аудит по окончании каждого этапа аудита. Конкретное время проведения каждого анализа будет зависеть от природы, сложности и продолжительности аудита. Образец Записи анализов аудитов приведен в **Приложении 10**.

5. Приложения

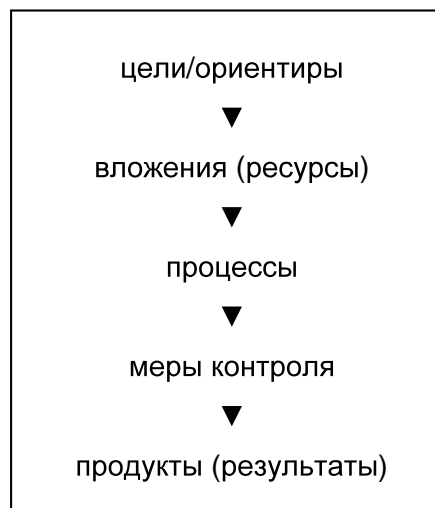
1. План аудитного задания
2. Основные элементы систем
3. Программа аудита
4. Методы выявления риска
5. Виды контроля
6. Запись проверок
7. Запись выводов аудита
8. Формуляр обобщенных выводов аудита
9. Структура справок аудита
10. Доклад анализа аудита

5.1. План аудитного задания

План аудитного задания	
№ плана аудита	
Аудитор	
Отдел	
Организация, прошедшая аудит	
Система	
Предмет деятельности/Цели системы	1. 2. 3.
Общая информация	
Констатации предыдущих аудитов	
Основные лица для контактов	• • •
Цель аудита	1. 2. 3.
Охват	
Приоритеты / основные вопросы & проблемы	
Подход & методы	
Заслуживает внимания	
Примерная дата завершения: (Разделенная на основные этапы)	

5.2. Основные элементы систем

У каждой системы имеется ряд узловых элементов, которые включают:



Цели

Цели имеют ключевое значение для любой системы. Они формулируют, чего конкретно стремится достичь данное звено, отдел или процесс. На самом высоком уровне они указывают цели организации (напр. повысить собираемость налогов на х%); на более низком уровне они должны быть увязаны с отдельными видами деятельности или процессами (повысить поступления от акцизных налогов на алкоголь на х% к концу 2005 г.). У хороших целей обычно следующие характеристики:

- Конкретные (**Specific**)
- Измеримые (**Measurable**)
- Достижимые (**Achievable**)
- Реалистичные (**Realistic**)
- Связанные со сроками (**Timescales**)

Вложения

Здесь имеются ввиду ресурсы, питающие систему, которые или преобразуются в ходе обработки или же служат вспомогательными средствами в процессе преобразования/трансформации. Они могут включать средства, материалы, персонал, время, информацию или знания и опыт.

Продукты (Крайние результаты)

Это продукты, крайние результаты и достижения, которые являются следствием обработки ресурсов в рамках системы.

Обработка

Это манипуляции или преобразование ресурсов в рамках системы.

Меры контроля

Это проверки, анализы, организационные структуры, обучение и другие процедуры, которые руководство применяет для достижения целей.

5.3. Программа аудита

Система / Процесс / Деятельность¹

.....

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Цели процесса	Цели контроля	Риск	Меры контроля	Оценка мер контроля	Проверка соответствия мер контроля	Проверка по существу	№ рабочего документа	Заключения Примечания

Дата:

Изготовил:

Руководитель:

¹ Программа аудита должна составляться для каждой проверяемой аудитом системы / процесса / деятельности

5.4. Методы выявления риска

В последние годы было проведено немало исследований, посвященных разным видам рисков, оказывающих влияние на организацию, и связанных со способами их категоризации. Этот раздел руководства дает общий обзор некоторых из основных способов выявления рисков (или угроз) в отношении достижения цели.

Риск для деятельности определен как:

Угроза того, что данное событие или действие окажет отрицательное влияние на способность организации достичь целей своей деятельности и успешно выполнить свои стратегии.

Существует ряд способов выявить риск для достижения данной цели. Возможности включают:

- рассмотрение источников риска;
- рассмотрение видов или категорий риска;
- использование опыта предыдущей деятельности в качестве руководства при разработке списка (напр. известные источники проблем);
- использование модели контроля для рассмотрения областей, где мог бы возникнуть риск.

5.4.1. Источники риска

Подход 1

Возможные источники риска следует искать в категориях, перечисленных ниже:

- Торговые и юридические отношения
- Экономические факторы
- Человеческое поведение
- Природные бедствия
- Политические события
- Технология, технические вопросы
- Управленческая деятельность и меры контроля
- Отдельные действия

Альтернативным подходом (2) к выявлению и рассмотрению риска могут быть:

Возможные источники риска
торговые и юридические отношения
экономический
социально-политический/юридический
персонал/человеческое поведение

Возможные области влияния риска
• Активы и ресурсы
• Прямые и косвенные расходы
• Отдельные лица
• Местная община

финансовый/рыночный
управление и меры контроля
технологический/технический
из самой деятельности/оперативный
перерывы в деятельности
профессиональные болезни и
безопасность
имущество/активы
охрана
природные бедствия
государственная/профессиональная
ответственность за продукцию

- Выполнение задач: в какой степени хорошо выполнена задача
- Своевременное выполнение отдельных видов деятельности
- Организационное поведение
- Окружающая среда
- Нематериальные активы

5.4.2. Виды или категории риска

Некоторые организации в государственном секторе рассматривают риск в следующих шести категориях, оценивая их по шкале от 1 до 5 баллов в каждой имеющей отношение категории, что является более точным подходом при оценке риска. Смысл количественной оценки риска в том, что его определение как Низкий, Умеренный или Высокий, слишком общее. Вам будет необходимо определить, что считается Низким, Умеренным или Высоким уровнем риска с точки зрения существующих условий.

Среда управленческого контроля

Балл	Фактор
1	Высокое доверие в среде контроля, хорошо управляемая организация; хорошая репутация; эффективные и экономные операции; солидная система внутреннего контроля; недавно прошла аудит с хорошими результатами.
2	Хорошее доверие в среде контроля; прошла аудит в последние три года с приемлемыми результатами.
3	Приемлемое доверие в среде контроля; прошла аудит в последние пять лет, установивший существенные недостатки, но последующие меры приняты и корректирующие действия выполнены.
4	Ограниченное доверие в среде контроля; в последние пять лет аудита не было.
5	Ограниченное или нулевое доверие в среде контроля; предыдущего аудита не было или же аудиторская проверка была проведена недавно и выявила ряд важных нерешенных вопросов или установила существенные потери средств; плохая репутация правительства; много претензий и жалоб.

Экономическая экспозиция

Балл	Фактор
1	Невысокая вероятность потерь.

2	Потенциал экспозиции относительно несуществен.
3	Экспозиция составляет относительно низкий процент общих бюджетных операций.
4	Экспозиция составляет относительно умеренный процент общих бюджетных операций.
5	Экспозиция составляет относительно значительный процент общих бюджетных операций.

Общественная и политическая чувствительность

Балл	Фактор
1	Интерес к таким темам в прессе и на местном уровне отсутствует.
2	Потенциал экспозиции относительно несуществен.
3	Существует известная политическая чувствительность, но интерес тесно сфокусирован в ограниченной аудитории.
4	Высокий общественный интерес.
5	Потеря финансирования, исключительный общественный интерес.

Требования к соответствию

Балл	Фактор
1	Малый объем регламентации; ясные и простые политика, процедуры и практика.
2	Ограниченный объем регламентации; допускается гибкость при применении политики, процедуры и практики.
3	Умеренный или значительный процент операций является объектом политики, процедур и регламентации; эффективные и экономные бизнес-процессы.
4	Значительный или высокий процент операций является объектом сложных политик, регламентации и высокие штрафы; непомерные расходы; в известной степени неэффективные и неэкономные процессы.
5	Значительный или высокий процент операций является объектом сложных и меняющихся политик и регламентации, высокие штрафы; непомерные расходы; в известной степени не-эффективные и не-экономные процессы; высока вероятность потерь средств или источников финансирования.

Информация и отчетность

Балл	Фактор
1	Высокая степень точности, доступности, своевременности и полезности информации; соответствующие информационные системы или приложения просты, стабильны или редко дают сбои; потеря доступа к информации, созданной системой, или возможности отчета вероятно имела бы слабое отражение на распорядителей бюджетных средств.

2	<p>Некоторые мелкие замечания к точности, своевременности и полезности информации;</p> <p>автоматизированная система известной сложности;</p> <p>большинство требований к отчетности выполняются и потеря доступа к системе или к отчетности не имела бы существенного влияния на процесс или организацию подразделений - распорядителей бюджетных средств.</p>
3	<p>Возможно, что информация окажется несвоевременной, бесполезной или бессмысленной;</p> <p>для автоматизированной системы может потребоваться специальное обучение или опыт; система находится в середине своего жизненного цикла;</p> <p>сопутствующая информационная система или приложение имеет среднюю надежность, может оказать влияние на более чем одно звено или обрабатывающую систему.</p>
4	<p>Не ясны надежность данных, своевременность или полезность информации; сопутствующая информационная система или приложения являются довольно сложными или потенциально нестабильными;</p> <p>потеря доступа к отчетности системы имела бы довольно значительное влияние на распорядителей бюджетных средств;</p> <p>автоматизированная система может оказаться старой, неспособной обеспечивать необходимые данные,</p> <p>или же недавно введенная система не опробована полностью; система сложна, влияет на другие процессы или организации или может поддерживать процессы в области здравоохранения и безопасности.</p>
5	<p>Низкая степень точности, доступности, своевременности и полезности информации; информационная система старая, использует ручную работу или новая и неопробованная;</p> <p>система очень сложна, оказывает большое влияние на распорядителей бюджетными средствами, имеет критическое значение для выполнения миссии или поддерживает жизненные процессы или действия;</p> <p>риск, связанный с вычислениями, не получил достаточного внимания и не управляем.</p>

Организационные перемены/рост

Балл	Фактор
1	Стабильная организация, бюджет не растет и не уменьшается.
2	Ограниченные перемены в управлении и текучесть кадров.
3	Умеренное текучесть среди основных служащих, умеренные изменения по сравнению с прошлогодним бюджетом.
4	Существенные перемены в процессах; сокращения персонала; досрочный выход на пенсию; текучесть среди основных служащих.
5	Высокое текучесть, большие перемены в системе; существенные реорганизации; серьезные изменения в сравнении с прошлогодним бюджетом.

Другим очень полезным средством выявления рисков в государственном секторе является нижеследующий список **Примеров потенциального присущего риска**.

Характер программ организации

1. Программы существенно затронуты новой или меняющейся государственной регламентацией, экономическими факторами и факторами окружающей среды.
2. С администрированием существенных программ связываются спорные или трудные вопросы из области бухгалтерии.
3. Существенные программы содержат значительные невыясненные вопросы, случайные элементы или долгосрочные обязательства.
4. Существенные программы вовсе не охвачены или слабо охвачены “Внутренним аудитом”.

История значительных перемен после аудитов

1. Причины перемен продолжают существовать.

Характер существенных операций и счетов

1. Отсутствуют письменные процедуры или политика в отношении новых видов операций.
2. Существенные операции или счета слабо или совсем не охвачены “Внутренним аудитом”.
3. Существуют большие операции со связанными лицами.
4. Классы операций или счетов:
 - трудно подвергнуть аудиту;
 - подвержены существенным управленческим суждениям или оценкам;
 - поддаются манипуляциям, потерям или злоупотреблениям;
 - поддаются неправомерному приложению бухгалтерской политики; или
 - поддаются проблемам в реализации или оценке стоимости.
5. Счета требуют сложных базовых вычислений или бухгалтерских принципов.
6. Счета, при которых базовые действия, операции или события действуют в условиях сильно ограниченного времени.

Примеры потенциальных слабостей в среде контроля:

Философия и стиль действия руководства

1. Руководство демонстрирует агрессивный подход к принятию рисков.
2. Руководство демонстрирует агрессивный подход к бухгалтерской политике.
3. У руководства накоплена история проведения больших или необычных сделок в конце года, в том числе операций со связанными лицами.
4. Руководство неохотно консультируется с аудиторами по бухгалтерским вопросам для того, чтобы скорректировать ошибки в финансовых отчетах или представлять соответствующую информацию.
5. У высшего руководства нет финансового опыта или общей информации.
6. Готовность и способность руководства реагировать на оперативные и финансовые кризисы на низком уровне.
7. В принятии решений руководство опирается на ненадежную и неточную информацию.
8. Среди управленческого персонала высокое текучесть.
9. Отдельные члены высшего руководства необычайно тесно связываются с отдельными большими проектами.
10. Выносятся слишком оптимистическая информация о выполнении программ.
11. Финансовые оценки систематически оказываются неточными.
12. Финансовая организация или операции необычайно сложны.

Организационная структура юридического лица

1. Организационная структура не подходит для масштаба и сложности юридического лица.
2. Организационная структура подавляет распределение обязанностей по инициированию операций, записи операции и сохранению владения над активами.
3. Недавние изменения в структуре управления причиняют сбои в организации.
4. За обработку операций несут ответственность неопытные или некомпетентные бухгалтерские служащие.
5. Количество руководителей недостаточно или доступа к ним нет.
6. У основных финансовых служащих непомерный объем работы.
7. Политика и процедуры устанавливаются на неподходящих уровнях или система оповещения политики неэффективна.
8. Для получения, обработки и обобщения данных используется много ручной работы.
9. Над деятельностью доминирует или ее контролирует одно лицо или небольшая группа.
10. Служащие этого юридического лица могут получать финансовые или другие выгоды на базе решений или мер, которые они принимают в официальном качестве.

Методы возложения прав и обязанностей

1. Политика юридического лица неадекватна для возложения прав и обязанностей в интересах достижения целей и задач организации, выполнения оперативных функций и нормативных требований.
2. Должностные инструкции персонала не определяют адекватно конкретных обязанностей, ответственности, каналов отчетности и различных ограничений.

Методы контроля со стороны руководства над наблюдением и прослеживанием работы

1. Руководство не участвует в достаточной мере в анализе работы организации.
2. Методы контроля со стороны руководства неадекватны для расследования необычных или исключительных ситуаций и принятия подходящих и своевременных корректирующих мер.
3. Руководство не заботится, не вводит и не применяет эффективно бухгалтерские политики, системы и меры контроля.
4. Руководство не прослеживает своевременно и подходящим образом сообщения третьих сторон, в том числе жалобы, сообщения об ошибках при операциях или о неподобающем поведении служащих.

Кадровая политика и процедуры

1. Каналы коммуникаций для сотрудников, которые сообщает от подозреваемых нарушениях, не соответствуют условиям.
2. Политика наблюдения за персоналом неподходящая и устаревшая.

Внешние влияния на организацию

1. Оценки организации поддаются влиянию экономических условий.
2. Должностные лица на высших уровнях государственной власти проявляют особый интерес к организации или ее программам.
3. Средства массовой информации демонстрируют особый интерес к организации или ее программам.

Методы контроля со стороны руководства за соблюдением законов и нормативных документов

1. Руководство не информировано о действующих законах и нормативных документах и их потенциальных проблемах.
2. Нет механизма для информирования руководства при допущении незаконных актов.
3. Руководство неохотно обсуждает свой подход к соответствию и обоснованность этого подхода.
4. Повторяющиеся жалобы на незаконные акты поступают через заявления по "горячим линиям".
5. Повторяющиеся случаи несоответствия описаны в докладах Счетной палаты и в более ранних докладах ВА.
6. Руководство неохотно дает сведения, необходимые для того, чтобы оценить возникшую степень несоответствия с законами и нормативными документами.
7. Руководство не реагирует на изменения в законодательных или иных нормативных актах.
8. Политика и процедуры для соблюдения законодательных или иных нормативных положений слабо развиты или отсутствуют.
9. Политики в отношении допустимой деловой практики, конфликтов интересов и кодексов поведения слабо развиты или отсутствуют.

Способность руководства быстро выяснять и реагировать на меняющиеся условия

1. Механизм выяснения и сообщения о событиях, действиях и условиях, которые затрагивают операции или цели финансовой отчетности, неадекватны.
2. В системы отчетности и информации не вносятся изменения в соответствии с меняющимися условиями.
3. Не вводятся новые меры контроля в ответ на изменения в условиях.
4. Руководство не реагирует на изменения в условиях.

Функционирование органов надзора

1. Органы надзора не демонстрируют особой заботы о мерах контроля и темпах, которыми предпринимаются действия по рекомендациям аудиторов.
2. Органы надзора не рассматривают подробно деятельность организации.
3. Слабое взаимодействие между Органами надзора и внутренними или внешними аудиторами.
4. Органы надзора не демонстрируют особой заботы о соблюдении организацией действующих законов, нормативных документов и договоров.

5.5. Виды контроля

Существует четыре основных вида контроля:

- **превентивный** – предназначен предотвращать случаи неэффективности, ошибок или нарушений. Он не может гарантировать, что контролируемое событие не наступит, но уменьшает шансы того, что оно наступит. Примеры включают распределение обязанностей и определение уровней полномочий.
- **раскрывающий** – предназначен раскрыть и скорректировать случаи неэффективности, ошибок или нарушений. Он не дает абсолютной уверенности, так как применяется после наступления события или достижения результата, но он уменьшает риск нежелательных последствий, так как позволяет предпринять корректирующие меры. Раскрывающие меры контроля наиболее эффективны, когда они являются частью цепи обратной информации, в которой их результаты прослеживаются и используются для совершенствования процедур или мер превентивного контроля. Примеры включают в себя проверки после выполнения платежей, проверки наличностей и выравнивание балансов банком.
- **директивный** – предназначен вызвать или поощрить наступление событий, необходимых для достижения целей. Примеры включают ясные дефиниции политик и процедур, установление целей и достаточное обучение и обеспечение кадрами.
- **корректирующий** – предназначен выявить и оценить альтернативные курсы действия, ввести подходящие меры для коррекции ситуации и свести убытки к минимуму.

В практике вышеперечисленные категории могут и не быть ясно очерчены, а один вид контроля может служить для обеспечения двух или более функций. Например, наблюдение охватывает три категории – раскрывающего, директивного и корректирующего контроля.

5.5.1. Некоторые примеры внутренних мер контроля

Эти примеры начинаются с высокого уровня мер контроля, за ними следуют меры контроля промежуточного и низкого уровня. Они имеют отношение и к ручным, и к компьютеризованным системам.

Меры контроля высокого уровня

Планирование

Оно включает установление целей, задач и ориентиров и средств, необходимых для их достижения. Правильное планирование включает:

- Ясное определение целей и ориентиров
- Прогнозирование деятельности, оперативных требований и внешних факторов, которые могут повлиять на достижение целей
- Определение желательных уровней контроля с учетом риска
- Определение стандартов исполнения
- Определение, по мере возможности, результатов системы и критериев для их измерения
- Оценка различных возможностей для достижения целей
- Прогнозирование непредвиденных событий и предусмотрение подходящих действий в ответ
- Указание относительной приоритетности целей и ориентиров и связанных с ними действий.
- Бюджетные ограничения

Письменные указания

Политику руководства и оперативные процедуры необходимо документировать, чтобы гарантировать, что весь персонал ознакомлен с ними и работает совместно для их выполнения. Письменные указания и руководства по процедурам должны быть:

- ясными, недвусмысленными и легко запоминаемыми;
- доступными для всего персонала, имеющего отношение к вопросу;
- подвергаться проверкам со стороны руководства с целью убедиться в том, что указания читают и понимают;
- регулярно обновляться, а все изменения доводить до сведения персонала и выполнять без промедления.

Организационные меры контроля

К ним относится распределение ответственности среди лиц и групп, чтобы обеспечить совместную работу для достижения целей наиболее эффективным способом. Обязанности, связанные с отчетностью, и права следует распределять в соответствии со степенью ответственности. Основные принципы хорошей организации включают:

- обеспечение ясного и документированного определения ответственности лиц и групп за ресурсы, деятельность, цели и задачи;
- введение ясных линий отчетности;
- установление наиболее эффективного баланса обязанностей между различными организационными группами;
- установление наиболее эффективных сфер руководства, без создания большего числа уровней в цепи руководства, чем необходимо;
- установление эффективных средств коммуникации в организации в целом;
- разделение обязанностей для избежания конфликта интересов или возможностей злоупотреблений;
- избежание чрезмерной зависимости от одного лица, в особенности во внутреннем контроле.

Меры контроля промежуточного уровня

Наблюдение результатов

Руководству необходимо наблюдать за деятельностью, чтобы гарантировать, что операции проводятся так, чтобы обеспечить достижение максимальных результатов, экономности и эффективности. Контроль за качеством должен быть составной частью системы.

Руководству следует, выяснить какая информация о деятельности ему будет необходима и то, как оно хочет ее использовать. Соответствующая информация может быть в форме статистики, отчетов, анализов или докладов. Она может подготавливаться по регулярному графику, по решению руководства или же только тогда, когда будут выполнены предварительно определенные исключительные условия. Информацию для руководства необходимо регулярно пересматривать, чтобы гарантировать, что она отвечает его потребностям и используется эффективно.

Информация для руководства должна содержать измерители и индикаторы деятельности в отношении эффективности, экономности, результативности и качества услуг. Это включает в себя идентификацию вложений, в том числе расходы и крайние результаты и то, как они соответствуют целям.

Результаты наблюдения обеспечивают основу для будущих действий и должны быть соответственно связаны с процедурами для корректирования и изменения деятельности.

Оценка

Политику и деятельность нужно оценивать периодически на предмет установления их эффективности, экономности и результативности. Они должны:

- быть запланированными с самого начала деятельности;
- иметь ясно определенные цели и охват;
- установить эталоны или стандарты, с которыми можно проводить сравнения;
- рассматривать измерители и индикаторы деятельности;
- идентифицировать результаты;
- идентифицировать последующие действия и обеспечивать входные данные для переоценки возможностей на будущее.

Кадровое обеспечение

Адекватное кадровое обеспечение управленческих функций и операций имеет существенное значение для функционирования системы полным потенциалом. Слабости в кадровом обеспечении могут привести к неправильному управлению, ошибкам и злоупотреблениям, которые могут свести на нет результат других мер контроля. Основные аспекты кадрового обеспечения, которые влияют на контроль, следующие:

- выявление и анализ потребностей персонала: число, степени, уровень квалификации и опыта;
- набор и подбор персонала в соответствии с потребностями;
- наблюдение за работой отдельных лиц и групп;

-
- организация обучения и других мер развития персонала для использования полного потенциала возможностей персонала.

Наблюдение

Наблюдение является функцией, при помощи которой руководители рассматривают деятельность и результаты их персонала. Оно позволяет проверить, в какой степени персонал работает в соответствии со стандартами и указаниями. Оно включает проверки действия мер контроля над персоналом на более низких уровнях. Правильное наблюдение может улучшить мотивацию, повысить качество и способствовать развитию персонала. Плохое или навязчивое наблюдение может демотивировать персонал, у которого будет мало свободы для использования новшеств и гибкости в реакциях, и он не успеет достичь требуемых стандартов.

Бюджетные и другие финансовые меры контроля

Бюджетный контроль сопоставляет ресурсы и расходы с обязанностями в отношении целей и результатов. Руководители полностью отвечают за достижение поставленных перед ними целей и задач. Контроль следует применять всегда, когда это возможно, и включать в целостную систему бюджетного контроля. Он может быть легко приложен к большинству административных функций, но может его применение может быть затруднено в тех сферах, где расходы или результаты трудно измерить в количественном выражении или где области ответственности не ясны.

Бюджеты должны быть реалистичными и предусматривать существенные расходы для достижения целей, но в то же время быть достаточно ограниченными, чтобы поощрять экономное и эффективное использование ресурсов. Они также должны быть тесно связаны с процедурами планирования и анализа, чтобы гарантировать, что все предлагаемые расходы оправданны.

Бухгалтерские меры контроля

Организации должны сохранять достаточную финансовую и другую информации, которая позволит подготовить отчеты в установленной форме. Внутренние аудиторы должны обладать пониманием требований к финансовой отчетности и соответствия бухгалтерских стандартов и рекомендуемой практики. Необходимо иметь адекватные меры контроля, чтобы быть уверенными, что стандарты законосообразности и оправданности расходов выполняются.

Развитие систем

Меры контроля над развитием новых систем и изменениями существующих систем или процедур имеют существенное значение для обеспечения:

- способности новых или измененных систем достичь их целей;
- правильной оценки последствий осуществляемых изменений в системах и мерах контроля, проводимой на раннем этапе до их практического внедрения;
- одобрения и утверждения изменений в системах;
- выработки соответствующих планов для перехода от одной системы к другой;

-
- внедрения и приложения новых или измененных систем и процедур в соответствии с планами.

Меры контроля низкого уровня

Утверждение

Это одобрение или санкция определенных действий или операций со стороны руководителя или другого ответственного лица, прежде чем они будут предприняты. Таким образом обеспечивается соответствующая ответственность за контролируемые действия. Среди основных характеристик:

- определение требований к утверждению действий или операции;
- передача прав определенным лицам или группам;
- разграничение ответственности за предоставление авторизации от ответственности, связанной с участием в других видах деятельности, что могло бы привести к конфликту интересов;
- проверка должной авторизации соответствующих действий и транзакций.

Документация

Она включает запись информации и операций, которые используются в деятельности организации. Необходимо ввести соответствующие стандарты для документации, которые помогали бы в работе и обеспечивали бы непрерывность операций в случае сбоя. Это включает в себя сохранение информации в электронном или другом виде. Информация должна быть доступной, а обеспечение хороших условий ее сохранения и поиска также имеет существенное значение.

Работа организации должна быть достаточно хорошо документирована, чтобы позволить руководству, внешним аудиторам или другим проверяющим проследить за ходом операций и выявить ошибки, злоупотребления или плохие результаты. Решения, утверждения, операции, проверки и другая информация должны быть ясно записаны, а записи сохранены.

Стандартная документация и формы могут помочь добиться соответствия с процедурами и нормативными требованиями. Они часто используются для контроля операций или движения ценных материалов. Такого рода документация должна быть правильно сконструирована, чтобы быть в состоянии достичь своих целей.

Полнота и точность

- Операции должны быть записаны с этапа, который был бы как можно ближе к их началу.
- Операции должны быть проверены в подходящие отрезки цикла обработки.
- Проверки должны выполняться персоналом, независимым от тех, кто выполняет проверяемые действия.

Типичные меры контроля для обеспечения полноты и точности включают проверку, сравнение с другими документами, контрольное суммирование, арифметические проверки и повторное выполнение.

Физические меры контроля

Они направлены на владение или сохранение активов и информации и охватывают всю физическую среду, в которой работают системы. Основными категориями являются:

- меры контроля за доступом, такие как охрана, идентификационные карточки, пароли, подсоединение к компьютерам;
- физические проверки активов и записей, в том числе и счета наличности, проверки защиты;
- меры контроля за рабочей средой, включающие в себя термостаты, инспекции в сфере здравоохранения и безопасности;
- конкретное положение или место в рамках всей совокупности видов деятельности и надежное сохранение активов и записей.

5.6. Запись проверок

Запись №

результатов проверки
процесса.....
за период от г. до г.

Цель проверки:

.....
.....
.....

Проверенные документы / данные:

.....
.....
.....

Метод выбора пробы и размер пробы

.....
.....
.....

Подробная процедура

1	2	3	4	5
Проверка данных или документов	Да	Нет	Примечание	Отсылка

Заключение проверки:

.....
.....
.....

Аудитор:

Дата:

Руководитель:

Дата:

5.7. Запись выводов аудита

Организация ПР

Состояние.....

.....

.....

Стандарты

.....

.....

Тот же вывод при прежней проверке: Да Нет.....

Процедуры или практики

.....

.....

Отсылка к проверкам

Причины.....

.....

.....

Последствия.....

.....

.....

Рекомендация

.....

.....

Корректирующие действия.....

.....

.....

Обсуждение: Фамилия Должность Отдел Дата: Аудитор

1

Примечания.....

2

Примечания.....

.....

Аудитор:

Дата:

.....

Руководитель:

Дата:

5.7.1. Заполнение Записи констатаций аудита

5.7.1.1. Спорный вопрос/Слабость

Здесь надо отразить спорный вопрос или слабость, выявленные аудитными проверками. Не требуется давать много подробностей – описание в одно или два предложения обычно достаточно.

5.7.1.2. Причины

Важно установить настоящую основную причину, а не симптомы, каждой из слабостей. Если в, этого не сделаете, не очень вероятно, что ваша рекомендация приведет к улучшению контроля. Когда вы заполняете этот раздел формы, вам надо задать себе вопрос:

- *Почему это случается или не случается?'*

Неплохо также поразмыслить

- Какое отражение это имеет на работу, контроль, эффективность и т.д.?
- Почему руководству надо знать об этом?'

5.7.1.3. Последствия

Здесь вам надо записать реальное и возможное отражение слабостей, которые вы установили. Ваши аудитные проверки дадут вам информацию осуществить это. Если возможно, постарайтесь дать количественное выражение возможным последствиям. Это позволит вам быть более убедительными и поможет убедить руководство в необходимости последовать вашей рекомендации.

5.7.1.4. Отсылка к аудитной справке

Это простая горизонтальная отсылка к рабочим документам, которая дает данные и дополнительные доказательства слабостей.

5.7.1.5. Заключение

Краткий вывод в связи со слабостью. Обычно это одно или два предложения, обобщающих ситуацию. Это может помочь вам и при составлении audit report доклада об аудите.

5.7.1.6. Рекомендации

Запишите основные элементы **ваших рекомендаций. Имейте ввиду причины слабостей и постарайтесь, чтобы ваши рекомендации адекватно воздействовали на каждую из них.**

Пользование этой формой поможет вам в вашем последнем разговоре с руководством и даст вам хорошую основу для ваших выводов и рекомендаций. Это также поможет при обсуждении возможных альтернативных решений для спорных вопросов и слабостей, которые могут быть предложены организацией, прошедшей аудит.

5.8. *Формуляр обобщенных выводов аудита*

№ ПР:

Аудит:

Финансовый год:

Подготовил:

Дата:

Проверил:

Дата:

Спорные вопросы/Слабости	Причины	Последствия	Отсылка к аудитной справке	Заключения	Рекомендации

5.9. Структура справок аудита

5.9.1. Постоянная справка аудита

РАЗДЕЛ	ЗАГОЛОВОК	СОДЕРЖАНИЕ
1	Общая информация	Включает: <ul style="list-style-type: none">• Цели и задачи системы или области• Организационные диаграммы• Расходы и бюджеты• Объем операций• Другая общая информация и документы, имеющие отношение к данному вопросу – копии или справки, в зависимости от случая
2	Доклады руководству	Копии всех имеющих отношение докладов о внутренних аудитах, планов исполнения (Корреспонденция и другая документация хранится в соответствующих текущих справках аудита)
3	Копия других имеющих отношение докладов	Доклады о внешних аудитах Доклады консультантов
4	Описание действующей политики и процедур	
5	Соответствующие должностные инструкции и ограничения правомочий	
6	Образцы документации	Имеющие отношение формы или извлечения из служебных инструкций и т.д.

5.9.2. Текущая справка аудита

РАЗДЕЛ	ЗАГОЛОВОК	СОДЕРЖАНИЕ
1	Документы по надзору и анализу аудитов	Заполненная Запись анализов аудитов и подробные замечания и комментарии Руководителя Внутреннего аудита или
2	Документы по планированию аудитов	План аудитного задания, Письмо об утверждении Заметки из первых обсуждений и т.д. с клиентом Ожидаемые и реальные бюджеты времени
3	Предыдущий доклад об аудите	Копии предыдущих докладов о внутреннем аудите, в т.ч. соответствующей корреспонденции и планов действий
4	Вопросы, перенесенные из предыдущего аудита	Список вопросов для будущей работы, составленный внутренним аудитом
5	Доклад о текущем аудите	Проект и готовый текст Вся связанная с ними корреспонденция План действий Протоколы последних обсуждений
6	Последующие меры в отношении предыдущего аудита	Подробности проверок, проведенных для установления выполнения рекомендаций, данных предыдущим аудитом Обобщение текущего состояния выполнения
7	Действующие системы и процедуры, цели контроля	Включает схемы процессов, словесные описания и образцы документации, в зависимости от случая
8	Запись констатаций аудита	Оценка слабостей, причин и последствий
9, 10, 11 etc.	Рабочие документы – распределенные по разделам (напр. по подсистемам) в зависимости от случая	Включает: Основной риск Выявление рисков Степень риска/Оценка контроля Программа аудитных проверок

		Запись аудитных проверок Данные проведенных тестов
--	--	---

5.10. Запись анализов аудитов

Аудит:

Финансовый год:

Этап аудита	Аудитор	РВА
Идентификация целей (контроля)		
Идентификация & оценка мер контроля		
Проверка мер контроля		
Схема выводов		
Проект доклада		

Дата издания доклада:

Комментарии:

Вопросы, перенесенные для следующего аудита: