DOI: 10.22394/2070-8378-2021-23-6-36-40

ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПОДГОТОВКИ ОТЧЕТОВ ВНУТРЕННИМИ АУДИТОРАМИ

МАРИЯ МИХАЙЛОВНА СТАЖКОВА, **кандидат экономических наук, генеральный директор**
ООО «Национальная Гильдия Бухгалтеров и Аудиторов» (Российская Федерация, 142172, Москва, Щербинка, ул. Индустриальная, 6, пом. XVI). E-mail: stajkova@mail.ru

Аннотация: В настоящей статье рассмотрены актуальные вопросы организации процесса подготовки отчетов внутреннего аудита, освещены методологические основы отражения результатов внутреннего аудита в отчетах, даны рекомендации по их структурированию и содержанию в зависимости от назначения конкретного мероприятия. Отмечается, что значительная часть методологических рекомендаций по проведению внутреннего аудита основана на практике, что объясняется его прикладной направленностью.

Отсутствие международных стандартов документооборота внутреннего аудита, четко сформулированных государством и саморегулируемыми организациями аудиторов рекомендаций не освобождает представителей данной профессии от формирования структурированного отчета, в котором четко просматривается связь между нарушениями, выводами и рекомендациями, выстроены мониторинг и обратная связь по аудиторскому проекту. В практике внутреннего аудита существует множество разнообразных шаблонов аудиторских отчетов, отличающихся внешним оформлением и структурой. Автор рекомендует придерживаться классической структуры, включающей основные элементы, такие как введение, наблюдение, причины, последствия (нарушения), рекомендации, заключение, приложения. Предложенные методы и подходы построения системы внутреннего контроля послужат основой для качественного проведения внутренним аудитом оценки эффективности проводимых аудиторских мероприятий.

Ключевые слова: внутренний аудит, внутренний аудитор, отчет, планирование, проверка, риск, эффективность

Статья поступила в редакцию 10 октября 2021 года.

Стажкова М.М. Организационные и методологические основы подготовки отчетов внутренними аудиторами. *Государственная служба*. 2021. № 6. С. 36–40.

ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL BASIS FOR PREPARING REPORTS BY INTERNAL AUDITORS

MARIA MIKHAILOVNA STAZHKOVA, **Candidate of Sci. (Economics), General Director**
"The National Guild of Accountants and Auditors", LLC (6, Industrialnaya St., room XVI, Shcherbinka, Moscow, 142172, Russian Federation). E-mail: stajkova@mail.ru

Abstract: The article discusses current issues concerning the process of preparing internal audit reports, it covers methodological principles of reflecting the results of internal audits in the reports and gives recommendations on their structure and content depending on the purpose of a particular activity. The author notes that a significant part of methodological recommendations for conducting internal audit is based on practice, which is explained by its applied orientation.

The lack of international standards for internal audit documentation and clearly defined recommendations does not excuse auditors from the compilation of a structured report, which would clearly show the relationship between violations, conclusions, and recommendations, as well as provide monitoring and feedback on the audit project. There are many different templates for internal audit reports, differing in format and structure. The author recommends adhering to the classic structure of reports which uses the following elements: introduction, observation, causes, consequences (violations), recommendations, conclusions, and appendices. The proposed methods of internal control will form the basis for a qualitative assessment of the internal audit activities.

Keywords: internal audit, internal auditor, report, planning, inspection, risk, efficiency

The article was received on October 10, 2021.

Stazhkova M.M. Organizational and methodological basis for preparing reports by internal auditors. *Gosudarstvennaya sluzhba*. 2021. No. 6. P. 36–40.

Введение

Любая крупная организация в странах Западной Европы на сегодняшний день предпочитает иметь собственное структурное подразделение, основные обязанности которого связаны с внутренним аудитом, нежели пользоваться консалтинговыми услугами или привлекать специалистов внешнего аудита на аутсорсинге. В Российской Федерации в настоящее время также растет интерес к внутреннему аудиту, но есть ряд проблем, которые мешают его развитию. Основная – определение понятий внутреннего аудита и внутреннего контроля, а также их взаимосвязи [Юрьева, Сухих, 2015].

В период пандемии COVID-19 система внутреннего аудита столкнулась с новыми вызовами, четко обрисовавшими сильные и слабые стороны дистанционного внутреннего аудита. Экспертное сообщество озаботилось проблемой изучения особенностей этапов аудита в дистанционном режиме и всестороннего анализа возможности развития дистанционного внутреннего аудита в долгосрочной перспективе [Гусева, 2020. С. 39; Пряжникова, 2021].

Характерным различием концепций внутреннего аудита и ведомственного финансового контроля в государственном секторе российской экономики является то, что внутренний аудит обеспечивает проверку и анализ эффективности использования основных видов ресурсов по направлениям ее деятельности [Чайковская, Трухина, 2021. С. 37].

Учитывая прикладную направленность внутреннего аудита, можно уверенно сказать, что значительное количество рекомендаций по его методологическому сопровождению приходят из практики, и отчеты внутренних аудиторов в этом смысле не являются исключением [Ларина, Полозков, Владимирова, Машкова, 2016]. Ведь такие отчеты являются не просто формальным завершением аудиторского проекта, а служат информационным обеспечением, основой для принятия управленческих решений, раскрывая массу полезной информации собственникам, топ-менеджерам и линейным руководителям. Разумеется, в том случае, если выдержаны по форме и сбалансированы по содержанию.

Отчет является важным документом, составляемым по итогам аудиторских проверок. Если во внешнем аудите формирование таких отчетов или так называемой письменной информации достаточно подробно регламентировано международными стандартами аудита, рекомендациями Министерства финансов Российской Федерации и саморегулируемых организаций аудиторов, то во внутреннем аудите в настоящее время не существует каких-либо жестких требований к ним. Однако отсутствие стандартизации в документообороте внутреннего аудита не освобождает представителей данной профессии от формирования отчетов по итогам различных мероприятий, проводимых ими [Юрьева, Сухих, 2015].

Форма и содержание отчета внутреннего аудитора зависит от объективных и субъективных факторов. К объективным факторам следует отнести существенность проверяемых показателей, масштабность и условия реализации аудиторского проекта, его длительность, а также сложность поставленных перед подразделением внутреннего аудита или конкретным внутренним аудитором задач. В качестве субъективных факторов можно выделить уровень профессионализма и коммуникативных способностей внутреннего аудитора, уровень образования ключевых заказчиков аудиторского проекта и их ожидания. Можно выделить три фактора, которые являются общими для различных аудиторских проектов и разных внутренних аудиторов. Рассмотрим их подробнее.

Масштабность аудиторского проекта

Существует очевидная зависимость между масштабностью аудиторского проекта и объемом отчета по нему. Как правило, длительные и сложные аудиторские проекты предполагают более объемные отчеты, тогда как небольшие отчеты чаще всего составляют по коротким и простым аудиторским заданиям. Возможны исключения, когда в ходе выполнения аудиторского задания, подразумевавшего выявление недостатков в системе внутреннего контроля, недостатки не были выявлены вообще либо выявлены незначительные. В таком случае внутренний аудитор будет вынужден сократить объем отчета либо, если это уместно, увеличить описание преимуществ системы внутреннего контроля и рекомендаций по ее поддержанию на высоком уровне в дальнейшем.

Ключевые заказчики и их уровень подготовки

Отчет внутреннего аудитора является элементом коммуникации с целевой аудиторией. Очевидно, что коммуникация должна быть адаптирована к целевой аудитории, иначе окажется с точки зрения управления бесполезной и даже вредной. Занимаясь подготовкой отчета для любой целевой аудитории (собственников, топ-менеджеров, линейных руководителей или внешних аудиторов), внутренний аудитор должен адекватно оценивать ее уровень подготовки. И ориентировать сложность своего отчета на этот уровень, не упрощая, но и не усложняя его необоснованно. Также важно осознавать степень занятости целевой аудитории. Так, генеральный директор не всегда может выделить несколько часов на подробное ознакомление с отчетом аудитора с учетом многозадачности деятельности, а вот линейному менеджеру, в подразделении которого были выявлены критические нарушения, просто необходимо подробное ознакомление. Поэтому подготовка отчетов по некоторым аудиторским проектам может быть вариативной даже в рамках одного аудиторского проекта, когда создается подробный отчет, краткий дайджест по данному проекту и презентация с основной информацией для заинтересованных пользователей.

Цель аудиторского проекта

Данный фактор прямо влияет на методологию внутреннего аудита и те инструменты, которые будет использовать в процессе внутренний аудитор. Как правило, чем сложнее цель, тем масштабнее проект и выше уровень целевой аудитории. Таким образом, представляя цель и масштабность аудиторского проекта, понимая, кто является ключевым заказчиком и каков уровень его подготовки, внутренние аудиторы могут заранее планировать, какие этапы проекта, инструменты и процедуры приведут к получению необходимой фактуры, на основе которой и будет создан отчет.

Преимущества структурированного отчета внутреннего аудитора

Говоря об отчетах внутренних аудиторов, мы подразумеваем под таковыми исключительно структурированные документы, подготовленные по итогам аудиторских проектов. Неструктурированная отчетность, по нашему мнению, имеет низкую полезность для ключевых заказчиков внутреннего аудита, отличается низким методологическим качеством и дискредитирует профессию внутреннего аудитора. Именно по этим причинам подразделениям внутреннего аудита настоятельно рекомендуется иметь в своей структуре должность методолога либо наделять соответствующими трудовыми функциями иных сотрудников данного подразделения, например руководителя службы внутреннего аудита (далее – СВА). Одна из многочисленных обязанностей такого сотрудника состоит в обеспечении подразделения внутреннего аудита качественными шаблонами рабочих документов и отчетов.

Преимущества структурированного отчета внутреннего аудитора очевидны: информация из такого отчета легче запоминается; отчет имеет понятную навигацию в соответствии с разделами содержания; четко просматривается связь между нарушениями, выводами и рекомендациями, а значит, легче выстроить мониторинг и обратную связь по аудиторскому проекту. В настоящее время в профессиональной практике внутреннего аудита существуют тысячи разнообразных шаблонов аудиторских отчетов, применяемых в деятельности самых разных организаций. При разработке собственного шаблона отчета внутреннего аудитора мы рекомендуем придерживаться классической структуры, которая, как правило, понятна и автору, и целевой аудитории. Основными элементами отчета такой структуры являются: введение; наблюдение; причины; последствия (нарушения); рекомендации; заключение; приложения.

Что должно быть раскрыто в каждом элементе аудиторского отчета

Во введении дается краткая информация об аудиторском задании, его цели и масштабности, объекте проверки, составе аудиторской группы, времени и месте проведения аудиторского проекта.

В разделе «Наблюдение» внутренний аудитор выделяет важную информацию, на которой хочет заострить внимание ключевого заказчика. Например, описывает недостатки службы внутреннего контроля (далее – СВК), фиксирует уязвимые элементы в бизнес-процессах, информирует о рисках, сообщает о наличии существенных нарушений. Данный раздел является особо значимым в отчете аудитора и требует тщательной подготовки, так как от него зависят и другие разделы отчета [Крышкин, 2021].

Раздел «Причины» содержит описания причинно-следственных связей между прошлыми событиями и зафиксированными в ходе аудиторского проекта нарушениями и недостатками. В этом же разделе внутренним аудитором приводится информация о факторах, которые привели к ситуациям, уже зафиксированным в предыдущем разделе.

В разделе «Последствия (нарушения)» внутренний аудитор раскрывает информацию о последствиях произошедших событий и нарушений, которые стали катализаторами текущего положения дел в организации. Также в этом разделе рекомендуется раскрывать информацию о существенных рисках, которые привели к уже зафиксированным нарушениям и могут привести к иным нарушениям в будущем.

Раздел «Рекомендации» тесно связан с разделом «Причины» и должен содержать информацию о корректирующих действиях, которые внутренний аудитор рекомендует внедрить в практику работы организации с целью устранения уже имеющихся негативных последствий нарушений, а также с профилактической целью на будущее. Логика изложения информации в этом разделе должна быть такой, чтобы при его изучении ключевой заказчик четко понимал: устраняя конкретную причину сейчас, мы не только исправляем текущую проблемную ситуацию, но и уничтожаем условия для возникновения проблемной ситуации в будущем.

В заключении аудиторского отчета следует зафиксировать основные выводы по итогам проделанной работы, дать оценку СВК в целом и объекту проверки в частности, привести общий перечень нарушений и рекомендаций в виде итоговой таблицы или схемы.

В приложениях к отчету внутренние аудиторы приводят информацию в виде расчетов, справок, интервью с представителями подразделений, иллюстративный материал по теме аудиторского задания. Главная рекомендация для данного раздела – не перегружать его избыточными сведениями и приводить в нем действительно значимую и полезную для ключевого заказчика информацию.

При необходимости внутренний аудитор может создавать и дополнительные разделы в своем шаблоне отчета, опираясь на классическую структуру. Внутренний аудитор должен помнить о том, кто является ключевым заказчиком аудиторского проекта и его результатов. Понимание этого позволяет сформировать отчет нужного формата и надлежащей степени детализации.

Классификация отчетов внутренних аудиторов

По форматам и степени детализации отчеты внутренних аудиторов можно классифицировать следующим образом.

Подробный отчет с максимальной детализацией. Рассчитан на узких специалистов, внешних аудиторов, линейных менеджеров. Сопровождается вставками из рабочих документов внутреннего аудитора. Является детальным документом, описывающим аудиторский проект.

Отчет-свод. Обычно оформляется для занятого ключевого заказчика: собственников или топ-менеджеров. Содержит обобщенную информацию о нарушениях, результатах реализации аудиторского проекта

Таблица. Рекомендации внутренним аудиторам по подготовке отчетов

Table. Recommendations on preparing reports by internal auditors

Действия, приемы, инструменты, ограничения		
Когда применяем?		
На этапе планирования отчета	**В процессе подготовки отчета**	**После того, как отчет составлен**
Определить ключевого заказчика аудиторского проекта	Отчет должен формироваться внутренним аудитором с первого дня аудиторского проекта	Критически оцениваем объем аудиторского отчета и сбалансированность разделов. При необходимости вносим правки. Неадекватный размер и формат аудиторского отчета дискредитирует СВА
Выяснить позицию ключевого заказчика аудиторского проекта	В большом количестве аудиторских проектов есть жесткие ограничения по времени	Рекомендации из отчета внутреннего аудитора – это всегда проекция на план исправительных мероприятий и повод для мониторинга в дальнейшем
Определить ожидаемый эффект от аудиторского проекта и, в частности, от отчета	На объекте аудита часто возникают проблемы в процессе реализации аудиторского проекта (саботаж принимающей стороны, потеря документов, сбои в базах данных, отсутствие нужных сотрудников)	Обязательно получаем от ключевого заказчика сообщения о полезности отчета аудитора и критические замечания по его качеству. Используем полученную информацию для улучшения будущих отчетов
Определить формат и степень детализации аудиторского отчета, пожелания по оформлению, особенности восприятия информации	Принцип целостности. Главная задача внутреннего аудитора – комплексно осветить проблему и ответить на возникающие вопросы, обозначив пути ее решения	Обратная связь и мониторинг, контроль качества выполнения рекомендаций внутреннего аудитора
Предварительно оценить затраты и результат (и по аудиторскому заданию, и по отчету). Если затраты на проект и отчет по нему неадекватно высоки с точки зрения времени и ресурсов, а результат несоизмеримо мал, деятельность СВА неэффективна	Принцип мотивации. Нет рекомендаций в отчете – нет и мотивации для исправлений	
В команде внутренних аудиторов должна быть четкая договоренность о том, что является аудиторским доказательством в данном проекте	Принцип прагматичности. Проблемы, выявленные внутренним аудитором, должны быть реальными, а рекомендации исполнимыми	
Показатели существенности должны быть определены	Принцип необходимости и достаточности	
	Главные стилистические приемы внутреннего аудитора – это словарный минимализм и лаконичность, аккуратное применение специальной терминологии	
	Главный методологический прием – это применение математического инструментария вместо описания (там, где это уместно и показательно). Расчет экономического эффекта или убытков всегда компактнее и проще в плане восприятия, чем подробный рассказ о недостатках в СВК	
	Методы финансового анализа успешно применяются опытными внутренними аудиторами. Максимальный эффект достигается там, где сочетаются методики с абсолютными и относительными показателями (например, построение математической модели и расчет коэффициентов)	
	При оформлении отчета следует помнить, что схема, диаграмма или таблица лучше, чем сплошной текст	
	Качественный аудиторский отчет должен сообщать ключевому заказчику новую информацию и неизвестные факты об объекте аудита	

и рекомендациях. Предполагает обязательное сопровождение иллюстративным материалом (до 50 % от общего объема отчета).

Презентация. Подходит для обсуждения аудиторского проекта и его результатов на совещаниях, заседаниях и иных групповых мероприятиях. Представляет собой визуализированную форму представления полезной информации целевой аудитории. На практике часто оформляется в дополнение к иным форматам отчетов.

Дайджест. Краткое изложение наиболее важной и интересной информации по аудиторскому проекту (на усмотрение внутреннего аудитора). Позволяет заинтересованным пользователям поверхностно ознакомиться с аудиторским проектом и сформировать общее впечатление о нем.

Справка. Представляет собой универсальный формат сообщения по аудиторскому проекту в виде кратких ответов на поставленные ключевым заказчиком вопросы. Может не содержать рекомендации, которые раскрываются в других форматах аудиторского отчета.

Учитывая, что заинтересованными пользователями аудиторского отчета одновременно могут быть люди с неравным уровнем подготовки и различными особенностями восприятия информации, следует предусматривать подготовку такого отчета в нескольких форматах. Например, готовить отчет-свод и презентацию. Качественно подготовленный аудиторский отчет в нужном формате и нужной степени детализации положительно влияет в числе прочих факторов на оценку эффективности ключевым заказчиком службы внутреннего аудита в организации [Владимирова, 2015. С. 165].

Основные приемы подготовки аудиторского отчета представлены в **таблице**.

Заключение

Участники проходившей 25–26 мая 2021 года XIII Национальной конференции «Внутренний аудит в России», организованной Ассоциацией «Институт внутренних аудиторов», отмечали в своих выступлениях, что «внутренний аудит способен трансформировать подход к работе и выступать в роли консультанта по эффективности, так как детально понимает происходящие в компании процессы и изменения, имеет доступ к принимаемым управленческим решениям и информации, способен распознать и оценить риски, умеет изучить проблему или бизнес-возможность с разных сторон, знает, кто в компании может быть заказчиком предлагаемых аудитом инициатив»[1].

Прорабатывая форматы аудиторских отчетов для службы внутреннего аудита организации, аудитор-методолог должен учитывать не только пожелания ключевых заказчиков, но и прислушиваться к замечаниям, рекомендациям коллег-аудиторов, участвующих в различных аудиторских заданиях. Поскольку совершенствование методологии внутреннего аудита невозможно без практики.

1 http://www.consultant.ru/about/presscenter/news/measure/article8431/

Литература

Владимирова М.П. Контрольная среда как совокупность детерминирующих факторов системы внутреннего контроля. *Вестник Адыгейского государственного университета.* 2015. № 3. С. 164–167.

Гусева Т.Г. Дистанционный внутренний аудит в период пандемии COVID-19 и в долгосрочной перспективе. *Экономические и гуманитарные науки.* 2020. № 12. С. 39–47.

Крышкин О.В. Настольная книга по внутреннему аудиту. Риски и бизнес-процессы. М.: Альпина Паблишер, 2021.

Ларина С.Е., Полозков М.Г., Владимирова М.П., Машкова Н.Н. Проблемы развития внутреннего аудита: принципы, методология, современная практика. Монография / под ред. С.Е. Лариной. М.: Русайнс, 2016.

Пряжникова О.Н. Рост объемов удаленной работы в период пандемии COVID-19: последствия и перспективы. *Социальные и гуманитарные науки. Отечественная и зарубежная литература. Серия 11: Социология.* 2021. № 3. С. 116–125.

Чайковская Л.А., Трухина Н.В. Внутренний аудит и ведомственный финансовый контроль в государственном секторе: сущностное содержание и сравнительная характеристика. *Экономические и гуманитарные науки*. 2021. № 10. С. 37–44.

Юрьева Л.В., Сухих В.С. Внутренний аудит и его взаимосвязь с системой внутреннего контроля организации: проблема идентификации и международный опыт. *Вестник УРФУ. Серия: экономика и управление.* 2015. № 4. С. 622–641.

References

Chaikovskaya L.A., Trukhina N.V. Internal audit and departmental financial control in the public sector: essential content and comparative characteristics. *Ekonomicheskiye i gumanitarnyye nauki.* 2021. No. 10. P. 37–44. In Russian

Guseva T.G. Remote internal audit during the COVID-19 pandemic and in the long term. *Ekonomicheskiye i gumanitarnyye nauki*. No. 12. 2020. P. 39–47. In Russian

Kryshkin O.V. Internal audit handbook. Risks and business processes. Moscow: Alpina Pablisher, 2021. In Russian

Larina S.E., Polozkov M.G., Vladimirova M.P, Mashkova N.N. Problems of internal audit development: principles, methodology, modern practice. Monograph. Edited by S.E. Larina. Moscow: Rusayns, 2016. In Russian

Pryazhnikova O.N. The proliferation of remote work during the COVID-19 pandemic: consequences and prospects. *Sotsialnyye i gumanitarnyye nauki. Otechestvennaya i zarubezhnaya literatura. Seriya 11: Sotsiologiya*. 2021. No. 3. P. 116–125. In Russian

Vladimirova M.P. Control environment as a set of determining factors in the internal control system. *Vestnik Adygeyskogo gosudarstvennogo universiteta*. 2015. No. 3. P. 164–167. In Russian

Yurieva L.V., Sukhikh V.S. Internal audit and its relationship to the system of internal control: the problem of identification and international experience. *Vestnik URFU. Seriya: ekonomika i upravleniye*. 2015. No. 4. P. 622–641. In Russian