КОНЦЕПТУАЛЬНЫЙ ДОКУМЕНТ

ПСВА

ПО СОТРУДНИЧЕСТВУ ОРГАНОВ АУДИТА И ФИНАНСОВОЙ ИНСПЕКЦИИ В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ

Принят в марте 2016 года в Праге



**Содержание**

Резюме документа 3

1.1 Справочная информация 4

1.2 Цель настоящей концепции 5

1.3 Функции 5

1.3.a Внутренний аудит 5

1.3.b Внешний аудит 7

1.3.c Финансовая инспекция 8

1.3.d Внутренний контроль 9

1.4 Организационные механизмы 12

1.4.a Внутренний аудит 12

1.4.b Высшие контрольно-ревизионные учреждения 12

1.4.c Финансовая инспекция 14

1.4.d Центральные группы гармонизации 14

1.4.e Управление процессом преобразований – последствия переходного периода. 15

1.5 Ключевые характеристики роли и деятельности ВА, ВКРУ и ФИ 16

1.6 Основные зоны потенциального перехлеста функций трех игроков 19

1.7 Преимущества и риски сотрудничества 21

1.8 Механизм сотрудничества 22

1.8.a Виды сотрудничества 22

1.8.b Принципы эффективного сотрудничества 24

1.8.c Необходимость заключения официальных соглашений между учреждениями 25

Приложение A. Разработка соглашения о сотрудничестве 26

(a) Ключевые вопросы, на которые следует обратить внимание при подготовке соглашения о сотрудничестве 27

(b) Рамочное соглашение о сотрудничестве высокого уровня 29

(c) Детальные соглашения о сотрудничестве 34

#

# Резюме документа

1. В данной концепции рассматривается необходимость сотрудничества органов внутреннего аудита с другими организациями государственного сектора в конкретных условиях многих государств-членов сети PEMPAL.
2. В настоящее время внутренний и внешний аудит признаются ключевыми элементами сильных систем управления финансами в государственном секторе. Само понятие аудита является частью сложившейся в англоязычных странах модели управления финансами. Аудит является относительно новым явлением для многих государств-участников сети PEMPAL, которые ранее пользовались преобладающей во франкоязычных странах моделью управления финансами. Эта модель предполагает необходимость проведения внутренних и внешних финансовых инспекций или проверок методов исполнения бюджета получателями бюджетных средств.
3. Создание новых функций внутреннего и внешнего аудита может сопровождаться изменениями методов контроля за исполнением бюджета. Однако на практике во многих государствах-членах PEMPAL и других странах, использующих франкофонную модель управления финансами, функция финансовой инспекции по-прежнему существует.
4. Аудит и финансовую инспекцию объединяет множество сходных характеристик, например, независимость управления, анализ финансовых операций, отчетность по результатам. В связи с этим существует возможность «перехлеста» и дублирования функций, а, следовательно, становятся очевидными преимущества координации действий и сотрудничества.
5. ПСВА признает, что существуют как официальные, так и неофициальные способы развития сотрудничества. Диапазон таких способов простирается от относительно простой координации действий до более активных методов совместной работы. Такой спектр сотрудничества означает, что органы аудита и инспекции могут эффективно сотрудничать на различных уровнях официальности и деятельности.
6. ПСВА подтверждает и отстаивает четыре принципа сотрудничества, разработанные INTOSAI - готовность, консультации, коммуникация и доверие. Эти принципы в равной степени применимы к сотрудничеству между внутренним аудитом и внешним аудитом, между внутренним аудитом и финансовой инспекцией и между внешним аудитом и финансовой инспекцией.
7. Представляется целесообразным официально закрепить сотрудничество соглашением между учреждениями. В Приложении A рассмотрены варианты разработки соглашения о сотрудничестве, а также предложены примерные формулировки, которыми можно воспользоваться при составлении соглашения на уровне страны.

## Справочная информация

1. Понятия, лежащие в основе функций государственных учреждений, занимающихся аудитом и финансовым инспектированием, отражают:

(a) историческое развитие системы управления государственными финансами и администрирования госфинансов в конкретной стране;

(b) изменения международных стандартов и совершенствование эффективных практических методов аудита и внутреннего контроля.

1. По этой причине виды функций аудита и финансовой инспекции, типы учреждений, выполняющих эти функции, а также правила и нормативные документы, в соответствии с которыми работают данные учреждения, в разных странах различны.
2. Внутренний аудит существует во многих странах в течение длительного времени и является одним из ключевых элементов «англофонной» модели управления финансами. Однако «франкофонная» модель, являющаяся основой управления финансами во многих странах участницах сети PEMPAL, не включала в себя функцию внутреннего аудита. В рамках этой модели финансовые контролеры или инспекторы отвечали за проверку соответствия государственных расходов требованиям нормативных документов, регулирующих исполнение бюджета.
3. За последние 15-20 лет многие из стран, ранее пользовавшиеся «франкофонной» моделью, ввели в свою систему управления финансами внутренний аудит как новую функцию. Многие из этих стран также пытались ввести в действие функцию внешнего аудита взамен проводившейся ранее деятельности по внешнему финансовому инспектированию.
4. Введение в действие этих новых аудиторских служб в дополнение к традиционной службе финансовой инспекции привело к необходимости более четкого определения ролей и функций этих учреждений. Кроме того, в связи с этим появилась и необходимость разработки методов эффективного сотрудничества и координации работы этих трех служб, которые в настоящее время могут сосуществовать в одной стране.
5. В отношении работы внутреннего и внешнего аудита имеются международные стандарты. Эти стандарты включают в себя принципиальные положения о взаимоотношениях между внутренним и внешним аудитом. Подобных международных стандартов в области деятельности органов финансовой инспекции и их взаимоотношений с органами внутреннего и внешнего аудита не существует.

## Цель настоящей концепции

1. В документе рассматривается необходимость сотрудничества службы внутреннего аудита с другими организациями государственного сектора с целью минимизации перехлестов и дублирования функций и улучшения взаимоотношений. В документе также рассматриваются конкретные обстоятельства, сложившиеся в этой сфере во многих государствах-участниках сети PEMPAL. Для этой цели в разделах 1.4 и 1.5 ниже по тексту изложено краткое описание различных функций и учреждений, созданных для выполнения этих функций.

## Функции

1. В настоящем разделе представлены определения функций внутреннего аудита, внешнего аудита, финансовой инспекции и внутреннего контроля, снабженные кратким комментарием.

### Внутренний аудит

1. Внутренний аудит представляет собой деятельность по объективному контролю правильности принимаемых решений и предоставлению консультаций, направленную на повышение эффективности и совершенствование деятельности организации. Внутренний аудит, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и общего управления, помогает организации реализовывать стоящие перед ней задачи. [[1]](#footnote-1)
2. **Институт внутренних аудиторов** выделяет 2 основных вида деятельности[[2]](#footnote-2):
* **Услуги по аудиту.** *Объективное изучение фактов с целью проведения независимой оценки процессов общего управления, управления рисками и контроля в организации. Примерами такой работы являются мероприятия по проверке финансовой деятельности, результативности работы, исполнения требований нормативных документов, системной безопасности и должной осмотрительности*.
* **Консультационные услуги.** *Консультационные и связанные с ними предоставляемые клиенту услуги,* *характер и масштабы которых согласованы с клиентом и имеют своей целью дать дополнительный положительный эффект и улучшить руководство организацией, управление рисками и контрольные процессы без принятия на себя внутренним аудитором управленческих обязанностей*. *Примерами такой деятельности являются предоставление рекомендаций, проведение консультаций, оказание содействия и обучение.*

**Комментарий**

Функция внутреннего аудита в течение ХХ-го века развивалась как неотъемлемая часть системы внутреннего контроля. В связи с разрастанием организаций как в государственном, так и в частном секторе, их руководители уже не могли осуществлять личный надзор за работой системы внутреннего контроля. Поэтому высшие руководители создавали небольшие подразделения, независимые от руководителей среднего звена и подчинявшиеся только руководителю организации, задачей которых являлась проверка соответствия деятельности системы контроля плановым параметрам. Традиционно внутренний аудит уделял внимание, прежде всего, выполнению процедурных требований (инструментам контроля, которые должны быть в наличии) и финансовым вопросам.

1. По мере развития внутреннего аудита роль его была систематизирована и закреплена в стандартах, изначально разработанных Институтом внутренних аудиторов в США, а затем приобретавших все большее применение по всему миру. Функции внутреннего аудита также расширились, вышли за пределы проверки соответствия нормативным документам и обзоров финансовых систем и стали включать в себя функцию консультативной работы, сосредоточенной на вопросах контроля, оценки рисков, общего управления организацией, в том числе проверке экономичности, эффективности с точки зрения доходов и рационального расходования средств.
2. Еще одним, достаточно недавним, изменением в этой сфере стало создание аудиторских комитетов, предназначенных для обеспечения эффективности внутреннего аудита и обеспечения его большей независимости от руководителей среднего звена путем предоставления экспертных консультаций высшему руководству организации по вопросам эффективности функции внутреннего аудита. Аудиторские комитеты, кроме того, играют определенную роль в повышении эффективности координации деятельности внутреннего и внешнего аудита.
3. В настоящее время общепризнанным является тот факт, что деятельность органов внутреннего аудита должна осуществляться в соответствии с установленными стандартами по планированию работы по внутреннему аудиту, ее исполнению и составлению соответствующей отчетности. Страны, принявшие решение о внедрении внутреннего аудита в последние годы, могут для организации его работы воспользоваться накопленным массивом передовых практических методов в этой сфере, который также включает в себя рекомендации по взаимоотношениям с внешними аудиторами

### Внешний аудит

1. Внешним аудитом называется аудит, проводимый независимым от проверяемой организации органом в соответствии с установленным пакетом стандартов по аудиту. Существуют три широкие категории внешнего аудита в государственном секторе[[3]](#footnote-3):
* Финансовый аудит, который сосредоточен на установлении соответствия способа предоставления организацией финансовой информации требованиям применимых нормативных документов и механизмов финансовой отчетности. Эта задача выполняется посредством получения достаточных по объему и содержанию аудиторских доказательств, позволяющих аудитору дать заключение об отсутствии в финансовой информации существенных искажений, сделанных по злому умыслу, или допущенных по ошибке.
* Аудит результативности, который сосредоточен на определении уровня соответствия деятельности программ и учреждений принципам экономической эффективности и рациональности и выявлении возможностей повышения результативности деятельности.
* Аудит соответствия, который сосредоточен на установлении соответствия конкретных характеристик требованиям нормативно-правовых источников, признанным критериями. Аудит соответствия осуществляется путем вынесения оценочного суждения о наличии или отсутствии соответствия деятельности, финансовых операций и информации по всем существенным аспектам нормативно-правовым источникам, на основе которых осуществляется деятельность проверяемой организации.

**Комментарий**

1. Внешний аудит органов центрального правительства обычно проводится высшим контрольно-ревизионным учреждением (ВКРУ) страны. ВКРУ в некоторых странах также может проводить внешний аудит государственных предприятий и местных органов власти. См. комментарии в разделе 1.5 по организационным механизмам, относящиеся к ВКРУ.

### Финансовая инспекция

1. Финансовая инспекция представляет собой деятельность по защите государственных финансовых интересов посредством проведения фактических финансовых проверок для установления фактов нарушений законодательных актов, регулирующих бюджет, экономическую и учетную деятельность, а также любых фактов, указывающих на совершенные мошеннические действия. Учреждения ФИ проводят фактические финансовые проверки посредством изучения документов и фактов финансовой и управленческой деятельности государственных учреждений и предприятий. Учреждения ФИ осуществляют мониторинг и последующую проверку устранения выявленных ранее недостатков и накладывают административные штрафные санкции. Учреждения ФИ не отвечают за преследование нарушителей, но предоставляют согласно установленному порядку доказательства соответствующим органам, осуществляющим такое преследование.

**Комментарий**

1. Функция финансовой инспекции уходит своими корнями в высоко централизованные системы государственного управления с детально прорабатываемыми бюджетами, в которых Министерство финансов (или в некоторых странах - администрация премьер-министра) сохраняет за собой главную инспекционную роль как часть системы внутреннего контроля. Главная задача ФИ заключается в проверке бюджетных расходов получателей средств из бюджетов органов государственной власти, а также таких расходов других организаций, получающих бюджетные средства, с целью установления соответствия произведенных расходов законодательству. Главная цель – убедиться в том, что выделенные из бюджета средства израсходованы без нарушений требований нормативно-правовой базы и без фактов мошенничества и халатности.

### Внутренний контроль

1. Внутренний контроль обычно определяют таким образом:

«Внутренний контроль – это осуществляемый советом директоров организации, руководством и другими сотрудниками процесс, предназначенный на обеспечение разумных гарантий достижения целей, связанных с деятельностью организации, отчетностью и соответствием нормативно-правовым требованиям.”*[[4]](#footnote-4)*

1. «Данное определение отражает некоторые фундаментальные положения. Внутренний контроль:
* *ориентирован на достижение целей* в одной или несколькихкатегориях – в деятельности организации, отчетности и соответствии нормативно-правовым требованиям;
* *является процессом,* состоящим из постоянных задач и мероприятий – средство для достижения цели, а не цель ради цели;
* *осуществляется людьми*— речь идет не просто о методических и процедурных инструкциях, системах и формах, а о людях и действиях, которые они предпринимают на каждом уровне организации для того, чтобы оказать воздействие на внутренний контроль;
* способен *предоставить разумные гарантии* (но не абсолютные гарантии) высшему исполнительному руководству организации и ее совету директоров;
* *адаптируем к структуре организации*— гибок и может применяться как ко всей организации, так и к ее конкретному филиалу, подразделению, отделу или бизнес-процессу»  [[5]](#footnote-5)
1. Данное определение умышленно сделано широким. Оно выделяет важные понятия, имеющие фундаментальное значение для разработки, внедрения и проведения организациями внутреннего контроля, и создаёт основу для применения процесса внутреннего контроля в организациях, имеющих различные организационные структуры, работающих в разных отраслях экономики и географических регионах.”[[6]](#footnote-6)

**Комментарий**

1. Согласно концепции COSO, внутренний контроль побуждает высшего руководителя государственного учреждения взять на себя ответственность за его проведение, внедрив пять его компонентов для решения следующих задач:
* Способствовать созданию правильной контрольной среды **(контрольная среда**);
* Обеспечить оценку рисков в области достижения целей и соответствующее реагирование на эти риски (**Оценка** **рисков)**;
* Наладить контрольные мероприятия, необходимые для снижения уровня рисков, связанных с достижением целей (**контрольные мероприятия**);
* Способствовать развитию надежных систем информации и коммуникации, которые гарантировали бы получение лицами, ответственными за внутренний контроль, необходимой для этой деятельности информации (**Информация и коммуникация**) и
* Обеспечить мониторинг механизмов внутреннего контроля и доведение получаемой в результате информации о недостатках внутреннего контроля до сведения тех лиц, которые могут предпринять действия по их устранению (**Мониторинг**).
1. Работа подобных внутреннему аудиту надзорных органов, которые существуют внутри организации государственного сектора, является ключевым элементом компонента мониторинга системы внутреннего контроля, согласно концепции COSO. Внутренний аудит все чаще называют третьей линией в модели управления «Три линии обороны» (см. рисунок 1). ФИ и ВКРУ находятся за пределами этой модели[[7]](#footnote-7), но при этом являются ключевыми компонентами общей системы управления государственным сектором страны.

 

Рисунок 1. Модель внутреннего контроля «Три линии обороны»

## Организационные механизмы

1. Организационные механизмы для реализации описанных выше четырех функций в разных странах PEMPAL могут различаться. Например,
* Финансовой инспекцией может заниматься учреждение, учрежденное министром финансов или премьер-министром, и подчиняющееся одному из этих руководителей соответственно. Эта функция также может осуществляться Высшим контрольно-ревизионным учреждением.
* Внутренний аудит обычно осуществляется подразделением, созданным внутри организации государственного сектора, и подчиняющимся ее руководителю. Однако услуги внутреннего аудита могут также предоставляться неким централизованным подразделением, которое предлагает такие услуги ряду организаций[[8]](#footnote-8).

### Внутренний аудит

1. Отделы внутреннего аудита обычно создаются в каждой организации государственного сектора и подчиняются руководителю такой организации. Однако для некоторых небольших государственных организаций наличие собственного отдела внутреннего аудита может быть необоснованно. В связи с этим могут создаваться иные механизмы, при помощи которых услуги внутреннего аудита предоставляются сразу нескольким учреждениям. В некоторых странах также существуют учреждения внутреннего аудита, предоставляющие соответствующие услуги всем структурам государственного сектора.

### Высшие контрольно-ревизионные учреждения

1. Термин «Высшее контрольно-ревизионное учреждение» применяется по отношению к учреждению страны, которое представляет собой орган высшего уровня независимого надзора за финансами центрального правительства. ВКРУ являются неотъемлемой частью общей системы управления государственным сектором в большинстве рассматриваемых стран.
2. Существует два основных подхода к организации ВКРУ: оно строится как коллегиальный орган (или суд), или как учреждение на основах единоначалия (возглавляемое Генеральным аудитором) и в этом случае часто называется Контрольно-ревизионным управлением (управлением аудита). Полномочия модели «Суд» обычно исходят из того, что такое учреждение создается как одна из независимых судебных структур. Полномочия же модели «Генеральный аудитор» обычно проистекают из факта ее подчиненности законодательной власти.
3. Большинство ВКРУ проводят мероприятия внешнего аудита. Однако некоторые ВКРУ проводят только ревизии, которые по своей сути близки к финансовым инспекциям. Это часто отражает положение дел, при котором бюджетные полномочия полностью находятся во власти парламента.
* В рамках франкофонной модели бюджетные полномочия предоставлены большому количеству распорядителей бюджетных средств в каждой организации государственного сектора. Следовательно, роль финансовой инспекции, выполняемая ВКРУ, заключается в установлении фактов выполнение бюджетных обязательств (или закрытия бюджетных счетов) со стороны отдельных держателей бюджетных средств. Это, как правило, делается с определенной цикличностью, и до проведения следующей инспекции может пройти несколько лет, которые и подвергнутся проверке в ходе ее проведения.
* В англофонной модели бюджетные полномочия предоставляются главе каждой организации государственного сектора, а затем делегируются главой учреждения его подчиненным. Задача внешнего аудита, проводимого ВКРУ, заключается в предоставлении ежегодного аудиторского заключения по финансовым отчетам каждой организации (или государственного сектора в целом). Аудиторское заключение без оговорок означает, что бюджетные обязательства держателем бюджетных средств выполнены должным образом.

**Комментарий**

1. Всемирная тенденция, поддерживаемая такими организациями, как Всемирный банк и Европейский союз, заключается в поощрении сдвига в функционале ВКРУ в сторону внешнего аудита. Все более активно Счетные суды побуждаются к проведению работы по выдаче аудиторских заключений по ежегодным финансовым отчетам правительства. Счетные суды продолжают существовать, но во многих странах они уже не имеют судебных полномочий, они предоставляют свои заключения по государственным счетам и отчеты по проведенным аудиторским проверкам парламентам своих стран. В этой ситуации фигурирующее в названии слово «суд» отражает скорей коллегиальность принятия решений, нежели некие судебные функции, которыми учреждение уже не располагает.

### Финансовая инспекция

1. Учреждения финансовой инспекции – это обычно отдельные структуры, создаваемые в министерстве финансов и подчиняющиеся ему. В некоторых странах такое учреждение подчиняется напрямую премьер-министру.

**Комментарий**

1. Учреждения финансовой инспекции имеют много общих черт с учреждениями аудита. Учреждения финансовой инспекции обычно независимы от проверяемых ими органов, они сосредоточивают внимание на анализе финансовых операций, они определяют, в какой степени проверяемые организации соблюдают финансовые правила и требования нормативных документов, и составляют отчеты, в которых излагают собственные выводы в отношении обнаруженных нарушений норм и правил.
2. Основные отличия: (a) Учреждения ФИ обычно имеют полномочия по наложению взысканий на лиц, нарушающих финансовые правила и требования нормативных документов; (b) схема подчинения и отчетности у ФИ отличается от такой схемы у органов аудита (Фи обычно подчиняется министру финансов, ВА подчиняется главе проверяемого учреждения, а ВКРУ подчиняется парламенту); (c) органы аудита обычно имеют более широкие полномочия, позволяющие им анализировать экономичность, рациональность и эффективность государственных расходов.

### Центральные группы гармонизации

1. Во многих странах-участницах сети PEMPAL созданы центральные структуры, отвечающие за создание универсальной правовой базы, руководящих принципов для работы органов внутреннего аудита, а также за обучение и предоставление консультаций. Эти структуры часто называют Центральными группами гармонизации (ЦГГ). Обычно ЦГГ также поручено руководство внедрением новых подходов к внутреннему контролю, соответствующих лучшим международным практикам.

**Комментарий**

1. ЦГГ обычно является единственным органом на уровне центрального правительства, способным компетентно представлять общие взгляды структур внутреннего аудита в дискуссиях с учреждениями ФИ и ВКРУ. Поэтому данные группы играют важную координирующую роль в построении и развитии сотрудничества между внутренним аудитом, внешним аудитом и финансовой инспекцией.

### Управление процессом преобразований – последствия переходного периода.

1. Механизмы финансового управления в государственном секторе постоянно совершенствуются, чтобы отвечать новым передовым практическим методам работы. Например, система управления финансами во Франции в течение последних 10 лет претерпела изменения, которые были необходимы для перехода от традиционной франкофонной модели к англофонной модели управления финансами. А в 2013 г. COSO опубликовала новые руководящие принципы, основанные на передовой практической методике внутреннего контроля.
2. В странах сети PEMPAL, переходящих от франкофонной на англофонную модель управления финансами, роль финансовой инспекции в долгосрочной перспективе во многих случаях будет требовать пересмотра. Это необходимо для того, чтобы обеспечить такой уровень сбалансированности ролей внутреннего аудита и финансовой инспекции, при котором укрепляется (и не снижается) ответственность отдельных министров перед парламентом и подотчетность ему, что является одним из ключевых элементов англофонной модели.
3. Те ВКРУ, которые осуществили или в настоящее время осуществляют переход от функции внешней финансовой инспекции к функции внешнего аудита, могут столкнуться с серьезными проблемами, связанными с сохранением в штате сотрудников, которым придется работать в качестве аудиторов. Будут также иметь место сдвиги во взаимоотношениях с ФИ и ВА:
* Первоначально ВКРУ будет иметь больше общего с ФИ. Возможно, они будут делиться перспективными планами проверок учреждений, которые обе организации намерены проинспектировать. Способы проведения финансовых инспекций обеими организациями будут очень схожи.
* По мере перехода ВКРУ к функции внешнего аудита, это учреждение будет иметь все меньше общих черт с ФИ. Уже не будет такой потребности делиться перспективными планами, так как каждое учреждение будет заниматься своим видом анализа. Однако ВКРУ потребуется более активное взаимодействие с ВА. Произойдет это потому что стандарты аудита требуют от внешних аудиторов проверять работу системы внутреннего контроля (а ВА является частью этой системы). Возможно также, что внешний аудитор при подготовке заключения по финансовым отчетам захочет опереться на проделанную внутренним аудитом работу.

## Ключевые характеристики роли и деятельности ВА, ВКРУ и ФИ

1. В таблице 1 ниже по тексту представлены ключевые характеристики роли, методов и подходов ВА, ФИ и ВКРУ. В ней учтены возможные различия в функционале ВКРУ и различные схемы подчиненности учреждений ФИ.
2. Однако таблица 1 не отражает различные пути организационного построения внутреннего аудита (т.е. наличие централизованного подразделения ВА или иные способы осуществления функций ВА). Это сделано так потому, что организационные механизмы не должны оказывать воздействия на первичный порядок подчиненности и отчетности внутреннего аудита и/или на диапазон деятельности по внутреннему аудиту.
3. Если организационные механизмы все же оказывают воздействие на основополагающие элементы эффективного внутреннего аудита, такие механизмы нельзя считать механизмами, исполняющими функцию внутреннего аудита. Например, переименование учреждения финансовой инспекции в учреждение внутреннего аудита без изменения порядка подчиненности и отчетности и сути проводимой работы не будет означать сдвига в сторону становления функции внутреннего аудита.

| Таблица 1: Основные характеристики учреждений и функций внутреннего аудита, ВКРУ и финансовой инспекции  |
| --- |
| Элемент/вопрос | Внутренний аудит | Высшее контрольно-ревизионное учреждение  | Финансовая инспекция |
| Полномочия исходят от: | Главы организации и комитета по аудиту, если таковой существует | Парламента или судебной власти  | Министерства финансов или премьер-министра  |
| Отчитывается перед: | Главой организации и комитетом по аудиту, если таковой существует  | Парламентом или народом посредством публикации решений. | Министром финансов, премьер-министром или правительственным советом/кабинетом министров. |
| Должен быть не зависим от: | Среднего звена руководства в министерствах | Правительства | Главы контролируемой организации |
| Может ли полагаться на работу других? | Да | Да | Нет |
| Может налагать взыскания/штрафы? | Нет | Возможно, если это судебное учреждение | Да |
| Существуют международные стандарты  | Да(IIA) | Да INTOSAI (ISSAI) | Нет  |
| Работа ведется согласно стандартам? | Да, если ВА приказано соблюдать стандарты.  | Да, если закон о ВКРУ требует соблюдения ВКРУ стандартов | Нет |
| Выдает заключение о финансовых отчетах? | Нет | Да, при проведении внешнего аудита. | Нет |
| Проверяет финансовые операции? | Да | Да | Да |
| Подает ежегодный отчет в парламент? | Нет  | Да - при проведении внешнего аудита. Если не проводится внешний аудит, может предоставляться отчет о результатах финансово-инспекционной работы. | Обычно нет |
| Проводит предварительные оценки систем и процессов? | Да | Нет | Нет |
| Планирование на основе оценки рисков? | Да | Да (обычно) | Возможно |
| Масштаб проверки  | Все направления работы организации государственного сектора. | При проведении внешнего аудита - деятельность, которую необходимо проверить для выдачи заключения по финансовым отчетам Когда вешнего аудита нет – циклический анализ всех финансовых операций и процессов, связанных с финансами В ходе некоторых аудиторских проверок результативности проводится обзор реализации политики.  | Все финансовые операции и процессы, связанные с финансами |
| Охват | Основан на стратегии ВА и рисках.  | При проведении внешнего аудита – ежегодное аудиторское заключение о финансовых отчетах При отсутствии внешнего аудита охват обычно цикличен и преследует цель проверить всех держателей бюджетных средств за несколько лет. Циклический аудит результативности  | Циклический, цель – проверить всех держателей бюджетных средств за несколько лет.  |
| Подход | Системный аудит  | При проведении внешнего аудита:* Финансовый аудит |
* Проверка правильности составления
* Аудит результативности.

При отсутствии внешнего аудита:* Проверка на соответствие нормативным требованиям
 | Анализ соответствия нормативным требованиям |
| Цель любой проверки системы внутреннего контроля | Предоставить заверение руководству в эффективности механизмов контроля. | При проведении внешнего аудита ВКРУ может определить, эффективно ли действуют механизмы внутреннего контроля, чтобы уменьшить объем прямого самостоятельного тестирования. При отсутствии внешнего аудита ВКРУ может поверить механизмы контроля для выявления несоответствий и нарушений нормативных требований.  | Для выявления несоответствий и нарушений нормативных требований  |
| Роль в борьбе с мошенничеством и коррупцией  | Может в результате аудиторской работы выявить случаи мошенничества и коррупции. Может также проводить проверки по тем направлениям, где высок риск мошенничества и коррупции | Может выявлять направления возможной мошеннической деятельности и коррупции в результате другой работы | Может быть запланирована инспекция для проверки направлений, где риск мошенничества и коррупции высок.Может в результате другой работы по контролю выявить направления возможной мошеннической деятельности и коррупции  |
| Результаты работы  | ГарантииРекомендации в отношении действий, которые следует предпринять руководству  | При проведении внешнего аудита -заключения аудиторов (без оговорок и с оговорками) и иные отчеты парламенту. При отсутствии внешнего аудита - корректировки и санкции | Corrections and Sanctions |

## Основные зоны потенциального перехлеста функций трех игроков

1. Таблица 1 показывает, что потенциально существует возможность дублирования работы трех учреждений/служб. Главными зонами возможного перехлеста являются:
* Аудит или проверка одного государственного учреждения тремя разными органами. Один распорядитель бюджетных средств может быть подвергнут проверкам со стороны ФИ, ВА и ВКРУ. Это происходит в связи с тем, что охват функциями инспекции и внутреннего аудита носит цикличный характер или основан на оценке рисков, и в связи с объемом самостоятельного тестирования, которое может потребоваться для проведения работы по внешнему аудиту.
* Анализ одних и тех же финансовых операций различными органами. Финансовые операции могут являться предметом проверки как для финансовой инспекции, так и для аудита. Существует возможность того, что различные учреждения сделают разные выводы в отношении законности одних и тех же индивидуальных финансовых операций. Например, финансовый инспектор может прийти к заключению, что операция нарушает требование нормативного документа, а аудитор может прийти к выводу, что операция по всем существенным ее аспектам имеет все необходимые признаки законности, точности и завершенности.
* Все учреждения могут вскрывать случаи потенциального мошенничества и коррупции. ВА может сосредоточиваться на эффективности систем внутреннего контроля в борьбе с мошенничеством, тогда как ФИ может уделять основное внимание поиску сигналов и проявлений, указывающих на реальные случаи мошенничества и коррупции. ВКРУ и ВА могут выявлять случаи мошенничества и коррупции также и при выполнении другой работы (например, при проведении аудита или иных действий, не направленных на выявление мошенничества и коррупции). Ни одно из названных учреждений не отвечает за фактическое расследование случаев мошенничества и коррупции, информация о таких случаях передается другим органам.
* Проверка систем внутреннего контроля. Все указанные учреждения могут проверять аспекты системы внутреннего контроля, но каждое учреждение, занимаясь этим, решает свои задачи.
1. Некоторая степень наложения функций неизбежна. Но это может и не вызывать никаких проблем. Например, согласно стандартам аудита, внешний аудитор может опираться на работу, проделанную другими учреждениями (в том числе, внутренним аудитом), при условии, что эта работа по качеству отвечает приемлемым для внешнего аудитора показателям[[9]](#footnote-9)

## Преимущества и риски сотрудничества

1. К преимуществам сотрудничества следует отнести:
* Обмен идеями и знаниями;
* Укрепление способности каждого учреждения повышать уровни эффективности управления, ответственности и подотчетности.
* Более эффективные аудиторские проверки и инспекции на основе более четкого понимания соответствующих ревизионных функций и требований
* Более низкий уровень нарушения нормального рабочего процесса проверяемого учреждения;
* Более высокий уровень понимания рисков, с которым сталкивается организация, что способствует большей целенаправленности работы по аудиту и инспектированию и более качественному консультированию руководства;
* Более высокий уровень координации работы по аудиту и инспектированию;
* Более высокий уровень понимания всеми сторонами результатов работы партнеров, что дает информационную основу для разработки планов работ и программ на будущее
* Более широкие возможности использования результатов труда других.
1. Однако существуют и определенные риски, например,
* Возможная утрата конфиденциальности, независимости и объективности;
* Потенциальные конфликты интересов всех трех сторон;
* «Размывание» круга обязанностей;
* Отсутствие общих стандартов на работу, проводимую различными учреждениями;
* При использовании результатов работы партнера - неверное толкование сделанных им выводов;
* Возможное расхождение мнений по существу вопроса;
* Преждевременная передача выводов другой организации

## Механизм сотрудничества

### Виды сотрудничества

1. ПСВА признает, что существуют официальные и неофициальные формы укрепления сотрудничества. Диапазон этих форм простирается от относительно простой координации мероприятий до более активных способов взаимодействия. Наличие спектра сотрудничества означает, что службы аудита и инспекции могут эффективно сотрудничать на различных уровнях.
2. Существует множество вариантов сотрудничества между ВА, ВКРУ и ФИ. Далее приведен примерный перечень путей сотрудничества:
* Обмен информацией и координация в области планировании /стратегии проверок (например, совместные заседания по планированию);
* Регулярные встречи аудиторов ВА, ВКРУ и ФИ;
* Механизмы обмена информацией (включая консультационные процедуры);
* Доведение результатов проверок/инспекций до сведения друг друга;
* Организация совместных учебных программ и курсов;
* Разработка методологий;
* Совместное использование учебных материалов, методологий и программ аудиторской работы;
* Предоставление доступа к аудиторской документации;
* Откомандирование сотрудников или обмен сотрудниками (например, обучение на рабочем месте);
* Использование некоторых аспектов работы друг друга для определения характера, продолжительности и глубины запланированных аудиторских процедур;
* Сотрудничество по ряду таких аудиторских процедур, как сбор аудиторских доказательств или данных тестирования;
* Активное вовлечение ЦГГ в процессы координации деятельности ВА, ВКРУ и ФИ.
1. Сотрудничество может проходить как неофициально, так и официально на разных уровнях усилий. На Рисунке 2 показано местоположение различных методов сотрудничества с точки зрения необходимых усилий и уровня официальности.



Рисунок 2 Положение различных методов сотрудничества с точки зрения предпринимаемых усилий и официальности

1. Рисунок 22 показывает, что виды кооперационной деятельности различаются по необходимым усилиям и уровню официальности. Направления деятельности, попавшие в правую верхнюю четверть, вероятнее всего, требуют заключения официальных соглашений о сотрудничестве, тогда как для направлений деятельности, указанных в левой нижней четверти схемы, такие соглашения не нужны. Некоторые из мероприятий могли бы попасть во все четыре квадранта схемы в зависимости от формы организации встреч и обсуждаемой тематики. Тогда как дополнительные усилия в отношении некоторых мероприятий требуются незначительные (например, предоставление результатов аудита), могут иметься серьезные основания для обеспечения высокого уровня официальности такого действия (например, для обеспечения конфиденциальности раскрываемой информации).

### Принципы эффективного сотрудничества

1. ПСВА подтверждает и отстаивает четыре принципа сотрудничества, разработанные INTOSAI – заинтересованность, консультации, коммуникация и доверие[[10]](#footnote-10). Эти принципы в равной степени применимы к сотрудничеству между внутренним аудитом и внешним аудитом, между внутренним аудитом и финансовой инспекцией и между внешним аудитом и финансовой инспекцией.
* **Заинтересованность.** Эффективностьсотрудничества между ВА, ФИ и ВКРУ может быть обеспечена только при условии наличия у всех сторон желания и заинтересованности в развитии эффективных и слаженно действующих служб аудита и инспекции. ВА, ФИ и ВКРУ имеют собственные роли, обязанности и схемы подотчетности. Однако, эти роли часто перехлестываются, и для обеспечения эффективного сотрудничества требуется желание всех сторон проявлять гибкость в работе для достижения надлежащего уровня координации усилий в этих направлениях. Сотрудничество будет максимально успешным, если все стороны займут активную позицию в деле укрепления сотрудничества и проявят желание к проведению способствующих успеху изменений. Коротко говоря, заинтересованность – это соответствующий настрой.
* **Консультации** – регулярные консультации между тремя учреждениями станут основой для выявления перспектив плодотворного сотрудничества и механизмов их реализации. В ходе консультаций стороны устраняют двусмысленность толкований проблематичных вопросов, что облегчает их дальнейшую работу.
* **Коммуникация.** Коммуникация – двусторонний процесс. Регулярная открытая коммуникация между тремя службами – ключ к успешному сотрудничеству. Открытая и прозрачная коммуникация становится фундаментом для построения доверия между ВА, ВКРУ и ФИ, необходимого для проведения ревизий и инспекций. Официальная коммуникация может осуществляться в форме официальных заседаний, например, с целью обсуждения планов и/или результатов оценки рисков. Для повышения уровня понимания ролей всех трех сторон также могут использоваться неофициальные встречи. Процедуры по организации эффективного сотрудничества в идеальном случае должны быть согласованы всеми сторонами и описаны в принятом ими документе.
* **Доверие** – все стороны должны взаимодействовать друг с другом на основе доверия. Когда ВКРУ и /или ФИ пользуются выводами и отчетами ВА, они должны быть уверены в том, что работа проведена на надлежащем и приемлемом уровне.

### Необходимость заключения официальных соглашений между учреждениями

1. Многие организации сотрудничают без официальных соглашений, например, когда сотрудничество носит неофициальный характер и не требует серьезных усилий участвующих сторон (как показано на рисунке 2). Однако официальное оформление сотрудничества соответствующим соглашением сторон может оказаться целесообразным, например, когда совместная работа требует существенного вклада каждой из организаций (обязательство о совместной работе в области мероприятий аудита) или обмена конфиденциальной информацией (например, программами аудиторской работы и отчетами).
2. В Приложении A рассматриваются варианты разработки различных видов соглашений о сотрудничестве и предлагаются примерные формулировки, которые могут использоваться в таких соглашениях.

# Приложение A. Разработка соглашения о сотрудничестве

1. Страны-члены сети PEMPAL имеют различные нормативно-правовые системы. Организационные механизмы аудита и финансовой инспекции в этих странах также различны. Поэтому ПСВА не видит целесообразности в создании единого шаблона соглашения для использования всеми странами[[11]](#footnote-11). В связи с этим ПСВА приняло решение разработать определенную модель, которой могли бы воспользоваться страны при подготовке таких соглашений.
2. На практике соглашение о сотрудничестве заключается преимущественно в одном из двух широких форматов:
* «Рамочное» соглашение о сотрудничестве высокого уровня, согласованное на уровне всего государственного сектора основными учреждениями, имеющими соответствующие полномочия.
* «Детальное» соглашение более низкого уровня, согласованное для одной организации государственного сектора.
1. «Рамочное соглашение» высокого уровня может быть заключено на трехсторонней (между всеми тремя сторонами) или двусторонней (между двумя сторонами) основе.
2. Рекомендации ПСВА по подготовке соглашения о сотрудничестве состоят из трех частей.
* В части (a) представлены основные вопросы, которым следует уделить внимание при подготовке соглашения о сотрудничестве.
* В части (b) рассматриваются положения, которые могут быть включены в рамочное соглашение высокого уровня между ВКРУ, ФИ и ЦГГ (представляющей подразделения внутреннего аудита всей страны). В этой части также содержатся примеры формулировок, которые могут использоваться в отношении определенных видов деятельности в рамках сотрудничества.
* В части (c) рассматриваются положения, которые могут быть включены в детализированное соглашение о сотрудничестве более низкого уровня, заключаемое между любыми двумя из указанных сторон. В этой части приводятся рабочие примеры видов деятельности в рамках сотрудничества, для которых было бы полезно иметь детально проработанное соглашение о сотрудничестве.

## (a) Ключевые вопросы, на которые следует обратить внимание при подготовке соглашения о сотрудничестве

1. При подготовке соглашения о сотрудничестве следует обратить внимание на ряд ключевых вопросов. Данный процесс можно рассматривать как последовательность этапов, графически представленную на Рисунке 3.



**Рисунок 3 Этапы подготовки соглашения о сотрудничестве**

1. В таблице 2 приведены вопросы, на которые необходимо дать ответы на 1-6 этапах подготовки, казанных на Рисунке 3, а также изложены комментарии к каждому из вопросов. Дополнительные комментарии по подготовке «рамочного» и «детального» соглашений о сотрудничестве приведены в частях (b) и (c).

| Таблица 2 Вопросы, на которые необходимо ответить перед тем как начать подготовку соглашения о сотрудничестве  |
| --- |
| Вопрос | Комментарий |
| 1. В чем заключаются общие цели и преимущества предлагаемого сотрудничества.  | Как и в случае любого предлагаемого задействования ресурсов государственного сектора, необходимо в самом начале определить цели и ожидаемые преимущества сотрудничества с тем, чтобы в будущем можно было проанализировать, были ли эти цели достигнуты, и были ли получены ожидаемые преимущества.  |
| 2. Каковы предлагаемые направления сотрудничества?  | Главным первым шагом является определение направлений деятельности, по которым предлагается сотрудничество. В концепции содержится обширный перечень направлений деятельности, по которым может быть налажено сотрудничество. Желаемое направление сотрудничества должно быть определено до принятия решения о необходимости заключения официального соглашения о сотрудничестве.  |
| 3. Является ли сотрудничество по определенным направлениям обязательным или необязательно? | Необходимо рассмотреть вопрос об обязательности (официальное обязательство стороны выполнять какие-либо действия) или необязательности (организация делает что-то только при наличии у нее соответствующего желания) сотрудничества. В большинстве случаев гораздо труднее разработать соглашение о сотрудничестве, если оно накладывает официальные обязательства на все стороны соглашения.  |
| 4. Существует ли потребность в официальном соглашении? | На подготовку и согласование официального соглашения о сотрудничестве между двумя или более сторонами требуется время. Все стороны должны понять, оправдывают ли согласованные направления сотрудничества время, вложенное в подготовку соглашения. Например, если все стороны намерены проводить неофициальные встречи 3-4 раза в год для обсуждения перспективной программы работы, тогда, вероятно, нет необходимости заключать официальное соглашение.  |
| 5. Кто будет являться сторонами соглашения, и имеет ли право каждая из сторон вступать в соглашения о сотрудничестве?  | Соглашения о сотрудничестве должны быть подписаны лицами, имеющими полномочия на подписание законных соглашений. Например,* Маловероятно, что отдел внутреннего аудита организации государственного сектора является отдельным юридическим лицом, так как подчиняется руководителю организации. В таком случае само такое учреждение, или ЦГГ от имени отдела внутреннего аудита могут стать сторонами соглашения о сотрудничестве.
* Подразделение финансовой инспекции может являться структурной единицей Министерства финансов, в таком случае заключить соглашение о сотрудничестве может только министр финансов.
 |
| 6. Какие конкретные правовые положения должны быть включены в соглашение.  | Обычно возникает необходимость введения в соглашение разделов, сосредоточенных на юридических вопросах. Например,* **Стороны соглашения.** Фамилии лиц и названия организаций, заключающих соглашение
* **Ссылки на правовые инструменты, позволяющие сторонам заключать соглашения.**
* **Положения, связанные с особенностями действия соглашения –** когда начинаетсясрок действия, когда он заканчивается, когда соглашение пересматривается, и какие механизмы управления должны быть созданы.
 |

## (b) Рамочное соглашение о сотрудничестве высокого уровня

1. В данном разделе рассматриваются характер и сфера применения рамочного соглашения о сотрудничестве высокого уровня, охватывающего все три функции: внутренний аудит, внешний аудит и финансовую инспекцию.

**Кто будет сторонами соглашения?**

1. Сторонами «рамочного» соглашения, охватывающего все три функции – внутренний аудит, внешний аудит и финансовую инспекцию – с высокой степенью вероятности будут являться:
* ВКРУ страны (обычно это будет глава ВКРУ или назначенное официальное лицо, действующее от имени и по поручению главы ВКРУ)
* Министр (или назначенное официальное лицо, действующее от имени и по поручению министра), ответственный за финансовую инспекцию
* Министр (или назначенное официальное лицо, действующее от имени и по поручению министра), ответственный за Центральную группу гармонизации (или эквивалентный ей государственный орган, отвечающий за формирование политики в области внутреннего аудита).
1. В стране могут быть и иные учреждения аудита (например, органы с конкретными обязанностями по аудиту расходования средств Европейского союза), которые могут выступит в качестве сторон «рамочного» соглашения.
2. Обычно руководители отдельных подразделений внутреннего аудита не могут заключать от своего имени рамочные соглашения высокого уровня. В нормальных условиях представляется нецелесообразным для двух других учреждений заключать большое количество отдельных «рамочных» соглашений с каждым подразделением ВА. По этой причине наиболее вероятным сценарием является подписание «рамочного» соглашения ЦГГ, действующей от лица всех подразделений ВА в стране.

**Какие виды сотрудничества будет охватывать соглашение?**

1. Цели рамочного соглашения обычно устанавливаются на высоком уровне, при этом общей целью является минимизация функционального перехлеста и дублирования деятельности трех служб, продвижение общих стандартов сотрудничества между данными службами и поощрение обмена информацией о промежуточных результатах деятельности разных служб.
2. Рамочное соглашение высокого уровня также может использоваться для установления правовой санкции на передачу определенной информации из одного учреждения в другое, например, для установления обязанности предоставлять отчеты по внутреннему аудиту в орган финансовой инспекции. Соглашение может также ссылаться на государственные стандарты или законы, связанные с доступом высшего контрольно-ревизионного учреждения к информации, в качестве напоминания другим учреждениям о содержании этих стандартов и законов.

**Возможные формулировки, которые могут использоваться в рамочном соглашении высокого уровня**

1. В пунктах (i) – (iv) ниже по тексту содержатся примерные формулировки, которые могут использоваться в трехстороннем соглашении:
2. **Цели.** Целью настоящего соглашения является повышение уровня общей эффективности аудита [и/или инспекции] в государственном секторе посредством обеспечения эффективного сотрудничества соответствующих учреждений и координации их деятельности.
3. **Преимущества.** Стороны настоящего соглашения признают, что сотрудничество учреждений аудита и инспекции в государственном секторе и координация их деятельности дают существенные преимущества. К этим преимуществам, помимо прочих, можно отнести следующие факторы:
* Повышение эффективности аудиторской/инспекционной деятельности;
* Уменьшение нагрузки на инспектируемые/подвергаемые аудиту организации за счет исключения перехлеста аудиторских проверок/инспекций;
* Снижения уровня вероятности ненужного дублирования аудиторской работы (экономика);
* Совершенствование методов планирования и реализации аудиторских и инспекционных мероприятий;
* Улучшение и максимизация охвата аудитом и инспекциями на основе оценок рисков и выявленных существенных рисков
* Более эффективные аудиторские проверки и инспекции, основанные на более четком осмыслении ролей и требований
* Развитие взаимной способности продвигать передовые практики эффективного управления, ответственности и подотчетности, и углубление понимания руководством важности внутреннего контроля;
* Обмен идеями и знаниями.
1. **Принципы сотрудничества.** Сторонынастоящего соглашения признают, что сотрудничество будет строиться на принципах готовности, консультаций, коммуникации и доверия.

**Готовность (участие, взаимодействие)**

* Все стороны желают и проявляют активную готовность совершенствовать согласованность деятельности и повышать эффективность аудиторской и инспекционной служб.
* Все стороны готовы проявлять гибкость для обеспечения должной скоординированности работы.
* Все стороны будут активно продвигать сотрудничество и готовы провести необходимые для налаживания сотрудничества изменения.

**Консультации (взаимодействие, отношения на основе равенства)**

* Все три стороны будут проводить регулярные консультации, нацеленные на создание основы для выявления перспектив взаимовыгодного сотрудничества и механизмов обеспечения такого сотрудничества. Эти консультации будут проходить в формате ежегодного собрания сторон, на котором они будут оценивать, насколько эффективно осуществлялось сотрудничество в течение прошедших 12 месяцев, и по необходимости будут предлагать практические действия, направленные на улучшение сотрудничества между тремя сторонами. Эти практические действия могут включать в себя предложения по изменению условий настоящего соглашения.

**Коммуникация (прозрачность)-**

* Все стороны готовы к регулярному и открытому общению, которое будет способствовать построению доверия между учреждениями.
* Официальные встречи для обмена мнениями и обсуждения стратегий будут проходить один раз в шесть месяцев
* С большей частотой будут проводиться неофициальные встречи для повышения уровня понимания ролей, которые играют все три стороны.

**Доверие (взаимная уверенность)**

* Все стороны в ходе взаимодействия должны испытывать взаимное доверие.
* Все стороны признают, что ВКРУ должно выполнять требования стандартов аудита, когда оно намерено воспользоваться результатами работы подразделения внутреннего аудита. В этом случае от ВКРУ требуется выполнение процедур по получению гарантии в том, что внутренний аудитор добросовестно выполнил свою работу. В этой связи ВКРУ может провести анализ работы внутреннего аудитора, чтобы убедиться в приемлемости для него качества проделанной работы.
1. **Мероприятия в рамках сотрудничества.** Решения о проведении совместных мероприятий должны периодически подтверждаться сторонами в письменной форме. Круг таких мероприятий может включать в себя:

На этапе планирования

* *Обмен информацией/документацией (включая ежегодные планы проверок и информацию, связанную с результативностью работы организации, например, показатели результативности, результаты анализа результативности.)*
* *Разработку методологий (включая разработку аудиторских процедур и процессов оценки рисков);*
* *Использование некоторых аспектов работы друг друга для определения характера, графика и глубины ревизионных процедур, которые предстоит провести. (Здесь может иметь место обмен информацией о рисках, связанных с мошенничеством и коррупцией)*

На этапе работы на местах

* *Сотрудничество в проведении определенных аудиторских процедур, например, в сборе аудиторских доказательств или данных тестирования; а также в документальном описании систем и направлений эксплуатационной деятельности организации.*

На этапе отчетности

* *Предоставление друг другу отчетов сразу после их составления;*
* *Контроль принятия во внимание выводов по результатам аудита и исполнения рекомендаций;*

Помимо сферы индивидуальных рабочих обязанностей

* *Совместные мероприятия по обмену экспертными знаниями – дискуссии, тренинги, семинары и встречи по вопросам сотрудничества, встречи в режиме «круглого стола». Темами таких мероприятий могут быть: «Государственное управление», «Управление рисками», «Эффективность механизмов внутреннего контроля».*

## (c) Детальные соглашения о сотрудничестве

1. ПСВА предполагает, что «детальные» соглашения о сотрудничестве будут касаться конкретных направлений деятельности правительства, и, следовательно, будут заключаться ВКРУ или ФИ с соответствующим подразделением (подразделениями) внутреннего аудита. См. рассчитанный пример (1), показывающий, каким образом ВКРУ может строить сотрудничество с подразделениями ВА при проведении проверки эффективности политики закупок.

 **Рассчитанный пример 1**. **Вовлечение** **отделов ВА в проведение ВКРУ проверки эффективности системы закупок**

Некое ВКРУ решило провести проверку процессов государственных закупок. Проверку решено провести на выборке из пяти организаций государственного сектора, три из которых имеют в своем составе отделы внутреннего аудита. ВКРУ решило обратиться ко всем трем подразделениям внутреннего аудита и заручиться их согласием о совместной с ВКРУ работе по анализу процессов закупок в трех указанных организациях.

В заключаемом соглашении будут указаны цели предлагаемой работы, ожидаемый вклад со стороны ВКРУ (например, подготовка общей анкеты, которой будет пользоваться каждое подразделение ВА), ожидаемый вклад подразделения (подразделений) ВА (например, документирование и анализ эффективности механизмов внутреннего контроля, предоставление определенных данных о результативности закупок); график проведения работы; как ВА должен представить ВКРУ собственные выводы; и в какой форме окончательный отчет будет предоставлен внутреннему аудиту

1. В общем и целом, может и не быть необходимости в заключении официального соглашения, предусматриваемого стандартами аудита, когда общее рамочное соглашение уже включает в себя необходимые положения. См. рассчитанный пример (2), в котором рассмотрено, как это может быть сделано для того, чтобы ВКРУ смогло положиться на работу ВА.

**Рассчитанный пример 2: рамочное соглашение устанавливает порядок сотрудничества между подразделениями ВА и ВКРУ**

ВКРУ и ЦГГ принимают решение о включении в рамочное соглашение особенностей порядка, при помощи которого для ВКРУ при проведении внешнего финансового аудита обеспечивается возможность опереться на результаты работы внутреннего аудита. Рамочное соглашение в таком случае содержит следующее положение.

*При наличии у ВКРУ намерения воспользоваться результатами работы внутреннего аудита оно информирует соответствующее подразделение ВА о том, какая документация потребуется ВКРУ для проведения этой обще проверки. Обычно в таком случае оформляется запрос на предоставление копий стратегического и ежегодных планов, информации о штатном расписании, и всех (или некоторых) окончательных отчетов о внутреннем аудите. Подразделение ВА предоставляет эту информации в течение 14 дней после получения запроса. Кроме того, подразделение открывает ВКРУ доступ к проведению выборочного анализа документации, представленной в поддержку выводов аудита (Такой обзорный анализ обычно проводится в офисе подразделения внутреннего аудита).*

В описанной ситуации отпадает необходимость подписания двустороннего соглашения между ВКРУ и подразделением ВА. ВКРУ просто сошлется на положения рамочного соглашения как основание для соответствующих действий, требуемых подразделением ВА.

**Кто будет являться сторонами соглашения?**

1. Сторонами детального соглашения о сотрудничестве будут:
* ВКРУ страны (обычно – глава ВКРУ или официальное лицо, уполномоченное действовать от лица главы ВКРУ) или министр (или официальное лицо, уполномоченное действовать от лица министра), отвечающий за финансовую инспекцию и
* Министр (или официальное лицо, уполномоченное действовать от лица министра), отвечающий за конкретное подразделение внутреннего аудита. Этим официальным лицом, скорее всего, будет являться начальник подразделения внутреннего аудита.

 **Какие виды сотрудничества будет охватывать соглашение?**

1. Целью детального соглашения о сотрудничестве является согласование практических путей совместной работы в какой-то конкретной области деятельности государства. Поэтому непросто составить перечень всех возможных направлений сотрудничества.
2. В целом, следует сказать, что все три стороны будут заключать детальное соглашение о сотрудничестве в редких случаях. Вероятнее всего, инициатором заключения таких соглашений будут выступать ВКРУ, которые стремятся работать вместе с внутренним аудитом или полагаться на результаты его работы в своей деятельности. В сфере сотрудничества между финансовой инспекцией и внутренним аудитом нет каких-либо конкретных стандартов. Однако учреждения ФИ могут проявить желание заключать детальные соглашения о сотрудничестве с ВА для проведения обзорного анализа финансовых систем и операций в тех случаях, когда для ФИ представляется невозможным обеспечить соответствие плановой цикличности охвата.
1. Стандарты IIA (Института внутренних аудиторов) [↑](#footnote-ref-1)
2. Там же [↑](#footnote-ref-2)
3. Там же [↑](#footnote-ref-3)
4. Внутренний контроль – комплексная концепция. COSO, 2013 г. [↑](#footnote-ref-4)
5. Внутренний контроль –комплексная концепция. COSO, 2013 г. [↑](#footnote-ref-5)
6. Внутренний контроль –комплексная концепция. COSO, 2013 г. [↑](#footnote-ref-6)
7. Органы ФИ могут сформировать вторую линию обороны в отношении обязанностей по внутреннему контролю их вышестоящих учреждений. Но для других учреждений они являются внешними надзорными органами. ФИ и ВКРУ иногда называют четвертой линией контроля, но согласно классическому определению, они не являются частью системы внутреннего контроля. [↑](#footnote-ref-7)
8. Центральный отдел ВА отчитывается только перед руководителем проверяемой организации. [↑](#footnote-ref-8)
9. Являясь внешним аудитором, высшее контрольно-ревизионное учреждение должно проверять эффективность внутреннего аудита. Если внутренний аудит признан эффективным, то, без ущерба праву высшего контрольно-ревизионного учреждения на проведение общей ревизии, должны быть предприняты усилия к достижению наиболее приемлемого уровня распределения заданий и обязанностей в рамках сотрудничества между высшим контрольно-ревизионным учреждением и внутренним аудитом. *Лимская* *декларация INTOSAI, Раздел 3.3* [↑](#footnote-ref-9)
10. INTOSAI GOV 9150, Координация и сотрудничество ВКРУ и служб внутреннего аудита в государственном секторе.
*http://www.issai.org/media/13353/intosai\_gov\_9150\_e\_.pdf* [↑](#footnote-ref-10)
11. Попытки рабочей группы RFIX ПСВА разработать такой шаблон не увенчались успехом по причине наличия большого числа переменных. [↑](#footnote-ref-11)