

КОНЦЕПЦИЯ ПСВА
СОТРУДНИЧЕСТВО
МЕЖДУ ОРГАНАМИ АУДИТА И
ФИНАНСОВОЙ ИНСПЕКЦИЕЙ
ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА

Май 2017 г.

Copyright © 2017 PEMPAL IACOP

Все права защищены. Никакая часть настоящей публикации не подлежит воспроизведению, передаче или распространению в любой форме без предварительного письменного согласия ПСВА сети PEMPAL за исключением случаев, когда такие действия, не преследующие коммерческих целей, разрешены законодательством о защите авторских прав. Любое изменение, вносимое в содержащуюся в настоящей публикации методологию создания соглашений о сотрудничестве, требует письменного указания на то, что была использована настоящая публикация, но в неё были внесены изменения. Адрес эл почты для связи: iacop@pempal.org.



Практикующее Сообщество Внутреннего Аудита (ПСВА)

T: +7 495 745 70 00 ext. 2002

E: IACOP@pempal.org

W: www.pempal.org/ru

Содержание

ПРЕДИСЛОВИЕ	1
СЛОВА ПРИЗНАТЕЛЬНОСТИ	3
СОКРАЩЕНИЯ	5
ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ	7
1. ВВЕДЕНИЕ	9
2. ФУНКЦИОНАЛЬНЫЕ МЕХАНИЗМЫ	11
2.1 Внутренний аудит	11
2.2 Внешний аудит	13
2.3 Финансовое инспектирование	14
2.4 Внутренний контроль	15
3. ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЕ МЕХАНИЗМЫ	18
3.1 Внутренний аудит	18
3.2 Высшие органы аудита	19
3.3 Финансовая инспекция	20
3.4 Управление процессом преобразований	21

4.	КЛЮЧЕВЫЕ ОСОБЕННОСТИ РОЛЕЙ И РАБОТЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА, ВЫСШЕГО ОРГАНА АУДИТА И ОРГАНОВ ФИНАНСОВОГО ИНСПЕКТИРОВАНИЯ	23
5.	ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, В КОТОРЫХ МОЖЕТ ИМЕТЬ МЕСТО ДУБЛИРОВАНИЕ ФУНКЦИЙ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА, ВНЕШНЕГО АУДИТА И ФИНАНСОВОЙ ИНСПЕКЦИИ	27
6.	ПРЕИМУЩЕСТВА СОТРУДНИЧЕСТВА И СВЯЗАННЫЕ С НИМ РИСКИ	29
7.	ОСНОВЫ СОТРУДНИЧЕСТВА	30
7.1	Виды сотрудничества	30
7.2	Принципы эффективного сотрудничества	32
7.3	Необходимость заключения официальных соглашений между учреждениями	33
	ПРИЛОЖЕНИЕ: РАЗРАБОТКА СОГЛАШЕНИЯ О СОТРУДНИЧЕСТВЕ	34
(A)	Ключевые вопросы, которые необходимо учесть при подготовке соглашения о сотрудничестве	35
(B)	Соглашение о сотрудничестве высокого уровня	38
(C)	Детализированное соглашение о сотрудничестве	42

Предисловие

Настоящая публикация является результатом обмена знаниями и сотрудничества между членами Практикующего сообщества по внутреннему аудиту (ПСВА) Сети по взаимному обучению и обмену опытом в управлении государственными финансами (PEMPAL).

Основанная в 2006 году при поддержке Всемирного банка, сеть PEMPAL является региональным механизмом, деятельность которого направлена на поддержание реформ в области управления государственными расходами и финансами в 21 стране Центральной Азии, Центральной и Восточной Европы посредством содействия в развитии профессионального потенциала и обмене информацией. В ПСВА – одно из трёх практикующих сообществ, составляющих сеть – входят представители 23 стран региона Европы и Центральной Азии.

Глобальной миссией ПСВА является «оказание поддержки государствам-членам в создании современной и эффективной системы внутреннего аудита, отвечающей международным стандартам и передовым практикам и играющей ключевую роль в обеспечении эффективного управления, ответственности и подотчётности в государственном секторе.»¹ Большинство государств-члены ПСВА стремятся к преобразованию своих традиционных систем контроля в государственном секторе из систем, основанных на централизованном ретроспективном финансовом контроле (т.е. на инспекционной функции), в современные системы внутреннего контроля, которые укрепляют прозрачность управление государственными средствами. Стремясь развивать основные контрольные функции и одновременно обеспечивать их сбалансированность в условиях модернизируемой системы контроля в государственном секторе, эти страны сталкиваются с существенными вызовами. Исходя из этого, в своём Стратегическом плане деятельности на 2016-2017 г.г. СВА назвало отношения внутреннего аудита с органами финансовой инспекции и внешнего аудита (RIFIX) одним из приоритетных направлений, а члены сообщества пришли к единому мнению о необходимости в течение двух лет разработать концептуальный документ по RIFIX.

1 Источник: Годовой отчёт PEMPAL за 2015 г.

Настоящая публикация является реализацией задачи, поставленной Рабочей группой RIFIX, и демонстрирует решительную приверженность ПСВА делу совершенствования системы управления государственными финансами (УГФ) в государствах-членах сообщества. ПСВА продолжает пополнять ряд продуктов знаний, создание которого началось в 2012 году с публикации *Руководства по передовым практикам внутреннего аудита*,² и продолжилось публикациями *«Модель руководства по профессиональному развитию ВА»*,³ *«Свод знаний внутреннего аудита»*,⁴ *«Оценка риска в планировании аудита»*⁵ и *«Руководство по оценке качества внутреннего аудита в государственном секторе»*.⁶ Качество этих материалов является отражением процесса широкого сотрудничества, в который вовлечены специалисты-практики и должностные лица в странах-членах. ПСВА надеется, что читатели найдут данную публикацию полезной для установления эффективного сотрудничества между органами внутреннего и внешнего аудита в государственном секторе и органами финансовой инспекции.

Май 2017 г.

2 https://www.pempal.org/sites/pempal/files/attachments/audit-manual_final_eng.pdf

3 <https://www.pempal.org/sites/pempal/files/attachments/cdp-good-practice-eng-.pdf>

4 <https://www.pempal.org/sites/pempal/files/attachments/publishing-bok-eng.pdf>

5 https://www.pempal.org/sites/pempal/files/attachments/rap_guide_eng.pdf

6 https://www.pempal.org/sites/pempal/files/knowledge_product/pempal_iacop_quality_assessment_guide_eng.pdf

Слова признательности

Данная Концепция является результатом совместной работы целого ряда специалистов и членов Рабочей группы RIFIX Практикующего сообщества по внутреннему аудиту (ПСВА), которые потратили свои время, усилия и поделились экспертными знаниями для того, чтобы этот документ стал реальностью.

В частности, СВА хотело бы с благодарностью признать вклад в разработку документа следующих ключевых участников процесса по его созданию:

- **Арман Ватян**, Всемирный банк, лидер группы СВА
- **Диана Гросу-Аксенти**, Всемирный банк, консультант
- **Макар Гамбарян**, Армения, бывший председатель СВА, один из лидеров Рабочей группы RIFIX
- **Манфред ван Кестерен**, Национальная академия финансов и экономики, Нидерланды
- **Ричард Маггс**, Всемирный банк, консультант
- **Сергий Чорнутский**, Украина, один из лидеров Рабочей группы RIFIX
- **Свилена Симеонова**, Болгария, один из лидеров Рабочей группы RIFIX

Особую благодарность хотелось бы выразить также **Алексею Солодову** и **Анастасии Прониной**, представителей Федерального Казначейства Российской Федерации и **Денису Вячеславовичу Малыхину**, Председателю совета Некоммерческого партнерства “Институт внутренних аудиторов” за их работу по редактированию русскоязычной версии документа и **Амеле Муфтич** за её работу над боснийско-сербско-хорватским вариантом документа.

Сокращения

COSO	Комитет организаций-спонсоров комиссии Тредвея
ЦПГ	Центральное подразделение по гармонизации
ФИ	Финансовое инспектирование (финансовая инспекция)
ВА	Внутренний аудит
ПСВА	Практикующее сообщество по внутреннему аудиту
IIA (ИВА)	Международный Институт внутренних аудиторов (The Institute of Internal Auditors)
INTOSAI	Международная организация Высших органов финансового контроля
ISSAI	Международные стандарты Высших органов финансового контроля
PEMPAL	Сеть по взаимному обучению и обмену опытом в управлении государственными финансами
RIFIX	Отношения внутреннего аудита с органами финансовой инспекции и внешнего аудита
ВОА	Высший орган аудита
ГП	Государственное предприятие

Основные положения

В настоящей публикации рассматриваются факторы, формирующие потребность внутреннего аудита в сотрудничестве с другими организациями государственного сектора в свете уникальных обстоятельств, складывающихся во многих государствах-членах Сети по взаимному обучению и обмену опытом в управлении государственными финансами (PEMPAL).

Аудит, являющийся одним из компонентов модели финансового управления в англоговорящих странах, - явление, относительно новое для многих государств Сети PEMPAL, которые ранее использовали модель финансового управления, присущую франкоговорящим странам. Внутренний и внешний аудит в настоящее время признаются ключевыми элементами сильных систем управления финансами в государственном секторе и демонстрируют потребность в проведении внутренних и внешних финансовых проверок или инспекций бюджетных учреждений в отношении исполнения бюджетов.

Закономерно ожидать, что развитие новых функций внутреннего и внешнего аудита будет сопровождаться изменениями в методике контроля исполнения бюджетов. Однако на практике сохраняется функция финансового инспектирования во многих государствах-членах сети PEMPAL и других странах, придерживающихся модели финансового управления франкоговорящих стран.

У аудита и финансового инспектирования много общих параметров: например, в части независимости управления, анализа финансовых операций и механизма отчётности по результатам. В результате по некоторым направлениям имеет место дублирование усилий, в связи с чем становится очевидной потенциальная польза от координации работы и сотрудничества.

ПСВА признаёт, что существуют официальные и неофициальные средства укрепления сотрудничества, и их диапазон может простирается от простейшей координации мероприятий до более углублённых методов совместной работы. Широта спектра возможного взаимодействия указывает на то, что структуры аудита и инспекции могут эффективно сотрудничать на различных официальных уровнях формальности и с разными усилиями.

Формулируя руководящие положения в отношении сотрудничества, ПСВА подтверждает и отстаивает четыре принципа сотрудничества, определённые Международной организацией высших органов аудита (INTOSAI), а именно: принципы обязательства (приверженности сотрудничеству), взаимных консультаций, сотрудничества (поддержания связи) и уверенности (взаимного доверия). Эти принципы в равной степени применимы и в отношении сотрудничества между внутренним и внешним аудитом, между внутренним аудитом и финансовой инспекцией, и между внешним аудитом и финансовой инспекцией.

Также целесообразно официально оформить сотрудничество в виде соглашения между двумя (или более) такими учреждениями. Для стран, желающих более подробно изучить вопрос официальных соглашений, в данной публикации описаны варианты разработки соглашений о сотрудничестве на уровне страны и предложены формулировки, которые могут использоваться в таких соглашениях. Рассматривая эти варианты, необходимо принимать во внимание, какими возможностями располагают управленческие организации государственного сектора, решившие участвовать в данном процессе, и с какими вызовами они сталкиваются.

Черты, характеризующие роль государственных учреждений, занимающихся аудитом и финансовой инспекцией, отражают:

- историю развития системы управления государственными финансами (УГФ) и администрирования в стране и
- динамику развития международных стандартов и передовых практик в области аудита и внутреннего контроля.

По этой причине виды и функции аудита и финансового инспектирования и соответствующих учреждений, существующих в каждой стране, а также правила и нормативные требования, регулирующие их деятельность, различны.

Внутренний аудит во многих странах существует в течение длительного времени и является одной из ключевых характеристик модели финансового управления, действующей в англоговорящей модели. Однако он не являлся частью действующей в странах применяющих франкофонную модель, которая лежит в основе управления государственными финансами во многих странах-членах РЕМПАЛ. Согласно франкофонной модели, финансовые контролёры и инспекторы отвечали за проверку соответствия государственных расходов требованиям нормативных документов, регулирующих процесс использования бюджетных средств. За последние 15-20 лет многие страны, действовавшие в этой сфере на основе франкофонной модели, ввели в систему управления финансами внутренний аудит. Кроме того, многие из этих стран стремились взамен действовавшей ранее системы внешнего финансового инспектирования ввести функцию внешнего аудита.

Введение функций внутреннего и внешнего аудита в дополнение к уже традиционно сформированной роли финансовой инспекции привело к необходимости чёткого разграничения ролей и обязанностей учреждений, выполняющих эти функции. Кроме того, в связи с этим, там, где в одной стране представлены все три функции, возникла необходимость развития механизмов для эффективного сотрудничества и согласования действий учреждений, выполняющих эти три функции.

Тогда как в сфере внутреннего и внешнего аудита существуют международные стандарты, включающие в себя основные принципы взаимоотношений этих двух функциональных систем, в области финансового инспектирования нет международных стандартов, которые бы регулировали работу органов финансовой инспекции или их взаимоотношения с органами внутреннего и внешнего аудита.

Следовательно, цель данной публикации заключается в углублении понимания и в содействии в применении передовых практик, укрепляющих взаимоотношения между органами внутреннего и внешнего аудита и финансовой инспекции. Документ сосредоточен на необходимости сотрудничества внутреннего аудита с другими организациями аудита и контроля государственного сектора с целью избежания дублирования функций и совершенствования взаимоотношений. При этом в документе учтены особые обстоятельства, сложившиеся во многих странах-членах РЕМПАЛ, и представлен обзор различных функций и институциональных механизмов, ключевых особенностей их работы и направлений, по которым имеет место дублирование. После краткого изложения преимуществ и рисков, связанных с сотрудничеством, в публикации представлено описание различных механизмов сотрудничества и практические рекомендации по их созданию.

Функциональные механизмы

2

В настоящем разделе представлены определения функций внутреннего и внешнего аудита, финансовой инспекции и внутреннего контроля, снабжённые короткими углублёнными аналитическими комментариями.

Внутренний аудит

2.1

Институт внутренних аудиторов (IIA/ИВА) определяет процесс внутреннего аудита как “деятельность 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”⁷.

ИВА выделяет 2 основных типа деятельности внутреннего аудита:

- **Услуги аудита.**

Объективное изучение фактов с целью предоставления независимого мнения в отношении организации как таковой, ее подразделения, функции, процесса, системы или других объектов оценки. Диапазон услуг по предоставлению гарантий включает финансовый аудит, аудит эффективности (результативности), соответствия (нормативно-правовым требованиям), системной безопасности и. всестороннее исследование деятельности организации, ее финансового состояния и положения в госсекторе (due dilligence).

- **Консультационные услуги**

Консультационные и связанные с ними предоставляемые клиенту услуги, характер и масштабы которых согласованы с клиентом. При

⁷ Институт внутренних аудиторов. 2017 г. *Основы международной профессиональной практики.*

выполнении консультационных услуг внутренний аудитор должен сохранять объективность без принятия на себя внутренним аудитором управленческих обязанностей. Примерами такой деятельности являются предоставление рекомендаций, консультаций, оказание содействия и обучение.

Комментарий

В течение 20-го века внутренний аудит развивался как неотъемлемый компонент системы внутреннего контроля. По мере разрастания организаций в государственном и частном секторах их главные руководители уже не могли осуществлять лично надзор за системой внутреннего контроля. Поэтому высшие руководители создавали небольшие подразделения, независимые от руководителей среднего звена и которые были подотчетны и подчинялись только руководителю организации, задачей которых являлась проверка соответствия деятельности системы контроля запланированным параметрам. Традиционно в центре внимания внутреннего аудита находились вопросы соответствия процедурам (обязательным мерам контроля, которые должны быть в наличии) и финансовые вопросы. Зона внимания внутреннего аудита расширилась за пределы оценки финансовых систем и оценок соответствия нормативным предписаниям и стала включать в себя предоставление консультаций по вопросам контроля, управления рисками и общего управления организацией. А в настоящее время она включает в себя проверку экономичности, результативности и эффективности доходов и расходов.

По мере эволюции внутреннего аудита его роль стала кодифицироваться в стандартах, впервые выпущенных ИВА в США, но все более активно применяемых во всём мире. В настоящее время общепризнано, что внутренний аудит должен проводиться в соответствии с установленными стандартами по планированию, исполнению и отчётности. Страны, недавно принявшие решение о создании внутреннего аудита, могут воспользоваться оформленными в документальном виде передовыми практиками, которые помогут составить представление о сути и методах деятельности внутреннего аудита, а также об основных принципах взаимоотношений с внешними аудиторами.

Ещё одним недавним шагом вперёд по пути дальнейшего развития внутреннего аудита стало создание аудиторских комитетов, которые в целях обеспечения эффективности работы внутреннего аудита и укрепления его независимости от руководителей среднего звена, предоставляют руководителю организации экспертные консультации по эффективности функции внутреннего аудита. Аудиторские комитеты также играют определённую роль в продвижении хорошего взаимодействия внутренних и внешних аудиторов.

Внешним аудитом является аудит, осуществляемый независимым от проверяемой организации органом в соответствии с установленным комплексом стандартов аудита. Международные стандарты высших органов аудита (ISSAI), выпускаемые Международной организацией высших органов финансового контроля (INTOSAI), подразделяют внешние аудиты в государственном секторе на три широкие категории.

- **Финансовый аудит** устанавливает, если финансовая информация организации соответствует требованиям составления финансовой отчетности и нормативно-правовых документов. Этот аудит выполняет стоящие перед ним задачи посредством получения достаточных и приемлемых аудиторских доказательств, позволяющих аудитору вынести заключение в отношении наличия или отсутствия в финансовой информации существенных искажений, обусловленных мошенническими действиями или ошибками.⁸
- **Аудит эффективности** – это независимая, объективная и достоверная проверка правительственных мероприятий, систем, операций, программ, действий или организаций на соответствие принципам экономичности, результативности и эффективности и на предмет, имеется ли потенциал для их улучшения.⁹
- **Аудит соответствия предписаниям** – независимая оценка соответствия предмета проверки действующим требованиям, определенным в качестве критериев. Аудит соответствия выполняется посредством получения оценки соответствия деятельности, финансовых операций и информации во всех существенных аспектах требованиям, регулирующих деятельность проверяемого субъекта.¹⁰

Комментарий

Внешний аудит бюджетных организаций в государственном секторе обычно осуществляет высший орган аудита (ВОА) государства. ВОА также может проводить внешние аудиторские проверки государственных предприятий (ГП) и местных органов власти. В Разделе 3.2 представлена детальная информация об институциональном устройстве ВОА.

8 ISSAI 200 *Основополагающие принципы финансового аудита*

9 ISSAI 300 *Основополагающие принципы аудита результативности*

10 ISSAI 400 *Основополагающие принципы аудита соответствия*

2.3

Финансовое инспектирование

Финансовое инспектирование (ФИ) защищает государственные финансовые интересы посредством проведения финансовых инспекций с целью выявления случаев нарушения законодательных актов, регулирующих бюджетную, экономическую и бухгалтерскую деятельность, а также признаков мошенничества. Органы ФИ проводят финансовые проверки посредством изучения документов и фактов, касающихся финансовой и управленческой деятельности государственных учреждений и ГП. Эти органы отслеживают нарушения, следят за их устранением и по мере необходимости налагают административные санкции. Хотя в компетенцию этих органов не входит привлечение к ответственности за неправомерные действия, они в соответствующих ситуациях предоставляют документальные доказательства компетентным органам уголовного преследования (прокуратур).

Комментарий

Функция ФИ уходит корнями в высокоцентрализованные системы государственного управления, в которых применяются детализованные бюджеты и где Министерство финансов (или в некоторых странах администрация премьер-министра) сохраняет за собой главную инспекционную роль в рамках общей системы внутреннего контроля. Главной задачей ФИ является проверка или инспектирование бюджетных расходов бюджетных организаций, органов государственного управления и других организаций, получающих бюджетные средства, с целью установления законности расходования бюджетных средств. В центре внимания – обеспечение расходования бюджетных средств без нарушений нормативно-правовых требований, без проявлений мошенничества или неправомерных действий.

В документе «Внутренний контроль. Интегрированная модель» (COSO 2013 г.) внутренний контроль определяется как¹¹ **«процесс, осуществляемый советом директоров, менеджментом и другим персоналом организации, направленный на предоставление разумной уверенности в достижении целей, связанных с операционной деятельностью, подготовкой отчетности и комплаенс (соответствие законодательству и другим требованиям).»**

Данное определение является отражением нескольких основополагающих понятий. Внутренний контроль:

- **ориентирован на достижение целей** в рамках одного или нескольких категорий – операционная деятельность, отчётность и соответствие законодательству и другим требованиям (комплаенс)
- **является процессом**, состоящим из постоянных задачи мероприятий – т.е. средством достижения цели, а не самоцелью
- **осуществляется людьми** — не сводится лишь к письменным руководствам по политике и процедурам, системам и формам, а относится к людям и действиям, предпринимаемым ими на всех уровнях организации для оказания воздействия на внутренний контроль
- **способен предоставить разумную гарантию** (но не полную гарантию) высшему исполнительному руководству организации и совету директоров
- **может быть адаптирован к структуре организации** — гибок и может применяться как к организации в целом, так и по отношению к конкретному филиалу, отделению, функциональному подразделению или бизнес-процессу.

Данное определение преднамеренно расширено. Оно охватывает важные понятия, имеющие фундаментальное значение для того, как организации разрабатывают, внедряют и проводят внутренний контроль, и создаёт основу для применения в организациях, имеющих различную структуру и действующих в различных отраслях и географических регионах.

11 Развёрнутое толкование определения внутреннего контроля, приведённое в настоящем разделе, является прямой цитатой из документа «Внутренний контроль. Интегрированная модель» COSO 2013 г.

РИСУНОК 1: МОДЕЛЬ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ НА ОСНОВЕ ТРЁХ ЛИНИЙ

Риски в области достижения целей

Первая линия: владение и управление рисками и системой контроля

Оперативное управление на первой линии

Владеет рисками и отвечает за разработку и использование средств контроля организации для управления такими рисками

Владельцы бизнес-процессов, чья деятельность создает и/или управляет рисками, которые могут способствовать или препятствовать достижению целей организации

Включает в себя принятие правильных рисков

Вторая линия: отслеживание рисков и работы системы контроля в целях поддержки руководства

Функции по управлению рисками, осуществлению контроля и комплаенса

Консолидация опыта, совершенствование процессов и отслеживание эффективности управления наряду с первой линией в целях обеспечения эффективного управления рисками и системой контроля

Отделена от первой линии, но находится под контролем и управлением высшего руководства, и обычно выполняет некоторые управленческие функции

Функция управления и/или надзора, которая владеет многими аспектами управления рисками

Третья линия: обеспечение независимых гарантий совету директоров и высшему руководству относительно эффективности управления рисками и системы контроля

Внутренний аудит

Функция, обеспечивающая гарантии, а не управление, что отделяет ее от второй линии

Предоставляет гарантии в отношении работы первой и второй линий

Не может выполнять управленческие функции в целях защиты собственной объективности и организационной независимости

Достижение целей

Комментарий

Определение внутреннего контроля COSO устанавливает ответственность за внутренний контроль на старшее руководство организаций государственного сектора путём внедрения его пяти компонентов с целью:

- создания надлежащих условий для контроля (**контрольной среды**);
- гарантирования того, что риски, связанные с достижением организацией своих целей, подвергаются оценке, и что обеспечено своевременное реагирование на эти риски (**оценка рисков**);
- организации контрольных мероприятий, необходимых для устранения рисков, связанных с реализацией организацией своих целей (**контрольные мероприятия**);
- создания надёжных информационно-коммуникационных систем, обеспечивающих получение ответственным лицам за осуществление внутреннего контроля необходимой им информации (**информация и коммуникация**) и
- обеспечения мониторинга за механизмами внутреннего контроля и информирование о недостатках системы внутреннего контроля, лиц, которые могут принять меры для их устранения (**мониторинг**).

Работа надзорных функциональных подразделений, действующих внутри государственных организаций, например, внутреннего аудита является одним из ключевых элементов внутреннего контроля в рамках компонента «Мониторинг». Все чаще, в рамках модели организации управления рисками и внутреннего контроля «Три линии», внутренний аудит называют третьей линией (см. рисунок 1). Учреждения ФИ и ВОА находятся за пределами этой модели¹², поскольку они являются органами внешнего надзора. Однако в тех странах, где они существуют, они являются ключевыми компонентами общих механизмов управления государственным сектором.

12 Иногда учреждения ФИ и ВОА называют четвёртой линией контроля, а в классическом понимании они не являются частью системы внутреннего контроля. В некоторых случаях органы ФИ могут обеспечивать вторую линию защиты, но лишь в отношении обязанностей по внутреннему контролю их вышестоящих организаций.

3

Институциональные механизмы

В разных странах-членах PEMPAL могут использоваться различные институциональные механизмы, предназначенные для выполнения описанных выше функций. Например, финансовое инспектирование может осуществлять орган, учреждённый министром финансов или премьер-министром и подчиняющийся этим лицам. В других случаях этой деятельностью может заниматься высший орган аудита (ВОА). Что касается внутреннего аудита, эту функцию обычно выполняет орган, созданный внутри государственной организации и подчинённый руководителю этой организации. Однако внутренним аудитом может заниматься и некий централизованный орган, работающий вне организаций.¹³

3.1

Внутренний аудит

Подразделения внутреннего аудита обычно создаются в каждой организации государственного сектора и подчиняются руководителю организации. Однако в небольших организациях не всегда целесообразно создавать отдельное подразделение внутреннего аудита. По этой причине могут возникать другие механизмы, при помощи которых обеспечивается возможность совместного пользования услугами внутреннего аудита группой организаций. В некоторых странах существуют централизованные органы внутреннего аудита, предоставляющие услуги внутреннего аудита всем организациям государственного сектора.

¹³ Централизованный орган ВА подчиняется только высшему исполнительному руководителю организации, для которой проводится аудит.

Центральные подразделения по гармонизации

Во многих странах-членах РЕМПАЛ созданы централизованные подразделения, ответственные за комплексную нормативно-правовую поддержку, методологическую помощь, обучение и консультации, связанные с внутренним аудитом в государственном секторе. Эти подразделения часто называют Центральными подразделениями по гармонизации (ЦПГ). ЦПГ также отвечают за надзор за внедрением новых подходов к внутреннему контролю в соответствии с передовой международной практикой.

Комментарий

ЦПГ обычно является единственным органом на уровне центрального правительства, который может компетентно представлять общие взгляды подразделений внутреннего аудита в ходе взаимодействия с органами ФИ и ВОА. Следовательно, эти подразделения играют важную координирующую роль в становлении и развитии сотрудничества между органами внутреннего аудита, внешнего аудита и финансовой инспекции.

Высшие органы аудита

3.2

ВОА – это учреждение страны, осуществляющее на высшем уровне независимости контроль за финансовой деятельностью правительства, и ВОА является неотъемлемым компонентом общих механизмов управления государственным сектором.

Существует две основных организационных формы ВОА: коллегиальный орган или учреждение, созданное на основе единоначалия и действующее под управлением Генерального аудитора. Модель коллегиального органа основана на традиционной (французской) системе Счётного суда, который осуществляет функцию независимого судебного контроля за государственными счетами. Во многих странах, где все ещё существует Счётный суд, судебная и аудиторская функции объединены. Однако в большинстве своём современные Счётные суды/Аудиторские органы представляют свои заключения в отношении счетов государственного бюджета парламенту на основании проведённых аудиторских проверок и зачастую уже не обладают судебными полномочиями.

Хотя большинство ВОА проводит внешние аудиторские задания, некоторые ВОА проводят только проверки, по сути своей сходные с финансовыми инспекциями. Это часто является отражением того, каким способом (по модели франкоязычных или англоязычных стран) парламент страны распределяет бюджетные полномочия.

- **Модель франкоязычных стран** – бюджетными полномочиями наделяется широкий круг бюджетодержателей в каждой организации государственного сектора. Следовательно, роль ВОА в части финансового контроля заключается в подтверждении выполнения бюджетных обязательств (или закрытия бюджетных счетов) отдельными бюджетодержателями. Обычно это циклический процесс, и проверка проходит, например, периодически раз в два года и может охватывать несколько лет с момента последней проверки в учреждении. Этим модель франкоязычных стран отличается от модели англоязычных стран, где аудиторские проверки проводятся ежегодно.
- **Модель англоязычных стран** – бюджетными полномочиями наделяется руководитель каждой организации государственного сектора, а затем руководитель учреждения делегирует полномочия подчинённым. Роль ВОА в части внешнего аудита состоит в предоставлении ежегодного аудиторского заключения по финансовым отчётам каждой организации (или всего государственного сектора). Аудиторское заключение без оговорок является подтверждением выполнения бюджетодержателем бюджетных обязательств.

Комментарий

Глобальный тренд, поддерживаемый такими многосторонними банками развития, как Всемирный банк, и политико-экономическими союзами, в частности, Европейским Союзом (ЕС), заключается в стимулировании сдвига функций ВОА в сторону внешнего аудита. Счётные суды всё в большей степени побуждаются к выдаче ежегодных аудиторских заключений о состоянии счетов правительства.

3.3

Финансовая инспекция

Органы финансовой инспекции обычно представляют собой отдельные учреждения, созданные внутри структуры министерства финансов и подчиняющиеся этому министерству. В некоторых странах это учреждение может находиться в прямом подчинении премьер-министру.

Комментарий

Учреждения финансовой инспекции имеют много общего с органами аудита. Они обычно независимы от инспектируемых ими организаций,

сосредотачиваются на проверке финансовых операций, анализируют, насколько тщательно инспектируемые организации выполняют финансовые правила и нормативы, и готовят отчёты о результатах проверок, указывая в них те направления, по которым соответствие предписаниям нарушено.

Главным отличием ФИ от органов аудита лежит в сфере полномочий на наложение дисциплинарных и прочих взысканий, порядка подчинения и отчётности и диапазона проводимых мероприятий. Органы ФИ имеют право налагать взыскания на лиц, нарушающих финансовые правила и нормативные требования, тогда как органы аудита таких полномочий не имеют. Кроме того, порядок подчинения органов ФИ и аудита разный, т.е. финансовая инспекция обычно подчинена министру финансов, тогда как внутренний аудит подчиняется главе организации, создавшей подразделение внутреннего аудита, а ВОА подчиняется парламенту. И, наконец, органы аудита располагают более широкими полномочиями по оценке экономичности, рациональности и результативности расходования государственных средств.

Управление процессом преобразований

3.4

Механизмы управления финансами в государственном секторе постоянно развиваются, отражая изменения в передовой практике. Например, изменения в системе управления финансами во Франции в течение последних 10 лет привели к сдвигу от традиционной франкофонной модели к англофонной модели управления финансами. Кроме того, в 2013 году COSO выпустил новый концептуальный документ, в котором определены передовые практики внутреннего контроля.

В странах-членах PEMPAL, которые переходят с модели управления финансами франкоязычных стран на модель англоговорящих, во многих случаях потребуется подвергнуть пересмотру долгосрочную роль финансовой инспекции. Это исключительно важно для обеспечения такого баланса между ролями внутреннего аудита и финансовой инспекции, благодаря которому подотчетность и ответственность министров перед парламентом была бы усилена (а не снижена). Именно повышенная подотчетность и ответственность является ключевым элементом англофонной модели.

ВОА, переключившиеся (или находящиеся в процессе переключения) с функции внешнего финансового контроля на функцию внешнего аудита, могут столкнуться с существенными вызовами в сфере переподготовки персонала для выполнения аудиторской работы. Кроме того, как в краткосрочной, так и в долгосрочной перспективе, следует ожидать сдвигов во взаимоотношениях между финансовой инспекцией и внутренним аудитом.

В начале пути ВОА будет иметь больше общего с органами ФИ, поэтому обе службы могли бы делиться друг с другом своими планами в отношении организаций, которые они намерены инспектировать. Кроме того, способы проведения обеими службами финансовых проверок будут очень сходными. Однако по мере перехода ВОА на внешний аудит его схожесть с органами ФИ будет ослабевать. Поскольку виды проводимых этими службами анализов будут различаться, потребность делиться своими планами будет уже не столь насущной. Всё в большей степени ВОА будет нуждаться в более активном взаимодействии с внутренним аудитом, прежде всего, потому, что стандарты аудита требуют от внешних аудиторов подвергать проверке механизмы внутреннего контроля, одним из которых является внутренний аудит. Внешние аудиторы, возможно, при формировании своих заключений в отношении финансовых отчётов захотят опираться на результаты работы внутренних аудиторов.

Ключевые особенности ролей и работы внутреннего аудита, высшего органа аудита и органов финансового инспектирования

4

В настоящем разделе рассматриваются ключевые особенности роли органов внутреннего аудита, финансового инспектирования и ВОА, а также методов и подходов, практикуемых ими в своей работе. В Таблице 1 учтены различные функции, которые может выполнять ВОА, и показаны различные линии подчинённости учреждений ФИ. Однако в таблице не нашли отражения различные способы организации внутреннего аудита, то есть в форме централизованного или децентрализованного подразделения внутреннего аудита или в какой-то иной организационной форме. Причина кроется в том, что организационные механизмы не должны воздействовать ни на первичные линии подчинённости, ни на диапазон работы внутреннего аудита.

Если организационные механизмы воздействуют на фундаментальные элементы эффективного внутреннего аудита, эти механизмы нельзя считать механизмами, способствующими исполнению функции внутреннего аудита. Например, переименование органа финансовой инспекции в орган внутреннего аудита без изменения линий подчинения или сути выполняемой работы не приведёт к переходу на реализацию функции внутреннего аудита.

ТАБЛИЦА 1: ОСНОВНЫЕ ОСОБЕННОСТИ И ФУНКЦИИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА ВОА И ОРГАНОВ ФИНАНСОВОЙ ИНСПЕКЦИИ

Особенности	Внутренний аудит	Высший орган аудита	Финансовая инспекция
Полномочия устанавливаются	Главой организации, создавшей подразделение внутреннего аудита и аудиторский комитет, если таковой существует	Парламентом или судебным правом	Министерством финансов или премьер-министром

Особенности	Внутренний аудит	Высший орган аудита	Финансовая инспекция
Отчитывается перед	Главой организации, создавшей подразделение внутреннего аудита и аудиторский комитет, если таковой существует	Парламентом или общественностью (путём публикации решений)	Министром финансов, премьер-министром или правительством/ кабинетом министров
Должен быть независим от	Руководства среднего звена в министерствах	Правительства	Руководителя проверяемой организации
Может полагаться на работу других	Да	Да	Нет
Может налагать взыскания/ штрафы	Нет	Возможно, если это судебное учреждение	Да
Существует международный стандарт	Да. Изданы ИВА	Да. Изданы INTOSAI (ISSAI)	Нет
Работа ведётся в соответствии со стандартами	Да, если внутреннему аудиту предписано выполнять стандарты	Да, если закон о ВОА требует от ВОА исполнения стандартов	Нет
Выдаёт заключение о финансовых отчётах	Нет	Да, если осуществляется внешний аудит, а не финансово-инспекционные проверки	Нет
Анализирует финансовые операции	Да	Да	Да
Подает ежегодный отчёт в парламент	Нет	Да, если проводится внешний аудит Если осуществляется не внешний аудит, может предоставлять отчёт (акт) о результатах финансово-инспекционной работы.	Обычно нет
Проводит предшествующий анализ систем и процессов	Да	Нет	Нет

Особенности	Внутренний аудит	Высший орган аудита	Финансовая инспекция
Планирование с учётом рисков	Да	Да (обычно)	Возможно
Диапазон проверки	Все направления работы организации государственного сектора	<p>При проведении внешнего аудита обязательно предоставление заключения по финансовым отчётам</p> <p>Если проводится не внешний аудит, осуществляется периодический анализ всех финансовых операций и процессов, связанных с финансами</p> <p>В ходе отдельных аудиторских заданий результативности анализируется реализация политик</p>	Все финансовые операции и связанные с финансами процессы
Охват	Основан на стратегии внутреннего аудита и рисках	<p>При проведении внешнего аудита ежегодно выдаёт заключение по финансовым отчётам.</p> <p>Если проводится не внешние аудиты, а финансово-инспекционные проверки соответствия, охват обычно периодичен и имеет цель проверки всех бюджетодержателей за несколько лет.</p> <p>Периодический аудит результативности</p>	Периодический с целью проверки всех бюджетодержателей за несколько лет
Подход	Системный аудит	<p>При проведении внешнего аудита используются разные подходы в зависимости от характера проводимой проверки:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Финансовый аудит - Аудит соответствия требованиям - Аудит результативности. <p>Если проводится не внешний аудит:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Анализ соответствия нормативно-правовым предписаниям 	Анализ соответствия нормативно-правовым предписаниям

Особенности	Внутренний аудит	Высший орган аудита	Финансовая инспекция
<p>Цель любого анализа механизмов внутреннего контроля</p>	<p>Предоставить руководству гарантию эффективности механизмов контроля</p>	<p>При проведении внешнего аудита ВОА может определить, насколько эффективно работают механизмы контроля для того, чтобы сократить прямое самостоятельное тестирование</p> <p>Если проводится не внешний аудит не, ВОА может провести анализ механизмов контроля для установления несоответствий и нарушений нормативно-правовых требований</p>	<p>Для установления несоответствий и нарушений нормативно-правовых требований</p>
<p>Роль в противодействии мошенничеству и коррупции</p>	<p>Может выявлять зоны возможного мошенничества и коррупции в результате аудиторской работы</p> <p>Может также проводить проверки в зонах высокого риска мошенничества и коррупции</p>	<p>Может выявлять зоны возможного мошенничества и коррупции в результате другой работы</p>	<p>Может организовываться инспекция для проверки зон высокого риска мошенничества и коррупции</p> <p>Может выявлять зоны возможного мошенничества и коррупции в связи с работой других механизмов контроля</p>
<p>Результаты работы</p>	<p>Гарантия</p> <p>Рекомендации по действиям руководства</p>	<p>При проведении внешнего аудита предоставляет аудиторские заключения (с оговорками и без оговорок) и другие отчёты в парламент</p> <p>Когда внешний аудит не проводится – устранение недостатков и санкции</p>	<p>Устранение недостатков и санкции</p>

5

Основные направления деятельности, в которых может иметь место дублирование функций внутреннего аудита, внешнего аудита и финансовой инспекции

Информация, изложенная в предыдущем разделе, свидетельствует о возможности дублирования функций указанных органов, и, действительно, частичное дублирование неизбежно. Следует отметить, что такое дублирование может и не вызывать никаких проблем. Например, стандарты аудита позволяют внешнему аудитору полагаться на работу других органов (включая органы внутреннего аудита) при условии, что внешний аудитор считает, что эта работа выполнена на приемлемом уровне.¹⁴ Ключевые направления возможного дублирования функций:

- **Аудиторское задание или инспекция одного учреждения государственного сектора тремя отдельными органами.**

В течение одного периода времени один бюджетодержатель может быть подвергнут проверке со стороны ФИ, ВА и ВОА. Это происходит в связи с цикличностью исполнения функций инспекции и внутреннего аудита или практикуемым ими охватом на основе риска, а также в связи с масштабом самостоятельного тестирования, которое может потребоваться для проведения работы по внешнему аудиту.

- **Анализ одних и тех же финансовых операций различными органами.**

Финансовые операции могут подлежать проверке как со стороны финансовой инспекции, так и аудита. Возможна ситуация, когда разные органы делают различные выводы о правомерности тех или иных финансовых операций. Например, финансовый инспектор может прийти к заключению, что определённая операция выполнена в нарушение некоего нормативного требования, а аудитор сочтёт эту же операцию действительной, точной и полной по всем существенным аспектам.

¹⁴ В разделе 3.3 Лимской декларации ISSAI говорится: «В качестве внешней контрольной службы высший орган аудита должен проверять эффективность внутренней контрольной службы (внутреннего аудита). Если внутренняя служба аудита признана эффективной, необходимо предпринимать шаги, с тем чтобы, не ущемляя право высшего органа аудита, проводить всеохватывающую проверку, обеспечивать необходимое разделение задач и сотрудничество между высшим органом аудита и внутренней аудиторской службой».

- **Все органы могут выявлять случаи потенциального мошенничества и коррупции.**

Внутренний аудит может сосредоточиваться на эффективности систем внутреннего контроля в борьбе с мошенничеством, тогда как ФИ может уделять главное внимание выявлению сигналов и признаков наличия фактических случаев мошенничества и проявления коррупции. ВОФК и внутренний аудит могут также выявлять случаи мошенничества и коррупции при проведении другой работы (т.е. при выполнении аудиторских и иных заданий, не нацеленных на выявление мошенничества и коррупции). Ни один из органов не имеет полномочий на привлечение к ответственности по делам о мошенничестве и коррупции, и такие дела обычно передаются другим компетентным органам.

- **Проверка систем внутреннего контроля.**

Несмотря на то, что задачи каждого из органов могут различаться, все три органа могут проводить проверку различных аспектов внутреннего контроля.

Преимущества сотрудничества и связанные с ним риски

6

Эффективное сотрудничество является единственным средством, при помощи которого три органа могут избежать накладок и дублирования, описанных в разделе 5.

К преимуществам сотрудничества следует отнести:

- Обмен опытом и знаниями;
- Укрепление способности каждого из органов содействовать продвижению хорошего управления и повышению ответственности и подотчётности;
- Более эффективные аудиторские задания и инспекции благодаря более чёткому пониманию соответствующих обязанностей и ролей в аудите;
- Меньшее беспокойство проверяемой организации;
- Более глубокое понимание рисков, с которыми сталкивается организация, что ведёт к более целенаправленному аудиту и инспекции и позволяет давать более качественные советы руководству;
- Более высокий уровень скоординированности аудиторской и инспекционной деятельности;
- Более глубокое понимание всеми сторонами результатов работы коллег, которые могут использоваться в качестве информационной основы для создания планов и программ в будущем и
- Более широкие возможности использования работы других.

Существуют также и риски, например:

- Возможная утрата конфиденциальности, независимости и объективности;
- Потенциальный конфликт интересов трёх сторон;
- Размывание границ ответственности;
- Отсутствие общих стандартов работы, проводимой разными органами;
- Неверное толкование выводов при использовании результатов работы другого органа;
- Возможное расхождение мнений по существу вопроса и
- Преждевременное распространение выводов другой организации.

7 Основы сотрудничества

СВА признаёт, что существуют официальные и неофициальные способы развития сотрудничества между тремя функциональными службами, являющимися предметом данной публикации. Их диапазон может простираться от простейшей координации мероприятий до более углублённых методов совместной работы. Широта спектра возможного взаимодействия указывает на то, что структуры аудита и инспекции могут эффективно сотрудничать на различных уровнях.

7.1 Виды сотрудничества

Диапазон возможностей сотрудничества включает в себя:

- Обмен информацией и координация в области планирования проверок / аудиторской стратегии (например, совместные заседания по планированию)
- Регулярные встречи аудиторов ВА, ВОА и ФИ;
- Процедуры (договоренности) для обмена информацией (включая консультационные процедуры);
- Доведение результатов аудиторских заданий/инспекций до сведения друг друга;
- Организация общих учебных программ и курсов;
- Разработка методологий;
- Обмен учебными материалами, методологиями и программами работы;
- Предоставление доступа к аудиторской документации;
- Откомандирование сотрудников или обмен ими (например, обучение на рабочем месте);
- Использование определённых аспектов работы друг друга для определения характера, продолжительности и объема запланированных аудиторских процедур;

- Сотрудничество по ряду таких аудиторских процедур, как, например, сбор аудиторских доказательств или проверка (тестирование) данных;
- Широкое вовлечение ЦПГ в процессы координации работы ВА, ВОА и ФИ.

Сотрудничество может осуществляться официально или неофициально и на различных уровнях. На рисунке 2 представлены разнообразные способы сотрудничества с точки зрения степени официальности и уровня усилий, которые могут потребоваться для обеспечения такого сотрудничества.

РИСУНОК 2: МЕТОДЫ СОТРУДНИЧЕСТВА И СООТВЕТСТВУЮЩИЕ УРОВНИ ОФИЦИАЛЬНОСТИ И УСИЛИЙ



Мероприятия, указанные в правой верхней четверти схемы на рисунке 2, с большей степенью вероятности могут эффективно реализовываться при наличии официальных соглашений о сотрудничестве, тогда как для видов сотрудничества, указанных в левой нижней четверти схемы, официальные соглашения не нужны. Некоторые из мероприятий, например, встречи, можно поместить во все четыре четверти в зависимости от того, как такие встречи будут организовываться, и каким темам они будут посвящены. В то время как на проведение некоторых действий необходимо будет затратить совсем небольшие дополнительные усилия (например, передать результаты проверок), будет полезно выполнить эти действия официально, например, для обеспечения конфиденциальности раскрываемой информации.

7.2 Принципы эффективного сотрудничества

СВА подтверждает и отстаивает четыре принципа сотрудничества, определённые Международной организацией высших органов аудита (INTOSAI), а именно: принципы обязательства (приверженности сотрудничеству), взаимных консультаций, сотрудничества (поддержания связи) и уверенности (взаимного доверия).¹⁵ Эти принципы в равной степени применимы и в отношении сотрудничества между внутренним и внешним аудитом, между внутренним аудитом и финансовой инспекцией и между внешним аудитом и финансовой инспекцией.

- **Обязательство (приверженность сотрудничеству).** Эффективное сотрудничество между органами внутреннего аудита, финансовой инспекции и ВОА может быть обеспечено, если все стороны проявляют желание и приверженность делу развития согласованных и эффективных аудиторско-инспекционных услуг. Несмотря на то, что каждая из сторон играет свою роль, имеет собственные обязанности и линии подотчётности и ответственности, зачастую имеет место дублирование функций этих организаций, и для эффективного сотрудничества необходимо желание всех сторон проявлять гибкость в координации работы в этих направлениях. Сотрудничество будет скорее всего наиболее успешным там, где все стороны играют активную роль в продвижении сотрудничества и проявляют желание провести необходимые для этого преобразования. Коротко говоря, приверженность – это соответствующее отношение.

15 INTOSAI GOV 9150 *Координация и сотрудничество между ВОФК и органами внутреннего аудита в государственном секторе*
http://www.issai.org/media/13353/intosai_gov_9150_e_.pdf

- **Взаимные консультации.** Регулярные консультации представителей трёх организаций создают основу для выявления возможностей выгодного сотрудничества и определения механизмов его реализации. Консультации помогут разобраться с неоднозначными вопросами и облегчат работу.
- **Сотрудничество (поддержание связи).** Коммуникация – это двусторонний процесс. Поддержание регулярной открытой связи между тремя учреждениями играет исключительно важную роль в обеспечении успешного сотрудничества. Открытая и прозрачная коммуникация будет способствовать построению доверия между ВА, ВОА и ФИ в ходе проведения аудиторских проверок и инспекций. Официальная коммуникация может осуществляться в форме совещаний, проводимых, например, для обмена планами и/или оценками рисков. Неформальные встречи также могут использоваться для углубления понимания роли всех трёх сторон. В идеальном случае процедуры обеспечения эффективного сотрудничества должны быть согласованы всеми сторонами и изложены в совместно утверждённом документе.
- **Уверенность (взаимное доверие).** При необходимости объединения усилий все стороны должны доверять результатам проделанной другими сторонами работы. В тех случаях, когда ВОА или орган ФИ используют выводы и отчёты службы внутреннего аудита, они должны быть уверены в том, что работа проведена на надлежащем и приемлемом уровне.

Необходимость заключения официальных соглашений между учреждениями

7.3

Многие организации не оформляют официальных соглашений в тех случаях, когда сотрудничество носит неформальный характер и не требует серьёзных усилий участвующих в нём сторон. Однако там, где совместная работа требует значительного вклада каждой участвующей организации (например, обязательства о совместной аудиторской работе) или обмена конфиденциальной информацией (например, программами аудиторских проверок и отчётами), такое сотрудничество было бы целесообразно оформить официально.

В Приложении содержатся различные варианты разработки соглашений о сотрудничестве и приведены примерные формулировки, которые могут использоваться в таких соглашениях.

Приложение

Разработка соглашения о сотрудничестве

В странах-членах сети PEMPAL действуют разные нормативно-правовые базы, а также собственные институциональные механизмы аудита и финансовой инспекции. В связи с этим СВА представляется нецелесообразным создание единого шаблона официального соглашения для всех стран.¹⁶ СВА считает целесообразным вместо этого разработать модель, которой смогут воспользоваться страны при подготовке таких соглашений.

На практике соглашения о сотрудничестве, вероятнее всего, будут оформляться в двух широких форматах:

- «Рамочное» соглашение о сотрудничестве высокого уровня, согласуемое на уровне всего государственного сектора основными учреждениями, имеющими соответствующие полномочия.
- «Детализированное» соглашение о сотрудничестве более низкого уровня, согласуемое для одного учреждения государственного сектора.

Рамочное соглашение высокого уровня может заключаться между всеми тремя функциональными службами или в двустороннем порядке между любыми двумя из них.

Методические рекомендации ПСВА по разработке соглашений о сотрудничестве состоят из трёх частей:

- В части А представлены ключевые проблемные вопросы, которые необходимо учесть при подготовке соглашения о сотрудничестве.
- В Части В рассматриваются положения, которые могут быть включены в рамочное соглашение о сотрудничестве высокого уровня между ВОА, ФИ и ЦПГ (представляющей подразделения внутреннего аудита по всей стране). В этой части также содержатся примеры формулировок, которые могут использоваться в отношении определённых мероприятий по сотрудничеству.
- В Части С рассматриваются положения, которые могут быть включены в детализированное соглашение более низкого уровня, заключаемое между любыми двумя сторонами. В ней также представлены некоторые примеры (с вариантом решения) мероприятий по сотрудничеству, которым заключение детализированного соглашения о сотрудничестве могло бы принести пользу.

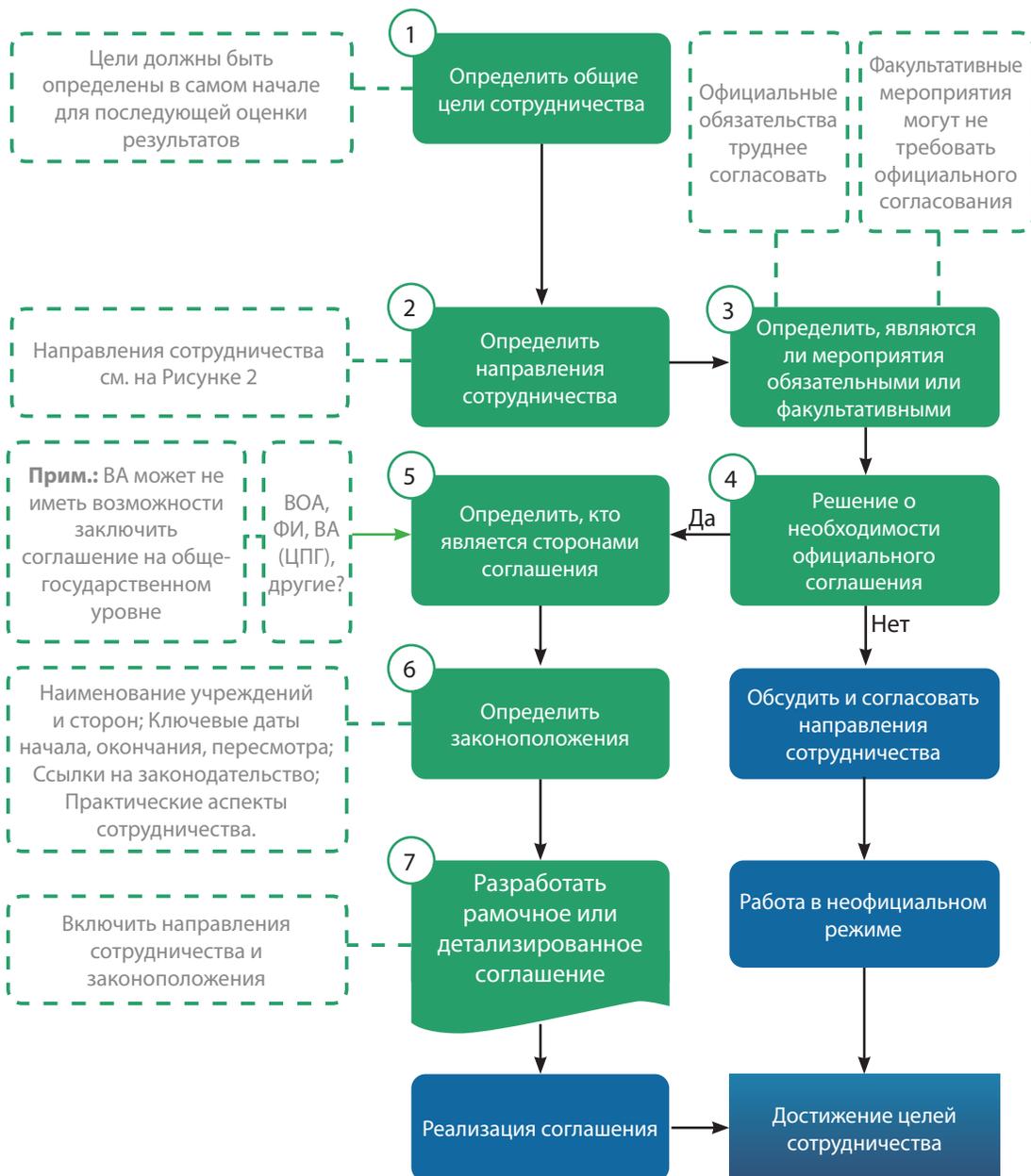
¹⁶ Попытки разработать такого рода шаблон соглашения, предпринятые Рабочей группой СВА RIFIX, не достигли успеха по причине большого количества переменных факторов.

Ключевые вопросы, которые необходимо учесть при подготовке соглашения о сотрудничестве

A

При подготовке соглашения о сотрудничестве необходимо принять во внимание ряд ключевых факторов, которые можно рассматривать как последовательность шагов, изображённую на рисунке 3.

РИСУНОК 3: ЭТАПЫ РАЗРАБОТКИ СОГЛАШЕНИЯ О СОТРУДНИЧЕСТВЕ



Вопросы, на которые необходимо дать ответы в отношении шагов с первого по шестой, изложены в Таблице 2 вместе с комментариями по методическим рекомендациям. Дополнительные замечания по подготовке рамочного или детализированного соглашений о сотрудничестве представлены в Разделах В и С соответственно.

ТАБЛИЦА 2: ВОПРОСЫ, КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО ЗАДАТЬ ПЕРЕД ПОДГОТОВКОЙ СОГЛАШЕНИЯ О СОТРУДНИЧЕСТВЕ

Question	Comments
<p>1. В каких направлениях предлагается сотрудничать?</p>	<p>Самым важным первым шагом является определение направлений, по которым предлагается сотрудничество.</p> <p>Желаемое направление сотрудничества необходимо определить до принятия решения о необходимости заключения официального соглашения.</p>
<p>2. Каковы общие цели и преимущества предлагаемого соглашения о сотрудничестве?</p>	<p>Как и в любом другом случае предлагаемого использования ресурсов государственного сектора, цели и планируемые преимущества предлагаемых мероприятий по сотрудничеству должны быть определены в самом начале. Это облегчит последующую оценку успеха в достижении целей и использовании преимуществ.</p>
<p>3. Являются ли мероприятия по сотрудничеству обязательными или факультативными?</p>	<p>Критически важно определить, является ли сотрудничество факультативным (т.е. деятельностью, которой организация может заниматься при наличии у неё соответствующего желания) или обязательным (официальной обязанностью одной из сторон делать что-то).</p> <p>В общем и целом, сложнее разработать соглашение о сотрудничестве, если оно возлагает официальные обязанности на каждую из сторон.</p>

Question	Comments
<p>4. Есть ли необходимость в официальном соглашении?</p>	<p>На подготовку и согласование официального соглашения о сотрудничестве между двумя или более сторонами требуется много времени. Всем сторонам необходимо понять, оправдывают ли предлагаемые виды сотрудничества затраты времени на подготовку соглашения.</p> <p>Например, если речь идёт о проведении неформальных встреч всех сторон 3 или 4 раза в год для обсуждения запланированных ими программ работы, вероятно, нет необходимости заключать официальное соглашение.</p>
<p>5. Кто будет являться сторонами соглашения, и имеют ли все стороны право заключать официальные соглашения о сотрудничестве?</p>	<p>Соглашения о сотрудничестве должны подписываться лицами, имеющими полномочия на заключение официальных соглашений. Необходимо учитывать следующее:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Подразделение внутреннего аудита в организации государственного сектора, скорее всего, не является отдельным юридическим лицом, поскольку подчиняется руководителю этой организации. В таком случае, вероятно, сторонами любого соглашения о сотрудничестве должны становиться организация или ЦГГ, действующая от имени подразделения внутреннего аудита. • Подразделение финансовой инспекции может являться структурной единицей Министерства финансов, где правом заключения любых соглашений о сотрудничестве наделён только министр.
<p>6. Какие конкретные законоположения должны быть включены в соглашение?</p>	<p>Как правило, возникает необходимость внести в соглашение части, посвящённые правовым вопросам, а именно:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Стороны соглашения. Фамилии лиц и наименования учреждений, заключающих соглашение. • Ссылки на правовые нормы, санкционирующие участие сторон в соглашении. • Положения, связанные с практическими аспектами реализации соглашения. Главными являются положения о начале и окончании действия соглашения, о времени его пересмотра и о том, какие механизмы управления должны быть созданы.

В настоящем разделе рассматриваются характер и диапазон рамочного соглашения высокого уровня о сотрудничестве между всеми тремя функциональными службами внутреннего, внешнего аудита и финансовой инспекции.

Кто будет являться сторонами соглашения?

Вероятнее всего, сторонами рамочного соглашения, охватывающего все три функциональные службы будут являться:

- ВОА страны (обычно в лице главы ВОА или уполномоченного должностного лица, действующего от имени главы ВОА);
- Министр (или уполномоченное должностное лицо, действующее от имени министра), отвечающий за работу ФИ;
- Министр (или уполномоченное должностное лицо, действующее от имени министра), отвечающий за работу ЦПГ (или аналогичного государственного органа, ответственного за формирование политики в области ВА).

В стране могут существовать и другие учреждения аудита, например, органы, уполномоченные вести аудит расходования средств Европейского Союза, которые также могут стать стороной рамочного соглашения.

Как правило, для руководителей отдельных подразделений ВА нецелесообразно заключать рамочные соглашения высокого уровня, равно как и для двух других учреждений заключать большое количество отдельных рамочных соглашений с каждым подразделением ВА нерационально. Исходя из этого, «рамочное» соглашение, скорее всего, будет заключено ЦПГ, действующей от имени всех подразделений ВА страны.

Какие виды сотрудничества будет охватывать такое соглашение?

Общая цель рамочного соглашения заключается в снижении уровня функционального дублирования и дублирования мероприятий трёх служб, в продвижении общих стандартов сотрудничества между этими службами и в поощрении обмена информацией и результатами работы различных органов.

Рамочное соглашение высокого уровня также может использоваться для создания правовых оснований для передачи определённой информации одним органом другому, например, устанавливая требование об

обязательном направлении отчётов внутреннего аудита в орган ФИ. В нём также могут содержаться отсылки к национальным стандартам или законам, регламентирующим доступ ВОА к информации, для напоминания другим органам о существовании соответствующих стандартов и законов.

Формулировки, которые могут использоваться в рамочном соглашении высокого уровня

Примерные формулировки, которые могут использоваться в трёхстороннем соглашении, приведены ниже и охватывают цели, преимущества, принципы сотрудничества, а также мероприятия в рамках сотрудничества.

- **Цели.** Целью настоящего соглашения является повышение общего уровня эффективности аудита [и/или инспекции] в государственном секторе за счёт обеспечения эффективной координации деятельности и сотрудничества различных участвующих в этом процессе учреждений.
- **Преимущества.** Стороны настоящего соглашения признают наличие существенных преимуществ, создаваемых за счёт координации деятельности и сотрудничества учреждений аудита и инспекции в государственном секторе. Эти преимущества помимо прочих включают в себя:
 - Повышение уровня рациональности инспекционных/аудиторских мероприятий;
 - Сокращение нагрузки на подвергаемые проверкам организации за счёт устранения перехлёста инспекционных/аудиторских мероприятий;
 - Сокращение вероятности ненужного дублирования аудиторской работы (экономия);
 - Совершенствование методики планирования и проведения аудиторской и инспекционной работы;
 - Повышение качества инспекционных\аудиторских мероприятий и максимальное расширение их охвата на основе оценки рисков и выявления значительных рисков;
 - Более результативные аудиторские и инспекционные проверки благодаря более чёткому пониманию соответствующих ролей и требований;
 - Укрепление соответствующей взаимной способности продвигать практики эффективного управления и подотчётности, а также способствовать углублению понимания руководством важности внутреннего контроля и
 - Обмен идеями и знаниями.

- **Принципы сотрудничества.** Стороны настоящего соглашения подтверждают, что сотрудничество будет строиться на принципах приверженности сотрудничеству, взаимных консультаций, коммуникации и доверия.

Приверженность сотрудничеству (участие, вовлечённость)

- Все стороны имеют желание сотрудничать и приверженность делу развития скоординированных и эффективных инспекционно-аудиторских услуг.
- Все стороны желают проявлять гибкость в работе для обеспечения должного уровня координации усилий.
- Все стороны будут играть активную роль в продвижении сотрудничества и обязуются проводить преобразования для его обеспечения.

Консультации (вовлечённость, равноправные отношения)

- Все три стороны будут проводить регулярные консультации с целью выявления возможностей для взаимовыгодного сотрудничества и механизмов обеспечения такого сотрудничества. Такие консультации будут проходить в формате ежегодного совещания сторон, на котором будет проводиться анализ эффективности сотрудничества в течение предшествующих 12 месяцев и выдвигаться предложения о практических действиях, необходимых для улучшения сотрудничества между тремя сторонами. В круг таких предложений могут входить инициативы по изменению условий настоящего соглашения.

Коммуникация (прозрачность)

- Все стороны обязуются обеспечивать регулярную и открытую коммуникацию, при помощи которой будет формироваться доверие между учреждениями.
- Каждые шесть месяцев будут проводиться официальные совещания для обмена взглядами и стратегиями.
- Более часто проводимые неформальные встречи также будут использоваться для формирования более глубокого понимания роли, которую играет каждая из сторон.

Уверенность (доверие)

- В случае необходимости проведения совместной работы каждая сторона должна быть уверена в надлежащем выполнении работы другими сторонами.
- Все стороны признают, что при желании со стороны ВОА опираться на результаты работы подразделения внутреннего аудита, ВОА

должен действовать в соответствии со стандартами аудита. Эти стандарты требуют от ВОФК выполнения процедур, необходимых для получения гарантии выполнения работы внутренним аудитором с должной тщательностью. Следовательно, ВОА может провести анализ проведённой внутренним аудитором работы, чтобы убедиться в том, что она проведена на удовлетворяющем ВОА качественном уровне.

- **Мероприятия в рамках сотрудничества.** Периодические решения в отношении мероприятий в рамках сотрудничества принимаются совместно всеми сторонами соглашения и оформляются в письменном виде. Круг таких мероприятий может включать в себя:

На этапе планирования

- Обмен информацией/документацией (включая годовой план аудита и информацию, связанную с результативностью работы организации, например, показатели результативности и выводы по анализу результативности);
- Разработку методологий (охватывающих разработку процедур аудита и технологии оценки рисков) и
- Использование определённых аспектов работы друг друга для определения характера, времени и глубины предстоящих процедур проверки, что может также включать в себя обмен информацией о рисках, связанных с мошенничеством и коррупцией.

На этапе работы в поле

- Взаимодействие в рамках ряда процедур проверки, например, при сборе аудиторских доказательств и тестировании данных, а также при сборе документации о системах и операционной деятельности проверяемой организации.

На этапе отчётности

- Обмен отчётами сразу после их оформления и
- Контроль реагирования на выводы и рекомендации по результатам аудиторской проверки.

За пределами конкретных аудиторских заданий

- Организация совместных мероприятий по обмену профессиональными знаниями, например, дискуссий, тренингов, совещаний по вопросам сотрудничества, семинаров и дискуссий за круглым столом, в ходе которых могут обсуждаться вопросы государственного управления, управления рисками или эффективности механизмов внутреннего контроля.



Детализированное соглашение о сотрудничестве

СВА предполагает, что детализированное соглашение о сотрудничестве будет связано с конкретной областью деятельности структур государственного управления и, следовательно, будет заключаться между ВОФК или органом ФИ и конкретным(и) подразделением (подразделениями) внутреннего аудита. Первый из приведённых ниже примеров показывает, каким образом, исходя из желания ВОФК, может складываться его сотрудничество с подразделениями внутреннего аудита в проведении аудита результативности политики государственных закупок.

Пример с решением 1: Вовлечение подразделений внутреннего аудита в проведение ВОА аудита госзакупок

ВОА принимает решение провести аудит результативности процесса закупок в государственном секторе. Для выполнения этой задачи необходимо будет провести выборочный контроль закупок в пяти организациях государственного сектора, в трёх из которых имеются подразделения внутреннего аудита. ВОА решает обратиться ко всем трём подразделениям и заручиться их согласием о проведении совместной с ВОА работы по анализу процессов закупок в трёх организациях.

В соглашении будут конкретно определены (i) цели предлагаемой работы; (ii) ожидаемый вклад в работу со стороны ВОА (например, подготовка общего перечня вопросов для использования каждым подразделением внутреннего аудита); (iii) ожидаемый вклад подразделений внутреннего аудита в виде предоставления документации, проведения анализа эффективности внутреннего контроля или предоставления определённых данных о результативности процессов закупок); (iv) временные рамки проведения совместной работы; (v) способы доведения информации о выводах внутреннего аудита до ВОА; (vi) способ предоставления окончательного отчёта ВОА подразделениям внутреннего аудита.

Во втором примере рассматриваются процедуры взаимодействия в случае, когда ВОА полагается на результаты работы подразделений внутреннего аудита. Здесь нет необходимости заключать официальное соглашение для введения положения об опоре на результаты работы ВА, поскольку такое положение содержится в стандартах внешнего аудита.

Пример с решением 2: Рамочное соглашение оговаривает технологию сотрудничества подразделений ВА с ВОА

ВОА и ЦПГ принимают решение о внесении в рамочное соглашение процессов, при помощи которых ВОА при проведении внешнего финансового аудита опирается на результаты работы внутреннего аудита. В рамочном соглашении разъясняется следующее:

В случаях, когда ВОА намерен использовать результаты работы внутреннего аудита, он уведомляет соответствующее подразделение внутреннего аудита о том, какая документация ему потребуется для проведения полной оценки. Такое уведомление обычно включает в себя запрос на копии стратегических и ежегодных планов, штатного расписания и всех (или подборки из нескольких) окончательных вариантов аудиторских отчётов. Подразделение внутреннего аудита предоставляет указанную информацию в течение 14 дней после получения запроса. Кроме того, подразделение ВА предоставит ВОА соответствующий доступ для проведения выборочного анализа документации, представленной в поддержку выводов аудиторских заключений (обычно такая проверка проводится в офисе внутреннего аудитора).

В этих обстоятельствах нет необходимости в заключении двустороннего соглашения между ВОА и подразделением внутреннего аудита. ВОА просто может сослаться на рамочное соглашение как основание для соответствующих действий со стороны подразделения внутреннего аудита.

Кто будет являться сторонами соглашения?

Сторонами детализированного соглашения о сотрудничестве будут являться:

- ВОА страны (обычно в лице главы ВОА или уполномоченного должностного лица, действующего от имени главы ВОА) или министр (или уполномоченное должностное лицо, действующее от имени министра), ответственный за финансовую инспекцию и
- Министр (или уполномоченное должностное лицо, действующее от имени министра), ответственный за одно подразделение внутреннего аудита. Этим лицом, вероятно, будет руководитель подразделения ВА.

Какие виды сотрудничества будет охватывать такое соглашение?

Цель заключения детализированного соглашения о сотрудничестве заключается в согласовании практических способов совместной работы в конкретной области деятельности правительственных структур. Поэтому сложно дать полный перечень всех возможных областей сотрудничества.

В целом, заключение всеми тремя сторонами детализированного соглашения – явление редкое. Такие соглашения вероятнее всего будут инициироваться ВОА, у которого возникает необходимость работать совместно с внутренним аудитом или опираться в своей работе на результаты работы ВА. Специфических стандартов, посвящённых сотрудничеству финансовой инспекции и внутреннего аудита, не существует. Однако органы ФИ в случаях, когда для органа ФИ не представляется возможным обеспечить планируемую цикличность охвата, могут пожелать заключить детализированные соглашения с подразделениями внутреннего аудита для проведения анализа финансовых систем и операций.

