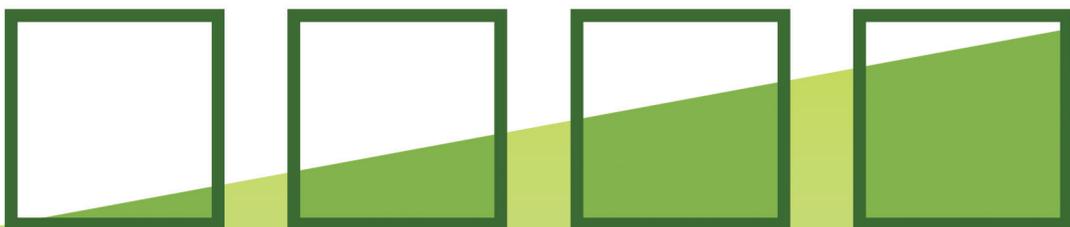


РЕМОРPAL



РУКОВОДСТВО РЕМОРPAL ПО ВНУТРЕННЕМУ АУДИТУ: ДЕМОНСТРАЦИЯ И ИЗМЕРЕНИЕ ДОБАВЛЕННОЙ ЦЕННОСТИ



Октябрь 2019

Copyright © 2019 PEMPAL IACOP

Все права защищены. Никакие части настоящей публикации не могут воспроизводиться, передаваться или распространяться в какой-либо форме без предварительного письменного разрешения СВА PEMPAL, за исключением некоммерческих видов использования, разрешенных законом об авторском праве. При любом видоизменении критериев, используемых в настоящей публикации, требуется включение цитаты с указанием того, что используется настоящее Руководство, но содержащиеся в нем критерии были видоизменены. Контакты: iacop@pempal.org.



Сообщество по внутреннему аудиту (СВА)

T: +7 495 745 70 00 доб. 2002

E: IACOP@pempal.org

W: www.pempal.org



СОДЕРЖАНИЕ

ВЫРАЖЕНИЕ БЛАГОДАРНОСТИ	iii
ГЛОССАРИЙ	iv
ПРЕДИСЛОВИЕ	v
1. ВВЕДЕНИЕ	1
1.1. ОБЩАЯ ИНФОРМАЦИЯ И ЦЕЛИ.....	1
1.2. ИСТОЧНИКИ ИНФОРМАЦИИ.....	1
2. КАКИМ ОБРАЗОМ ВНУТРЕННИЙ АУДИТ ПОВЫШАЕТ ЦЕННОСТЬ	2
2.1. КАКИМ ОБРАЗОМ ВНУТРЕННИЙ АУДИТ СОЗДАЕТ ДОПОЛНИТЕЛЬНУЮ ЦЕННОСТЬ?.....	2
2.1.1. Ценностное предложение института внутренних аудиторов.....	3
2.1.2. Специальное ценностное предложение при проведении внутреннего аудита в государственном секторе в странах РЕМПАЛ.....	4
2.2. КАКИЕ МЕРОПРИЯТИЯ ПО ВНУТРЕННЕМУ АУДИТУ ДОБАВЛЯЮТ БОЛЬШЕ ВСЕГО ЦЕННОСТИ?.....	5
2.3. КАКИЕ КРИТИЧЕСКИЕ ФАКТОРЫ УСПЕХА ВЛИЯЮТ НА СОЗДАНИЕ ДОБАВЛЕННОЙ ЦЕННОСТИ?	6
2.3.1. Позиционирование внутреннего аудита	7
2.3.2. Контроль и поддержка функции внутреннего аудита.....	8
2.3.3. Уровень осведомленности о роли внутреннего аудита.....	9
2.3.4. Понимание деятельности организации внутренними аудиторами.....	10

2.3.5. Качество работы по внутреннему аудиту.....	10
2.3.6. Компетентность и обучение персонала, проводящего внутренний аудит.....	11
2.3.7. Эффективная коммуникация и отчетность о результатах внутреннего аудита.....	11
2.3.8. Поддержание удовлетворенности клиентов	12
2.4. КАК МЕНЯЕТСЯ ДОБАВЛЕННАЯ ЦЕННОСТЬ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА ПО МЕРЕ ТОГО КАК ФУНКЦИЯ ВА ДОСТИГАЕТ СТАДИИ ЗРЕЛОСТИ?.....	13
3. ИЗМЕРЕНИЕ ДОБАВЛЕННОЙ ЦЕННОСТИ.....	17
3.1. ОБЩАЯ СХЕМА ОЦЕНКИ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ.....	17
3.2. ПРИМЕРЫ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА.....	18



ВЫРАЖЕНИЕ БЛАГОДАРНОСТИ

Разработка настоящего руководства стала возможной благодаря участию членов СВА.

В частности, СВА хотело бы особо отметить вклад следующих основных авторов:

- Льерки Црнкович, члена исполнительного комитета СВА, сопредседателя Рабочей группы «Аудит на практике» (Хорватия)
- Миоары Диаконеску, члена исполнительного комитета СВА, председателя рабочей группы «Аудит на практике» (Румыния)
- Ричарда Маггза, консультанта Всемирного банка
- Эдит Немет, председателя исполнительного комитета СВА, руководителя рабочей группы по вопросам внутреннего контроля (Венгрия)
- Армана Ватяна, руководителя программы PEMPAL (Всемирный банк)



ГЛОССАРИЙ

ОСЗ/СВОК	Общий свод знаний
РВА	Руководитель подразделения внутреннего аудита (в организациях частного сектора также называется директором по аудиту)
СВА	Сообщество РЕМПАЛ по внутреннему аудиту
ИВА/IIA	Институт внутренних аудиторов
РЕМПАЛ	Программа «Взаимное обучение и обмен опытом в области управления государственными финансами»
ВОА	Высший орган аудита



ПРЕДИСЛОВИЕ

Настоящее руководство представляет собой продукт обмена знаниями и сотрудничества между членами сообщества по внутреннему аудиту (СВА), входящего в состав сети «Взаимное обучение и обмен опытом в области управления государственными финансами» (PEMPAL).

Сеть PEMPAL, которая стартовала в 2006 году при поддержке Всемирного банка, представляет собой региональную программу, предназначенную для поддержки реформ в области осуществления государственных расходов и управления финансами в регионе Европы и Центральной Азии за счет содействия развитию потенциала и информационному обмену. СВА – одно из трех тематических сообществ, в рамках которых организована деятельность сети. В СВА представлены 23 страны. Основная цель СВА – оказание поддержки странам-участницам в создании современных и эффективных систем внутреннего аудита, соответствующих международным стандартам и передовой практике и способствующих добросовестному управлению и подотчетности в государственном секторе.

В Плате мероприятий СВА на 2018–2019 годы в ответ на заданный правительствами ряда стран-членов PEMPAL вопрос о ценности внутреннего аудита и его роли в управлении государственными финансами СВА обозначило тему демонстрации и измерения ценности внутреннего аудита в государственном секторе как одну из приоритетных тем своей деятельности. В рамках обширной совместной работы с участием специалистов-практиков и должностных лиц, отвечающих за принятие решений, из стран-участниц PEMPAL, а также других партнеров были выявлены примеры передовой практики, на основе которых было подготовлено настоящее руководство. СВА надеется, что читатели сочтут его полезным для определения и демонстрации дополнительной ценности внутреннего аудита в государственном секторе.

Настоящая публикация – одна из работ из серии продуктов знаний по передовой практике, разработанных сообществом по внутреннему аудиту. В их числе: «Модель Руководства по передовой практике внутреннего аудита»; «Модель Руководства по передовой практике непрерывного профессионального развития внутренних аудиторов»; «Свод знаний по внутреннему аудиту»; «Оценка рисков при планировании аудита»; «Сотрудничество между органами аудита в государственном секторе и финансовой инспекцией»; «Руководство по оценке качества и совершенствованию внутреннего аудита». Все эти документы доступны на сайте www.pempal.org.

Октябрь 2019 года

¹ Источник: Стратегический план СВА на 2019–2022 годы.

1.1 ОБЩАЯ ИНФОРМАЦИЯ И ЦЕЛИ

Внутренним аудиторам во всем мире необходимо демонстрировать, что их деятельность защищает и повышает ценность, а также удовлетворяет потребности заинтересованных лиц. Эта задача может быть более сложной в тех странах (в т.ч. в странах-членах PEMPAL), где внутренний аудит является относительно новой функцией, которой еще только предстоит достичь зрелости и получить полное признание в государственном секторе.

В настоящем руководстве отражены знания, сформированные в ходе обсуждения рассматриваемой темы на встречах СВА PEMPAL. В центре внимания стоят следующие вопросы:

- Как продемонстрировать добавленную ценность, создаваемую внутренним аудитом в государственном секторе в конкретных обстоятельствах, существующих в различных странах-членах PEMPAL.
- Как измерить дополнительную ценность работы по внутреннему аудиту в государственном секторе с точки зрения эффективности и использования ресурсов (по критериям экономичности, продуктивности и результативности).

1.2 ИСТОЧНИКИ ИНФОРМАЦИИ

В настоящем руководстве широко используются материалы презентаций, подготовленных для СВА, и обсуждений, состоявшихся на встречах сообщества, в том числе на пленарном заседании СВА 2018 года в Тбилиси (Грузия), а также отражаются предложения, внесенные членами СВА. В качестве справочных материалов использовались, в том числе, концепции и модели Института внутренних аудиторов (ИВА/IIA);² доклады, подготовленные в рамках инициативы по формированию Глобального общего свода знаний по внутреннему аудиту (Global Internal Audit Common Body of Knowledge - СВOK)³ по итогам проведенного в 2015 году глобального опроса практикующих аудиторов; а также другие продукты знаний СВА.⁴

² <https://global.theiia.org/Pages/globaliiaHome.aspx>

³ Общий свод знаний СВOK представляет собой крупнейшее текущее исследование профессии внутренних аудиторов мирового масштаба, включающее изучение деятельности практикующих внутренних аудиторов и их клиентов. Один из ключевых компонентов СВOK-2015 – проведение глобального опроса специалистов-практиков, который дает комплексную картину деятельности и характеристик внутренних аудиторов в мировом масштабе. См. <https://global.theiia.org/iia/f/pages/common-body-of-knowledge-cbok.aspx>

⁴ См. www.pempal.org



КАКИМ ОБРАЗОМ ВНУТРЕННИЙ АУДИТ ПОВЫШАЕТ ЦЕННОСТЬ

В этом разделе рассматриваются следующие вопросы:

- Каким образом внутренний аудит в целом повышает ценность посредством своей деятельности, и существует ли специальное (уникальное) ценностное предложение для внутреннего аудита в государственном секторе?
- Какие мероприятия по внутреннему аудиту добавляют больше всего ценности в государственном секторе?
- Какие факторы влияют на уровень добавленной ценности, создаваемой при осуществлении этих мероприятий?
- Как меняется дополнительная ценность, создаваемая внутренним аудитом, по мере роста уровня зрелости функции ВА?

2.1 КАКИМ ОБРАЗОМ ВНУТРЕННИЙ АУДИТ СОЗДАЕТ ДОПОЛНИТЕЛЬНУЮ ЦЕННОСТЬ?

Крайне важно, чтобы подразделения внутреннего аудита имели общее представление о том, как они намереваются повышать ценность организаций, аудит которых проводят. Под этим зачастую понимается формирование ценностного предложения.

2.1.1 Ценностное предложение института внутренних аудиторов

Общее ценностное предложение было разработано ИВА в 2010 году.⁵ Оно характеризует ценность внутреннего аудита как сочетание трех элементов: обеспечения уверенности, углубленного понимания и объективности (рис. 1).

⁵ ИВА. Ценность внутреннего аудита для заинтересованных лиц, https://www.iaa.org.uk/media/91447/value_of_internal_auditing_for_stakeholders.pdf

Рисунок 1. Ценностное предложение, разработанное ИВА в 2010 г.



PEMPAL может многое почерпнуть для себя из приведенного выше ценностного предложения. Это простая и легко запоминающаяся модель. В ней также отражен потенциал роста по мере развития функций внутреннего аудита.

- Обеспечение **уверенности** в качестве систем внутреннего контроля, управления и риск-менеджмента – это общепризнанный базовый элемент работы по внутреннему аудиту, который лежит в основе функции ВА. По всей видимости, этот элемент будет первым, над которым будут работать подразделения внутреннего аудита. По мере становления функции ВА в государственном секторе внутренние аудиторы смогут также обеспечивать уверенность в качестве процессов управления.
- Обеспечение **углубленного понимания** процессов через рекомендации по повышению результативности деятельности организации – это одна из основных характеристик опытной, работающей на упреждение и дальновидной службы внутреннего аудита. Ценность этой функции будет повышаться по мере достижения зрелости подразделениями внутреннего аудита и накопления ими опыта.
- **Объективность** – ключевая характеристика обеспечения эффективной уверенности и углубленного понимания. Эта характеристика должна быть в центре внимания вновь созданных подразделений внутреннего аудита, стремящихся продемонстрировать менеджерам, что они способны выполнять аудиторскую работу независимым образом и с соблюдением высоких стандартов добросовестности. Объективность – это также одна из черт, характеризующих, как работает внутренний аудит, генерирующий дополнительные «объективные мероприятия», такие как, например, независимые консультации для руководства и расследование случаев потенциального мошенничества.

Специальное ценностное предложение при 2.1.2 проведении внутреннего аудита в государственном секторе в странах PEMPAL

PEMPAL предлагает руководителям подразделений внутреннего аудита (РВА)⁶ дополнять представленное выше общее ценностное предложение ИВА разработкой специальных (индивидуальных) ценностных предложений, отражающих сильные стороны конкретного подразделения. Ценностное предложение можно использовать, чтобы напоминать менеджерам о специфических преимуществах использования внутреннего аудита для выполнения работы вместо других, альтернативных вариантов (например, привлечения консультантов из частного сектора). Далее представлены примеры из практики стран PEMPAL и варианты формулировки положений ценностных предложений:

- **Знания и акцент** – «Мы знаем ваш бизнес, и наши сотрудники знают, как функционирует государственный сектор».

⁶ РВА – используемый в государственном секторе эквивалент термина «директор по аудиту», который, как правило, используется для обозначения руководителей подразделений внутреннего аудита.

- **Потенциал и профессионализм** – «Мы имеем профессиональную подготовку и работаем в соответствии с международными профессиональными стандартами и передовой практикой в области внутреннего аудита в государственном секторе».
- **Скорость и затраты** – «Мы можем приступить к работе быстро (нет необходимости заключать контракт), и наши услуги обходятся дешевле, чем услуги большинства внешних исполнителей».
- **Позиционирование** – «Мы являемся внутренней структурой организации и тесно взаимодействуем с руководителями оперативных подразделений (1-я линия защиты) и с лицами, находящимися на 2-й линии защиты,⁷ в целях формирования понимания систем риск-менеджмента, управления и контроля и оказания помощи в их совершенствовании».
- **Намерения** – «Наша основная задача – поддерживать руководство и тех, кто отвечает за управление, в защите и повышении ценности организации, не стремясь при этом к максимизации (обычно краткосрочной) богатства в результате выполнения нашего задания».
- **Независимость и добросовестность** – «Мы независимы от тех, аудит кого мы проводим, и руководствуемся высокими стандартами личной добросовестности: мы скажем вам то, что вам необходимо знать, а не то, что вы хотите услышать».

2.2 КАКИЕ МЕРОПРИЯТИЯ ПО ВНУТРЕННЕМУ АУДИТУ ДОБАВЛЯЮТ БОЛЬШЕ ВСЕГО ЦЕННОСТИ?

В опросе СВОК 2015 года руководителей подразделений ВА просили выбрать максимум пять мероприятий внутреннего аудита, которые, по их мнению, добавляют больше всего ценности их организациям, из 14 мероприятий, перечисленных в анкете.⁸ При выборе максимум пяти вариантов в опросе чаще всего отмечались следующие девять мероприятий:

1. Обеспечение уверенности в адекватности и результативности системы внутреннего контроля	86%
2. Подготовка рекомендаций по совершенствованию бизнеса	55%

⁷ Модель «Трех линий защиты» - это один из способов обеспечения эффективного управления рисками внутри организации. В обобщенном виде модель можно представить так: первая линия защиты – функции, обеспечивающие контроль и управление риском на ежедневной основе; вторая линия защиты – контролирующие функции или функции, специально предназначенные для управления рисками и обеспечения соблюдения установленных требований; третья линия защиты – функции, обеспечивающие независимую уверенность в качестве процессов (прежде всего, внутренний аудит); см. <https://www.iaa.org.uk/resources/audit-committees/governance-of-risk-three-lines-of-defence/>

⁸ Одно из критических замечаний к опросу состояло в том, что он был ориентирован на выявление мнений только директоров по аудиту. Точки зрения аудируемых лиц и высшего руководства тоже очень важны.

3. Обеспечение уверенности в качестве процессов управления рисками в организации	53%
4. Обеспечение уверенности в соответствии регуляторным требованиям	50%
5. Информирование и консультирование руководства	40%
6. Идентификация вновь возникающих рисков	37%
7. Обеспечение уверенности в качестве процессов управления в организации	37%
8. Расследование или пресечение случаев мошенничества	29%
9. Информирование и консультирование комитета по аудиту	28%

Обсуждения в рамках REMPAL подтвердили потенциал всех этих мероприятий в отношении создания добавленной ценности, хотя некоторые из них (например, выявление вновь возникающих рисков и обеспечение уверенности в качестве процессов управления в организации) становятся более актуальными только после того, как подразделения ВА накапливают опыт и достигают стадии зрелости. Дополнительно REMPAL отмечает, что внутренний аудит потенциально может служить базой для обучения будущих управленцев, помогая им формировать культуру постоянных улучшений и действовать в качестве агентов перемен.

2.3 КАКИЕ КРИТИЧЕСКИЕ ФАКТОРЫ УСПЕХА ВЛИЯЮТ НА СОЗДАНИЕ ДОБАВЛЕННОЙ ЦЕННОСТИ?

РЕMPAL выявил **восемь важнейших факторов успеха**, влияющих на результативность мероприятий, выполняемых службами внутреннего аудита в странах REMPAL, и соответственно на их способность фактически создавать дополнительную ценность. К ним относятся следующие факторы:

1. Позиционирование подразделений внутреннего аудита с точки зрения финансовой и структурной независимости и линий отчетности.
2. Степень и качество контроля и поддержки внутреннего аудита со стороны комитета по аудиту и центрального подразделения по гармонизации (там, где они существуют).
3. Понимание менеджерами роли внутреннего аудита и его потенциальных преимуществ для них.

4. Степень, в какой внутренние аудиторы понимают деятельность, аудит которой проводят.
5. Компетентность персонала, выполняющего работу по внутреннему аудиту.
6. Качество выполняемой аудиторской работы.
7. Эффективность информирования о результатах внутреннего аудита и рекомендациях по совершению корректирующих действий.
8. Уровень удовлетворенности клиентов качеством услуг внутреннего аудита.

Эти критические факторы успеха подробно рассматриваются далее по отдельности.

2.3.1 Позиционирование внутреннего аудита

Позиционирование внутреннего аудита в государственном секторе принципиально влияет на его способность создавать добавленную ценность. Роль, функции и независимость внутреннего аудита должны быть закреплены в соответствующих законодательных и подзаконных актах. Также необходимо разъяснить роль внутреннего аудита по отношению к другим аудиторским и контролирующим органам, в частности, высшему органу финансового контроля (ВОФК), финансовым контролерам и службе финансовой инспекции.⁹ Подразделения внутреннего аудита должны иметь организационное пространство для эффективного функционирования и в идеале должны быть напрямую подотчетны одному назначенному высшему руководителю в министерстве или агентстве.¹⁰ Службы внутреннего аудита должны также располагать достаточными финансовыми средствами для выполнения своей работы, а руководители ВА в идеале должны полностью контролировать выделенный им бюджет.

Во многих странах **спрос на услуги внутреннего аудита** формируется под влиянием децентрализации бюджетов и передачи соответствующих функций по внутреннему контролю отдельным министерствам. В этой ситуации министр отвечает за эффективность внутреннего контроля с точки зрения обеспечения защиты средств, предоставленных министерству. Следовательно, высшее руководство прибегает к внутреннему аудиту для обеспечения эффективного функционирования средств внутреннего контроля. Именно по этой причине реформы внутреннего аудита зачастую увязаны с более широкими реформами систем управления государственными финансами или реформами государственного управления.

⁹ Вопросы взаимоотношений между аудиторскими и контролирующими органами подробно освещаются в Концепции РЕМПАЛ по развитию взаимодействия между подразделениями внутреннего аудита в государственном секторе и органами финансовой инспекции (rempal.org).

¹⁰ Во многих странах РЕМПАЛ, а также в странах других регионов (например, в Южно-Африканской Республике) это требование закреплено в законодательстве.

Централизация работы по внутреннему аудиту. В последнее время зафиксировано два примера практики (в Нидерландах и Великобритании), где подразделения внутреннего аудита, ранее функционировавшие отдельно, были объединены в одну централизованную организацию, которая предоставляет услуги по внутреннему аудиту в масштабах всего правительства. Это было сделано с целью повышения эффективности и результативности внутреннего аудита в указанных странах, а также для обеспечения того, чтобы все подразделения внутреннего аудита функционировали в соответствии с одинаковыми высокими профессиональными стандартами. В ходе обсуждений в рамках РЕМПАЛ звучали предостережения, что подобная централизация может быть уместной только в тех странах, где внутренний аудит уже прочно утвердился в отдельных министерствах и ведомствах, и его роль всеми хорошо понимается. Риск централизации внутреннего аудита на раннем этапе его развития состоит в том, что эта функция может так и не получить полноценного развития, а вместо этого будет восприниматься как еще одна форма централизованного контроля или надзора со стороны министерства финансов или правительства.

2.3.2 Контроль и поддержка функции внутреннего аудита

Контроль и поддержка внутреннего аудита считаются одним из ключевых факторов, помогающих внутренним аудиторам создавать дополнительную ценность. Учреждение **комитета по аудиту** – основной способ оказания такой поддержки. Комитеты по аудиту, среди прочего, служат средством объединения усилий аудиторов и руководства в целях обеспечения должного планирования аудиторской работы, выделения необходимых ресурсов, а также обеспечения выполнения рекомендаций по внесению улучшений.

Внутренний аудит может также получать поддержку и подвергаться контролю со стороны эффективного **центрального подразделения по гармонизации аудита**. Одна из основных функций этого подразделения состоит в том, чтобы продвигать функцию внутреннего аудита, обеспечивать принятие законов, нормативных актов и методических рекомендаций, а также организовывать обучение персонала в целях надлежащего позиционирования внутреннего аудита в государственном секторе. Многие центральные подразделения по гармонизации выпускают годовые отчеты об эволюции функции внутреннего аудита, а также распространяют примеры успешной практики. Эти годовые отчеты о развитии внутреннего аудита и результатах работы аудиторов могут также рассматриваться правительством и (или) парламентом.

Кроме того, подразделения внутреннего аудита могут получать поддержку от высшего органа финансового контроля (ВОФК), особенно в тех случаях когда использование результатов работы по внутреннему аудиту является частью проводимого ВОФК аудита деятельности правительства.

2.3.3 Уровень осведомленности о роли внутреннего аудита

Внутренний аудит не может создавать дополнительную ценность при отсутствии **спроса** на услуги внутреннего аудита. Кроме того, менеджеры не будут прибегать к внутреннему аудиту, если они не осведомлены о том, что он собой представляет, и что он может им дать. В большинстве стран РЕМПАЛ внутренний аудит в государственном секторе – относительно новая функция, которая была введена по настоянию доноров и (или) Европейского союза. Лишь в редких случаях внутренний аудит был введен по запросу руководителей организаций государственного сектора. Все это означает, что одна из ключевых задач как центрального подразделения по гармонизации аудита, так и руководителей подразделений ВА состоит в повышении осведомленности менеджеров о роли, функциях и пользе внутреннего аудита.

В РЕМПАЛ сформулированы следующие идеи относительно повышения информированности о функции внутреннего аудита:

- Центральное подразделение по гармонизации должно инициировать регулярные встречи с высшим руководством для разъяснения того, что представляет собой внутренний аудит, и что он делает.
- Сбор информации о примерах передовой практики внутреннего аудита и распространение этой информации среди соответствующих руководителей и в государственном секторе в целом.
- Включение внутреннего аудита в качестве специальной темы в любые общие программы обучения государственных служащих и руководителей – например, проведение 1-часового занятия по внутреннему аудиту в рамках однодневного учебного курса по теме внутреннего контроля.
- Организация кампании по повышению информированности глав министерств и ведомств.
- Инициирование мероприятий по повышению информированности совместно с ВОФК.
- Введение отдельной сессии в парламенте или правительстве, посвященной годовым результатам внутреннего аудита.
- Стимулирование университетов к разработке образовательных программ по внутреннему аудиту и оказание им в этом поддержки.

2.3.4 Понимание деятельности организации внутренними аудиторами

Для создания добавленной ценности подразделение внутреннего аудита должно выполнять «правильные» задания/ аудиторские проверки. Оно сможет выбирать аудиторские мероприятия, создающие дополнительную ценность, только в том случае, **если в полной мере понимает деятельность аудируемой организации.** Для формирования полной картины вселенной аудита внутренние аудиторы должны обладать актуальными знаниями о деловой стратегии, рисках, целях, планах, процессах, средствах контроля, а также о прорывных технологиях. Эти знания крайне важны для формулирования стратегии аудита и подготовки годового плана работы в соответствии с восприятием рисков руководством.

В Руководстве PEMPAL по оценке рисков при планировании аудита¹¹ подчеркивается важность эффективной стратегии аудита и плана аудиторской работы, основанных на оценке рисков, для достижения целей, выполнения задач и реализации предназначения подразделения внутреннего аудита.

2.3.5 Качество работы по внутреннему аудиту

Выбрав для выполнения аудиторских заданий темы, важные для руководителей, и те, что имеют решающее значение для управления, подразделение внутреннего аудита может тем не менее не создать дополнительной ценности, если аудиторская работа будет плохо спланирована, недостаточно обеспечена ресурсами и некачественно выполнена с неудовлетворительной отчетностью. Отсюда следует, что обеспечение высококачественной работы по внутреннему аудиту – это важнейшая характеристика процесса создания добавленной ценности. Сеть PEMPAL разработала специальный инструментарий для оценки качества внутреннего аудита,¹² который содержит целый ряд элементов, требующих рассмотрения для повышения качества аудиторской работы.

Дополнительные предложения СВА по поддержанию и/или повышению качества:

- Использование опросов для оценки уровня удовлетворенности аудируемых лиц по каждому заданию и/или на ежегодной основе.
- Рецензирование аудиторских отчетов коллегами для оценки их качества.
- Создание автоматизированной информационной системы внутреннего аудита для обеспечения соблюдения общих стандартов и процессов.

¹¹ Руководство PEMPAL по оценке рисков при планировании аудита (pempal.org).

¹² Руководство PEMPAL по оценке качества внутреннего аудита в государственном секторе (pempal.org).

2.3.6 Компетентность и обучение персонала, проводящего внутренний аудит

PEMPAL подчеркивает важность наличия компетентных и хорошо подготовленных сотрудников, знающих, как нужно выполнять высококачественную аудиторскую работу. Существует много факторов, способствующих компетентности, включая такие как способность привлекать, удерживать и мотивировать аудиторов. Предложения в части обучения, мотивации и удержания персонала включают следующее:

- Разработка индивидуальных планов обучения и профессионального развития.
- Доступ к учебным курсам (включая дистанционные).
- Сертификация аудиторов, соответствующих установленным стандартам.
- Регулярные обсуждения и получение отзывов о качестве работы и карьерном потенциале.
- Посещение международных мероприятий, таких как встречи СВА PEMPAL.
- Создание национальных сетей или механизмов обмена знаниями для внутренних аудиторов (мини-PEMPAL, рабочие места с приложениями SharePoint, регулярные сетевые встречи и т.д.).
- Совместное обучение внешних и внутренних аудиторов.

2.3.7 Эффективная коммуникация и отчетность о результатах внутреннего аудита

Для создания дополнительной ценности внутренним аудиторам необходимо убеждать менеджеров предпринимать действия по итогам аудита. Это требует хорошей коммуникации на протяжении всего процесса аудита, а также высококачественной отчетности.

Что касается коммуникации с аудируемыми лицами, PEMPAL рекомендует аудиторам:

- поддерживать постоянный двусторонний диалог с аудируемыми лицами, чтобы они понимали предназначение и задачи аудита и осознавали основные результаты аудита по мере их появления;
- при подготовке аудиторских отчетов (проекта и финального варианта) придерживаться подхода, предполагающего, что их содержание не должно становиться неожиданностью, т.е. клиент должен быть полностью информирован о результатах, появляющихся в ходе аудита;

- избегать ситуаций, когда отрицательные выводы объявляются все сразу на одном совещании с эффектом «большого взрыва»;
- развивать навыки межличностного общения, ведь им нужно и быть дипломатичными и уметь доносить информацию до других людей.

Что касается аудиторских отчетов, PEMPAL рекомендует, чтобы они:

- были короткими (максимум 20 страниц) и касались только существа вопроса;
- содержали резюме для руководства объемом в 1 страницу;
- по возможности представляли выводы по результатам аудита в визуальной форме с использованием диаграмм и рисунков для иллюстрации важности выводов;
- проходили проверку на простоту (так называемый «бабушкин» тест) с точки зрения легкости чтения и понимания;
- не просто содержали историческую информацию, а носили упреждающий, превентивный и прогнозный характер (например, учитывали прорывные технологии и внешнюю среду).

2.3.8 Поддержание удовлетворенности клиентов

Девиз любого бизнеса - дать клиенту то, что он хочет, или то, в чем он нуждается. Внутренний аудит в этом смысле ничем не отличается. PEMPAL подчеркивает важность получения регулярных отзывов от лиц, заинтересованных в работе по внутреннему аудиту, - руководителей и рядовых сотрудников аудируемых организаций, комитета по аудиту (там, где он существует) и персонала, проводящего внутренний аудит.

Аудиторам нужно доказать заинтересованным лицам свою полезность. Они справятся с этой задачей лучше всего, если выяснят, что действительно важно для руководителя, отвечающего за направление, подлежащее аудиту. PEMPAL рекомендует при этом использовать личные мотивы конкретного менеджера, формулируя их, например, так: *«Речь идет о защите вашей политической власти, защите ваших денег и о том, чтобы помочь вам избежать тюрьмы»*. Мотивация может быть самой разной, включая возможность избежать критики в будущем или помощь в достижении очень высоких персональных стандартов взыскательного руководителя.

2.4 КАК МЕНЯЕТСЯ ДОБАВЛЕННАЯ ЦЕННОСТЬ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА ПО МЕРЕ ТОГО КАК ФУНКЦИЯ ВА ДОСТИГАЕТ СТАДИИ ЗРЕЛОСТИ?

В предыдущих разделах рассматриваются основные мероприятия внутреннего аудита, создающие дополнительную ценность, а также критические факторы успеха, влияющие на то, насколько качественно осуществляются эти мероприятия. В странах РЕМПАЛ внутренний аудит находится на разных этапах развития /зрелости. Следовательно, центральные подразделения по гармонизации и руководители подразделений ВА должны выделять те или иные аспекты добавленной ценности в зависимости от конкретной ситуации с развитием внутреннего аудита в своей стране.

- **На этапе становления внутреннего аудита центральным подразделениям по гармонизации и РВА** необходимо сосредоточиться на **общих преимуществах**, получаемых страной в результате преобразования системы управления финансами с включением внутреннего аудита. Например, таких как получение дополнительного донорского финансирования, обусловленного созданием функционирующих подразделений внутреннего аудита.
- После того как **службы ВА созданы и начали выполнять аудиторскую работу, центральным подразделениям по гармонизации и РВА** необходимо уделять основное внимание **критическим факторам успеха**, которые являются предварительными условиями для эффективного внутреннего аудита. К ним относятся многие из упомянутых выше аспектов, влияющих на дополнительную ценность внутреннего аудита, такие как, например, позиционирование ВА, контроль качества и оказание поддержки.
- Когда **внутренний аудит начнет функционировать в полноценном режиме, центральным подразделениям по гармонизации и РВА** необходимо сосредоточиться на полном диапазоне средств, используемых для демонстрации дополнительной ценности внутреннего аудита, включая следующее: ключевые показатели эффективности, характеризующие затраты, своевременность, улучшения и результаты аудита (количество принятых и выполненных рекомендаций); оценка удовлетворенности заинтересованных лиц; эффективное информирование о выводах по результатам аудита. Эти вопросы подробнее рассматриваются в разделе 3.

Далее в таблице 1 в обобщенном виде представлены уровни зрелости ВА и некоторые идеи относительно того, как центральные подразделения по гармонизации и РВА могут демонстрировать дополнительную ценность внутреннего аудита по отношению к критическим факторам успеха, обозначенным в пункте 2.3.

Таблица 1. Демонстрация дополнительной ценности на различных уровнях зрелости внутреннего аудита - иллюстрация

Становление внутреннего аудита	Образование подразделений ВА и начало аудиторской работы	Полноценный режим функционирования ВА
Позиционирование, контроль и поддержка внутреннего аудита		
<ul style="list-style-type: none"> • Сформирована правовая база с определением основных концепций внутреннего аудита: добросовестности, профессиональной этики, независимости. • Подразделение ВА не находится в подчинении высокопоставленного должностного лица министерства. 	<ul style="list-style-type: none"> • Создана нормативная база. • Разработаны и используются руководства и методики ВА. • Подразделение ВА не находится в подчинении высокопоставленного должностного лица министерства. • Комитет по аудиту создан, но еще не функционирует в полном объеме. 	<ul style="list-style-type: none"> • Подразделение ВА находится в подчинении высокопоставленного должностного лица министерства/ организации. • Комитет по аудиту функционирует и осуществляет контроль над планированием, отчетностью, выполнением последующих действий. • Комитет по аудиту утверждает любые изменения в руководстве ВА. • ВОФК использует результаты работы по внутреннему аудиту при проведении своих аудиторских проверок.
Финансирование подразделений ВА		
<p>Руководитель ВА имеет ограниченные возможности по внесению предложений о финансировании службы внутреннего аудита.</p>	<p>Руководитель ВА вносит предложения о выделении из бюджета требующихся ресурсов.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Руководитель ВА полностью отвечает за бюджет службы внутреннего аудита. • Комитет по аудиту рассматривает и утверждает бюджет.

Становление внутреннего аудита	Образование подразделений ВА и начало аудиторской работы	Полноценный режим функционирования ВА
Осведомленность руководителей о функции внутреннего аудита		
<ul style="list-style-type: none"> • Ограниченная осведомленность о преимуществах внутреннего аудита. • Центральное подразделение по гармонизации выпускает ежегодный отчет о развитии подразделений внутреннего аудита. • ВОФК оказывает поддержку в развитии функции внутреннего аудита. 	<ul style="list-style-type: none"> • Центральное подразделение по гармонизации выпускает ежегодный отчет о результатах мероприятий по внутреннему аудиту. • ВОФК отчитывается о результативности функции внутреннего аудита. • Менеджеры начинают осознавать значимость функции внутреннего аудита. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ежегодный отчет центрального подразделения по гармонизации о результатах мероприятий по внутреннему аудиту используется правительством/ парламентом для принятия мер. • Менеджеры все чаще обращаются в службу внутреннего аудита за выполнением заданий.
Понимание бизнеса		
<ul style="list-style-type: none"> • Отсутствие или ограниченный характер планирования на основе оценки рисков. • Ограниченное взаимодействие с менеджерами. • Ограниченное взаимодействие с первой и второй линиями защиты по определению ИВА. 	<ul style="list-style-type: none"> • Принята стратегия аудита, основанная на оценке рисков, и на этой же основе осуществляется ежегодное планирование. • Осуждение с менеджерами рисков, связанных с бизнесом. • Тесное взаимодействие с первой и второй линиями защиты по определению ИВА. 	<ul style="list-style-type: none"> • Менеджеры признают, что служба ВА понимает их бизнес. • Приемлемая доля всех аудиторских мероприятий осуществляется по запросу менеджеров. • Четкое понимание и рекомендации относительно использования прорывных технологий и управления ими.

Становление внутреннего аудита	Образование подразделений ВА и начало аудиторской работы	Полноценный режим функционирования ВА
Компетентность персонала и качество аудиторской работы		
<p>Аудиторы имеют мало опыта или вовсе не имеют опыта аудиторской работы и практически не проходят профильного обучения.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Аудиторы в определенном объеме проходят обучение концепциям аудита и получают базовые знания о стандартах ИВА и передовой практике. • Автоматизированные процессы аудита отсутствуют. 	<ul style="list-style-type: none"> • Все аудиторы проходят обучение в полном объеме и полностью осведомлены о стандартах ИВА и передовой практике. • Система обеспечения качества создана и функционирует. • Автоматизированная система управления аудитом функционирует эффективно.
Коммуникация / отчетность		
<p>Выпускаемые отчеты соответствуют базовым стандартам отчетности.</p>	<p>Отчеты об индивидуальных аудиторских проверках соответствуют хорошим стандартам отчетности.</p>	<p>Отчеты о внутреннем аудите считаются превосходными – они отличаются краткостью и содержат четкие ключевые тезисы.</p>
Удовлетворенность клиентов		
<p>Опросы клиентов не проводятся.</p>	<p>Ежегодные опросы клиентов.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Использование анкет для оценки удовлетворенности клиентов при всех аудиторских проверках. • Ежегодные опросы. • Встречи с группами клиентов.



ИЗМЕРЕНИЕ ДОБАВЛЕННОЙ ЦЕННОСТИ

Настоящий раздел основан на результатах состоявшихся в REMPAL обсуждений, посвященных оценке результативности внутреннего аудита. Для измерения добавленной ценности, создаваемой внутренним аудитом, предлагается использовать общую схему оценки эффективности использования ресурсов.

3.1 ОБЩАЯ СХЕМА ОЦЕНКИ



ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

Эффективность можно измерять многими способами. Одна из полезных моделей предполагает акцент на трех элементах эффективности использования денежных средств: экономичности, продуктивности и результативности.¹³ На рисунке 2 показано, как эти критерии измеряются по традиционной цепочке процессов, в которой вводимые ресурсы превращаются в мероприятия, которые генерируют непосредственные результаты, предназначенные для достижения определенного конечного результата.

В этой схеме:

- Под **экономичностью** понимается минимизация затрат на использование таких вводимых ресурсов, как персонал, консультанты, активы и материалы, необходимые для проведения внутреннего аудита. **При этом задается вопрос: ведется ли работа с наименьшими затратами?**
- При оценке **продуктивности** рассматривается взаимосвязь между вводимыми ресурсами и непосредственными результатами. При этом прежде всего выясняется, можно ли получить больше непосредственных результатов при том же уровне исходных ресурсов, или можно ли получить тот же уровень непосредственных

¹³ Эта схема может также использоваться подразделениями внутреннего аудита при проведении в организациях-клиентах аудита результативности или аудита эффективности использования денежных средств.

результатов при меньшем объеме исходных ресурсов. **Задается вопрос: правильно ли ведется работа?**

- При оценке **результативности** рассматривается степень достижения организацией своих целей – взаимосвязь между целями внутреннего аудита и его конечными результатами. **Задается вопрос: правильно ли то, что делается?**

Рисунок 2. Общая схема оценки эффективности использования денежных средств



3.2 ПРИМЕРЫ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Предложения РЕМРАЛ по измерению эффективности группированы далее в таблице 2 по трем основным элементам – экономичности, продуктивности и результативности. Они иллюстрируют возможность использования широкого набора показателей эффективности.

С точки зрения трех стадий зрелости, рассмотренных в пункте 2.4, можно ожидать, что количество возможных показателей добавленной ценности будет увеличиваться по мере развития и достижения зрелости подразделений внутреннего аудита. Однако

важно помнить, что с самого зарождения внутреннего аудита одна из важных выгод заключается в воздействии от удовлетворения требований доноров, что может позволить стране получить существенную финансовую поддержку для обеспечения потребностей в области развития.

РЕМПАЛ рекомендует руководителям подразделений ВА использовать набор (или совокупность) ключевых показателей эффективности, относящихся ко всем трем элементам – экономичности, продуктивности и результативности. Такой подход обеспечит для персонала надлежащие стимулы к тому, чтобы работать экономично и продуктивно и при этом выполнять аудиторскую работу с высоким качеством.

Таблица 2. Примеры показателей эффективности использования денежных средств при проведении внутреннего аудита

Показатели экономичности

- Минимизация расходов на персонал, выполняющий аудиторскую работу.¹⁴
- Минимизация затрат на привлечение внешних консультантов.
- Минимизация затрат на поездки для выполнения аудиторской работы.
- Обеспечение надлежащего сочетания младших и старших auditors для выполнения необходимой работы. Другими словами, неиспользование персонала, труд которых оплачивается дороже, для выполнения простых аудиторских задач, которые могут быть выполнены сотрудниками, труд которых стоит дешевле.
- Минимизация текучести кадров – потеря обученных сотрудников увеличивает стоимость вводимых ресурсов, поскольку новых сотрудников необходимо обучать.

Показатели продуктивности

- Мониторинг количества аудиторских проверок в год в расчете на одного аудитора.
- Расчет среднего количества часов, затрачиваемых на выполнение сопоставимых аудиторских заданий.
- Определение процентной доли часов/дней, затрачиваемых на непосредственную аудиторскую работу, и доли часов/дней, затрачиваемых на косвенные или «административные» мероприятия.
- Установление общего (единого) процесса аудита в рамках всего подразделения внутреннего аудита – это помогает обеспечивать продуктивную работу всего персонала.
- Достижение запланированного количества часов обучения сотрудников.
- Обеспечение непрерывного профессионального развития, ориентированного на достижение конкретных результатов¹⁵

¹⁴ Это не следует интерпретировать как сокращение заработной платы персонала. Более опытные сотрудники, получающие более высокую зарплату, зачастую будут тратить меньше времени на проведение отдельного аудита; следовательно, их использование будет более экономичным.

¹⁵ Модель Руководства РЕМПАЛ по передовой практике непрерывного профессионального развития внутренних auditors (pempal.org).

Показатели результативности

- Мониторинг количества и процентной доли принятых рекомендаций, а также количества выполненных рекомендаций в процентах от общего числа вынесенных рекомендаций.
- Оценка сумм прямых и косвенных сбережений денежных средств, реализованных в результате выполнения рекомендаций.
- Выявление случаев повышения продуктивности или других нефинансовых выгод, реализованных в результате выполнения рекомендаций, вынесенных по итогам внутреннего аудита.
- Оценка изменений в рейтингах удовлетворенности аудируемой организации в годовом выражении. Сюда включаются анкеты для оценки удовлетворенности клиентов по каждому аудиторскому заданию; годовые опросы для оценки удовлетворенности клиентов; а также результаты оценки методом 360 градусов с участием различных заинтересованных сторон – аудируемой организации, менеджеров, центрального подразделения по гармонизации, комитета по аудиту.
- Оценка изменений (год к году) в процентной доле аудиторских проверок, запрошенных руководством *(если внутренний аудит проводится результативно, руководство будет просить о выполнении дополнительной работы, хотя эти запросы не должны быть настолько обременительными, что будут мешать подразделению внутреннего аудита заниматься вопросами рисков, выявленных в стратегическом и годовых планах подразделения)*.
- Мониторинг количества рекомендаций, принятых аудируемой организацией/ руководством.

Ранее подготовленные «продукты знаний» СВА / PEMPAL

