



**РОСИМУЩЕСТВО**

Федеральное агентство  
по управлению государственным имуществом

**Методические рекомендации  
по организации работы внутреннего аудита  
в акционерных обществах  
с участием Российской Федерации**

**Проект для обсуждения**

**Апрель 2014 г.**

## Содержание

1. Введение .....	3
2. Цели, задачи и полномочия внутреннего аудита .....	4
3. Место внутреннего аудита в организационной структуре компании.....	8
4. Взаимодействие внутреннего аудита с внешним аудитором компании .....	11
5. Взаимодействие внутреннего аудита с субъектами системы внутреннего контроля компании и иными заинтересованными сторонами.....	12
6. Порядок планирования деятельности внутреннего аудита .....	13
7. Организация проверки, проводимой внутренним аудитом.....	16
7.1 Общие вопросы организации проверки, проводимой внутренним аудитом.....	16
7.2 Порядок планирования и подготовки к проведению проверки.....	16
7.3 Порядок проведения проверки.....	19
7.4 Порядок подготовки отчета по результатам проведения проверки.....	23
8. Организация и проведение мониторинга выполнения плана мероприятий, разработанных по результатам проверок .....	24
9. Оценка эффективности системы управления рисками и внутреннего контроля.....	25
10. Оценка корпоративного управления .....	27
11. Контроль качества и оценка деятельности внутреннего аудита .....	28
Ссылки.....	33

## 1. Введение

1.1 Методические рекомендации по организации работы внутреннего аудита (далее – Методические рекомендации) разработаны в целях оказания содействия советам директоров и исполнительным органам в акционерных обществах с участием Российской Федерации (далее - компании) при создании подразделений внутреннего аудита и при организации взаимодействия внутреннего аудита с органами управления и подразделениями компании.

1.2 Методические рекомендации разработаны в соответствии с требованиями российского законодательства, а также учитывают передовую международную практику (в частности, Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита Института внутренних аудиторов) в части, не противоречащей российскому законодательству.

1.3 Методические рекомендации определяют:

- цели, задачи и полномочия внутреннего аудита;
- место внутреннего аудита в организационной структуре компании;
- порядок взаимодействия внутреннего аудита с заинтересованными сторонами;
- порядок осуществления деятельности по внутреннему аудиту;
- роль внутреннего аудита в осуществлении оценки систем управления рисками и внутреннего контроля (далее – СУР и СВК), а также корпоративного управления (далее - КУ);
- порядок контроля качества и оценки деятельности внутреннего аудита.

1.4 При создании методических рекомендаций использовались:

- Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности»;
- Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- Федеральный закон от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации»;
- Федеральный закон от 25.12.2008 № 273 «О противодействии коррупции»;
- Постановление Правительства РФ от 17.03.2014 № 193 «Об утверждении правил осуществления главными распорядителями (Распорядителями) средств федерального бюджета, главными администраторами (Администраторами) доходов федерального бюджета, главными администраторами (Администраторами) источников финансирования дефицита федерального бюджета внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита и о внесении изменения в пункт 1 правил осуществления ведомственного контроля в сфере закупок для обеспечения федеральных нужд, утвержденных постановлением правительства Российской Федерации от 10.02.2014 № 89»;
- Приказ ФСФР России от 30.07.2013 № 13-62/пз-н «О Порядке допуска ценных бумаг к организованным торгам»;
- Информация Минфина России от 26.12.2013 № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых

- фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности»;
- Приказ Росимущества от 26.08.2013 № 254 «Об утверждении Методических рекомендаций по организации проверочной деятельности Ревизионных комиссий акционерных обществ с участием Российской Федерации»;
  - Приказ Росимущества от 20.03.2014 № 86 «Об утверждении Методических рекомендаций по организации работы комитетов по аудиту совета директоров акционерного общества»;
  - Рекомендации Минтруда России от 08.11.2013 «Методические рекомендации по разработке и принятию организациями мер по предупреждению и противодействию коррупции»;
  - Положение Банка России от 16.12.2003 № 242-П «Об организации внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах»;
  - Письмо Банка России от 10.04.2014 № 06-52/2463 «О Кодексе корпоративного управления» (одобрен Правительством РФ 13.02.2014);
  - Концептуальная база профессиональной практики Института внутренних аудиторов, в том числе Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита;
  - Документ (концепция) COSO «Интегрированная концепция построения системы внутреннего контроля» (2013 г.);
  - Документ (концепция) COSO «Управление рисками организаций. Интегрированная модель» (2004 г.);
  - Международный стандарт ИСО 31000 «Менеджмент риска. Принципы и руководящие указания»;
  - Профессиональный стандарт «Управление рисками (риск-менеджмент) организации» (квалификационный уровень 6, 7, 8), разработанный НП «Русриск», утвержденный решением Комиссии РСПП по профессиональным стандартам 11.09.2012;
  - Проект профессионального стандарта «Внутренний аудитор», разработанный НП «ИВА» (декабрь 2013 г.).

## **2. Цели, задачи и полномочия внутреннего аудита**

2.1 Международный Институт внутренних аудиторов дает следующее определение понятия «внутренний аудит»: «Внутренний аудит является деятельностью по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленной на совершенствование работы организации. Внутренний аудит помогает организации достичь поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления».

2.2 Цели, задачи и полномочия внутреннего аудита определяются во внутреннем нормативном документе компании (положение о внутреннем аудите), утверждаемым в соответствии с внутренними нормативными документами компании советом директоров (комитетом по аудиту) или единоличным исполнительным органом компании (или другим

лицом, в административном подчинении у которого находится внутренний аудит) по согласованию с советом директоров (комитетом по аудиту).

2.3 Совет директоров (комитет по аудиту) назначает руководителя внутреннего аудита (руководителя подразделения внутреннего аудита), который отвечает за организацию работы внутреннего аудита. Руководитель внутреннего аудита периодически рассматривает вопрос о необходимости внесения изменений в положение о внутреннем аудите (в том числе, в случае изменений Концептуальной базы профессиональной практики Института внутренних аудиторов).

2.4 Для достижения поставленных целей внутренний аудит осуществляет:

- оценку эффективности СВК, включая, но не ограничиваясь проверкой:
  - обеспечения надежности и целостности бизнес-процессов (деятельности) и информационных систем, в том числе надежности процедур противодействия противоправным действиям, злоупотреблениям и коррупции;
  - обеспечения достоверности отчетности (бухгалтерской (финансовой), управленческой, налоговой и иной отчетности);
  - определение адекватности критериев, установленных исполнительными органами для анализа степени исполнения (достижения) поставленных целей;
  - выявление недостатков системы внутреннего контроля, которые не позволили (не позволяют) обществу достичь поставленных целей;
  - оценку результатов внедрения (реализации) мероприятий по устранению нарушений, недостатков и совершенствованию системы внутреннего контроля, реализуемых обществом на всех уровнях управления;
  - эффективности и целесообразности использования ресурсов;
  - обеспечения сохранности активов;
  - обеспечение соблюдения требований законодательства и внутренних нормативных документов компании.
- оценку эффективности СУР, включая, но не ограничиваясь проверкой:
  - основных элементов СУР: цели и задачи, достаточность и зрелость элементов системы, инфраструктура, организация процессов, нормативно-методологическое обеспечение, взаимодействие структурных подразделений в рамках СУР, отчетность;
  - полноты выявления и корректности оценки рисков компании на всех уровнях ее управления;
  - проведение анализа информации о реализовавшихся рисках (выявленных по результатам внутренних аудиторских проверок нарушениях, фактах недостижения поставленных целей, фактах судебных разбирательств);
  - эффективности мероприятий по управлению рисками, включая эффективность использования выделенных на эти цели ресурсов.
- оценку КУ, включая, но не ограничиваясь проверкой:
  - соблюдения этических принципов и ценностей компании;

- порядка постановки целей компании и мониторинга/контроля их достижения;
- уровня нормативного обеспечения и процедур информационного взаимодействия (в том числе, по вопросам управления рисками и внутреннего контроля) на всех уровнях управления компании, включая взаимодействие с заинтересованными сторонами;
- обеспечения прав акционеров, в том числе подконтрольных компаний, и эффективности взаимоотношений с заинтересованными сторонами;
- обеспечения соблюдения принципов социальной ответственности;
- процедур раскрытия информации о деятельности компании и подконтрольных ему компаний.

2.5 К ключевым задачам, обеспечивающим реализацию целей внутреннего аудита, относятся:

- разработка плана деятельности внутреннего аудита, определяющего приоритеты деятельности внутреннего аудита (как правило, на ежегодной основе);
- проведение внутренних аудиторских проверок (далее – проверок) на основании утвержденного плана деятельности внутреннего аудита;
- проведение проверок по запросу/поручению совета директоров (комитета по аудиту) или исполнительных органов компании, в том числе на основании информации, поступившей на «горячую линию» компании;
- предоставление консультаций исполнительным органам компании по вопросам организации СУР, СВК и КУ, при условии сохранения независимости и объективности деятельности внутреннего аудита;
- осуществление мониторинга выполнения в компании плана мероприятий по результатам проверок;
- выполнение заданий и участие в проектах по запросу совета директоров (комитета по аудиту) /исполнительных органов компании в пределах своих компетенций;
- подготовка и предоставление совету директоров (комитету по аудиту) и единоличному исполнительному органу компании (или другому лицу, в административном подчинении у которого находится внутренний аудит) отчетности по результатам деятельности внутреннего аудита;
- взаимодействие с подразделениями компании по вопросам, относящимся к деятельности внутреннего аудита;
- разработка внутренних нормативных документов, регламентирующих деятельность внутреннего аудита;
- координация деятельности с внешними аудиторами и другими заинтересованными сторонами с целью обеспечения надлежащего охвата аудита и исключения дублирования работы;
- содействие в расследовании мошенничества.

### **Полномочия внутреннего аудита**

2.6 Руководитель внутреннего аудита уполномочен:

- иметь прямой доступ к председателю комитета по аудиту;

- запрашивать у исполнительных органов компании любую информацию и материалы, необходимые для выполнения своих должностных обязанностей;
- знакомиться с текущими и перспективными планами деятельности, проектами решений и решениями исполнительных органов компании;
- доводить до сведения совета директоров (комитета по аудиту) и исполнительных органов компании предложения по улучшению существующих систем, процессов, стандартов, методов ведения деятельности, а также комментарии по любым вопросам, входящим в компетенцию внутреннего аудита;
- привлекать по согласованию с исполнительными органами (а в установленных внутренними документами случаях - с советом директоров (комитетом по аудиту) компании) работников компании и сторонних экспертов для выполнения проверок.

#### 2.7 Внутренние аудиторы уполномочены:

- запрашивать и получать беспрепятственный доступ к любым активам, документам, бухгалтерским записям и другой информации (в т.ч. в электронной форме) о деятельности компании, необходимой для выполнения своих должностных обязанностей, делать копии соответствующих документов;
- в рамках выполнения проверок проводить интервью с исполнительными органами и работниками компании;
- пользоваться в установленном порядке информационными ресурсами и программным обеспечением подразделений для целей внутреннего аудита;
- осуществлять фото и видеосъемку на территории объекта аудита;
- изучать и оценивать любые документы, запрашиваемые в ходе выполнения внутренней аудиторской проверки, и направлять эти документы и/или соответствующую информацию руководителю внутреннего аудита;
- запрашивать и получать необходимую помощь работников подразделений, в которых проводится проверка, а также помощь работников других подразделений/бизнес-функций компании;
- принимать участие в совещаниях рабочих групп в рамках проектов, затрагивающих СУР, СВК и КУ.

#### 2.8 Во избежание случаев возникновения конфликта интересов руководитель внутреннего аудита и внутренние аудиторы должны воздерживаться от:

- проверки тех областей деятельности, за которые они несли ответственность в течение предшествующего года;
- принятия управленческих решений, разработки и осуществления мер по внутреннему контролю (в том числе, разработка и внедрение контрольных процедур), принятия решений по управлению рисками, а также осуществления прочей деятельности, которая является объектом аудита;
- принятия участия во внутренних аудиторских проверках в случае наличия конкурирующего профессионального или личного интереса (наличия финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности в деятельности проверяемых объектов аудита);

- участия в какой-либо деятельности, которая могла бы нанести ущерб их беспристрастности или восприниматься как наносящая такой ущерб;
- руководства работниками других подразделений за исключением случаев, когда эти работники назначены участвовать в выполнении проверки.

2.9 Руководитель внутреннего аудита и внутренние аудиторы не имеют права:

- не раскрывать все известные им материальные факты, которые в случае сокрытия могут исказить данные аудиторского отчета;
- использовать или разглашать конфиденциальную информацию без соответствующих на то полномочий, за исключением тех случаев, когда разглашение такой информации продиктовано юридическими или профессиональными обязанностями;
- принимать в подарок что-либо, что может нанести ущерб профессиональному мнению внутреннего аудитора или восприниматься как наносящее такой ущерб.

2.10 Внутренние аудиторы информируют руководителя внутреннего аудита о любых ограничениях их полномочий и возникающих конфликтах интересов. Руководитель внутреннего аудита информирует комитет по аудиту о соответствующих ограничениях и возможных последствиях таких ограничений.

### **3. Место внутреннего аудита в организационной структуре компании**

3.1 Решение об организации внутреннего аудита, в т.ч. предусматривающее создание специализированного подразделения, принимается советом директоров. Если совет директоров принимает решение не создавать подразделение внутреннего аудита, это решение периодически пересматривается советом директоров (как правило, на ежегодной основе).

3.2 Функция внутреннего аудита может реализоваться посредством создания отдельного подразделения или с привлечением (полным или частичным) сторонней организации (аутсорсинг/косорсинг). Предпочтительным способом организации проведения внутреннего аудита является создание подразделения внутреннего аудита<sup>1</sup>.

#### ***Аутсорсинг/косорсинг функции внутреннего аудита***

3.3 Существуют некоторые предпосылки, при которых аутсорсинг функции внутреннего аудита может быть признан целесообразным, например:

- особенностью деятельности и структуры компании, не требующих постоянных проверок и ограничивающихся разовыми периодическими проверками;
- необходимостью провести значительный объем проверок в ограниченные сроки;
- отсутствием специалистов, которые могут качественно осуществить специфические аудиторские задания (например, внутренний аудит процессов, связанных с актуарным обеспечением; проведением инженерных, геологических или строительных работ; процессов, связанных с функционированием ИТ-систем, организацией информационной безопасности и т.д.);
- необходимостью проведения проверок в географически удаленных подразделениях компании.



3.4 Решая вопрос о том, обладают ли сторонние организации необходимыми знаниями, квалификацией и другими компетенциями для выполнения проверок, руководителю внутреннего аудита рекомендуется принимать во внимание следующие факторы:

- профессионализм сторонней организации, в т.ч.:
  - профессиональную репутацию организации, опыт оказания услуг внутреннего аудита (при этом опыт оказания услуг внешнего аудитора не всегда свидетельствует о возможности качественно выполнять задачи в части внутреннего аудита);
  - опыт организации в данной отрасли и в части проведения проверок по специфическим направлениям (если таковые предполагаются);
  - опыт работников организации, наличие необходимых знаний (положительным фактором может являться наличие профессиональных сертификатов и других документов, свидетельствующих о компетентности сторонней организации во внутреннем аудите);
- членство сторонней организации и/или ее работников в профессиональных организациях и соблюдение кодексов этики таких организаций (в том числе, в международном Институте внутренних аудиторов);
- независимость сторонней организации от компании и ее работников, а также отсутствие каких-либо реальных или потенциальных конфликтов интересов, в т.ч.:
  - отсутствие аффилированности организации с членами совета директоров, исполнительными органами, работниками компании и / или дочерних и зависимых обществ (далее - ДЗО) компании;
  - отсутствие конфликта в характере других услуг, оказываемых компании организацией (например, при оказании услуг по внутреннему аудиту внешним аудитором компании).
- обеспеченность сторонней организацией достаточными ресурсами (материальными, человеческими и т.д.), необходимыми для оказания соответствующей услуги в требуемом объеме.

3.5 В случае принятия решения советом директоров компании о вынесении функции внутреннего аудита на аутсорсинг, ответственность за качество осуществления функции внутреннего аудита компании несет совет директоров, а исполнительные органы назначают одного из работников компании ответственным за координацию работы с внутренним аудитом, при этом:

- уровень ответственности и компетенции данного работника должен быть достаточно высоким, с целью обеспечения качественной коммуникации внутри компании при проведении проверок (целесообразно рассмотреть в качестве кандидатов представителей исполнительных органов компании);
- работник должен иметь достаточную квалификацию в проверяемых областях, при этом его текущая деятельность не должна быть существенно связана с проверяемой

областью (должна отсутствовать мотивация ограничивать проверочный процесс и / или влиять на выводы и рекомендации проверяющих).

В случае передачи на аутсорсинг отдельных проверок и других задач внутреннего аудита, ответственность за их выполнение остается за руководителем внутреннего аудита компании.

3.6 При заключении договора со сторонней организацией, целесообразно заранее предусмотреть:

- формат взаимодействия сторонней организации с подразделениями компании;
- возможность законодательных или иных ограничений на предоставление определенной информации сторонней организации;
- содержание и формат предоставляемых компании, по результатам проверок, материалов (в том числе копий рабочих бумаг аудиторов).

### **Подотчетность внутреннего аудита**

3.7 Компании рекомендуется предусмотреть механизм, позволяющий обеспечить независимость внутреннего аудита, которая достигается путем разграничения функциональной и административной подотчетности.

3.8 Функциональная подотчетность совету директоров (комитету по аудиту) означает, что к компетенции совета директоров (комитета по аудиту) отнесены следующие вопросы:

- утверждение положения о внутреннем аудите (или иного документа с учетом особенностей системы организации внутренней документации компании);
- утверждение риск-ориентированного плана деятельности внутреннего аудита, а также существенных ограничений полномочий внутреннего аудита или его бюджета, способных негативно повлиять на исполнение функций внутреннего аудита;
- получение информации о ходе выполнения плана деятельности внутреннего аудита, отдельных проверок, существенных недостатков СУР, СВК и КУ;
- рассмотрение решений о назначении и освобождении от должности, а также вознаграждении руководителя внутреннего аудита, а также структуры и уровня вознаграждения внутренних аудиторов (работников подразделения внутреннего аудита);
- рассмотрение результатов выполнения плана мероприятий, разработанного руководителями объектов аудита по результатам проверок;
- рассмотрение результатов внутренней и внешней оценки функции внутреннего аудита, а также утверждение плана мероприятий по совершенствованию функции.

До предоставления на утверждение и рассмотрение совету директоров, вопросы, связанные с деятельностью внутреннего аудита, предварительно рассматриваются комитетом по аудиту. Роли и обязанности комитета по аудиту, осуществляемые в рамках функционального взаимодействия с внутренним аудитом, определяются в «Методических рекомендациях по организации работы комитетов по аудиту советов директоров акционерных обществ» (утвержденных приказом Росимущества от 20.03.2014 № 84).

3.9 Административная подотчетность – подотчетность лицу, способному обеспечить реализацию полномочий внутреннего аудита, предусмотренных внутренними документами компании (как правило, единоличному исполнительному органу) - включает:

- согласование в установленном в компании порядке бюджета внутреннего аудита и потребностей в ресурсах;
- получение отчетов о деятельности подразделения внутреннего аудита;
- оказание поддержки во взаимодействии с подразделениями компании;
- администрирование политик и процедур деятельности внутреннего аудита.

Совет директоров, в рамках регулярного подтверждения независимости внутреннего аудита, рассматривает структуру и целесообразность административной подотчетности внутреннего аудита.

### ***Внутренний аудит в сложных холдинговых структурах***

3.10 Организация работы внутреннего аудита в ДЗО осуществляется в соответствии с принципами и подходами, изложенными в настоящих Методических рекомендациях.

3.11 Рекомендуется, чтобы внутренний аудит головной организации компании холдингового типа осуществлял функциональное руководство деятельностью внутреннего аудита в ДЗО и координировал работу внутреннего аудита во всех ДЗО компании, с учетом особенностей организации управления компании. Это может осуществляться, например, через участие внутренних аудиторов головной компании в работе комитета по аудиту ДЗО, в работе ревизионной комиссии ДЗО, а также в других формах, соответствующих законодательству.

## **4. Взаимодействие внутреннего аудита с внешним аудитором компании**

4.1 Руководитель внутреннего аудита координирует взаимодействие внутреннего аудита с внешним аудитором компании.

4.2 Внутренний аудит и внешний аудитор могут взаимодействовать в рамках:

- обмена информацией о результатах оценки эффективности СВК компании, в том числе за подготовкой бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- обсуждения планов деятельности внутреннего аудита и внешнего аудитора с целью их координации и минимизации двойной работы;
- анализа эффективности внедрения корректирующих мероприятий, направленных на устранение недостатков СВК компании за подготовкой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

4.3 При этом необходимо принимать во внимание, что оценка СВК за подготовкой бухгалтерской (финансовой) отчетности проводится внутренним аудитом вне зависимости от того, проводилась ли такая оценка внешним аудитором.

4.4 Результаты работы внутреннего аудита могут быть использованы внешним аудитором в рамках проведения процедур внешнего аудита. В этом случае внешний аудитор проводит предварительную оценку результатов работ внутреннего аудита согласно

требованиям применимых стандартов аудита. Руководителю внутреннего аудита рекомендуется оказывать содействие внешнему аудитору в проведении такой оценки.

4.5 Руководитель внутреннего аудита на ежегодной основе обсуждает с комитетом по аудиту эффективность процесса внешнего аудита (включая, эффективность координации деятельности внутреннего и внешнего аудита).

## **5. Взаимодействие внутреннего аудита с субъектами системы внутреннего контроля компании и иными заинтересованными сторонами**

5.1 Внутренний аудит осуществляет взаимодействие с субъектами системы внутреннего контроля и иными заинтересованными сторонами в рамках осуществления своей деятельности в установленном в компании порядке.

5.2 Внутренний аудит может использовать результаты работы других субъектов СВК и иных заинтересованных сторон которые в силу своего функционала также, как и внутренний аудит, осуществляют мониторинг и оценку системы внутреннего контроля по отдельным направлениям деятельности (в т.ч. комплаенс-служба, служба управления рисками, служба безопасности и другие специализированные службы, далее – «субъекты СВК и иные заинтересованные стороны»).

5.3 В целях обеспечения полной и целостной картины деятельности различных субъектов СВК и иных заинтересованных сторон руководитель внутреннего аудита<sup>2</sup> использует имеющиеся в компании классификатор рисков и процессов и карту рисков или самостоятельно разрабатывает схему (карту) взаимодействия субъектов СВК и иных заинтересованных сторон, осуществляющих мониторинг и оценку СВК по отдельным направлениям деятельности – документ, определяющий сферы ответственности субъектов СВК и иных заинтересованных сторон в отношении отдельных рисков компании. Схема (карта) взаимодействия субъектов СВК и иных заинтересованных сторон может включать следующую информацию:

- перечень рисков компании;
- лиц, ответственных за управление рисками компании (владельцев риска);
- субъекты СВК и иные заинтересованные стороны, осуществляющие мониторинг/оценку в отношении каждого из рисков.

Схема (карта) взаимодействия субъектов СВК может быть составлена как для всех рисков компании в целом, так и отдельных категорий рисков (например, стратегические, операционные, финансовые, комплаенс риски).

5.4 Руководитель внутреннего аудита анализирует схему (карту) взаимодействия субъектов СВК в целях выявления рисков с недостаточным или дублирующим покрытием субъектами СВК и/или заинтересованными сторонами и учитывает результаты анализа при планировании деятельности внутреннего аудита.

5.5 В случае если внутренний аудит полагается на результаты работы других субъектов СВК и иных заинтересованных сторон, руководителю внутреннего аудита рекомендуется

предварительно оценить качество и надежность результатов работ (в т.ч. применяемую методологию, процедуры и техники, используемые при оценке, объем и характер работ и проч.).

### ***Взаимодействие с государственными надзорными органами***

5.6 Внутренний аудит в рамках своей деятельности может взаимодействовать с государственными надзорными органами в порядке, предусмотренном законодательством и соответствующими нормативными документами, в том числе:

- Счетной палатой Российской Федерации;
- Федеральной налоговой службой Российской Федерации,
- Федеральной антимонопольной службой Российской Федерации,
- Федеральной службой по труду и занятости Российской Федерации,
- а также другими государственными надзорными органами по вопросам, относящимся к компетенции внутреннего аудита.

## **6. Порядок планирования деятельности внутреннего аудита**

6.1 Руководитель внутреннего аудита разрабатывает план деятельности внутреннего аудита (совокупность плановых проверок внутреннего аудита) и планирует прочие мероприятия для выполнения задач внутреннего аудита.

### ***Составление плана деятельности внутреннего аудита***

6.2 План деятельности внутреннего аудита включает плановые проверки и прочие мероприятия внутреннего аудита.

6.3 Руководитель внутреннего аудита предоставляет план деятельности внутреннего аудита на рассмотрение (согласование) исполнительным органам и утверждение совету директоров (комитету по аудиту). К плану также могут прилагаться график работ, штатное расписание подразделения и финансовый бюджет внутреннего аудита.

6.4 План деятельности внутреннего аудита разрабатывается на основе риск-ориентированной модели аудита, с использованием информации и запросов, полученных от исполнительных органов и совета директоров компании, результатов оценки рисков компании (подготовленными, например, службой управления рисками компании, если такая служба имеется в компании).

6.5 Планирование деятельности внутреннего аудита состоит из следующих этапов:

- формирование модели аудита компании;
- проведение/использование результатов оценки рисков;
- ранжирование объектов аудита по уровню рисков с учетом дополнительных факторов;
- формирование плана деятельности внутреннего аудита на основе результатов ранжирования объектов аудита и запросов исполнительных органов и совета директоров компании;

- составление плана деятельности внутреннего аудита, графика работ, штатного расписания подразделения и финансового бюджета.

6.6 План деятельности внутреннего аудита рекомендуется пересматривать не реже на регулярной основе, с учетом результатов переоценки рисков компании.

#### **Формирование модели аудита компании**

6.7 Модель аудита компании включает перечень объектов аудита, например, бизнес-процессы, бизнес-функции, проекты/инициативы компании, подразделения, бизнес-единицы и иное в зависимости от выбранного в компании подхода к структурированию объектов аудита.

6.8 Перечень объектов аудита корректируется с учетом изменений в деятельности компании (например, появление новых проектов, формирование новых подразделений и т.д.). С этой целью модель аудита пересматривается как минимум один раз в год.

#### **Проведение/использование результатов оценки рисков**

6.9 Для целей разработки плана внутреннего аудита используются результаты оценки рисков компании, проведенной исполнительными органами (службой управления рисками) компании в рамках СУР. При использовании результатов такой оценки рекомендуется проанализировать возможность полагаться и использовать такую информацию (в том числе, проанализировать полноту выявленных рисков, качество описания и оценки рисков, эффективность процессов, используемых исполнительными органами компании для мониторинга и отчетности по рискам и проч.).

6.10 Если полученной от исполнительных органов компании информации о рисках недостаточно/информация не предоставлена (например, в случае отсутствия формализованных процессов выявления и оценки рисков) – внутренний аудит осуществляет анализ рисков объектов аудита самостоятельно. Подход к выявлению и оценке рисков объектов аудита определяется внутренним аудитом самостоятельно, исходя из особенностей СУР компании. При этом рекомендуется применение следующего подхода при выявлении и оценке рисков<sup>3</sup>:

- анализ рисков прошлых периодов (если применимо);
- определение основных целей бизнес-процессов;
- определение возможных событий/угроз, которые могут негативно повлиять на достижение целей объекта аудита, на основе которых составляется перечень рисков объекта аудита;
- определение для каждого риска (с учетом существующей методики):
  - вероятности реализации риска;
  - величины последствий от реализации риска.
- на основе значений вероятности и величины последствий определение итоговой оценки для каждого риска.

#### **Ранжирование объектов аудита по существенности**

6.11 На основании результатов оценки рисков осуществляется соотнесение выявленных рисков и объектов аудита. Объекты аудита ранжируются по уровню риска. При ранжировании объектов аудита также рекомендуется учитывать несколько факторов, в т.ч.: материальность (существенность влияния на результаты деятельности компании) объекта аудита; численность объекта аудита; текучесть руководителей высшего и среднего звена; изменения в деятельности объекта; время, прошедшее с последней проверки; результаты предыдущей проверки данного объекта аудита и проч. По итогам ранжирования формируются группы объектов аудитов с высоким, средним и низким уровнем риска. Методики ранжирования и перечень дополнительных факторов, используемых для ранжирования, определяются внутренним аудитом самостоятельно, исходя из ее специфики.

#### ***Формирование плана деятельности внутреннего аудита***

6.12 Для включения объектов аудита в план деятельности внутреннего аудита по результатам оценки рисков рекомендуется использовать принцип сбалансированной выборки, при которой в план включаются объекты аудита из всех групп риска:

- все объекты аудита из группы с высоким уровнем риска;
- часть объектов аудита из группы со средним уровнем риска. В данную группу могут включаться объекты аудита, не подвергавшиеся проверке ранее или в течение последних двух лет;
- часть объектов аудита из группы с низким уровнем риска. В данную группу могут включаться объекты аудита, не подвергавшиеся проверке ранее или в течение последних двух лет.

6.13 Объем выборки зависит от количества доступных ресурсов внутреннего аудита для проведения проверок и цикла аудита – периода времени, в течение которого должны быть проаудированы все объекты аудита из модели аудита.

#### ***Планирование мероприятий внутреннего аудита***

6.14 Проведение плановых проверок является основной деятельностью внутреннего аудита. Кроме того, необходимо предусмотреть бюджет времени и на выполнение следующих мероприятий:

- оказание консультаций руководству компании по вопросам совершенствования системы внутреннего контроля, управления рисками и корпоративного управления;
- выполнение проверок по поручению совета директоров (комитета по аудиту) и/или исполнительных органов;
- разработка и совершенствование методологической базы, методик и практик работы внутреннего аудита;
- осуществление текущего мониторинга выполнения рекомендаций внутреннего аудита;
- повышение профессиональной квалификации внутренних аудиторов и прочее.

6.15 На основании данных об общем количестве времени на выполнение плановых проверок и прочих мероприятий внутреннего аудита и данных об общем доступном фонде

времени на реализацию плана, руководитель внутреннего аудита определяет достаточность (дефицит) внутренних ресурсов.

6.16 В случае, если внутренние ресурсы не позволяют реализовать все плановые проверки и прочие мероприятия, указанные в плане, руководитель внутреннего аудита информирует совет директоров (комитет по аудиту) для принятия соответствующего решения (например, выделения дополнительных ресурсов для выполнения плана посредством увеличения численности внутренних аудиторов или привлечения сторонних организаций (аутсорсинг) или сокращения объема задач).

## **7. Организация проверки, проводимой внутренним аудитом**

### **7.1 Общие вопросы организации проверки, проводимой внутренним аудитом**

7.1.1 Проверки проводятся внутренним аудитом на основании утвержденного плана внутреннего аудита.

7.1.2 Как правило, проверки осуществляются в три этапа и включают:

- планирование и подготовку к проведению проверки;
- проведение проверки;
- подготовку отчета по результатам проверки.

7.1.3 Для проведения каждой проверки формируется рабочая группа, состав которой определяется руководителем внутреннего аудита.

7.1.4 На каждом из этапов проверки участники рабочей группы имеют право запрашивать любую необходимую информацию от проверяемых объектов аудита в соответствии с установленным в компании порядком.

### **7.2 Порядок планирования и подготовки к проведению проверки**

7.2.1 В рамках данного этапа осуществляется формирование программы проверки. Программа проверки формируется до начала проведения каждой проверки и включает следующие разделы:

- цели проверки;
- объем и содержание проверки (процессы, операции, риски, контрольные процедуры);
- сроки и распределение трудовых ресурсов;
- характер и объем аудиторских процедур, используемых для достижения целей проверки (процедуры тестирования, аналитические процедуры).

7.2.2 Программа проверки утверждается руководителем внутреннего аудита. Программа проверки может корректироваться в процессе выполнения проверки по согласованию с руководителем внутреннего аудита или с иным уполномоченным лицом.

7.2.3 С целью более точного определения целей проверки и идентификации областей, подлежащих проверке, в рамках планирования проверок учитываются результаты оценки рисков и анализа контрольных процедур, относящихся к объекту аудита.

7.2.4 При подготовке программы проверки руководитель внутреннего аудита определяет такой уровень формализации и документирования (в частности, итогов совещаний по



планированию, процедур оценки рисков, степени детализации программы проверки и т.п.), который является приемлемым для компании, учитывая следующие факторы:

- будет ли выполняться работа третьими сторонами и/или планируется ли полагаться на результаты такой работы (например, внешними аудиторами, государственными надзорными органами);
- имеет ли проверка отношение к вопросам, которые могут быть предметом потенциальных или текущих судебных споров;
- уровень опыта внутренних аудиторов и степень необходимого контроля;
- выполняется ли проверка собственными силами, привлеченными аудиторами или сторонними поставщиками услуг;
- сложность и объем проверки;
- численность внутренних аудиторов;
- ценность документации.

7.2.5 До начала проведения проверки руководитель проверки информирует руководителей объекта аудита о планируемой проверке, в том числе:

- целях планируемой проверки, объеме и содержании работы;
- трудовых ресурсах и времени на выполнение проверки.

7.2.6 Также руководитель проверки запрашивает у руководителя объекта аудита вводную информацию об объекте аудита с целью:

- получения общего понимания о деятельности объекта аудита;
- определения работников, ответственных за выполнение контрольных процедур и мероприятий по управлению рисками объекта аудита (в том числе ответственных работников подразделения);
- определения общего уровня автоматизации объекта аудита и ИТ-систем, критичных для функционирования объекта;
- анализа рисков и контрольных процедур объекта аудита;
- уточнения программы проверки и определения целей и объема работ.

Перечень информации, запрашиваемый у руководителя объекта аудита, зависит от особенностей и характера проверки.

7.2.7 В рамках планирования проверки руководитель внутреннего аудита определяет, каким образом, когда и кому будут сообщаться результаты выполнения проверки и информирует об этом решении руководителя объекта аудита в той степени, в которой он сочтет нужным.

### **Цели проверки**

7.2.8 Для каждой проверки устанавливаются ее цели - утверждения, определяющие, что в результате проверки должно быть достигнуто.

7.2.9 Цели проверки определяются на основании результатов предварительной оценки рисков, относящихся к объекту аудита, и детализируют цели, изначально установленные в рамках планирования деятельности внутреннего аудита на период.

7.2.10 Цели внеплановых проверок определяются до начала проверки и направлены на решение специфических проблем, ставших причиной проверки.

#### ***Оценка рисков при планировании проверки***

7.2.11 Оценка рисков на стадии планирования проверки используется для следующих целей:

- более точного определения целей проверки и идентификации существенных областей для включения в объем проверки;
- разработки аудиторских процедур и определения их содержания (характера, время осуществления и объема).

7.2.12 В рамках оценки рисков объекта аудита используются результаты оценки рисков исполнительными органами компании, относящиеся к проверяемому объекту (в том числе, полученные в рамках годового планирования деятельности внутреннего аудита). При использовании результатов такой оценки рекомендуется проанализировать возможность полагаться и использовать такую информацию (в том числе, проанализировать полноту выявленных рисков, качество описания и оценки рисков, эффективность процессов, используемых руководством для мониторинга и отчетности по рискам и проч.).

Если полученной от исполнительных органов информации о рисках недостаточно/информация не предоставлена – рекомендуется осуществлять анализ рисков для целей внутреннего аудита самостоятельно.

7.2.13 При проведении внеплановой проверки детальный анализ рисков объекта аудита может осуществляться в ходе ее выполнения.

#### ***Анализ контрольных процедур при планировании проверки***

7.2.14 Анализ контрольных процедур<sup>4</sup> объекта аудита осуществляется для более точного определения объема работ по проверке.

7.2.15 Рекомендуется в рамках анализа контрольных процедур:

- оценивать степень покрытия всех выявленных рисков объекта аудита существующими контрольными процедурами;
- оценивать эффективность дизайна контрольных процедур;
- эффективности выполнения ключевых контрольных процедур (операционной эффективности контрольных процедур).

#### ***Объем и содержание проверки***

7.2.16 Объем и содержание проверки должны быть достаточными для достижения целей проверки и должны учитывать результаты оценки рисков и анализа контрольных процедур. В объем и содержание проверки как минимум включаются:

- существенные риски объекта аудита (критерии существенности рисков устанавливаются исполнительными органами компании при проведении оценки рисков), не покрытые контрольными процедурами;
- ключевые контрольные процедуры объекта аудита (минимально необходимый и достаточный набор контрольных процедур, который обеспечивает снижение рисков объекта аудита до приемлемого уровня и позволяет выразить разумную уверенность в эффективном управлении рисками объекта аудита);

- операции/виды деятельности, контрольные процедуры, подлежащие проверке согласно запросам исполнительных органов и совета директоров (вне зависимости от уровня риска).

Если объем и содержание проверки охватывают некоторые, но не все ключевые контрольные процедуры (при этом контрольные процедуры также не включены в другие проверки), соответствующие ограничения отражаются в аудиторской документации.

7.2.17 При проведении внеплановой проверки детальный анализ контрольных процедур объекта аудита может осуществляться в ходе ее выполнения.

### ***Характер и объем аудиторских процедур***

7.2.18 В зависимости от целей проверки определяется конкретный характер и объем аудиторских процедур (в том числе алгоритм выполнения аудиторских процедур, метод выборки), которые необходимо выполнить для достижения целей проверки. К аудиторским процедурам относятся:

- процедуры тестирования (опрос, наблюдение, проверка, повторное выполнение);
- аналитические процедуры (например, анализ финансовых и нефинансовых коэффициентов, статистический анализ, сравнение фактических и плановых показателей, тренд-анализ и прочие аналитические процедуры).

Для достижения целей проверки рекомендуется использовать комбинацию нескольких видов аудиторских процедур, что позволит получить более высокую степень уверенности в результатах проверки.

7.2.19 При разработке аудиторских процедур определяется объем выборки и метод ее формирования. При определении объема выборки может быть использован статистический (простая статистическая выборка, стратифицированная статистическая выборка, систематическая статистическая выборка) и нестатистический подход (случайная выборка, выборка, основанная на суждении, кластерная выборка). В ходе проведения проверки объем выборки может быть уточнен.

### ***Распределение трудовых ресурсов на выполнение проверки***

7.2.20 Объем трудовых ресурсов, необходимый для достижения целей проверки, определяется исходя из характера и степени сложности каждой проверки, ограничений по срокам и доступных ресурсов.

7.2.21 Рекомендуется при определении соответствия и достаточности ресурсов учитывать следующие факторы:

- численность внутренних аудиторов;
- опыт, знания, навыки и другие компетенции внутренних аудиторов;
- доступность внешних ресурсов, когда требуются дополнительные знания и компетенции;
- необходимость обучения внутренних аудиторов, поскольку каждая проверка является базой для удовлетворения потребностей внутреннего аудита в развитии.

## **7.3 Порядок проведения проверки**

7.3.1 В рамках данного этапа осуществляется сбор, анализ, оценка и документирование информации в объеме, достаточном для достижения целей проверки.

7.3.2 Проведение проверки осуществляется в соответствии с утвержденной программой проверки. В ходе проверки по итогам выполнения аудиторских процедур формируются наблюдения (описание уместных фактов), выявляются недостатки системы управления рисками и внутреннего контроля и формируется независимое аудиторское мнение или выводы (заключения), а также разрабатываются рекомендации.

#### **Наблюдения и рекомендации по итогам проверки**

7.3.3 В ходе выполнения аудиторских процедур формируются наблюдения путем сопоставления текущего состояния объекта аудита («как есть») в части процедур внутреннего контроля и мероприятий по управлению рисками с ожидаемым (целевым) состоянием (как должно быть) с учетом установленных критериев:

- сопоставляются текущее и целевое состояние объекта аудита в части процедур внутреннего контроля и мероприятий по управлению рисками;
- определяются расхождения целевого и текущего состояния;
- формулируются выводы, которые указывают на соответствие или расхождение целевого и текущего состояния объекта аудита в части процедур внутреннего контроля и мероприятий по управлению рисками (недостатки);
- выявляются недостатки и нарушения, допущенные в ходе осуществления деятельности объекта аудита.

7.3.4 Рабочая группа проверяет установленные критерии, которые определяют целевое состояние объекта аудита в части процедур внутреннего контроля и мероприятий по управлению рисками на предмет актуальности.

7.3.5 Для подтверждения текущего состояния объекта аудита в части процедур внутреннего контроля и мероприятий по управлению рисками рабочая группа собирает достаточное количество надежных аудиторских доказательств. К аудиторским доказательствам могут относиться:

- копии подтверждающих документов, в том числе первичные учетные документы, электронная переписка, договоры, протоколы встреч, расчеты/сверки;
- выгрузки из ИТ-систем;
- протоколы рабочих встреч, письменные разъяснения и объяснения;
- документация, сформированная в ходе выполнения аудиторских процедур (результаты инвентаризации, протоколы осмотров и т.п.);
- прочие документы/информация.

7.3.6 Аудиторские доказательства должны отвечать следующим критериям:

- ясность - информация должна быть понятна и убедительна;
- точность - информация должна быть точной, не содержать ошибок или искажений;
- краткость - информация должна относиться к объекту аудита и не содержать отступлений и/или избыточной детализации;
- объективность - информация должна быть достоверной, формироваться на основе справедливой и сбалансированной оценки всех фактов и обстоятельств;
- полнота - информация должна содержать все важные факты и обстоятельства, относящиеся к объекту аудита.

Если полученные аудиторские доказательства не соответствуют указанным критериям, участникам рабочей группы рекомендуется проведение дополнительных аудиторских процедур.

### **Выводы и заключения по итогам проверки**

7.3.7 На основе выявленных недостатков и нарушений формулируются выводы. При формулировании выводов рабочая группа основывается на своем профессиональном суждении, сформированном на основе анализа аудиторских доказательств. В отчет включаются только те выводы, которые подтверждены надежными аудиторскими доказательствами.

7.3.8 Выводы могут касаться задания проверки в целом или его отдельных аспектов. Выводы могут включать, но не ограничиваться, указанием на то, соответствуют ли цели и задачи деятельности объекта аудита целям и задачам компании, достигаются ли цели и задачи компании и функционирует ли проверяемая деятельность так, как запланировано.

7.3.9 Заключение (мнение) рабочей группы может включать совокупную оценку системы управления рисками и внутреннего контроля объекта аудита или может быть ограничено отдельными видами контроля или аспектами проверки, в частности могут быть сформулированы заключения относительно:

- эффективности дизайна ключевых контрольных процедур;
- эффективности выполнения ключевых контрольных процедур (операционной эффективности контрольных процедур);
- эффективности управления критическими рисками объекта аудита;
- эффективности СУР и СВК объекта аудита.

7.3.10 На основе проведенных наблюдений и выводов формулируются рекомендации по совершенствованию системы управления рисками и внутреннего контроля объекта аудита. Рекомендации могут быть направлены на принятие мер для корректировки существующих условий или совершенствования деятельности и могут предлагать подходы к изменению или улучшению деятельности в качестве руководства для исполнительных органов по достижению желаемых результатов.

7.3.11 Рекомендации могут быть общими или конкретными. Например, в некоторых случаях могут быть предложены рекомендации общего характера, в других - конкретные меры по совершенствованию. В некоторых случаях может предложить исполнительным органам коопмании провести дополнительное расследование (например, в случае выявления индикаторов мошенничества).

### **Контроль за выполнением проверки**

7.3.12 Для достижения поставленных целей, обеспечения качества работы и повышения квалификации внутренних аудиторов осуществляется контроль над выполнением проверки. Требуемая степень контроля зависит от уровня профессионализма и опыта участников группы проверки, а также сложности проверки.

7.3.13 Контроль начинается на этапе планирования и продолжается в процессе выполнения проверки. К процедурам контроля относятся:

- обеспечение наличия необходимых коллективных знаний, навыков и других компетенций, необходимых для выполнения проверки, у участников рабочей группы;
- предоставление необходимых инструкций в процессе планирования проверки и утверждения программы проверки;

- обеспечение выполнения утвержденной программы проверки, кроме случаев, когда в программу внесены обоснованные изменения;
- определение того, поддерживают (подтверждают) ли аудиторские рабочие документы наблюдения, выводы и рекомендации по проверке;
- обеспечение точности, объективности, ясности, краткости, конструктивности и своевременности передачи информации, относящейся к проверке;
- обеспечение достижения целей проверки;
- предоставление возможностей для развития знаний, навыков и других компетенций внутренних аудиторов.

7.3.14 Руководитель внутреннего аудита несет общую ответственность за осуществление контроля за выполнением проверки, но может поручить/делегировать соответствующие функции другим внутренним аудиторам, обладающим надлежащим опытом работы во внутреннем аудите.

7.3.15 Все рабочие документы, относящиеся к проверке, проверяются, чтобы убедиться в том, что они подтверждают информацию по проверке, и что необходимые аудиторские процедуры выполнены (способы доказательств осуществления контроля определяются внутренними документами компании, определяющими порядок документирования результатов работы внутреннего аудита, и могут включать заполнение проверочной таблицы (чек-листа) по комплексу аудиторской рабочей документации, подготовку отчета, описывающего характер, объем, содержание и результаты проверки, или оценку и проведение проверок с помощью программного обеспечения для подготовки рабочей документации).

7.3.16 Надлежащие свидетельства осуществления контроля документируются и хранятся.

7.3.17 Внутренние аудиторы, проводящие проверку («проверяющие»), могут записывать вопросы (например, замечания по проверке), возникающие в процессе контроля. При разборе замечаний по проверке необходимо позаботиться о том, чтобы обеспечить представление в документах, относящихся к проверке, адекватных доказательств решения вопросов, возникших в процессе контроля.

7.3.18 Альтернативными способами работы с замечаниями по проверке являются:

- хранение замечаний по проверке в виде перечня вопросов, поднятых проверяющим, действий, предпринятых для их решения, и результатов этих действий;
- удаление замечания по проверке после решения возникших вопросов и замена соответствующими документами, относящимися к заданию, предоставляющими требуемую информацию.

### **Формирование рабочей документации по проверке**

7.3.19 В ходе выполнения проверки участники группы проверки формируют рабочую документацию. Рабочая документация включает все аспекты процесса выполнения проверки – от планирования до предоставления отчета по результатам проверки.

Документирование информации необходимо в целях обоснования выводов и результатов проверки, документального подтверждения достижения целей проверки, подтверждения точности и полноты выполненных работ, обеспечения условий для реализации контроля за качеством работы внутреннего аудита.

7.3.20 Руководитель внутреннего аудита разрабатывает правила хранения, получения и передачи внешним и внутренним заинтересованным сторонам документов, относящихся к проверке, руководствуясь требованиями внутренних организационно-распорядительных документов (в том числе, документов компании, устанавливающих порядок работы с конфиденциальной информацией) и требований законодательства.

7.3.21 Руководитель внутреннего аудита осуществляет контроль за доступом к документам, относящимся к проверке. Передача любых документов внешней стороне осуществляется в соответствии с установленными в компании процедурами и правилами.

7.3.22 Если в ходе проверки используется конфиденциальная информация (информация, составляющая коммерческую тайну, персональные данные работников и/или иная информация, отнесенная к категории конфиденциальной), участники рабочей группы руководствуются требованиями установленных правил хранения, получения и передачи документов.

## **7.4 Порядок подготовки отчета по результатам проведения проверки**

7.4.1 По завершению проверки рабочая группа подготавливает итоговый отчет.

7.4.2 Критерии качества информации, включаемой в отчет, определены в пункте 7.3.6 Методических рекомендаций.

7.4.3 Формат и содержание отчета определяются компанией самостоятельно. Тем не менее, рекомендуется включать в отчет, как минимум, следующие разделы:

- цели проверки - в этот раздел включаются цели указанные в программе внутренней аудиторской проверки (см. пункт 7.2.8 - 7.2.10 Методических рекомендаций);
- объем и содержание – в этом разделе указываются бизнес-процессы/проекты операции и контрольные процедуры, которые были включены в объем проверки, характер и объем выполненных аудиторских процедур, а также дополнительная информация, определяющая границы проверки (период проверки, области, не попавшие в периметр аудиторской проверки);
- результаты проверки – в этот раздел включаются наблюдения (включая выявленные недостатки), выводы (заключения) и рекомендации.

7.4.4 В отчет может включаться информация об улучшениях, сделанных объектом аудита с момента выполнения предыдущей проверки. Данная информация может быть использована для лучшего понимания текущего состояния деятельности объекта аудита и обоснования результатов проведения проверки.

7.4.5 В ходе проверки рабочая группа может подготавливать промежуточные отчеты в целях информирования уполномоченных лиц о фактах, требующих незамедлительных действий (внимания), изменениях объема и содержания внутренней аудиторской проверки, ходе выполнения проверки, если проверка выполняется длительное время. Использование промежуточных отчетов не уменьшает и не отменяет необходимости подготовки и предоставления итогового отчета.

7.4.6 До выпуска итогового отчета, рабочая группа обсуждает и согласовывает с уполномоченными представителями объекта аудита результаты внутренней аудиторской проверки. Подобное согласование может осуществляться в процессе проверки, на заключительных (итоговых) совещаниях и/или в форме предоставления проекта итогового отчета на рассмотрение уполномоченным представителям объекта аудита.

7.4.7 В итоговый отчет может включаться мнение уполномоченных представителей объекта аудита о результатах проверки. В случае несогласия представителей объекта аудита с результатами проверки, в отчете документируются причины несогласия.

7.4.8 Итоговый отчет подписывается руководителем рабочей группы (или другим уполномоченным внутренним аудитором). Руководитель внутреннего аудита направляет подписанный итоговый отчет руководителю объекта аудита и тем работникам, руководителям, другим уполномоченным лицам компании, которые могут обеспечить должное рассмотрение результатов проверки и принять корректирующие меры.

7.4.9 Если это предусмотрено положением о внутреннем аудите (или иным нормативным документом, регламентирующим деятельность внутреннего аудита), руководитель внутреннего аудита может направлять отчет другим заинтересованным сторонам. При этом руководитель внутреннего аудита, прежде чем передать итоговый отчет заинтересованным сторонам, должен:

- оценить возможные риски для компании;
- при необходимости проконсультироваться в установленном порядке с исполнительными органами и/или юридическим подразделением;
- контролировать распространение информации, устанавливая ограничения на ее использование.

7.4.10 Если в отчете, после его предоставления кругу заинтересованных лиц, будут выявлены существенные ошибки и упущения, руководитель внутреннего аудита доводит исправленную информацию до сведения всех лиц, получивших итоговый отчет.

7.4.11 По итогам проверки на основании выявленных недостатков и подготовленных внутренним аудитом рекомендаций руководитель объекта аудита разрабатывает план мероприятий по результатам проверки (совокупность действий менеджмента, направленных на совершенствование деятельности компании путем устранения выявленных недостатков и совершенствования системы управления рисками и внутреннего контроля). План мероприятий согласовывается с руководителем проверки.

7.4.12 В случае, если руководителем объекта аудита принято решение не предпринимать действий в отношении какого-либо из выявленных недостатков, руководитель проверки информирует об этом руководителя внутреннего аудита.

7.4.13 Руководитель внутреннего аудита рассматривает план мероприятий и аргументы менеджмента о непринятии мер. В случае, если по мнению внутреннего аудита менеджмент компании принимает недопустимый для компании риск, руководитель внутреннего аудита должен своевременно сообщить об этом исполнительным органам компании, и, при необходимости, совету директоров (комитету по аудиту).

7.4.14 Руководители объектов аудита обеспечивают своевременное и надлежащее выполнение согласованных планов мероприятий, разработанных по результатам проверок.

## **8. Организация и проведение мониторинга выполнения плана мероприятий, разработанных по результатам проверок**

8.1 Руководитель внутреннего аудита разрабатывает систему мониторинга выполнения планов мероприятий, разработанных по результатам проверок, с целью подтверждения адекватности, эффективности и своевременности действий, предпринятых руководителями объектов аудита с целью устранения недостатков и совершенствования системы внутреннего контроля компании.



8.2 Мониторинг выполнения планов мероприятий включает, но не ограничивается следующими процедурами:

- получение и анализ информации, полученной от руководителей объектов аудита о результатах выполнения планов мероприятий;
- проведение последующего мониторинга с целью подтверждения эффективности действий руководителей объектов аудита в части устранения выявленных недостатков и совершенствования СВК;
- подготовка отчетности для единоличного исполнительного органа (или другого лица, в административном подчинении у которого находится внутренний аудит) и совета директоров (комитета по аудиту) о результатах мониторинга выполнения планов мероприятий.

8.3 При определении характера, сроков и объема процедур мониторинга учитываются следующие факторы:

- степень значимости недостатков и нарушений, выявленных во время проверки;
- уровень усилий и затрат, необходимых для устранения выявленных недостатков и нарушений;
- возможные последствия, которые могут стать результатом того, что корректирующие мероприятия не будут выполнены;
- сложность мероприятий;
- требуемый период времени, необходимый для внедрения мероприятий.

## **9. Оценка эффективности системы управления рисками и внутреннего контроля**

9.1 Внутренний аудит осуществляет оценку и разрабатывает рекомендации по совершенствованию СУР и СВК компании.

9.2 Внутренний аудит может проводить как комплексную оценку СУР и СВК компании в целом, так и оценку отдельных элементов СУР и СВК.

9.3 Внутренний аудит на регулярной основе в соответствии с утвержденным планом деятельности проводит оценку СУР и СВК компании и предоставляет отчет по результатам такой оценки единоличному исполнительному органу (или другому лицу, в административном подчинении у которого находится внутренний аудит) и совету директоров (комитету по аудиту) компании. Периодичность оценки СУР и СВК для публичных компаний (например, акционерных обществ – эмитентов ценных бумаг) определяется требованиями применимых регуляторов.

9.4 Руководителю рабочей группы на этапе планирования оценки СУР/СВК рекомендуется определить и согласовать с руководителем внутреннего аудита:

- источники передовой практики СУР и СВК, которые будут использованы в рамках оценки (на соответствие которым проводится оценка);
- элементы и критерии оценки СУР/СВК.

9.5 Перечень источников передовой практики СУР и СВК зависит от специфики конкретной компании и ожиданий исполнительных органов по отношению к СУР<sup>5</sup>.

## **Оценка эффективности СВК**

9.6 Оценка СВК осуществляется в разрезе следующих элементов:

- контрольная среда – оценивается атмосфера в компании, определяющая отношение работников к системе внутреннего контроля (в т.ч. честность и приверженность исполнительных органов компании установленным правилам и этическим ценностям, эффективность надзора за СВК со стороны совета директоров (комитета по аудиту), эффективность организационной структуры компании, распределения полномочий и ответственности, компетентность работников компании и качество их обучения и проч.);
- оценка рисков – оценивается адекватность и своевременность проведения процедуры выявления и анализа рисков, с которыми сталкивается компания при достижении поставленных целей;
- средства контроля – оценивается качество процедур, направленных на минимизацию существующих рисков;
- информация и коммуникация – дается оценка процессов выявления, агрегирования и распространения информации, необходимой работникам для эффективного выполнения своих должностных обязанностей (в т.ч. качество внутрикorporативных коммуникаций и коммуникаций с внешними заинтересованными сторонами);
- мониторинг - оцениваются процессы непрерывного наблюдения и периодической оценки СВК, своевременность информирования исполнительных органов о недостатках СВК.

9.7 Внутренний аудит проводит работу по агрегации информации для оценки эффективности СВК компании по всем ее элементам за истекший период. Оценка эффективности СВК осуществляется путем агрегации следующей информации:

- результатов оценки СВК объектов аудитов по результатам проверок, проведенных за истекший период внутренним аудитом;
- результатов мониторинга выполнения мероприятий по устранению недостатков и совершенствованию СВК;
- результатов оценки системы управления рисками (если такая оценка проводилась).

9.8 Если полученной информации недостаточно для формулирования вывода относительно эффективности СВК компании по всем ее элементам, внутренний аудит предусматривает в плане внутреннего аудита дополнительные проверки, в т.ч. аудит контрольной среды, аудит контролей корпоративного уровня, аудит программ противодействия мошенничеству и коррупции и прочие проверки, позволяющие оценить эффективность СВК.

9.9 При проведении оценки элементов СВК, необходимо принимать во внимание факторы, оказывающие влияние на эффективность СВК, в том числе уровень формализации СВК, существенность выявленных недостатков СВК, эффективность мероприятий по устранению выявленных недостатков. При этом внутренним аудитом должен применяться последовательный подход к классификации нарушений/недостатков СВК с целью обеспечения эффективного процесса агрегации информации в целом по компании (для формулирования вывода об эффективности СВК).

9.10 Результатом оценки является агрегированное заключение внутреннего аудита об эффективности системы внутреннего контроля в компании.

## **Оценка эффективности СУР**

9.11 Оценка системы управления рисками осуществляется в разрезе элементов системы, состав которых определяется общепринятыми нормативными документами и стандартами управления рисками (ИСО, COSO и проч.). Такими элементами могут быть:

- цели и задачи системы управления рисками – проводится анализ задач, поставленных перед СУР исполнительными органами и/или советом директоров (комитетом по аудиту) компании;
- организационная структура/инфраструктура системы управления рисками - оценивается соответствие организационной структуры/инфраструктуры СУР поставленным задачам;
- организация процессов управления рисками – оценивается порядок функционирования и эффективность существующих процессов по выявлению, оценке, ранжированию рисков, реагированию на риски, мониторингу рисков и мероприятий по их управлению, составлению отчетности по рискам;
- внутренняя нормативно-методическая база системы управления рисками – проводится анализ достаточности нормативно-методических документов компании и соответствие этих документов передовым международным практикам и уровню развития СУР в компании;
- процедуры взаимодействия структурных подразделений в процессе управления рисками – проводится анализ разграничения полномочий и взаимодействия подразделений компаний в рамках СУР;
- отчетность по рискам – проводится анализ структуры карты рисков и порядка составления отчетности по рискам.

9.12 При оценке эффективности СУР компании внутренний аудит осуществляет агрегацию информации о рисках в порядке аналогичном порядку, указанному в п. 9.7-9.10.

## **10. Оценка корпоративного управления**

10.1 Внутренний аудит осуществляет оценку и разрабатывает рекомендации по совершенствованию корпоративного управления компании. Внутренний аудит также может полагаться на результаты оценки КУ, проведенной независимым экспертом (см. раздел «Взаимодействие внутреннего аудита с субъектами системы внутреннего контроля компании и иными заинтересованными сторонами»).

10.2 Внутренний аудит может проводить как комплексную оценку КУ компании в целом, так и оценку отдельных элементов корпоративного управления.

10.3 Для проведения оценки формируется рабочая группа, состав которой определяется руководителем внутреннего аудита. В состав рабочей группы рекомендуется включать внутренних аудиторов, обладающих знаниями норм применимого законодательства, в том числе корпоративного права, и навыками проведения аудитов корпоративного управления.

10.4 Руководителю группы проверки на этапе планирования оценки КУ рекомендуется определить и согласовать с руководителем внутреннего аудита:

- перечень требований регуляторов<sup>6</sup>, применимых к компании, а также источники передовой практики<sup>7</sup> корпоративного управления, которые будут использованы в рамках оценки (на соответствие которым проводится оценка);
- элементы и критерии оценки КУ.

В случае если компания получает внешнюю оценку (привлекает независимого эксперта для осуществления внешней оценки), рекомендуется также учесть соответствующую методику оценки КУ.

10.5 Руководитель внутреннего аудита обсуждает с исполнительными органами и советом директоров (комитетом по аудиту и/или комитетом по корпоративному управлению) подход к оценке КУ компании, предоставляет им на регулярной основе отчет по результатам оценки.

10.6 Общий перечень требований в отношении КУ зависит от специфики конкретной компании, отраслевых особенностей, ожиданий акционеров компании и требований регуляторов.

10.7 Набор элементов, периодичность оценки и перечень критериев для оценки корпоративного управления определяется исходя из специфики конкретной компании с учетом требований регуляторов и передовой практики корпоративного управления, на соответствие которым проводится оценка.

10.8 Оценка КУ может осуществляться в разрезе следующих элементов:

- структура собственности и влияние акционеров – оцениваются прозрачность структуры собственности, влияние акционеров и внешних заинтересованных сторон на деятельность компании;
- права акционеров – оцениваются качество подготовки к проведению общего собрания акционеров, процедуры обеспечения прав акционеров, дивидендная политика;
- раскрытие информации – оцениваются качество, полнота и своевременность раскрываемой информации;
- организация работы совета директоров – оцениваются состав и структура, функции совета директоров, деятельность комитетов при совете директоров, процедуры взаимодействия с исполнительными органами управления компании;
- исполнительные органы – оцениваются порядок избрания и прекращения полномочий исполнительных органов компании, процедуры вознаграждения исполнительных органов, разграничение полномочий, эффективность управления холдинговой структурой;
- аудит, управление рисками и внутренний контроль – оценивается качество осуществления внутреннего аудита, эффективность процессов внутреннего контроля и управления рисками, следование этическим нормам и ценностям в компании, эффективность взаимодействия компании с внешним аудитом, а также анализируется деятельность компании в отношении корпоративной социальной ответственности).

## **11. Контроль качества и оценка деятельности внутреннего аудита**

11.1 Руководитель внутреннего аудита разрабатывает и внедряет программы оценки и повышения качества (программу по осуществлению контроля за качеством работы внутреннего аудита) в целях осуществления надлежащего контроля качества и оценки деятельности внутреннего аудита.

11.2 На регулярной основе (как правило, один раз в год) руководитель внутреннего аудита информирует исполнительные органы и отчитывается перед советом директоров о деятельности в рамках программы оценки и повышения качества и ее результатах, в том числе доводит информацию о результатах внутренних и внешних оценок.

11.3 При разработке и внедрении программы оценки и повышения качества руководителю внутреннего аудита рекомендуется руководствоваться передовой практикой и методическими документами (например, Практическим указанием 1300-1 «Программа гарантий и повышения качества» международного Института внутренних аудиторов).

11.4 Программа оценки и повышения качества включает:

- непрерывный мониторинг качества деятельности внутреннего аудита;
- периодические внутренние и внешние оценки качества всего спектра аудиторской деятельности.

В программу оценки и повышения качества также включаются процедуры постоянного измерения и анализа показателей результативности деятельности (например, выполнение плана деятельности внутреннего аудита, длительность аудиторского цикла, принятые менеджментом компании рекомендации, удовлетворенность руководителей объектов аудита и проч.)<sup>8</sup>.

11.5 При разработке и реализации программы оценки и повышения качества (в том числе в рамках проведения периодических оценок) рекомендуется использовать применимые отраслевые и профессиональные стандарты и передовую практику (например, методические пособия международного Института внутренних аудиторов по оценке качества или аналогичный набор руководств и инструментов (методик)).

11.6 Если в рамках непрерывного мониторинга или по результатам оценки (внутренней и внешней) качества выявляются недостатки в деятельности внутреннего аудита, руководитель внутреннего аудита разрабатывает план по устранению таких недостатков и отслеживает эффективность и своевременность его выполнения.

#### ***Непрерывный мониторинг качества***

11.7 Непрерывный мониторинг качества включает текущий анализ и оценку качества деятельности внутреннего аудита. В рамках осуществления непрерывного мониторинга качества руководитель внутреннего аудита и/или уполномоченные им внутренние аудиторы:

- осуществляют надзор над выполнением внутренних аудиторских проверок и прочей деятельностью внутреннего аудита;
- получают обратную связь от проверяемых подразделений и других заинтересованных сторон;
- осуществляют выборочную экспертную оценку рабочих документов;
- проводят анализ установленных параметров оценки выполнения работы;
- формируют бюджеты проверок (например, на командировочные расходы), ведут учет использования рабочего времени;

проводят анализ других показателей результатов деятельности (например, таких, как длительность аудиторского цикла и принятие рекомендаций).

#### ***Внутренние периодические оценки***

11.8 Внутренние периодические оценки качества проводятся внутренними аудиторами посредством самооценки. Рекомендуется проводить внутреннюю оценку качества как минимум один раз в год.

11.9 Основной целью внутренних периодических оценок является оценка деятельности внутреннего аудита на соответствие выбранным параметрам оценки. Например, внутренние аудиторы могут оценить качество своей деятельности на предмет:

- соответствия требованиям Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита, Определению внутреннего аудита и Кодексу этики;
- адекватности Положения о внутреннем аудите, целей и задач, политик и процедур внутреннего аудита;
- соответствия деятельности внутреннего аудита ожиданиям совета директоров и исполнительных органов;
- вклада внутреннего аудита в процессы корпоративного управления, управления рисками и внутреннего контроля, а также совершенствования бизнес-процессов компании;
- соответствия требованиям применимых законодательных и нормативных актов, государственных или отраслевых стандартов;
- соответствия деятельности внутреннего аудита лучшим практикам.

11.10 Внутренние оценки качества могут осуществляться посредством:

- проведения опросов заинтересованных сторон (например, руководителей объектов аудита);
- проведения проверок рабочих документов на соответствие установленным политикам внутреннего аудита и применимым стандартам;
- обзора параметров оценки работы внутреннего аудита и их сравнения с лучшими практиками.

#### **Внешняя оценка качества аудита**

11.11 Внешняя оценка качества аудита проводится по решению совета директоров. Внешняя оценка качества аудита проводится не реже одного раза в пять лет<sup>9</sup>. Внешняя оценка качества проводится с целью получения руководителем внутреннего аудита и другими заинтересованными лицами независимого мнения о качестве функции внутреннего аудита.

11.12 Внешняя оценка охватывает весь спектр аудиторских и консультационных услуг внутреннего аудита. Для достижения оптимальных результатов в объеме работ по внешней оценке рекомендуется включать те же аспекты, что и при проведении внутренней оценки (см. п. 11.9 Методических рекомендаций).

11.13 При этом необходимо принимать во внимание, что объем и содержание внешней оценки могут быть скорректированы по усмотрению руководителя внутреннего аудита, с учетом рекомендаций исполнительных органов или по решению совета директоров, исходя из поставленных целей компании.

11.14 Внешняя оценка качества может быть проведена следующими способами:

- самостоятельная оценка качества независимым внешним экспертом;
- подтверждение внутренней оценки качества независимым внешним экспертом.

11.15 Проведение независимой внешней оценки качества путем подтверждения результатов внутренней самооценки целесообразно проводить в случае, если внутренний аудит:

- осуществляет свою деятельность в отрасли, являющейся объектом жесткого регулирования и/или контроля;
- подвергается жесткому регулированию и/или контролю по другим причинам (например, является объектом проверки в рамках ежегодных оценок эффективности корпоративного управления и внутреннего контроля компании).

11.16 Также, проведение независимой внешней оценки путем подтверждения результатов внутренней самооценки рекомендуется в случае, если, по мнению руководителя внутреннего аудита, преимущества от такой оценки (в т.ч. финансовая выгода) превосходят выгоды от полной оценки качества внешними экспертами.

11.17 При проведении оценки внешний эксперт осуществляет проверку результатов самооценки и устанавливает степень соответствия деятельности внутреннего аудита выбранным параметрам оценки (например, соответствие Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита и лучшим практикам).

11.18 Выбор внешнего эксперта (группы экспертов) осуществляется в соответствии с требованиями законодательства и внутренними процедурами компании по выбору поставщиков услуг.

11.19 При разработке конкурсной (закупочной) документации рекомендуется принимать во внимание следующие критерии выбора внешнего эксперта (группы экспертов):

- 1) профессиональные компетенции внешнего эксперта (группы экспертов) – внешний эксперт (группа экспертов) должен обладать:
  - профессиональной компетенцией в области внутреннего аудита;
  - профессиональной компетенцией в области проведения внешних оценок качества;
  - знаниями Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита Института внутренних аудиторов и лучших профессиональных практик в области внутреннего аудита;
  - опытом практической работы на руководящих должностях во внутреннем аудите или соответствующих областях бизнес-консультирования как минимум в течение трех последних лет (в случае привлечения группы экспертов – руководитель группы должен обладать таким опытом);
  - квалификацией «дипломированный внутренний аудитор» (в случае привлечения группы экспертов – как минимум один участник должен обладать такой квалификацией);
  - знаниями отраслевых особенностей.

Принимая решение о профессиональной компетентности внешнего эксперта или группы экспертов, руководителю внутреннего аудита рекомендуется применить собственное профессиональное суждение.

- 2) независимость внешнего эксперта (группы экспертов). Независимость внешнего эксперта (группы экспертов) предполагает отсутствие:
  - аффилированности внешнего эксперта с членами совета директоров, исполнительными органами, работниками компании и / или ДЗО компании;
  - заинтересованности внешнего эксперта в результатах деятельности компании;
  - любых фактических или потенциальных конфликтов интересов, связанных с оказанием услуг внешним экспертом компании;

- любых фактических или потенциальных конфликтов интересов работников внешнего эксперта (группы экспертов), которые:
  - не должны являться работниками компании в течение последних пяти лет или работниками, связанными с компанией;
  - должны быть свободны от каких-либо обязательств или заинтересованности в отношении компании или в отношении работников компании.
- 3) честность и объективность внешнего эксперта (группы экспертов) – внешний эксперт или группа экспертов должны быть правдивыми и непредвзятыми, соблюдать требования конфиденциальности при выполнении внешней оценки качества.

С целью соблюдения независимости, не могут рассматриваться в качестве внешних экспертов работники других подразделений компании и связанных компаний (например, головной компании или ДЗО).

11.20 Руководитель внутреннего аудита назначает работников, ответственных за взаимодействие с внешним экспертом (группой экспертов). В рамках проведения внешней оценки качества работники, ответственные за взаимодействие с внешним экспертом (группой экспертов):

- представляют информацию о результатах работы внутреннего аудита согласно запросам внешнего эксперта (группы экспертов);
- предварительно оценивают качество отчета, подготовленного внешним экспертом (группой экспертов) и готовят комментарии/возражения к отчету;
- участвуют во встречах по обсуждению результатов внешней оценки.

11.21 По завершению внешней оценки независимый эксперт (группа экспертов) подготавливает:

- 1) в случае проведения независимой внешней оценки качества деятельности внутреннего аудита, - отчет, который включает:
  - заключение о соответствии внутреннего аудита выбранным параметрам оценки (например, о соответствии Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита) и
  - рекомендации по совершенствованию деятельности внутреннего аудита;
- 2) в случае проведения оценки путем независимого подтверждения результатов внутренней самооценки, - отчет, подготовленный внутренним аудитом по результатам внутренней оценки качества, и включающий:
  - при согласии с заключением внутреннего аудита - соответствующую формулировку, согласующуюся с заключением по результатам внутренней оценки качества;
  - при несогласии с заключением внутреннего аудита - соответствующую формулировку с указанием несогласованных вопросов и выявленных недостатков, выводы и рекомендации;

По решению руководителя внутреннего аудита независимый эксперт также может подготовить отдельный отчет с независимым подтверждением результатов внутренней оценки, как приложение к отчету о внутренней оценке качества, с выражением согласия или несогласия с выводами внутренней оценки качества, как описано выше.



## Ссылки

<sup>1</sup> Пункт 264 Кодекса корпоративного управления.

<sup>2</sup> Формирование схемы (карты) предоставления гарантий также могут инициировать и координировать выполнять другие субъекты СВК (включая службу управления рисками и владельцев бизнес-процессов, владельцев рисков).

<sup>3</sup> Методические рекомендации по организации системы управления рисками в акционерных обществах с участием Российской Федерации.

<sup>4</sup> Методические рекомендации по организации системы внутреннего контроля в акционерных обществах с участием Российской Федерации.

<sup>5</sup> К источникам передовой практики можно отнести:

- Международный стандарт ИСО 31000 «Управление рисками. Принципы и руководящие указания»;
- Кодекс корпоративного управления;
- Концепция (COSO) «Управление рисками организаций. Интегрированная модель» и «Внутренний контроль. Интегрированная модель» Комитета спонсорских организаций Комиссии Трэдуэй;
- Методические рекомендации по организации системы управления рисками акционерных обществ с участием Российской Федерации (проект, подготовленный Росимуществом);
- Методические рекомендации по организации системы внутреннего контроля акционерных обществ с участием Российской Федерации (проект, подготовленный Росимуществом);
- Практическое руководство международного Института внутренних аудиторов по оценке адекватности СУР с использованием Международного стандарта по управлению рисками ИСО 31000 «Управление рисками. Принципы и руководящие указания»;
- Практическое руководство международного Института внутренних аудиторов «Выражение аудиторского мнения».

<sup>6</sup> К требованиям регуляторов, применимым к компании, рекомендуется относиться:

- требования законодательства Российской Федерации (включая Кодекс корпоративного управления) и сложившуюся судебную практику;
- требования фондовых бирж, на которых размещены ценные бумаги компании.

<sup>7</sup> К передовой практике рекомендуется относиться:

- Принципы корпоративного управления Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР);
- Принципы корпоративного управления Международной Ассоциации Корпоративного Управления (IGGN);
- прочие международные практики и рекомендации в области корпоративного управления.

<sup>8</sup> При разработке показателей результативности деятельности можно воспользоваться результатами исследования «СВОК» международного Института внутренних аудиторов.

<sup>9</sup> Внешняя независимая оценка может проводиться чаще, чем раз в пять лет. Руководителю внутреннего аудита рекомендуется обсудить с комитетом по аудиту (советом директоров) и исполнительными органами частоту проведения внешней независимой оценки.