

PIfC

ГВфК

Государственный внутренний финансовый контроль

ГВфК – это концепция и стратегия, разработанная Европейской Комиссией для поддержки стран-претендентов в реформировании их систем государственного внутреннего контроля. Главное и важное достоинство концепции состояло во введении или создании возможности для того, чтобы ввести более высокие стандарты государственного контроля над расходами с большим акцентом на ценности за деньги, нежели традиционные структуры, которые существовали в странах-претендентах на вступление в ЕС. Ее развитие началось спустя несколько лет после падения Берлинской стены, когда стало понятно, что Европа снова объединится.

Страны-члены ЕС были и до сих пор очень заинтересованы взять под контроль коррупцию и плохое финансовое управление в государственном секторе в бывших коммунистических странах. Реформа по борьбе с коррупцией в государственном секторе требует осуществления правительством нескольких конкретных шагов; структурные и институциональные реформы неотъемлемы в этом процессе. Важным условием для успешной борьбы с коррупцией является способность контролирующих и аудиторских институций выдерживать существенные изменения в политических коалициях, а также смену ключевого персонала и дальше функционировать.

Эта книга для тех, кто заинтересован в происхождении и будущем стратегии ГВфК. ГВфК стал частью переговоров о вступлении в ЕС со странами центральной и восточной Европы. Следовательно, все новые страны-члены до вступления в ЕС в 2004 году приняли последние международные тенденции и стандарты государственного управления, контроля и аудита. С тех пор центр ГВфК сместился в страны Западных Балкан. Но, возможно, он на этом не остановится. Другие правительства – например, желающие улучшить системы государственного внутреннего контроля и бенефициары Инструмента Европейской политики соседства – также считают полезным воспользоваться уникальным опытом новых стран-членов ЕС и текущих стран-претендентов в области ГВфК. Концепция ГВфК служит примером для других стран, которые, возможно, даже и не стремятся вступить в Европейский Союз.

Эта книга обеспечивает широкий круг заинтересованных сторон инструментами для развития прозрачных и эффективных контролирующих и аудиторских институций: политиков, государственных чиновников, руководителей, контроллеров, внутренних и внешних аудиторов, бухгалтеров и финансовых инспекторов, тренеров, партнеров по твиннингу, академиков, студентов и пр. В то же время информируем читателя, что эта книга не о подготовке бюджета, бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

О презентации е-переводов книги о ГВФК

Для меня честь с благодарностью представить вам перевод на русский/румынский/сербохорватский языки моей книги о Государственном внутреннем финансовом контроле, ранее опубликованной в январе 2007 г. Я благодарю Центр развития финансов в Любляне и ПЕМ ПАЛ Мирового банка за их инициативу и за предоставление средств на перевод этой книги. Содержание книги теперь в свободном доступе, и ее можно загрузить с веб-сайтов ПЕМ ПАЛ (www.pempal.org), Центра развития финансов (www.cef-see.org) и ГВФК (www.pifc.eu).

Цель этих переводов состоит в том, чтобы позволить более широкой аудитории получить знания о процессах реформ государственного финансового управления и контроля, внедряемых странами, которые стали странами-членами ЕС в 2004 г. и 2007 г., и теперешними странами-кандидатами и потенциальными кандидатами в Западных Балканах. В этом отношении, я с удовлетворением отмечу, что ПЕМ ПАЛ, СИГМА ОЭСР и Центр развития финансов строят региональные сетевые платформы, тогда как Европейская Комиссия делает усилия, чтобы поддержать возрождение старых сетей между странами-членами, чтобы обсудить будущее развитие и направления внутреннего финансового контроля национальных доходов и расходов.

Переводы принесут пользу не только государственным контроллерам и аудиторам в Западных Балканах, но также и в странах, охваченных Программой Европейской политики соседства, как Молдова, Украина и Каспийские страны. Перевод на русский также принесет пользу государственным администрациям в Центральной Азии. Однако остается посмотреть, насколько просто можно перевести концепцию государственного управления, представленную в этой книге, в практическую плоскость в где-нибудь другом месте. Особенно это касается концепций ответственности руководителя и функционально независимого внутреннего аудита, который является совершенно новой профессией.

Я искренне надеюсь, что эти е-книги обеспечат заинтересованного читателя оптимальным количеством актуальной информации о теориях, предложениях и практиках в последней(их) волне(ах) реформ в области ГВФК. И более того, о неудачах, испытанных на этом пути, потому что они также были. Невозможно вскарабкаться на гору, не преодолев долины: часто необходима финансовая катастрофа, прежде чем кто-то осознает важность реформ. В таких случаях эта книга может пригодиться.

Поскольку у меня не было возможности проверить тексты на переведенных языках, я не могу взять на себя ответственность за правильность перевода при любых обстоятельствах (или любых упущениях) и поэтому вынужден положиться на мастерство переводчиков, избранных Центром развития финансов. Я уверен, что они хорошо выполнили свою работу. Особенно благодарю Миру Добровичек в Любляне, которая начала эту инициативу, Иоану Мунтину в Бухаресте, которая изъявила желание позаботиться о переводе на румынский язык, и Эдо Милавеч в Постойна за обеспечение необходимых вещей для выполнения сложного задания создания этой е-книги.

*4 мая 2010 г.
Роберт де Конинг
Бельгия, Ассе*

ГВфК

Государственный внутренний *финансовый* контроль

Инициатива Европейской Комиссии

Строить новые структуры

Государственного внутреннего контроля

В странах-претендентах и третьих странах

Роберт де Конинг, январь 2007 г.

Перевод РУСЛАНЫ РУДНИЦКОЙ

Копирайт © Роберт де Конинг 2007

Производство и маркетинг:
д-ра Роберт П.Дж. де Конинга
Синг Катарина Ломбик
Бельгия

Информация и заказы: www.pifc.eu

Впервые опубликовано Робертом де Конингом в январе 2007 г.

Напечатано в Словении, в январе 2007 г.

ISBN: 978-90-9021218-0

ISBN 978-90-9021218-0



Все права защищены. Кроме цитирования кратких отрывков с целью критики и осмотра, и частей книги, которые уже стали общедоступными, никакая часть этой публикации не может быть воспроизведена, сохранена в системе поиска или передана в любой форме или любым способом: электронным, механическим, фотокопировальным, записывающим или иным способом, без предварительного разрешения издателя.

Эта книга продается при условии, что ее не будут коммерческим или иным путем одалживать, перепродавать или распространять иным способом без предварительного согласия издателя в любом виде переплета или обложки, отличной от опубликованной и без подобного условия, которое распространяется и на последующего покупателя включительно.

Автор не несет ответственности за неизменность или точность URL для внешних или третьих Интернет веб-сайтов, на которые имеются ссылки в этой публикации и не гарантирует, что содержание таких веб-сайтов является или будет оставаться точным или соответствующим.

Предисловие

С радостью представляю книгу, которую вы держите в руках и которая является не только полезным источником информации, но также предлагает чудесные практические советы по улучшению государственного внутреннего финансового контроля (ГВФК).

Это издание описывает историю и эволюцию в национальных администрациях концепции внутреннего контроля, разработанной Комиссией, чтобы подготовить на то время предассоциативные страны стать новыми странами-членами ЕС-12.

Как бывший министр финансов Литвы я активно привлекалась к трансформации среды государственного контроля в соответствии с ГВФК. С этой точки зрения, я считаю, что эта книга содержит ценную информацию, в частности для тех администраций, которые на данный момент пребывают на этапе реорганизации, и которым предстоит пройти через это в будущем.

Как член служб Комиссии г-н де Конинг активно привлекался (и до сих пор привлекается) к продвижению государственного внутреннего финансового контроля; с удовольствием отмечаю его инициативу поделиться опытом с широкой публикой.

Д-р Даля ГРИБАУСКАЙТЕ

Комиссар по вопросам бюджета и финансового планирования



Об авторе

Роберт де Конинг работает в Европейской Комиссии, ГД по вопросам бюджета, и является руководителем группы по вопросам **ГВфК**. Он получил степень магистра экономики в Университете Тильбурга, Нидерланды. Он работал в голландском Министерстве финансов, Азиатском банке развития заместителем исполнительного директора и атташе по финансовым вопросам в Постоянном представительстве Нидерландов при ЕС в Брюсселе. Он начал работать в ГД по вопросам финансового контроля Европейской Комиссии в 1988 г. Изначально занимаясь финансовым контролем средств ФАРЕ, ТАСИС и Европейского фонда развития, он играл ведущую роль в разработке концепции **ГВфК** для стран-претендентов со времени ее зарождения в 1994 г. Идеи, выраженные в этом издании, принадлежат ему и не обязательно отражают позицию Европейской Комиссии. Он также берет на себя ответственность за любую ошибку или упущение в этом издании.

Содержание

Предисловие	5
Об авторе	6
Благодарности	10
Введение	11
Содержание главы	16
Перечень аббревиатур:	18
1. “Десять легких шагов” к ГВфК	21
2. Внутренний контроль в осударственном секторе	33
Системы внутреннего контроля в Европе	33
<i>Анализируя общую ситуацию в начале 1990-х.....</i>	33
<i>Две школы систем внутреннего контроля.....</i>	37
<i>Вовлеченность Комиссии</i>	38
“Соответствующий” финансовый контроль	40
Определение внутреннего контроля в рамках Главы по ФК.....	46
3. Три составные ГВфК	49
Системы финансового управления и контроля.....	52
<i>Ценность за деньги и бухгалтерский учет.....</i>	53
<i>Ответственность руководителя</i>	53
<i>Аудиторский след</i>	55
<i>Самооценка</i>	57
<i>Анализ рисков и управление рисками в государственном секторе.....</i>	60
Внутренний аудит	63
<i>Инспектирование и внутренний аудит</i>	66
<i>Подразделения/департаменты внутреннего аудита</i>	68
Центральное подразделение гармонизации	70
<i>Следует иметь одно или два ЦПГ?</i>	73
<i>Аудиторские советы или Аудиторские комитеты</i>	74
4. Реформа финансового контроля в ЕС	77
Реформа в Европейской Комиссии	77
<i>Бюджет и управление по видам деятельности</i>	80
Дорожная карта к построению комплексного внутреннего контроля	83
Единый подход для аудита ЕС	84
Децентрализованное использование для средств ЕС	86
ГВфК и системы внутреннего контроля ЕС.....	88
Недавние реформы в «старых» странах-членах.....	91
5. Переговоры о вступлении	99
Подготовка к переговорам о вступлении	99
Европейские соглашения об ассоциации.....	100
Вопросник Комиссии 1996 г.	101

Существенная оценка	102
Повестка дня – 2000 для усиления и расширения Европы	104
Стратегия ГД по вопросам финансового контроля для отслеживания	106
Структура и характер Главы по ФК.....	108
Политический процесс и критерии Главы по ФК.....	109
Государственный внешний аудит	112
Нарушения.....	113
6. Инструментарий ГД по вопросам бюджета.....	116
Соглашения об административном сотрудничестве.....	116
Многосторонние и двусторонние отборочные заседания.....	118
Проверочные и мониторинговые миссии	118
Регулярные отчеты или отчеты о прогрессе и мониторинговые таблицы	119
Обучающие семинары для национальных государственных служащих.....	119
Веб-сайт ФКк.....	121
Совместные аудиторские мероприятия.....	121
7. Создание сети и техническая помощь	125
Контактная группа ЕОФК.....	125
Семинары ЦПГ	130
СИГМА	134
Техническая помощь и мероприятия твиннинга	135
<i>Размышления на тему технической помощи</i>	<i>135</i>
<i>Твиннинг.....</i>	<i>138</i>
Европейский суд аудиторов и ВАУ.....	141
Мировой банк	144
Государственные расходы и финансовая отчетность (ГРФО)	145
Управление государственными расходами – Обучение на практике (ПЕМ-ПАЛ) ...	148
8. Оценка внедрения ГВФК	149
Три важные внешние оценки	152
1. <i>Оценки Совета и Комиссии.....</i>	<i>152</i>
2. <i>Европейский парламент (КБК)</i>	<i>154</i>
3. <i>Европейский суд аудиторов</i>	<i>155</i>
Другие способы оценки новых систем ВК.....	157
9. Будущая роль ГВФК	159
Последние события по ГВФК в странах – претендентах.....	159
Страны Западных Балкан.....	161
Европейская политика соседства	163
Осталось глубоко вдохнуть и посмотреть вдаль.....	166
10. Выводы.....	168

Приложение 1 - Перечень «Строителей» ГВфК	185
Приложение 2 - Показатели восприятия коррупции	192
Приложение 3 - Перечень контрольных вопросов для проекта Концепции ГВфК	193
Приложение 4 - Пример Рамочного Акта о ГВфК	196
Приложение 5 - Пример Акта о ФУК в государственном секторе	198
Приложение 6 - Пример Акта о внутреннем аудите в государственном секторе	206
Приложение 7 - Пример Акта об инспекции в государственном секторе	220
Приложение 8 - Римская декларация ИНТОСАИ	232
Приложение 9 - Международные стандарты контроля	241
Приложение 9а - Международные стандарты аудита	245
Приложение 10 - Образец Декларации руководства	255
Приложение 11 - Стандарты внутреннего контроля в ЕК	256
Приложение 12 - Глоссарий определений ГВфК	264
Приложение 13 - Тестирование ГВфК касательно ЕС и средств ЕС	277
Приложение 14 - Государственный внутренний контроль во Франции	283
Приложение 15 - Шаблон для САС	292
Приложение 16 - Служба координации борьбы с мошенничеством	293
Приложение 17 - Положение о гарантии и нарушении	296
Приложение 18 - Выводы трех семинаров ЦПГ	299
Приложение 19 - Шаблон для годового отчета ЦПГ	302
Приложение 20 - Основы управления деятельностью	308
Приложение 21 - Шаблон для Хартии внутреннего аудита	318
Приложение 22 - Шаблон для Кодекса этики ВА	323
Приложение 23 - Глава 33 о финансовых и бюджетных положениях	326
Приложение 24 - Учебный план и расписание обучения внутреннему аудиту	329
Ссылки	335

Благодарности

Эта книга посвящена Генеральным директорам, которые предусмотрительно создали основу и позволили развитие уникальной инициативы, рассматриваемой в этой книге: г-ну де Муру (Генеральному директору ГД по вопросам финансового контроля 1987-1994 гг.), г-ну Претли (И.о. Генерального директора ГД по вопросам финансового контроля 1994-1996 гг.), г-же Вентуре (Генеральному директору финансового контроля 1996-2000 гг.), г-ну Мингассону (Генеральному директору ГД по вопросам бюджета 2000¹-2003) и г-ну Ромеро Рекуена, который с 2003 г. является Генеральным директором ГД по вопросам бюджета.

Автор выражает признательность и благодарность всем, кто сделал вклад или комментировал постепенное развитие **ГВфК** на протяжении этих лет, а также тем, кто оказывал поддержку или заботился о внедрении этого важного элемента реформы государственного управления. В Приложении 1 читатель найдет перечень «строителей **ГВфК**», которые, каждый по-своему, посвятили важную часть своей профессиональной жизни продвижению и развитию **ГВфК**.

Следующие личности (валфавитном порядке) заслуживают на отдельное упоминание; они разделили со мной много часов товарищества, дружбы и обсуждений с момента зарождения **ГВфК**: Юрген Андерманн, Майк Беррисфорд, Камил Боуджин, Едит Вайдлих, Йооп Вролийк, Лакис Деметру, Дана Дикова, Мария Захарчук-Какытек, Франсуа-Роже Казала, Агнешка Казмирцак, Ульрика Клингенстирна, Алан-Жерар Коен, Моника Кос, Ева Крижевски-Куран, Джири Кучина, Ян Питер Линген, Лерка Линцбауер, Юрий Милатович, Николас Мартин, Дариус Матусевичус, Гьон Ндрей, Дейс Нулл, Ведат Оздан, Пьер Пейс, Йозеф Свобода, Михай Спансеана, Николас Трин, Цветан Цветков и Ноел Хепворт.

Отдельное упоминание коллег и друзей, которые поддерживали и поощряли написание этой книги: Пинар Акар, Роберт Гилисс, Браян Грей, Ульрика Клингенстирна, Кристина Ковач, Паулина Станоева и последний, но не менее важный, Николас Трин. Автор особенно благодарен за их конструктивную критику в отношении содержания этого издания. Наконец, огромная благодарность Линдси Вестли и Александру Брауну за помощь в преодолении препятствий при написании на иностранном языке.

1 Год, в котором подразделение **ГВфК** был перемещен из ГД по вопросам финансового контроля в ГД по вопросам бюджета

Введение

Перестройка систем государственного внутреннего контроля

Концепция **ГВФК** была разработана Европейской Комиссией в конце 1990-х гг. и сейчас используется для руководства и поддержки стран-претендентов², которые пытаются развить современные системы государственного внутреннего контроля. Лого **ГВФК**, а не просто аббревиатуру **ГВФК**, автор выбрал, чтобы подчеркнуть уникальность концепции, поскольку во многих внешних обсуждениях аббревиатура **ГВФК** «ошибочно» использовалась для описания любого вида системы государственного контроля.

ГВФК – это интересная концепция и акроним; это продукт раннего этапа переговоров о вступлении. Как и почему она вошла в использование, будет объяснено в этой книге. Термин был впервые упомянут автором этой книги в статье, опубликованной на форуме СИГМА по вопросам государственного управления в ноябре 1999 г. Статья объяснила, как ГД по вопросам финансового контроля³ Европейской Комиссии разработал стратегию, чтобы устранить замешательство, присутствующее на то время, по поводу того, какую модель систем государственного внутреннего контроля можно рассматривать для внедрения странами-претендентами в рамках переговоров о вступлении. Просьбы о поддержке сначала приходили от самих стран-претендентов. Перед ними стояла незавидная задача усвоить, понять и выбрать между большим разнообразием национальных концепций и интерпретаций, предлагаемых внешними консультантами и международными организациями.

Вполне понятно, что Комиссия с самого начала заботилась о том, чтобы страны-претенденты создавали надлежащие системы национального контроля и аудита, специально предназначенные для управления и использования средств ЕС. Однако, сложная задача в Главе по финансовому контролю соглашения о вступлении, далее упоминается как Глава по ФК (чтобы избежать использования разных других обозначений Главы 3.9, 18, 28 или 324, под которыми она была известна) вскоре вышла за пределы этой немного узкой концепции. Признано, что контрольная среда в некоей стране-претенденте будет не очень хорошо обслуживаться двумя параллельными системами; одна на основе требований *acquis* к контролю средств ЕС, в то время как вторая следовала практике контроля на протяжении около 70 лет центральных

2 Термин «страна-претендент» обозначает страну, которая подала заявку на то, чтобы стать страной-членом ЕС, в то время как страна-кандидат получила статус кандидата на вступление. Однако, на практике эти термины и другие, как, например, вступающие или примыкающие страны, широко использовались, как будто взаимозаменяемые. Для сохранения последовательности автор выбрал для использования в этой книге термин «страна-претендент», если не оговорено другое.

3 Также называемый ГД ХХ и позже ГД по вопросам аудита. После отделения ГД службы внутреннего аудита от ГД по вопросам аудита, последний был назван ГД по вопросам финансового контроля снова с 2000 г. до прекращения его деятельности в 2003 г.; его деятельность по **ГВФК** была передана в ГД по вопросам бюджета по специальной просьбе Комиссара по вопросам бюджета и финансового контроля.

4 С 2005 г., когда начались переговоры с Хорватией и Турцией, Глава называется Глава 32.

командных экономик. Требования ЕС касательно управления и контроля средств ЕС всегда были

частью глав соглашений о сельском хозяйстве и структурных фондах. При предыдущих расширениях, т.е. до 2004 г., на переговоры не выносилась специальная глава по финансовому контролю, поскольку иметь дело с национальными системами внутреннего контроля не входило (и по отношению стран-членов до сих пор не входит) в обязанности Соглашения с Комиссией. Такие страны как Швеция и Австрия, например, уже считались имеющими системы внутреннего контроля в традициях наилучшей европейской практики.

ГВФК следует считать частью всей сферы государственных финансов, которая простирается от формулировки национального бюджета, через утверждение и исполнение бюджета до казначейского, фискального управления и управления долгом, охватывая бухгалтерский учет, отчетность, закупки, внутренний контроль, и т.п. **ГВФК** ставит вопросы внутреннего контроля в государственном секторе на видное место в ландшафте реформы государственных финансов. Внутренний контроль имеет право на то, чтобы его рассматривали как четкий набор всеобъемлющих правил, направленных на прозрачность и эффективность в государственном секторе. Поэтому он заслуживает на развитие как отдельная гроздь мероприятий, посвященных ему, а не просто как приложение к функции бюджетирования или бухгалтерского учета, или борьбы с мошенничеством, несмотря на его очевидные связи с этими сферами. **ГВФК** также в первую очередь базируется на хорошо обоснованных международных стандартах, чтобы сделать систему государственных финансов более прозрачной и подотчетной.

ГВФК является важным предметом для внешнего аудита, который проводится Высшим аудиторским учреждением. Поэтому важно развивать и оценивать **ГВФК** под бдительным присмотром, и по совету этого учреждения разработать долгосрочный мастер-план, чтобы обеспечить синхронную работу **ГВФК** и внешнего аудита при взаимном уважении обязательств и уровней независимости друг от друга.

Эта книга не охватывает более широкий круг вопросов финансового управления, включая финансовую отчетность заинтересованным сторонам. Конечно, система **ГВФК** должна обеспечивать применение надлежащих стандартов бухгалтерского учета, в частности сформулированных МФБ, которые называются международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе (ИПСАС). Эти стандарты распространяются как на кассовый учет, так и на учет нарастающим итогом, и поэтому подходят всем странам. Тем временем эта книга предназначена дать читателю практическое руководство по построению или перестроению современных систем внутреннего контроля в государственном секторе страны, включая противостояние и преодоление многих препятствий, которые могут всплыть в этом процессе. Читателю будет представлена история и происхождение **ГВФК**, чтобы он или она понял(а), почему политика Комиссии эволюционировала от «невмешательства» по отношению к существующим странам-членам (ЕС-15) до роли «наставника» в создании современных систем внутреннего контроля в странах-претендентах.

Страны-претенденты были заинтересованы получить авторитетное руководство после потери пресловутого «следа хлебных крошек» в лесу часто несовместимых решений, предлагаемых консультантами, которые пропагандировали системы, используемые в соответствующих странах их происхождения.

Этот процесс «наставничества» дал результаты. Все ЕС-12 принялись внедрять современные международные стандарты контроля и аудита в свои национальные политики и законодательный процесс; они приняли рамочное и внедряющее законодательство на основе четко обозначенных стратегических рекомендаций, и все они создали учреждения на центральном уровне, которые продвигали и внедряли принципы ответственности руководителя и функционально независимого внутреннего аудита в государственном секторе. Процессы, которые обычно занимают пятнадцать или двадцать лет медленных и болезненных административных изменений, были сжаты в среднем в 6-8 лет. Это было невероятным достижением всех привлеченных и выглядит даже более впечатляющим, если сравнить с ситуацией до переговоров.

Но этому была своя цена. Процесс был также разрушительным для существующих контрольных структур, и адаптация многих институций и привлеченного штата давалась им тяжело. О реальных успехах в сфере реформ государственного внутреннего контроля можно говорить только, если изменения в правилах и законах адекватно приводятся в жизнь и улучшаются со временем. Это задание для большого количества государственных служащих, которые должны приобрести глубокие знания текущих стандартов контроля и аудита, и нуждаются в мотивации и поддержке снисходительного и убежденного руководства – главная трудность для всех привлеченных. Для них в ЕС-12 и странах-кандидатах было культурное изменение в административных отношениях.

Здесь важно подчеркнуть, что принцип, который изменяет власть на правительственном уровне, не должен вести к изменениям в структурах внутреннего аудита и штата внутреннего аудита. Приходящие правительства, желающие внедрить своих «сторонников» на уровне руководства, могут легко разрушить (новообразованные) системы доверия, честности и профессионализма, особенно в системах, связанных с государственным внутренним аудитом. Именно это причина, почему максимум независимости искомый для функции внутреннего аудита, а также для общего Генерального внутреннего аудитора, главы Центрального подразделения гармонизации.

С мая 2004 г., даты вступления для ЕС-10, существенный опыт был приобретен по внедрению **ГВФК**. Мотор заведен при поддержке Центральных подразделений гармонизации, созданных по наущению Комиссии. Они – двигатели, которым следует пропагандировать новые стандарты государственного внутреннего контроля и помогать институциям **ГВФК** придавать формы консолидированным и последовательным государственным усилиям, улучшать экономичность, эффективность и результативность в сфере государственных финансов. Были ли правила и стратегии Комиссии действительно успешными, можно оценить только в далекой перспективе. **ГВФК** был разработан в условиях отсутствия всеобъемлющих правил как проек-

тная деятельность на конкретный период времени до мая 2004 г. Однако, для всех новых стран-членов май 2004 г. был только началом долгого процесса реализации и консолидации.

Приобретенное в этом проекте ноу-хау в дальнейшем будет использоваться в обсуждениях с остальными странами-претендентами и новыми потенциальными странами-кандидатами в Западных Балканах. Страны, на которые распространяется Европейская политика соседства (ЕПС), также могут получить пользу от существующего опыта и советов, предложенных Комиссией (ГД по вопросам бюджета), и не только. Эта книга написана с учетом потребностей государственных служащих в этих странах, которых надо обучить, как руководителей, бухгалтеров, контролеров или аудиторов как внутренних, так и внешних; но она также имеет целью послужить справочником для всех, у кого есть профессиональный интерес к развитию внутреннего контроля в государственном секторе или, даже как катализатор для более широкого обсуждения на тему государственного внутреннего контроля.

≈ ГВФК ≈

В наше время сложно посетить конференцию по внутреннему аудиту и не услышать упоминание о грустном осадке провалов корпоративного управления за последние годы. Эти привидения до сих пор задают тон для размышлений на этих конференциях. Презентации фокусируются на свежих инициативах, повторном обозначении принципов хорошего корпоративного управления, а также на том, как позволить руководству более адекватно справляться с матерью «умных словечек» в сфере корпоративного и государственного управления: риском.

Дела таких компаний как ENRON, WORLDCOM, BARINGS, PARMALAT и ANOLD вряд ли будут забыты этим поколением аудиторов. Все учебники и презентации утверждают, что главными причинами провалов были: «некомпетентность, чрезмерная жадность, плохое надзрение и определение ролей и обязательств, пренебрежение советами внутреннего аудита, искаженный внешний аудит, характеризующийся конфликтом интересов», и так далее. Влияние этих провалов было разрушительным для работодателей и акционеров, и в целом для общественного доверия из-за махинации корпоративного управления. Стандарты бухгалтерского учета, не в последнюю очередь учета по начислениям позволяют манипуляции, поэтому внутренним аудиторам нужны основательные знания их большой сложности.

Единственным проблеском в этих печальных событиях оказалось появление большого интереса к тому, как улучшить качество внутреннего контроля и внутреннего аудита, который пробудил совершенно новый рынок конференций и семинаров по внутреннему контролю и аудиту. Большое количество новых инициатив было принято по следам катастроф внутреннего контроля в корпоративном управлении, вероятно, наиболее известные из них Концептуальные основы управления рисками (КОСО 2) и Закон Сарбейнса-Оксли от 2002 г.

Большой вопрос в том, что государственный сектор должен усвоить из этих событий, и как он должен адаптироваться и принимать различные инструменты, разработанные

ные для частного сектора, чтобы улучшить государственное корпоративное управление. Ключевой вопрос здесь в том, как определить ответственность руководства. В государственном секторе (и такая ситуация, конечно, в бывших коммунистических странах) руководители, такие как министры и директора правительственных структур, расходуют бюджетные деньги, не очень склоняясь к использованию ресурсов так, чтобы финансовое управление было надлежащим, прозрачным и образцовым. Руководители руководствуются политикой; они сосредотачиваются на краткосрочных финансовых результатах и успехах и менее заинтересованы в том, как функционируют их департаменты, или в адекватности базовых процедур. Однако, учитывая нехватку государственных ресурсов и возрастающую потребность в прозрачности и ответственности, руководители должны быть все более заинтересованы в том, можно ли улучшить результаты их политик (и, таким образом, успехов) в части экономичности, эффективности и результативности. С этой точки зрения государственный сектор ненамного отличается от частного сектора, хотя их соответствующую деятельность можно измерять разными способами. Поэтому нужен новый подход к государственному управлению, чтобы более сосредоточиться на потребителе государственных услуг и на выполнении, на вопросах, к которым внутреннему аудиту следует быть особенно внимательным.

Принцип ответственности руководителя – первый и наиболее важный замок в системе надлежащего финансового управления, закрытой на два замка, как сказал Жюль Муи, бывший генеральный директор Службы внутреннего аудита ЕК во время выступления на международной конференции «Познакомься с коллегой», организованной нидерландским Министерством финансов 13-14 мая 2004 г. в Амстердаме. Далее он сказал, что второй замок – это поддержка внутренним аудитом руководства касательно анализа и понимания слабых сторон систем контроля, разработанных руководством. Если бы руководство полностью осознавало качество своих систем контроля и поощряло подчиненных придерживаться правил, подавая хороший пример (тон наверху/вести примером), то вряд ли была бы потребность во внутреннем аудиторе. Однако, чтобы сделать внутренний аудит лишним, надо иметь сложный и четкий набор правил и обязательств, которые будут хорошо понимать и внедрять все ответственные за каждый аспект системы внутреннего контроля. Достижение этого уровня продолжает напрягать воображение и возможности многих национальных администраций! В любом случае ответственность руководителя и внутренний аудит до сих пор относительно новые концепции не только в странах-претендентах и других странах, но также во многих существующих странах-членах. На многие последующие годы эти концепции будут оставаться в центре внимания тех, кого интересует укрепление функции внутреннего контроля в государственном секторе их страны и других стран.

Содержание главы

Глава 1 “Десять легких шагов” к ГВфК

Размышления на тему коррупции в государственном секторе, ее причины, характеристики, цену и способы борьбы с ней; концепция **ГВфК** и ее роль как основы для практических решений в реформировании частей национальной администрации, ответственных за развитие управления, контроля и внутреннего аудита; «простая» 10-шаговая реализация.

Глава 2 Внутренний контроль в государственном секторе

Разнообразие систем внутреннего контроля в странах-членах ЕС; анализ существующих систем государственного контроля в странах-претендентах, проведенный Комиссией; нехватка общей концепции касательно внутреннего контроля, как внутреннего, так и внешнего аудита; разработка стратегии для поддержки стран-претендентов в соответствии с руководством, подготовленным СИГМА, модели КОСО ИВА и ИНТОСАИ.

Глава 3 Три составные ГВфК

Потребность в сильной и длительной политической благосклонности со стороны правительства для поддержки проекта **ГВфК**; аудиторские следы; самооценки; анализ риска и управление рисками; три составные **ГВфК** и связь между (традиционным) инспектированием и современным аудитом, организация и функционирование подразделений внутреннего аудита; Центральные подразделения гармонизации; национальные аудиторские советы или аудиторские комитеты.

Глава 4 Реформа финансового контроля в Европейской Комиссии

События в сфере государственного внутреннего контроля вне пределов переговоров о вступлении; Надлежащее и эффективное управление (НЭУ) 2000 г. и Белая книга о реформе Комиссии 2000 г.; реструктуризация систем внутреннего контроля в Комиссии; недавние обсуждения по поводу дорожной карты Комиссии к построению комплексного внутреннего контроля; развитие внутреннего контроля во многих странах-членах ЕС-15.

Глава 5 Переговоры о вступлении

Что случается; роль ГД по вопросам бюджета в переговорах, европейские соглашения об ассоциации, Повестка дня-2000 и соглашения о вступлении; цель и структура Главы по финансовому контролю переговоров о вступлении; сотрудничество со странами-претендентами; концептуализация элементов **ГВфК**, разработка проекта концепции **ГВфК**, разработка и одобрение законодательной базы, связанной с **ГВфК**, и внедрение законодательства, создание организаций, связанных с **ГВфК**; потребности в обучении руководства, контроллеров и аудиторов

Глава 6 Инструментарий ГД по вопросам бюджета

Соглашения об административном сотрудничестве (САС) со странами-претендентами; многосторонние и двусторонние отборочные заседания, чтобы проинформировать страны-претенденты об обязательствах и возможностях внедрения адекватных систем внутреннего контроля; проверочные и мониторинговые миссии в министерства финансов и высшие аудиторские учреждения; обучающие семинары для национальных государственных служащих; вклады в отчеты Комиссии и выводы Совета; встречи ЦПП, совместные аудиторские мероприятия и веб-сайт ФКк

Глава 7 Создание сети и техническая помощь

Создание сети с Контактной группой от Европейских организаций финансового контроля; Центральные подразделения гармонизации, министерства финансов, Высшие аудиторские учреждения; техническая помощь и национальные партнеры по твиннингу со стран-членов; заинтересованные ГД (ELARG, RELEX, AIDCO, ECFIN, OLAF); семинары ЦПП; Европейский парламент (КОКОБУ); Европейский суд аудиторов, СИГМА-ОЭСР, Мировой банк, ГРФП и других институций, как, например, ИНТОСАИ, ИВА, ИВАЕК и представительства ИВА в других странах, ПЕМ-ПАЛ.

Глава 8 Оценивание реализации ГВфК

Оценивание достижений; стремление найти общую терминологию и словарь; культурные и возрастные барьеры; внешние оценки, сделанные Советом и Комиссией, Европейским парламентом и Европейским судом аудиторов; ГВфК в алгоритмах.

Глава 9 Будущая роль ГВфК

Краткий обзор последних событий по ГВфК в странах-претендентах; построение систем государственного внутреннего контроля в Западных Балканах и странах Европейской политики соседства: применение концепции ГВфК и извлечение пользы от опыта в другом месте; главное – глубоко вдохнуть.

Глава 10 Выводы

Перечень аббревиатур:

УБД	– Управление на базе деятельности
СП	– Страны-претенденты
САС	– Соглашение об административном сотрудничестве
АДЕТЕФ	– Содействие обмену экономическими и финансовыми технологиями
АФКОС	– Координационная служба по борьбе с мошенничеством
КРА	– Комитет развития аудита в ЕС
СБН	– Служба бюджетного надзора (Словения)
КАРДС	– Помощь Содружества на реконструкцию, развитие и стабилизацию
КБК	– Комитет бюджетного контроля (Европейский парламент)
СцвЕ	– Страны центральной и восточной Европы,
ЦУКФ	– Центр улучшения качества в сфере финансов (Словения)
САПО	– Сертифицированный аудитор правительственных организаций
КГ-ЕОФК	– Контрактная группа для Европейских организаций финансового контроля
ЦПГ	– Центральное подразделение гармонизации
СВА	– Сертифицированный внутренний аудитор
МКАП	– Межминистерский комитет по аудиту программ (Франция)
КМК	– Консультативный межминистерский комитет (Венгрия)
СИПФА	– Дипломированный институт <i>государственных финансов</i> и бухгалтерии
АЦРСИ	– Администратор центра ресурсов коммуникации информации
КБК	– Комиссия бюджетного контроля (Европейский парламент)
КОСО	– Комитет спонсорских организаций Комиссии Тредвея
ИВК	– Индикатор восприятия коррупции (международная прозрачность)
КГВА	– Комитет государственного внутреннего аудита (Румыния)
КП	– Координационное постановление (Постановление Совета 1266/1999)
ДМР	– Департамент международного развития Соединенного Королевства
ГД-ФК	– ГД XX/ГД по вопросам финансового контроля/ГД по вопросам аудита ГД внешних отношений (сейчас DG ELARG и DG AIDCO)
ДИС	– децентрализованная имплементационная система
ВнА	– внешний аудит

ЕСА	– Европейские соглашения об ассоциации
ФЕОГА	– <i>Европейский фонд ориентации и гарантирования сельского хозяйства</i>
ЕАР	– Европейское агентство по реконструкции (ЕС)
ЕСА	– Европейский суд аудиторов
ЕКИВА	– Европейская конфедерация Институтов внутреннего аудита
ЭКОФИН	– Совет по вопросам экономики и финансов
ЭДИС	– Расширенная децентрализованная имплементационная система
ЕПС	– Европейская политика соседства
ЕПДВА	– Позиционный документ по внутреннему аудиту ИВАЕК
ЕС-10	– «Новые» страны-члены, вступившие в ЕС после 2004
ЕС-12	– «Новые» страны-члены, вступившие в ЕС после 2004 плюс Румыния и Болгария
ЕС-15	– «старые» страны-члены ЕС до расширения ЕС в 2004 г.
Глава по ФК	– Глава по финансовому контролю соглашения об ассоциации
Вебсайт Фкк	– Веб-сайт контактов по финансовому контролю
ФУК	– Финансовое управление и контроль
ФП	– Финансовое постановление (ЕК)
ПОК	– Правительственный офис контроля (Венгрия)
ГКУ	– государственное корпоративное управление
ВА	– внутренний аудит
ИААСБ	– Совет по международным стандартам аудита и гарантии качества
СВА	– Совет по внутреннему аудиту
МБРР	– международный банк реконструкции и развития
ВК	– внутренний контроль
КСВК	– Комитет по стандартам внутреннего контроля
ИНТОСАИ МФБ	– международная федерация бухгалтеров
РИСВК	– Руководство ИНТОСАЙ по стандартам внутреннего контроля
ИВА	– Институт внутренних аудиторов
ИНКОСАИ	– международный конгресс высших аудиторских учреждений
ИНТОСАИ	– международная организация высших аудиторских учреждений
МПКИ	– Международное повышение квалификации и развитие
ИПА	– Инструмент для помощи перед вступлением
ИПСАС	– Международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе
ИСПА	– Инструмент для структурной политики в период перед вступлением

МСППВА	– международные стандарты профессиональной практики внутреннего аудита (ИВА)
ИТ	– Информационные технологии
УК	– управленческий контроль
МФ	– Министерство финансов
СЧ	– страны-члены
НБА	– Национальное бюро аудита (СК или другие страны)
НУЛ	– Национальное уполномоченное лицо
НПО	– неправительственные организации
НПАА	– Национальная программа адаптации acquis
ОЭСР	– Организация экономического сотрудничества и развития
ОЛАФ	– Европейского бюро по борьбе с мошенничеством
ГРФП	– государственные расходы и финансовая подотчетность
ОГР	– Осмотр государственных расходов
УГФ	– управление государственными финансами
ФАРЕ	– Помощь для реструктуризации экономик Польши и Венгрии
ГВФК	– Государственный внутренний финансовый контроль
ФГУ	– Форум СИГМА по государственному управлению
ПМП/ПРП	– подразделение по мониторингу проекта/подразделение по реализации проекта
ГПП	– группа постоянных представителей (ЕК)
РО	– регулярный отчет (ЕК)
ССА	– соглашение о стабилизации и ассоциации
ВАУ	– Высшее аудиторское учреждение
ПСА	– процесс стабилизации и ассоциации
САПАРАД	– Специальная программа вступления по аграрному и сельскому развитию
СИГМА	– Поддержка улучшения управления и менеджмента в СЦВЕ
ЗСО	– Закон Сарбейнса-Оксли (СШ)
ТАИЕХ	– Техническая помощь и информационный обмен (ЕК)
ТСР	– традиционные собственные ресурсы
ТЗ	– техническое задание
USAID	– Агентство международного развития Соединенных Штатов
РГР	– Рабочая группа по вопросам расширения (Совет ЕС)

1. “Десять легких шагов” к ГВФК

Размышления на тему коррупции в государственном секторе, ее причины, характеристики, стоимость и способы борьбы с ней; концепция ГВФК и ее роль как основы для практических решений в реформировании частей национальной администрации, ответственных за развитие управления, контроля и внутреннего аудита; «простая» 10-шаговая реализация.

Коррупция в государственном секторе – это явление мирового масштаба, к которому особенно восприимчивы слабые администрации и страны переходного периода. В последнее время научная литература и обсуждения государственной политики обращают много внимания на корпоративное управление и сложные институциональные вопросы (Роуз-Акерманн: 1999). Высокие уровни коррупции ограничивают инвестиции и рост, и приводят к неэффективному управлению; коррупция вызывает случаи неэффективности и неравности. Часто она является симптомом политического, экономического и институционального недомогания. Большинство причин коррупции сложные и коренятся в правилах, бюрократической традиции, политическом развитии и социальной истории страны. Часто упоминаемые первопричины – это низко оплачиваемые государственные служащие, принятие взяточничества и кругооборот грязных денег. Коррупция будет процветать там, где присутствует монополия на товары и услуги, и где существуют люди/институции, которых нельзя или которые не притягиваются к ответственности, но у которых есть полномочия решать, кто, что и сколько получит. Поэтому сокращение склонности к коррупции предусматривает устранение бюрократических монополий и произвола, поощрение **прозрачности** и повышение уровня применяемых практик и стандартов **подотчетности**. Это значит, что лучшее качество государственного управления в государственном секторе стало одним из главных средств защиты против коррупции. Внутренний аудитор должен быть сильно заинтересованным в управленческих мерах, чтобы он мог точно указать на риски, связанные с чрезмерным сосредоточиванием власти в руках одного человека или маленькой клики, и обеспечить подходящий тон на вершухе организации.

Решения, которые предлагает мисс Роуз-Акерманн, широкомасштабные и всеобъемлющие. Следует внедрять адекватные анти-коррупционные законы, но в контексте более широких структурных реформ, таких как реформы государственной службы и публичной администрации. Эти реформы должны базироваться на детальных оценках, осмотрах и определении приоритетов, исходя из понимания первопричин коррупции. Реформа государственной службы важна и должна получать поддержку от международного сообщества. Однако последующая логическая просьба о дополнительном хорошо подготовленном штате для развития надлежащего внутреннего контроля часто сталкивается со стремлением правительства урезать зарплату и число государственных служащих. Кажется, что такие стремления часто поддерживаются

рекомендациями МБ и МВФ по поводу сокращения расходов на государственный штат и заработные платы. Как можно разрешить этот явный конфликт? Если вместо сокращений без разбора заработной платы и штата, политика правительства в направлении уменьшения государственных расходов будет включать стимулы для привлечения эффективного, профессионального и мотивированного штата, то последний поможет правительству достичь существенных сбережений, устанавливая прозрачные процедуры. Это очень хорошо сочетается с «похудением» и повышением эффективности государственного аппарата. Беспорядочное сокращение правительства, особенно в области развития надлежащего государственного внутреннего контроля, может увеличить риск продолжения практик плохого управления и контроля.

С коррупцией можно бороться в более долгосрочном плане с помощью поступательных шагов. Однако, поскольку коррупция имеет сильную природу, поступательные шаги, возможно, не будут достаточно эффективными. Нужна антикоррупционная «революция», которая должна идти сверху. В государственном секторе Министр финансов главным образом заинтересован в надлежащем и адекватном использовании государственных ресурсов страны. Его позиция должна быть достаточно сильной среди отраслевых министров, и он должен гарантировать исполнение национального бюджета, чтобы сначала выйти на, а затем продолжить путь надлежащего финансового управления. Раскрытие большого коррупционного скандала можно использовать в позитивном русле, чтобы побудить серию мероприятий, нужных для обеспечения улучшения проведения деятельности в будущем. Также он может усилить осознание общественностью потребности в изменении существенных участков публичной администрации. Другим, более позитивным стимулом (или контролируемым «большим взрывом»), чем большой коррупционный скандал, были массовая подготовка, необходимая для переговоров перед вступлением ЕС-10 в 2004 г. Переговоры о вступление сделали возможным проведение основательных осмотров систем государственного управления и положить начало изменениям во многих из них.

С начала обсуждений о вступлении ЕС-10 в начале 1990-х, «старые» страны-члены ЕС-15 выявили большой интерес ко всем мерам, которые принимали страны-претенденты, чтобы хотя бы снизить уровни коррупции в своих государственных секторах. Международная прозрачность (неправительственная организация для союза против коррупции) хорошо известна своим годовым отчетом о Показателях восприимчивости коррупции (ПВК) государственных секторов большинства стран в мире (см. Приложение 2). Хотя эти показатели «на основании восприимчивости» не могут претендовать на полную объективность; если их рассматривать в общем контексте, они объясняют, почему ЕС-15 так беспокоились об улучшении взятия под контроль коррупции в государственном секторе стран-претендентов.

Показатели ПВК присваивают каждой стране число по шкале от 1 до 10. Чем выше число, тем ниже уровень коррупции, таким образом, показатель 10 свидетельствует о том, что в стране низкий или едва ощутимый уровень коррупции. Из-за субъективного характера чисел по стране, выигрышно сравнивать группы, а не отдельно взятые страны (Socsoja 2005). В 2005 г. ПВК для ЕС-15 был в среднем 7,8, в то вре-

мя как соответствующее число для ЕС-10 было всего **4,2**. Если сравнить эти числа с 7,6 для ЕС-15 и 3,7 для ЕС-10 в 1998 г., то в обоих случаях за этот период ситуация незначительно улучшилась.

Интересно, если бы критерии, которые использует Международная прозрачность, включали внедрение современных концепций внутреннего контроля (**ГВфК**) в государственном секторе, показатели могли бы быть выше. Очевидно, что это могло бы быть так только в долгосрочной перспективе, поскольку любые внедренные системы должны будут доказать свою ценность со временем.

Существует много других международных усилий по поводу оценки качества систем национального государственного внутреннего контроля с целью обеспечения надлежащей основы для перестройки и обновления этих систем до тех уровней, которые могут выдержать сравнение с международно-согласованными стандартами и наилучшей практикой ЕС. Среди них ИНТОСАИ, ИВА, Европейская Комиссия, СИГМА ОЭСР, СИПФА, инициатива ГРФО и Мировой банк. Эти усилия будут позже освещены в книге.

Мировой банк выпустил второй отчет об Антикоррупции в переходном периоде (Грей, Хильман, Райтерман: 2004) в апреле 2004 г. В отчете сделан вывод, что лучшие правила и институции могут помочь снизить уровень коррупции в среднесрочной перспективе. Как обнаружено, многие переходящие страны (особенно в восточной Европе) в последние годы проводили политику и институциональные реформы, которые привели к существенным изменениям «правил игры». В отчете также высказана мысль, что эти изменения и, в результате, снижение уровня некоторых форм коррупции, похоже, окажутся устойчивыми, при этом подчеркнута решающая важность активного надежного и хорошо выполняемого процесса реформирования.

Бороться с коррупцией значит повышать уровень осведомленности, изменять привычки и управленческие структуры, разрабатывать новое законодательство, а также преследовать и наказывать виновных в мошенничестве и нарушениях, улучшать финансовую отчетность, чтобы повысить уровень прозрачности. Концепция **ГВфК**, разработанная Европейской Комиссией, функционирует в области повышения осведомленности и предупреждения путем различных концептуальных, правовых и организационных мероприятий. Она постулирует, что правительству, которое осознает потребность в переходе к высшим уровням прозрачности и подотчетности, следует начинать с анализа своих систем внутреннего контроля и проверять эффективность системы по последним соответствующим стандартам ИНТОСАИ и ИВА, а также бухгалтерским учетом ИФАК и стандартами СИПФА. Полученная оценка «слабых мест» ведет к новым идеям, законодательству и мероприятиям.

Министр финансов, который убежден в надобности улучшения внутреннего контроля национальных и международных бюджетных ресурсов, может захотеть учесть десять «легких» шагов к внедрению **ГВфК** в государственном секторе, напечатанных в рамочке на следующей странице.

“Десять легких шагов”

1. Возьми эту книгу, прочитай ее и дай почитать своим подчиненным;
 2. Выбери способных сотрудников с мотивацией и знаниями о событиях в области государственного внутреннего контроля; людей, которые соединяют хорошее управление с навыками коммуникации и проведения переговоров, и которые способны задумывать, разрабатывать и внедрять долгосрочные взгляды;
 3. Создай Центральное подразделение гармонизации для анализа слабостей и трудностей в существующих системах внутреннего контроля (анализ разрывов ГВфК) и подготовки политики внедрения и реализации ГВфК (концепция ГВфК), которая будет широко поддерживаться;
 4. Достань техническую помощь или партнеров по твиннингу, у которых есть длинная и испытанная история развития внутреннего контроля и внутреннего аудита в государственном секторе, при этом у тебя будет право собственности на реформу;
 5. Разработай реалистичский План действий со сроками исполнения (приложенный к стратегии) и ключевые показатели измерения уровня исполнения;
 6. Начни разрабатывать проекты соответствующего законодательства и нормативно-правовых актов ГВфК, связывая их с процедурами исполнения бюджета, бухгалтерского учета и департаментами расследования мошенничества;
 7. Усиль соответствующие организации внутреннего контроля (Центральное(ые) подразделение(я) гармонизации, децентрализованные финансовые департаменты, децентрализованные подразделения внутреннего аудита, системы обучения и т.д.);
 8. Начни обучающие схемы для руководителей, финансовых департаментов и внутренних аудиторов на раннем этапе;
 9. Развивай терпение, туши очаги сопротивления и устраняй любые препятствия;
 10. Оказывай сильную и продолжительную поддержку процессу развития ГВфК и позаботься о том, чтобы воодушевлять соответствующих сотрудников во всех организациях государственного сектора, которых заденут предстоящие изменения.
-

Конечно, эти шаги совсем не «легкие». На самом деле, как показывает опыт, шаги 2-10 могут быть тяжелыми для материализации; однако, они гарантируют уровень успеха в принесении пользы государственному сектору в долгосрочной перспективе. Более того, они разумные, логичные и реалистичные. Кроме того, новые страны-члены доказали, что это возможно.

Проведение анализа разрывов ГВФК

Европейская Комиссия определила набор логических шагов, которые ведут к окончательному закрытию главы переговоров о вступлении или к успешному результату Плана действий ЕПС. Шаги начинаются с анализа разрывов **ГВФК**, который должен быть максимально объективным и сделанным с хорошим знанием как существующих систем внутреннего контроля, так и международных стандартов. Поэтому надо, чтобы этот анализ был совместным творением государственных служащих из Министерства финансов и внешних экспертов. Анализ разрывов должен обеспечивать честную оценку текущих систем внутреннего контроля в стране, предоставляя при этом критическое описание и объективную оценку его сильных и слабых сторон в сравнении с текущими международными стандартами ответственности руководителя и функционально независимого внутреннего аудита, включая стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе.

Полученные данные и выводы анализа разрывов **ГВФК** в дальнейшем лягут в основу проекта документа для обсуждения, разработанного Министерством финансов. Документ должен быть основой для обсуждения со всеми соответствующими партнерами (среди прочего, все контрольные или инспекционные органы, министерства - главные распорядители, Министерство европейской интеграции, если существует, и Высшее аудиторское учреждение). Документ должен объяснять и определять новые понятия, и пролить свет на мероприятия, которые надо предпринять национальным органам власти, чтобы соответствовать требованиям главы переговоров о вступлении или с обязательствами по Плану действий ЕПС.

Чтобы поддержать этот этап концептуализации, ГД по вопросам финансового контроля разработал совместно с ГД по вопросам расширения в ноябре 1998 г. глоссарий определений, связанных с государственным контролем и аудитом. Этот глоссарий (см. приложение 12) базируется на большом количестве определений в существующих глоссариях. В конце концов, нет необходимости изобретать велосипед. Хотя, многие определения были адаптированы, чтобы учесть специфический характер государственных служб, поскольку в 1998 г. глоссарий ИНТОСАИ касался главным образом внешнего аудита, в то время как глоссарий ИВА фокусировался на аудите в частном секторе.

Разработка концепции ГВФК

Следующий шаг, все еще под руководством Министерства финансов, - это превращение документа, который выносился на обсуждение, в концепцию **ГВФК**, которая будет отражать всю контрольную среду в государственном секторе, охватывая не

только внутренний контроль, но и внешний аудит, парламентский контроль, управление и контроль европейских средств, защиту европейских финансовых интересов, борьбу с мошенничеством и нарушениями. Более того, стратегия должна отражать результаты и рекомендации анализа разрывов.

Разработку проекта концепции **ГВфК** не следует рассматривать как быструю работу, которая выполняется, чтобы угодить Европейской Комиссии. Опыт с бывшими и текущими странами-претендентами учит, что этот процесс может легко занять до двух лет. Дело в том, что концепция должна «принадлежать» соответствующим органам власти. Центральный орган исполнительной власти, выше предлагается Министерство финансов, должно взять на себя весь процесс и инициировать глубокие обсуждения с заинтересованными участниками в правительстве, чтобы обеспечить, что все причастные стороны понимают изменения, которые надо сделать, и поддерживают их внедрение. В последнее время, особенно в странах Западных Балкан, была тенденция предоставления консультантами или партнерами по твиннингу уже готовой концепции **ГВфК**, решение по поводу которой правительство принимает в одну-единственную пятницу. Хотя можно многое сказать в пользу практической целесообразности такого решения, это, конечно, не самый лучший способ добиваться привлечения и одобрения широкого круга лиц.

Концепция должна делать выводы и давать рекомендации для будущих целей, изложенных в плане действий с запланированными датами достижения. Этот план действий должен быть частью концепции **ГВфК**. Рекомендации концепции – это обоснование для законодательных изменений или нового законодательства. Надо, чтобы документ был одобрен Министерством финансов и отослан в Кабинет Министров на утверждение. Затем его следует распространить на все уровни руководства в государственной службе путем (серии) публичных мероприятий для информирования всех причастных о предстоящих изменениях.

Концепция должна формулировать всеобъемлющее и консолидированное национальное видение будущего качества систем государственного внутреннего контроля, а также качество деятельности внешнего аудита и должна стремиться создать широкий консенсус по поводу направления для развития **ГВфК**. Этот документ, в конце концов, проложит дорогу для предстоящих реформ на протяжении многих лет. ГД по вопросам бюджета разработал контрольный вопросник для оценки масштаба и качества содержания этих концепций; общий план прилагается в приложении 3.

Важно, чтобы в документе рассматривалась ответственность за осуществление и мониторинг прогресса политик **ГВфК** в кратко- и долгосрочной перспективе и чтобы ее содержание было актуальным, доступным, точным, сосредотачивая внимание на главных вопросах. В нем также следует охватить новые принципы ответственности руководителя, отраженные в системах финансового управления и контроля (ФУК) организации, функционально независимого внутреннего аудита и центральной гармонизации (все объясняется в главе 3), при этом, предоставляя оценки того, сколько ресурсов понадобится для реализации выводов концепции и, конечно, как и когда их нужно выделить.

Сегодня все ЕС-12 и текущие страны-претенденты утвердили концепции **ГВФК**; все они находятся на веб сайте Фкк (см. стр. 121) и соответствующих национальных веб сайтах. Правда, в некоторых странах ЕС-12 были существенные задержки с разработкой адекватных концепций **ГВФК** из-за ряда причин. Среди них полное отсутствие традиции разработок политики в этой области, а также сопротивление от существующих институций из-за боязни за свое будущее место. В наши дни стало стандартной практикой не только по время переговоров о вступлении, но и задолго до их начала требовать разработку общих правительственных правил для государственного внутреннего контроля. Развитие **ГВФК** – это динамичный процесс, и как в случае со многими политическими вопросами, может возникать необходимость в постоянном обновлении и/или усовершенствовании политики с развитием более глубокого понимания вопроса. Поэтому Концепцию **ГВФК** следует оставлять «живым» документом для обновления, если существующая концепция не полностью соответствует новым развитиям.

Разработка проектов законодательных и нормативно-правовых актов по ГВФК

Надо подготовить необходимое законодательство на основе выводов и рекомендаций концепции **ГВФК**. Хотя законодательную практику страны, конечно, обязательно надо уважать, нельзя позволять, чтобы она препятствовала включению четких и однозначных определений новых концепций и обязательств. Опыт показывает, что правительственные юридические советники склонны защищать национальные законодательные традиции, а не приспосабливаться к новым условиям и стандартам, связанным с такими понятиями как внутренний контроль и, особенно, внутренний аудит. Как правило, возникают горячие споры.

Существует несколько вариантов для формата законодательства. Чтобы избежать трудных и продолжительных обсуждений, как на межведомственном уровне, так и позже в Парламенте, предлагается сначала попробовать разработать рамочные законы (первичное законодательство), содержащие наиболее основные принципы, связанные с **ГВФК**. Рамочный закон о **ГВФК** может быть отдельным, рассматриваясь как всеобъемлющая политика сама по себе, но он также может быть частью более широкого законодательного контекста, например, в законе о государственных финансах или в основном законе о бюджете (для плана см. приложение 4). Страны, которые идут путем рамочных законов, будут вынуждены принять законодательные акты второго уровня или уровня реализации, чтобы более детально объяснить общие принципы, заложенные в рамочном законе. Но некоторые страны отдали предпочтение внесения большинства деталей в первичное законодательство на основании утверждения, что «все, что разрешено, должно быть закреплено законодательными актами». Пока что опыт показывает, что этот подход обычно приводит к потребности пересматривать в скором времени законодательство, чтобы восстановить нечеткие утверждения. Изменение законов через парламент занимает гораздо больше времени, чем изменение постановлений или распоряжений. Несмотря на это, судя по опыту последних разработок законодательных актов по **ГВФК**, существует тен-

денция начинать непосредственно с законов о внутреннем контроле и внутреннем аудите. Важно помнить, что технический материал не должен включаться в законы, поскольку это устранил важную гибкость в актуализации технического материала. Так как надо постоянно обновлять технические пособия, слишком много сопутствующих деталей в законодательстве будет ошибкой.

Законодательство второго уровня может требовать издания Министерством финансов последующих распоряжений. Эти распоряжения могут охватывать (шаблоны для) пособия касательно внутреннего аудита или финансового управления и контроля, а также шаблоны для аудиторских следов или шаблоны для Хартии внутреннего аудита (см. приложение 21) и Кодекса этики (см. приложение 22) для аудиторов. Опыт показывает, что достижение полного набора законодательства и регуляторных актов в соответствии с Главой по ФК занимает от 2 до 4 лет.

Примеры законов о финансовом управлении и контроле (приложение 5); закона о внутреннем аудите (приложение 6) и закона об инспекции (приложение 7) прикладываются к книге для облегчения поисков. Примеры отражают основную, но актуальную структуру самого свежего положения дел в этой области, достигнутого в результате тесного сотрудничества СИГМА, ГД по вопросам бюджета и новой страны-члена.

Мудрость навязывания обновления правовой и регуляторной базы как условие для **ГВФК** бралась под сомнение (Коен: 2005), этап законодательства в развитии **ГВФК** не учитывал бы эмпирическую и эволюционную природу изменяющихся систем и результат часто приводил бы к сомнительным и необратимым текстам. Но сложно найти аргументы в пользу лишения страны возможности использовать самые новые стандарты контроля и аудита. Страны-претенденты сами стремились достичь уровня международных стандартов внутреннего контроля, даже если это означало своего рода шоковую терапию и болезненные модификации существующих структур. Более того, не было надобности начинать с нуля, так как стандарты внутреннего аудита уже полностью разработаны. В конечном счете, в контексте переговоров о вступлении, было бы достаточно сложно угодить Европе (Совету, Парламенту), если бы имплементация требований растягивалась во времени, значительно отстранивая дату вступления.

ЦПГ, финансовые департаменты и подразделения внутреннего аудита

Как только принимаются правовые инструменты **ГВФК**, правительству надо создать организационную структуру, чтобы внедрять **ГВФК** в отраслевых министерствах и других государственных организациях, которые используют бюджетные средства. ЦПГ названы двигателями пропаганды принципов **ГВФК**, особенно в части введения ответственности руководителя и функционально независимого внутреннего аудита. ЦПГ должны стать «центрами улучшения качества», действуя как постоянный источник информации и образования для заинтересованных сторон, будь то руководители, контроллеры, аудиторы или инспектора, или даже широкая публика. Отсюда следует, что ЦПГ несет дополнительную ответственность за улучшение управления в правительстве, а Глава ЦПГ должен быть независимым от политического

влияния. Смена правительства может вызывать изменения руководящих кадров из-за соображения, что государственная служба, дружественная к правительству, облегчит деятельность этого правительства (процесс покровительства). Этот подход может повлиять на должности руководителей по внутреннему аудиту, и даже по внешнему аудиту. Однако, это неправильно, поскольку ключевой целью внутреннего и внешнего аудита является как раз предупреждение манипуляций в интересах правительства, ибо такие манипуляции можно легко растолковывать как форму коррупции. Роль и функции ЦПГ будут дальше изложены в главе 3.

Схемы 1 и 2 показывают графически организационные схемы для предложенных сценариев и одним или двумя ЦПГ (см. стр. 174 и 175).

Правительству надо будет обеспечить, чтобы существующие Финансовые департаменты (внутренние финансовые службы) в отраслевых министерствах охватывали не только подготовку бюджета и бухгалтерский учет, но и функции предварительного и последующего финансового контроля, а также поддерживали руководство во всех финансовых решениях, которые будут приниматься. Финансовым департаментам надо будет функционировать в соответствии с четкими описаниями функций и пособий по внутреннему контролю. Им надо разрабатывать аудиторские следы и осуществлять самооценки.

Глава по ФК сосредотачивается на бюджетных распорядителях первого уровня, как, например, министерства, а не описывает, как должен развиваться внутренний контроль на региональном и/или муниципальном уровнях. Очевидно, что в принципе стандарты внутреннего контроля на центральном уровне должны отражаться на низших административных уровнях (Балтичи и Йилмаз: 2006). Авторы утверждают, что на местные органы самоуправления совершенно противоположно повлияла политика децентрализации, потому что их не обеспечили необходимыми документами для улучшения мониторинга деятельности органов местного самоуправления и проверок подотчетности. Стратегии эффективной децентрализации требуют, чтобы органы управления второго уровня усиливали инструменты внутреннего контроля и аудита, передавая при этом больше власти местным органам самоуправления. Правительству (или ЦПГ) следует оценивать потребность в создании подразделений внутреннего аудита на основании соображений об эффективности и экономности. Если, например, финансовых транзакций слишком мало, чтобы оправдать расходы на подразделение внутреннего аудита, тогда внутренний аудит можно организовать другими способами. Возможные решения – это сделать постоянные или специальные (для случая) объединения других подразделений внутреннего аудита, тесно связанных со сферами, которые надо проверить посредством аудита или использовать центральный департамент в Министерстве финансов, например, под-директорат ЦПГ для ВА или подразделение внутреннего аудита в Министерстве финансов.

Стойкие обучающие структуры

Учитывая требования на годность для получения таких квалификаций как Сертифицированный внутренний аудитор (СВА) и Сертифицированный аудитор правительственных организаций (САПО), определенные ИВА (www.theiia.org), понятно, что получения одного из этих названий требует немалых усилий. Квалификация Сертифицированного внутреннего аудитора ИВА – это ведущая признанная на мировом уровне сертификация внутренних аудиторов и стандарт, по которому лица демонстрируют свою компетентность и профессионализм в области проведения внутреннего аудита. Это название было разработано для частного сектора. Сертифицированный правительственный профессиональный аудитор ИВА – это специализированная сертификация, предназначенная для практикующих внутренних аудиторов в государственном секторе и разработанная ими. Экзамен проверяет знание кандидатом уникальных характеристик проведения внутреннего аудита в государственном секторе – бухгалтерский учет средств, гранты, законодательные оплошности, права на конфиденциальность и пр. Широкий масштаб программы подчеркивает роль внутреннего аудитора в усилении подотчетности перед общественностью и в улучшении правительственных служб. Но СППА не единственный вид сертификации в этой области, у нее могут быть некоторые недостатки в части уместности для европейских внутренних аудиторов государственного сектора; культура и подход европейских институций государственного сектора отличается от аналогичных в Северной Америке. Отличной альтернативой для апробирования является сертификация, которая предлагается Дипломированным институтом государственных финансов и подотчетности (СИПФА) (www.cipfa.org.uk); квалификация, ориентированная на аудит в европейском государственном секторе, которую внедрили в Словении как сотрудничество между СИПФА и Центром улучшения качества в сфере финансов (ЦУКФ) (www.ccf-see.org), и которую ожидается распространить на другие страны-члены. Найти хороших тренеров по внутреннему аудиту – это превалирующая проблема, а привлечение частного сектора может быть недостаточно адекватным в контексте государственного сектора, что является решающим для государственных внутренних аудиторов. Для этой квалификации СИПФА предоставляет начальных тренеров и обучающий материал.

Что касается САПО, то для того, чтобы стать кандидатом САПО надо иметь бакалаврскую (трехгодичную) степень или эквивалент; или минимум два года высшего образования в аккредитованной организации плюс пять лет опыта работы в государственной среде. Кандидат должен проявить высоко моральный и профессиональный характер, и предоставить рекомендательное письмо, подписанное САПО. Кандидат должен иметь или получить два года опыта проведения аудита в государственной среде, подтвержденного САПО. Кандидат соглашается придерживаться Кодекса Этики (подпись), утвержденного ИВА, и после сертификации от него требуется каждые два года проходить 40 часов повышения квалификации. Экзамен САПО охватывает такие сферы как Стандарты и Модели контроля/риска (5-10%), Практика проведения государственного аудита (35-45%), Методологии и

Умения проведения государственного аудита (20-25%) и Среда проведения государственного аудита (25-35%). Начиная с ноября 2004 г., экзамен САПО учитывает Руководство ИНТОСАИ по внутреннему аудиту в государственном секторе; слушатели курсов должны знать руководство. ИВА-Европа в данное время разрабатывает подобный САПО экзамен для европейской среды, включая принципы **ГВФК**.

Что касается курса обучения СИПФА, то студентов обучают по девяти модулям (программам): фундаментальные основы проведения внутреннего аудита, управление и контроль, бухгалтерский учет и финансовая отчетность в государственном секторе, проведение внутреннего аудита на продвинутом уровне, управление функцией внутреннего аудита, проведение аудита деятельности руководства, местное законодательство и налоги, внешний аудит и построение местных профессиональных институтов. Для краткого плана связанных программ (см. приложение 24). Студенты также должны соглашаться придерживаться международного Кодекса этики профессии бухгалтерского учета.

Возникает вопрос, следует ли предъявлять такие жесткие критерии к первым поколениям внутренних аудиторов в странах-претендентах. Возможно, следует, но кажется нереалистичным, что они будут такими на ранних этапах внедрения внутреннего аудита в государственном секторе. В большинстве стран-претендентов не было «глав» или местных веток частных аудиторских институций, но сейчас они появляются повсюду. Но в большинстве стран-претендентов до сих пор нет реального объединенного резерва сертифицированных внутренних аудиторов, на который можно положиться. **ГВФК** требует учреждения и развития странами-претендентами стойких обучающих структур, чтобы обеспечивать профессиональное практическое развитие внутренних аудиторов (но также и руководителей и финансовых должностных лиц) обеспечивая устойчивое развитие после отъезда иностранных консультантов или партнеров по твиннингу. Это можно сделать множеством способов: внутреннее обучение в Министерстве финансов или разработка учебных планов в Школах государственного управления. Очень рекомендуется, чтобы процедуры были гибкими с целью привлечения аудиторов наилучшей квалификации. Также рекомендуется тесное сотрудничество с частными и академическими институтами, которые специализируются на сертификации внутренних аудиторов. Профессия внутреннего аудитора новая в большинстве стран-претендентов и обычно зарплаты низкие. Также относительно низко ценится деятельность по государственному контролю (традиционные системы, языковые барьеры, низкая мотивация со стороны руководства, несоответствие международным стандартам и т.д.). Это значит, что по крайней мере на определенный период времени внутренние человеческие ресурсы, как например, контролеры и инспектора могут захотеть освоить новую профессию путем адекватного (пере)обучения по внутреннему аудиту. Но присвоение внутренним аудиторам международно-признанных квалификаций способствовало бы признанию и возвышению статуса внутренних аудиторов.

Поэтому правительству не обязательно нацеливаться на полноправные квалификации СВА или САПО для первого поколения внутренних аудиторов. С другой

стороны, звание Государственный внутренний аудитор не следует раздавать после интенсивных двухнедельных курсов, как иногда считается достаточно адекватным. Обучение государственных внутренних аудиторов должно базироваться на сбалансированном сочетании практики и теории; на знании практических аудиторских инструментов и опыте, приобретенном на рабочем месте. Много хороших решений уже придумано, и они еще разрабатываются в ЕС-12 с помощью партнеров по твиннингу и/или технической помощи. Следующая стратегия обучения, разработанная для внутренних аудиторов в Хорватии, является хорошим примером.

Схема сертификации для государственных внутренних аудиторов – это фундаментальная часть общей стратегии Правительства по развитию профессионального широкомасштабного и эффективного внутреннего аудита в государственном секторе и компетентных, уверенных и продуктивных отдельно взятых аудиторов. Обучение способствует карьерному и личностному росту через обеспечение структурированной интегрированной и доступной программы. Оно управляется ЦПГ в Министерстве финансов; с начальной помощью команды проекта ГФвК КАРДС 2002. Обучение состоит из двух уровней: сертификат после 3 модулей касательно наилучшей практики в правительственном внутреннем аудите, практического проведения аудита, коммуникации и межличностных навыков; и диплома после еще 4 модулей: корпоративное управление, управление рисками и контроль, проведение аудита на продвинутом уровне, финансы и использование ИТ в проведении аудита. Оба этапа (сертификат и диплом) следует пройти за 18 месяцев. Подходят для обучения все те, кого номинировало руководство среднего звена в отраслевых министерствах и других органах как «номинальные внутренние аудиторы». Заявки на зачисление оцениваются независимо, за ними следует собеседование, таким образом, программе обучения обеспечивается дополнительная надежность и прозрачность.

Вышеупомянутое решение имеет преимущество в том, что обеспечивает хорошо подготовленными внутренними аудиторами за относительно короткий период времени. Однако, в более долгосрочной перспективе разработка, например, курса Сертифицированного правительственного профессионального аудитора, который сосредотачивается на европейской наилучшей практике, могла бы создать единую и выделяющуюся аудиторскую профессию, без которой правительству было бы сложно утверждать о ее значимости для усиления подотчетности правительства перед общественностью.

2. Внутренний контроль в осударственном секторе

Разнообразии систем внутреннего контроля в странах-членах ЕС; анализ существующих систем государственного контроля в странах-претендентах, проведенный Комиссией; нехватка общей концепции касательно внутреннего контроля, как внутреннего, так и внешнего аудита; разработка стратегии для поддержки стран-претендентов в соответствии с руководством, подготовленным СИГМА, модели КОСО ИВА и ИНТОСАИ.

Системы внутреннего контроля в Европе

Анализируя общую ситуацию в начале 1990-х

Первый анализ систем государственного внутреннего контроля в Европе, вероятно, провела СИГМА (Поддержка улучшения управления и менеджмента: дочерняя организация ОЭСР). СИГМА начала создавать карты (СИГМА: 1996) разнообразных подходов в странах-членах ОЭСР к «внедрению управленческого контроля (УК)» в 1996 г. и показала много слабых сторон и ошибок касательно этой концепции. В документе УК определен как:

«организация, правила и процедуры, применяемые для гарантирования того, чтобы правительственные программы достигали запланированных результатов, чтобы использованные ресурсы... соответствовали заявленным целям и задачам..., чтобы программы защищались от расточительности, мошенничества, чтобы надежная и своевременная информация была (присутствовала) для принятия решений руководством.

Даже наиболее тщательно разработанные системы УК имеют ограничения, частично из-за того, что в то время как они позволяют высшему руководству контролировать организацию, они не контролируют высших руководителей¹. Различные европейские модели, исследуемые в работе (Швеция, Нидерланды, Германия, Дания и СК), показали, что большинство стандартов ИНТОСАИ применялись явно или неявно, но очень различными способами, в зависимости от национальных особенностей. Не было конкретной модели УК, которая применялась бы ко всем странам, как и не было единой модели, как эти системы контроля склонны развиваться со временем... Вероятно, это характерно как для новых стран-претендентов, так и для исследуемых стран».

Это правда, но в то же время насколько разными оказались результаты переговоров о вступлении!

1 («Но кто посторожит стражей?»): это явление уже обсуждалось римским сатириком Децимом Юнием Ювеналом (60-140 гг. н.э.), который критиковал правление императора Домитиана, спрашивая: "sed quis custodiet ipsos custodes?"

Документ СИГМА разделяет по категориям главные отличия, упомянутые выше, следующим образом:

1. Определение и роль внутреннего аудита;
2. Степень централизации или децентрализации управления и контроля;
3. Степень, до которой провозглашены системы контроля в первичном законодательстве, постановлениях или административных процедурах и
4. Степень, до которой управленческие процедуры контроля образуют неотъемлемую часть структуры управления организации и процесса принятия решений или осуществляются независимыми подразделениями вне прямой линии управления.

Эти отличия, возможно, наилучшим образом показаны при изучении французской и шведской моделей государственного управления и контроля в середине 1990-х. Эти отличия частично касаются степени децентрализации и роли внутреннего аудита.

Франция²

До фундаментальных изменений функций внутреннего аудита в Казначействе (с 1996 г. по 2001 г.) система государственного внутреннего контроля во Франции характеризовалась высокой степенью централизации и внутренней сложности: вследствие долгосрочной исторической традиции; управленческие решения рассматривались так называемыми «делегированными» предварительными контролерами, которые, хотя находились внутри организации, на самом деле были работниками Казначейства в Министерстве бюджета при Министерстве финансов, экономики и промышленности. Управленческие решения также рассматривались бухгалтерами (фр. 'Comptables'), которые обычно были внутри организации, но также делегированными и функционально независимыми от чиновника, который дает авторизацию. Генеральный финансовый инспекторат был инспекционным органом Министерства финансов, экономики и промышленности. Бухгалтера были ответственными административно перед Министерством бюджета, а юридически перед Судом счетов. Суд счетов осуществлял, как обычно, «внешние» аудиты правительственных счетов.

С 1811 г. система предварительного финансового контроля состояла из предварительного одобрения или неодобрения проекта управленческих финансовых решений о выделении средств, обязательств, расходов и т.д. Эти контрольные процедуры покрывали только аспекты **законности** и **правильности**. Поэтому французской системе не хватало ответственности руководителя, она полагалась в основном на центральные инструкции для контроля и сосредотачивалась на правильности, соответствии и транзакциях, а не на осуществлении государственной деятельности.

2 На основании обсуждений с мисс Франсуаз Гуилларм, советника СИГМА, и с др.

Эта система изменилась с введением нового Бюджетного закона 2001 г. (действителен с января 2006 г.). Новый закон нацелен на **управление по исполнению** во всех распорядителях средств. С введением всеобщих программно-ориентируемых бюджетов, департаменты-распорядители подотчетны парламенту за свои управленческие решения, фактические расходы, управление человеческими ресурсами и уровни исполнения, которых они достигли в соответствии с выделенными ресурсами (**эффективность**). Эти пункты включаются в годовой отчет о деятельности, который прикладывается к документу об анализе бюджета (**подотчетность**).

Более того, по Закону традиционный предварительный финансовый контроль сосредотачивается на бюджетной устойчивости и уровнях риска: только для сумм, которые превышают определенный порог (колеблющийся от 90 000 до 150 000 евро), нужна виза предварительного финансового контролера.

Закон также ввел новую систему бухгалтерского учета, которая объединила существующие кассовые методы учета для бюджета, модель учета по методу начислений для общего бухгалтерского учета и управленческий учет для целей анализа стоимости программ. Государственные бухгалтера отвечают за внедрение новых стандартов и процедур бухгалтерского учета в отраслевых министерствах и гарантируют качество годовых финансовых отчетов, которые готовит государство и представляет Суду счетов для сертификации.

Наконец, закон учреждает на центральном правительственном уровне **организацию для аудита, оценки и контроля**, которая сосредотачивается на осуществлении деятельности администрации и на качестве государственных счетов. В главе 4 и приложении 14 представлено более детальное описание французской реформы и ее последствий.

Швеция

После вступления в ЕС в 1995 г. Швеция стала в Комиссии своего рода образцом для подражания в части развития внутреннего аудита. Шведская Конституция определяет, что государственное управление и внутренний контроль осуществляются полностью независимыми правительственными органами. Внутренний контроль, интегрированный в управление и, таким образом, является частью делегирования полномочий и ответственности руководителя. Высокая степень децентрализации сочетается с высоким уровнем прозрачности; каждый человек в Швеции имеет доступ до официальной отчетности, включая отчеты по внутреннему контролю и аудиту.

Внутренний аудит (введенный в 1995 г.) – это аспект мониторинга внутреннего контроля и поэтому следует за моделью КОСО (см. приложения 9 и 9А). Внутренние аудиторы функционируют при Совете директоров каждого правительственного органа. Шведская система не предусматривает центрального надзора ни для внутреннего контроля, ни для внутреннего аудита. Но существует Шведская национальная администрация финансового менеджмента (ESV), которая осуществляет

анализ, дает советы и создает «сеть», то есть функции, которые ГВФК поощряет взять на себя Центральному подразделению гармонизации. Внутренние аудиторы в государственном секторе Швеции ощущают, что они страдают от некой изоляции и приветствовали бы функцию налаживания связей в сети, чтобы продвигать свою профессию в рамках признания широкой публикой. В данное время ESV планирует создать подразделение или департамент для координации внутреннего аудита в государственном секторе.

В свою очередь, внешний аудит в Швеции до 2003 г. не был независимым в понимании рекомендаций Лимской декларации ИНТОСАИ (см. приложение 8). Шведское национальное бюро аудита был подотчетно Министерству финансов. Это несоответствие исправили в 2003 г.: Бюро аудита было изменено в независимое Высшее аудиторское учреждение, подотчетное парламенту.

Следующие исследование СИГМА было представлено в 1997 г. (Претли 1997: 145). СИГМА посчитала, что объединение ответов нескольких стран-членов (в этот раз Австрии, Дании, Финляндии, Франции, Португалии, Швеции и СК) на тему членских требований к бюджетному и финансовому контролю может стать поучительной для стран-претендентов в странах Центральной и Восточной Европы (СЦВЕ). Исследование также могло указать на вопросы для последующего изучения в контексте постоянно действующей программы реформирования финансового управления Комиссии. Совершенно верно был сделан вывод, что особенно для последних присоединившихся к ЕС стран, вступление само по себе было важным элементом в процессе, ведущем к фундаментальной реформе национальных систем внутреннего контроля. Процессы реформирования, как на уровне ЕС, так и на национальном уровне были взаимно поддерживающими. Еще одним важным выводом из информации, предоставленной странами-членами, стало то, насколько важно для стран-претендентов развивать не только формальные контакты с Комиссией и странами-членами, но также тесные и постоянные неформальные контакты на техническом уровне, уровне среднего руководства и политическом уровне.

В этом исследовании СИГМА, ГД по вопросам финансового контроля подтвердили – на основании анализа ответов на Вопросник 1996 г. – что не существовало общей концепции внутреннего контроля, внутреннего аудита или внешнего аудита в СЦВЕ). Интересно отметить, как сам ГД по вопросам финансового контроля встретился с трудностями в этой статье при правильном определении внутреннего аудита, так как он объясняет, что осуществляет «аудиты» путем предварительной проверки поступлений и расходов на основе выборки и путем внутреннего аудита систем управления и контроля³. Слово «аудит», которое, по сути, является последующим, также используется для функции предварительного контроля, которая в наше время

3 Функция внутреннего аудита была добавлена к задачам ГД ХХ в начале 1990-х. Это привело к кризису в конце 1990-х, когда стало ясно, что предварительный финансовый контроль и внутренний аудит не могут комфортно сосуществовать под одной крышей. В ходе реформы Комиссии в 2000 г. принято решение о полном организационном разделении контроля и аудита.

считается ответственностью руководителя, а не аудитора. В конце концов, аудитора не следует искушать на выполнение задач, которые он, возможно, позже будет проверять аудитом, поскольку это вызовет конфликт интересов.

Исследование СИГМА продолжает, что *«постоянной целью должно быть поощрение стран-претендентов развивать эффективный внутренний контроль в министерствах на всех уровнях, чтобы обеспечить надлежащую подотчетность за управление средствами и выполнение проектов. Внутренний аудит развивается с нуля с четким посылом «обеспечивать», чтобы процедуры внутреннего контроля существовали и эффективно функционировали. Ключевым требованием, как для внутреннего, так и для внешнего аудита является независимость. ЕС может сделать вклад в этот процесс, не только предоставляя техническую помощь и примеры, но и предлагая четкие модели для институций государственной службы»*.

В 2003 г. экспертной группой по ГВФК ВАУ в СЦВЕ была сделана следующая попытка проанализировать системы внутреннего контроля стран-членов. Совсем мало «старых» стран-членов в данное время пребывают в процессе реформирования внутреннего контроля или заняты предварительными обсуждениями касательно подготовки таких реформ. Некоторые примеры представлени в главе 4.

Две школы систем внутреннего контроля

Государственный внутренний контроль в странах-членах отражает много реалий, связанных с историей административных структур и их эволюцией, с весомостью позиции Министерства финансов в правительстве, с наличием государственного Казначейства, с данной структурой контроля и с тем, централизованы определенные финансовые мероприятия или нет (Симмони: 2002).

В середине 1990-х было привычно (и до сих пор так и есть) делать различие между двумя значительно отличающимися школами внутреннего контроля в странах-членах. Первая и более традиционная характеризовалась делегированными, но централизованными функциями контроля, которые сосредотачивались на разных вариациях *a priori* или предварительных контрольных процедурах. Специально созданные организации или сети финансовых контролеров под руководством центрального органа, как, например, Министерства финансов – например, директорат бюджета Генеральной финансовой инспекции выполняли функцию контроля. Руководители полагались на службы централизованного контроля при принятии финансовых решений; таким образом, концепция ответственности руководителя совсем не была развита. Децентрализованный внутренний аудит не отыгрывал никакой роли, финансовый аудит осуществлялся последующими финансовыми контролерами или инспекторами, а независимый системный аудит не существовал. Это известно как латинский (или наполеоновский) подход, средиземноморский подход или предварительный контроль третьей стороной. Это (в некоторых случаях был) подход в таких странах как Бельгия, Франция, Италия, Греция, Португалия и Испания, до 2000 г. он также использовался Комиссией. Латинский подход теряет

позиции, поскольку он уже не считается соответствующим современным международным стандартам. Много стран-членов, которые его используют, уже провели или планируют реформы, развивая ответственность руководителя и внутренний аудит, разделяя внутренний аудит от инспектирования и подчиняя предварительный финансовый контроль под ответственность руководителя.

Этим реформам способствовали три отдельные события. Во-первых, пример лучшей практики пришел от руководства частного сектора. Во-вторых, появились требования ЕС в части того, что конкретные правила внутреннего контроля и аудита управления средствами ЕС должны внедряться национальными контрольными органами. И, в-третьих, существовал усиливающийся обмен идеями (как на многостороннем, так и на двустороннем уровне) между партнерами по твиннингу (государственными служащими) и консультантами в частном секторе из стран-членов с одной стороны и участниками в странах-претендентах с другой стороны. Эти события будут описаны позже.

Вторая школа развивала различные формы правительственного корпоративного управления (системы, в которых правительственные организации управляются и контролируются) за последние декады, в то время как руководитель отвечал за свои (финансовые) решения и результаты управления и поэтому нес ответственность за развитие и улучшение систем внутреннего контроля. Чтобы дать руководителю возможность принять на себя такие обязательства, ему нужна и полезна поддержка внутреннего аудитора. Внутренний аудитор оценивал, отвечали ли системы финансового контроля и управления руководителя наивысшим стандартам, докладывал соответствующим образом руководству и делал рекомендации касательно улучшения систем. Этот подход, который базировался на столпах полной ответственности руководителя и независимом внутреннем аудите, называли северно-европейским подходом или подходом ответственности руководителя. Именно этот подход внедрила Комиссия во время реформы 2000 г.

Вовлеченность Комиссии

В то время как Комиссия имеет обязательства по определению стандартов контроля и аудита, относительно которых контролируется и проверяется аудитом адекватность национальных систем контроля использования средств ЕС, Комиссия не имеет законодательных основ для вмешательства в область национальных систем контроля над национальными средствами. Поэтому Комиссия не может предписывать любых решений для устранения недостатков в национальных системах государственного внутреннего контроля. Поскольку эта специфическая сфера вне сферы полномочий Комиссии, она не может даже взять на себя роль помощника или советчика без одностороннего согласия стран-членов. Но это не значит, что Комиссия и страны-члены не разделяют общий интерес к надлежащему финансовому управлению национальными средствами.

Фактически, **Статья 10** Договора о ЕС касательно принципа лояльного сотрудничества гласит, что «страны-члены принимают необходимые меры, общие или конкретные, чтобы обеспечить выполнение обязательств, vyplывающих из этого Соглашения или результирующих от деятельности институций Сообщества. Они способствуют достижению задач Сообщества». И **Статья 274** касательно исполнения бюджета гласит: «Комиссия выполняет бюджет в соответствии с положениями постановлений, принятые во исполнение **Статьи 279**, под собственную ответственность и в пределах ассигнований, учитывая принципы надлежащего финансового управления. Страны-члены сотрудничают с Комиссией, чтобы обеспечить использование ассигнований в соответствии с принципами надлежащего финансового управления. (...)»

Статья 280 консолидированной версии Договора о создании Европейского сообщества (официальный журнал С. 235 от 24 декабря 2002 г.) объясняет:

- 1. Сообщество и страны-члены противодействуют мошенничеству и любым другим незаконным действиям, которые задевают финансовые интересы Сообщества, принимая в соответствии с этой Статьей меры, которые действуют как сдерживающее средство и в состоянии обеспечить эффективную защиту в странах-членах.*
- 2. Страны-члены принимают такие же меры для противодействия мошенничеству, которое задевает финансовые интересы Сообщества, как и меры, которые они принимают для противодействия мошенничеству, которое задевает их собственные финансовые интересы...*
- 3. Без ущерба для других положений этого Соглашения страны-члены координируют свою деятельность, направленную на защиту финансовых интересов Сообщества от мошенничества. С этой целью они организуют, вместе с Комиссией, тесное и постоянное сотрудничество с компетентными органами.*
- 4. Совет, действуя согласно процедуре, упомянутой в Статье 251, после консультации Суда аудиторов, принимает необходимые меры в области предупреждения и борьбы с мошенничеством, которое задевает финансовые интересы Сообщества, чтобы обеспечить эффективную и равнозначную защиту в странах-членах. Эти меры не касаются применения национального уголовного права или национальной администрации правосудия.*
- 5. Комиссия, в сотрудничестве со странами-членами, ежегодно подает Европейскому парламенту и Совету отчет о мерах, принятых для реализации этой Статьи.*

Когда защита национальных финансовых интересов и финансовых интересов Сообщества сравниваются в абзаце 2, это значит касательно мошенничества, а не систем государственного внутреннего контроля. Но меры против мошенничества

или коррупции не следует рассматривать как исключительно последующее наказание, как мы видели в главе 1. В более широком смысле эти меры должны, на самом деле, включать **предупреждающие** процессы; это, конечно, не расширяет значение этого абзаца и должно рассматриваться как первая линия защиты против возникновения коррупции, мошенничества и нарушений. Прозрачность – это первое требование для уменьшения вероятности мошенничества. Некоторые страны-члены (напр., СК при поддержке других стран-членов во время заседания Контактной группы Европейских организаций финансового контроля в Мальте 2002 г.) пытались провести прямую параллель, говоря, что Статью 280 можно растолковывать как таковую, которая также применяется к *национальным* системам контроля («чтобы быть способной эффективно справляться с требованиями ЕС и схемами помощи после вступления»), но это утверждение не поддержали все страны-члены. Неуверенность, смешанная с боязнью, что Комиссия будет вмешиваться в традиционные сферы национальной компетенции, выражали особенно те страны-члены, которые следуют Латинскому подходу.

Абзац 2 Ст. 280 является причиной, почему Глава по ФК содержит специальный пункт касательно защиты финансовых интересов ЕС. Но Статья 280 не обеспечивает переход от средств ЕС к чисто национальным бюджетным средствам. В самом деле, в некоторых странах-членах существуют две параллельные системы, одна для национального бюджета, а другая – для средств ЕС. Таким образом, Комиссия не может навязывать стране-члену конкретную систему управления и контроля для национального бюджета. Различные постановления по управлению и контролю напоминают нам о том, что они применяются согласно принципу субсидиарности и без ущерба институциональным, судебным и финансовым учреждениям стран-членов (Постановление ЕК 1260/99 Статья 8.3) (Симмони 2002: 152). Конечно, переговоры о вступлении касаются изменений, которые надо сделать в странах-претендентах, а не в странах-членах; более того, Постановление 1260/99 касается контроля средств ЕС, а не национальных средств (кроме случаев, когда роль может отыгрывать совместное финансирование). Таким образом, Комиссия не может ни навязывать шаблон для национальной системы контроля, ни даже предлагать странам-членам рассмотреть или обсудить некоторые шаблоны, если они явно не связаны с европейскими денежными средствами.

“Соответствующий” финансовый контроль

Когда около 1990 г. начались программы ФАРЕ (Помощь Польше и Венгрии для реструктуризации экономик), штаб-квартира Комиссии в Брюсселе непосредственно отвечала за реализацию и контроль программ и проектов. Однако вскоре непосредственное исполнение было все больше и больше сложно организовывать и поддерживать на расстоянии. В середине 1990-х была тенденция к децентрализации (или передаче), которая привела к передаче обязательств и контроля от штаб-квартиры ЕК до созданных Делегаций ЕК в странах-бенефициарах. В 1998-1999

гг. Децентрализованная имплементационная система (ДИС) была разработана для программ ФАРЕ (позже распространилась на средства САПАРД и ИСПА). Реализация и контроль этих программ были отданы различным созданным подразделениям мониторинга проектов или реализации проектов (в тесном сотрудничестве с Делегациями ЕС) в национальных исполнительных органах ФАРЕ.

В феврале 1999 г. Комиссия учредила критерии для расширенной децентрализации; полученная система была удобно названа ЭДИС (Расширенная децентрализованная имплементационная система). Дальнейшая децентрализация была в соответствии с запланированной передачей контрольных обязательств ЕС под полную ответственность страны-реципиента, когда страна станет страной-членом. Расширенная децентрализованная имплементация предусматривает полную децентрализацию использования и контроля средств ЕС в пользу национальных организаций, которые действуют адекватно и готовы взять на себя ответственность. Основная особенность этой системы – это передача ответственности за предварительный финансовый контроль по вопросам проведения тендера и заключения контрактов от Делегаций ЕС к Национальному уполномоченному лицу (НУЛ). Страна-претендент должна предоставлять стабильные административные структуры, а также достаточные и адекватные человеческие ресурсы.

Меморандумы о взаимопонимании – соглашения между Комиссией и каждой страной-претендентом – касательно учреждения Национальных фондов упоминают «*Соответствующий финансовый контроль*» и «*Национальный орган финансового контроля*» (Статья 3 § 2 и 8 § 1). Возникало много вопросов касательно того, что именно обозначают эти термины.

Комиссия ответила, что финансовый контроль будет «соответствующим», если можно продемонстрировать «эффективную схему внутреннего и внешнего контроля, связанную с деятельностью исполнительного агентства, включая соответствующую функционально независимую аудиторскую функцию и эффективную систему бухгалтерского учета и финансовой отчетности». При идеальных обстоятельствах внешний (но все-таки внутренний по отношению к правительству) орган контроля размещался в Министерстве финансов. Этот орган должен был быть независимым от любого программирующего или исполняющего органа и отвечать непосредственно перед Министром или Правительством. Он издавал правила для гармонизации внутреннего аудита и контроля, чтобы избежать применения разных стандартов в государственном секторе. Странам-претендентам рекомендуется придерживаться этих предложений при создании новых организаций; особенно в контексте программ реформы государственного управления. Эти организации могут иметь дело не только с Национальным фондом, ответственным за управление средствами ЕС, но также с поступлениями и расходами из национального бюджета. Читатель отмечает связь между «соответствующим финансовым контролем» и «системами бухгалтерского учета и финансовой отчетности»...

Появление концепции ГВфК

Концепция «соответствующий финансовый контроль» далее развивалась в статье на Форуме по государственному управлению СИГМА (де Конинг: 1999). Аббревиатура «ГВфК» впервые использовалась здесь в попытке охватить или консолидировать сразу несколько связанных элементов. В наше время выбор был бы сделан в пользу более простого термина «Государственный внутренний контроль», но термин **ГВфК** уже засел в мыслях людей, тесно связанных с развитием систем государственного внутреннего контроля в ЕС-12 и в остальных существующих и будущих странах-претендентах. Он также приобрел своего рода статус брэнда, поэтому было бы сложно его заменить. Более того, концепция **ГВфК** охватывает некоторые специфические аспекты, которых больше не найти в других системах национального внутреннего контроля и поэтому она заслуживает на более отличительное название. **ГВфК** может сгодиться на некоторое время.

Статья объяснила систему **ГВфК** следующим образом:

***Государственный** – означает охватывающий все виды деятельности государственного сектора в противовес контрольным процедурам и аудитам в частном секторе; **Внутренний** – охватывающий контрольные процедуры, которые осуществляются центральными и децентрализованными правительственными органами в противовес внешнему контролю, который осуществляется органом вне правительства, напр., Национальным судом аудиторов, Судом счетов, другими контролирующими органами высокого уровня или парламентом; **Финансовый** подчеркивает характер (административный, управленческий или бюджетный) видов деятельности, которые подлежат проверке и **Контроль** – означает все мероприятия для обзора целой области финансового управления, предоставляя правительству возможность «управлять» своими финансами (поэтому охватывая все инструменты контроля, как, например, предварительный контроль и аудиты). И последнее, но не менее важное, **система** означает охватывающая институции, штат, обучение, учебные процедуры, методологию, отчетность, обязательства, санкции и взыскания.*

Поэтому возможно сделать следующие усовершенствования в терминологии разных аспектов «финансового контроля»:

Государственным внутренним финансовым контролем называются системы внутреннего контроля правительства, нацеленные на защиту финансовых интересов правительства в целом, в то время как внешним контролем называются мероприятия по финансовому контролю, которые проводятся внешними органами (здесь Суд аудиторов и парламент, которые осуществляют функции демократического контроля), чья задача состоит в том, чтобы изучать и оценивать системы финансового контроля правительства.

Предварительное одобрение третьей стороной – это процедура, при которой функционально независимая организация финансового контроля (централизованная или децентрализованная) проверяет и одобряет управленческие решения с финансовыми последствиями перед исполнением таких решений. Эта процедура предоставляет возможность отказа контролера, который, однако, может быть пересилен при определенных строгих условиях (по-французски, процедура “passer-outre”). Важно сверяться с функцией Казначейства Министерства финансов, не учтены ли автоматически некоторые функции системы предварительного одобрения (напр., проверка наличия выделенных средств перед одобрением контракта или контрактных средств перед выплатами).

Внутренний аудит – это общая сфера мероприятий последующей верификации организацией (размещенной внутри организации, которая подлежит аудиту, но не зависит от управленческих функций этой организации) того, согласовываются ли системы управления и контроля с целями бюджетной спецификации, правилами и стандартами, в общем смысле – с принципами надлежащего финансового управления. Эти внутренние аудиты включают тесты на соответствие и действительность, системные аудиты, операционные аудиты, аудиты информационных технологий и любой другой вид последующей верификации, которую независимая внутренняя организация считает подходящей для обеспечения того, чтобы руководство придерживалось финансовых правил и постановлений. Важным аспектом является учреждение в этих правилах и постановлениях адекватного механизма обратной реакции на полученные данные и рекомендации внутреннего аудита».

На этот текст (который сильно базируется на определении финансового контроля и подчеркивает важность предварительной визы) очень повлиял опыт ГД по вопросам финансового контроля, приобретенный до середины 1990-х. Определения внутреннего контроля и внутреннего аудита должны были бы быть более широкими: внутренний контроль охватывает больше чем просто финансовый контроль. Внутренний аудит – это больше чем только последующая верификация, и он отличается от управленческой инспекции или последующего финансового контроля.

Существует много руководств в области внутреннего контроля и внутреннего аудита, но международные стандарты, разработанные ИНТОСАИ и ИВА стали авторитетными нормами для определения внутреннего контроля. Термин «международно согласованные стандарты и определения и наилучшая практика ЕС» - это стандартная фраза, которая используется в контексте Главы по ФК и касается этих стандартов и определений. Последнее положение дел отражают стандарты, указанные в Руководстве по внутреннему контролю в государственном секторе ИНТОСАИ, ноябрь 2004 г. и в Позиционном документе ИВАЕК, апрель 2005 г. Определение внутреннего контроля ИВА было расширено в 2004 г. управлением

рисками на предприятии (Основы КОСО I и II). Роль внутреннего аудитора в этих документах, (см. приложения 9 и 9А). К этим стандартам следует обращаться и понимать странам-претендентам, которые хотят обновить и определить эффективность своих систем внутреннего контроля.

Прежде чем углубиться в стандарты и определения, может быть интересным представить историческую подоплеку термина «аудит». В 1285 г. Король Англии Эдвард II решил, что слуги: *«которые имеют задолженности по счетам, могут быть приговоренными к тюремному заключению по свидетельству аудитора»* (Литтлтон: 1966). Дальнейшее упоминание концепции проведения аудита можно найти около 1300 г., когда было определено, что записи казначеев города Лондон должны проверяться аудитом комитетом из *«шести хороших человек города, выбранных в присутствии всей общины»*. Следовательно, практика *«заслушивания счетов»* достаточно давняя, и она продолжалась длительное время. В начале четырнадцатого столетия следующий совет был заложен Волтером из Хенли (Лемонд: 1890) в книге по управлению недвижимостью аудитора манориальных счетов:

«Аудиторы обязаны быть верными и осторожными... а счета должны быть заслушаны по каждому поместью, и тогда можно знать о прибыли и потерях, делах и улучшениях сенешаля, пристава, полиции и других...»

В 1494 Фра Пачоло, францисканский монах и итальянский профессор математики (которого окрестили *«Отцом бухгалтерского учета»*), был первым, кто напечатал принципы двойной бухгалтерии, такими, как они практиковались в Северной Италии в те дни: его работа *«Сумма»* по алгебре содержит трактат *«De Computis et Scripturiis»*. Глава 32 этого трактата рассматривает, как закрывались и открывались гроссбухи. Записи в журналах зачитывались вслух помощником, затем собственник (слушатель) отмечал их галочкой в гроссбухе. В конце упражнения зачитывания и проведения аудита в книгах обнаруживались любые статьи, которые не фигурировали в обеих из них.

Аудиты города Абердин, которые датируются 1580-ми годами использовали выражение: *«услышано, увидено, рассмотрено, посчитано и разрешено аудиторами»*, предшественника современного аудиторского сертификата. В том же столетии аудитор манориальных счетов делал устный отчет о счетах в присутствии лорда поместья и его различных офицеров. В 1882 г. в Британском журнале *«Бухгалтер»* сделана ссылка на *«старую Энциклопедию»*, в которой сказано, что *«проводить аудит значит слушать все, что может быть сказано по рассматриваемой теме, чтобы сделать суждение, которое в общем применяется к изучению и записыванию счетов лицами, названными аудиторами, но которые, возможно, в этих транзакциях скорее инспектора»* (так!).

Те, у кого большой интерес к истории одной из самых древних профессий в мире, могут обращаться к работам наилучших практиков в Чалдаеан и Мезопотамиан (Гупта:

1991), китайской и индийской (Сихаг: 2004), греческой и римской цивилизаций (Стоун: 1969).

С тех пор аудит претерпел существенно развитие, но сверху казалось, что актуальные характеристики (внутреннего) аудит – все еще слушание, взаимное доверие, подготовка отчетов и рекомендаций на независимой основе. Понятно, взаимное доверие может существовать, только если аудит проводится объективным, профессиональным и прозрачным способом. Во время аудита страх наказания – не совсем правильное состояние для открытых дискуссий и для вдохновения уверенности. Внутренний аудит базируется на доверии между партнерами, а не на боязни.

Слушать, чтобы проверить, можно только о событиях в прошлом. Поэтому по определению аудит – это последующая деятельность. Аудитор слушает, что скажет руководитель (напр., в своих счетах) о структурах и моделях своих систем управления и контроля, а затем проверяет, отвечают ли эти утверждения правилам, и согласовываются ли системы с принципами экономности, эффективности и результативности. Поэтому, термин «последующий аудит» гласит об очевидном, а вот предварительный аудит невозможен по определению.

Тем не менее, термин «**предварительный аудит**» используется (напр., ГД по вопросам расширения и ГД по вопросам региональной политики в рамках четвертого этапа дорожной карты ЭДИС: верификационный аудит, чтобы предоставить статус ЭДИС стране-реципиенту). Это аудит, который пытается оценить системы управления и контроля, прежде чем будут совершены любые транзакции, фактически, это **учебный заход**, чтобы посмотреть, прозрачная, последовательная и логическая ли система, и предоставляет ли она информацию, которая понадобится, когда система начнет функционировать. У Франции есть подобная классификация: «**начальные аудиты**» осуществляются центральным органом, который состоит из Генеральных финансовых инспекторов (МКАП), чтобы оценить адекватность формулирования целей министерских программ, предлагаемых Министром по вопросам бюджета. В этих аудитах критерии качества касаются связности программы, целей и индикаторов, информационных систем, планов действий, и т.д., но не транзакций, поскольку последние еще не прошли через систему.

Раздел 1 Лимской декларации (см. приложение 8) предусмотрительно не упоминает предварительный аудит, вместо этого ссылаются на **перед-аудит**, как на деятельность или осмотр перед фактическими административными или финансовыми действиями, который является неотъемлемым для надлежащего управления государственными фондами, доверенными государству. Перед-аудит, проведенный ВАУ, имеет преимущество в том, что может предупредить ущерб до его появления, но имеет недостатки в части создания лишнего объема работы и размытия обязательств за государственным правом.

Определение внутреннего контроля в рамках Главы по ФК

В контексте переговоров о вступлении Комиссия дала следующее определение внутреннему контролю в 2000 г.:

Система внутреннего контроля охватывает правила, процессы, задачи, поведение и другие аспекты организации, которые взяты вместе:

1. Способствуют ее результативному и эффективному функционированию, предоставляя возможностям соответствующим образом отвечать на существенные хозяйственные, операционные, финансовые риски, риски нарушений и другие риски, чтобы достичь целей компании. Это включает сбережение активов от нецелевого использования или от потери и мошенничества, и обеспечение того, чтобы обязательства определялись и управлялись;
2. Помогают обеспечить качество внутренней и внешней отчетности. Это требует поддержания надлежащих записей и процессов, которые генерируют поток своевременной, актуальной и надежной информации изнутри и снаружи организации;
3. Помогают обеспечить выполнение соответствующих законов и постановлений, а также внутренних правил по отношению к ведению хозяйственной деятельности и
4. Осуществляют контроль на базе анализа рисков и управления рисками.

Система внутреннего контроля организации отражает ее **контрольную среду**, которая охватывает ее организационную структуру. Система включает:

1. Контрольные действия (предварительные, последующие, инспектирование, ревизия, мониторинг и т.д.);
2. Процессы информации и коммуникации и
3. Процессы для мониторинга продолжительной результативности системы внутреннего контроля.

Внешними элементами по отношению к контрольной среде являются Высшее аудиторское учреждение и Парламентский бюджетный комитет.

Внутренний аудит следует определять как **деятельность из предоставления объективных гарантий и консультаций**, которая независимо управляется внутри организации и придерживается философии приношения пользы, чтобы улучшить операции внутри организации и достичь результатов.

Он помогает организации в достижении целей путем систематизированного и последовательного подхода к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления организации.

Таким образом, в контексте переговоров о вступлении, задание Комиссии состоит в том, чтобы посмотреть, включает ли контрольная среда страны:

1. Культуру, кодекс и другие системы, которые поддерживают общие цели, управление рисками и систему внутреннего контроля;
2. Демонстрацию необходимой приверженности к компетентности, честности и поощрению климата доверия;
3. Четкие определения полномочий, ответственности и подотчетности, чтобы решения принимались и действия совершались соответствующим уровнем;
4. Коммуникация всем уместным уровням штата, что от них ожидается и рамки их свободы действий;
5. Четкие стратегии для поведения с выявленными существенными рисками вместе с политикой для управления рисками, которая поддерживается адекватными знаниями, умениями, инструментами и вниманием к потребности в адаптации процессов и контрольных действий, чтобы отражать новые или изменяющиеся риски или операционные недостатки и
6. Независимый внутренний аудит;

ГВфК учитывает все эти аспекты. Он соединяет внутренний контроль и внутренний аудит в одну концепцию, как в модели КОСО, добавляя при этом новый элемент; централизованную организацию, ответственную за гармонизацию и координацию стандартов и правил как внутреннего контроля, так и внутреннего аудита для всего органа государственной и/или полугосударственной службы. Введение новых принципов без какого-либо центрального сопровождения привело во многих случаях к разным решениям внутри национальной администрации, увеличивая замешательство по поводу того, как наилучшим образом внедрять принципы, и открывая двери к дифференцированному обращению с теми, кто пользовался государственными услугами. В одной новой стране-члене введение и назначение внутренних аудиторов было предоставлено руководству отдельных министерств, которые, как следствие, имели большое разнообразие функций, обязательств, статусов и уровней заработной платы для каждого государственного внутреннего аудитора.

Понятие **ГВфК** можно выразить следующим образом:

$$\text{ГВфК} = \text{ВК} + \text{ЦПГ}, \text{ где ВК значит (ФУК+ВА)}$$

Инспектирование руководством не исключается из этого уравнения, но считается частью системы ФУК (см. глава 3) и часто называется децентрализованным последующим финансовым контролем. Централизованное инспектирование на правительственном уровне, с другой стороны, будет ограничиваться расследованием жалоб, мошенничества и нарушений и не заниматься стандартными контрольными действиями, как, например, предварительный и текущий финансовый контроль.

Эта структура обеспечивает соответствующую связь с борьбой с мошенничеством, одним из других элементов в Главе по ФК. Когда должностные лица по вопросам ФУК и ВА обнаруживают случаи мошенничества и нарушений, они не расследуют эти случаи лично, а обращают на них внимание соответствующих судебных органов, которые используют централизованный департамент инспектирования, чтобы проводить оперативные расследования (см. также приложение 16 о Службе координации и борьбы с мошенничеством АФКОС).

Это выражение концепции **ГВФК** было, и в дальнейшем будет использоваться ГД по вопросам бюджета в переговорах о вступлении в рамках Главы по ФК. Оно стало своего рода ядром при измерении прогресса стран-претендентов в области государственного внутреннего контроля.

3. Три составные ГВФК

Необходимость сильной и длительной политической поддержки проектов ГВФК со стороны правительства; аудиторские следы; самооценка; анализ рисков и управление рисками; три составные ГВФК и взаимодействие с (традиционной) инспекцией и современным аудитом, организация и функционирование подразделений внутреннего аудита; Центральные подразделения гармонизации; национальные аудиторские советы или аудиторские комитеты.

В странах, не использующих подход, базирующийся на управленческой подотчетности, о котором уже припоминалось, проводя анализ разрывов ГВФК, власть обнаружит, что сегодняшние системы внутреннего контроля, основываются на инспекциях, касающихся жалоб третьей стороны, внеплановых операций и наказуемых ошибок, а также серьезных нарушений, включая мошенничество. В сравнении с более усовершенствованными системами государственного внутреннего контроля, здесь недостает ряда соответствующих элементов, определяющих ответственность внутреннего контроля за бюджетными ресурсами критериям экономичности, эффективности и результативности. **Надлежащие гарантии, деятельность и прозрачность** здесь являются ключевыми словами. Особенно это касается демократических принципов, которым следует правительство относительно ответственности перед общественностью, которая его избирала, за сбор доходов и их распределение.

Руководители учреждений, финансирующихся за счет государственного бюджета должны нести ответственность за достижение целей, определенных в их бюджетных и других соответствующих нормативно-правовых документах, не только относительно политики доходов и расходов, но и финансового менеджмента. Первый уровень контроля должен проводиться на уровне расходов (распределение ресурсов). Это означает, руководитель государственного сектора несет ответственность за формирование и развитие соответствующих подразделений финансового управления и контроля (ФУК), ответственных за реализацию таких задач, как подготовка и контроль финансовых операций, учет, мониторинг, отчетность, анализ и архивирование. Другими словами, руководитель должен иметь финансовую дирекцию или департамент, выполняющий эти задачи под его ответственностью.

Внутренние аудиторы прикрепляются к высшему руководству, но являются от них независимыми относительно планирования и реализации их деятельности и предоставления рекомендаций. Работа аудиторов определяется набором правил и этических норм, которые устанавливаются к профессии, а не руководителями. Аудитор никогда не должен быть вовлечен в выполнение задач руководства, за которые он не несет ответственности. Аудитор оценивает и предлагает; руководитель принимает решения как применять аудиторские рекомендации, за которые, разумеется, несет ответственность. Аудитор не корректирует и не наказывает за установленные

факты человеческих или системных ошибок, поскольку это является заданием руководителя.

В случаях установления мошенничества или незаконных действий, аудитор докладывает руководителю, который должен доложить/связаться с подразделением по борьбе с мошенничеством/правоохранительными органами. Интересно отметить, что отдельного универсального описания государственного внутреннего аудитора не существует: Докладная записка ЕКИВА написана с точки зрения частного сектора, в то время как руководство ИНТОСАИ рассматривает внутреннего аудитора как собственный инструмент для проведения внешнего аудита. Более детально этот вопрос освещен в Приложении 9.

Система внутреннего контроля основывается на этих двух составляющих (ФУК и ВА) и, в конечном итоге, должна привести к модернизации управления бюджетом в государственном секторе. В итоге, управленческая подотчетность и независимость внутренних аудиторов (после успешного внедрения) ведут к надлежащему финансовому управлению и прозрачности. Однако, как показывает опыт первого этапа переговоров по **ГВФК** о вступлении, дорога к усовершенствованию полна вызовов.

Первым важным вызовом, является время, необходимое для формирования сильной, наделенной функциями центральной платформы, необходимой для внедрения в четыре этапа **ГВФК** (График CLOT). Этапы включают Conceptualisation (C) – Концептуализация (K): для разработки стратегий последующего внедрения **ГВФК** необходимы широкие дискуссии и понимание, Legislation (L) – законодательство (З): подготовка проектов и утверждение необходимых законов и подзаконных актов, Organisation (O) – Организация (O): разработка организационных предпосылок, необходимых для внедрения **ГВФК** и Training (T) – Обучение (O) соответственных руководителей/финансовых контролеров и внутренних аудиторов. В среднем, этот процесс, начиная с ранних обсуждений и до начала полного внедрения, может составить период от 5 до 6 лет, что за некоторых обстоятельств уже является оптимистическим прогнозом. Теоретически, этапы CLOT должны быть последовательными. Закон должен быть подготовлен при соответствующих на то условиях и широком понимании концепции; организация **ГВФК** должна проводиться после принятия соответствующего закона о **ГВФК**; и обучение должно соответствовать потребностям, определенным ЦПП. Однако, на практике возможно частичное совпадение этапов CLOT. Например, для формирования структуры внутреннего аудита или подготовки руководителей к внедрению управленческой подотчетности, обучение может начинаться намного раньше. Точный график этапов CLOT будет зависеть от конкретных характеристик существующих в стране систем внутреннего контроля. Важным является принятие решения о необходимости дополнения политического документа о **ГВФК** соответствующим ему Планом действий.

Вторым важным вызовом в условиях проводимых в государственном секторе изменений, является эффективное преодоление сопротивления/оппозиции непосредственно заинтересованных. Сопротивление и недостаточная поддержка, как правило, доказываются отказом от внедрения изменений и могут привести к серь-

езным задержкам в продвижении и внедрении проекта ГВФК. Опыт показывает необходимость выполнения, по крайней мере, трех особенно важных пред условий того, как правительство приступит к процессу изменений:

Во-первых, для начала необходима четкая политическая поддержка Министра финансов (подтвержденная правительством) относительно полной поддержки реформ по ГВФК. Последующие правительства должны продолжить поддержку предшественников. Несогласованные подходы приведут к внутренним рискам и непоследовательности. Проект может быть неудачен из-за непонимания или неуверенности как со стороны персонала, так и общественности относительно поддержки новых систем. Это приведет к серьезным потерям ресурсов и энергии;

Во-вторых, главные заинтересованные стороны должны быть вовлечены в процессы обсуждения и разработки систем внутреннего контроля, включая даже тех, которые скорей всего будут опираться предшествующим изменениям, противоположных их интересам. Исключение заинтересованных сторон из дискуссий приведет к недопониманию и откачу поддержки целей и стратегии новой системы внутреннего контроля

В-третьих, для более широкой аудитории заинтересованных лиц, включая общественность, Министерство финансов должно установить связи с общественностью, которые бы проводили разъяснения преимуществ ГВФК (институций у руководства) в сравнении с существующими системами..

Как раз поэтому, до начала значительных шагов по внедрению ГВФК, предлагается принятия трех **практических решений**:

Во-первых, создать при Министерстве финансов центральный директорат, выполняющий роль ведущей силы; **во-вторых**, назначить руководителя центрального директората, опытного в вопросах современных финансовых систем управления и внутреннего аудита. Этот руководитель должен быть независимым от ответственности руководителей (кроме как управления его/ее директоратом) и политического давления и **в-третьих**, до приобретения достаточного опыта современного внутреннего аудита (скорее всего его отсутствие на столь ранних этапах), работа ЦПГ должна для начала поддерживаться внешними советниками со значительным опытом государственного внутреннего контроля, особенно что касается функций управленческой ответственности и внутреннего аудита в государственном секторе.

Описанная выше структура должна помочь правительству создать импульс, необходимый для развития ГВФК. Неспособность сделать это с самого начала приведет к опозданию, фрустрации и разочарованиям. Правительство, Министерство финансов и государственный сектор в целом заинтересованы в успешном результате. Надлежащее финансовое управление государственными ресурсами должно быть главной целью любого правительства, независимо от стремления членства в Европейском Союзе.

Основываясь на выражении “ГВфК = ВК + ЦПГ, где ВК обозначает (ФУК + ВА)”, страна должна фокусироваться на развитии следующих трех составных:

1. Системы финансового управления и контроля (ФУК);
2. Функционально независимый внутренний аудит (ВА) и
3. Централизованное подразделение, ответственное за гармонизацию и координацию формирования, внедрения и усовершенствования ФУК и ВА. Как правило, это подразделение называется Центральным подразделением гармонизации (ЦПГ).

Следующие параграфы более детально раскрывают эти составные, а также взаимосвязь с инспекцией и Советом внутренних аудиторов.

Системы финансового управления и контроля

ФУК – это термин, использован для концепции ГВфК, хотя он практически соответствует понятию и масштабам государственного финансового управления (ГФУ) (ГФУ: см. Приложение 20). Он включает подготовку бюджета, распределение бюджетных средств и внесение изменений, учет, возмещение, системы электронных платежей, казначейское управление денежными средствами, государственную долговую политику, контроль и т.д. Однако, как часть ГВфК, фокусирование лежит на тех аспектах управления и контроля, касающихся (финансового) управления доходами и расходами, активами и задолженностью. Например, все бюджетные и учетные системы и процедуры происходят за пределами ФУК. И это не обозначает, что эти сферы сами по себе маловажны, наоборот, просто эти вопросы не являются частью раздела о ВК. Развитием бюджетирования и учета, как правило, занимается Казначейство и/или бюджетный директорат Министерства финансов. Несомненно, для развития этих сфер, страны – претенденты получают от ЕК финансовую поддержку, но не в рамках ГВфК. Например, СИГМА, включает вопросы бюджетирования и учета в основную часть отчета о государственном управлении финансами. Фактически, во время определения границ раздела переговоров о вступлении, представлялось, что вопросы бюджетирования и учета будут учтены в разделе Бюджетного и финансового обеспечения (раздел 29, теперь 33). Но позже (в 2005), было принято решение эту сферу представить в «the hard acquis»: Собственные ресурсы (см. Приложение 23). Некоторые соглашения, касающиеся государственного управления финансами, также представлены ЕВРОСТАТ (ЕС95 правил государственного финансового учета). Наконец, ГД ЕКФИН может отчитываться за результаты своей ежегодной оценки первого Копенгагенского экономического критерия в Отчете прогресса, то есть, о наличие функционирующей рыночной экономики (одним из подкритериев является макроэкономическая стабильность). Особенным случаем может послужить наличие государственного управления финансами страны-претендента на таком низком уровне, что подвергает опасности бюджетную стабильность, а соответственно, и макроэкономическую. Однако, пока такого прецедента в отчетности выявлено не было.

Ценность за деньги и бухгалтерский учет

Аудит, независимо - внутренний или внешний, способен достичь наивысшего уровня качества системы учета компании. Надлежащая система учета должна обеспечить руководителя необходимой информацией относительно издержек и непосредственной деятельности. Это обозначает, что руководители должны иметь возможность и достаточные знания, необходимые для использования «государственного управления» для «активного управления государственными мероприятиями». Недостаточным является удовлетворение государственных администраций существующими системами управления (как, например, концепция «пожизненного найма» налоговых инспекторов в стране X, в то время, как особенно необходимы НДС инспектора). Взамен, руководство должно убедиться, что оно проинформировано – с помощью надлежащей учетной информации – о необходимости переадресации излишних ресурсов в сферы, где необходимо улучшение или расширение, а потом принятие мер. Этот процесс называется «ценностью за деньги»: ценность за деньги - не равнозначно утверждению – расходы в соответствии с бюджетом. Это - вызов для руководителей – вести практику, провоцирующую желание и/или способность менять несоответствующие и дорогие административные процедуры. Внедрение без противоречий - ценности за деньги – в продолжение надлежащего управления кажется маловероятным. Экстремальным примером является решение страны Y об отмене в линейных министерствах всех инспекций, руководствуясь девизом: отсутствие инспекции лучше коррумпированной инспекции. В большинстве стран – кандидатов и других странах учет по-прежнему выполняет ограниченную роль (обеспечивает информацией, необходимой для контроля бюджетного процесса). Однако, эта роль является шире: содействие реформам в финансовом управлении, а также поддержка развития более динамичных систем обеспечения потребителей услугами государственного сектора. Эти цели, все еще, не до конца понимаются во многих странах ЕС-12 и странах - кандидатах. Таким образом, существует устойчивый риск непонимания, что может привести к серьезным последствиям.

Ответственность руководителя

Ответственность руководителя является политической концепцией правительства, подчеркивающей необходимость государственных служащих периодически отвечать на вопросы, относительно их деятельности, а также нести ответственность за выполнение возложенных полномочий. Понятие управленческой ответственности очень часто используется в контексте обеспечения надлежащего корпоративного управления – то есть, надлежащего управления и контроля за деятельностью организации. Тоже касается и управления правительством государственным бюджетом разных уровней (центрального – регионального - местного).

Управленческая ответственность предусматривает не только ответственность руководителей за принятие финансовых решений, но и за их правильность, а также их внедрение в соответствии с интересами общественности. Они должны подлежать мониторингу, отвечающему правилам и наиболее качественным нормам, способ-

ным предотвращать злоупотребления, мошенничество и нарушения. Ключевым моментом отчетливых линий ответственности должно быть их четкое определение, прозрачность, понимание и последовательность разработки.

Каждый руководитель любой организации должен нести ответственность за формирование, поддержку и усовершенствование систем финансового управления и контроля в своей организации. Обычно это задание делегируется финансовому директорату или финансовому управлению при организации (то есть, финансовые служащие несут ответственность за подготовку финансовых документов, как например, бюджетных обязательств, платежных поручений, предварительного и последующего контроля, учета). Все эти задания осуществляются под управленческой ответственностью.

Таким образом, управленческая ответственность включает всю сферу государственного финансового управления, однако в контексте **ГВФК**, акцент делается непосредственно на систему – ФУК. Система ФУК должна базироваться на принципах разделения и сегрегации обязанностей (принцип «четыре глаза»). Работа каждого служащего (уполномоченного служащего, финансового контролера и бухгалтера/кассира соответственно) должна быть под контролем другого служащего. Все операции финансового характера (или они касаются доходов, обязательств, тендерных процедур, контрактов, оплат, возвращения неправильных оплат и/или управления активами и задолженностью) должны быть предметом контроля этих служащих. Уровень риска относительно каждой операции является решающим фактором для принятия решения относительно ввода выборочных проверок.

До административной реформы 2000 года, централизованные (предварительные) финансовые контролеры ЕС были независимы от уполномоченных служащих. Таким образом, финансовый контролер мог приостановить утвержденное финансовое решение в случае, когда он считал, что решение незаконно и неправильно. Такой документ возвращался финансовому департаменту для доработки, а потом передавался финансовому контролеру на утверждение. В случае, когда уполномоченный служащий остается при своем начальном решении, он должен письменно объяснить причины отказа финансовому контролеру (“*passer-outre*” на французском). Это достаточно сложная и редкая в использовании процедура, предполагающая принятия решения на уровне Комиссии. Уполномоченный офицер должен был принимать персональную ответственность за свое решение, после чего финансовый контролер подписывал документ и передавал бухгалтеру/кассиру. Однако, с реформами 2000 года эта практика была аннулирована.

Некоторые страны все еще имеют функцию предварительного (или превентивного) финансового контроля. Однако, в концепции управленческой ответственности для системы ФУК, предварительный финансовый контролер находится в финансовом управлении (в то же время достаточно независимая функция) и докладывает непосредственно руководителю. Вопрос предоставления децентрализованному финансовому контролеру особого статуса (полунезависимого от руководителя и полупренадлежащего к финансовому департаменту) и процедуры отказа зависит

от уровня развития системы внутреннего контроля; а также от того, как контрольные учреждения страны оценивают необходимость получения дополнительных гарантий, предоставленной предварительным финансовым контролем и их роли в усилении прозрачности системы.

Ожидается, что с помощью рекомендаций центрального подразделения Министерства финансов, руководство любого министерства, совместно с финансовым управлением разработает надлежащую систему ФУК. Это может быть ЦПГ, которое специализируется на гармонизации и координации систем ФУК. Например, финансовому управлению может быть предоставлена общая поддержка (шаблоны, инструкции) для подготовки проектов учебников по вопросам ФУК, в которых детально будут прописаны все процедуры финансового управления и контроля. Для этого, финансовые управления подготовят аудиторские следы, описывающие последовательность финансовых, а также информационных потоков вверх и вниз по вертикали. Такие аудиторские следы представляют огромную ценность для стимулирования прозрачности, проведения самооценки, а также для внутреннего аудита.

Концепция аудиторских следов рассматривается в разделе по ФК, поскольку является сильным инструментом, необходимым для понимания и анализа систем финансового управления и контроля организации как для ее руководства, так и для внутренних аудиторов. Аудиторские следы описывают структуру существующей системы контроля и определяют сферы риска, которые нуждаются в дополнительном внимании, с целью обеспечения надлежащей системы управления. Руководство несет ответственность за формирование аудиторских следов. Копия которых должна быть предоставлена внутренним аудиторам.

Аудиторский след

Характерный подход аудиторского следа был применен ко всем странам – членам относительно структурных фондов ЕС. Базовая информация трансформируется в два главных потока – денежный и документальный – с разбивкой на восемь рабочих процессов, что необходимо для определения важных процедур. Таким образом, сквозь разные уровни, происходит формирование навигационной карты дорог для систем финансового управления и контроля.

Следы концентрируются на:

- 1) определении важнейших уровней информации, а руководство должно установить форму и содержание доступной информации;*
- 2) фиксации и оценке управленческих требований и процедур;*
- 3) наличии минимальной информации, необходимой для: обеспечения соответствия требованиям руководства и, в случаях использования структурных фондов, и*
- 4) требованиях соответствующих регулирующих документов.*

Проведено разграничение между представлением: 1) общих фактов и информации, определяющих ключевые вовлеченные институции; 2) описанием конкретной организации на центральном уровне.

Выделено следующих восемь процессов:

1. *Представление;*
2. *Выбор;*
3. *Утверждение программ или проектов;*
4. *Платежи с подназваниями счетов и обработкой данных;*
5. *Менеджмент (или менеджмент/контроль);*
6. *Контрольная деятельность/аудиты;*
7. *Отчетность и*
8. *Оценка (в понимание подтверждения).*

Инструменты аудиторского следа для Структурных фондов были разработаны Генеральным директоратом Аудита еще до 1998 года. В рамках переговоров о вступлении было принято решение об использовании той же технологии разработки аудиторских следов для передвступительных фондов (ФАРЕ, ИСПА и САПАРА). Однако, разработанный Генеральным директоратом Аудита инструмент доказал свою сложность и комплексность, поскольку был предназначен для развитых систем организации управления и контроля существующих государств – членов. Более непосредственная система была разработана для стран – претендентов и первая попытка помочь в разработке аудиторского следа (для передвступительных фондов) была сделана в 1999 году – в Польше.

Во время переговоров на вступление, Генеральный директорат по вопросам бюджета настоял, чтобы ЦПГ обеспечило руководителей образцами разработки конкретных аудиторских следов, которые позже могут быть переданы внутренним аудиторам соответствующих организаций. Внутренние аудиторы будут также иметь свой аудиторский след, шаг за шагом описывающий процесс аудита и формулирования выводов. Аудиторские следы являются основой структуры внутреннего контроля (Simmons, 2002, С.162). Внутренние аудиторы могут помочь финансовым управлениям в составлении аудиторских следов. Организации, которые разработали аудиторские следы управления и контроля за фондами ЕС, могут поделиться своим опытом с ЦПГ, а также с другими государственными структурами, осваивающими фонды.

Большинство ЦПГ начинают с разработки аудиторских следов. Но, поскольку существует такое большое количество государственных организаций, становится понятно, что подготовка аудиторских следов в государственном секторе может быть достигнута только в длительной перспективе.

Финансовый контроль включает не только проверку деятельности относительно законности и правильности финансовых решений. Финансовые управления во всей своей деятельности должны руководствоваться принципами экономности, эффективности и результативности. Однако, окончательная оценка качества достижения трех «Е» организацией, должна проводиться внутренними аудиторами. Финансовые управления должны регулярно организовывать самооценивание (см. таблицу ниже) руководителей и служащих по вопросам соответствия существующим правилам и качеству проводимой работы.

Самооценка

Самооценка является важной частью изменений, происходящих в культуре внутреннего контроля в государственном секторе. Этот инструмент предусматривает руководителей и служащих, ответственных за финансовое управление оценить собственную деятельность и процедуры на предмет результативности достижения определенных стандартов внутреннего контроля. Это является сложным упражнением для организаций, начинающих свой путь в понимании концепций управленческой ответственности и прозрачности в менеджменте и контроле. Однако, конструктивной является информирование (высшего) руководства о полезности такого упражнения, особенно (для поддержки ЦПГ) в случае недостаточной мотивации и поддержки со стороны руководства относительно максимального использования новых правил внутреннего контроля. Это особенно полезный инструмент, позволяющий объединить понимание руководства с целями современного внутреннего контроля.

Инструмент базируется на определении модели КОСО, и впервые был внедрен Комиссией в рамках ГВФК и вступления во время презентации на встрече контактной группы в Берлине. (Рабочий документ 14А/00, FccWebsite). Белая книга реформ Комиссии в 2000 году потребовала каждый Генеральный директорат пересмотреть соответствие своего внутреннего контроля, разработать план усовершенствования и включить внутренний контроль как часть годового отчета. Презентация базировалась на опыте Комиссии и описывала процедуры самооценки. ЦПГ ответственные за разработку и гармонизацию систем ФУК, должны были разработать примерную методологию самооценки, которая будет дальше передана от директоратов финансовым управлениям министерств для использования в их организациях. ЦПГ может представить поддержку в пилотном тестировании и приобрести полезный для других организаций опыт. Но важным принципом остается право собственности директоратов на свое задание, поскольку самооценка – это не аудит, и успех мероприятия зависит от открытости и самокритичности.

Образец должен быть разработан в такой последовательности: подготовка проекта вопросника (ответы должны быть анонимны и стимулировать полное участие и откровенность), объединение и анализ результатов, организация семинара с руководством для обсуждения результатов, формулирование выводов и подготовка проекта отчета как базы для плана действий в сферах, определенных для усовершенствования. Вопросник должен включать все финансовые процессы: утверждение расходов и платежей, планирование/бюджетирование/учет/ финансовое управление, информационные системы, человеческие ресурсы, основные активы/ задолженность, управление денежными средствами и доходами. Вопросник также должен включать ряд элементов, определенных моделью КОСО:

1. **среда контроля** (честность/этика, человеческие ресурсы, философия управления, организационная структура и подотчетность);
2. **оценка рисков** (цели и их определенность, коммуникация, последовательность, измерение деятельности и приоритеты/ресурсы, внедрение и определение рисков);
3. **информация** (правильность, своевременность) и **коммуникация** (внутренняя и внешняя);
4. **контрольная деятельность** (распределение обязанностей, наблюдение, процедурные руководства, служба помощи, регистрация несоответствий и контрольный список финансовых процедур (аудиторская цепочка), и
5. **мониторинг** (роль аудита, частота проведения самооценки, обновление методологии и предоставление информации о недостатках).

Для анализа ответов вопросника, Директорат может использовать протокол результатов и таблицу по внутреннему контролю, а также инструменты, которые доступны на FccWebsite. Результаты анализа должны быть обобщены и сгруппированы, на те, что касаются руководства и отдельно персонала. Однако, отчет должен быть обобщен таким образом, чтобы не прослеживались индивидуальные заявления. Особенно анализ должен фокусироваться на отклонениях от установленных общепринятых норм. Предварительные результаты тогда готовы для обсуждения на рабочей встрече руководства. Во время которой будут анализироваться главные источники проблем, будет разработан план действий, включающий приоритеты, определен график исправлений и внедрения для высшего руководства.

Результаты рабочей встречи ЦПГ показывают, что самооценка руководства и финансовых управлений не была широко использована в ЕС-12. Несомненно это сфера, которая нуждается в специальной поддержке для внедрения в новую среду и культуру контроля, с более глубоким определением управленческой подотчетности. Эта информация особенно направлена на те организации, которые планируют последующую поддержку для ЕС-12 по завершению переходного периода!

Согласно классическому подходу, финансовый контроль предусматривает деятельность относительно **предварительного финансового контроля** (предварительное подтверждение финансовых решений), **текущего финансового контроля** (мониторинг посредством проектов) и **последующего финансового контроля**. Последующий финансовый контроль предусматривает деятельность, исполняющую контролерами и инспекторами относительно проведенных операций (то есть, соответствие правилам после перевода денежных средств, товаров или услуг, и изучение жалоб третьей стороны). Определения, таким образом, обуславливают все формы финансового контроля, включая инспекцию, как часть системы ФУК и, поэтому, составляют управленческую ответственность. Поэтому, централизованная инспекция, или отдельное управление Генеральной инспекции Министерства финансов принадлежит к сфере управленческой подотчетности (на уровне МиФ), реализуя контроль/расследования отдельных операций и не определяет сильные и слабые стороны системы. Если же это происходит, тогда возникает проблема несовместимости функций.

Однако, разнообразие концепций предварительного, текущего и последующего контроля и инспекции является запутанным и поэтому, с точки зрения СИГМА, очень важно рассматривать внутренний контроль целостно, соответственно модели КОСО, которая включает процессы, персонал, достаточные гарантии и достигнутые цели. Это представляет внутренний контроль как динамический процесс. Для более глубокого понимания целостного подхода, читатель может обратиться к аудиторскому бюллетеню СИГМА, №14, август 2006 года (<http://www.oecd.org>). СИГМА определяет три вида контроля:

Предупредительный контроль: проводится с целью предупреждения неэффективной деятельности, ошибок, или нарушения, перерыва процесса, неправильной авторизации, платежей или использования активов. Эти контрольные действия не могут гарантировать того, что контролируемые факты не появятся, но их предназначение – уменьшить шанс возникновения. Примеры включают распределение обязанностей и авторизация.

Выявляющий контроль: предназначен для выявления и исправления ошибок, неэффективных действий или нарушений. Он может не обеспечивать полную гарантию, поскольку проводится после того, как событие происходит или продукт уже произведен, но он должен уменьшать риск нежелательных последствий, которые немедленно должны исправляться. Выявляющий контроль наиболее эффективен, являясь частью обратного действия, когда результаты поддаются мониторингу и используются для усовершенствования процедур или предупредительного контроля. Примером может быть после платежное подтверждение, контроль запасов и банковские выверки.

Директивный контроль: проводится с целью поощрения действий или мероприятий, необходимых для достижения целей. Примером может быть четкое определение политики, задач, соответственная подготовка и персонал.

СИГМА указывает, что на практике эти категории не всегда четко разграничены и что одно контрольное действие может исполнять две или больше функций. Например, наблюдение, включает все три виды. Надлежащим образом организованы и контролируются корректировки, очевидно и логично, что также необходимы, для контроля слабых сторон и неудач.

Однако, целостный подход требует высокого уровня изощренности в применимых сферах, и до того времени, пока этого не достигнуто, дорога перемен буде длинной и необходимо будет ее разделить на последующие шаги.

Как было сказано выше, в своей системе внутреннего контроля, Комиссия отменила (централизованный и независимый) **предварительный финансовый контроль**. Однако, существуют аргументы не отказываться от этой деятельности на децентрализованной основе, в связи со слабым государственным контролем в целом (то есть на уровне руководителей бюджета в организациях, не имеющих пока надлежащей системы внутреннего контроля).

В таких условиях предлагается оставить или внедрить на некоторое время функцию предварительного контроля, описанную выше, и через некоторое время, когда уже полностью внедрена и реализуется управленческая подотчетность - пересмотреть эту потребность. Несомненно: «предупредительный контроль не должен восприниматься как устаревшая форма, в то время, как аудит – современная» (Simmony 2002:158)».

Следующим важным аспектом внутреннего контроля является **анализ рисков и управление рисками**. Эффективное управление рисками должно включать как стратегическое планирование государственной организации на длительную перспективу, так и краткосрочные, более ограничены финансовые риски. В то время, как внутренний аудит, должен оценивать подвергались ли основные цели и задачи существенным рискам. Руководство и персонал должны обучаться этим новым инструментам. Финансовые управления, совместно с ЦПГ и внутренним аудитором, должны разработать методологии определения зон риска и фокусироваться на их уменьшении. Отделы финансовых управлений должны регулярно (по меньшей мере ежегодно) докладывать руководству о состоянии и соответствии системы ФУК, с точки зрения внедрения и обеспечения качества. Тогда это может сравниться с мнением и оценкой внутших и внутренних аудиторов.

Анализ рисков и управление рисками в государственном секторе¹

Кроме обеспечения ценности для плательщиков налогов и общества, не должно быть большой разницы между управлением рисками в частном секторе (ответственность за прибавление ценности акционеров) и управление рисками в государственном секторе. Дополняя цитату из авторитетного документа в этой сфере (КОСО

1 Для эффективного и согласованного управления рисками в работе Комиссии (SEC(2005)1327 от 20 Октября 2005), см: http://ec.europa.eu/budget/library/documents/implement_control/intg_int_control/sec_2005_1327_en.pdf

2004), можно определить, что вызовом для руководства в государственном секторе является уровень принятия неопределенности в обеспечении доверия и понимания налогоплательщиков/граждан надлежащего финансового управления. Управление рисками в государственном секторе помогает администрации более эффективно справляться с неопределенностью, соответственными рисками и возможностями. В государственном секторе это обозначает необходимость фокусирования контроля и аудита на рискованных операциях, предусматривающих высокий уровень финансовых и человеческих затрат, и меньше на сферы, где соответственный уровень риска может быть приемлем, с точки зрения нетипичности или минимальных расходов. Другими словами, обеспечивая экономность, эффективность и результативность финансовых решений руководства, система внутреннего контроля должна также быть экономна, эффективна и результативна.

Акты по управлению рисками, как упражнение на поддержание осведомленности и как форум для обмена мнениями на разных уровнях организации; это информирует и готовит руководство и служащих, а также возможно – при надлежащем управлении – увеличит вероятность успешного достижения целей организации (Материалы конференции 06/01, Таллинн, Октябрь 2001, см. FccWebsite, с. 118).

Управление организациями предусматривает достижение целей. В государственном секторе общей целью является предоставление услуг, или обеспечение результата, удовлетворяющего общественный интерес. Организации сталкиваются с разными видами рисков, которые могут повлиять на достижение их целей. Поэтому, вызовом для руководства является идентификация таких рисков, оценка их вероятности, возможности влияния или воздействия, а также принятие решения относительно действий, необходимых для уменьшения этих рисков до приемлемого уровня.

Управление рисками это процесс идентификации, оценки, поведения и мониторинга рисков, а также внедрения контрольных процедур, необходимых для удерживания их воздействия на приемлемом уровне. Передовой опыт предлагает, чтобы это было неотъемлемой частью процесса управления, нежели каким-то дополнением на более поздних этапах. Поэтому, для руководства и создаются условия для оценки, определения приоритетов и принятия решения до реализации деятельности. Система внутреннего контроля, внедренная руководством, должна обеспечить защиту от неприемлемых рисков, сдерживающих от достижения целей организации.

Для этого, руководству необходимы соответствующие инструменты и навыки обеспечения достаточных гарантий достижения их целей при надлежащем использовании ресурсов. Необходимо разработать процессы определения рисков и последующей разработки и внедрения системы контроля наиболее существенных из них.

Стандартные модели управления рисками должны отвечать определенным требованиям каждой организации, поскольку условия и риски с которыми они сталкиваются различаются и характерны для каждой из них индивидуально. Однако, универсальным фактором успешного внедрения системы управления рисками в организации является общий заинтересованность ее руководства. Поэтому, для

разработки системы оценки рисков, очень важно, чтобы управление рисками было включено руководством в их планы деятельности.

Уместным является вопрос соответствия подхода, базирующегося на управления рисками для внутреннего аудита развивающихся стран (Herworth 2006, с.3). Концепция оценки рисков и управления рисками является последней разработкой **ГВФК** и высоко оценивается в списке необходимых функций ЦПГ. Подход, базирующийся на рисках хорошо работает в современных системах, где руководство понимает и принимает участие в процессах, где существует соответствующий технический потенциал для определения и оценки сравнительных рисков. Подход также предполагает существование надлежащей системы внутреннего контроля, регулярно оцениваемой внутренними аудиторскими, и систематическое внедрения руководством аудиторских рекомендаций. Тогда как, все эти и другие условия являются частью модели **ГВФК**, понятно, что соответствующая оценка и управление рисками является последним элементом, необходимым для развития на пути формирования современной системы государственного внутреннего контроля.

Отчеты, описывающие системы ФУК должны предоставить высшему руководству **ежегодное утверждение достаточных гарантий** того, что: ресурсы организации были использованы соответственно планам; контрольные процедуры обеспечивают необходимые гарантии; отчет является достоверным; принципы надлежащего финансового управления придержаны и т.д. Это способ, которым руководство демонстрирует ответственность (подотчетность) за выполнение обязательств. Раздел, описывающий переговоры о вступлении, не конкретизирует вопрос финансового контроля. Но, странам-кандидатам настойчиво предлагается рассмотреть внедрение показателей измерения достаточных гарантий, так как это является частью международных стандартов и передового опыта (см. Приложение 10 – Образец декларации руководства).

Если финансовое управление сталкивается с подозрением злоупотреблений или нарушений, соответствующий персонал должен подготовить сообщение руководству, а копию - внутреннему аудитору. Соответственно, руководство должно информировать правоохранительные или следственные органы. Конкретные внутренние правила должны быть гармонизированы ЦПГ и включены как часть ФУК пособия.

Государственные служащие (либо руководство, либо финансовые служащие или внутренние аудиторы) ответственны и поэтому, в силу занимаемых должностей, могут быть вовлечены в судебные процедуры, либо формальные опросы. Судебные издержки на эти процедуры могут покрываться управлениями или учреждениями, если это в интересах организаций и если дело по данному вопросу совершено в пределах государственной службы. Хорошим примером юридического представления государственных расходов является Закон о государственной службе Великобритании, раздел 12.2². Правительство может даже признавать гражданскую

2 <http://www.civilservice.gov.uk/management/code/>

ответственность государственного служащего за исполненную им \ ею работу, если эта ответственность не является следствием какого-либо «преднамеренного действия или плохого исполнения служебных обязанностей».

Внутренний аудит

Для поддержки руководства в исполнении возложенной новой ответственности в сфере ФУК, необходима поддержка внутреннего аудитора. Внутренний аудитор оценивает соответствие функционирование систем ФУК, в случае отклонений, какие действия должны предприниматься для усовершенствования. Достаточно четкое определение внутреннего аудита приведенное во 2 разделе: внутренний аудитор не является дополнительным контролем; наоборот, он является консультантом руководства в организации. Поэтому, внутренний аудит является инструментом управления. Руководство ответственно за формирование подразделения по внутреннему аудиту, согласно национальному законодательству. Аудитор формирует взаимоотношения с руководством на основе экспертного доверия и обеспечивает рекомендациями в вопросах надлежащего финансового управления, выходя из принципов честности и профессионализма.

Руководство должно четко понимать функцию внутреннего аудита, в особенности, характер ее независимости. Этого возможно достичь только в случае разъяснительной компании относительно ВА, проводимой совместно ЦПГ и внутренними аудиторами, для руководства и финансовых служащих. Возможным является расхождение во взглядах между руководством и внутренними аудиторами относительно предыдущей деятельности, как и в вопросах материальности (важности). Поэтому, ЦПГ должно разрабатывать общие способы коммуникации и процедуры обсуждения аудиторских находок с аудируемыми, отчета внутренних аудиторов перед руководством и отслеживания аудиторских рекомендаций. Хорошей практикой является разработка руководством плана внедрения принятых рекомендаций, предусматривающего ответственного за подготовку, для внутреннего аудитора, в определенные строки, отчета о внедрении. Решение о оценке усовершенствования систем, принимается внутренним аудитором, исходя из проведенного анализа / управления рисками. В случае, если предложенные рекомендации не получили надлежащего внимания со стороны руководства и не были внедрены, внутренний аудитор, после обсуждения с руководством, на свое усмотрение может связываться с ЦПГ по вопросам ВА или Советов внутренних аудиторов. Эти элементарные процедуры должны быть известны, установлены и никогда не приводить к ответным действиям.

Функциональная или операционная независимость в ежедневной деятельности организации обозначает, что внутренний аудитор не принимает участие в какой-либо управленческой или финансово - контрольной деятельности. Это обеспечит возможность внутреннему аудитору предоставить объективное мнение относительно систем управления и контроля в организации и провести справедливую и профессиональную оценку деятельности аудируемой организации. Поэтому,

аудитор не может исполнять никаких заданий, что являются частью управленческой ответственности. Например, аудитор не должен исполнять задания, касающиеся ФУК, инспекции или расследования. То есть, аудитор не должен заниматься деятельностью, которую он, позже, будет оценивать. Поскольку это приведет к конфликту интересов и т.д.³ Внутренний аудитор функционально может быть независим от руководства, но не административно; он отчетывается вышестоящему руководству и этим отличается от внешнего аудитора (ВАУ), который подотчетный Парламенту и общественности. В конечном итоге, высшее руководство принимает решение о масштабах и характере ценности, принесенной внутренним аудитором. Это является приемлемой ситуацией для обсуждения и отслеживания аудиторских рекомендаций.

Также аудитор является государственным служащим (он может быть номинирован, перемещен или уволен руководителем его организации); внутренний аудитор, как и предполагает его профессия, не принимает заданий от руководства, но следует профессиональным правилам, описанным Хартией внутреннего аудита и Кодексом этики. Функциональная независимость также предполагает невмешательство в выбор масштабов внутреннего аудита, его проведение и представление результатов. Однозначно, что аудиторские находки и рекомендации должны быть высокого профессионального качества, так что руководство тяжело будет сопротивляться в усовершенствовании системы финансового управления и контроля. Поэтому, качество работы аудитора и его отчета идут рука об руку с заявленной независимостью.

Исполняя свои обязанности, аудитор должен руководствоваться правилами Хартии внутреннего аудита (соглашением между руководителем и аудитором) и следовать Кодексу этики внутренних аудиторов (обещание аудитора жить соответственно требованиям профессии аудитора). Эти документы должны прилагаться к законодательству о внутреннем аудите, пособиям, или представлены ЦПГ как инструкции по внутреннему аудиту. Очень важно активное использование этих документов, то есть Хартия внутреннего аудита должна быть подписана руководителем организации и внутренним аудитором и Кодекс этики должен быть скреплен индивидуальными подписями внутренних аудиторов в процессе сертификации. Обе копии документов также могут быть представлены ЦПГ по ВА. Никакой пользы не будет, если оба документа (образца) будут прилагаться к инструкциям, но не использоваться.

3 Конфликт интересов (или конфликт ролей) может быть представлен как ситуация, в которой кто-то, кому доверяют, как, например, государственный служащий или политик, имеет противоречивые профессиональные и персональные интересы. Если даже не существует доказательств ненадлежащих действий, конфликт интересов может повлечь к поведению, подрывающему доверие к человеку, который занимает соответствующую должность. Сам по себе конфликт интересов не имеет доказательств преступления, но он может повлечь ответственность индивидуума, в случае его влияния на решения в собственную пользу; исполнение двух ролей не является нелегальным, но это может привести к инициированию незаконных действий. В случае вовлечения внутреннего аудитора в конфликт интересов, он обязан заявить об этом конфликте.

Аспекты функциональной независимости и статус аудитора должны детально быть определены в законодательстве, включая вопросы независимости планирования аудита, его проведения (включая классический финансовый аудит, системный аудит, аудит эффективности, аудит ИТ и т.д.), отчетности, в рамках профессиональной честности. Правительством должно быть определено, может ли руководитель (министр) номинировать, переводить и/или увольнять внутреннего аудитора самостоятельно или после консультаций с (или даже при согласии) ЦПГ по ВА. Еще одним решением может быть формирование правительством на определенный срок общего фонда профессиональных, сертифицированных государственных аудиторов (напр. с ротацией после 5 лет). Этот способ предполагает сохранение общей ответственности руководителей за формирование необходимых условий для внутреннего аудита, оставляя внутренний аудит частью управленческой подотчетности.

Отчетность перед и содействие руководству включает внутренний аудит как часть в процесс управления организацией. Рассматривая вопрос взаимосвязей внутреннего аудитора и руководства, также как и значение функциональной независимости, становится очевидно, что внутренний аудитор, в вопросах качества и ситуации ФУК, должен докладывать наивысшему руководителю. Он должен докладывать непосредственно министру или руководителю государственного учреждения, и исполнять консультативную роль, принимая участие в заседаниях высшего руководства по вопросам внедрения, финансов и контроля. Однако, в случаях разногласия, то есть, если руководитель пренебрегает, отказывается или запрещает распространение аудиторского мнения и рекомендаций - напр., поскольку намерен продолжать деятельность, несмотря на аудиторское профессиональное мнение – предполагается, что аудитор будет обсуждать свои находки с соответственными центральными аудиторскими организациями – напр., ЦПГ по ВА при Министерстве финансов или существующим Советом внутренних аудиторов. В связи с этим, рекомендуется формирование и поддержка с помощью ЦПГ открытого регистра аудиторских рекомендаций национального уровня. Данный регистр должен содержать только основные аудиторские рекомендации, ранжированные в порядке значительности.

Внутренний аудитор может свободно выбирать способ проводимого аудита, руководствуясь при этом, поиском ответов на поставленные вопросы. Существует много (современных) инструментов и методологий аудита, начиная с классического финансового или аудита на соответствие и до новых форм системного аудита, аудита эффективности или аудита ИТ: соответственными знаниями и опытом проведения которых должен владеть внутренний аудитор. Однако, при этом существует опасная тенденция начала аудита эффективности в крайне быстрые сроки. Аудит эффективности является особенной формой аудита и должен проводиться только после того, как аудитор владеет достаточными знаниями для эффективного проведения аудита на соответствие и системного аудита. Даже в странах ЕС-15, аудит эффективности не является легким инструментом. Важным предупреждением при этом является избежание преждевременной имитации стран ЕС-15 в развитии аудита, особенно до надлежащего укрепления базисных форм аудита: лучше научиться ходить до того, как начинать бегать!

Основываясь на оценке рисков, аудитор разрабатывает стратегические **многогодовые планы аудита**, предоставляющие возможность предусмотреть такое количество сфер деятельности организации, которое является возможным. Аудитор абсолютно независимо формирует **годовые планы аудита**, так и в случае понимания появления высокого риска, вправе проводить не планированные оценки. Аудитор обсуждает разработанные планы с руководством, или существующим аудиторским комитетом, как правило, принимая во внимание предложенные рекомендации относительно отдельных аудитов. В случае имеющихся весомых аргументов, аудитор может отказаться от предложенных рекомендаций. Руководство должно **подписью подтвердить** аудиторские планы, но не отказываться или в другой способ препятствовать надлежащему функционированию внутреннего аудита. В национальном законодательстве для этого часто используется термин «утвердить». Вопрос использования термина является только семантическим, но суть состоит в том, что руководитель не может **не утвердить** план аудита. Вопрос о не утверждении должен выноситься на ЦПГ. Важным моментом является то, что руководство должно понимать профессиональный выбор наиболее важных сфер для аудита и «подписью подтверждать» аудиторские планы, демонстрируя организации при этом свою поддержку аудитора и его права на исполнение заданий.

Инспектирование и внутренний аудит

“Как говорит наш сосед – Китай, до того как кот ловит мышей, не имеет значения черного ли он цвета или серого”

Русские инспектора в 2006 году провели встречу ПЕМ-ПАА, на которой рассматривались преимущества/недостатки внедрения современного внутреннего аудита.

В 2001 году, Таллиннская контрактная группа (the Tallinn Contact Group) распорядилась документ для обсуждения под названием «Концепция ГВФК в сравнении с финансовымспектированием в государственном управлении» (Документ конференции 05/01). Документ был представлен в связи с тем, что большая часть стран - кандидатов традиционно использует функцию инспекции. Они без разбора использовали понятия аудита и инспекции как взаимозаменяемы термины. Конечно, в некоторых странах – кандидатах, название инспекционных департаментов в одну ночь были заменены на аудиторские департаменты, что повлекло негативные результаты в развитии внутреннего аудита в государственном секторе на длительное время. Для экспертов - стран ЕС-15, которые еще не внедрили внутренний аудит, а соответственно не имели достаточно опыта внедрения этой концепции, представляя рекомендации странам-кандидатам было трудно сделать это отличие. Факт того, что инспектора могли называть внутренними аудиторами без соответственных изменений функций, заданий, их переквалификации, только внесло дополнительную путаницу относительно того, как должны соотноситься эти две функции. Таллиннский

документ был представлен ГД в вопросах бюджета, чтобы четко подчеркнуть существующее замешательство и надлежащим образом определить ответственность обеих профессий. На ранних этапах переговоров на вступление необходимо объяснить различия между традиционной ролью инспектора и новой ролью внутреннего аудитора относительно того, что оба **должны** и **не должны** делать.

Таллиннский документ указывает на то, что внутренний аудитор не может и не должен перебирать на себя подотчетность руководителей. Аудитор ...

1. не гарантирует соответствие законодательным актам и инструкциям;
2. не несет ответственности за финансовое управление (хорошее оно или плохое);
3. не отвечает за эффективность и результативность среды финансового контроля и управления, а также
4. не гарантирует отсутствие злоупотреблений и нарушений.

Инспектирование в отношении организации, как например министерства, может быть внутренним или внешним. Если инспектор присоединен к руководству и от его имени проводит расследования, он внутренний инспектор; фактически он будет проводить последующий контроль или административное расследования, основанное на жалобах третьей стороны или следуя собственной программе расследования – напр., контроль за использованием приобретенных товаров (как с тракторами, полученными фермерами и которые не должны быть проданы до определенного времени). Тогда роль инспекции является частью управленческой ответственности.

Расследования (за результатами жалоб третьей стороны или подозрений/признаков со стороны руководства, контроллеров, аудиторов или общественности) злоупотреблений и нарушений может также проводиться независимым центральным органом, как например Генеральной финансовой инспекцией, принадлежащей как правило Министерству финансов или Премьер - министру.

Поскольку в этом сценарии инспектирование является частью управленческой ответственности или принимает участие в централизованном расследовании, она не должна привлекаться к независимой оценке систем финансового управления и контроля. Это является заданием внутреннего аудитора. Смешивание ответственности (централизованного) инспектирования и внутреннего аудита может привести к потере доверия руководителя к независимости внутреннего аудита. Поэтому, целью Таллиннского дискуссионного документа не было упразднение (финансовой) инспектирования или приостановление ее *raison d'être* (как опасались некоторые), а объяснение взаимосвязи этих двух функций. Несомненно, документ поднимал вопрос, не является ли тенденция страны – кандидата продолжения развития финансового контроля сдерживающим фактором соответственного внедрения надлежащего внутреннего контроля и аудита. Другим вопросом являлось, до какой степени страны – кандидаты должны поощряться или удерживаться от сосуществования обеих концепций на период ознакомления с концепцией ВК/ВА и внесения изменений в существующие подходы по внутреннему контролю.

Докладная записка ЕКИВА по внутреннему аудиту в Европе упоминает, что в случаях подозрений в злоупотреблении, внутренний аудит может включать расследования, предполагая наличие у аудиторского подразделения необходимых навыков процедуры анализа результатов расследования и сбора доказательств. Однако, учитывая тот факт, что Докладная записка ЕКИВА разработана для частного сектора, возникает вопрос необходимости расширения масштабов аудита в государственном секторе, где, вероятно уже существуют управления централизованной и децентрализованной инспекции.

Закон о внутреннем аудите и расследованиях, принят Мальтой в 2002 году, предусматривает, что внутренний аудит и расследования могут находиться вместе под управлением Директората по вопросам внутреннего аудита и расследований, при условии четкого разграничения этих двух функций. Исходя из достаточно незначительных размеров, Мальта не хотела образования двух отдельных подразделений. Словения также имеет один центральный орган: Бюджетную контрольную службу (БКС), в которой совмещены, но и функционально разъединены инспекция и аудит. Директор БКС, обеспечивая консультации (бывшей Югославской республике – Македонии, являющейся сейчас Республикой Македония) по вопросам **ГВФК**, неожиданно заявил, что лучше было бы с самого начала концептуально разъединить две функции. Даже Болгария, непреклонно защищавшая соединение инспекции с внутренним аудитом, приняла решение четкого разделения этих функций. В начале 2006 года в Болгарии было принято три новых закона (об управленческой подотчетности, независимом внутреннем аудите и о департаменте

финансовой инспекции), результатом которых стало упразднение ориентированной на инспекции Агентства **ГВФК** и формирование нового инспектората. Набор этих законов стал следствием длительного и болезненного процесса переговоров, включающих многих игроков; поздний результат искусства внедрения **ГВФК** был достигнут.

Подразделения/департаменты внутреннего аудита

На ранних этапах переговоров на вступление, концепцией **ГВФК** предусматривалось развитие внутреннего аудита только на национальном уровне – например, во всех министерствах и других бюджетных организациях. Не считалось необходимым одновременное, или по крайней мере немедленное ее развитие на региональном или муниципальном уровнях. Использование Европейских фондов предусматривает использование соответствующих детальных инструкций ЕС, включающих контроль и аудит всего процесса, вплоть до пользователя. Однако, поскольку в большинстве стран – кандидатов не существовало внутреннего аудита, идея предусматривала развитие этой функции сверху - вниз и, потом, постепенное раскручивание на нижние уровни государственного управления. Много местных организаций могут успешно справляться без подразделений внутреннего аудита, получая выгоду от использования других инновационных решений.

Подразделение внутреннего аудита должно быть обязательной характеристикой бюджетной организации национального уровня и нести ответственность за организацию внутреннего аудита этой организации. (Оно может проводить аудит вместе с другими подразделениями в других бюджетных организациях, финансовая деятельность которых предусматривает больше одной институции.). Численность аудиторов в подразделении является предметом длительных обсуждений. Для того, чтобы быть эффективным, аудиторское подразделение должно иметь хотя бы два или больше аудиторов, в зависимости от размеров и финансовых особенностей организации. Это обеспечивает работу в команде, возможность замены друг друга на период болезни и развития функции внутреннего аудита. Подразделение должно возглавляться директором или руководителем, включать персонал, численность которого определяется исходя из условий экономности, эффективности и результативности, а также анализа рисков.

В ряде стран, законом предусматривалась необходимость формирования структуры подразделений внутреннего аудита национального, регионального и местного уровней. Например, в Румынии Закон о внутреннем аудите 672/2002 предусматривал на протяжении одной ночи подразделений внутреннего аудита в больше, нежели 3000 местных государственных организаций. Возможно это был единственный мировой случай одновременного увеличения подразделений внутреннего аудита в таком количестве! Однако, формирование всех этих подразделений внутреннего аудита не обозначало такого же количества назначений внутренних аудиторов. Проведенное в 2004 году румынским ЦПГ исследование ситуации показало, что большинство этих мест не было занято: 75% из 2300 местных организаций не имели подразделений внутреннего аудита и 8% для проведения аудита использовали внешние ресурсы. Только в 7% из 2050 местных организаций, с бюджетом до 400 000 € в штате числились внутренние аудиторы и только 31% с бюджетом выше указанной суммы сформировали аудиторские структуры. Исследования также показали, что большинство таких подразделений имели только одного или двух аудиторов, что не всегда отвечало потребностям для адекватного проведения аудита. Опасность изоляции (как относительно географического распределения, так и развития профессии внутреннего аудита) окончательно не определена.

Румыния не является единственным примером. Многие другие страны – претенденты в течении суток переименовали своих инспекторов или финансовых контролеров на «внутренних аудиторов», без подготовки, тренингов и инструментов, необходимых для формирования функции государственного внутреннего аудита. Находясь под давлением требований на вступление в ЕС, часто воспринималось, что несколько недель тренингов иностранных консультантов является достаточным для начала процесса.

Однако, недостатки таких решений очевидны и необходимо было принимать соответствующие решения для выхода из ситуации. Одним из которых могло быть создание структуры внутреннего аудита для проведение аудита на соответствие для небольших государственных институций - в Генеральном департаменте внутреннего аудита Министерства финансов. Другим стало формирование объединения или **ассоциации государственных аудиторов**, следуя примеру развития местного самоуправления

Великобритании. Такие структуры собирают свои ресурсы и предлагают услуги небольшим местным государственным организациям с ограниченными ресурсами для внутреннего аудита. В таком случае, сложности набора и подготовки персонала небольшие, в то время как внутренние аудиторы могут работать у соответственно укомплектованных группах и способны обеспечить надлежащий резерв профессионалов. Отдельные отпуска по болезни менее разрушительны и вся деятельность является более эффективной. Также, Аудиторская ассоциация может обеспечивать обмен лучшим опытом в проведении аудита и специализацию некоторых форм аудита. Использование подхода аудиторской ассоциации очевидно приведет: к увеличению численности аудиторов в расчете на аудитора, позволит уменьшить издержки на его проведение, повысит качество и последовательность, уменьшит использование персонала, обеспечит лучшие заработки и лучшую квалификацию (Джерри Кокс и другие, Конференция по государственному внутреннему аудиту в Синае, Румыния, 2005 год).

Подразделения внутреннего аудита должны отчетливо относиться непосредственно перед наивысшим уровнем руководства, обеспечивая внутреннему аудитору непосредственный доступ к Министру, независимость от мнения и влияния руководителей других уровней. Если Министр не несет ответственности за управление, тогда это должен быть его заместитель, заместитель Секретаря, Генеральный Секретарь или генеральный директор. Однако, вопрос отчетности не должен быть делегирован нижним уровням управления. Потребность непосредственной отчетности наивысшему уровню руководства очевидна, поскольку аудитор должен докладывать результаты оценки, ожидая получения позитивного ответа относительно внедрения аудиторских рекомендаций. Успех внедрения рекомендаций может гарантироваться только в случае отдачи приказа наивысшим руководством. Очевидным является тот факт, что руководитель аудита должен иметь достаточные профессиональные знания и управленческие качества. Эти требования должны определяться основным законодательством. Однако, в большинстве случаев, на первоначальных этапах развития внутреннего аудита найти таких людей будет не легко. Эта преграда должна быть устранена и решена в ближайшей перспективе.

Весь аудиторский персонал должен регулярно проходить тренинги по внутреннему аудиту и придерживаться Хартии внутреннего аудита и Кодекса этики.

Центральное подразделение гармонизации

Центральное подразделение гармонизации является связующим элементов двух столпов ФУК и внутреннего аудита и в то же время неотъемлемой частью Концепции ГВФК (де Конинг, 2005). ЦПГ несет ответственность за развитие и распространение в государственных организациях центрального уровня методологий внутреннего контроля и внутреннего аудита, основывающихся на международных стандартах и передовом опыте. ЦПГ координирует внедрение и последующее развитие принципов управленческой подотчетности и внутреннего аудита во всех управленческих органах правительства. Как правило, это задание исполняет Министерство финансов. Министерство финансов в странах – кандидатах центральной Европы

является больше учетной институцией, нежели разработчиком политики. В процессе административной реформы государственного финансового сектора эти органы власти продемонстрировали свои слабости, в сравнении с партнерами из ЕС – 15. Например, в 2000 году, Польша предпочла Министерство внутренних сил в подготовке проекта Закона о внутреннем аудите, вместо Министерства финансов. Это повлекло эффект негодования, чуть не сказавшемся на повторном возобновлении переговоров в части ФК в 2002 году. Решительное вмешательство Комиссии возвратило инициативу обратно Министерству финансов. Подобные ситуации возникали также в некоторых Балканских странах, в которых в период коммунистического режима роль Министерства финансов была уменьшена до перераспределительного центра. Однако, в последнее время, понимание необходимости формирования систем внутреннего контроля существенно повысилось, что привело к значительным изменениям, проводимых большинством Министерств финансов.

Первой деятельностью ЦПГ является рост понимания заинтересованными сторонами (напр. всего руководства, контролеров и аудиторов) новой, внедряющейся концепции и развитие надлежащих коммуникационной сети между участниками для распространения информации. В то же время необходимо было определить и объяснить всем участникам процесса преимущества и недостатки характерны для внедрения ГВФК. Формирования этой сети и политики должны обеспечить постепенное расширение **платформы**, необходимой для понимания и вовлечения в процесс. Это стало предпосылкой успеха начатого дела.

Базируясь на детальном **анализе разрыва** существующих систем контроля, преимуществ/недостатках, в сравнении с новыми международными стандартами, ЦПГ должно нести ответственность за подготовку проекта **Концепции ГВФК**. В период вступления, этот анализ разрывов часто проводится при внешней поддержке – напр., технической поддержке частных компаний или партнеров-близнецов стран-членов ЕС, или при помощи оценки СИГМА. Анализ разрывов или самооценка иногда бывает объемными заданиями, нуждающимися в осторожном мониторинге и подготовке участников, придерживающихся традиционных административных ценностей. Результаты анализа представляются наивысшему руководству для обсуждения, принятия решений и предложений последующих действий Правительства.

Затем следуют - подготовка проектов, обсуждение и утверждение первостепенного и второстепенного законодательства. На основании этих законов ЦПГ должно подготовить проекты регулирующих документов, таких как пособия по финансовому управлению и контролю и системам внутреннего аудита, образцы Хартии внутреннего аудита и Кодекса этики, а также инструкции по управлению рисками и другие методологии, примеры аудиторских процедур, аудиторских отчетов и т.п. Все эти будут адаптированы конкретным условиям деятельности соответствующих департаментов линейных министерств и других бюджетных учреждений.

После исполнения изложенных заданий – желательно в надлежащей последовательности – роль ЦПГ в значительной степени изменится с развития ГВФК на его мониторинг. Заданием ЦПГ станет проверка уровня качества и соответствия внедрения

предложенных рекомендаций, а также нахождение способов преодоления накапливающихся, в результате внедрения политики, проблем. Такие оценки/проверки, совместно с анализом аудиторских отчетов по каждому из бюджетных учреждений обеспечат ЦПП информацией, необходимой для отчета перед Министерством финансов о прогрессе внедрения **ГВФК** в государственном секторе. Для этого ЦПП должно сформировать надлежащие горизонтальные и вертикальные связи между руководством, финансовыми служащими и внутренними аудиторами. Это также повысит качество и влияние отчетности. Поддержание такой сети можно проводить за счет организации регулярных профессиональных встреч, использования веб-страницы и/или регулярного журнала для распространения самой последней информации и дискуссий по интересующим вопросам.

Выше представленная информация объясняет, почему ЦПП называют «двигателем распространения» принципов **ГВФК**. Это предусматривает изучение, распространение и сбор опыта внедрения законодательства и стандартов. Многие государственные учреждения нуждаются в регулярном информировании и уточнении данных относительно развития **ГВФК**. Они могут нуждаться в дополнительном тренинге относительно нового развития. Эти вопросы направляются ЦПП, который становится уже «**центром мастерства**». В результате, перед ЦПП возникает дополнительная ответственность за усовершенствование управления правительства. Основной задачей ЦПП при этом остается повышение качества персонала, ответственного за финансовый контроль и внутренний аудит, и соответственно, успешное внедрение систем **ГВФК**. При этом ЦПП выступает координатором или контролером формирования условий, необходимых для реализации профессиональных **тренингов**. Близкая взаимосвязь и взаимодействие с Высшими аудиторскими органами, профессиональными частными организациями (как например, местное отделение ИВА) и академическими кругами будут способствовать исполнению задания. Условия, созданные для проведения тренингов должны быть стабильными, обеспечивающие продолжение профессиональных дискуссий и поддержку системы даже после отъезда консультантов.

Формирование ЦПП в стране – кандидате не всегда является легким. В большинстве стран они возникают на базе специального департамента Министерства финансов и должны бороться за ответственность и восприятие другими министерствами и бюджетными организациями как лидеров в этой сфере. В некоторых странах отсутствие надлежащей поддержки и/или сопротивление существующих традиционных контрольных/ инспекционных структур становится преградой надлежащего развития ЦПП. Во многих случаях эта ситуация ведет к затратам усилий и драгоценного времени на пути развития систем **ГВФК**. Некоторые уроки являются при этом поучительными. Например, ЦПП, изначально должно формироваться под руководством мотивированной особы, владеющего соответствующими качествами менеджера, знаниями современных систем внутреннего контроля и аудита и возможностями легкого доступа до западной профессиональной литературы. Его назначение должно обеспечить последовательность продолжения проекта. Что

обозначает, например, что политические изменения в правительстве не должны повлиять на положение. После завершения первоначальных этапов развития и внедрения ГВфК, правительству может показаться, что на этом роль ЦПГ исчерпывается. Однако это ошибочно. Организации по мере необходимости становятся субъектом реорганизации, но потребность подготовки новых руководителей, финансовых служащих и внутренних аудиторов остается. Как правило, предостаточным является количество расхождений во «взглядах» и отклонений от принципов подотчетности и прозрачности, причины которых должны быть обозначены.

Кроме того, поскольку визуализация является важным вопросом, руководитель ЦПГ, так же как и внутренний аудитор должен иметь сходные права доступа и отчетности перед высшим руководством. Как внутренний аудитор министру линейного Министерства, так и руководитель ЦПГ Министерству финансов. Это очевидный интерес Министерства финансов. Руководитель ЦПГ рассматривается как Генеральный внутренний аудитор функции государственного внутреннего аудита. Этот статус поможет руководителю ЦПГ в решении конфликта интересов между внутренним аудитом и любым подразделением государственного сектора в вопросах профессиональной честности. Он должен представить точку зрения (или соглашение) на назначение, перевод или увольнение внутренних аудиторов.

Следует иметь одно или два ЦПГ?

(См. Схемы 1 и 2 на стр. 174 и 175)

Часто возникает вопрос о целесообразности одного или двух ЦПГ, один из которых ответственен по вопросам гармонизации и координации систем финансового управления и контроля и другой - систем внутреннего аудита.

Возможно с самого начала целесообразнее создание только одного ЦПГ, занимающегося обеими аспектами с помощью отдельных отделов. Преимуществом при этом является сосредоточение гармонизации ГВфК в одних руках. Поскольку начало внедрения ГВфК характеризуется ограниченным количеством людей с необходимыми знаниями, практический аргумент в пользу одного ЦПГ достаточно понятен. С другой стороны, возможно, что создание двух ЦПГ является и лучшей альтернативой: одно – для системы ФУК – напр., в бюджетном отделе Министерства (как можно ближе к непосредственному бюджетному управлению и контролю), и другой – фокусированный только на внутренний аудит. Преимуществом при этом являлось бы четкое разграничение ответственности двух подсистем, необходимое для предотвращения возможных конфликтов интересов. Этот вопрос, как правило обсуждается и решается во время подготовки проекта Концепции ГВфК или на одном из последующих этапов.

К маю 2006 года, в той или иной степени отвечая обозначенным выше общим функциям и в зависимости от национальных условий и особенностей, ЦПГ было создано во всех ЕС-12 и странах – кандидатах. Одним из главных условий надлежащего функционирования ЦПГ является создание как внутренней сети, так и внешних взаимосвязей. Это относится к взаимосвязям с Высшим аудиторским органом, част-

ными структурами внутреннего аудита, объединениями профессиональных аудиторов и учетными организациями, соответственными академическими учреждениями как внутри страны, так и за рубежом.

Поскольку ЦПГ является достаточно молодой институцией, то обмен опытом и знаниями друг с другом в вопросах формирования и внедрения **ГВфК** взаимовыгоден. Это направление было определено Комиссией как приоритет периода вступления в ЕС мая 2004 года, а уже в период с июнь 2003 – март 2006 года, ГД по вопросам бюджета организовал три рабочие встречи ЦПГ как стран ЕС – 12, так и стран-кандидатов. Дополнительная информация об этих рабочих встречах и их роли может быть найдена в разделе 7.

Аудиторские советы или Аудиторские комитеты

Аудиторские комитеты создаются в различных формах и с различными функциями, как в частном так и в государственном секторе. В **частном секторе** аудиторские комитеты играют промежуточную роль во взаимосвязях компании с ее учредителями (акционерами). Они наблюдают за процессом внутреннего управления рисками и систем контроля, потоками финансовой информации, отслеживанием аудиторский рекомендаций как внутренних так и внешних аудиторов, а также за деятельностью подразделения внутреннего аудита. Аудиторские советы дополнительно обеспечивает гарантии того, что выводы и рекомендации внутреннего аудита применяются на практике.

В **государственном секторе** функция АС/АК является платформой для обсуждений вопросов управления, контроля и аудита. Сдерживание и противовес в государственном секторе обеспечивается контролем и властью Парламента и ВАУ, соответственно. Успех АС/АК в государственном секторе определяется поддержкой высшего и децентрализованного руководства надлежащего использования аудиторской и контрольной функций для усовершенствования систем управления.

Национальное Аудиторское Бюро (НАБ) Великобритании разработало вопросник/перечень контрольных вопросов для АС/АК самооценки (НАБ, 2006). Так, читая вопрос 3 « Роли и задания АС/АК», очевидным становится факт, что роль Аудиторского комитета должна предусматривать: проверку административных рисков и внутреннего контроля, независимость и результативность внутреннего аудита, поддержание надлежащего учета и качества финансовых отчетов, политика борьбы со злоупотреблениями, внедрение новых систем, соответствие законам и регулирующим актам и обеспечение гарантии следования требованиям корпоративного управления.

Поэтому, АС/АК должны рассматриваться как близкая к высшему руководству министерства и внутреннему аудиту того же министерства структура, обеспечивающая при этом следование стандартам внутреннего контроля начиная с наивысшего уровня. Таким образом, главная задача АС/АК развязывает одну из очевидных проблем надлежащего внедрения **ГВфК** – недостаток поддержки и заинтересованности высшего руководства в продолжении борьбы за эффективность систем **ГВфК**. Такая роль АС/АК предусматривает их участие в деятельности, большинство которой уже

осуществляется ЦПГ в пределах внедрения ГВфК. Это является объяснением того, почему формирование АС/АК дальше не предусматривалось в договоре о вступлении - разделом о ФК. Возможно это является упущением. Возможно, Аудиторский совет, представленный разными руководителями, а также независимыми экспертами по аудиту как частого так образовательного секторов (всегда целесообразным является новый взгляд на Византийскую административную практику) для высшего руководства является важным стимулом усиления внутреннего контроля, осознание ценности, которую получает при этом организация, а также увеличение понимания руководством высшего, среднего и нижнего звеньев сути государственного внутреннего контроля. Это особенно важно, если ЦПГ не пользуется сильной поддержкой политиков наивысших уровней.

В странах ЕС – 12 Аудиторские комитеты были образованы не так давно. На Кипре независимый Совет внутреннего аудита был учрежден в 2002 году для защиты независимости централизованного подразделения внутреннего аудита. На Мальте, похожая структура была образована в 2003 году, Совет внутреннего аудита и расследований непосредственно подотчетный Премьер Министру. Задаaniem Совета стало наблюдение за работой Директората внутреннего аудита и расследований и защита его функциональной независимости. Оба эти совета имеют в составе членов хотя бы одного независимого внешнего эксперта (по вопросам частного и государственного аудита). Венгрия в 2004 году создала Консультативный внутриминистерский комитет. Этот комитет обеспечивал рекомендациями Министерство финансов по вопросам политики ГВфК. Как Литва, так и Латвия также учредили аудиторские советы (Совет внутреннего аудита и, соответственно, постоянную межведомственную Комиссию), обеспечивающие Министерство финансов советами относительно последующего развития государственного внутреннего аудита. Также Советы внутреннего аудита были созданы в Румынии, Болгарии и Турции. В Румынии – это Комитет государственного внутреннего аудита (КГВА) (2003), в Болгарии – это Совет ГВфК (создан в 2002 году) и в Турции – Совет координации внутреннего аудита (создан на основании Закона 2003 года). В то время, как в Румынии – Комитет играет консультативную роль, в Болгарии – Совет ГВфК может принимать решения относительно реформ ГВфК, а в Турции – Совет сильно интегрирован с Министерством финансов и ГД по вопросам бюджета и финансового контроля...

Так в 2006 году, из 14 проанализированных стран, 8 – имели соответствующие АС/АК, из них 6 имели представителей частного или/и образовательного секторов.

Все эти Аудиторские советы и Комитеты функционируют отдельно от ЦПГ. В то время, как ЦПГ имеет технические способности и несет ответственность за развитие внутреннего аудита, советы аудитором являются высшими политическими структурами, обеспечивающими советы правительству и ЦПГ о последующем развитии государственного внутреннего аудита. Таким образом, советы аудитором, должны иметь соответствующую и сбалансированную структуру, иметь достаточно квалифицированы для повышения качества общей среды контроля. Безусловно,

возможны случаи, когда ЦПГ не будет иметь надлежащего доступа к высшему руководству и разработчикам политики для поддержки развития ГВФК.

Таблица ниже представляет обзор заданий, которые реализуются ЦПГ и АС/АК. Она показывает, что существует значительное совпадение функций, что не является проблемой, если Совет внутреннего аудита исполняет консультативную или посредническую роли. Если эти задания шире, возможным является появления конфликтов интересов, чего нужно избегать. Будущее покажет возможность развития сосуществования этих институций.

Таблица 1: Сравнительный анализ заданий ЦПГ и АС/АК

Задания	ЦПГ	АС/АК
Разработка политики	Целый ряд деятельности по ГВФК	Разработка Концепции ГВФК Мнение о политике ЦПГ Мнение о стратегическом ВА и ежегодном плане ВА Защита независимости
Законодательство	Подготовка проектов первичного и вторичного законодательства, образцов, пособий и т.д.	Мнение об усовершенствовании и дополнениях к законодательству
Сеть	Разработка для всех заинтересованных лиц Внутренние/внешние связи с общественностью	Мнение о взаимосвязи ВА и внешнего аудита
Мониторинг ГВФК	Тест на месте - на соответствие ЦПГ указаниям	
Отчетность	Анализ (ежегодно) отчетов по ВА Отчетность перед МинФин о статусе ГВФК	Предоставление мнение относительно стратегического и ежегодного аудиторских планов и т.д.
Посредническая роль	Мнение о назначении и увольнении персонала ВА Разрешение конфликта интересов ВА в сравнении с управлением	Оценка необходимости ротации персонала и политики решения конфликта интересов ВА в сравнении с руководством Оценка роли начальника ЦПГ
Обеспечение качества ВА	Координация и контроль за тренингами аудиторов с целью повышения их профессионализма	Мнение о результатах дружеских проверок МинФин (назначение экспертов) Общие профессиональные тренинги для ВА об оценке роли начальника ЦПГ
Контроль за ресурсами ЕС	Целый ряд мероприятий	Рассмотрение заданий ВА для ресурсов ЕС и предупреждение злоупотреблений и нарушений

4. Реформа финансового контроля в ЕС

События в сфере государственного внутреннего контроля вне пределов переговоров о вступлении; Надлежащее и эффективное управление (НЭУ) 2000 г. и Белая книга о реформе Комиссии 2000 г.; реструктуризация систем внутреннего контроля в Комиссии; недавние обсуждения по поводу дорожной карты Комиссии к построению комплексного внутреннего контроля; развитие внутреннего контроля во многих странах-членах ЕС-15

Реформа в Европейской Комиссии

Понимание того, почему и как Комиссия потратила столько усилий на реформирование собственной культуры администрирования, может послужить хорошей иллюстрацией цели этой книги.

В 1995 году Комиссия приступила к масштабной инициативе по улучшению управления собственными человеческими и финансовыми ресурсами. В 2000 году была разработана программа модернизации администрации Комиссии и политики человеческих ресурсов – НЭУ. К 2000 году, «Надлежащее и эффективное управление» должно было стать внутренней частью административной культуры. Целью программы стало иллюстрация реальной стоимости принятия политических решений, улучшение управления финансами и человеческими ресурсами, усовершенствование существующих методов оценки, контроля и предупреждения мошенничества. Первых два этапа НЭУ 2000 были нацелены на улучшение финансового управления внутри Комиссии, в то время, как третий этап был связан с укреплением финансового управления и контроля взаимоотношений с государствами - членами по той простой причине, что 80% бюджета Комиссии тратится ими же, в тех же государствах-членах.

В марте 1999 Комиссия отказалась от коллективного следования докладу Комитета независимых экспертов в сфере расследования мошенничества, коррупции и семейственности. Доклад подчеркнул необходимость демократизации внутренних процедур в институциях, улучшения практики финансового контроля и назначения персонала, повышения их прозрачности и эффективности.

Заседание Европейского Совета в Берлине 24-25 марта 1999 года призывало Комиссию в будущем к:

«...ускорению внедрения необходимых реформ, в частности, для улучшения их организации, управления и финансового контроля. Для этого, следующая Комиссия должна будет уделять первоочередное значение началу программ широкомасштабных реформ и модернизации. В частности, ресурсы должны направляться на обеспечения того, что все общественные фонды, програм-

мы и проекты, находящиеся в управлении Комиссией, будут сопровождаться услугами, соответствующими наивысшим стандартам качества и эффективности управления».

В частности, критические замечания были направлены на недостатки системы контроля. Существующая централизованная функция предварительного финансового контроля или предварительная процедура визирования, оказались недостаточными в качестве способа комплексной оценки добавочной стоимости и правильности финансовых операций. В результате, система обеспечивала руководителей, принимающих решение, ложным чувством безопасности (на основе внешнего подтверждения их решений), предопределяющих культуру «снятия ответственности» в управлении. В тоже время, система считалась обременительной и процедурно сложной, что усложняло эффективное выполнение бюджета. К тому же, финансовая инструкция Комиссии возлагала ответственность за системы предварительного визирования и последующей оценки (внутреннего аудита) на финансового контроллера Комиссии, что значительно предопределяло возможность роста конфликта интересов внутри ГД по вопросам финансового контроля.

Новая Комиссия отреагировала презентацией в 2000 году «Белой книги о реформе Комиссии (Комиссия 2000)». Этот документ был направлен на формирование административной культуры, поощряющей должностных лиц к **ответственности** за подконтрольную ими деятельность и обеспечивающей контроль за деятельностью, за которую они несут ответственность. Совершенствование и модернизация финансового управления были необходимы и могли внести прямой и практический вклад в повышение эффективности оперативной деятельности организаций. Чтобы это произошло, Белая книга предполагала, что процедуры должны стать проще и быстрее, более прозрачны и децентрализованы. Все участники процесса должны иметь четко определены задачи и ответственность, в то время как организационные правила и структуры должны стать более адекватными.

«Белая книга» выделяла четыре важных элемента:

1. Распределение ресурсов в соответствии с приоритетами (другими словами управление, ориентированное на деятельность) (см. стр. 80);
2. Тщательная проверка систем финансового управления, контроля и аудита;
3. Уполномоченные служащие (менеджеры) должны отвечать за качество, правильность и эффективность их действий;
4. Финансовые интересы общественности должны быть лучше защищены.

Для этого, документ предлагал следующие изменения:

Системы финансового управления и контроля

1. Определить ответственность Генеральных директоров за поддержание ответственного внутреннего контроля в их департаментах и возложить на руководителей полную ответственность за принимаемые ими финансовые решения. Эта ответственность должна подтверждаться декларацией, подготовленной каждым

Генеральным директором в ежегодном отчете о деятельности. Централизованная процедура предварительного визирования должна быть отклонена.

2. Каждый Генеральный директорат должен иметь финансовый отдел, обеспечивающий консультациями и содействием операционные подразделения. Каждый ГД должен определить соответствующие финансовые процессы, следование которым в пределах департамента должно осуществляться в соответствии с минимальным набором стандартов, характерных для всех отделов, включая принцип разделения обязанностей, обеспечивающий, чтобы каждая финансовая операция была видна с операционной и финансовой точек зрения хотя бы двух человек.

3. Центральный финансовый департамент должен быть создан для того, чтобы обеспечивать консультациями операционные отделы Комиссии. Ответственность за этот департамент возлагается на Комиссара по вопросам бюджета. Этот департамент будет определять финансовые правила и процедуры, а также общий набор минимальных стандартов внутреннего контроля для ГД, а также обеспечивать рекомендации относительно их применения.

Системы внутреннего аудита

1. Новый Генеральный директорат службы внутреннего аудита (СВА), под руководством вице-президента по вопросам реформирования, должен быть создан для оказания помощи в управлении внутри Комиссии для того, чтобы (1) контролировать риски, (2) следить за соблюдением соответствия, (3) давать независимое заключение относительно качества систем управления и контроля, и (4) предоставлять рекомендации для улучшения эффективности и результативности операций и обеспечения экономичного использования ресурсов (безопасность денежных средств и затрат).

2. Каждый ГД должен создать специализированную структуру для внутреннего аудита или внутреннего аудита и контроля (ВАК) - (она может состоять из одного, или нескольких человек, работающих в Службе внутреннего аудита, или это может быть полноценный отдел). Эта структура должна быть непосредственно подотчетна Генеральному директору, и обеспечивать обзор системы внутреннего контроля ГД, процессов управления и использования фондов Комиссии, выплаченных внешним бенефициарам.

3. И наконец, должен быть утвержден Комитет развития аудита (КРА). Он должен обеспечивать мониторинг (1) процессов контроля в Комиссии с помощью результатов аудитов Службы внутреннего аудита и Суда аудиторов, (2) выполнения аудиторских рекомендаций, включая рекомендации Суда аудиторов, признанных Комиссией, а также (3) качества аудиторской деятельности. Комитет должен возглавляться Комиссаром по вопросам бюджета (фактически Комиссаром по внутреннему аудиту в Комиссии Барросо) и в будущем, в его состав должны войти Вице-президент по вопросам реформирования, два других Комиссара и два независимых члена. Последние должны иметь соответствующие знания и опыт надлежащего управления и контроля. Все эти новые департаменты и КРА должны были

быть созданными до 1-го мая 2000 года. В октябре 2000 года Европейская Комиссия утвердила Хартию Комитета, предопределяющую его роль как консультативного органа без властных полномочий.

«Белая книга» определила практическое использование основных принципов независимости, подотчетности, ответственности, эффективности и прозрачности. Последующие изменения будут возрастать, а также их будут осуществлять сами сотрудники. Процесс поощрения культуры контроля через Комиссию также подкреплялся утверждением набора из 24 стандартов внутреннего контроля, основанных на КОСО (см. Приложение 11), определяющих рамки среды контроля и систем внутреннего контроля.

Основными элементами реформ являются ежегодные доклады о деятельности и декларация от Генеральных директоров, включающая самооценку внедрения стандартов внутреннего контроля. 24 стандарт внутреннего контроля в ежегодном Отчете о внутреннем контроле предусматривает, что каждый ГД должен проводить ежегодный обзор своих механизмов внутреннего контроля, что служит основой для декларации ГД об управлении. Пример этого гарантийного заключения приведен в Приложении 10. Эти элементы призваны обеспечить **надлежащую (но не абсолютную) гарантию** того, что процедуры контроля, используются для обеспечения необходимых гарантий законности, правильности и использования ресурсов в соответствии с поставленными целями.

В трех схемах (смотри стр. 176/178) показано изменения системы контроля и аудита Комиссии. Схема 3 (стр. 176) представляет организацию Комиссией системы контроля, после реализации в 2000 году «Белой книги». Схема 4 (стр. 177) показывает как работают системы нового финансового управления и контроля, а Схема 5 (стр. 178), функционирование внутреннего аудита.

В частности, Схема 3, относится к бюджету и управлению по видам деятельности. Объяснение представлено ниже:

Бюджет и управление по видам деятельности

Как представлено в Главе 2.6.1 «Белой книги о реформировании Комиссии», 2000 года, одним из четырех важных действий являлось выделение ресурсов в соответствии с политическими и управленческими приоритетами. Это называется бюджетом и управлением по видам деятельности. Предприятия (включая государственный сектор) должны принять концепцию УБД, если они действительно стремятся воплотить в жизнь принципы прозрачности, подотчетности и сравнения результатов.

УБД является частью более широкого процесса принятия стратегических решений, который начинается с установления политических приоритетов в рамках планирования управления и осуществления, и принимает во

внимание цели и имеющиеся ресурсы организации, вплоть до сравнения с лучшими достижениями программы.

Адаптируя к государственному сектору, Правительство внедряет годовой цикл стратегического планирования и программирования (СПП), определяет политические приоритеты, в последующем трансформирующиеся в операционные цели и распределение ресурсов. Цикл начинается с ориентационной дискуссии, которая перерастает в годовую Стратегию политических приоритетов (которая обсуждается с Парламентом), в свою очередь ведущей к детализированной рабочей Программе, предусматривающей детализацию ключевых инициатив и распределения ресурсов. Ее внедрение подлежит мониторингу (ответственность руководителей) и аудиту, результаты которых представляются в годовом отчете о деятельности.

УБД соответствует циклу СПП, поскольку заставляет руководителей фокусировать свое внимание больше на деятельности, нежели на бюджете или структуре управления. УБД указывает на необходимости разработки операционных целей или «результатов». Это реализуется посредством ежегодного управленческого планирования, определения стратегических и операционных целей, линий ответственности, бюджетных и человеческих ресурсов. УБД должно предоставить показатели деятельности, которые в последствии могут сопоставляться с лучшими достижениями в годовом отчете о деятельности. Этот отчет также содержит Декларацию руководства, в которой руководитель (министр) берет на себя ответственность за правильность предоставленных в отчете записей. В свою очередь, эта Декларация руководства используется Высшим аудиторским учреждением при подготовке так называемой Декларации о гарантиях (ДОГ).

Очевидно, что этому процессу выгодна правильно функционирующая система внутреннего контроля, включая независимую аудиторскую оценку систем. Финансовые департаменты (контроллеры, инспектора и бухгалтера) при мониторинге прогресса целей, являются первоисточниками информации для руководства, в то время, как внутренний аудитор должен предоставить соответствующую информацию о качестве финансовых департаментов и систем в работе.

Как было сказано выше, НЭУ 2000 и Комитет независимых экспертов выступают за укрепление системы управления и контроля использования государствами-членами средства ЕС. Также, Европейская Комиссия несет непосредственную ответственность за контроль надлежащего и эффективного управления этими ресурсами. Она должна полагаться и контролировать показатели государств-членов в отношении осуществления широкого спектра программ ЕС.

В 2005 году Европейский суд аудиторов, в десятый (!) раз подряд отказал в представлении Комиссии положительного гарантийного заключения (ДОГ или déclaration

d'assurance) о выплатах, произведенных в соответствии с бюджетом сообщества, за исключением административных расходов. В июне 2005, Комиссия (КОМ (2005) заключение 252) предложила ряд мер для получения положительного ДОГ в отношении бюджета Сообщества в целом.

Основные проблемы, как сказано в отчете Суда аудиторов, касаются средств, которыми совместно управляют государства-члены. Получение положительного ДОГ является одной из стратегических целей Комиссии (КОМ (2005) 12, 26 января 2005 года). Для обеспечения надлежащего исполнения бюджета Сообщества и, следовательно, эффективной защиты финансовых интересов Сообщества, Комиссия стремится к сотрудничеству всех государств-членов. От всех государств-членов Комиссия потребовала информацию об имеющихся национальных системах сертификации (или гарантийное заключение) по счетам, используемых для государственных расходов. Это требование должно быть рассмотрено по принципу равной защиты, которое изложено в ст.280 Договора.

30 апреля 2004 года Суд принял решение № 2/2004 (ЕСА 2004) в док. 2004/С 107/01) о единственной модели аудита, содержащей предложение о комплексной системе внутреннего контроля (КСВК) для всего сообщества. Суд признал значительный прогресс в совершенствовании систем внутреннего контроля благодаря реформе 2000 года. Однако, он также отметил отсутствие в Комиссии общего видения или координации многих разнообразных систем управления. Поэтому Комиссия установила четкую стратегию, определяющую общую и конкретные цели, которых должны достичь системы внутреннего контроля. Стратегия предоставляла условия, позволяющие внешнему аудиту провести оценку качества внутреннего контроля. Судом также было отмечено отсутствие единственного общепринятого определения аудита. Концепция является довольно ограниченной в тех странах, где она применяется, напр., в США и Нидерландах¹. Таким образом, Суд рассматривает этот вопрос с более широкого видения всего процесса внутреннего контроля и внешнего аудита бюджета ЕС и предлагает расширение системы внутреннего контроля сообщества через разработку новой и модернизации существующей системы внутреннего контроля.

Суд аудиторов может предоставлять только положительное гарантийное заключение, только если он имеет достаточные гарантии того, что операции вплоть до операций уровня каждого бенефициария - т.е. выплаты государствами-членами конечному бенефициарию как, например, фермер, студент, предприятие или государственный орган - законны и регулярны. Таким образом, системы надзора и контроля должны предоставить разумную гарантию того, что риск ошибки на этом уровне надлежаще контролируется, и должны включать соответствующий уровень заявленных проверок на месте.

1 См. Приложение I к Решению 2/2004

Поскольку, более 80% бюджетных средств используется государствами-членами в так называемом формате «совместного менеджмента», Суд рекомендовал развитие последовательной и всеобъемлющей системы внутреннего контроля средств бюджета ЕС, базирующейся на общих концепциях и стандартах, применяемых Комиссией и государствами-членами.

В пределах планирования расходов 2003 года, Совет, Парламент и Комиссия согласовали необходимость приоритетного внимания и политической поддержки формированию комплексной системы контроля и аудита. Одной из стратегических целей Комиссии² на 2005-2009 годы стало получение положительного гарантийного заключения. Комиссия приступила к выявлению ряда мероприятий по достижению этой цели и в настоящее время анализирует разрывы между существующей системой контроля и общими принципами, определенными в 2004 года, решением Суда. Комиссия стремится к улучшению внутреннего контроля на всех уровнях, будь он централизованный или децентрализованный. Государствам-членам было предложено, в рамках ежегодного доклада, упомянутого в статье 208.5 Амстердамского договора, сотрудничать с Комиссией, предоставляя информацию не только о своих системах контроля за фондами ЕС, а также о системах контроля своих собственных национальных расходов.

Дорожная карта к построению комплексного внутреннего контроля

В июне 2005 года Комиссия направила сообщение³ Европейскому парламенту (ЕП), Совету и Европейскому суду аудиторов, относительно «**дорожной карты**» достижения КСВК. Это сообщение положило начало динамической дискуссии, строящейся на реформах Комиссии и на положительной гарантии, предоставленной Европейским судом аудиторов о управления счетами по обязательствам Комиссии, о доходах, о Европейском фонде развития и о административных расходах. Его целью являлось поощрение институций и государств-членов к более тесному сотрудничеству для построения системы внутреннего контроля от начала и до конца. Это позволило бы предоставить Европейскому суду аудиторов достаточные гарантии для предоставления положительного гарантийного заключения о правильности и надежности основных операций.

Суд указал на необходимость сбалансирования контрольных расходов относительно получения возможных выгод, как денежных так и политических, а также на то, что эта система должна быть построена вокруг логической цепочки применения контрольных действий, их фиксирования и отчетности соответственно общепринятым стандартам. Только тогда все участники цепочки (от налогоплательщика через внутренний контроль и внешний аудит до бенефициария) будут достаточно в них уверены.

2 КОМ (2005) 12 от 26-го января 2005 года

3 Пресс-релиз ЕС IP/05/732 (<http://europa.eu/rapid>)

Существование эффективной и результативной системы внутреннего контроля будет способствовать Суду в выполнении его роли внешнего аудитора. Чем больше Суд может положиться на качество систем внутреннего контроля, тем лучше он может использовать свои ресурсы и улучшить выполнение собственных задач. Но более важным является тот факт, что чем больше Суд может положиться на качество государственного внутреннего контроля, тем очевиднее то, что Комиссия и правительства хорошо сработали в области подотчетности и прозрачности, а также в борьбе с злоупотреблениями.

В январе 2006 года⁴ Комиссия отправила в Совет, Европарламент и Европейский суд аудиторов первые результаты выполнения планом действий для КСВК. На период 2006-7 годов были предложены следующие конкретные действия: 1) упростить и определить общие принципы контроля; 2) использовать декларации руководства и аудиторские гарантии; 3) дальнейшая разработка единственного аудиторского подхода: обмен результатами и приоритетное внимания к затратам и выгодам контроля и аудита; 4) определить и разрешить разрывы по секторах.

Единый подход для аудита ЕС

Реформы Комиссии в области внутреннего контроля и внутреннего аудита заложили основу для создания единого подхода к структуре аудита в Европейском Союзе. Подход ориентирован на минимизацию дублирования аудиторской работы и максимизацию уровня контроля, который достигается при заданном уровне ресурсов. В единой аудиторской концепции **обмен результатами аудита** является ключом к улучшению деятельности в сфере аудита и контроля (План Действий Комиссии по созданию комплексной системы контроля в КОМ (2006 9 заключ. от 17 января 2006)). Обмен четко определенной и хорошо документированной аудиторской информацией может повысить доверие к контрольной деятельности на каждом уровне цепочки, а формализация оценки на каждом уровне издержек и выгод должна послужить подтверждением того, что использованные контрольные действия оптимизировали возможность устранения (несистематического) риска ошибки в основных операциях.

На встрече президентов ВАУ стран Центральной и Восточной Европы в Лимасоле в ноябре 2001 года г-н Энгвида, член Европейского суда аудиторов, подчеркнул, что уверенность во внутреннем контроле и аудите является необходимой предпосылкой для работы внешнего аудитора. Он представил три условия хорошего сотрудничества ЕСА и национальных ВАУ:

Правовая компетенция ВАУ должна быть на таком же уровне как и ЕСА (имеется в виду, что ко всему прочему, ВАУ должны обладать компетенциями, необходимыми для проведения аудита управления и контроля фондов ЕС); общие стандарты аудита являются необходимым предусловием (имеется в виду, что ВАУ должны придержи-

4 Пресс-релиз ЕС IP/06/47 (<http://europa.eu/rapid>)

ваться принципов ИНТОСАИ и ЕВРОСАИ) и должны быть включены в общую, комплексную методологию аудита (изложенную в пособии по аудиту), обеспечивая при этом взаимозаменяемость результатов.

В той или иной мере, эти критерии уже применялись в ходе переговоров о вступлении, но теперь получили точное определение в критериях условного завершения главы о финансовом контроле. Для обсуждения возможности единого подхода к аудиту, в 2002 году Комиссия (ГД службы внутреннего аудита) организовала вторую конференцию в Брюсселе под названием “VERSTEHEN”. Имело место широкое обсуждение предусловий и препятствий на пути к внедрению единого подхода к аудиту, а также ВАУ ставили под сомнение необходимость и рациональность их вовлечения в процесс обеспечения гарантий европейских фондов, что в настоящее время выходило за пределы их компетенции. Участники конференции сформулировали следующие характеристики единого подхода к аудиту: эффективное и результативное использование ресурсов аудита; сокращения дублирования в аудиторской работе и введение процесса упрощения; более универсальные требования к аудиту, ведущие к повышению качества управления государственными финансами и улучшения систем контроля; повышение прозрачности и подотчетности, а также более эффективное выявление систематических проблем. Единый подход к аудиту также может приблизить Комиссию к получению позитивного гарантийного заключения об использовании фондов ЕС, конечной цели деятельности Комиссии.

В апреле 2002 года, Европейский парламент в рамках осуществления общего бюджета Европейского Союза на 2000 финансовый год, рассмотрел вопрос о едином подходе к аудиту. Комиссии было предложено подготовить доклад на тему целесообразности введения единого подхода к аудиту, применимого к бюджету Европейского Союза, в котором каждый уровень аудита основывался на предыдущем, с целью уменьшения нагрузки на проверяемый объект и повышения качества аудита, не подрывая независимости аудиторских органов. Суду было предложено представлять свое мнение, что и было сделало.

Выводы

Системы внутреннего контроля не являются неизменяемыми схемами, вырезанными на каменных плитах. Напротив, системы внутреннего контроля являются предметом постоянно меняющейся среды и нуждаются в постоянном улучшении; это, конечно, применяется в случаях, когда администрация страны только начала первые этапы изменений в культуре контроля. Такие концепции как аудиторские советы, анализ/управление рисками, логические цепочки управления, ежегодные отчеты о деятельности и самооценка запомнились тем, кто отвечает за развитие внутреннего контроля в ЕВРО-12 и странах-кандидатах. Но они все еще далеки от того, чтобы стать частью культуры контроля даже в этих странах, оставаясь при этом инструментом попыток и тестирования. Это действительно один из основных выводов рабочих встреч ЦПГ, которые проводятся с 2003 года. Этот раздел, охватывающий длительные усилия Комиссии, направленные на то, чтобы сделать системы контроля

и аудита более эффективными и результативными и чтобы поставить их надлежащим образом в цепочку контроля и аудита ЕСА и государств-членов, что является свидетельством необходимости непрерывной и напряженной работы для модернизации государственных систем внутреннего контроля. Усложнение управленческих функций органов власти требует постоянного переосмысления и усиления способов получения справедливой гарантии достижения целей.

Децентрализованное использование для средств ЕС

Когда, в 1989 году, начались программы ФАРЕ, реализация была в руках Брюссельского штаба ЕС. Программы раскрыли углубление расстояние между штабом и действиями на местах, что вело к увеличению опозданий. В результате, стало очевидно, что система внедрения должна быть децентрализована представительствам ЕС в странах-бенефициариях; правила были изложены в пособии ДИС 1998 года.

В июне 1999 года Совет принял Координационные правила (КП)⁵, чтобы обеспечить правовую основу для «отказа от предварительного одобрения Комиссией отбора проектов, проведения тендеров и заключения контрактов странами-кандидатами» и открыл путь к расширенному децентрализованному использованию (ГД по вопросам финансового контроля представил акроним ЕДИС, в настоящее время также используется термин «полный ДИС»). Не только программы ФАРЕ, но и программы/проекты ИСПА должны отвечать этим правилами, как это предусмотрено регламентом Совета 1267/99 (статья 9 и приложение III). Статья 12.3 гласит, что «Комиссия определяет правила, регулирующие инспекции и оценку» процесса, а Раздел 4 предусматривает «минимальные критерии и условия», необходимые для введения ЕДИС.

В январе 2001 года службами Комиссии был издан «Рабочий документ по подготовке программ ФАРЕ и ИСПА для ЕДИС», который был отправлен всем странам-кандидатам. В нем излагаются общие инструкции по поддержке подготовки стран-кандидатов к получению статуса ЕДИС. Системы контроля и оценки страны должны соответствовать «минимальным условиям и критериям относительно Национального фонда, учреждений-исполнителей и процедур закупок». Для оказания помощи соответствующим национальным органам власти, в обеспечении достижения этих «минимальных критериев и условий», в качестве приложения в рабочий документ включены контрольные списки. Четвертое приложение - это глоссарий ЕС с терминологии в сферах контроля и аудита, подготовленный ГД по вопросам бюджета с помощью других ГД. Обновленная версия этого словаря приводится в приложении 12 этой книги.

5 Постановление Совета (ЕК) № 1266/1999 от 21 июня 1999 года по координации помощи странам-кандидатам в рамках стратегии подготовки к вступлению и усовершенствованное Постановление (ЕЭС) № 3906/89, OJ L161 том. 42 от 26 июня 1999 года.

В рабочем документе указывается, что Комиссия будет применять общие принципы **ГВФК**, суммированные в приложениях к Координационным правилам 1266/99, представленные в регулярных ежегодных докладах в главе о финансовом контроле по отдельным странам-кандидатам. Для ИСПА и ФАРЕ, в июне 2001 года Комиссия подготовила «дорожную карту» к ЕДИС. Она служит дополнением рабочего документ и описывает этапы процесса, которые приводят к принятию решения Комиссией по предоставлению статуса ЕДИС. Существует четыре этапа: первым является оценка разрывов по определению того, насколько соблюдены условия ЕДИС и какие конкретные действия, изменения и улучшения необходимы. Вторым этапом – преодоление разрывов, внесение необходимых изменений и улучшений в соответствии с рекомендациями доклада об оценке разрывов. Третий этап включает подготовку от имени национальных органов власти, внешним независимым аудитором, проекта отчета об оценке соответствия. Это должно обеспечить позитивные гарантии выполнения требований первого этапа. В заключение, четвертый этап предполагает подготовку всех необходимых элементов, определяющих решение Комиссия по предоставлению или отказе в предоставлении статуса ЕДИС, в соответствии со статьей 12.2 Координационных правил. Важными элементами в этом решении будут анализ отчета об оценке соответствия, аудиторские проверки соблюдения основных условий для ЕДИС и проверки выполнения требований из главы о финансовом контроле.

В феврале 2005 года, ГД ELARG/REGIO организовал семинар по обсуждению результатов аудиторских проверок «четвертого этапа» и полученных из этого процесса, общих уроков. Эти выводы иллюстрируют практические трудности передачи ответственности в рамках ЕДИС, с которыми сталкиваются национальные администрации. Очевидно, что ЦПГ в станах-кандидатах, в качестве продвижения надлежащего ФУК и ВА в сферу национального бюджета, заинтересованы в правильном внедрении ЕДИС.

Системы ВУК и внутреннего аудита, на которые делаются послания в главе о ФК, должны распространяться на национальные фонды и фонды ЕС. Поскольку, каждое министерство или правительственное учреждение должно выполнить условия управленческой подотчетности и функционально независимого внутреннего аудита, все агентства, которые осуществляют реализацию программ/проектов ЕС должны ввести или вводить эти системы. Это является важным заданием для ЦПГ, но аудиторские проверки Комиссии выявили большое количество недостатков:

«Распределение обязанностей во внедряющих институциях (выявление и проверка каждой операции) часто рассматривается как дополнительное административное бремя, а не как средство обеспечения непрерывности работы. Системы внутреннего контроля часто не основываются на объективном анализе рисков и не привлекают руководство. Внутренний аудит часто показывает нехватку персонала в организации и не соответствие отчетности необходимому управленческому уровню. Роль операций предварительного контроля зачастую четко не определена и соответствующие подразделения предварительного контроля могут не функционировать.

Неполными являются аудиторские дорожки и процедуры, также как и недостаточно процедурных пособий в области ФУК, особенно, касающихся проведения тендеров, заключения контрактов, выплата и мониторинга. Существует также недостаток надлежащего контроля результатов, который должен осуществляться отраслевыми министерствами. Отраслевые министерства не всегда имеют четкое представление об их собственной роли и роли каждого участника в этом процессе, особенно если это не их ежедневная работа; масштабы и границы каждого (под-) делегирования не всегда четко определены. Отсутствует четкое определение нарушений. Одной из проблем является систематичность отчетности; не определены права сотрудников и нет четкого определения департамента финансового контроля, а так же не хватает мер предосторожности и исправления злоупотреблений и беспорядка».

ЦПП, так же как и руководство институции, занимающихся внедрением, несут ответственность за исправление этих недостатков. Очевидно, что выводы, сделанные в сфере фондов ЕС, будут распространяться и на управление национальными фондами.

ГВфК и системы внутреннего контроля ЕС

Во время и после переговоров о присоединении к ЕС, национальные органы контроля в новых государствах-членах часто жалуются, что несмотря на настойчивое утверждение тех же стандартов и методологий для национальных фондов и фондов ЕС, Комиссия не проявила такую же старательность при объяснении как управлять и контролировать разные программы Европейского Союза. Конечно, есть различия в становлении систем контроля ФАРЕ, САПАРД (ФЕОГА), ИСПА, (структурные средства) и **ГВфК**. В чем конкретно заключаются эти различия и как можно их объяснить? Ответы на эти вопросы важны и с января 2007 года Комиссия будет использовать новый инструмент, способствующий модернизации, реформированию и регулированию в соответствии с *acquis*. Этот инструмент содействия вступлению в ЕС (ИПА) заменит предыдущие содействующие инструменты, такие как ФАРЕ, КАРДС, ИСПА и САПАРД. Этот инструмент станет единым набором более гибких правил и процедур, которые обеспечат высшую результативность и повысят ценность распределенных средств ЕС (Распоряжение Совета (ЕС) 1085/2006). Западные Балканы и Турция получают приблизительно 11,5 млрд. евро в течении следующих 7 лет. Комиссия будет разрабатывать многолетний финансовый план, предусматривающий индикативные суммы предоставления средств ИПА для каждой страны по каждому важному компоненту.

Для сравнения **ГВфК** (см. приложение 13) с финансовым постановлением Комиссии (ФП) и системами ФАРЕ, САПАРД и ИСПА, **ГВфК** и ФП относятся к одной системе органов управления, а остальные относятся к системам «совместного» управления, в которых совместно работают национальные органы власти и Комиссия. Их значение очевидно, так как настоящие и будущие страны-кандидаты будут предметом для создания не только структур ИПА, но и для создания структур **ГВфК**.

Статья 164 финансового постановления Совета⁶ констатирует, что Комиссия может принять решение поручить управление некоторыми действиями (касающихся фондов Сообщества) властям третьих стран-бенефициариев, но перед этим Комиссия обязана установить, отвечает ли страна хотя бы частично, или полностью перечню критериев. Критерий б) требует наличия результативной системы внутреннего контроля управленческих операций, Критерий г) предполагает наличие национальной институции независимого внешнего аудита. Таким образом, критерий г), фокусируясь на существование Высшего аудиторского учреждения или аналогичной организации. Почти немислимо представить, что такой орган будет существовать только для аудита фондов Сообщества, но не для оценивания других доходов и расходов государственного сектора. Подобно критерию б), очевидно, что предположение о существовании эффективной системы внутреннего контроля не может не иметь отношения ко всем другим национальным доходам и расходам. Это является важным вопросом для дискуссий со странами, которые сосредоточены исключительно на развитии эффективных систем внутреннего контроля фондов Сообщества и, как правило, игнорируют развитие современных систем государственного внутреннего контроля национального бюджета. В действительности, во время переговоров по вступлению, Комиссия настаивает на том, чтобы национальные системы внутреннего контроля отвечали уровню качества систем внутреннего контроля фондов Сообщества.

Критерии сгруппированы в три категории вопросов, следующим образом:

1. Кто является компетентным органом управления (на уровнях планирования и реализации) и существует ли подотчетность руководителей на операционном уровне? Кто несет ответственность за «аккредитацию» систем управления и контроля?
2. Реализуются ли все управленческие подтверждения операций на уровне их внедрения? Является ли финансовый контроль (предварительный и последующий) частью подотчетности руководства?
3. Кто несет ответственность за внутренний аудит и кому отчетывается внутренний аудитор? Существует ли полноценная функциональная независимость? Что охватывает внутренний аудит? Кто несет ответственность за общую гармонизацию внутреннего аудита и кто выполняет внешний аудит?

Сходства

Ответы на первую группу вопросов (1-3) сильно не отличаются; подотчетность или ответственность руководства четко определены во всех системах. Любые незначительные различия, вероятно, могут быть устранены путем внедрения новых принципов ИПА. Вопросы функциональной независимости внутреннего аудита (7), наличие гармонизации (9) и внешнего аудита (10), также не сильно отличаются.

6 Постановление Совета (ЕК, Евратом) № 1605/2002 от 25 июня 2002

Различия

Тем не менее, ответы на вторую группу вопросов, относящихся к сертификации операций (4), показывают два главных отличия: во-первых, в соответствии с правилами ИСПА не руководство, а ликвидационный орган (отдел внутреннего аудита) выполняет основную часть проверки операций (от 5 до 15% проверок). Второе различие состоит в исправлении последующего контроля (4в), который является обязательной частью подотчетности руководства в ГВФК и в САПАРД (он не может быть частью внутреннего аудита), но не является обязательным правилом ФАРЕ и ИСПА, или частью проекта принципов ИПА. Комиссия также не считает это обязательным, хотя и широко использует этот подход.

По 5 вопросу (кто проводит внутренний аудит?) очевидной становится тесная связь между отделами ГВФК-ВА и национальными контрольно-ревизионными органами, созданными на средства ЕС. Когда ФАРЕ примет за минимум отделы ГВФК-ВА, соответствующий аудиторский отдел в САПАРД и ИСПА будет нуждаться в создании еще трех или даже четырех уровней, при условии, что туда будет включен и внешний аудит. Вопрос отчетности (6) предполагает подразделения ГВФК-ВА отчитываться перед наивысшим уровнем управления в организации. Однако, ликвидационное подразделение ИСПА отчитывается перед политическим уровнем Комиссии, но не управленческим подразделением на уровне внедрения ИСПА (национальный уполномоченный служащий). Проект принципов ИПА, пытаясь решить эту проблему, требуя от органа аудита отчитываться как перед Национальным уполномоченным сотрудником, так и Комиссией.

Наконец, в проекте регламента ИПА и во всех других случаях, внутренний аудит, прежде всего, сводится к системному аудиту, а не к отдельным проверкам операций. Только в случае, создания ИСПА ликвидационного органа, заданием которого является не только проведение системного аудита, но и проведение от 5 до 15% проверок операций.

Выводы

Концепция аудиторского органа в проекте Постановления внедрения новых инструментов для подготовки к вступлению в ЕС, направлена на сужение круга различий между существующими инструментами и формирование одной общей системы контроля и аудита, очень похожей концепциям ГВФК и внутреннего контроля ЕС.

Основным выводом является то, что Комиссия вместе с государствами-членами в сфере «совмещения или разделения» управления, стремится получить наиболее высокие гарантии того, что средства ЕС используются на определенные цели наиболее экономично, эффективно и результативно. Дальнейшая гармонизация компонентов ИПА может продолжаться и в будущем, когда качество подразделений ГВФК-ВА будет соответствовать международным стандартам, что обеспечит доверие со стороны Комиссии.

Недавние реформы в «старых» странах-членах

В последние годы довольно большие усилия были предприняты в сфере реформирования систем внутреннего контроля в «старых» государствах-членах. Идея проведения целостной оценки систем внутреннего контроля ЕС-15 – как например, в процессе переговоров о принятии ЕС-12 - выдвигалась не один раз, но это требует значительных ресурсов и тесного сотрудничества соответствующих органов власти; поэтому, пока что, она не была реализована.

Мистер Кохен называет **ГВФК** основой технически развитой и философски последовательной, совершенно новой государственной политики изменения государственного служащего в ответственного менеджера, а контроллера в компетентного консультанта (Кохен: 2005). Он подчеркивает, что, так как Комиссия разработала **ГВФК** только для государств-членов и для стран-кандидатов, так же, концепция **ГВФК** должна быть внедрена и «старыми» странами-членами, что обеспечит модернизацию и улучшение их финансовой и административной политик внедрения бюджета, ориентированного на результаты и их качество. Большинство стран ЕС-12 поддерживают эту теорию.

Например, наличие оценок стран - членов, проведенных на основе модели КОСО II, обеспечит большой вклад в понимание необходимости развития надлежащего финансового управления членами Европейского Союза. В государственном секторе существует важная тенденция перехода от аудита соответствия до аудита эффективности (смотри стр. 64), и внедрения внутреннего аудита, обеспечивающего поддержку руководства в фокусировании на результат и подотчетность. Далее мы более подробно посмотрим на то, как это работает во Франции, Австрии, Бельгии и Нидерландах. Выбор этих стран основан на специфических действиях, которые они осуществили в сфере внутреннего контроля и внутреннего аудита. Франция была выбрана не только из-за той значительной роли, которую осуществляли ее партнеры по твинингу и частные консультанты в сфере развития **ГВФК** в странах-претендентах и в других странах, но и из-за проведенных реформ национального бюджета.

ФРАНЦИЯ

Ситуация с внутренним аудитом во французском государственном секторе является сложной. На протяжении переходного периода с 1998 по 2001 год французское правительство работало над введением стандартов внутреннего контроля и стандартов внутреннего аудита, основанных на всемирно признанных стандартах (ИВА) и инструментах для использования Казначейством. В 2001 году Генеральный директорат государственной бухгалтерии (ГДГБ) в Министерстве экономики, финансов и промышленности создал Миссию аудита, оценки и контроля (МАОК). МАОК является структурой внутреннего аудита в Казначействе и несет ответственность за политику и требования к системе аудита и контроля; она осуществляет внутренний аудит в департаментах Казначейства (так называемая система казначейства) и в центральных управлениях ГДГБ. Благодаря важному французскому принципу разделения управления и государственной бухгалтерии, департаменты Казначейства проводят аудит бухгалтерии отраслевых министерств,

но они не имеют права на проведение аудита операционной деятельности министерств. Министерства могут назначить внутренних аудиторов под свою ответственность - это в их интересах, не является нормой и не предусматривается законом. Таким образом, у министров или руководителей есть три альтернативы: просить Казначейство о выполнении внутреннего аудита операционной деятельности; просить помощи у частной аудиторской компании; или назначить своих внутренних аудиторов. Бухгалтера и финансовые контролеры проверяют только регулярность и законность бухгалтерских проверок, а генеральные инспектора министерств проводят только техническое инспектирование.

Постепенное внедрение новой реформы государственного бюджета 2001 года обеспечило значительные усилия по увеличению подотчетности министров, а также контроль, ориентированный на результаты и деятельность во французском государственном секторе. Осуществление этой реформы началось в январе 2006 года, и, может, еще рано оценивать была ли реформа абсолютно успешной. Государственная финансовая реформа это, в основном, бюджетная реформа и реформа системы бухгалтерского учета, предопределяющие значительное влияние на государственный внутренний контроль. Что касается внедрения внутреннего контроля и внутреннего аудита, как определено международными стандартами (КОСО), то там существует, конечно, единство мнений, или как говорят французы « *rapprochement des idées* ». Одним из актуальных элементов аудита было создание структуры супер-аудита, МКАП, межведомственного комитета, контролирующего качество министерских программ и проверяет годовые отчеты министерств.

Приложение 14 дает подробный обзор французской реформы в области контроля и аудита. В сравнении с принципом децентрализованного внутреннего аудита, напрямую связанного с менеджментом, наверное, невозможно говорить о полной управленческой подотчетности, по тому, что менеджер по-прежнему зависит от аудитора Казначейства (МАОК), поскольку ему должен быть представлен финансовый отчет. Тем не менее, децентрализованный внутренний аудит административной отчетности, представленный руководству, может быть требованием менеджера и, на практике, поощряется. Франция стремится добиться наилучшего функционирования государственного сектора и оптимальных результатов бюджета, хотя пути достижения этих целей не всегда легко понять стороннему наблюдателю. Тем не менее, новая французская система бюджета, бухгалтерская и аудиторская системы являются исключительной и выдающейся парадигмой последних достижений в области государственных систем внутреннего контроля в «старых» странах-членах.

БЕЛЬГИЯ⁷

В ноябре 2000 года Бельгия решила модернизировать нормативно-правовую базу своих федеральных государственных ведомств. Принципы реформы базируются на «надлежащем управлении» и включают системы внутреннего контроля в соот-

7 На основании материалов, полученных от г-на Рейндерс из Федеральной Финансовой инспекцией в Бельгии.

ветствии с моделью КОСО и функции внутреннего аудита, как определено ИВА. Руководство должно стать более ответственным за результаты своих действий. Эти действия могут быть сопоставлены с целями, которые предварительно определялись как те, которые должны были быть осуществлены согласованно. Цели основываются на принципах экономии, эффективности и результативности.

Реформа также включает изменение правил административного и бюджетного контроля. Меры, в рамках внутреннего контроля, направлены на обеспечение достаточных гарантий достижения целей на основе достоверной финансовой и управленческой информации, а также соблюдения законов и правил. Функция предварительного контроля будет частично переведена на выборочный заключительный контроль, основывающийся на анализе рисков и процедур управления рисками. Также было принято решение о модернизации системы бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами. Федеральная система учета должна была основываться на операциях и обеспечить лучшее аналитическое понимание компонентов расходов и доходов государственных услуг.

Эти проекты модернизации до сих пор являются наиболее развитыми в государственных организациях социального обеспечения. С 2002 года отношения этих институций с федеральным правительством были представлены в форме управленческих соглашений, предоставляющих институциям большую ответственность, а также возлагающих на них ответственность за качество результатов их же действий. Соглашения содержат цели, достижение которых рассматриваются путем анализа показателей каждые шесть месяцев. За период 2006-2008 годов были обговорены новые соглашения, основанные на полученном опыте, и теперь они включают положения, связанные с осуществлением функции внутреннего аудита и внедрением аналитического учета.

Другие нововведения были приняты в федеральном государственном секторе. Например, новым руководителям будут поручены мандаты на ограниченный срок. Они должны будут придерживаться конкретного набора управленческих действий и годовых операционных планов. Управление человеческими ресурсами также должно быть модернизировано, развиваясь от принципов старшинства к принципам, основанным на заслугах и компетентности государственных служащих. Для поддержки развития этих и других соответствующих мер, был внедрен процесс бизнес реинжиниринга, обеспечивающий консолидацию и согласование систем стратегического и оперативного планирования. Таким образом проходило постепенное внедрение внутреннего контроля на уровне федеральной администрации.

Некоторые важные изменения были также приняты в области внутреннего контроля и внутреннего аудита. Федеральное Министерство финансов учредило внутренний аудит для финансовой администрации и для Казначейства. Министерство обороны также приняло меры в сфере внутреннего контроля, а Федеральное Министерство мобильности внедряет модель КОСО. Для полной реализации этих процессов реформирования, конечно, потребуется время. Министерство по вопросам контроля бюджета и управления является координирующей организацией, которая занимается реализацией новых систем внутреннего контроля, отделов внутреннего аудита, а также аудиторских комитетов.

АВСТРИЯ⁸

В Австрии *Bundesrechnungshof* (Счетная палата) в мае 2003 года сообщила, что внутренний аудит или «Внутренняя ревизия» системы государственной службы выиграет от существенной реформы. «Внутренняя ревизия» имеет отличные знания об организации, которой они относятся, а также особые доверительные отношения с Министром, однако, укрепление внутреннего аудита и придание ему более значительного (более высокого) статуса станет важным инструментом в получении контрольных заданий федерального правительства. Палата предложила ряд интересных рекомендаций, близко похожих на основные требования в рамках переговоров для стран-кандидатов:

1. Разработка стратегического плана по реконструкции внутреннего аудита;
2. Регулирование организации, статуса и функций внутреннего аудита через новое всестороннее законодательство; существующие правила аудита должны быть стандартизированы;
3. Внутренний аудит должен отчетливо относиться органу, который является иерархически ответственным за управление министерством, и выполнять функцию объективной информации и инструмента оценки, а так же ослаблять конфликты интересов и поощрять прямые контакты с руководителем организации;
4. Обеспечение надлежащего внедрения сотрудников и создание условий для образования и профессиональной подготовки;
5. Переориентация задач аудита: увеличить заключительную независимую от руководства оценку и уменьшить участие аудита в организационной и административной реформе планирования или даже в принятии управленческих решений.
6. Создание центрального органа для согласования внутреннего аудита в государственном секторе.

В ноябре 2003 года, Федеральное Министерство финансов создало новое подразделение внутреннего аудита (ПВА), основанное на стандартах ИВА и подчиняющееся непосредственно Министру. Его основные аудиторские задачи состоят в управлении рисками, в процессе контроля и управления. Персонал ПВА посещает интенсивные обучающие курсы, способствующие удовлетворению новых требований. В сентябре 2005 года Министерство представило новую концепцию внутреннего аудита другим министерствам, но было еще слишком рано инициировать процесс изменений. Здесь не было намерений формирования ЦПГ, соответственно модели ГВФК. Однако, в МФ существует специальное подразделение, которое наблюдает за деятельностью и развитием различных государственных органов внутреннего контроля. Кроме того, в сентябре 2005 года Совет Министров постановил, что все внутренние аудиторы должны получить образование Магистра делового администрирования для аудиторов *Bundesrechnungshof* - в Президентской академии Венского университета экономики и делового администрирования, которая должна была открыться в феврале 2006 года.

⁸ По результатам обсуждения с г-ном Шух Министерства финансов в Вене.

НИДЕРЛАНДЫ

В 2001 году в Нидерландах был принят Закон о государственном учете, определяющий ответственность министров за надлежащее и поддающееся проверке финансовое управление, в соответствии с бюджетом, в рамках своих организаций. Оперативный контроль (включая предварительный финансовый контроль) включен в процесс выполнения бюджета. В каждом Министерстве существует департамент внутреннего аудита, который отвечает за оценку того были ли применены принципы надлежащего финансового управления и за проверку того, являются ли годовые отчеты надежными, а так же были ли операции проведены в законный способ. Результаты аудиторских проверок отправляют в проверяемое Министерство, в Министерство финансов и в Счетную палату.

Все отделы внутреннего аудита следуют тому же подходу, который был согласован с Министерством финансов, в частности, с государственным директором аудиторской политики (ГД бюджета). Его директор является президентом межведомственного совета директоров департаментов внутреннего аудита, который собирается раз в месяц для того, чтобы обсудить вопросы аудиторской политики. Палата выпустила руководство по аудиту, в котором описывались рамки аудиторских полномочий и устанавливалась важность (значительность) используемых критериев. Эти критерии подтверждены голландским Кабинетом Министров. Руководство по аудиту было согласовано со Счетной палатой.

Главы департаментов внутреннего аудита должны иметь статус директора, либо заместителя директора. Директор департамента внутреннего аудита обязан удостоверить годовой отчет своего департамента. Он или она имеет назначается от имени государства в целом и не имеет прямого трудового договора или трудовых отношений с соответствующим министром. Департамент внутреннего аудита не допускается к участию в какой-либо управленческой или контрольной деятельности. Задачи и позиции департаментов внутреннего аудита закреплены в специальном приказе министра финансов

Сотрудничество Счетной палаты (*Algemene Rekenkamer (AR)*) и аудиторских департаментов придерживается двух линий общения. Первая - с центральным департаментом аудита по вопросам аудиторской политики (которые должны быть осуществлены министерскими аудиторскими департаментами), чтобы эти департаменты поддерживали цели, установленные AR на счет аудиторской проверки финансового управления и годовой отчетности департаментов. Эта аудиторская политика изложена в руководстве по аудиту, разработанном правительством. Вторая линия общения связана с министерскими аудиторскими департаментами, аудиторская работа которых пересматривается AR, а их выводы используются AR в качестве рекомендаций и основы для создания политики.



Красной нитью проходит через эти страны, да и через большинство других стран Европейского Союза, необходимость повышения качества управления государс-

твенным сектором (УГС). УГС работает не только над повышением эффективности и результативности, но и над тем, чтоб убедиться, что государственные службы удовлетворяют государственные потребности и интересы, а не только служат исполнителем государственных услуг. Таким образом, традиционный патерналистский подход к предоставлению государственных услуг радикально изменился во многих странах. «Соотношение цена-качество» стало основным (или наиболее весомым) определителем в сфере регулирования предоставления государственных услуг. Соотношение цена-качество означает не только то, что эти услуги должны предоставляться эффективно, но еще они должны удовлетворять потребности потребителей этих услуг, кроме того они должны стандартизировать и определять чего на самом деле хочет потребитель.

С этого следуют серьезные выводы о том, каким образом организованы и управляются государственные услуги. Традиционным вопросом является управление государственными услугами. Предоставление государственных услуг не считается динамичным, а поставщик этих услуг устанавливает стандарты, род и характер предоставляемых услуг. На практике соотношение цены и качества определяется, как правило, либо как обеспечение расходов в соответствии с бюджетом, либо, в лучшем случае, как обеспечение того, что услуги предоставляются настолько экономно, насколько это возможно. В результате, система внутреннего контроля обеспечит то, что правила будут соблюдены и то, что услуги будут предоставляться наиболее экономично, не теряя при этом требуемого качества. Тем не менее, нет смысла в предоставлении услуг, которые не пользуются спросом или не удовлетворяют потребностей потребителей не зависимо от того насколько эффективно и экономно они предоставляются. В большинстве, если не во всех странах-членах ЕС-15, традиционный подход изменился, а вместе с ним изменилось и определение «соотношение цены и качества». В результате этого услугами больше нужно управлять, чем руководить и это имеет большой эффект на потребности менеджеров в информации, а также на систематизацию внутреннего контроля и внутреннего аудита. Однако достичь соотношения цены и качества трудно. Это требует изменений, а изменения потревожат существующие интересы.

Руководители несут ответственность за достижение соотношения цены-качества. Роль аудиторов (внутренних и внешних) состоит, в частности, в том, чтобы убедиться в том, что руководство заботится о достижении соответствия цена-качество в сфере предоставления государственных услуг. Аудитор не должен стремиться заменить руководителя, а проведение аудиторской деятельности должно быть направлено на проверку успеха руководителя в достижении соотношения цена-качество. Руководству нужна информация о подробной стоимости предоставляемых услуг; нужна информация о деятельности, то есть о продуктах этих услуг. Эти продукты могут быть как качественными, так и количественными. Структуры ГВФК играют важную роль в этих обстоятельствах, гарантируя, что эти информационные системы являются надежными и что были выбраны соответствующие показатели эффектив-

ности. Роль внутреннего аудита здесь заключается в оценке того, насколько системы предоставляют необходимую информацию.

Эти изменения в области предоставления услуг вынудили некоторые страны внести изменения в свои системы учета, переходя от наличных к учету методом начисления. Внесение этого изменения является дорогостоящим и влечет за собой риски; система начисления должна предоставлять менеджерам информацию, поскольку основная цель учета по методу начислений это предоставление более качественной информации пользователям финансовой отчетности общего назначения, но это подразумевает, что все другие пользователи будут иметь возможность пользоваться той же информацией, особенно руководство. По этому, руководители должны понимать, как они могут использовать предоставленную информацию. Если государственные услуги все еще предоставляются в традиционный способ, то есть в форме «администрирования», то возможность «менеджмента» крайне ограничена, и, следовательно, будет трудно получить преимущества учета по методу начисления.

Переход на учет по методу начисления также оказывает сильное воздействие на систему внутреннего контроля и внутреннего аудита. Наличные денежные средства больше не являются главной заботой. Если бюджет все еще остается на наличном расчете, то как сохранится соответствие с бюджетом, если учет переведен на метод начислений? Говоря об этой проблеме,

если используются две системы учета параллельно, то как можно обеспечить их совместимость? Какие стандарты бухгалтерского учета должны быть использованы при разработке системы начислений и как будет разработана основа для политики учета? Как будут предотвращены махинации со стандартами и политикой учета, когда появятся неблагоприятные последствия? Насколько будет вовлечен внутренний аудитор и нужна ли ему подготовка для понимания и учета по методу начислений и основы политики для того, чтобы предоставить содержательное мнение об учете? (Хепворт: 2003).

Таковыми являются вопросы, поднимающиеся «старыми» странами в ответ на экономическую и политическую среду, которая в настоящее время оказывает постоянное давление с целью снижения государственных расходов и обеспечение поддержания налоговых ставок на приемлемом уровне. Страны, которые находятся в процессе вступления в ЕС, или желающие сделать это, не должны спешить с проведением необходимых реформы, как было продемонстрировано в ЕС-15. Нужно осознать значение «соотношения цены-качества» и все трудности, которые существуют на пути к достижению этого соотношения, а также что «управление» означает гораздо больше, чем государственное руководство и что в результате этого существуют серьезные последствия для информационных систем, а также для учета, что тянет за собой изменения в систематизации ГВФК. Уроки из опыта тех, кто прошел через этот процесс, являются недостаточными и могут добавить сложностей к тем рискам, которые возникают перед такими странами.

Выводы

Примеры, рассмотренные выше, показывают, что в этих странах все государственные системы внутреннего контроля реформируются (хотя и с разной скоростью) в сторону более высокого уровня соответствия с принципами управленческой подотчетности и функционально независимого внутреннего аудита, в то время как центральные органы создаются для управления такими процессами.

Традиционные методы управления сменяет управление предоставлением услуг в соответствии с потребностями потребителей. Эти изменения имеют большое влияние на концепции «соотношения цена-качество», бухгалтерского учета и передачи информации. Они требуют пересмотра стандартов бухгалтерского учета, а также задач внутреннего контроля и внутреннего, внешнего аудита. Эти изменения не без рисков. Подражание примерам, представленным большинством стран ЕС-15 в указанных областях, требует тщательного анализа и глубокого понимания основных проблем и угроз.

5. Переговоры о вступлении¹

Что случается; роль ГД по вопросам бюджета в переговорах, европейские соглашения об ассоциации, Повестка дня-2000 и соглашения о вступлении; цель и структура Главы по финансовому контролю переговоров о вступлении; сотрудничество со странами-претендентами; концептуализация элементов ГВФК, разработка проекта концепции ГВФК, разработка и одобрение законодательной базы, связанной с ГВФК, и внедрение законодательства, создание организаций, связанных с ГВФК; потребности в обучении руководства, контроллеров и аудиторов

Подготовка к переговорам о вступлении

В июне 1993 г. Европейский Совет Копенгагена столкнулся с перспективой массового расширения Европейского Союза на восток и утвердил следующие критерии для членства в ЕС:

«Членство требует, чтобы страна-претендент:

- ▶ достигла стабильности институций, которые гарантируют демократию, верховенство права, прав человека, уважение и защиту меньшинств (**Политическими критериями**);
- ▶ имела операционную рыночную экономику, а также была способной справляться с давлением конкурентов и рыночными силами внутри Союза (**также называемые Экономическими критериями**);
- ▶ и (имела) способность брать на себя обязательства членства, включая верность целям политического, экономического и монетарного союза (**Другие обязательства**).»

Эти критерии достаточно широкие и выходят за рамки известного «*acquis communautaire*», которые можно определить как целый набор законов и правил, применяемых ко всем странам-членам ЕС. Эти критерии должны приниматься и внедряться странами-претендентами до вступления. «*Acquis*» включает, например, оценку административной и судебной способности, в более позднем понимании оно включает, наряду с другими вещами, системы ГВФК. В декабре 1995 г. Европейский Совет Мадрида обратился к Комиссии с просьбой предоставить мнение о некоторых индивидуальных национальных заявках на вступление в Европейский Союз и начать готовить документ о Расширении. Мнение Комиссии появилось в Коммюнике Комиссии Повестка дня-2000 в июне 1997г. Это коммюнике послужило основой

1 Эта глава содержит операционные аспекты, ценные для стран ЕПС

для решения Европейского Совета от декабря того же года, положив начало переговорам о вступлении Кипра, Чешской Республики, Эстонии, Венгрии, Польши и Словении в марте 1998 г.

Европейские соглашения об ассоциации

Вопрос финансового контроля четко не упоминался в Повестке дня-2000; впервые это было сделано в Европейских соглашениях об ассоциации. Индивидуальные ЕСА заключались с 10 странами-претендентами на протяжении 4 лет (1994-1998). Они касались вопросов торговли, политического диалога и т.д., а также ряда вопросов о сферах сотрудничества, включая «аудит и финансовый контроль»: Статья 88 Главы VI: Экономическое сотрудничество звучит следующим образом:

«Стороны сотрудничают с целью развития систем эффективного финансового контроля и аудита в (национальных) администрациях согласно стандартным методам и процедурам Сообщества. Сотрудничество сосредотачивается на: обмене соответствующей информацией о системах аудита; согласованности аудиторской документации, обучении и консультационных действиях. С этой целью Содружеством предоставляется техническая помощь в надлежащем порядке».

Поэтому в общей части Коммюнике Повестка дня-2000 сделана непрямая ссылка на вопрос «Финансовый контроль». В третьей главе под названием «Другие обязательства» отчета упомянута важность модернизации администраций претендентов, чтобы они могли внедрять и обеспечивать соблюдение *acquis*. Было подмечено, что это часто будет вызывать потребность в новых административных структурах, а также надлежаще обученных и оплачиваемых администраторов. Индивидуальные мнения, приложенные к Коммюнике Повестка дня-2000, обращают внимание на то, что Европейское соглашение об ассоциации – это правовая база для отношений между заинтересованной страной и Союзом. Ее институциональная база предоставляет механизм для внедрения, управления и мониторинга всех сфер сотрудничества.

Повестка дня-2000 учла:

- ▶ Копенгагенские критерии;
- ▶ ответы стран-претендентов на Вопросник Комиссии 1996 г.;
- ▶ многосторонние и двусторонние отборочные заседания (1996/1997), которые имели место между Комиссией и отдельными странами-претендентами, и
- ▶ прогресс, достигнут в рамках Европейских соглашений об ассоциации.

Совет Мадрида также упомянул необходимость создания условий для постепенной и гармонизированной интеграции стран-претендентов в Европейский Союз, в частности путем развития рыночных экономик, адаптации административных структур и создания стабильной экономической и монетарной среды.

Вопросник Комиссии 1996 г.

Комиссия не включала Главу о финансовом контроле ни в одни предыдущие переговоры о вступлении. Конкретные элементы контроля средств ЕС рассматривались в главах, которые обсуждались с ГД, ответственными за соответствующие средства. Но поскольку многие пост-коммунистические страны все еще полагались на свои традиционные системы контроля, вызовы, с которыми они сталкивались, указали на потребность уделить отдельное внимание вопросу «финансовый контроль».

Хотя ГД по вопросам финансового контроля отвечал за технические переговоры об этой Главе, раньше его не привлекали к таким переговорам о вступлении. Но он начал в 1992 г. создавать сеть контактов с национальными контролирующими организациями и Подразделениями внедрения проекта в странах-претендентах в рамках управления и контроля средств ФАРЕ. Эта сеть контактов окажется очень полезной при дальнейшем развитии **ГВФК** в новых странах-претендентах.

В апреле 1996 г. Комиссия издала длинный перечень вопросов к каждой из стран-претендентов о некоторых сферах (разделах), которые станут частью переговоров о вступлении. Одной из сфер, которые затрагивались в этом Вопроснике, была Глава о финансовом контроле. Это название стало следствием практики названия глав по названию Генерального директората, ответственного за технические переговоры с претендентами. Но в случае Главы о финансовом контроле, это явно было не наилучшей практикой, во-первых, поскольку ГД по вопросам финансового контроля несколько раз переименовывали, и, во-вторых, поскольку термин *финансовый контроль* следовал более узкому определению предварительной визы, как уже ранее объяснялось. В наше время название «Финансовый контроль» для этой Главы устарело и немного сбивает с толку, так как Глава по ФК также включает внешний аудит, борьбу с мошенничеством и защиту евро от подделки.

ГД по вопросам финансового контроля начал формулировать первую серию вопросов, основываясь на опыте в странах-претендентах. Вопросы для Главы по ФК разделили на две главные категории: первая касалась общих вопросов контроля, а вторая – более конкретных сфер контроля, связанных с Традиционными собственными ресурсами, Структурными фондами и Сельскохозяйственными гарантийными фондами. Это подразделение отражало разделение на департаменты внутри ГД по вопросам финансового контроля, совместно ответственные за анализ ответов на Вопросник. Общие вопросы касались информации о том, какие реформы имели место в государственном управлении стран-претендентов. Наконец, вопросы, также связанные с законодательными определениями, возможностями и эффективностью существующих национальных контролирующих органов, их дальнейшего развития и улучшения. До июля 1996 г. поступили тысячи страниц ответов на многочисленные вопросы в каждой Главе, и ГД по вопросам финансового контроля начал анализировать ответы о Главе по ФК.

Главным открытием стало то, что ни одна из стран-претендентов не имела горизонтального подхода к решению вопросов внутреннего контроля на государственном уровне. Уже в августе 1996 г. ГД 1А («Один-А»), который тогда отвечал за координацию Мнения Комиссии на задание по расширению, ГД по вопросам финансового контроля попросил предоставить оценку прогресса программ, финансируемых ФАРЕ, в развитии механизмов внутреннего контроля в странах-претендентах. ГД по вопросам финансового контроля предложил построить платформу, на которой Комиссия и страны-претенденты могли бы обсуждать и развивать адекватные контакты для изучения требований по расширению.

В ноябре 1996 г. Подразделение ЕК по передовым исследованиям предложило усиленную предвступительную стратегию; сосредоточить средства ФАРЕ на развитии институциональной способности и развивать сотрудничество между странами-претендентами и странами-членами на уровне их соответствующих администраций. Это предложение позже вошло в соглашения по твиннингу, с 2004 г. называемые контрактами по твиннингу между странами-претендентами и администрациями стран-членов. Комиссию попросили содействовать такому сотрудничеству, и ГД по вопросам финансового контроля принял на себя вызов. Уже существующие связи с национальными контролирующими органами в странах-претендентах были усилены. Родилась идея Контактной группы для европейских организаций по финансовому контролю (см. главу 7).

Существенная оценка

В октябре 1996 г. ГД по вопросам финансового контроля представил существенную оценку десяти стран-претендентов для подготовки Мнений Комиссии. Во введении к оценке ГД по вопросам финансового контроля сделал акцент на двух конкретных вещах, которые вызывали беспокойство:

1. Административные структуры большинства стран-претендентов в части современной государственной администрации с высоко квалифицированным штатом были недоразвиты и не в состоянии обеспечить необходимый операционный повседневный вклад для достижения политических целей предвступительных программ. Функция внутреннего контроля, которая безоговорочно включалась в современную систему диверсифицированной и децентрализованной администрации по большей части отсутствовала в большинстве стран-претендентов.

Превалирующие недостатки административных структур стран-претендентов надо было понять и отреагировать на них на фоне отсутствия функциональной независимости контролирующих органов в коммунистические времена. Государственная администрация не имела права голоса в экономических вопросах и при принятии решений. ФАРЕ попыталась обойти эту главную слабую сторону путем создания подразделений для мониторинга проектов или реализации проектов для освоения средств ЕС. Эти подразделения либо входили в состав, либо присоединялись к су-

ществующим административным структурам. Была надежда, что эти подразделения поспособствуют реализации обширного процесса институционального развития. Однако эта политика не достигла общего успеха. Частично из-за того, что некоторые зарубежные эксперты и консультанты убедили принимающую сторону, что их пребывание было *conditio sine qua non* для дальнейшего финансирования и успеха проектов и что отказ от зарубежного специального опыта поставит под угрозу мероприятия ФАРЕ в целом. Другим важным фактором было то, что квалифицированные национальные специалисты, которые работали в ПМП/ПРП, очень часто бросали государственную службу ради значительно высшей зарплаты в частном секторе. Чтобы исправить ситуацию, Комиссия начала использовать собственную систему оплаты (посредством ФАРЕ), чтобы удержать этих сотрудников. Это, в свою очередь, привело к, – например, в Польше, – созданию привилегированного класса государственных служащих, которых удерживало только постоянное финансирование от Сообщества. Другие страны не вводили специальные условия для оплаты труда, но они часто страдали от недостаточного укомплектования штатов, которых должны были заполнены, снова таки, дорогостоящими иностранными экспертами. Наконец, эта ситуация определяла надобность большей поддержки процесса реформирования, включая обширное обучение и программы улучшения полноправных и современных государственных служб.

2. Органы внешнего и внутреннего контроля еще не достигли уровня зрелости и эффективности, которые сделали бы их согласованными с общепризнанными европейскими стандартами, как на уровне страны-члена, так и на уровне Сообщества.

Далее анализ показал, что концепции и методы контроля в странах-членах были далеки от стандартизированных. Концепция контрольных процедур «*a priori*» или «предварительной одобрительной визы» было по большей части чуждо, а роль «последующего финансового контроля» часто значило для них или централизованную «инспекцию» со стороны правительства, или «внешний аудит», осуществляемый Высшим органом аудита. Важным выводом было то, что многим контролирующим органам, созданным после падения Берлинской стены, не хватало достаточной независимости от руководства. Оценка подчеркнула важность присутствия достаточно надежных контролирующих возможностей.

Оценка освободила путь для развития ГВфК в последующие годы следующим образом:

*«Поскольку страны-члены обязаны применять ту же степень старательности при использовании денег Сообщества, которую они обычно бы применяли к своим собственным бюджетным средствам (общий принцип, упомянутый в Постановлении о Структурных фондах), это включает *tutatis mutandis* финансовый контроль использования этих ресурсов. Эта концепция четко обусловлена в общем согласии на принцип надлежащего финансового управления государственными средствами. Вопрос в том, что только достаточно надежные «национальные» системы управления и*

контроля могут квалифицироваться на децентрализованное использование денег европейских плательщиков налогов. Именно в этом отношении следует понимать необходимость улучшения контролируемых возможностей и институций стран-претендентов до приемлемого уровня в период перед вступлением».

Наконец было предложено, чтобы заключались соглашения о сотрудничестве между Финансовым контроллером ЕК и соответствующими контролирующими органами в странах-претендентах. Эти соглашения должны были отобразить «протоколы», которые уже существовали между ГА по вопросам финансового контроля и контролирующими органами стран-членов для структурных фондов. Сотрудничество ознакомило национальные контролирующие органы со стандартами и процедурами управления и контроля средств Сообщества. Кроме того, государственные местные органы аудита могли постепенно заменять аудиты ПМП, которые осуществляли частные аудиторские фирмы – и оплачивались ФАРЕ, – собственными аудитами.

Повестка дня – 2000 для усиления и расширения Европы

Мнения о расширении и сотрудничестве для вступления

В июле 1997 г. Комиссия одобрила отчет, содержащий ее мнения об индивидуальных заявках на членство в ЕС². Отчет предложил усиленную предвступительную стратегию с двумя главными целями. Во-первых, различные формы поддержки, предоставляемой Союзом, будут собраны вместе в единые рамки, для Соглашений о вступлении, на основании четко обозначенной программы, чтобы подготовить страны к членству и поддерживаться приверженностью стран-претендентов к конкретным приоритетам и графика для их реализации. Постановление 622/98³ гласит, что Совет решает по поводу принципов, приоритетов, промежуточных целей и условий, содержащихся в индивидуальных Соглашениях о вступлении, поданных каждой стране-претенденту, а также последующих существенных изменений, которые надо к ним применить.

Цель Соглашения о вступлении состояла в том, чтобы создать единую базу приоритетных сфер для дальнейшей работы, как определено в регулярном отчете Комиссии о прогрессе, которые сделали страны-претенденты к членству в ЕС, финансовые средства, доступные для того, чтобы помочь странам внедрять эти приоритеты, и условия, которые распространяются на эту помощь. Соглашение о вступлении обеспечивало основу для некоторых инструментов политики, которые будут использоваться для помощи странам-претендентам в подготовке к членству. Они включали, кроме прочего, пересмотренную Национальную программу адаптации *acquis*, совместную оценку

2 Повестка дня-2000 для усиления и расширения Европы, Ком (97) 2000 (конечный) от 15 июля 1997 г.

3 Постановление Совета (ЕК) № 622/98 от 16 марта о помощи странам-претендентам в рамках предвступительной стратегии, и в частности о введении соглашений о вступлении, OJ, L85, том 41 от 20 марта 1998 г.

среднесрочных приоритетов экономической политики, пакта против организованной преступности, а также национальных планов развития и других секторальных планов, необходимых для участия в структурных фондах после вступления и для имплементации ISPA и САПАРД до вступления. Каждый из этих инструментов разный по природе, был подготовлен и внедрен согласно конкретным процедурам. Они не являются неотъемлемой частью Соглашения, но приоритеты, которые они содержат, согласованные с ним.

Комиссия регулярно докладывала о прогрессе перед Европейским Советом, освещая степень усилий, которые надо приложить в определенных сферах для стран, готовящихся к вступлению. Результаты, ожидаемые в сфере действий, разделены на промежуточные этапы, они градуированы по приоритетности, и каждый сопровождается конкретными целями, установленными совместно с заинтересованными странами. Достижения определяют степень помощи, которая предоставляется, и прогресс в переговорах, которые ведутся с некоторыми странами, и открытие новых переговоров (глав) с другими. Первый отчет ожидался к подаче до конца 1998 г., а затем на ежегодной основе до даты вступления. После выполнения необходимых условий для начала переговоров о вступлении, Комиссия направляла рекомендации Совету о том, что следует начать переговоры о вступлении. Подготовка к Соглашениям о вступлении началась во второй половине 1997г.

Мнения Комиссии об индивидуальных главах, названные «Критерии для членства», содержали специальную Главу 3.9 (3 в 3.9 значит «Другие обязательства» в Копенгагенских критериях) о Финансовых вопросах. Оглядываясь на прошлое, можно сказать, что эти мнения были достаточно размытыми. Такие термины как «внутренний и внешний контроль» и «эффективные системы для государственных расходов» не были адекватно определены и могли легко вызвать замешательство. Первый термин касался в частности базы национальных контролирующих систем, тогда как второй термин следует рассматривать в рамках только политик Сообщества. Однако общая структура первой Главы по ФК была фактом.

Ранние Соглашения о вступлении (начиная в 1998 г.) не были очень конкретными по отношению к вопросу финансового контроля. Рекомендации и приоритетные сферы были разбросаны под различными заголовками очень фрагментарно, отображая нехватку согласованности в этой сфере. Однако, до 2002 г. обновленные Соглашения о вступлении включали более всеобъемлющую главу о финансовом контроле. Один пример из одной страны-претендента приведен здесь и показывает усилия, которые прикладывает ГД по вопросам финансового контроля, чтобы прийти к гармонизированному подходу ко всем вопросам, связанным с ГВФК:

Финансовый контроль:

- ▶ Дополнить законодательную базу для государственного внутреннего финансового контроля;
- ▶ Внедрить концепцию ответственности руководителя;

- ▶ Создать подразделение внутреннего аудита с адекватной функциональной независимостью непосредственно под наивысшим уровнем руководства в центрах распорядителей;
- ▶ Создать центральное подразделение в Министерстве финансов для координации и гармонизации методологии финансового управления и контроля и внутреннего аудита в государстве
- ▶ Усилить борьбу с мошенничеством и принять с этой целью соответствующее законодательство.

Стратегия ГД по вопросам финансового контроля для отслеживания

Поскольку не было предварительно определенной политики для предоставления поддержки странам-претендентам и не было предыдущего опыта расширения, ГД по вопросам финансового контроля должен был сначала разработать стратегию. На основании комментариев, предоставленных в Существенной оценке, и предыдущих действий в странах ФАРЕ (миссий и семинаров), главное направление было ясным: модернизировать устаревшие системы контроля в соответствии с текущими международно-признанными стандартами контроля и аудита. Тем не менее, уйдет несколько лет, прежде чем ГД по вопросам финансового контроля сможет заявить о разработке исчерпывающей политики для поддержки стран-претендентов в развитии адекватных систем внутреннего контроля. Наиболее важные причины для этого состояли в том, что Комиссия не могла провозгласить себя благосклонной к той или иной (наилучшей) практике контроля в странах-членах, и что Комиссия сама пребывала в процессе развития собственной реформы финансового контроля.

Осознавая последствия своего вклада в Существенную оценку Комиссии, ГД по вопросам финансового контроля начал размышления о стратегии, чтобы справиться с вызовами Расширения в сфере финансового контроля. В январе 1998 г. ГД по вопросам финансового контроля отметил важность создания **проактивной политики**, чтобы ухватиться за уникальную возможность: превратить до сих пор слабо развитые контакты между Комиссией и национальными контролирующими институциями в хорошо развитую сеть, в то же время развивая последовательный подход ко всем вопросам, связанным с Главой по ФК. В марте 1998 г. Генеральным директором был утвержден План действий для работы над следующими пунктами:

1. Разработать и заключить Соглашения об административном сотрудничестве (см. раздел 6) с национальными контролирующими органами; отслеживать выполнение обязанностей;
2. Создать Команду специалистов контактной группы и стимулировать общие заседания с контролирующими органами во время Лондонского семинара в июне того года; организовать первое так называемое заседание Контактной группы в Таллинне в 1999 г.;
3. Организовать Обучающие семинары в странах-претендентах;

4. Подготовить краткие обзоры по каждой стране, чтобы отслеживать прогресс в странах-претендентах;
5. Сбирать и обобщать информацию (составление карты организаций ВК партнеров); миссии для установления фактов ГД по вопросам финансового контроля, возглавляемые делегациями высокого уровня от ГД по вопросам финансового контроля в столицы, начиная обмен идеями о том, как развивать контролирующие органы, и т.д.; анализируя текущие программы, связанные с финансовым контролем в странах-претендентах, которые осуществляются третьими сторонами.

На ранних этапах реализации Плана действий очевидной стала надобность подготовить адекватный детальный план для развития и организационного устройства организаций финансового контроля. ГД по вопросам финансового контроля начал готовить систематические презентации и методические разъяснения принципов и правил, руководящих финансовым контролем и последующих требований после изначальных.

В мае 1998 г. были подготовлены десять кратких обзоров для распространения во время Лондонского семинара о методах внутреннего контроля и аудите европейских структурных фондов. Обзоры предоставляли детальную информацию о конкретной стране касательно Главы по ФК и общее представление о следующих шагах, которые надо предпринять. На основании информации, полученной из разных источников, таких как новые партнеры, и т.д., эти обзоры регулярно обновлялись и вводились в недавно созданную Контактную базу данных по финансовому контролю в сети (Вебсайт Фкк; см. стр. 121). В то же время, ГД по вопросам финансового контроля заявил, что начнет проводить обучающие семинары в странах-претендентах ФАРЕ, нацеленные на национальные контролирующие органы.

До конца 1998 г. ГД по вопросам финансового контроля проанализировал разные Национальные программы адаптации *acquis* (НПАА). Собранная информация с этих и других источников (Представительства ЕК и СИГМА); все указывало на беспокоящее отсутствие общего языка и понимания основных требований касательно концепций финансового контроля и институций, а также на полное отсутствие общего целостного и скоординированного подхода.

Консультанты из ЕС-15 не всегда достигали успеха в предоставлении руководства странам-претендентам в их поиске оптимальных решений для внутреннего контроля. Некоторые из них приезжали время от времени. Они представляли так много разных подходов (отображая, конечно, свои национальные взгляды на то, как организовать внутренний контроль), сколько существовало стран-членов. Неразбериха нарастала до такой степени, что страны-претенденты начали искать наилучшее предложение из многих разных систем стран-членов – и более того – надеясь найти правильные ответы. Недовольство нарастало, и к Комиссии все чаще обращались с требованиями дать указания. Пришло время разработать скоординированный подход к ответу на запросы о финансовой поддержке от ФАРЕ и от технической помощи.

Первые регулярные отчеты о прогрессе в переговорах подтвердили отсутствие единого подхода в сфере финансового контроля, как, в общем, так и в каждой стране. Используемые концепции и написанные тексты часто противоречили друг другу и запутывали, если не сказать хуже. ГД по вопросам финансового контроля был вынужден начать предоставлять поддержку новой клиентуре: контролирующим органам в странах-претендентах – по большей части расположенных в Министерствах финансов, – которые искали четкое направление и авторитетный голос во множестве предложенных решений.

Структура и характер Главы по ФК

Главу по ФК использовали как корзину для разных вопросов, связанных с контролем, и элементы, которые она покрывала, с годами изменились, как можно увидеть на следующей таблице:

Таблица. 2. Эволюция содержания Главы по ФК

Глава 18	Глава 28	Глава 32
-	Государственный внутренний финансовый контроль	Государственный внутренний финансовый контроль
Системы внешнего контроля	Внешний аудит	Внешний аудит
Меры против мошенничества	Защита финансовых интересов ЕС	Защита финансовых интересов ЕС
Система собственных ресурсов	-	Защита евро от подделок (не уголовные аспекты)
Создание адекватных систем внутреннего контроля для финансирования ЕС	Контроль расходов предвступительных и структурных фондов ЕС	Системы EDIS

До 2000 г. ГД по вопросам финансового контроля координировал различные под-главы внутри организации, но после перехода соответствующего подразделения к ГД по вопросам бюджета, это задание становилось все более сложным. Изначальная под-глава 4): Контроль собственных ресурсов была перемещена в Главу 29 (сейчас 33): «Бюджетные вопросы», которой занималась другая служба в ГД по вопросам бюджета. В марте 2002 г. ГД по вопросам бюджета проинформировал ГД по вопросам расширения и другие соответствующие ГД, что подразделение в Центральной финансовой службе (ГД по вопросам бюджета Г.6), отвечающее за помощь странам-претендентам в сфере финансового контроля, будет сосредотачиваться только на **ГВФК** и Внешнем аудите, тогда как другие ГД будут главными ответственными за другие под-главы; ГД по вопросам расширения за ФАРЕ, ГД по регионам – за ISPA, ГД по вопросам сельского хозяйства - за САПАРД и ГД ОЛАФ за защиту финансовых интересов ЕС (см. Приложение 16 Координационная служба по борьбе с мошенничеством).

Политический процесс и критерии Главы по ФК

ГД по вопросам расширения (бывший ГД по ВА) отвечает за официальные переговоры и отчеты Европейскому Совету в рабочей группе по вопросам расширения ЕС. Коммуникации между Советом и Комиссией формализованы в Общих позиционных документах ЕС. ГД по вопросам бюджета обеспечивает вклад и оперативную информацию во время заседаний с рабочей группой.

В декабре 2001 г. рабочая группа обсуждала просьбу Президента ЕС оценить прогресс в некоторых странах-претендентах, чтобы Главу по ФК можно было условно закрыть для этих стран. Не будучи убежденным, что предоставленная информация означает готовность этих стран к закрытию Главы по ФК, Президент рабочей группы пригласил Комиссию начать Обзоры равного равным, покрывая основные положения **ГВФК** во многих странах-претендентах. Болгария и Румыния были упомянуты, а также Польша, Венгрия, Чешская Республика, Литва и Словения получают пользу от таких Обзоров равного равным. Обзоры равного равным являются независимыми оценками систем внутреннего контроля в отдельно взятой стране, нацеленными на получение существенных рекомендаций для дальнейшего улучшения, которые проводились СИГМА и ее партнерами в национальных администрациях. СИГМА имеет уникальный опыт в этой сфере, и обзоры действительно очень помогли странам-претендентам на пути к внедрению **ГВФК**.

Рабочая группа также попросила у Комиссии информацию о **критериях** для открытия и закрытия переговоров о вступлении по Главе по ФК. Поскольку не было и нет написанных или твердых «acquis» для этой Главы, предоставить объективные и измеримые вехи непросто. Есть только послышания на «международно-принятые стандарты контроля и аудита» и «наилучшую практику ЕС». Окончательным доказательством является степень удовлетворения, которую ЕС может получить от попыток стран-претендентов создать общие системы надлежащего финансового управления и контроля как для национальных средств, так и для средств ЕС и начать их использовать.

Первая партия стран, которые условно закрыли свои главы, включала Польшу, Венгрию, Словению и Чешскую Республику; их достижения в Главе по ФК на том этапе были измерены по четко определенным критериям. Оглядываясь назад, можно сказать, что раннее закрытие было неудачной ошибкой, поскольку со временем все эти страны столкнулись с существенными проблемами во внедрении **ГВФК**. Комиссия предоставила перечень критериев, которые уже некоторое время использовались, чтобы обеспечить так, чтобы страны-претенденты были постоянно предметом сравнения с тем же уровнем исходной позиции. Перечень критериев был представлен рабочей группе и принят без обсуждений.

Чтобы открыть Главу по ФК критерии были:

- ▶ достаточный прогресс в законодательстве первого и второго уровня, базируясь на последовательной стратегии для всех доходов и расходов правительства;

- ▶ адекватные гарантии для «функциональной независимости» внутреннего аудита;
- ▶ достаточный прогресс в создании эффективных предварительных механизмов финансового контроля, департаментов внутреннего аудита в центрах-распорядителях и Центральном подразделении гармонизации для методологии контроля и аудита (напр., на уровне Министра финансов);
- ▶ адекватное укомплектование и обучение работников в таких организациях;

Для условного закрытия Главы по ФК критерии были:

- ▶ Одобрения парламентом первичного законодательства по **ГВФК**;
- ▶ Одобрения правительством вторичного законодательства по **ГВФК**;
- ▶ Достаточный уровень функционирования механизма предварительного финансового контроля, департаменты внутреннего аудита в центрах-распорядителях и в центральном подразделении гармонизации;
- ▶ действующая обучающая программа для работников (например, в рамках ФАРЕ, Твиннинг или другим образом).

В любое время до даты вступления, когда все основные критерии были достигнуты и никакие важные обязательства не остались открытыми, Совет может принять решение закрыть Главу по ФК. Тем не менее, отчет Совета мог рекомендовать проводить мониторинг оставшихся несущественных обязательств, поэтому мониторинговые миссии могли продолжаться до даты вступления. Глава по ФК была закрыта для всех десяти стран-претендентов в декабре 2002 г.

Критерии для открытия и условного закрытия Главы по ФК были пересмотрены и сообщены странам-претендентам. Новые критерии 2006 г. были учтены, кроме прочего, комментарии Европейского суда аудиторов, представленные в анализе способа, как Комиссия вела переговоры о вступлении до мая 2004 г. **Новые критерии** также охватывают Внешний аудит. Для переговоров после 2006 г. они были следующими:

Для открытия:

ГВФК

- ▶ Страна разработала последовательную стратегию для государственного внутреннего финансового контроля на основании международных стандартов и наилучшей практики ЕС, анализа разрывов существующих систем и организаций. В частности, принципы обязанности и ответственности руководителя за свои системы финансового управления и контроля (ФУК), независимую и децентрализованную функцию внутреннего аудита и центральную гармонизацию ФУК, а также внутреннего аудита отображены в концепции, утвержденной правительством, включая план действий с реалистическими сроками;
- ▶ Принципы ответственности руководителя изложены в основном законе о бюджете;

- ▶ Разработка законодательства по **ГВФК** должна базироваться на рекомендациях концепции.

Внешний аудит

- ▶ В стране есть Высший орган аудита (ВОА) с солидной основой в Конституции⁴ и конкретном законе о ВОА;
- ▶ ВОА разработал последовательную стратегию для себя, на основании анализа разрывов существующих аудиторских операций и его организации по показателям Лимской декларации и стандартов ИНТОСАИ, отображенных в принятой концепции, включая план действий с реалистическими сроками.

Чтобы условно закрыть:

ГВФК

- ▶ Принятие и полная реализация законодательства первого и второго уровней;
- ▶ Принятие регуляторных актов, включая пособия по контролю и аудиту, шаблонов Хартии аудита, Кодекса этики и аудиторского следа;
- ▶ Создание и эффективная реализация структуры ответственности руководителя; предоставление рентабельных систем ФУК и эффективного децентрализованного независимого внутреннего аудита;
- ▶ Адекватно укомплектованные и компетентные центральные структуры по гармонизации для систем ФУК и функции внутреннего аудита существуют и расположены в Министерстве финансов;
- ▶ Создание стойких обучающих структур для всех руководителей и работников, привлеченных к системам ФУК и внутреннего аудита.

Внешний аудит

- ▶ Реализация аудиторского мандата и масштаба, включая формальный механизм для учета парламентом аудиторских отчетов ВОА;
- ▶ Принятие и полная реализация конституционной и правовой базы в соответствии с рекомендациями Концепции для внешнего аудита;
- ▶ Законодательная компетенция охватывать все государственные иностранные (включая европейские) фонды;
- ▶ аудиторские стандарты соответствуют стандартам и руководствам ИНТОСАИ; и указаниям ЕС по реализации для принятия стандартов ИНТОСАИ;
- ▶ аудиторские стандарты были переведены в детальный набор аудиторской методологии и изложены в аудиторском пособии и руководствах, насколько нужно.

⁴ или декларированном намерении обеспечить такую базу во время переговоров

Мнения Совета по поводу статуса переговоров о Главе по ФК обсуждаются со страной-кандидатом в Комитете по ассоциации, на встрече высокого уровня между представителями Министерства европейской интеграции и Европейской Комиссии. Технические детали делегируются подкомитету, который заседает дважды в год, чтобы разобраться со многими вопросами, одним из которых является Глава по ФК. Большинство технических переговоров, однако, велось непосредственно между ГД по вопросам бюджета и ответственными организациями в Министерствах финансов. Заседания подкомитета часто использовались для сообщения прогресса, установленного во время миссий по установлению фактов/мониторинговых миссий, которые проводились непосредственно перед заседаниями. Лишь изредка вопрос Главы по ФК обсуждался именно Комитетом по вступлению.

Государственный внешний аудит

Под государственным внешним аудитом обычно подразумевают аудит, который осуществляется национальным Высшим органом аудита, таким образом, аудит вне управления правительства. Его сфера действий будет шире, но, в общем, этот аудит касается проведения финансового аудита (подтверждение счетов) или оценки систем внутреннего контроля государственных органов и, в общем значении, системы внутреннего контроля правительства, как глобальной системы. Внешний аудит иногда также определяют как аудит, который проводится внешней частной организацией от имени правительственных институций. В рамках этой книги такой аудит считается «внутренним аудитом», поскольку правительство сохраняет ответственность за задание по такому аудиту и за рекомендации, и их отслеживание. Такой вид аудита может проводиться самими государственными органами, что, по сути, предпочтительно. Таким образом, даже если государственный орган (напр., музей) проверяется аудитом со стороны аудиторского подразделения из Министерства финансов или командой аудиторов, которая состоит из аудиторских ресурсов из министерств культуры, по финансовым и экономическим вопросам, этот аудит все еще будет считаться «внутренним», также учитывая то, что руководство учреждения – адресат отчета аудита.

Поскольку Комиссия, а не ЕСА отвечает за переговоры о вступлении, обсуждениями того, как развивать внешний аудит, руководит Комиссия. Однако во многом она полагается на основные документы СИГМА (годовые отчеты о прогрессе, подготовленные СИГМА касательно развития в сфере государственного внешнего аудита страны). Исходный документ оценивает существующие слабые стороны и докладывает о мерах, предпринятых за отчетный период, чтобы их устранить. Во время переговоров о вступлении с ЕС-12, требования к Главе по ФК были, главным образом, ограничены необходимостью развивать ВОА в соответствии с принципами Лимской декларации (см. приложение 8); а именно как независимый внешний аудиторский орган, который получает свои полномочия от и отчитывается перед парламентом. Он также нуждается в финансовой независимости – т.е. его бюджет должен утверждаться парламентом, а не правительством (хотя его финансовое управление

должно следовать нормальной бюджетной экономности, которая распространяется на все государственные институции). В сфере деятельности ВОА следует включать все бюджетные и не бюджетные государственные средства, а также иностранные средства, такие как финансирование по программам и проектам ЕС. Наконец, ВОА следует развивать системные и операционные аудиты, кроме его традиционного задания аудитов законности и счетов. Его задания по предварительному финансовому контролю следует упразднить, поскольку они могут привести к конфликтам интересов.

Европейский суд аудиторов отыгрывает важную роль в способе развития ВОА. Он организует заседания рабочих групп с ВОА (см. стр. 141) и стремится к тесному сотрудничеству в сфере внешнего аудита фондов ЕС. Поэтому является хорошей практикой связать мероприятия в сфере сотрудничества между ВОА и ЕСА с переговорами о вступлении в рамках Главы по ФК. Поэтому критерии для внешнего аудита в Главе по ФК сейчас сформулированы более точно.

Нарушения

Что случилось бы, если новая страна-член решила бы – по любой причине – изменить своему слову по обязательствам перестроить свои системы государственного внутреннего контроля? Эти обязательства были взяты правительством в рамках переговоров о вступлении и обычно значительные суммы средств ЕС выплачивались европейским налогоплательщиком, чтобы помочь конкретной стране перестроить свою администрацию, чтобы сделать внутренний контроль адекватным и соответствующим международным стандартам.

Возможность для нового правительства решить существенно отклониться от или перечеркнуть сделанную работу для введения принятой модели **ГВФК** после даты вступления, совершенно немыслимая вещь. Новоизбранные правительства могут рассмотреть вопрос введения обратно могущественных инспекционных департаментов и упразднить институции, связанные с **ГВФК**, по ряду причин. Возможно, новое правительство отчаянно ищет средства, не осознает преимущества концепции **ГВФК** или, что люди, которые внедряют модель **ГВФК**, не нравятся им по политическим причинам. Возможно, новое правительство хочет назначить своих сторонников на важные контролирующие или аудиторские должности. Сам факт того, что Комиссия поощряет создание Аудиторского органа для нового инструмента ИРА для средств ЕС и умалчивает о необходимости продолжать прикладывать усилия к тому, чтобы усилить систему **ГВФК** для национальных средств, кажется, побуждает страны-члены убирать систему внутреннего контроля для национальных средств и упразднить ЦПП для внутреннего аудита.

Договор о ЕС (см. приложение 17) содержит правовые процедуры для использования в случае нарушений. Нарушения – это несоблюдение законодательства. Общие правила изложены в статье 226, согласно которой Комиссия может предоставлять обоснованное мнение, если считает, что страна-член не справилась с выполнением

обязательства согласно Договору, охватывая первичное и вторичное законодательство ЕС (включая Договор о вступлении), и что страна-член отказывается менять свою практику. Если страна-член не прислушается к мнению, Комиссия может вынести вопрос на Суд юстиции. Конечно, это может быть не наиболее подходящий способ убедить страну-члена измениться. Обсуждения и убеждения все равно будут наилучшим решением, но они предполагают существование некоей платформы для постоянного диалога после переговоров о вступлении! Статья 227 предоставляет возможность другой стране-члену проявить инициативу и передать дело в суд.

Исключение из этого общего правила касается только «новых» стран-членов, и оно изложено в статье 38 Договора о вступлении 2003 г, которая гласит, что если:

«новой стране-члену не удастся выполнить обязательства, взятые в контексте переговоров о вступлении, что вызывает серьезное нарушение функционирования внутреннего рынка, включая любые обязательства во всех секторальных политиках, которые касаются экономической деятельности с трансграничными последствиями или неизбежный риск такого нарушения, Комиссия может, до конца трехлетнего периода после даты вступления в силу этого Акта, на обоснованную просьбу страны-члена или по собственной инициативе, предпринять надлежащие меры».

На первый взгляд можно подумать, что Комиссии будет сложно предпринять меры на основании этой статьи, поскольку ГВФК не связан с внутренним рынком или с экономической деятельностью с трансграничными последствиями, но ст. 39 обеспечивает решение:

«Если есть серьезные недостатки или любые неизбежные риски таких недостатков в... состоянии имплементации, ... или любых других соответствующих обязательств, ... Комиссия может до истечения трехлетнего периода после даты вступления в силу этого Акта, на обоснованную просьбу страны-члена или по своей собственной инициативе и после консультации со странами-членами, предпринять соответствующие меры и уточнить условия и модальность, при которых эти предпринимаются эти меры.»

Эти статьи требуют конкретных мер срочного характера и касаются трехлетнего периода. Поэтому вывод, что Комиссия может сделать достаточно много для того, чтобы предостеречь страну-члена от ослабления систем ГВФК, и для управления и контроля средств ЕС. Достаточно ли этих статей для Комиссии, чтобы иметь решающее влияние на любое решение правительства значительно отклониться от согласованных положений во время переговоров о вступлении, - это вопрос испытания. Однако не следует заходить так далеко. Правительство обязано осознавать, что такой курс может, в далекой перспективе, идти вразрез с его собственными интересами. «*Confiance legitime*», предоставленное новой страной-членом, следует основывать на ее понимании и желании принять ГВФК, что было четко прописано во время переговоров о вступлении и во многих контрактах между той страной и партнерами по твиннингу/консультантами, финансируемыми Комиссией.

Системе внутреннего контроля следует быть настолько сильной, чтобы она могла противостоять ненадлежащему политическому давлению, благодаря некоторым мерам предосторожности, встроенным в системы. **ГВФК** введен в закон, который нацелен принести пользу от системы прозрачного и надлежащего внутреннего контроля большому количеству заинтересованных сторон, прежде всего, правительству. Изменения в систему **ГВФК** могут иметь место только после предложений внести изменения в законодательство, по этому поводу Высший орган аудита и парламент выскажет свое мнение. Вряд ли оба учреждения поддержат инициативы, которые противоречат общим интересам прозрачности и подотчетности.

6. Инструментарий ГД по вопросам бюджета

Соглашения об административном сотрудничестве (САС) со странами-претендентами; многосторонние и двусторонние отборочные заседания, чтобы проинформировать страны-претенденты об обязательствах и возможностях внедрения адекватных систем внутреннего контроля; проверочные и мониторинговые миссии в министерства финансов и высшие аудиторские учреждения; обучающие семинары для национальных государственных служащих; вклады в отчеты Комиссии и выводы Совета; встречи ЦПП; совместные аудиторские мероприятия и веб-сайт Фжк

В качестве предварительного и последующего финансового контроллера (и с 1990 г. как внутренний аудитор Комиссии) ГД по вопросам финансового контроля уже разработал ряд мероприятий в странах, которые получают помощь в рамках ФАРЕ. На основании этого опыта были разработаны новые инструменты, чтобы усилить сотрудничество с заинтересованными странами.

Соглашения об административном сотрудничестве

Следуя примерам Протоколов (соглашений о сотрудничестве между ГД по вопросам финансового контроля и организациями в странах-членах, которые отвечают за управление и контроль средств ЕС), ГД по вопросам финансового контроля заключал САС о **ГВФК** со своими партнерами в странах-претендентах. Для образца (см. приложение 15). Партнерами были национальные организации, которые Правительство назначило для координации с Комиссией – обычно это было Министерство финансов. САС определяет департамент в Министерстве, который будет отвечать за сотрудничество. По совету Юридического департамента Комиссии формат САС – это не соглашение, которое является объектом международного права, но скорее декларация о намерениях о сотрудничестве. Сразу после согласования текста между организацией и Комиссией, он становится частью обмена письмами между сторонами. ГД по вопросам бюджета рассматривает вопрос о заключении САС со странами Западных Балкан и с заинтересованными странами ЕПС, поскольку САС оказались полезными для усиления сотрудничества между национальными органами власти и Комиссией и для поддержки национальных органов власти в продолжении внутренних реформ.

Первое САС было заключено с Президентом Венгерского Правительственного офиса контроля (ПОК) в Брюсселе в декабре 1997 г. До 2000 г. соглашения были заключены с оставшимися 11 странами-претендентами. Когда ГД по вопросам бюджета взял на себя ответственность за **ГВФК** от ГД по вопросам финансового контроля в 2000 г. были заключены новые САС со странами-претендентами, включая Турцию. Позже САС были заключены с Хорватией в сентябре 2004 г. и Македонией в июле 2006 г.

Таблица. 3 Перечень САС, заключенных между ГД по вопросам финансового контроля и странами-претендентами после 2000 г., обновленные с ГД по вопросам бюджета:

Страна	Организация	Дата заключения
Венгрия	Правительственный офис контроля	3.12.1997
Чешская Республика	Министерство финансов	1.6.2998
Словения	Министерство финансов	21.9.1998
Польша	Министерство финансов	30.9.1998
Эстония	Министерство финансов	11.12.1998
Кипр	Министерство финансов	15.3.1999
Литва	Министерство финансов	25.3.1999
Словацкая Республика	Министерство финансов	22.4.1999
Латвия	Министерство финансов	21.5.1999
Болгария	ПИФКА, Министерство финансов	12.10.1999
Мальта	Офис Премьер-министра	16.11.1999
Румыния	Министерство финансов	16.3.2000
Турция	Министерство финансов	16.9.2001
Хорватия	Министерство финансов	13.09.2004
Македония	Министерство финансов	31.7.2006

В Венгерском САС ударение было на осуществлении аудитов на месте касательно управления Программами и Проектами ФАРЕ в Венгрии. Соглашение также содержало некоторые основные правила о выборе Программ и Проектов и соответствующем Подразделении управления проектом; годовую программу аудита; проведение и результаты аудитов и обмен общей информацией касательно аудита и финансового контроля в рамках предвступительной стратегии. Однако, после Реформы Комиссии в 2000 г. большинство этих обязательств были переданы ГД по вопросам расширения и ГД по региональной политике. В результате новые САС должны были быть пересмотрены.

В данное время САС охватывает сотрудничество в сфере **ГВФК** на национальном уровне, в частности через усиление законодательства по **ГВФК** и поддержку институционального устройства. Оно охватывает координацию между сторонами касательно проверочных и мониторинговых миссий в институции и департаменты страны, а также обсуждения по поводу проектов законодательных и регуляторных актов по **ГВФК**. Министерство финансов отвечает за разработку закона о **ГВФК** и согласно САС следит за тем, чтобы комментарии Комиссии учитывались должным образом, прежде чем закон передавался в парламент на принятие. Это должно было обеспечить, чтобы проекты законодательства не отклонялись от принципов **ГВФК**, согласованных в процессе переговоров о вступлении.

В промежутке между утверждением Концепции **ГВФК** и окончательного одобрения парламентом законодательства по **ГВФК**, надо рассортировать много подводных

камней; поддержка от Комиссии может быть очень ценной для правительства, чтобы добиться реформ. Поэтому очень важно, чтобы органы власти в странах-претендентах обеспечивали Комиссию своевременными и официальными переводами проектов стратегий, законодательных и регуляторных актов, показывая номера версий и право собственности.

Многосторонние и двусторонние отборочные заседания

В результате Мнений о расширении Совета 1998 г. все страны-претенденты были приглашены посетить штаб-квартиру Комиссии в Брюсселе, чтобы принять участие в Многосторонней отборочной дискуссии для Главы по ФК с обсуждением, как можно сократить разрывы между существующими системами государственного внутреннего контроля и международными стандартами. Эта встреча привела к более детальным двусторонним встречам, которые начались в мае 1999 г. В общем ГД по вопросам финансового контроля встретился с более чем 400 представителями национальных контролирующих организаций из 12 стран-претендентов. Главным выводом из этих встреч было то, что дальнейшие двусторонние контакты (миссии по установлению фактов) были необходимыми, чтобы более детально объяснить взгляды Комиссии на государственный внутренний контроль. ГД по вопросам финансового контроля обобщил всю информацию о стране в индивидуальные синопсисы и принял вызов начать безотлагательно разрабатывать стратегию для ответа на многие выраженные ожидания. Синопсисы были техническими предшественниками Регулярных отчетов.

Проверочные и мониторинговые миссии

Проверочные миссии нацелены на презентацию роли и обязанностей ГД по вопросам финансового контроля за Главую по ФК и позволяют изначальный обмен мнениями о состоянии контроля и проведения аудита в определенной стране. Эти миссии возглавлялись Генеральным директором, и встречи организовывались с Министром финансов, Президентом Высшего органа аудита, инспекционными департаментами финансового контроля с и министерствами, которые отвечают за реализацию средств ЕС. Эти встречи служили, прежде всего, для объяснения концепции «надлежащего финансового управления» и обеспечения поддержки министра для необходимых административных реформ. Миссия называлась «проверочной», если она предшествовала условному закрытию Главы по ФК и «мониторинговой», если имела место после этого.

Мониторинговые (или оценочные) миссии оценивают прогресс по обязательствам, достигнут странами-претендентами и зафиксирован в Общих позиционных документах ЕС, Регулярных отчетах и Мониторинговых таблицах. Между серединой 1998 г. и началом 2004 г. от 70 до 80 миссий были сделаны в страны-претенденты, в среднем по 5-6 миссий на страну до условного закрытия Главы по ФК. Визиты в Комиссию в Брюсселе из органов власти стран-претендентов были частыми.

Регулярные отчеты или отчеты о прогрессе и мониторинговые таблицы

Каждый год во время процесса переговоров Комиссия издает Регулярный отчет (РО) для каждой страны-претендента, охватывая все главы переговоров. РО дает обзор, до какой степени страна выполняет требования “acquis”. Прогресс к удовлетворению каждого критерия оценивается на основании стандартного контрольного листа, чтобы обеспечить прозрачную оценку. Отчеты готовятся в июле и подлежат интенсивным неформальным междуведомственным консультациям, в которых роль отыгрывают многие источники: Представительства ЕС, Национальные программы адаптации acquis, исходные документы СИГМА и, конечно, собственные выводы ГД по вопросам бюджета. Окончательный текст согласовывается между ГД по вопросам расширения и ГД по вопросам бюджета после формальных междуведомственных консультаций в сентябре и оценивается на предмет предыдущих обязательств и уровня их реализации.

Когда страна-претендент достигает этапа, когда Главу по ФК можно было бы условно закрыть, ГД по вопросам расширения обновляет Мониторинговые таблицы, постоянно используя вклад от ГД по вопросам бюджета. Эти таблицы предоставляют полный обзор оставшихся обязательств и/или требований. За шесть месяцев до запланированной даты вступления Комиссия представляет Совету Всеохватывающий мониторинговый отчет о стране. Этот отчет – последнее Мнение Комиссии до даты вступления и анализирует как достигнутый прогресс, так и оставшиеся обязательства.

Обучающие семинары для национальных государственных служащих

До 1998 г. ГД по вопросам финансового контроля организовывал обучающие семинары для должностных лиц в Подразделениях мониторинга проектов ФАРЕ, ответственных за управление и контроль средств ЕС в каждой из стран-претендентов. С тех пор до 2002 г. ГД по вопросам финансового контроля организовывал обучающие семинары для национальных организаций финансового контроля. Первый семинар такого рода был организован в Брюсселе в 1998 г. для Венгрии, Чешской Республики и Словении. Лекторы на семинаре включали представителей из Европейского Парламента (СОСОБУ), Европейского суда аудиторов и некоторых стран-членов. Обсуждалось разнообразие тем; обычно охватывая инструменты финансового контроля, внутренний аудит в Комиссии, аудиторские следы ФАРЕ, контрольные процедуры для Фонда слияния и ISPA, Региональных фондов, Традиционных собственных ресурсов и таможенных вопросов. Аудиторский след гарантий ФЕОГА был использован как пример применения национальных систем контроля. Позже, больше внимания уделялось концепции ГВФК, методологии аудита, оценке рисков, DIS и EDIS для осуществления контроля структурных фондов ЕС, а также парламентские системы контроля. Обучающие семинары были, прежде всего, организованы, чтобы ознакомить аудиторию с контролем и аудитом в Комиссии и других европейских институтах и позволить участникам встретиться

с коллегами из этих институций и из других стран. Конечно, семинары не могли выполнить или заменить повседневную работу стран-претендентов, необходимую для перехода к соответствию требованиям ЕС. Это надо было оставить внешним консультантам частного сектора и позже СИГМА и партнерам по твиннингу из стран-членов.

Дальнейшие семинары были организованы в Брюсселе для Польши и Балтийских стран (апрель 1999 г.), для Болгарии, Румынии и Словацкой Республики (март 2000 г.), для Кипра и Мальты (март 2000 г.) и для Турции в Анкаре (март 2002 г.). В 2003 г. организация этих семинаров была передана ТАИЕХ.

ТАИЕХ – это инструмент технической помощи и обмена информацией подразделения по институциональному построению ГД по вопросам расширения Европейской Комиссии. С 1996 г. ТАИЕХ предоставляет централизованную краткосрочную техническую помощь в сфере приближения, применения и введения в действие законодательства ЕС. Ее услуги дополняют некоторые программы помощи Европейской Комиссии, предложенные ЕС-12, новым странам-претендентам и странам Западных Балкан. С 2006 г. ТАИЕХ также доступен для стран Европейской политики соседства и России. Двойная роль ТАИЕХ – это катализатор, который направляет в нужное русло просьбы о помощи, а также это посредник, который действует как брокер для поставки надлежащего специального опыта, чтобы в краткосрочной перспективе рассмотреть проблемы.

Ее главные задачи – предоставление:

1. Технической помощи и советов по перенесению “*acquis communautaires*” в национальное законодательство стран-бенефициаров и по последующему управлению, реализации и приведения в действие такого законодательства (предоставление информации путем сбора и обеспечения доступности информации об *acquis* Сообщества);
2. Технического обучения и помощи равному равному странам-претендентам на вступление;
3. Технической помощи должностным лицам администраций Болгарии, Румынии, Хорватии и Турции, западных Балкан, Турецкого Сообщества Киприотов, стран Европейской политики соседства и России;
4. Инструменты баз данных для содействия и мониторинга прогресса приближения, а также, чтобы определить дальнейшие потребности в технической помощи.

Ее услуги включают: визиты экспертов, обучающие визиты, семинары и заседания рабочих групп, обучение, мониторинг, базы данных и информационные продукты и перевод; ТАИЕХ поддерживает службы Комиссии и ГД по вопросам бюджета в организации семинаров для государственных служащих в национальных, региональных или муниципальных государственных администрациях и объединениях местных органов власти в сфере **ГВФК**. В 2000 г. вместе с ГД по вопросам бюджета ТАИЕХ

организовал несколько семинаров по «Собственным ресурсам Сообщества» в новых странах-членах и странах-претендентах. В 2003 г. встреча для турецких, румынских и болгарских представителей, ответственных за финансовый контроль в своих администрациях и в октябре 2004 г. семинар для должностных лиц хорватского Министерства финансов имели место в Брюсселе.

Веб-сайт Фкк

Линк на веб-сайт: <https://forum.europa.int/Public/irc/budg/Home/main>

Вам нужен логин пользователя и пароль для этого сайта, который можно получить, послав обычный email на адрес: budg-fccweb@ec.europa.eu.

Акроним «Веб-сайт Фкк» значит «Веб-сайт контактов финансового контроля». ГД по вопросам финансового контроля начал разрабатывать его в 1996 г. Он обеспечивает платформу для обмена информацией, связанной с **ГВФК** и базируется на технологии **Администратор Центра Коммуникации Информационных Ресурсов (CIRCA)**, расположенной в Люксембурге. ГД по вопросам бюджета унаследовал Веб-сайт Фкк. Наиболее важной услугой, которая предоставляется веб-сайтом, является расширенная база данных о политике, связанной с **ГВФК**, и текстов законодательства. С годами база данных наполнилась концепциями, первичным и вторичным законодательством, а также регуляторными актами, связанными с вопросами **ГВФК**, во всех странах-претендентах, и с ней может проконсультироваться каждый, у кого есть особый интерес (как должностные лица, так и не должностные лица) в части понимания и/или развития **ГВФК**. По сути, база данных разделена на две категории: одна горизонтальная и содержит документы о горизонтальных вопросах, как, например, обучающие семинары, встречи Контактной группы, рабочие заседания ЦПГ и т.д., а вторая категория вертикальная: она предоставляет документы, связанные с **ГВФК**, для каждой страны-члена и для страны-претендента, включая прогресс в западных Балканах и странах ЕПС. Многие из документов, упомянутых в этой книге, доступны на Веб-сайте Фкк.

Совместные аудиторские мероприятия¹

Говоря о внутреннем контроле, большинство людей думает о расходах. Однако для **ГВФК** внутренний контроль имеет отношение как к доходам, так и к расходам. Правилам внутреннего контроля для дохода (и для активов и пассивов!) следует придерживаться тех же стандартов и быть такого же качества, как и для расходов. Во время первых обсуждений в Рабочей группе по расширению Европейского Совета, австрийская делегация обратила внимание на систему, известную как «совместные аудиторские мероприятия» в сфере Традиционных собственных ресурсов (ТСР). Эта полностью отдельная инициатива, которая имела отношение только к одному

1 На основании обсуждений с мисс Вестли, DG BUDG.B.3

аспекту контрольной системы страны-члена, выросла независимо в ГД по вопросам бюджета, но, конечно, пересекается с концепцией о **ГВФК**. Тема описана здесь только как иллюстрация. Поскольку Совместные аудиторские задания базируются на добровольных инициативах, они не являются частью *acquis*. Хотя, как мы увидим, в случае желания новых стран-членов принять в них участие они могут это сделать благодаря **ГВФК**.

ТСР – это таможенные и другие сборы, которые собираются странами-членами (в 2004 г. общая сумма составляла 12,3 миллиарда евро или около 13 % от общего дохода составляющих Европейского Союза в размере 95 миллиардов евро). Каждый месяц страны-члены переводят 75 % от собранной суммы в ЕК; остальное они сохраняют в качестве компенсации за затраты на сборы. Комиссия проводит инспектирование в странах-членах (согласно Постановлению 1150/2000), проверяя, что правильная сумма ТСР была своевременно передана Комиссии и что страны-члены имеют надлежащую инфраструктуру, чтобы собирать и отчитываться за ТСР согласно соответствующему законодательству Сообщества.

Совместное аудиторское задание возникло из-за беспокойства Руководителей внутреннего аудита датских, голландских, португальских и великобританских таможенных департаментов. Они считали, что инспектирующий подход Комиссии не учитывал основы внутреннего контроля в организациях, которые проверялись, и поэтому Комиссия могла не надлежащим образом оценить риски, связанные с надежным сбором ТСР. Они представили Комиссии прототип аудиторского инструмента на основании совместного анализа систем сбора ТСР в своих странах. Он определил ключевые пункты и тестирующие вехи в тех системах внутреннего контроля.

Инструмент стал известным как **аудиторский модуль** (это комбинация выявления и оценки целей системы, вопросника внутреннего контроля и тестовой программы). Инструмент, в частности, осветил надобность в стратегическом аудиторском планировании, в установлении ключевых рисков и контрольных процедур и во включении качества и охвата процедур внутреннего контроля, которые проводятся странами-членами в любых оценках, сделанных для целей предоставления гарантий. При использовании опытными аудиторами он может быть эффективной дорожной картой для установления того, насколько были выполнены цели и как оценить адекватность внутреннего контроля.

Комиссия признала преимущества приемов, используемых в аудиторском модуле и начала адаптировать свои инспекционные методы, двигаясь к использованию системных приемов для оценки процедур внутреннего контроля и отображения в последующих отчетах аудиторского следа, которого придерживались.

Изначально руководители внутреннего аудита предусматривали, что работники из стран-членов могут создавать многонациональные команды «своих внутренних аудиторов», чтобы проводить оценки других стран-членов, а не чтобы Комиссия проводила инспекции. Этот подход вызвал проблемы с конфиденциальностью, но

Комиссия решила, что если она была удовлетворена, что системы внутреннего аудита для таможи стран-членов были надлежащими и достаточно исчерпывающими, то, если страна-член хочет, Комиссия может полагаться на находки и выводы национальных аудиторских служб, чтобы предоставить гарантии о системах сбора ТСР. Важным предварительным условием для этой процедуры было то, национальный департамент аудита должен быть независимым от руководства. В этот момент связь с ГВФК становится максимально четкой, поскольку это также важно для ГВФК. Пока что двусторонние соглашения укладывались между ГД по вопросам бюджета и тремя национальными аудиторскими департаментами (Нидерландов, Дании и Австрии). Согласно этим соглашениям Комиссия и каждая из заинтересованных стран-членов согласовывает тему в сфере ТСР, которую департамент внутреннего аудита в каждой стране-члене будет проверять на протяжении предстоящего года. Исходной позицией для охвата и содержания аудита является аудиторский модуль (сейчас существует шесть таких модулей, охватывая наиболее часто проверяемые сферы), но затем его изменяют согласно собственным аудиторским стратегиям и оценке рисков страны-члена. Комиссия получает копию отчета, который посылается руководству, плюс резюме сфер, которые проверяли, оценили и признали удовлетворительными, если в норме «отчет об исключениях».

При этих обстоятельствах внутренний аудит, ответственный за предоставление консультаций руководству о качестве его систем контроля, использует некую свою деятельность для предоставления гарантий департаменту внешнего инспектирования. Можно поспорить касательно того, что эта функция отклоняется от определений, предоставленных раньше в этой книге, о разделении инспектирования и внутреннего аудита, но также можно признать возможный симбиоз между обязанностями двух разных институций для общих заданий: в частности, обеспечение того, чтобы системы страны-члена для сбора ТСР были в хорошем состоянии и таким образом повысить вероятность того, что страна-член заплатит то, что должна, надлежащим и своевременным образом.

Комиссия оценивает отчет внутреннего аудита и оценивает проделанную работу в стране-члене. Она обсуждает разработанную методологию, обнаруженные факты и изучает некоторые рабочие документы на встречах с национальной аудиторской командой. Комиссия докладывает об оценке обнаруженных фактов и принимает обнаруженные факты национального аудита, если необходимо. Ответ страны-члена на эти обнаруженные факты отслеживается через нормальные процессы, но реализация происходит быстрее и проще, поскольку процесс в стране-члене уже был запущен первоначальным отчетом от внутреннего аудита. Любые поправки, необходимые для платежей ТСР, осуществляются точно так же, как если бы их обнаружила инспекция Комиссии.

Со времени первого полного использования совместных аудиторских заданий в Нидерландах в 2000 г., Комиссия и страны-члены, упомянутые ранее, все ощутили преимущества смены инспекционной стратегии. Комиссия получает больше гарантий касательно соответствия и надежности процедур, используемых странами-чле-

нами, хотя некоторой ценой в части «практических» обзоров конкретных классов основных трансакций. Что касается заинтересованных стран-членов, то они смогли обуздать свои собственные системы оценки внутреннего контроля, чтобы предоставить гарантии внешней организации, расширяя спектр советов, которые они дают своему собственному клиенту-руководству. Дополнительные затраты могут быть в той мере, что может быть необходимым проведение дополнительных аудиторских действий.

С тех пор, как во всех странах ЕС-12 были созданы независимые департаменты внутреннего аудита, дорогу к совместным аудиторским заданиям между Комиссией и ЕС-12 было открыто. Первой страной-членом, которая присоединилась к инициативе Комиссии, была Венгрия. В ноябре 2005 г. первое двустороннее соглашение было подписано в Будапеште, обеспечивая еще один дополнительный результат переговоров о **ГВФК**.

7. Создание сети и техническая помощь

Сотрудничество с контактной группой Европейских организаций финансового контроля, центральными подразделениями гармонизации (ЦПГ), министерствами финансов, высшими аудиторскими учреждениями, двусторонними партнерскими проектами и проектами технической помощи стран – членов, вовлеченными генеральными директоратами (ГД) (ГД по вопросам расширения, по вопросам внешних отношений, по вопросам европейской помощи и сотрудничества (AIDCO), по вопросам экономики и финансов, Европейского бюро по борьбе с мошенничеством (ОЛАФ); практическими семинарами ЦПГ, Европейским парламентом (КБК), Европейским судом аудиторов, СИГМА ОСЕС, Мировым банком, ГРФП и другими институтами, в частности, ИНТОСАИ, ИВА, ЕКИВА и подразделениями ИВА в отдельных странах, ПЕМПАЛ

Контактная группа ЕОФК

В феврале 1998 года Генеральный директорат (ГД) по вопросам финансового контроля основал секретариат целью организации ежегодных встреч стран – членов организации и стран, подавших заявку на членство, что содействовало бы сотрудничеству между участниками и Комиссией в сфере внутреннего государственного контроля. Другие заинтересованные организации, в частности Европейский суд аудиторов и СИГМА также получили приглашение к участию. Группа получила название «Контактная группа европейских организаций финансового контроля (сокращенно – контактная группа). По мнению участников, Контактная группа стала великолепной и такой необходимой возможностью для общения и обсуждения прогресса стран – кандидатов в вопросах Государственного внутреннего финансового контроля (ГВФК). Для начала предлагаем пролить немного света на историю Группы.

3 декабря 1997 года президент Венгерского правительственного контролирующего офиса (ПКО), господин Рубичек, сообщил ГД по вопросам финансового контроля о том, что он планирует основать «Ассоциацию европейских организаций государственного контроля» (по примеру ЕВРОСАИ и ИНТОСАИ). Данное сообщество было призвано стать формальным партнером ГД по вопросам финансового контроля, кроме того это была бы неприбыльная общественная организация на самофинансировании, а также постоянный форум национальных организаций государственного контроля по обмену опытом и использованию методик. Для организации первой конференции Ассоциации ПКО предложил ЕС внести 144 000 евро через программу ФАРЕ.

Тем не менее, Комиссия решила, что основание сети национальных аудиторов за пределами Европейского Союза значительным образом пересекалось бы с запланированным на июнь 1998 года Лондонским семинаром для стран – членов и кан-

дидатов в члены. Данный семинар был организован ГД по вопросам финансового контроля в рамках двухстороннего административного соглашения с этими странами – «подписантами протокола». Таким образом ФАРЕ не получила никаких взносов. Вместо этого ГД по вопросам финансового контроля предложил организовать Контактную группу для поддержки сотрудничества через органы внутреннего контроля стран – кандидатов в члены. Обоснование ГД по вопросам финансового контроля выглядело следующим образом:

“Наша цель – создать форум для развития и обмена идеями и методами в сфере государственного контроля над финансами не только в части использования фондов Европейского союза, но и во всех статьях государственных расходов. Поскольку в странах ФАРЕ и странах – членах ЕС уже накоплена богатая база знаний и опыта, важно сосредоточить и развивать этот опыт через гибкую сеть. Идея ассоциации с сформированной законодательной базой правил и процедур, а также членскими взносами, предназначенными для организации работы штабного офиса, была бы затратной по времени и отвлекала бы от более приоритетной цели развития общей методологии и извлечения уроков из лучших систем и традиций контроля и аудита”.

В июле 1998 года ГД по вопросам финансового контроля и ПКО направили странам – членам и странам – кандидатам письмо, в котором сообщалось о создании Контактной группы Европейского офиса финансового контроля. Приглашения о вступлении были направлены странам – членам и кандидатам, а также Европейскому суду аудиторов и СИГМА.

Контактная группа была создана благодаря обмену письмами между ГД по вопросам финансового контроля теми, кто высказал желание стать членами Контактной группы. Страны, выступающие третьей стороной, могли быть приглашены к участию, в то время как председательствующий назначался по принципу ротации представителями стран – членов и кандидатов в со-председательстве с ГД по вопросам финансового контроля. ГД по вопросам финансового контроля должен был обеспечить финансирование и административную поддержку для организации Контактной группы и поддержки контактов с Европейским судом аудиторов и службами Комиссии.

Перед Контактной группой ставились следующие задачи:

1. Обмен опытом в вопросах правительственного контроля над государственными финансами;
2. Обмен и распространение информации по методологии контроля;
3. Содействие проведению странами – членами актуальных исследований;
4. Освещение актуальных концепций, используемых членами, а также
5. Поддержка стран – членов ФАРЕ в укреплении и адаптации их структур контроля и аудита к работе с потоками и использованию фондов ФАРЕ, а впоследствии – с фондами сельскохозяйственного гарантирования и структурными фондами.

Годовая программа действий включала обновление синопсиса, подготовленного ГД по вопросам финансового контроля для стран, предоставление поддержки при подготовке аудиторских процедур и пособий, а также изучение роли информационных технологий в аудите и контроле.

До момента основания Берлинской контактной группы в 2000 году, ежегодные встречи организовывались вплотную со встречами контролирующих организаций в странах – членах, ответственных за осуществление контроля над структурными фондами. Однако в результате реформы Комиссии в 2000 году, ответственность за Статью финансового контроля была перераспределена с ГД по вопросам финансового контроля на ГД по вопросам бюджета, а ответственность за координацию контроля над структурными фондами перешла к ГД REGIO. Таким образом, вышеупомянутые встречи были разделены. Контактная группа начала вести собственную деятельность с встречи в Таллинне в октябре 2001 года, организованной ГД по вопросам бюджета.

Комиссар по вопросам бюджета и финансового контроля, госпожа Шрейер, высказала высокую заинтересованность и приняла активное участие практически во всех встречах Контактной группы. Она поддержала развитие современных систем внутреннего контроля и аудита в странах – кандидатах, как надежной основы для управления и контроля над фондами ЕС. Однако при рассмотрении вопроса о продолжении или прекращении деятельности Контактной группы после достижения 1 мая 2004 года, Комиссар подтвердила отсутствие законных оснований для высказывания Комиссией позиций по проведению реформ в системах контроля страна – членов, и Комиссия прекратила финансирование и административную поддержку Контактной группы. Последняя встреча Контактной группы состоялась в Вене, в октябре 2003 года. Во время этой встречи Комиссия попыталась объединить в дискуссии вопросы системы внутреннего государственного финансового контроля **ГВФК** с вопросами контроля над традиционно собственными ресурсами. Такая повестка дня не увенчалась успехом, поскольку регулярные члены Контактной группы считали свои дискуссии по вопросам развития национальных систем внутреннего контроля вытесненными либо менее важными, чем более узко определенные вопросы, связанные с инспектированием средств ЕС.

Оценка встреч Контактной группы

Ежегодные встречи Контактной группы были сфокусированы на успехах стран – кандидатов на пути к построению системы **ГВФК** в рамках переговоров по достижению договора. Встречи предоставляли возможность поделиться мнениями и опытом в реализации критериев системы **ГВФК**. Страны – кандидаты имели возможность обсудить со странами - членами свой опыт в разработке различных новых концепций государственного внутреннего контроля и подходы к основанию новой организации, которая бы занималась данными концепциями. Рабочие встречи группы были платформой для обсуждения на равных между странами – кандидатами и странами – членами, в ходе которых они могли проанализировать узкие места про-

цесса замены традиционных систем инспектирования государственными системами внутреннего контроля, основанными на международных стандартах и методах.

С начала 2000 года группа претерпевала от перекосов в составе делегаций. 15 стран, входящих в зону Евро присылали представителей специализированных органов контроля над использованием фондов ЕС вместо органов, ответственных за развитие национальных концепций внутреннего контроля. С другой стороны, страны – кандидаты отправляли представителей своих Централных подразделений гармонизации, ответственных за развитие общих политик, касающихся внутреннего контроля. В результате, основные обсуждения имели место между ЦПГ и Комиссией, при этом материальные взносы поступали лишь от нескольких стран – членов (Великобритания, Нидерланды, Франция и Германия).

Изучение всех повесток дня встреч обнаружило следующие области общей заинтересованности: как оценить прогресс ГВФК в станах - кандидатах, а также прогресс в сфере управления и контроля за использованием средств ЕС. Другие специализированные темы касались: истинного значения выражения «функционально независимый внутренний аудитор», разница между понятиями «инспектирование» и «внутренний аудит»; развитие институтов, тенденции в государственном управлении и системе контроля, оценка рисков/управление рисками, аудит эффективности, самооценка внутреннего контроля и роль размещения институтов, подобных ОЛАФ в станах - кандидатах.

Все страны – кандидаты и большинство стран – членов высоко оценили координационную роль Комиссии в дискуссиях, проводимых Группой, а также работу ГД. Большинство членов Контактной группы выступали за продолжение работы; они просили Комиссию рассмотреть возможность расширения и консолидации подходов Группы с целью продолжения уже достигнутого успешного сотрудничества. Они хотели, чтобы Комиссия осталась движущей силой и продолжала играть проактивную и вспомогательную роль, обеспечивая сотрудничество с целью последующего обмена опытом и лучшими практиками, общими политиками и вопросами методологии. Эту мысль полностью разделяли представители Европейского суда аудиторов и СИГМА.

Решение Комиссара о прекращении деятельности Контактной группы прекратило дискуссию о системе государственного внутреннего контроля на уровне расширенной группы из 25 стран - членов. По сути, инициатива о создании постоянной ассоциации Европейских полномочных органов внутреннего контроля (как было предложено Венгрией в 1997 году) была отдана в руки стран - членов.

Попытки возобновить регулярную дискуссионную платформу

С указанного времени было предпринято несколько попыток возобновить работу Контактной группы. В рамках проекта SEM 2000, в 1996 году Комиссия организовала группу постоянных представителей (ГПП) от Министерств финансов стран – членов для предоставления консультаций по усовершенствованию сотрудничества

в вопросах финансового менеджмента между Комиссией и странами – членами. Свыше 80% расходов ЕС управляются и контролируются странами - членами. Группа ГПП сначала была в подчинении ЭКОФИН и Европейского Совета и планировала свои встречи два – три раза в год для выполнения их рекомендаций. Реформы (по сути и процедуре) должны были охватить развитие сотрудничества между странами – членами в бюджетных вопросах, а также создание ряда инструментов и процедур по осуществлению контроля над структурными фондами.

Опыт членов ГПП должен был взят на вооружение в рамках повестки дня реформ 2000 года. Предполагалось, что Группа подготовит отчет о проделанной работе по внедрению Договора об административном сотрудничестве со странами – кандидатами, а также будет служить форумом для обсуждения и подготовки новых редакций финансового законодательства Европейского союза. В июле 2000 года ГД по вопросам бюджета предложил включить вопрос «Финансовый контроль в странах – кандидатах» в повестку дня обсуждений на встрече Группы в декабре 2000 года. Тем не менее, группа ГПП прекратила заседательную деятельность.

В дискуссионном документе от 22 октября 2003 года, распространенном во время встречи Венской Контактной группы, ГД по вопросам бюджета предложил следующее:

1. Перенаправить усилия Контактной группы на развитие функции технической поддержки в Комиссии с целью сохранения ноу-хау и поддержки новых политик;
2. Создать и поддерживать базу данных законодательства стран – членов, касающиеся национальных систем внутреннего контроля;
3. Предоставлять экспертные знания и поддержку новым странам - членам, ГД ELARG, а также поддерживать двухстороннюю деятельность, касающуюся внедрения переходных положений ЕС (см. следующую страницу), а также
4. Поддерживать текущую деятельность в системе **ГВФК** в отношении трех оставшихся стран - кандидатов (Румыния, Болгария и Турция) и потенциальных новых кандидатов, усиливать платформу ЦПГ путем проведения последующих ежегодных встреч для обмена опытом, определения лучших практик, устранения узких мест, а также предоставлять обратную связь для оценки средств совершенствования результативности ЦПГ (первично, на период три года).

Поскольку, Комиссия не могла давать рекомендации странам – членам касательно организации их национальных систем контроля и аудита, любая дискуссия о вопросах **ГВФК** между Комиссией и странами – членами должна была проходить на добровольной индивидуальной основе. Любая страна – член ЕС могла свободно предложить Европейскому Совету рекомендовать Комиссии пересмотреть платформу для обсуждения вопросов внутреннего контроля с равными себе партнерами. Подобным образом приветствовалось информирование Комиссии странами – членами о дальнейших изменениях в развитии их систем внутреннего контроля.

В мае 2004 года Министр финансов Нидерландов и Нидерландское отделение Института внутренних аудиторов организовали внутреннюю конференцию под названием «Встреча с коллегами» для ключевых игроков в сфере государственного и частного внутреннего аудита с целью обсудить государственный аудиторский опыт и развитие. Министр финансов Нидерландов в своей речи отметил необходимость организации Контактного форума по вопросам государственного внутреннего аудита. Он выразил надежду, что инициатива будет поддержана станами – членами и Комиссией, и пообещал поднять вопрос в Совете во время председательствования Нидерландов в ЕС во второй половине 2004 года. Эта инициатива была поддержана представителем Европейского суда аудиторов, выпустившего проект положения о контактном форуме руководителей департаментов внутреннего контроля стран – членов ЕС. В проект положения вошли предложения о структуре и финансировании. Однако, вопрос так и не был поднят в Совете, и дальнейших инициатив не последовало. Следующим крупным европейским событием в сфере внутреннего аудита будет прием Нидерландами мировой Конференции внутренних аудиторов государственного и частного секторов в Амстердаме 8 – 11 июля 2007 года. В этом контексте следует упомянуть инициативу Мирового банка ПЕМ-ПАЛ провести встречи для институтов внутреннего аудита стран Европы и центральной Азии (см. стр. 148).

Семинары ЦПГ

После мая 2004 года ГД по вопросам бюджета выступил с инициативой заменить официальные встречи Контактных групп на высоком уровне неформальными практическими семинарами для новосозданных Централных подразделений гармонизации 12 европейских стран и оставшихся стран – кандидатов в членство. ЦПГ только начали свою работу в новых странах – членах и искали свое место в рамках внедрения системы ГВФК. В то время (и по сегодняшний день) они столкнулись со значительными трудностями. Механизм финансирования перехода, МФП (Акт о присоединении 2003 года, статья 34) предполагает дальнейшую поддержку данной сферы. МФП помогал новым странам – членам усилить административную функцию с целью внедрения законодательства Сообщества. Этот временный инструмент был разработан на период с момента присоединения в 2004 году и до конца 2006 года. Для поддержки консолидированных административных процессов и структур на основе результатов, выявленных комплексными инспекционными докладами были разработаны национальные программы. Финансовый контроль является одной из областей, охваченных МФП.

ГД по вопросам бюджета организовал три таких практических семинара (основные выводы по трем практическим семинарам приведены в приложении 18). Первый состоялся в Бельгии в июне 2003 года; второй – в Венгрии в декабре 2004 года и третий – в Словении в марте 2006 года. Практические семинары преследовали цель консолидировать достижения ЦПГ и поделиться информацией относительно про-

блемных зон, выявленных в каждой стране при внедрении государственной системы внутреннего финансового контроля.

Выводы по семинару в Бельгии отразили общие интересы, выраженные большинством представителей ЦПГ. Эти интересы можно разделить на 5 основных групп:

Первая – низкий уровень понимания руководителями основополагающих принципов **ГВфК** и неудовлетворительный уровень поддержки ЦПГ со стороны властной вертикали.

Вторая – необходимость повысить важность качества внутреннего аудита, - в противном случае низкое качество станет определяющим фактором в понижении роли и статуса функционально независимых аудиторов. Третья – рейтинговость ЦПГ (расположение организаций, влияние на министерства и бюджетные организации), которую нужно повышать вместе с их ролью в вопросах сотрудничества. Четвертая – необходимость усовершенствовать координацию с Высшими аудиторскими учреждениями с тем, чтобы выработать совместные подходы к общим правилам и методикам аудита. Пятая – ответственность ЦПГ за определение критериев обучения для финансовых контролеров и внутренних аудиторов.

Второй **практический семинар ЦПГ в Венгрии** подтвердил, что, несмотря на прогресс в этой сфере, менеджменту все еще необходимо уделять больше внимания преимуществам, которые предоставляет внутренний контроль и внутренний аудит. Для улучшения ситуации каждому ЦПГ было предложено разработать специально предназначенную информацию и обучающие программы. Если ранее ЦПГ были сконцентрированы в своей деятельности на развитие внутреннего аудита, в данный момент они осознали необходимость уделять больше внимания столбам финансового управления и контроля, а также управленческой подотчетности через более глубокое понимание международных стандартов систем внутреннего контроля. В конечном счете, без периодического обновления директивные документы **ГВфК**, не смогли бы играть важную роль в переоценке национального и международного развития в вопросах государственного внутреннего контроля.

Руководство может начать уважать роль **ГВфК** только в случае качественной работы департаментов финансового менеджмента, контроля и внутреннего аудита, а также позитивного опыта **ГВфК**, наработанного ЦПГ и ВАУ, особенно если это отражено в их соответствующих годовых отчетах. Сразу после окончания программ финансирования процесса вступления Европейская Комиссия не будет, по крайней мере, в обозримом будущем, проводить самостоятельные исследования качества **ГВфК**; оценки будут исходить от ВАУ (это не значит, что ВАУ должны быть единственным источником оценки качества **ГВфК**; в разделе 8 мы будем обсуждать другие способы проведения оценки). Также, более тесное сотрудничество с национальными подразделениями ВАУ будет способствовать позитивному восприятию подхода государственного аудита на национальном уровне и повышению уровня профессионализма.

Важным осязаемым результатом второго практического семинара ЦПГ было представление ГД по вопросам бюджета **нового шаблона ежегодной отчетности ЦПГ**

(см. приложение 19). Ожидалось, что этот шаблон будет использоваться ЦПГ для подготовки ежегодной отчетности по вопросам **ГВфК**, начиная с отчетов за 2004 год. На самом деле, многие страны – члены уже ощущают пользу от использования предложенного шаблона. Шаблон отчета предназначен для предоставления краткой и адекватной информации о динамике качества **ГВфК**. Отчеты должны оставаться эталоном для стран во времени; их основной задачей является постоянное повышение качества систем и отчетности.

Третий практический семинар ЦПГ в Словении был сконцентрирован на вопросах, в которых ЦПГ высказали заинтересованность на первых двух семинарах. Были приглашены представители ИНТОСАИ, чтобы подробно рассказать о ходе внедрения Методических рекомендаций ИНТОСАИ по проведению внутреннего контроля в государственном секторе, разработанные Комитетом по вопросам внутреннего контроля ИНТОСАИ (и утвержденных на 18 встрече ИНТОСАИ Будапеште в ноябре 2004 года). В августе 2005 года ГД по вопросам бюджета разработал вопросник для ЦПГ о сотрудничестве с ИНТОСАИ, куда вошли вопросы об оценке хода внедрения стандартов системы финансового менеджмента и контроля. Результаты оказались очень любопытными:

В то время, как большинство ЦПГ подтвердили свою активную вовлеченность в процесс оценки внутреннего контроля в качестве консолидаторов и посредников (консультируют топ менеджмент по поводу внутреннего аудита), они увидели необходимость в дальнейшем развитии управленческого контроля, управленческого мониторинга и управленческих информационных систем. Большинство ЦПГ посчитали, что финансовые департаменты государственных администраций соответствуют стандартам внутреннего контроля, а именно по организационной структуре, уровню компетенций, группированию обязанностей, процедурам, этике и планированию. При этом ЦПГ оценили общее качество и результативность их систем финансового управления и контроля на достаточно низкие и неубедительные 6 из 10 баллов. Они отметили недостаточную политическую заинтересованность и управленческий интерес к вопросам эффективного использования системы финансового управления и контроля в качестве инструмента управления. Кроме того, имеет место недостаточная подготовка в сфере использования инструментов анализа рисков и управления, самооценки, развития направления аудита, контроля, мониторинга и отчетности.

Итак, в Словении деятельность семинара также была сфокусирована на управлении рисками, управленческом контроле и взаимоотношениях между ЦПГ и ВАУ. Впервые ГД по вопросам бюджета пригласил на семинар представителей национальных ВАУ, чтобы обсудить возможности их сотрудничества с ЦПГ.

Инициативы ЦПГ по проведению практических семинаров были высоко оценены всеми заинтересованными сторонами **ГВфК**, поскольку они собирали вместе большое количество европейских институтов государственного контроля и аудита на постоянной основе. Тем не менее, в долгосрочной перспективе они не могли по-прежнему быть эффективным институализированным форумом для органов

государственного внутреннего контроля, и стали проводиться только для новых стран – членов. 15 стран – членов ЕС не были приглашены к участию. Эти практические семинары также были прекращены. Не удивительно, что представители ЦПП в Словении резко выразили свою обеспокоенность по этому поводу. Они высказали мнение о том, что, поскольку акцент в работе ЦПП стабильно смещается с разработки законопроектов о ГВФК на их реализацию, необходимо четко определить их роли и задачи на будущее. В результате, они приняли решение в 2006 году сосредоточиться на изучении способов возобновления регулярного дискуссионного форума по вопросам Европейского государственного контроля и аудита. Форум должен быть открытым для всех стран – членов и кандидатов в члены. На момент написания Министерством финансов Венгрии проводится встреча ЦПП для обсуждения повестки дня форума, запланированного на декабрь 2006 года.

Кроме того, ссылка на разработки Комиссии в рамках интегрированного внутреннего контроля (см. стр. 83) также может тем или иным образом стать импульсом для совместной встречи органов государственного контроля и аудита 15 стран – членов ЕС и 12 вновь - принятых членов ЕС. Инициатива ВАУ о создании сети и развитии сотрудничества между ВАУ стран – кандидатов и граничащих с ними стран, совместно с ЕСА и СИГМА может служить примером для тех стран, которые стремятся к созданию постоянной дискуссионной платформы.

Наконец, на обсуждение отчета по бюджету ЕС 2004 года Европейский парламент пригласил Комиссию для обсуждения возобновления сотрудничества Европейских Органов финансового контроля, а также общих Европейских систем внутреннего контроля и содействия сотрудничества между странами - членами, одновременно с запросом на выделение специальных средств на развитие такого сотрудничества из бюджета ЕС.

Сотрудничество с экспертами

Комиссия не смогла бы выполнить задач в рамках Положения о финансовом контроле без помощи СИГМА, ЕСА и многочисленных консалтинговых фирм и двухсторонних партнеров от стран - членов. В то время как ГД по вопросам бюджета направляет и оценивает первые изменения в государственных системах внутреннего финансового контроля на достаточно высоком теоретическом уровне, тщательная ежедневная и специализированная работа возлагается на краткосрочную и долгосрочную экспертную поддержку на местах. До того, как в 1998 году был создан двухсторонний инструмент, техническая поддержка странам – кандидатам предоставлялась в основном через два канала: СИГМА и большое количество технических консультантов из частных консалтинговых фирм стран – членов. С 1998 года консультантов в двухсторонних программах постепенно заменили госслужащие из стран – членов.

СИГМА

Роль СИГМА в сфере реформ государственного управления, в частности в вопросах государственного внутреннего контроля, начиная с 1996 года, была отражена в Разделе 2. СИГМА является структурным подразделением Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и финансируется, в основном, Европейской Комиссией. СИГМА содействует реформам и модернизации государственных институтов, а также разработке и внедрению программ ЕС. Она также занимается оценкой осуществления реформ в партнерстве с правительствами бывших, настоящих и будущих стран - кандидатов. Мы можем говорить о том, что географический масштаб роли СИГМА может распространяться на страны, пользующиеся ресурсами Европейской политики добрососедства (ЕПС).

В марте 1999 года Комиссия обсуждала с представителями СИГМА способы сотрудничества в сфере Положения о финансовом контроле. Было решено, что СИГМА будет предоставлять, так называемые, «исходные документы» для поддержки Комиссии в ее задаче по консультированию Совета. Место, которое занимала СИГМА, позволяло этой организации заниматься вопросами, для глубокого анализа которых у Комиссии не хватало ресурсов. «Исходные документы» выдвигают минимальные институциональные требования для ключевых областей, в частности **ГВФК** и внешнего аудита. Для **ГВФК** было выделено пять основных критериев: **последовательные и комплексные уставные документы**, определяющие принципы, системы и функционирование систем ФМУ, соответственные системы управленческого контроля и процедуры, механизм **функционально независимого внутреннего аудита** с соответствующими функциями и масштабом, и системы для **предотвращения и принятия мер против злоупотреблений и несоответствий**, а также **возмещения убытков** в случае злоупотреблений, несоответствий или халатности. Первые исходные документы для внутреннего контроля вышли летом 1999 года и действовали до 2004 года в 10 странах – членах ЕС (процедура действует по сегодняшний день в оставшихся странах - кандидатах). Исходный отчет предоставил Комиссии инструменты бенчмаркинга для оценки прогресса в странах – кандидатах, затем эти оценки вошли в Регулярные отчеты. Также СИГМА начала издавать исходные документы для внешнего аудита и других смежных отраслей.

Сотрудничество с СИГМА оказалось очень удачной инвестицией, выгодной как для стран – кандидатов, так и для Комиссии. Комиссия посчитала, что знания, полученные СИГМА в процессе подготовки исходных документов сделали ее самой оптимальной организацией для выполнения обзоров коллегиальной помощи (ОКП) в сотрудничестве с ответственными национальными органами. ОКП – это документ самооценки, выполненной соответствующей контролирующей организацией страны при поддержке независимых коллег из СИГМА, которые часто являются представителями госслужбы стран - членов. Концепция ОКП базируется на опыте СИГМА, полученном в ходе подготовки подобных документов ВАУ стран - кандидатов. Роль Комиссии – оценить риск внедрения **ГВФК** в каждой стране и

предложить график подготовки ОКП для тех стран – членов, которые извлекут из них наибольшую пользу.

Инициатива о подготовке обзора должна исходить от правительства или Министерства финансов, которые обращаются письменно в СИГМА для формирования договора о цели и масштабе обзора. Эксперты страны и СИГМА коллегиально, на равных обсуждают вопросы и проблемы, а результаты обзора становятся доступными для обеих сторон. Ключевым преимуществом Коллегиальных обзоров является то, что они позволяют Министерству финансов продемонстрировать уверенность и готовность к развитию системы государственного внутреннего контроля в соответствии с международными стандартами, а также продемонстрировать прогресс, достигнутый ними на пути к построению данной системы. Обзор должен расширить понимание правительством принципов **ГВФК**, помочь разрешить технические и организационные проблемы, мобилизовать поддержку и провести процесс изменений по хорошо-спланированным и качественно-организованным этапам. Общая цель ОКП состоит в том, чтобы помочь стране соответствовать взятым обязательствам в сфере **ГВФК** до и после даты вступления в ЕС.

Партнеры завершают ОКП после подробного обсуждения проекта выводов. Далее СИГМА делает подробную презентацию согласованных результатов Министерству и другим должностным лицам правительства, а также Комиссии и делегации ЕС, при необходимости – также и в национальном Парламенте.

Сотрудничество между ГД по вопросам бюджета и СИГМА развилось в совместное предприятие с общей миссией: например, оказывать помощь странам – кандидатам в достижении понимания необходимости реформ в сфере внутреннего контроля и предпринимать шаги для подготовки этих стран к соответствию требованиям Комиссии. СИГМА и ГД по вопросам бюджета оказались тесно вовлеченными в программы сотрудничества и обучения друг друга.

Техническая помощь и мероприятия твиннинга

Размышления на тему технической помощи

Большинство технической помощи в вопросах **ГВФК** и внешнего аудита оказывается консультантами (индивидуальными либо частными консалтинговыми фирмами) или двухсторонними партнерами (в различных национальных комбинациях) на кратко- или долгосрочной основе. Хотя необходимость в качественной помощи находится вне сомнения, важно тщательно оценивать ее ценность.

Интересную и соответствующую самооценку ценности технической помощи в пост-коммунистических странах можно увидеть в недавнем документе Карнеги под названием «Уроки, которые мы не выучили» (Канал: 2005). Согласно документу ложные предположения относительно роли закона, правительства и культуры в процессе развития являются одной из главных причин неудач в обучении. Также вы-

сказывается предположение о том, что инициативные структуры (читай, гонорары консультантов) на самом деле не способствуют обучению.

Документ называет три общие и актуальные проблемы перехода от этапа формирования законодательства к этапу его реализации. Эти проблемы включают:

1. Недостаточную собственность (поспешный переход от заграничных систем к местной законодательной культуре):

Процессы реформирования общего законодательства не позволили пользователям участвовать в адаптации законопроекта к местным условиям. Это может быть результатом слишком быстрой адаптации продуктов, созданных небольшими, элитными рабочими группами либо желанием сделать концепции частью закона, возникающего по причине необходимости удовлетворить ожидания высших органов власти (внутренних или иностранных). В результате пользователи, которые чувствуют себя исключенными из процесса, и с кем не проводились консультации и предварительные согласования, сопротивляются фундаментальным изменениям. Правительства нескольких стран разработали механизмы политической открытости и подотчетности, заблокировав более широкое участие, входную информацию и обратную связь, необходимые для успеха проекта. Эти процессы также следует рассматривать в более широком понимании внутреннего сопротивления дальнейшему введению в действие, которое будет оказываться Министерству финансов в случае внедрения **ГВфК**.

2. Недостаточные ресурсы для полного погружения в дискуссию и участия в процессе реформ:

Трудность состоит в том, чтобы найти баланс между оплатой работы персонала ТП по подготовке законопроекта и финансированием государственного образования и институциональных реформ. Важным фактором является время. В то время, как юридическая процедура по проведению важных реформ от стадии инициативы до принятия закона в условиях демократии может занимать от 5 до 10 лет, законодательные реформы в пост-коммунистических странах должны были происходить значительно быстрее. На самом деле, в случае **ГВфК**, некоторые законодательные акты принимались иной раз с такой непостижимой скоростью и без особенной заботы о последствиях.

3. Чрезмерная сегментация: ограниченный взгляд на процессы и реакция на юридические риски приводят к игнорированию системных проблем и невозможности применения интегрированного и эффективного подхода.

В документе приведены выводы, которые могут быть полезными и проведении бенчмаркинга результативности двухсторонних проектов в целом и в сфере **ГВфК** в частности. Создается впечатление, что в процессах написания и отбора проектов больше ценится повторение, а не инновации; стимулы (зарплата и т.д.) способствуют «придерживанию» знаний, а не их открытому распространению. Мотивированные консультанты должны участвовать в постоянно действующих программах обучения,

а конкурентные рынки должны заставлять специалистов ТП быть в авангарде развития с тем, чтобы предоставлять более качественные услуги своим клиентам. Однако создается впечатление, что такие требования так и нашли отражения в работе проектов технической помощи и двухсторонних проектов. Опубликованные документы и отчеты по извлеченным урокам читают всего несколько людей. Активный и критический анализ по этой теме должен быть доступен широкой аудитории, однако в реальности этого не происходит.

Стимулы, о которых мы упоминали ранее, предполагают, что принятие прошлых ошибок может быть чревато неполучением следующего контракта. Анализ и комментирование тендерных предложений стоит денег. Совершенствование проектных предложений может обречь подрядчика на провал и таким образом снижает их конкурентные преимущества. Большинство вещей, которые доступны в литературе не стоят усилий по их прочтению, в то время как более полезные документы являются недоступными по ряду причин, в частности, по причине политической чувствительности. Отчеты относительно неудачных аспектов реализации проекта могут уменьшить поток финансирования, в связи с чем подрядчики знают, как представить ошибки в виде успехов. Документ гласит, что *«существует негласная естественная «конспирация», воспринимаемая как непоследовательное изложение правды для характеристики слабых сторон и неудач в виде успехов во избежание санкций»*. Например, в одной из западных Балканских стран результаты проекта ТП подводят на встрече, проводимой правительством, а именно департаментом, заинтересованным в проекте. Вместо того, чтобы убедить сторону взять на себя ответственность – или в случае неудачи, прекратить проект, принимается мировое для сторон решение, несущее, в конечном результате риск невыполнения задач всего проекта и повторного неэффективного вложения средств и усилий.

В конце концов, документ заключает, что спрос и предложение не соответствуют друг другу. Хотя документ посвящен вопросам законодательных реформ, то же самое утверждение применимо и к вопросам реформ государственного внутреннего контроля, где также существуют монополии. Оба управляются поставщиками. Страны – доноры и фирмы ТП конкурируют за оказание помощи, базирующейся на их собственных потребностях в оказании влияния на партнеров по ряду причин: альтруизм относительно улучшения социально-экономических условий, собственный интерес в развитии рынков либо внешнеполитическая заинтересованность в выгодном сотрудничестве. Страны – реципиенты, как правило, не покупают услуги на конкурентных рынках, вместо этого им предлагается бесплатная и субсидируемая помощь в формате «хотите – берите, хотите – нет». Кто же ответит «нет» донору или подрядчику, особенно если он – единственный доступный ресурс? Поскольку поддержка бесплатная, партнеры не решают, была ли деятельность удачной или неудачной, это решают доноры. Таким образом, уроки, вынесенные подрядчиком, сводятся к угождению донорам с целью получения дальнейших контрактов, не требующих значительных изменений в процессе реализации.

Выводы, следующие из вышесказанного, состоят в том, что двухсторонние проекты в сфере ГСВФК должны быть направлены на создание долгосрочных рамок или мастер-плана на период, скажем, 7 – 10 лет, а не миролюбивые решения, вроде обучения нескольких аудиторов или написание проектов программных документов по ГВФК. Процесс поддержки должен быть хорошо спланирован и скоординирован на самом высоком уровне, избегая накладок в деятельности доноров. В этой связи следует отметить новые инициативы совместной рабочей группы ВАУ по созданию «двухстороннего практического руководства» на основе ранее приобретенного опыта работы с двухсторонними партнерами. Эта инициатива является первым шагом и должна быть принята ЦПП для их собственного опыта двухсторонней работы.

Твиннинг

Твиннинг – это форма технической помощи, при которой должностные лица страны-донора и страны-получателя сотрудничают для достижения реформ в сфере государственного управления. Двухсторонние проекты были запущены Комиссией в 1998 году, как основной инструмент помощи странам – кандидатам в усилении их административных структур. Твиннинг способствует передаче знаний и опыта государственного управления от страны – члена стране – кандидату на период от 12 месяцев с целью создания возможностей для адаптации, внедрения и введения в действие свода законодательных актов. На более короткие периоды существуют «двухсторонние маяки». По определению Главного Комиссара (Твиннинги в действии, октябрь 2001), «Твиннинги – это уникальный инструмент для передачи опыта страны – члена административным органам страны – кандидата и создания уникального учебного опыта и выгод для обеих сторон». Это не значит, что выгоды существуют только для страны - получателя. На самом деле, некоторые госслужащие из главных стран – доноров заявили, что их ранний опыт в сфере ГВФК в станах – кандидатах помог им открыть и стимулировать дискуссии на темы государственного внутреннего контроля в администрациях их собственных стран.

Двухсторонние контракты заключаются непосредственно между страной – кандидатом, выступающей получателем, и страной – членом, выигравшей тендер. Комиссия выплачивает средства под соответствующую программу. Европейский суд аудиторов в одном из своих отчетов¹ прокомментировал, что двухсторонние партнеры не всегда осознают точные требования относительно систем ГВФК, а в некоторых случаях пытаются просто «продвигать» системы контроля, принятые в их собственных странах. Это явление, широко распространенное на ранних этапах двухстороннего сотрудничества приводило к путанице в странах – кандидатах, которые пытались создать лучшее сочетание стандартов и методов государственного внутреннего контроля.

1 Европейский суд аудиторов, Специальный отчет № 6/2003, Твиннинги как основной инструмент поддержки развития институтов в странах - кандидатах, 10 апреля 2003, OJ C 167, 17.7.2003

«Рынки» твиннингов в системе государственного внутреннего контроля и внешнего аудита сконцентрированы в руках нескольких игроков (стран - членов). Статистика² показывает, что в период между 1998 и 2005 более 37 миллионов Евро были потрачены на эти две сферы. Это около 6.8% от общей суммы в €471 миллионов Евро, выделенной на твиннинги в сфере административных реформ за тот же период. 37 миллионов Евро можно поделить на 25 миллионов Евро, выделенных на **ГВфК** и 12 миллионов, потраченных на вопросы внешнего аудита. Средний контракт, подписанный в сфере развития систем **ГВфК** и внешнего аудита, стоит около 1 миллиона Евро. Около 72% двухсторонних проектов в сфере **ГВфК** реализуются страной – членом, а именно Францией, в то время, как около 67% твиннингов в сфере внешнего аудита реализуются другой страной - Великобританией. Эти цифры следует рассматривать в более широком контексте реализации твиннингов в целом, включая многие другие отрасли, где ставится за цель оказание поддержки при реализации широкого круга административных реформ. Тем не менее, задача этой главы – оценить влияние результатов двухстороннего сотрудничества в сфере государственного внутреннего контроля.

Высокая географическая концентрация не обязательно приносит максимальные результаты. Конечно, недостатки консультирования, описанные в документе Карнеги (см. выше) «Уроки, которые мы не выучили» относятся и к двухсторонним проектам. Странам – кандидатам рекомендуется искать сотрудничества с теми странами – членами, где есть государственные служащие со значительным опытом в развитии и реализации государственного внутреннего контроля. Только некоторые страны- члены знакомы с системой государственного внутреннего контроля и ввели у себя открытые системы внутреннего контроля. Из-за низкого уровня конкуренции на рынке внутреннего контроля и внешнего аудита выбор партнеров для двухстороннего сотрудничества может быть затруднен, но для обеих сторон важно избежать потенциального разочарования, которое может разрушить усилия по установлению действенных административных структур для реализации **ГВфК**. Кандидатам от стран – третьей стороны предлагается поискать в Европе возможности для потенциального партнерства и не всегда полагаться на предложения, представленные на рынке в данный момент. В этой связи, страны – члены и страны – кандидаты должны быть более проактивными в поисках соответствующих двухсторонних партнеров для обеспечения удовлетворительных результатов.

Существует еще одна современная разработка, которую следует рассмотреть. Раньше фирмы ТП выбирали на основе их опыта в сфере реализации проекта, а сегодня существует тенденция выбирать «брокеров», а не фирмы – эксперты. Такие брокеры соединяют экспертов и контракты. Брокер поддерживает группу экспертов, которые часто являются теми же, кого поддерживают другие подобные брокеры на рынке. У брокера есть некто с большим опытом написания предложений на конкурс, но в

2 Агентство Европейского сотрудничества: Институционализация твиннингов .Thesaurus PHARE-CARDS-Transition Facility-TACIS-MEDA: Version 3 of 2006

меньшей мере опытный (или совсем без опыта) в предметной сфере проекта. Брокер знает об экспертах не более, чем их CV могут о них рассказать, CV прорабатываются до той степени, до которой агентство помощи может быть заинтересовано в данном эксперте. Сначала нужно выиграть объем работ, а потом уже дело доходит до создания экспертных команд. Проблемы такой модели организации работы начинаются тогда, когда команды составляются из представителей различных государственных систем (особенно в случае с Англофонными и Франкофонными подходами в реализации систем ГВФК) и когда возникает напряжение, связанное с техническими или личными причинами. Эта проблема дополняется привычкой агентств помощи чрезмерно детализировать требования контракта. Роль контрактора (соответствующий орган власти в стране реципиенте) постоянно возрастает, поскольку именно он будет запрашивать провайдера ТП (фирму или брокера) про идеи относительно достижения конкретных результатов в конкретной стране, при этом с оптимальным размещением персонала, определением сроков и стоимости проекта. Это позволит отличить знающих от тех, кому не хватает знаний по реализации проектов.

ГД по вопросам бюджета консультирует ГД по вопросам расширения и Министерства финансов стран – кандидатов в вопросах подготовки условий твиннингговых контрактов. После того, как двухсторонние партнеры выиграли контракт и собрались занять свои позиции в стране – кандидате, двухсторонних партнеров индивидуально консультируют по их роли в продвижении концепции ГВФК. Несмотря на тенденции по монополизации обоих рынков твиннингов, создается общее впечатление, что двухсторонние проекты предоставляют значительные преимущества в отраслях своей деятельности.

В западных Балканских странах все еще большой объем технической помощи предоставляется через частные компании, включая не-Европейские агентства, например USAID, при этом набирает обороты двухстороннее сотрудничество с администрациями стран – членов. В большинстве случаев технические консультанты в западных Балканских странах обладают недостаточными знаниями о комплексной концепции ГСВФК. Тем не менее, остается по-прежнему сложным убедить органы государственной власти в необходимости возглавить процесс трансформации системы контроля и стать собственниками изменений. Очень часто разработка стратегии осуществляется консультантами без активного вовлечения заинтересованных сторон – представителей правительства. В результате возникает риск принятия стратегии Министерством или Кабинетом Министров без четкого понимания долгосрочных последствий для модели управления и контроля, а также требований к реорганизации и обучению персонала. Это сложный процесс, требующий пристального внимания и полного понимания всех составляющих.

ИВА

Между ГД по вопросам бюджета и институтом внутреннего аудита, Европейской Конфедерацией институтов внутреннего аудита и национальных подразделений ИВА существуют тесные контакты в сфере подготовки и сертификации внутренних

аудиторов. Старшие представители двух институтов получили приглашение к участию в нескольких Контактных группах и встречах ЦПГ. ГД по вопросам бюджета, конечно, использовал стандарты ИВА/ЕКИВА, приведенные в приложении 9 и 9А в качестве основы для развития **ГВфК**. Кроме того, ГД по вопросам бюджета поддерживает создание местных отделений ИВА во всех странах, развивающих **ГВфК**, а также участие в данном процессе национальных партнеров для продвижения концепции и развития функции государственного внутреннего контроля. Укрепление взаимоотношений между всеми партнерами (ЕКИВА, национальных отделений ИВА, ЦПГ, СИГМА, ВАУ, ИНТОСАИ, ГД по вопросам бюджета – например при организации международных встреч, семинаров и даже сертификационные программы) – повысит статус государственных внутренних аудиторов. ЕКИВА, например, в данное время рассматривает расширение экзаменационной базы с целью включения вопросов **ГВфК** и обеспечения сертифицированных профессионалов в сфере государственного аудита (САПО) дополнительным европейским инструментом тестирования кандидатов.

Европейский суд аудиторов и ВАУ

В 1993 году Европейский суд аудиторов и высшие учреждения финансового контроля стран центральной и восточной Европы встретились с целью установления взаимоотношений для обмена опытом и практиками в сфере внешнего аудита. В процесс была активно вовлечена СИГМА. Для обсуждения и отчетности по темам общей заинтересованности в ежегодной встрече ВАУ были созданы рабочие группы. Одной из таких групп была рабочая группа по подготовке пособий по аудиту. В декабре 2002 года была создана подгруппа по системам внутреннего контроля, получившая название «Экспертная группа **ГВфК**». Эта группа представила отчет о своей работе на встрече ВАУ в Риге 31 марта 2004 года.

Экспертная группа выступила со следующими рекомендациями относительно функционирования системы **ГВфК**:

- ▶ Четко определена ответственность менеджмента;
- ▶ Создание эффективной функции внутреннего аудита;
- ▶ Компетентный персонал и адекватные программы обучения;
- ▶ Четкая законодательная база определяющая **ГВфК**;
- ▶ Адекватная и эффективная система отчетности;
- ▶ Надежные и безопасные информационные системы;
- ▶ Рациональная практика учета и применение соответствующих международных стандартов учета;
- ▶ Рентабельные контролируемые ресурсы и
- ▶ использование систем оценки/управления рисками и рентабельности **ГВфК**.

Эти рекомендации охватывают многие вопросы, озвученные ЦПГ на семинаре 2003 года в Бельгии. Необходимость убедить и стимулировать менеджмент к пониманию и оценке роли и функции внутреннего аудитора остро стоит на повестке дня рядом

с необходимостью адекватно определить и последовательно применять дефиниции внутреннего контроля и внутреннего аудита. Другие рекомендации касались необходимости установить хорошие рабочие взаимоотношения между подразделениями внутреннего аудита (а также между подразделениями ВА) и сосредоточиться на практике обучения (организация пилотных аудитов узких мест).

Рекомендации экспертной группы были своевременными и актуальными. Своевременными, поскольку внешний мониторинг и оценка внедрения **ГВфК**, за которые раньше отвечала Комиссия в рамках переговоров о вступлении, должны были перейти к ВАУ. Актуальными, поскольку указанные рекомендации создавали основу для оценки и руководства правительств в их усилиях по внедрению рациональных систем финансового менеджмента и контроля, проводимых ВАУ.

Во время визитов в страны – кандидаты ГД по вопросам бюджета, как правило, проводит встречи с Высшими органами финансового контроля. Эти встречи призваны информировать ВАУ о действиях, предпринятых правительством в переговорах по Положению о ФК в соответствии с видением Комиссии, а также для того, чтобы получать информацию о действиях, предпринятых ВАУ для выполнения взятых обязательств. С прицелом на дальнейшее развитие **ГВфК**, ВАУ нужно будет участвовать в процессе внешней оценки всей системы государственного внутреннего финансового контроля страны. Для удобства руководители ВАУ и ЕСА на встрече в Праге в октябре 1999 года приняли рекомендацию, а именно **Рекомендацию 11**, о функционировании ВАУ в контексте Европейской интеграции:

«Высшие органы финансового контроля должны фокусироваться на развитии качественных и эффективных системах внутреннего (управленческого) контроля в подразделениях, где проводится аудит».

Это значит, что ВАУ должны предоставлять комментарии о результативности усилий правительств в развитии и внедрении **ГВфК** в государственном управлении, то есть стать внешними оценщиками систем государственного внутреннего контроля. Их оценки должны будут охватывать всю последовательность от концептуализации в Положении о системе **ГВфК**, через подготовку и принятие нового законодательства, через реализацию и, наконец, к функционированию новых систем контроля и аудита, включая Центральные согласовательные подразделения. Если правительство принимало решение, по каким-либо политическим причинам отклонится от выбранного пути **ГВфК**, ВАУ могли как оценщики и комментаторы по законодательным изменениям проконсультить правительство относительно выбора того или иного пути. Выполнение такой роли возлагает большую ответственность на ВАУ (см. также список Нарушений на стр. 113)

Однако, во время переговоров по присоединению к договору ВАУ больше фокусируются на процессе собственных реформ. Большая часть внимания сосредоточена на развитии и проведении реформ в соответствии с Лимской декларацией о принципах финансового контроля (см. Приложение 8). И только после того, как ВАУ будут соответствовать международным стандартам государственного внешнего аудита,

они станут более вовлечены в развитие **ГВФК**. Только тогда у них будет стремление к развитию четко понимания систем внутреннего контроля в государственном управлении, а также на регулярной основе проводить оценить и разрабатывать рекомендации. Опыт Нидерландов может служить хорошей иллюстрацией такого сотрудничества (см. стр 95).

Отношения между ЦПГ и ВАУ могут быть закреплены письменными соглашениями. По состоянию на июнь 2006 года только в Польше и Болгарии были подписаны соглашения о сотрудничестве между ЦПГ и ВАУ. Хотя отношения между ЦПГ и ВАУ обычно сформулированы в законах, относящихся к **ГВФК** и в документах ВАУ, 12 стран – членов ЕС считают необходимым подписывать специальные соглашения. Прежде чем будут сформированы крепкие взаимоотношения между внутренним и внешним аудитом в государственном секторе, нужно преодолеть определенные трудности. Первое, обе функции внутреннего и внешнего аудита должны быть сформированы и эффективно функционировать; они должны преодолеть старое соперничество и пересечения в работе; затем, ВАУ должны принять во внимание Рекомендацию 11 как инструмент оценки общего состояния функции государственного внутреннего контроля. У хорошего сотрудничества много преимуществ. Оно улучшает общую культуру аудита в государственном секторе и способствует профессиональному обмену идеями и опытом; во-вторых, экономия, эффективность и результативность общего аудита будет расти; накладки и дублирование, являющиеся признаками неэффективности, будут предотвращаться, а спрос на аудиторский персонал может уменьшиться.

Сотрудничество также должно фокусироваться на общих схемах обучения повышения квалификации, а также предоставлять более широкие карьерные перспективы, мобильность в работе и возможности трудоустройства.

В 2004 году участники сотрудничества между странами Центральной и Восточной Европы, Кипром, Мальтой, Турцией, Европейским судом аудиторов и СИГМА встретились в Риге и рекомендовали продолжить продвижение аудиторской деятельности совместно и для настоящих и будущих стран – кандидатов. В результате была организована сеть сотрудничества ВАУ Албании, Болгарии, Хорватии, Румынии и Турции с ЕСА. ВАУ других стран могут присоединиться к сети в будущем. Для идентификации общих проблем и потребностей всем ВАУ сети был разослан вопросник. Ответы показали, что вопросами общей заинтересованности были: адекватные формы сотрудничества, предпочтительный формат и частота встреч, а также продолжение совместной аудиторской деятельности Общей рабочей группы. Интересные инициативы были высказаны Двухсторонней экспертной группой в рамках сотрудничества Европейских ВАУ . Эта группа занимается подготовкой Практического пособия по двухстороннему сотрудничеству, сфокусированному на лучших практиках, выявленных ВАУ, которые выступали реципиентами в проектах двухстороннего сотрудничества. Эта инициатива может быть хорошим примером для подобных действий ЦПГ – получателей средств на развитие **ГВФК**.

Мировой банк

Первые контакты в рамках системы **ГВФК** с Мировым банком состоялись в Турции в 2001 году во время обсуждения с Министерством финансов в Анкаре проекта Положения о **ГВФК** и Акта о государственном финансовом управлении и контроле. Далее были последующие контакты в Киеве в 2004 году, в рамках которых ГД по вопросам бюджета по приглашению Министерства финансов Украины объяснил суть **ГВФК** как возможного шаблона административной реформы в государственном управлении Украины. Мировой банк провел оценку страны по показателю финансовой отчетности в рамках бюджетной поддержки правительств двух стран. Оба правительства решили, что при широкой поддержке Мирового банка будут адаптировать принципы **ГВФК** для дальнейшего развития.

Мировой банк готовит оценку **Финансовой отчетности страны (ОФОС)**, что представляет собой глубокий анализ финансовой отчетности страны, систем и практик финансового менеджмента. ОФОС определяет приоритеты дальнейших действий, которые приводят к созданию потенциала при поддержке и финансировании мирового банка. Риски финансового менеджмента страны оцениваются по четырехбальной шкале (низкий, средний, значительный и высокий риск). Полученная информация также используется для достижения фидуциарных³ целей Банка через определение рисков, которые могут иметь негативные последствия для возвращения его кредитов. Банк может принять решение об оказании непосредственной бюджетной поддержки тем странам, чей уровень риска оценивается как значительный или высокий, при условии, что правительство готово проводить реформы и имеет позитивную кредитную историю. В Отчете о государственных расходах (ОГР) Мировой банк также оценивает политику и практику государства в сфере расходов, включая обзор вопросов управления государственными финансами (УГФ) (см. ниже). ОГР обычно определяют приоритетные статьи государственных расходов и связи между ресурсами и результатами; в них анализируется организация государственного сектора и бюджетных институтов. Эти документы оказались полезными для ГД по вопросам бюджета сначала в Турции и Украине, а затем и в Западных Балканских странах и стран ЕПС.

Мировой банк не предлагает интегрированный или гармонизированный подход к развитию внутреннего контроля в странах – реципиентах. У Банка нет конкретной «доктрины» или шаблона для развития комплексной политики в этой сфере. Банк может предлагать различные потенциальные решения под влиянием исторических факторов или национальности экспертов. Например, в некоторых странах ЕПС были сделаны предложения развивать внутренний аудит в рамках существующих контролирующих департаментов либо как часть функций Казначейства. В других странах предпочтение отдано децентрализованной, функционально независимой

3 “Fiduciary” это osoba (или организация), которая управляет деньгами или собственностью для другого учреждения и которая должна следовать стандартам, определенным законом, напр., персональный представитель или доверительный собственник

системе внутреннего аудита, как в странах – новых членах ЕС. В других случаях, транши бюджетной поддержки были проведены при условии адаптации конкретных законов о внутреннем аудите, что само по себе является положительным, однако при отсутствии политики **ГВфК** – польза от них сомнительна. Ситуацию часто сравнивают с той, с которой столкнулась Комиссия в начале переговоров о присоединении к договору о вступлении во второй половине 1990-х годов, - тогда еще не существовало гармонизированного подхода к сфере финансового контроля.

Было бы полезно, если бы Мировой банк предпринял первые шаги к развитию «доктрины» внутреннего контроля на основе международных стандартов; контакты с Мировым банком показывают, что существует интерес к дальнейшему изучению шаблона внедрения системы **ГВфК**. По крайней мере в Западно-Балканских странах и странах ЕПС в Северной Африке и Восточной Европе, где встречаются интересы к программам по финансовому менеджменту Мирового банка и Европейскому своду законодательства в сфере **ГВфК**, можно получить большую пользу от скоординированного подхода к потребностям стран – реципиентов. Контакты между Мировым банком и ГД по вопросам бюджета были инициированы во избежание ситуации, когда эти два органа давали бы противоречивые советы, а также для обеспечения гармонизированного подхода к **ГВфК** к заинтересованным странам – реципиентам.

Однако, Мировой банк – не единственная организация, занимающаяся оценкой систем внутреннего контроля в странах, получающих большую международную финансовую поддержку или нуждающихся в проведении административной реформы. Существует большое количество международных организаций (включая МВФ) и национальные агентства помощи, которые занимаются тем же на основе осознанной заинтересованности в том, чтобы их финансовая помощь использовалась надлежащим образом. Важным шагом в развитии стали инициативы ГРФО (PEFA).

Государственные расходы и финансовая отчетность (ГРФО)

ГРФО – это сотрудничество между Мировым банком, МВФ, Европейским Советом и несколькими другими агентствами помощи в странах – донорах. ГРФО ставит за цель поддержать интегрированные и гармонизированные подходы к оценке и реформированию сферы государственных расходов и финансовой отчетности. ГРФО обеспечивает то, чтобы страны – реципиенты и страны доноры проводили оценку прежде, чем будут выделяться деньги на реализацию проектов и программ в соответствии их собственных критериев, направленных на избежание накладок и бесполезных трат ресурсов. Партнерство же способствует «развитию подхода к продвижению реформ ГФМ» с целью поощрения лидирующей роли правительства, гармонизации оценки УГФ и координации донорской поддержки программ реформ. Как часть этого подхода ГРФО разработал инструмент управления исполнением, который был утвержден в июне 2005 года. Он называется Директива управления государственными финансами и управления исполнением (коротко – Директива) и охватывает системы фискального и дебиторского менеджмента, формирования бюд-

жета, выполнения бюджета, внутреннего контроля, закупок, бухучета и отчетности, внутреннего аудита, открытости и внешнего аудита (ГРФО 2005). Цель Директивы – обеспечить общую информационную основу для диалога между правительством и донорами по вопросам реформ и для мониторинга влияния УГФ на согласованные действия. Директива состоит из отчета об исполнении и **стандартного набора показателей**, которые позволяют национальным и иностранным заинтересованным сторонам последовательно и объективно, на постоянной основе оценивать и мониторить работу систем государственного финансового менеджмента. Языком ГРФО «установленный стандарт будет иметь широкое международное признание, как фактор, способствующий гармонизации и четкому определению системы сотрудничества с целью обеспечения последовательности во времени и в странах».

Директива помогает оценить процессы, системы и институты управления государственными финансами по шести основным направлениям:

1. Убедительность бюджета;
2. Комплексность и открытость;
3. Бюджетирование на основе политики;
4. Предсказуемость и контроль над выполнением бюджета;
5. Бухучет, учет и отчетность;
6. Внешнее изучение и аудит.

Для указанных шести направлений разработаны 28 стандартных показателей (см. Приложение 20), среди которых индикаторы 20 и 21 относятся к результативности внутреннего контроля и внутреннего аудита, а индикаторы 26 и 28 относятся к внешнему аудиту. Таким образом, в отличие от Директивы, **ГВФК** охватывает лишь несколько показателей. Однако, там, где Директива предлагает рейтинг высокого уровня исполнения (но недостаточно глубоко рассматривает проблемы во многих отраслях УГФ), **ГВФК** предлагает рекомендации для комплексного устранения выявленных узких мест.

Более детальное рассмотрение показывает, что индикаторы 20 и 21 не наличие централизованной гармонизации систем внутреннего контроля и внутреннего аудита. Как мы уже видели раньше, важно достичь соответствия этих систем во всех центральных (и нижнего уровня) органах власти. Кроме того, Директива не делает различий между внутренним аудитом (функцией оценки) и мониторингом систем, который принято относить к функции управления. Более того, индикатор 21 позволяет проводить внутренний аудит государственным центральным контрольным департаментам, что не соответствует международным стандартам. Индикатор ГРФО касается уровня охваченности внутренним аудитом, происхождения, частоты и отчетности, а также мер, принятых на основе отчетов. Он не касается того, как организован внутренний аудит в контексте достижения цели/результата. Индикатор не противоречит стандартам модели ИВА КОСО и представляет детальную оценку

имеющихся системных показателей, тем не менее, он прямо не показывает риски от соединения контроля с независимой функцией оценки, то есть внутреннего аудита.

Европейский суд аудиторов в специальном отчете (2/2005, см. Приложение 2) подчеркнул, что Директива не приводит к рекомендациям, и что для любой диагностики наверняка будет необходимо более тщательное исследование причин выявленных проблем. ГРФО признает, что волна реформ в государственном управлении в странах реципиентах поддерживается, в основном донорами. В связи с этим было решено представлять результаты исследований правительствам этих стран, чтобы они могли рассмотреть свои собственные приоритеты и политические действия, выбрать время для проведения реформ в соответствии со своими приоритетами. ГРФО еще не разработала платформу для обсуждения приоритетов с правительствами на более детальном уровне.

Директива является результатом законной обеспокоенности стран – доноров и институтов относительно качества государственных расходов и финансовой отчетности и тем, как избежать двойной работы и накладок в работе в развивающихся странах (для ЕС, в частности стран Азии, Карибского и Тихоокеанского бассейнов, а также ТАСИС). Тем не менее, Директива может с успехом использоваться в других странах, по сути, во всех странах, включая страны – члены ЕС. После года работы, Директива нашла свое применение в более чем 25 странах, 40% их них – страны, расположенные к югу от Сахары, а остальные 60 % - страны всего мира. Директива применяется совместно с соглашением, подписанным с соответствующей страной.

Введения тендера до подписания соглашения может длиться от 6- 9 до приблизительно 15 месяцев, в зависимости от того, рассматривается ли Директива в более широком контексте диагностической работы Мирового банка. Стоимость типичной диагностики может варьироваться в зависимости от потребностей региональных и местных органов власти, но в самом простом случае это потребует участия 2 – 4 команд, по 3- 4 человека в каждой. Мировой банк и МВФ проводят оценку, используя свой собственный персонал, а ЕС и двухсторонние доноры полагаются на нанятых консультантов.

Цель Директивы – измерять развитие во времени. Зачастую отчет готовится ежегодно, однако совершенно очевидным является тот факт, что устранение установленных недостатков занимает значительное время и такие совершенствования не могут появиться в отчете всего через год-два.

Оба документа – Директива ГРФО и **ГВФК** действуют на той же географической территории (в основном, страны ЕПС и Западные Балканский страны) с июня 2005 года. Но исходят они из разных направлений. ГРФО происходит от широкой заинтересованности доноров в рациональном финансовом менеджменте в странах – реципиентах и необходимости гармонизировать предоставляемую помощь, а **ГВФК** – происходит от необходимости оказывать помощь странам – кандидатам, работающих над вхождением в ЕС. Если смотреть с точки зрения взаимодополнения, оба инструмента могут использоваться для достижения общих целей. Там,

где Директива покрывает все аспекты управления государственными финансами, **ГВфК** предполагает более глубокий анализ в сфере государственного внутреннего контроля и внутреннего аудита, а также предоставляет дорожную карту реформ.

Как говорилось ранее, Мировой банк и ГД по вопросам бюджета обсуждают, как объединить актуальные рекомендации по оценке СФАА с развитием и внедрением **ГВфК**. Анализ несоответствий **ГВфК** рекомендуемый на концептуальной стадии развития, может рассматриваться как дополнение к диагностике по Директиве. Попытки посчитать, насколько деятельность одного направления могут усиливать другое направление дают разные результаты. В случае, когда диагностика по Директиве уже проведена (как в Молдове, Сербии или Украине), очевиден тот факт, что в процессе развития **ГВфК** можно использовать результаты как часть анализа несоответствий. Если проведен анализ несоответствий **ГВфК**, диагностика по Директиве может полагаться на его результаты. Также возможно проведение общих мероприятий для достижения таких же результатов.

Внедрение последующих этапов (законодательство **ГВфК**, реорганизация и обучение) с годами послужит формированию адекватных индикаторов Директивы для измерения результатов его внедрения.

Управление государственными расходами – Обучение на практике (ПЕМ-ПАЛ)

Мировой Банк, при совместном спонсорстве с ДМР (DFID), ОЭСР (OECD), МПКИ (InWEnt) и других организаций, в 2006 году проявил прекрасную и долгожданную инициативу, создав сеть профессионалов в управлении государственными расходами в странах Европы и центральной Азии⁴. Инициатива получила название ПЕМ-ПАЛ или обучение коллегами в сфере управления государственными расходами и преследовала за цель собрать на практических семинарах ведущих должностных лиц – представителей функций казначейств и внутреннего аудита. Должностные лица получали возможность сравнить системы УГФ своих стран между собой и с международными стандартами. В декабре 2006 года ПЕМ-ПАЛ организовал такой семинар в Любляне, в «Центре Совершенствования государственных финансов» для представителей внутреннего аудита, на котором встретились Министерства финансов 19 стран (Восточной Европы и Центральной Азии). Задачей данного семинара было поделиться опытом внедрения внутреннего аудита или региональных проектов по внутреннему аудиту, а также содействовать взаимодействию между внутренними аудиторами с целью создания Сообщества практиков для долгосрочного сотрудничества. Для проведения этого семинара ПЕМ-ПАЛ разработал механизм анализа и оценки развития внутреннего аудита в странах с переходной экономикой. Вы можете увидеть очень интересные результаты и рекомендации на веб-сайте ЦУКФ (CEF) (www.ccf-see.org).

4 www.worldbank.org/pempal

8. Оценка внедрения ГВфК

Оценка достижения; попытка объединить терминологию и словарь; культурные и возрастные барьеры; внешние оценки, сделанные Советом и Комиссией, Европейский парламент и Европейский суд аудиторов; ГВфК в алгоритмах.

Инициатива **ГВфК** оказала замечательное влияние на системы государственного внутреннего контроля стран - членов. 12 стран – членов ЕС перестроили свои административные системы в соответствии с моделью **ГВфК**. **ГВфК** сегодня стала нормой, если не **обязательной нормой** для правительств тех стран, которые хотят последовать примеру новых стран - членов. Новые страны – кандидаты осознают перед ними стоят те же, если не более строгие, требования по вступлению. Данная глава будет сфокусирована на достижениях и их последовательности. Она также проясняет, почему достижения нужно пристально мониторить и консолидировать.

Оценки могут проводиться различными способами, и по хорошей аудиторской традиции, должны быть максимально объективными. Система **ГВфК** была предметом для ряда внутренних внешних оценок и должна оставаться такой и в будущем. Было бы полезным рассмотреть несколько идей, ставших «шоком», в который инициатива **ГВфК** привела реципиентов, особенно администрации 12 стран – членов ЕС, взявших на себя обязательства выполнить требования к проведению административной реформы.

Одной из ранних и наиболее постоянных проблем в контактах со странами – кандидатами была терминология. И этот вопрос актуален по сегодняшний день. В плановых экономиках постсоветских стран концепции управленческой подотчетности и внутреннего аудита не существовали. Аудит, инспектирование, исследование были сведены к одному слову – контроль, что, в принципе, характерно не только для постсоветских стран. Во время международных семинаров по вопросам государственного внутреннего контроля привычным было употребление терминов «проведение аудита», «контролирование» и «инспектирование» как синонимов, характеризующих одно и то же действие. Или возьмем термин «подотчетность» и «внутренний аудит», - как часто их употребляют как разные названия одной и той же функции?

Когда пришло время включить термин «аудит» в юридические тексты, со стороны экспертов – юристов наблюдалось существенное сопротивление. По словам одного из них, термин «внутренний аудитор» нельзя было использовать в законодательстве по внутреннему аудиту, поскольку другой закон уже закрепил этот термин для частного сектора. Или то же самое слово могло иметь разные значения, в зависимости от того, как оно было определено в должностных инструкциях департаментов контроля, аудита или инспектирования в составе администраций. Накладки

функций усложняли получение четкой картины роли и ответственности персонала, вовлеченного в проведение государственного внутреннего контроля.

Старым словом для государственного контролера во всех европейских языках, кроме, как это ни забавно, английского, является слово «Ревизор»¹¹ Это слово несет окраску, связанную с «увольнением» или, что еще хуже, суровым наказанием, - то есть далеко не тех вещей, которых руководители ждут с доверием и уверенностью! Положение менеджера зависит не только от его заслуг и/или честности, но и от «хороших взаимоотношений» его организации с организацией, представляемой ревизором. Большое сожаление вызывает тот факт, что многие страны – кандидаты решили оставить этот термин в своем новом законодательстве наряду с термином «внутренний аудитор», поскольку «ревизор» не отражает реальные характеристики современной функции внутреннего аудита, которые являются скорее консультационными, а не наказательными. Другими терминами, перевод которых вызывал трудности, был термин «рациональный финансовый менеджмент», «анализ рисков» и «риск менеджмент». Международные стандарты в сфере внутреннего контроля были малоизвестны, их нужно было обсудить и перевести на местные языки. По сути, нужно было разработать **новый глоссарий** терминов: глоссарий определений **ГВФК** (Приложение 12) был разработан на основе стандартов ИНТОСАИ и ИВА с учетом специфических аспектов государственного сектора. Глоссарий является инструментом помощи странам – кандидатам в принятии новой терминологии и дефиниций. Когда Комиссия запросила документы по политике или стратегии, оказалось, что в странах не существовало департаментов, которые бы могли предоставить такие документы; в большинстве случаев отсутствовала традиция написания таких политик, и на ранних этапах реформ полностью отсутствовало понимание международных терминов и дефиниций.

В плановых экономиках Министерства финансов был достаточно слабыми, и их функция сводилась к простому окошку для денежных переводов без особой роли в разработке политик финансового менеджмента. Например, в начале развития **ГВФК** в Польше правительство решило, что новое законодательство о внутреннем аудите должно разрабатывать Министерство внутренних дел, а не Министерство финансов. Только после того, как МВД не смогло подготовить жизнеспособный законопроект, задание по его подготовке было передано Министерству финансов. Министерства финансов стран – кандидатов были вынуждены воевать для того, чтобы занять положенные им позиции хранителей национальных бюджетов. Такое новое распределение обязанностей не всегда легко воспринималась административными структурами вне Министерства финансов.

Наблюдались также **культурные и возрастные проблемы**: комплексное системное восприятие требований контроля в рыночных экономиках также не существовало,

1 В 1836 году Гоголь написал комедию под названием «Ревизор» о государственном контролере, пытающемся разоблачить ошибки местного управления, но подавшегося, как это часто случалось на взятку и даже тайно сбежавшему с дочкой местного чиновника.

и его нужно было развивать. Функцию внутреннего контроля рассматривали как менее важную деятельность в процессе администрирования и делегировали ее выполнение персоналу с частичной занятостью (зачастую – женщинам, у которых была еще одна работа) или предпенсионного возраста. Эти категории персонала было сложно мобилизовать, не говоря уже о том, чтобы убедить развивать новые системы, которые могли негативно сказаться на их собственном положении.

Оценка несоответствий работает только тогда, когда люди ее реализующие одинаково хорошо понимают как старую систему, так и новые стандарты и практики современного управления. Именно поэтому идентификация недостающих связей в системе внутреннего контроля стран и положительных примеров других заняла длительное время.

Еще одним серьезным препятствием был процесс **подготовки законопроектов**. Даже если ЦПП понимали современные концепции внутреннего контроля и внутреннего аудита, это еще не значило, что юристы – традиционалисты готовы были принять новые взгляды и дефиниции. Часто в результате получался несколько закрученный и неточный язык; предпочтение отдавалось форме, а не содержанию документов. Однако, предпочтительней было принять такие законы, чем не иметь никаких законов вовсе. На самом деле, во многих странах – членах сегодня наблюдается волна принятия поправок к исходным законодательным документам. Первый шок прошел и сегодня накоплено уже достаточно знаний о международных стандартах для того, чтобы избавиться от недостатков в законах о внутреннем контроле.

В некоторых странах – кандидатах существовало **сопротивление** не только со стороны среднего менеджмента, но и со стороны инспектирующих департаментов, которые боялись остаться за бортом нововведений и потерять свою работу. В одной из стран вся работа по развитию **ГВфК** постоянно бойкотировалась, и в результате для проведения реформ был назначен новый персонал; в другой стране решили, что выполнив предварительные условия, необходимость дальнейших действий отпала, и новые обязательства долгое время просто не реализовывались; еще в одной стране руководитель ЦПП был отстранен и его прежний начальник мог продолжать старую схему работы со связями с целью принятия выгодных ему решений в пользу традиционных департаментов контроля, несмотря на положения нового законодательства и последствий переговоров о вступлении. Однако следует также признать, что было очень сложно найти на местах персонал с адекватным опытом в сфере внутреннего контроля, достаточно пробивной и выносливой для внедрения новых стандартов контроля и аудита, и направлять небольшие группы людей с высокой степенью самоотдачи, мотивации и независимости.

Очень часто ответственность за развитие контроля и аудита возлагалась на персонал с опытом в сфере контроля в Европейских фондах, результатом чего было восприятие **ГВфК** исключительно как явление, относящееся только к средствам ЕС. В некоторых странах прошло значительное время, прежде чем эти департаменты развились в ЦПП с кругом обязанностей, которые выходили за рамки контроля над использованием средств ЕС. Центральные финансовые и контактные подразделения,

занимающиеся контролем над средствами ЕС, демонстрировали положительные примеры рационального финансового менеджмента ЦПГ и другим органам аудита и контроля над бюджетными средствами.

Большинство из перечисленных проблем были проблемами роста и ни в коей мере не были непреодолимыми. По большому счету они были прогнозируемы и даже необходимыми для лучшего понимания процесса изменений. Благодаря работе местных госслужащих, которые были достаточно мотивированы и сыграли важную роль в перестройке администраций, в которых они работали, положительный результат был получен, - сегодняшние достижения имеют место благодаря их работе.

Три важные внешние оценки

Результаты инициативы ГВФК были подвергнуты трем внешним оценкам: оценка Совета в 2002 году на основе отчета Комиссии о комплексном мониторинге, процедуры Европейского парламента по погашению обязательств за 2003 год и обзор Европейского суда аудиторов за 2004 году.

1. Оценки Совета и Комиссии

13 декабря 2002 года Европейский Совет в Копенгагене формально завершил переговоры с 10 странами – кандидатами и принял отчет Европейской Комиссии о комплексном мониторинге готовности стран к членству в ЕС. Этот документ рассматривал все 31 позиции по каждой из десяти стран. Его абсолютный объем, возможно, объясняет, почему резюме результатов содержит всего несколько слов об успехах финансового контроля. Достаточно лаконично было изложено следующее сообщение:

«Что касается финансового контроля, внешний аудит – хорошо развит, а половина присоединяющихся стран, можно считать, располагает системой оптимально функционирующего государственного внутреннего финансового контроля, - дальнейшие усилия по оптимизации ГВФК необходимы в Чешской республике, Кипре, Венгрии и Польше. В Латвии необходимо усилить внешний аудит».

Однако в том же тексте, без конкретных ссылок, Совет пишет следующее:

«...в большинстве присоединяемых территорий существует административная система, но в большинстве случаев есть необходимость усилить факторы человеческих ресурсов, обучения (включая изучение языков) и бюджет. Если бы приоритеты были четко определены и направлены на области, которые являются критически важными в рамках функционирования в ЕС, можно было бы достичь более высоких результатов».

В январе 2003 года в отчете о результатах переговоров о вступлении Кипра, Чешской республики, Эстонии, Венгрии, Латвии, Литвы, Мальты, Польши и Словении, комментарий по главе ФК были еще короче:

«Все вступающие страны примут и внедрят правила, предусмотренные в этой главе с даты их вступления».

Для того, чтобы понимать, что стоит за этими сухими утверждениями, ниже подается короткий анализ настоящего положения дел в **ГВФК** в новых странах - членах.

Концепция ГВФК и законодательство

Все 12 стран – новых членов ЕС, кроме Кипра, Мальты и Латвии приняли комплексный директивный документ по **ГВФК** на государственном уровне. Правительство Чехии приняло директиву в ноябре 2005 года. Системы внутреннего аудита Мальты и Кипра основываются на существующих аудиторских структурах, унаследованных от прошлого, а Латвия использует в качестве основы системы внутреннего контроля сборник директив и политик.

Что касается законодательства, то во всех 12 странах – новых членах ЕС, кроме Кипра и Латвии приняты базовые законы. Кипр, Венгрия, Литва, Мальта, Латвия и Словения приняли отдельный закон о внутреннем аудите до мая 2004 года. Вторичные законодательные и/или нормативные акты, относящиеся к **ГВФК**, были разработаны и приняты во всех странах. Как показывает опыт, и директивы, и законодательство находятся в постоянном развитии и обновляются, как только возникает оправданная потребность пересмотра или доработки.

Внутренний аудит

Сегодня все 12 стран – новых членов ЕС законодательно сделали концепцию децентрализованного, функционально независимого внутреннего аудита частью центров поступлений и расходов национального бюджета. Мальта и Кипр с самого начала выбрали модель централизованного внутреннего аудита, что связано с относительно небольшими размерами их администраций. Нормативные документы и пособия по внутреннему аудиту, включая шаблоны уставов и кодов этики по внутреннему аудиту, были изданы во всех странах. Однако, степень использования внутреннего аудита в управленческой деятельности до сих пор остается разной. Понятие функциональной независимости развивается, но процесс требует времени. Старые привычки умирают медленно. Процесс приведение внутреннего аудита в соответствие с международными стандартами занимает значительное время.

Финансовое управление и контроль

Доступная информация не свидетельствует об одинаковом уровне продвижения к созданию адекватной системы ФУК в новых странах – членах. Годовые отчеты ЦПГ, анализ практических семинаров ЦПГ и результаты аудитов по верификации, проведенных Комиссией указали на серьезные недостатки в системах ФУК. В

этой отрасли еще многое нужно сделать, и ЦПГ должны сотрудничать с Высшими органами финансового контроля для дальнейшего усиления систем финансового менеджмента и контроля.

ЦПГ

Все страны создали Центральные подразделения гармонизации. Большинство этих ЦПГ охватывают вопросы как финансового менеджмента и контроля, так и внутреннего аудита; хотя некоторые страны предпочли создание двух ЦПГ для того, чтобы они занимались каждой отраслью в отдельности. Некоторые из 12 стран – новых членов ЕС создали централизованные советы аудита либо комитеты **ГВфК** для обсуждения наработок в государственном внутреннем аудите и консультирования ЦПГ.

Постоянное обучение ФУК и ВА

Все страны разработали программы и возможности для обучения ФУК и ВА. Это было требование для успешного окончания переговоров по разделу ФК. В начале большинство стран полагались на иностранных технических ассистентов, которые должны были покинуть страну по окончании программы. Отъезд иностранного консультанта мог прервать программы обучения, и тут возникла необходимость в других мероприятиях, которые бы сделали обучение доступным для менеджеров, финансистов и внутренних аудиторов на постоянной основе. Хорошим индикатором долгосрочной приверженности правительства дальнейшему развитию **ГВфК** является продолжение работы национальных схем обучения в этой сфере. Другой индикатор – развитие сотрудничества между государственным сектором и местными отделениями для достижения более высокого уровня сертификации.

2. Европейский парламент (КБК)

Во время переговоров о вступлении глава Комитета бюджетного контроля (КБК) Европарламента принял участие в учебных семинарах для того, чтобы выразить заинтересованность Европарламента в Разделе ФК. Семинары были организованы ГД по вопросам финансового контроля для госслужащих стран – кандидатов, на которых возлагалась ответственность за внедрение **ГВфК**. Семинары объясняли роль институтов контроля и аудита в Европейском Союзе. В ноябре 2001 года КБК также принял участие в ежегодной встрече Европейского суда аудиторов с ВОФК стран – кандидатов и высказал большой интерес к отчету о взаимоотношениях между ВАУ и национальными парламентскими бюджетными комитетами. СИГМА подготовила документ (СИГМА 2002) по этому вопросу, где представила два **пакета признанных лучшими практик**.

Первый пакет касался повышения ИВА их общей эффективности и обеспечения полного сотрудничества с соответствующими парламентскими комитетами. Позитивной практикой является создание и принятие норм и стандартов аудита, а также стандартов этики; четкое и краткое написание аудиторских отчетов, честный и фактический сбор информации и селективный подход в выборе аудиторских

отчетов, которые должны быть представлены парламенту. Достаточное внимание было уделено ряду вопросов: закрепление приоритетов аудита; создание отдельного подразделения для координации контактов с парламентом; активное методическое сопровождение результатов предыдущих аудитов и информирование парламента о всех случаях бездействия.

Второй пакет был посвящен парламентам и предлагал закрепление через законодательство независимости ВАУ от правительства и парламента. Глава ВАУ должен назначаться таким образом, чтобы обеспечить уверенность и широкую поддержку в парламенте, а также, чтобы парламентский комитет наблюдал за финансами ВАУ (которые должны быть независимыми от правительства) и информировал ВАУ о конкретных интересах парламента, при этом за ВОФК остается решение о приоритетах аудита. Все отчеты ВАУ должны быть своевременными и открытыми. Парламент должен ввести правила работы парламентских комитетов и предоставить им адекватную поддержку персоналом. Парламентские комитеты должны обсуждать аудиторские отчеты ВАУ и эти дискуссии должны быть открытыми для общественности и СМИ с целью обеспечения открытости управления и контроля над государственными средствами.

Тесные взаимоотношения между ВАУ и парламентом очень важны для обеспечения эффективного управления в правительстве. Отчет вызвал инициативу КБК организовать дискуссию, как часть отчетной процедуры по бюджету Европейской комиссии. В ней приняли участие Комиссар по вопросам бюджета и представители ЕСА, ВАУ (Мальты и Польши) и СИГМА.

Комиссия объяснила, что она вышла за рамки просто представления контроля и аудита исключительно для ранее присоединенных средств. Комиссия преуспела в воплощении в странах – кандидатах комплексных систем контроля на национальном уровне, на основе принципов управленческой подотчетности и функционально независимого внутреннего аудита, таким образом, создавая условия для перехода от инспектирования к подотчетности и прочной системе аудита. Комиссия сыграла значительную роль в этом переходе и сопутствующих культурных изменениях; ее вовлеченность дала в результате принятие нового законодательства в паре с новыми структурами контроля и аудита в странах – кандидатах. Европейский суд аудиторов и КБК выразили благодарность Комиссии за развитие комплексной схемы внутреннего контроля в секторе государственных финансов, выходящей за рамки масштаба средств ЕС.

3. Европейский суд аудиторов

В 2004 году Европейский суд аудиторов пересмотрел подход, согласно которому Комиссия вела переговоры по Разделу ФК в период с 2000 по 2004 год. Комиссии был отправлен отчет, однако он не был опубликован. Во время семинара ЦПГ в 2004 году представители Суда обсудили некоторые элементы этого обзора (Lingen 2004).

Поскольку в 1998 году Комиссия еще не разработала четкой стратегии о том, что должно быть достигнуто в результате выполнения условий Раздела ФК; она столкнулась с тремя основными трудностями:

- *Комиссия не могла опираться на опыт предыдущих переговоров о присоединении, поскольку вопросы финансового контроля не играли в них никакой роли. Системы финансового контроля стран – членов, которые были приняты ранее, не подвергались такому пристальному изучению;*
- *Отсутствовало четкое письменное описание присоединенных в контексте соответствующего Европейского законодательства, также не существовало понятных критериев или стандартов, относящихся к внедрению систем. До мая 2004 года, 15 стран – членов ЕС применяли и продолжают применять разные подходы в сфере финансового контроля;*
- *В 1999 году репутация Комиссии была поставлена на карту, и ее собственная система внутреннего контроля подверглась существенному реформированию согласно предложениям, внесенным в Белую Книгу в 2000 году и полной реорганизации в дальнейшем.*

Что касается первого элемента Раздела ФК, системы ГВФК и Суд признали, что Комиссия успешно разработала новую концепцию на основе международно-принятых стандартов контроля и аудита и «лучших практик», используемых в странах - членах. Комиссия никогда до этого не устанавливала принципы системы ГВФК для всего ЕС, поскольку не хотела дискриминировать различные системы ГВФК, установленных в существующих странах - членах. При том, что существовали процессы развития и обучения, совершенно очевидным был тот факт, что в 1998 – 2000 гг. Страны – кандидаты остро нуждались в четких инструкциях и директивах. Только после 2000 года страны – кандидаты постепенно осмыслили полный свод требований, которые необходимо выполнить в рамках Раздела ФК.

Несмотря на нестабильность в 1998 – 2000 гг., Разделы ФК для Венгрии, Польши и Словении были условно закрыты в первой половине 2000 года после переговорной фазы, длившейся всего 6 месяцев. Закрытие для этих стран было преждевременным, поскольку требования Раздела ФК были непонятными и нечеткими. Более того, условное закрытие не создавало странам – кандидатам политический стимул для дальнейшего совершенствования их систем финансового контроля. Медленный темп, с которым некоторые страны – кандидаты продвигались после условного закрытия переговоров, лишь подтверждает это. Суд рекомендовал не закрывать этап переговоров только на основе обязательств и обещаний, а рассматривать реальную возможность внедрения и продвижения всех критериев и условий.

Другие способы оценки новых систем ВК

Важно, чтобы новосозданные административные возможности новых стран – членов оставались под постоянным вниманием для того, чтобы их дальнейший прогресс можно было измерить и оценить. Это можно сделать несколькими путями. Внутренние оценки могут проводить ЦППГ через ежегодные отчеты и оценки. Эти отчеты должны основываться на возрастающем опыте в данной отрасли (тесты на соответствие) и на отчетах организаций ФУК и ВА. Создание **национального регистра внутреннего аудита** материальных результатов и рекомендаций было бы полезным инструментом наряду с центральным регистром Уставов внутреннего аудита. Уставы нужно сравнить с шаблонами, выпущенными ЦППГ и рассмотреть во время посредничества ЦППГ в конфликтах между руководством и внутренним аудитом.

Оценка качественного уровня ФУК и ВА может проводиться через самооценку в каждом из центров прибыли и затрат. Эта самооценка могла бы готовиться и проводиться ЦППГ в качестве пилотных проектов, а затем проводиться самостоятельно организациями ФУК и ВА. Контактная группа на своей встрече в Таллинне в октябре 2001 года обсуждала такие подходы. Несколько сложный метод, доступный для национальных организаций представлен на веб-сайте ФК ЦППГ и организациям контроля/аудита. Подробно излагать данный метод в этой работе нет особого смысла, но материалы, доступные на сайте очень рекомендуются для изучения ЦППГ и организациям контроля/аудита. Дальнейшие ссылки можно найти в Части 3, в разделе по самооценке менеджмента и финансовых департаментов²².

Другой метод оценки качества работы, выполненной институтами ГВФК – сертификация на соответствие **стандартам ISO**. Такая сертификация может быть слишком амбициозной целью для систем, получивших свое недавнее развитие в 12 странах – новых членах, но ее обязательно следует рассмотреть в планах на будущее. 17 октября 2005 года Организация международных стандартов опубликовала новую редакцию (см. <http://www.iso.org/iso/en>) стандартов в разделе ISO 9000:2005, дав словарь и определения Систем управления качеством (QMS), включая термины «аудитор», «команда аудита», «план аудита» и «масштаб аудита». ISO 9000:2005 будет полезен для всех пользователей стандартов, раздела ISO 9000, в частности, для людей, оценивающих QMS, или проводящих аудит на соответствие ISO 9001:2000 – например, внутренних аудиторов, внешних аудиторов сертификационных организаций, регуляторов, а также консультантов и тренеров по QMS.

В дальнейшем, независимая оценка эффективности и результативности, проведенная ВАУ либо целой административной структурой ГВФК и ее операционными составляющими, будет очень релевантной. О необходимости хороших отношений между ЦППГ, отдельными органами внутреннего аудита и ВАУ мы уже упоминали. ВАУ могут предоставить свидетельства ЦППГ, правительству и парламенту относи-

2 Франсиско Мершан, Риск менеджмент в Европейской Комиссии

тельно качества государственного внутреннего контроля в государственной администрации, а также его адекватности и соответствия стандартам.

Наконец, еще одна интересная инициатива заслуживает упоминания. Исследование разрабатывается Центром финансовых и монетарных исследований (Динга 2006), который является частью Национального института экономических исследований в Бухаресте.

Исследование делает попытку измерить через алгоритм **институциональных несоответствий** прогресс во внедрении **ГВФК** в Румынии и соответствующих свод правил и процедур ЕС. Процедура может быть использована для любой страны. Задача исследования – дать возможность уполномоченным лицам предпринимать коррекционные меры в случае несоответствия институциональной системы.

Для измерения различий между институциональными несоответствиями и Европейскими бенчмарками в исследовании было взято три критерия (статус, тренд и способность), ведущие к трем видам несоответствий (позиция, процесс и ресурсы). Говоря о позиции, мы рассматриваем экономию, эффективность результативность. Маркеры процесса – особенно интересны, - они включают направление, скорость, необратимость и самооценку процесса **ГВФК**. Например, маркер необратимости призван измерить качественный аспект, который может быть присущ институциональным реформам для обеспечения принятия и внедрения соответствующего свода правил и процедур. Он может показать изменяющиеся риски, которые страна (читай, правительство или министерство финансов) может обходить в процессе, безразличие к собственному прогрессу или искреннюю поддержку процесса. Этот процессный маркер измеряет, например, могут ли изменения к Закону о госслужбе, рассматриваемые правительством, поставить под угрозу статус внутренних аудиторов, или может ли отмена ЦПГ по внутреннему аудиту стать преимуществом либо препятствием для развития внутреннего аудита. Такие шаги были недавно предприняты польскими властями. Ресурсные маркеры относятся к построению соответствующей законодательной базы, к институциональным аспектам и культурной составляющей. Ценность данного исследования все еще нуждается в проверке. Первые измерения все еще проводятся, и остается посмотреть, будет ли возможным собрать результаты и использовать их как полезную информацию при принятии решений, но похоже на то, что у него есть потенциал для того, чтобы остаться частью проекта **ГВФК**.

Существует масса преимуществ у регулярного проведения оценки достижений в сфере **ГВФК** в различных странах, особенно после вступления, когда ведущая сила Европейской Комиссии менее очевидна и видима, и даже может вообще сойти на нет, когда функция ВАУ еще не достаточно зрелая для того, чтобы перенять на себя роль Комиссии в мониторинге дальнейшего развития внутреннего контроля и внутреннего аудита.

9. Будущая роль ГВфК

Краткий обзор последних изменений в странах - кандидатах; построение систем внутреннего контроля в западных Балканских странах и странах Европейской политики добрососедства: применение концепции ГВфК и использование опыта, вопрос «долгого вдоха».

Последние события по ГВфК в странах – претендентах

После волны вступления в мае 2004 года, осталось три страны – кандидата (Румыния, Болгария и Турция). Румыния и Болгария стали членами ЕС в январе 2007 года. Обе страны совершили значительный прогресс в сфере законодательства и внедрения ГВфК. В Румынии внедрили управленческую отчетность с 2006 года, к тому времени уже были созданы децентрализованные системы внутреннего аудита. Болгария изначально сделала выбор в пользу централизованного внутреннего аудита, встроив его в рамки системы инспектирования старого Государственного контрольного управления. В результате получилось Агентство ГВфК, соединяющее в себе инспектирование и внутренний аудит, где аудит был делегирован основным центрам затрат. Однако, построить свободный и независимый внутренний аудит под инспекционной эгидой было бы невозможно. В результате, Болгария сделала выбор в пользу строгого разделения между ФУК, внутренним аудитом и системой инспектирования, а в 2006 году приняла три отдельных закона, по одному – для каждой из систем, подчеркивая принципы разделения между внутренним аудитом, инспектированием и децентрализованным аудитом с целью усиления управленческой подотчетности. Румыния и Болгария получают преимущества от трехлетнего механизма перехода и поддержки, направленной на усиление системы государственного управления.

Турция была в числе стран – кандидатов с 2000, хотя официальные переговоры начались только в 2005 году. ГД по вопросам бюджета был в контакте с Турцией с 1999 года, в результате чего была принята Директива и Акт о государственной системе финансового менеджмента и контроля. Были приняты концепции управленческой подотчетности и независимого внутреннего аудита, но их внедрение происходило лишь частично и очень медленно. В начале 2006 года министерство финансов подготовило во втором чтении законопроект о внедрении Акта о государственной системе финансового менеджмента и контроля и о создании соответствующих организаций контроля и аудита. В июне 2006 года с Турцией был официально начат предварительный переговорный процесс по Разделу ФК. На сегодняшний день ведется наблюдение за внедрением Директивы и законов ГВфК.

В июне 2004 года Европейский Совет в Копенгагене решил, что Хорватию также следует рассматривать, как страну – кандидата, хотя переговоры были запланирова-

ны только на ноябрь 2005 года. В июне 2005 года хорватское правительство приняло Директиву о **ГВфК** с графиком проведения мероприятий по ее внедрению, а в декабре 2006 года – был принят закон о **ГВфК**. В июне 2006 года был официально рассмотрен раздел ФК, а в ноябре Совет принял решение о том, что Хорватия готова открыть работу по Разделу ФК.

В 2004 году правительство **Македонии** запросило статус страны - кандидата. Правительству был направлен обширный вопросник, а ответы на него были тщательно проанализированы. В ноябре 2005 Комиссия опубликовала аналитический отчет по поводу заявки Македонии. В феврале 2006 года Европейский Совет решил, что Македония могла бы получить статус кандидата, но переговоры нужно было перенести на более поздние даты.

С принятием в ЕС 10 новых стран – членов ситуация с **ГВфК** изменилась. Хотя новые страны – члены считают, что «старые страны – члены» также должны внедрять **ГВфК**, внимание Комиссии, целой армии консультантов и двухсторонних партнеров сместилось в сторону стран на западе Балканского полуострова и стран, расположенных вдоль границ расширенного ЕС: юг и юго-восток Средиземноморья, Кавказ и Восточная Европа (Украина и Молдова).

На этих территориях существуют две тенденции, о которых стоит упомянуть. Первая – ЕС оказывает такую же поддержку Восточным Балканским странам в сфере государственного внутреннего контроля, какую оказывал вначале переговоров о вступлении 10 странам – новым членам – например, системы государственного внутреннего контроля предлагаются с перспективы предложения, а не спроса. Гонка за привлекательными контрактами снова взяла верх над планированием выверенных шагов по реализации долгосрочных потребностей страны и качественной подготовки в переговорам о присоединении. Во-вторых, в ряде Балканских стран властные структуры уже были подготовлены и научены опытом соседних стран, которые уже прошли этап структурных изменений в сфере **ГВфК** и внешнего аудита. Даже консультанты и двухсторонние партнеры (монополизированные, как всегда) стали более осознанно подходить к **ГВфК**; сегодня они уже хорошо осведомлены о требованиях в рамках переговоров о присоединении. Тем не менее, зачастую их условия таковы, что Директива и соответствующие законы о **ГВфК** должны быть подготовлены в очень краткие сроки, - что повышает риск неудач, как это уже говорилось в части «Уроки, которые мы не выучили» (см. главу 7).

С другой стороны нет необходимости изобретать колесо снова и снова. Если **ГВфК** полезна в качестве критерия оценки, и ее поддерживают большинство международных организаций, есть только выгода в том, чтобы использовать предлагаемые шаблоны и приобретенный опыт наряду со знаниями, аккумулированными в консультировании, в присоединяемых странах. Очень важным является нахождение прагматичного баланса между скоростью копирования моделей и пониманием, интеллектуальным и институциональным принятием принципов и терминологии для проведения столь фундаментальных изменений старых как мир концепций.

Страны Западных Балкан

Продвижение стабильности и мира в странах Западных Балкан является ключевым приоритетом для внешней политики ЕС. Саммит «ЕС – страны Западных Балкан», состоявшийся 21 июня 2003 года в Салониках объявил:

«ЕС пересмотрит свою поддержку, направленную на развитие Европейских перспектив стран Западных Балкан. Будущее этих стран – в составе Европейского Союза. Постоянное расширение и подписание Афинского договора в апреле 2003 года вдохновляет и стимулирует Западные Балканские страны последовать по тому же успешному пути. Подготовка к интеграции в Европейские структуры и членство в ЕС через принятие Европейских стандартов ставит большие вызовы. Скорость продвижения вперед зависит от стран региона».

В 2000 году помощь региону направлялась через новые программы, получившие название CARDS¹¹. Задачи программ – поддержка участия стран Западных Балкан²² в процессах стабилизации и ассоциации (ПСА), которые являются ключевыми в политике ЕС по отношению к региону. SAP разработан для помощи странам в процессе Европейской интеграции. Одна из ключевых задач программы – институциональное и законодательное развитие, включая гармонизацию с нормами и подходами ЕС. Ключевым элементом SAP для этих стран, определяющем успех в сфере политических и экономических реформ, а также административные возможности, является формальные контрактные взаимоотношения с ЕС в форме Соглашения о стабилизации и ассоциации (ССА).

Международная открытость

Для стран Западных Балкан показательным является Индикатор восприятия коррупции. Его величина в 2005 году составляла 2,28 в сравнении с 6,20 в 25 странах – членах ЕС и 3,07 в группе стран ЕПС in 2005 (см. Приложение 2). Отчетность и борьба с коррупцией могут быть основными элементами роста инвестиций и создания рабочих мест. Средний уровень безработицы в странах Западных Балкан довольно высок. В связи с этим крайне важно бороться с коррупцией путем повышения подотчетности и открытости в государственных делах.

Директива о Региональной стратегии на 2001 – 2006 гг. и Директивы о стратегии стран CARDS охватывали бюджетную реформу, финансовый контроль, внешний и внутренний аудит как приоритетные сферы институционального развития. СИГМА

1 Помощь сообществу на реконструкцию, развитие и стабилизацию, принятая Советом регулирования (ЕС) No. 2666/2000 от 5 декабря 2000, OJ L306 vol. 43 от 7 декабря 2000

2 Албания, Босния и Герцеговина, условное правительство Косово, Сербия, Македония и Черногория

и иностранные консультанты получили запрос на оказание поддержки в этих сферах. В данное время техническая экспертиза предоставляется иностранными консалтинговыми фирмами, но в 2006 году будут введены двухсторонние соглашения. Интересно заметить, что в большинстве стран Западных Балкан должностные лица Министерства финансов уже обладают достаточными знаниями о переговорах по **ГВФК** в соседних странах. Большинство из них посещали семинары по **ГВФК**, организованные Центром улучшения качества в сфере финансов (ЦУКФ) при Министерстве финансов Словении совместно с СИГМА и большая часть информации, распространяемой на семинарах, достигла нужного политического уровня. В любом случае, происходит обмен идеями о современных стандартах внутреннего контроля, что делает страны восприимчивыми к принципам **ГВФК**.

Европейское агентство реконструкции начало финансирование программ в странах Западных Балкан до 2002 года. Одна из этих программ имела отношение к административной реформе, в частности, к государственному внутреннему контролю. Однако вместо того, чтобы начать с концепции комплексного государственного внутреннего контроля, развернутая деятельность и подписанные контракты были направлены на удовлетворение разовых потребностей страны (часто на основе исследований и рекомендаций Мирового банка), а не на использование уроков 12 стран – новых членов ЕС. Первая серия проектов по ЕАР была не очень успешной, по причине отсутствия комплексного подхода

В середине 2004 года ГД по вопросам бюджета начал миссию по изучению фактического состояния дел в западных Балканских странах. ЕАР и большинство персонала проектов технической помощи сегодня хорошо проинформированы о требованиях Комиссии к **ГВФК**. Тендеры на второе поколение проектов развития **ГВФК** будут мониториться ГД по вопросам бюджета в тесном сотрудничестве с ГД по вопросам расширения ЕС и помощи провайдеров технической помощи, что стало стандартной практикой еще при оказании поддержки 12 странам – новым членам ЕС.

В данный момент Албания и Косово находятся в процессе подготовки и обновления своих Директив **ГВФК** и адаптации своих законодательных баз к **ГВФК**. Подобные инициативы будут развиваться в Сербии, Черногории и Боснии-Герцеговине.

В результате всех перечисленных действий ситуация с **ГВФК** в Западных Балканских странах значительно улучшилась. Хорватия, Албания и Косово разработали директивы и законодательство по регулированию **ГВФК**; Черногория, Босния – Герцеговина и Сербия создали департаменты внутреннего аудита и рассматривают возможности воплощения всей стратегии **ГВФК**. Есть шансы, что некоторые (если не все) страны будут развивать и внедрять **ГВФК** еще до начала переговоров по Разделу **ФК**, или даже до начала процедуры подачи заявки на членство в ЕС

Очевидно, что направление действий ГД по вопросам бюджета нужно будет сместить с выдвижения инициатив и коучинга в сторону мониторинга и обеспечения того, чтобы достижения полностью соответствовали требованиям Раздела **ФК**, и чтобы ВАУ были готовы к обеспечению дальнейшего развития государственного внутрен-

него контроля. Это значит, что концепция **ГВФК** в целом хорошо воспринимается как модель, которую можно перенять в потенциальных странах - кандидатах, сообществе стран – доноров и двухсторонних консалтинговых проектах. В конечном счете, это доказывает, что **ГВФК** может найти свой путь без вмешательства ГД по вопросам бюджета.

Страны Западных Балкан вскоре начнут переговоры о присоединении и подвернутся оценке по тем же критериям, относящимся к **ГВФК** и внешнему аудиту, как это было в 12 странах – новых членах ЕС, если не строже. Причина этого – обучающая кривая Комиссии и стран – кандидатов, а также позитивная критика со стороны Европейского суда аудиторов. Наиболее важным выводом является то, что страны Западных Балкан страны смогут воспользоваться и воспользуются опытом, полученным 12 странами – членами ЕС во внедрении **ГВФК** за последние 6 – 8 лет.

В июле 2006 года Совет одобрил инструмент для помощи перед вступлением (ИПА) с целью помочь реципиентам (Албании, Боснии – Герцеговине, Хорватии, Македонии, Косово, Черногории, Сербии и Турции) справиться с вызовами Европейской интеграции, внедрить необходимые реформы, выполнить требования ЕС, продвигнуться в процессе стабилизации и ассоциации и заложить фундамент для выполнения Копенгагенских критериев членства в ЕС. Документ о перспективном планировании результатов (MIPD) - это стратегический документ для ИПА, который был принят на период три года с условием ежегодного пересмотра. Он был следующим после Директивы о перспективном планировании финансовых результатов (MIFF), который четко распределяет средства между реципиентами и между составляющими. Целью MIPD является построение стратегических рамок для работы ИПА в странах – реципиентах или странах – кандидатах и потенциальных кандидатах.

Бюджет ИПА на период 2007-2009гг. составил 4 миллиона 119,5 тысяч Евро. Основные средства помощи ИПА странам – реципиентам будут предоставлены через национальные программы. Хотя, около 10% имеющихся средств будет размещено через программы сотрудничества с реципиентами для поддержки их усилий по присоединению к ЕС. В период 2007-2009 гг. сумма помощи составила 401,4 тысяч Евро. Одной из сфер действия MIPD была определена реформа государственного управления. Эта сфера получает ко всему прочему поддержку на развитие государственного внутреннего контроля и внешнего аудита.

Европейская политика соседства

Западные Балканские страны находятся на пути к статусу стран – членов и им предстоит пройти процесс переговоров о присоединении, однако страны, охваченные программами в рамках Европейской политики соседства (ЕПС) не будут проводить переговоры. Тем не менее, они могут воспользоваться финансовой поддержкой ЕС при условии, что будут использовать программы ЕС для повышения отчетности и

открытости через развитие и обновление своих систем государственного внутреннего контроля, и приведение их в соответствие с международными стандартами.

В марте 2003 года Комиссия представила свою позицию в сообщении «Расширенная Европа – добрососедство: новые рамки для взаимоотношений с нашими восточными и южными соседями», где очертила основные принципы Европейской политики добрососедства. В октябре 2003 года Европейский Совет приветствовал эту инициативу и призвал Комиссию и Совет поддержать ее.

Выводы Совета от 16 июня 2003 года касались Украины, Молдовы, Беларуси, Алжира, Египта, Израиля, Иордании, Ливана, Ливии, Марокко, Палестинской Автономии, Сирии и Туниса. 14 июня 2004 года Совет предложил также участие в Европейской политике добрососедства таких стран как Грузия, Армения и Азербайджан, заявив при этом:

«Задача ЕПС – поделиться с соседними странами преимуществами от расширения ЕС 2004 года, а именно стабильностью, безопасностью и благополучием. Это делается для того, чтобы предупредить возникновение новых разделительных границ между расширенным Союзом и его соседями, а также, чтобы предложить им шанс участвовать в различных видах деятельности ЕС через тесное политическое, экономическое и культурное сотрудничество».

ЕПС предлагает привилегированные отношения с соседями, построенные на обоюдной приверженности общим ценностям в части верховенства права, эффективного управления, уважения к правам человека, продвижения добрососедских отношений, принципов рыночной экономики поступательного развития.

Начиная с октября 2003 года, Комиссия провела разъяснительные переговоры с партнерами в Восточной Европе и Южном Средиземноморском регионе, с которыми заключены соглашения о сотрудничестве и ассоциации.

ЕПС адресована соседям ЕС, в частности тем, казался рядом с ЕС вследствие его недавнего расширения. В Европе к таким странам относятся Украина, Беларусь и Молдова. В Средиземноморском регионе ЕПС относится к не-членам ЕС в Евро – Средиземноморском партнерстве (также известном как Барселонский процесс) за исключением Турции, которая развивает свои отношения с ЕС в рамках политики присоединения.

Совместно согласованный План действий определит приоритеты в плане приближения этих стран к Европейскому Союзу. План действий будет дифференцированным, то есть индивидуальным, с тем, чтобы отразить настоящее положение вещей в отношениях с каждой из стран, потребности и возможности, а также общие интересы. План также определит путь стран на ближайшие 3 – 5 лет. Планы будут предлагаться Комиссией, и утверждаться соответствующими советами по сотрудничеству.

Международная открытость

Для группы стран, охваченных ЕПС, показательным является индикатор восприятия коррупции. В государственной сфере. Этот индикатор равен 3.07 в сравнении с показателем ЕС - 6.36 и показателем Западных Балканских стран - 2.87 по состоянию на 2005 год³³. И снова подотчетность и борьба с коррупцией являются основными элементами роста инвестиций и создания рабочих мест. Средний показатель безработицы в странах ЕПС можно оценить на уровне 30%.

План действий включает **ГВФК** и внешний аудит, как часть административной реформы в рамках государственного управления. Именно поэтому Раздел 7 проекта Плана действий содержит следующий текст:

«Финансовый контроль и сопутствующие вопросы»

7. Рациональный менеджмент и контроль над государственными финансами

Государственный внутренний финансовый контроль

- *Развитие стратегии и подготовка директивы по системе государственного внутреннего финансового контроля (управленческой подотчетности и внутреннего аудита).*
- *Создание законодательной базы для государственного внутреннего финансового контроля.*
- *Постепенная гармонизация с международно принятыми стандартами (МФБ, ИВА, ИНТОСАИ) и методиками, а также лучшими практиками ЕС части контроля и аудита государственных доходов, расходов, активов и обязательств.*

Внешний аудит

- *Обеспечение создания адекватного функционирования независимого Высшего органа финансового контроля в соответствии с международно принятыми лучшими практиками и стандартами внешнего аудита ЕС (стандартами ИНТОСАИ –Международной организации высших аудиторских институций)»*

Этот стандартный текст подлежит обсуждению с партнерскими странами и вероятнее всего, будет дополнен в соответствии с интересами обоих партнеров и Комиссии. На момент написания невозможно оценить возможные последствия переговоров. Приверженность стран – партнеров идее развития **ГВФК** является добровольной и потому отличается от развития **ГВФК** бывших странах – кандидатах. Тем не

3 См. Приложение 2

менее, очень важно, чтобы правительство, а именно, Министерство финансов развивало проекты и программы по комплексному внедрению **ГВФК** и отказывалось от частичных и маргинальных проектов, не приведут к обновлению всей системы государственного внутреннего контроля в стране. Пилотные аудиторские проекты в министерствах не соответствовали идее повышения управленческой подотчетности или еще хуже, приводили к непониманию всех задействованных сторон и пустой трате государственных средств. Такие проекты могут причинить больше вреда, чем пользы, поэтому, прежде чем их реализовывать, важно взвешивать все «за» и «против».

Страны – реципиенты ЕПС можно разделить на две отличные друг от друга группы: Южные и Юго-восточные страны Средиземноморья от Марокко до Ливана/Сирии, и страны, относящиеся к бывшему советскому лагерю (Украина, Молдова и Кавказские страны). Многие страны первой группы копируют систему инспектирования, практикуемую во Франции, до реформ LOLF. Хотя в странах понимают преимущества обновления их национальных систем государственного внутреннего контроля, в них существуют определенные сомнения в проведении необходимых реформ. Принимая во внимание средний показатель коррупции, перспективы существенных реальных изменений в системе государственного внутреннего контроля в краткосрочной и среднесрочной перспективе, не кажутся слишком высокими. Тем не менее, если в этих странах существует платформа для заинтересованности во внедрении рационального финансового менеджмента и контроля, они заслуживают поддержки. При согласии соответствующих правительств, хорошим первым шагом могло бы стать прохождение рамочной диагностики ГРФО для мониторинга скорости продвижения в долгосрочной перспективе и принятия мер по поддержке администраций с более высоким уровнем подотчетности.

Страны из второй категории уже высказали стремление к более тесным связям с ЕС, и с интересом рассматривают развитие **ГВФК** и внешнего аудита в соседних странах. Их настоящее положение вещей близко к тому, что было у стран – новых членов ЕС до вступления, и они выразили конкретную заинтересованность к концепции **ГВФК**. На самом деле, Украина, Молдова и три кавказские страны находятся в постоянном сотрудничестве с Мировым банком и Европейской Комиссией, в вопросах начала государственной административной реформы, включая внутренний контроль.

Осталось глубоко вдохнуть и посмотреть вдаль

Страны Западных Балкан и другие, которые рассматривают необходимость обновить свои системы государственного внутреннего контроля согласно международным стандартам и лучшим практикам ЕС должны осознавать, что это вопрос долгосрочной политики и долгосрочной приверженности. Тут важно выставить реальные временные рамки и предпринимать реальные шаги. **ГВФК** нельзя внедрить за одну ночь, или даже за два года. Хотя многих ошибок можно избежать изучив опыт стран, прошедших этот процесс: как они проходили неизбежные препятствия

и решали сопутствующие проблемы. Опыт также показывает, что пройдет немало времени, прежде чем люди реальное поймут и примут значения и последствий управленческой подотчетности и внутреннего аудита. Это понимание может быть достигнуто только вследствие интенсивных, широких и ориентированных на результат дискуссий между всеми участниками государственного управления и контроля, под руководством центральных организаций, которые должны стать собственниками процесса развития и внедрения **ГВФК**.

Вопрос о том, подходит ли концепция **ГВФК**, основанная на внутреннем аудите рисков, для развивающихся стран, зависит от ряда важных условий в управлении этими странами: существует ли реальное желание на наивысшем политическом уровне достигать прогресса?; существует ли реформа на местах?; существуют ли управленческие возможности? Не менее важной необходимостью является эффективная система бюджетирования и учета. Успеха можно достичь только при условии, что ответы на все эти вопросы – положительные, и при наличии понимания, что для эффективных реформ необходимо долгосрочное планирование.

Тем не менее, последние изменения в таких странах как Македония, Босния – Герцеговина, Азербайджан, Молдова и даже Таджикистан (где прилагаются усилия по внедрению) показывают, что адаптация концепции **ГВФК** может стать успешной и убедительной в достаточной мере, чтобы убедить правительства в необходимости процессов изменений. В некоторых странах - членах уже рассматривается разделение структур по политическим или экономическим причинам, для стран же, у которых нет обязательств по вступлению, проще будет продвигаться собственным путем, с учетом локальных обстоятельств и традиций, которые могут не совпадать в полной мере с концепцией **ГВФК**. Только будущее покажет, насколько достаточно сложный шаблон **ГВФК** может прижиться в странах, где до сих пор практикуется сильный централизованный контроль и где открытость остается в лучшем случае – концепцией.

10. Выводы

Концепция **ГВфК** развивается в ответ на развитие смежных сфер. Поскольку системы государственного внутреннего контроля 15 стран – членов ЕС не гармонизованы, страны – кандидаты были в растерянности, которую из систем можно считать «лучшей практикой». Они обратились к Комиссии за разъяснениями, что нужно считать «лучшей практикой» и рекомендациями. Существенная оценка стран – кандидатов в согласно «Большому вопроснику» дает возможность понять, какие элементы **ГВфК** являются необходимыми. Более того, международные события (ENRON и события, повлекшие за собой административную и финансовую реформу самой Европейской Комиссии в 2000 году) подняли общественный интерес к рациональному финансовому менеджменту в государственном и частном секторе и содействовали пониманию последствий коррупции, злоупотреблений и бессистемного учета.

ГВфК развился в стратегию в ответ на беспокойность стран – членов в вопросах коррупции в посткоммунистических странах. Оправданность этой беспокойности была подтверждена программой Международная открытость. Страны – члены и Европейские институты настаивали на том, чтобы поднять эти вопросы на переговорах о вступлении и требовали развивать открытость о подотчетность. **ГВфК** может основываться только на принципах демократии и верховенства права. Тем временем Комиссии предстояло сделать сложный выбор. Предыдущие переговоры о вступлении не содержали раздела по финансовому контролю. Комиссии не могла полагаться на этот прецедент. Продвижение одной модели **ГВфК** в качестве лучшей Европейской практики означало бы, что другие Европейские модели не являются лучшими практиками, что само по себе, - достаточно проблемное заявление. Тем не менее, Комиссия решила, что на ранних этапах и в интересах стран – кандидатов, современные международные лучшие практики и эффективные методы их государственного и частного секторов буду предлагаться странам – кандидатам в качестве примеров. Этот подход позволял использовать последние стандарты контроля и аудита, рекомендованные институтами подобными Международной организации высших аудиторских институций (ИНТОСАИ) и Института внутренних аудиторов, а именно управленческую подотчетность и децентрализованный, функционально-независимый внутренний аудит. В процессе переговоров о вступлении этот выбор не ставился под сомнение ни одной из стран – членов и поддерживался большинством. Многие, включая Комиссию, в то же самое время применяли эти практики и приемы для совершенствования своих собственных систем. Если бы не было волны переговоров, приведшей к вступлению новых стран, концепция **ГВфК** по всей вероятности, не получила бы своего развития. Вероятнее всего, что предсказания (см. стр. 33) о том, что страны – кандидаты (подобно странам - членам) могли не воспользоваться оправданием, если бы не внедрение **ГВфК**.

Одним из наиболее сложных вопросов, связанным с государственным внутренним контролем является словарь терминологии. **ГВФК** не может похвастаться таким богатым словарем, как секторы рыболовства или ядерного сотрудничества, однако выработать общую терминологию и найти адекватные национальные соответствия таким концепциям, как управленческая подотчетность, аудит, промежуточный и финальный финансовый контроль, учет, независимость, инспектирование и т.д. оказалось непросто. Ключевой вопрос часто состоит не в том, чтобы объяснить, что значит концепция, а в том, чтобы объяснить, чего она не значит. Иными словами, определение ролей и обязанностей каждого участника было первейшей необходимостью для обеспечения эффективного сотрудничества без накладок и конфликтов интересов.

В международной сфере государственного внутреннего контроля существует постоянная путаница понятий (инспекторы выполняют аудит, бухгалтера и контролеры выступают аудиторами и т.д.). В результате приходится иметь дело со сложными и непродуктивными взаимоотношениями между контролирующими органами. Обязанности операционного менеджмента (промежуточного финансового контроля) должны быть отнесены от высших органов финансового контроля, внутренний аудит должен развиваться вне инспектирования и контроля, операционный менеджмент должен быть отделен от оценки, финальный финансовый контроль и внутренний аудит должны быть разделены, а аудит систем должен стать ключевой задачей внутренних аудиторов. Такие изменения задевают долгие традиции, и их изменение несет за собой культурные изменения в административных процедурах и мышлении. В этом контексте нахождение новых ролей для тех, кто боится проиграть от проведения реформ, является важной задачей, например, инспектора могут пройти переобучение по вопросам злоупотреблений или повысить свою квалификацию, чтобы стать «качественными» инспекторами.

ГВФК и административная реформа ЕС 2000 года развивались параллельно, и не удивительно, что при взаимном способствовании. Для обоих процессов сценарий развития совпадает со сценарием демократии: это динамические процессы, которые постоянно стремятся к совершенствованию в условиях стремительных изменений внешних факторов. Реформы ЕС продолжают развивать единый подход к аудиту/контролю. **ГВФК** все еще необходимо дальнейшее углубление и разветвление в тех странах, в которые встали на путь внедрения. Использование концепции географически расширяется с каждой страной, где идентифицируется и признается необходимость пройти этот путь. Если говорить о **ГВФК**, мы подразумеваем гармонизацию стандартов и процедур и то, что государственный внутренний контроль за использованием средств ЕС должен соответствовать международным стандартам, не удивительно, что страны – кандидаты жалуются на непоследовательность в терминологии и организации механизмов менеджмента и контроля в сфере Общей аграрной политики и Структурных фондов ЕС. В Разделе 4 приведены комментарии по этому вопросу и выводы по гармонизации и способам организации процессов, которые

были бы логичными и взаимовыгодными, а также отражали бы новый инструмент для оценки предварительной помощи.

ГВфК ставит за цель аккумулировать последние достижения в сфере внутреннего контроля и аудита, имеющиеся в государственном и частном секторе. В странах – кандидатах происходят реформы, но это стоит определенных средств. Тем не менее, переговоры о вступлении помогли странам – кандидатам принять политические решения и принять международные стандарты быстрее, чем этого можно было ожидать. Даже, если в определенных странах некоторые решения принимались слишком поспешно либо без глубокого понимания вопросов и потребностей, основные элементы внедрения международных стандартов сегодня прочно интегрированы в головы и законах таким образом, что создана база для работы над ними в будущем. Это не значит, что никаких угроз не существует. Мнения могут изменяться с приходом новых правительств, представители которых могут не разделять интерес к вопросам открытости и подотчетности, и захотеть, чтобы важные финансовые и аудиторские посты занимали их друзья. Старые привычки тяжело умирают. В связи с этим важно, чтобы Директива о **ГВфК** определяла стратегические рамки того, что подлежит регулярному пересмотру и обновлению, оценке и внедрению высшими контролирующими органами. Высший институт аудиторов должен предоставлять комментарии по законодательной и других инициативах, которые отводят страну в сторону от **ГВфК**. Это является поводом для беспокойства и постоянного внимания.

Создание сети и перспективы

ГВфК никогда бы не стал успешным стандартом для реформ государственного внутреннего контроля, если бы не **тесное партнерство** между странами – кандидатами, СИГМА, ТАИЕХ, провайдерами технической помощи и двухсторонними проектами, ВАУ, Европейским судом аудиторов и Европейской Комиссией. Несомненно, это является результатом **формального и неформального сотрудничества** между партнерами.

Наиболее выдающимся примером инструментов сотрудничества в сфере государственного внутреннего контроля была, без сомнения, **Контактная группа Европейских организаций финансового контроля**. Хотя с точки зрения Комиссии, решение о прекращении организации и финансирования этих встреч было защитным, оно оставило страны – новые члены (и старые тоже) в стороне от центральной платформы обсуждения их проблем по внедрению новых систем **ГВфК**. Некоторое время Контактная группа восполняла потребность группы в обсуждении конкретных проблем при внедрении современных стандартов контроля и аудита в условиях государственного сектора.

Эффективные международные профессиональные органы, как то МФБ и ИВА не могут компенсировать потери от прерывания такой формы сотрудничества, какой был Контактная группа. Не может этого сделать и ИНТОСАИ, организация, специально созданная для органов государственного внешнего аудита. К сожалению, на

сегодняшний день в Европе не существует межправительственного органа, который может обсуждать, делиться опытом и заниматься гармонизацией стандартов государственного внутреннего контроля или внутреннего аудита. Растерянность новых десяти стран – членов, которые одобрили **ГВФК**, а затем оказались перед необходимостью постоянно консолидировать далеко идущие изменения, начатые во время переговоров, не имея при этом площадки для совместных встреч, можно понять. Даже страны – старые члены ЕС, которые не проходили через подобные процессы, чувствовали нехватку возможности проводить дискуссии.

Договоренности на период перехода (2004-2006), во время которого страны – члены получал дальнейшую поддержку для усиления их административных структур, позволила ГД по вопросам бюджета взять а себя инициативу по организации практических семинаров для Центральных согласовательных подразделений 12 стран – членов с целью обсуждения их прогресса (или его отсутствия) и консолидации достижений. Эту инициативу высоко оценили все участники, но на встрече ЦППГ в Словении в 2006 году они снова выразили (как и Вене) свое сожаление о том, что Комиссия решила не организовать такие встречи в дальнейшем. Один из делегатов объяснил, что отчеты с практических семинаров были мощным документом для защиты позиций ЦППГ в правительствах стран. Он также отметил, что отношение на местах изменяется медленно и международная дискуссионная платформа необходима, поскольку она помогает собрать воедино участников от Комиссии, властей и экспертов.

Комиссия решила, что не может предпринимать никаких действий для организации такой платформы, поскольку у нее нет необходимости обсуждать национальные системы государственного внутреннего контроля стран – членов. На самом деле от 27 стран – членов не было единодушно высказанного желания по организации дискуссий на эту тему. Самым лучшим вариантом для организации **новой межправительственной платформы** обсуждения государственного внутреннего контроля была бы инициатива стран – членов, поддержанная 15 странами – членами ЕС, разделяющими их интересы. Это вернуло бы инициативы по сотрудничеству в страны – участницы и было бы чем-то похожим на предложения Венгрии 1996 года о «Ассоциации Европейских организаций контроля». В ассоциацию стран – членов могли быть приглашены и другие заинтересованные страны, а также делегаты от Комиссии и стран – кандидатов для обсуждения и обмена опытом и лучшими практиками, бенчмаркинга достижений и сравнения/обсуждения успехов с целью устранения препятствий на пути к прогрессу.

Европейский парламент ссылается на сотрудничество организаций финансового контроля в своем отчете за 2004 год по выполнению общего бюджета. ЕП пригласил Комиссию «создать **сеть сотрудничества организаций финансового контроля** (включая ежегодную встречу в присутствии Парламентского бюджетного комитета) для обсуждения и обмена опытом в сфере систем внутреннего контроля (включая внутренний аудит) в ЕС и подотчетности, чтобы таким образом способствовать

более эффективному сотрудничеству между странами – членами и Европейским Союзом, а также пригласить соответствующий комитет с целью предоставления средств из бюджета ЕС для такого сотрудничества». В свете будущего такое приглашение ожидаемо и необходимо, а также заслуживает того, чтобы быть принятым во внимание заинтересованными сторонами, рассматривающими возможность оживления сети сотрудничества Европейских ОФК.

Консультанты и партнеры по твиннингу являются неотъемлемыми элементами развития **ГВФК** стран – кандидатов. Без них было бы невозможно пройти все этапы внедрения **ГВФК**. Консультанты, двухсторонние партнеры и особенно СИГМА проделали ценную работу в этом направлении. Однако негативные явления монополизации в этом секторе нельзя пропустить, так же как и негативные тенденции игнорирования прошлого опыта. Эта книга написана с надеждой на то, что она сможет помочь преодолеть эти опасности. ЦПГ должны объединить свои усилия и установить правила проведения тендеров на оказание технической помощи с учетом их опыта в данном вопросе.

В последние годы мы увидели много оценок относительно прогресса стран – членов в деле внедрения **ГВФК**. Существует ряд инициатив по дальнейшему развитию и совершенствованию приемов оценки. ЦПГ должны развивать и популяризировать методики самооценки департаментов, вовлеченных в проведение контроля и аудита. Кроме того, они должны ежегодно подавать отчет о статусе **ГВФК** в правительстве наряду с бенчмаркингом достигнутого прогресса. Высшие органы финансового контроля должны готовить и высказывать свою позицию относительно общего развития и направлений **ГВФК**, однако существует риск, что они недостаточно сильны для такой деятельности. Возможно, стоит организовать проведение общей оценки внедрения **ГВФК** во все странах – новых членах за период, скажем, четыре года с момента их присоединения. Оценка может проводиться рабочей группой, основанной по эгиде Европейских ОФК или ЦСП. Это было бы очень своевременно, поскольку уже начали поступать сигналы о том, что в некоторых странах – новых членах не придерживаются **ГВФК** (особенно в тех, где Раздел ФК был закрыт досрочно). Новоизбранные правительства могут (или предпочитают) не знать об обязательствах в рамках переговоров по Разделу ФК и могут тормозить усилия по построению сильной системы государственного внутреннего контроля. Такая ситуация неблагоприятна для налогоплательщиков стран, поскольку у них есть право на подотчетное и открытое управление, а также для налогоплательщиков ЕС, которые инвестируют усилия и средства ЕС в перестройку сектора государственного внутреннего контроля этих стран.

В заключение, концепция **ГВФК** развивалась во время переговоров о присоединении с 12 странами – членами ЕС, и шлифовалась в дальнейшем. В 15 странах – членах ЕС можно увидеть индикаторы изменения мышления в направлении того, как можно изменить и обновить старую систему государственного внутреннего контроля. Концепция **ГВФК** принимается в новых странах – членах на западе Балканского полуострова. Благодаря своей успешной формуле и цели по усилению позиций

министров финансов, заинтересованных в адекватном выполнении бюджета, современном управлении и внутреннем контроле, концепция нашла последователей в правительствах стран – участников программ Европейской политики добрососедства (сегодня концепцию тестируют даже в Центральной Азии!). Успех **ГВфК** не зависит от перспектив вступления, а основывается на постоянстве и приверженности. **ГВфК** стала жизнеспособной концепцией с практической целью; она не является догмой, а продолжает развиваться как инструмент путем соединения соответствующих лучших практик. **ГВфК** может способствовать открытости и подотчетности в тех странах, которые готовы к проведению далеко идущих изменений в государственном управлении. Тот факт, что эта формула Комиссии была принята как полезная концепция и позиция международными организациями, такими как СИГМА, ИНТОСАИ и Мировой банк, а также используется как инструкция и стандарты международными профессиональными органами, такими как ИНТОСАИ, ИВА и ИВАЕК, и инициативами ГРФО доказывает ее полезность. Концепция и внедрение **ГВфК** совершили большой прорыв на международной арене государственного внутреннего контроля, и, по-видимому, такая тенденция сохранится и в обозримом будущем.

Схема 1. Схематическая организационная структура ГВФК при наличии в центральных органах управления одного ЦПГ

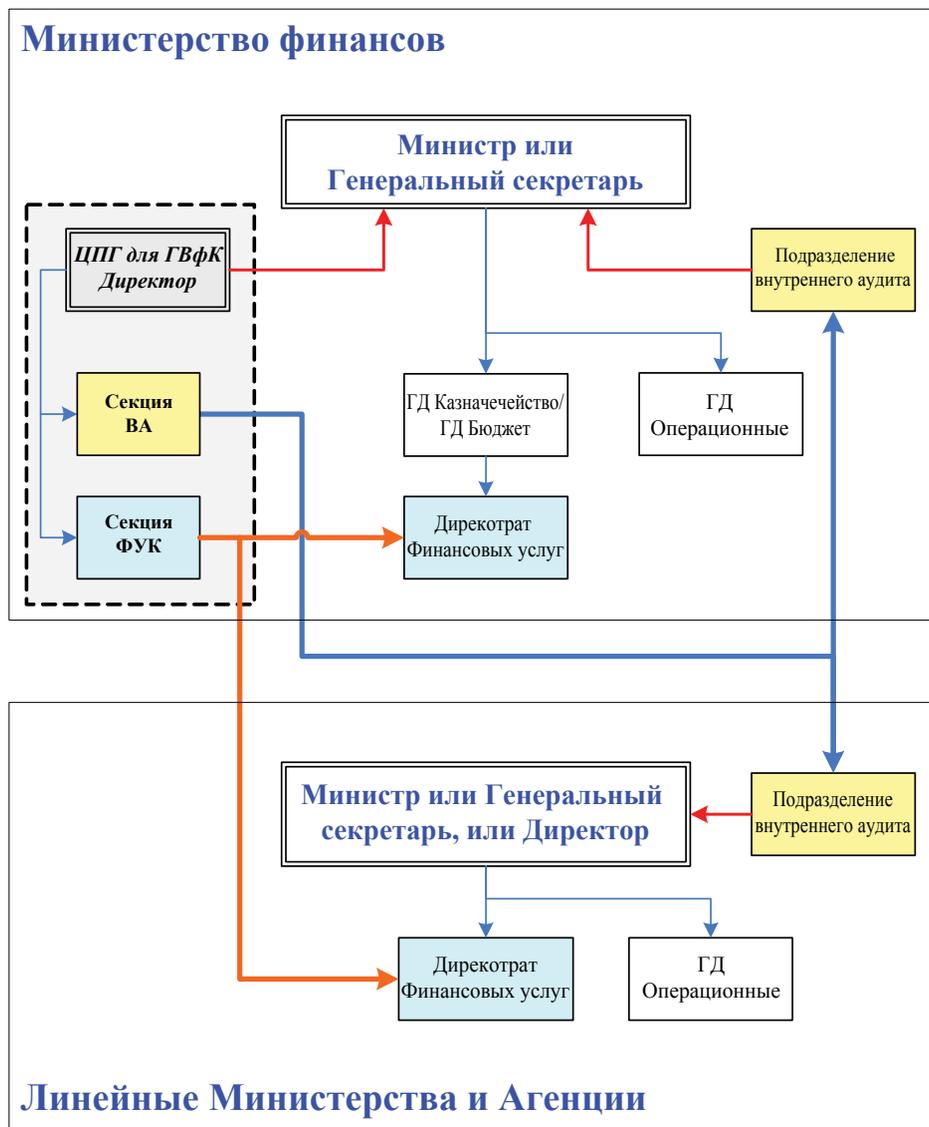


Схема 2. Схематическая органиграма ГВФК при наличии в центральных органах управления двух ЦПГ

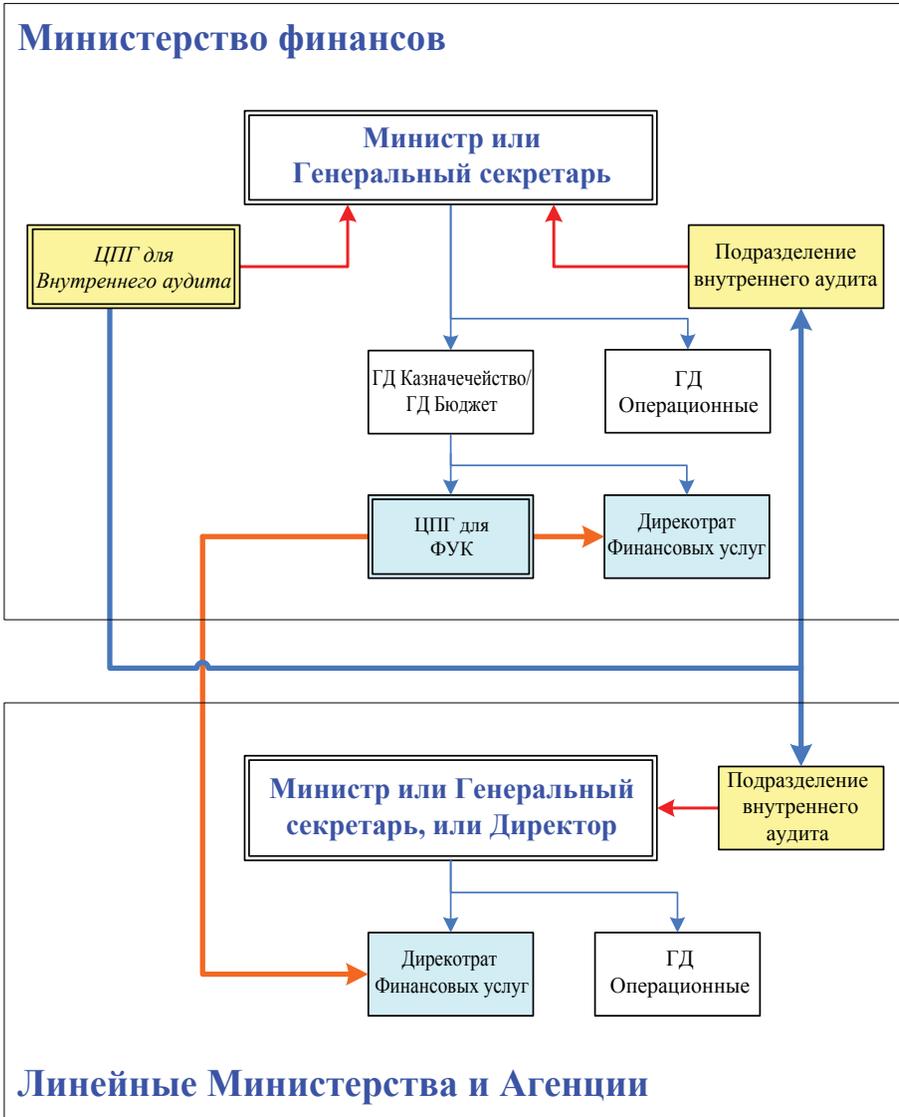


Схема 3. Структура управления, контроля и аудита Европейской Комиссии

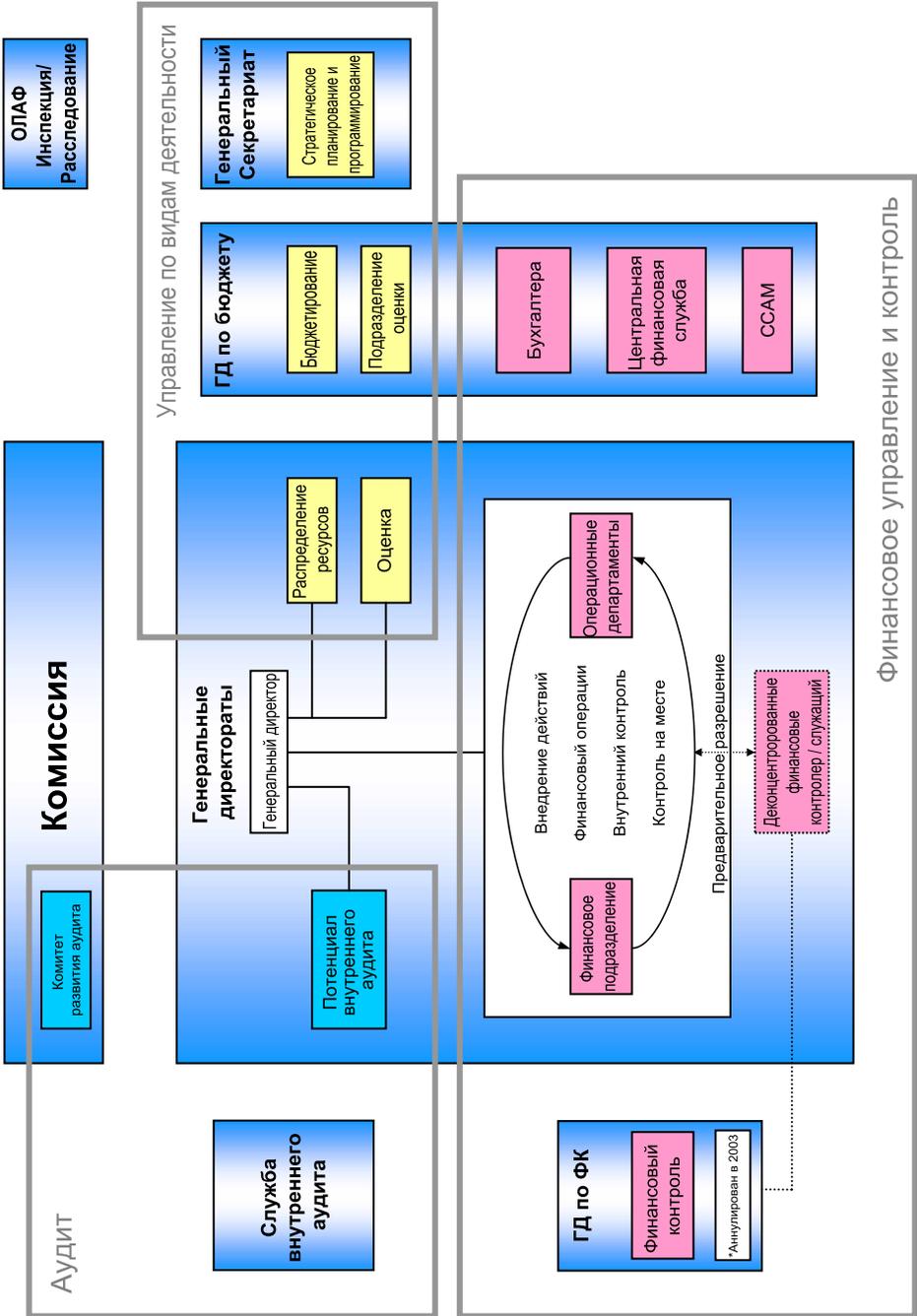
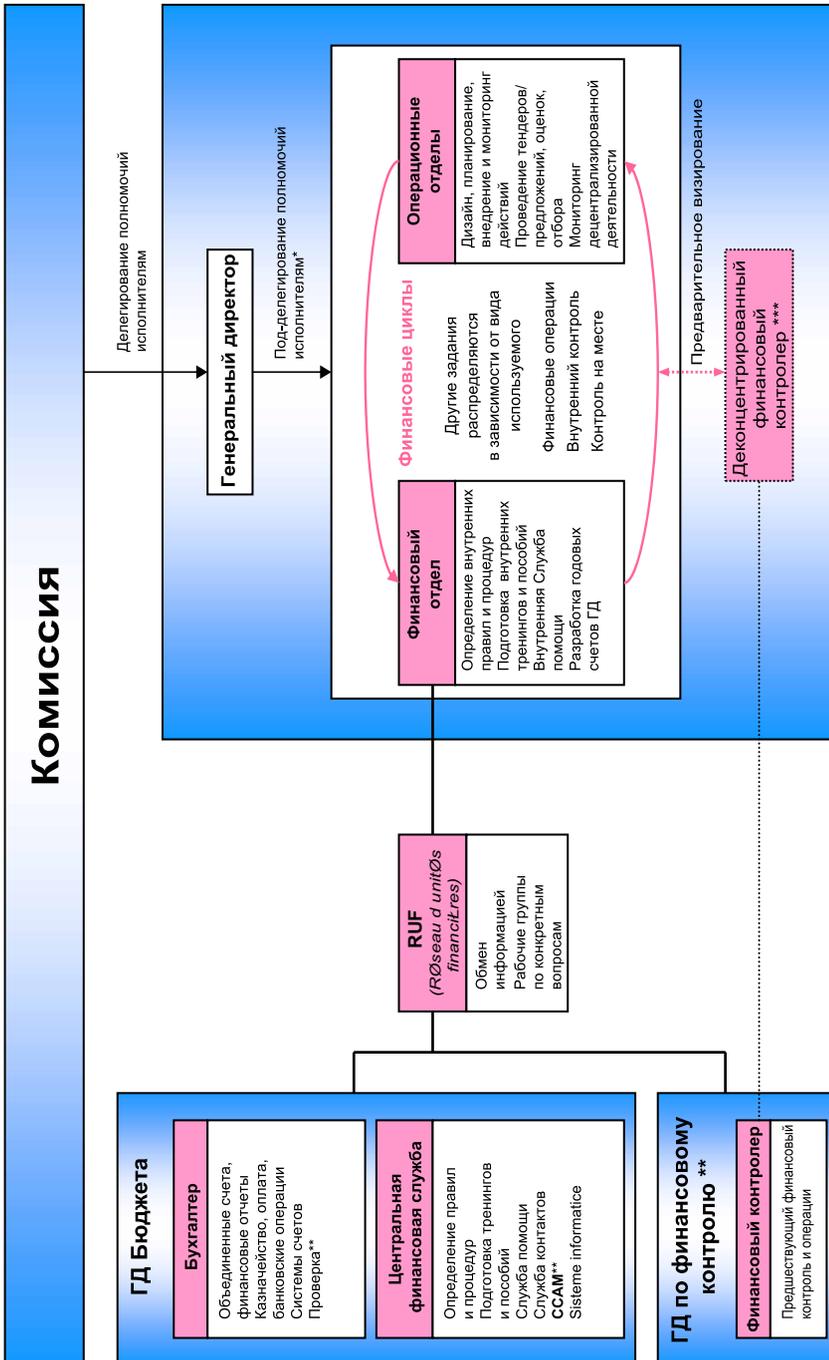


Схема 4. Система финансового управления и контроля Европейской Комиссии

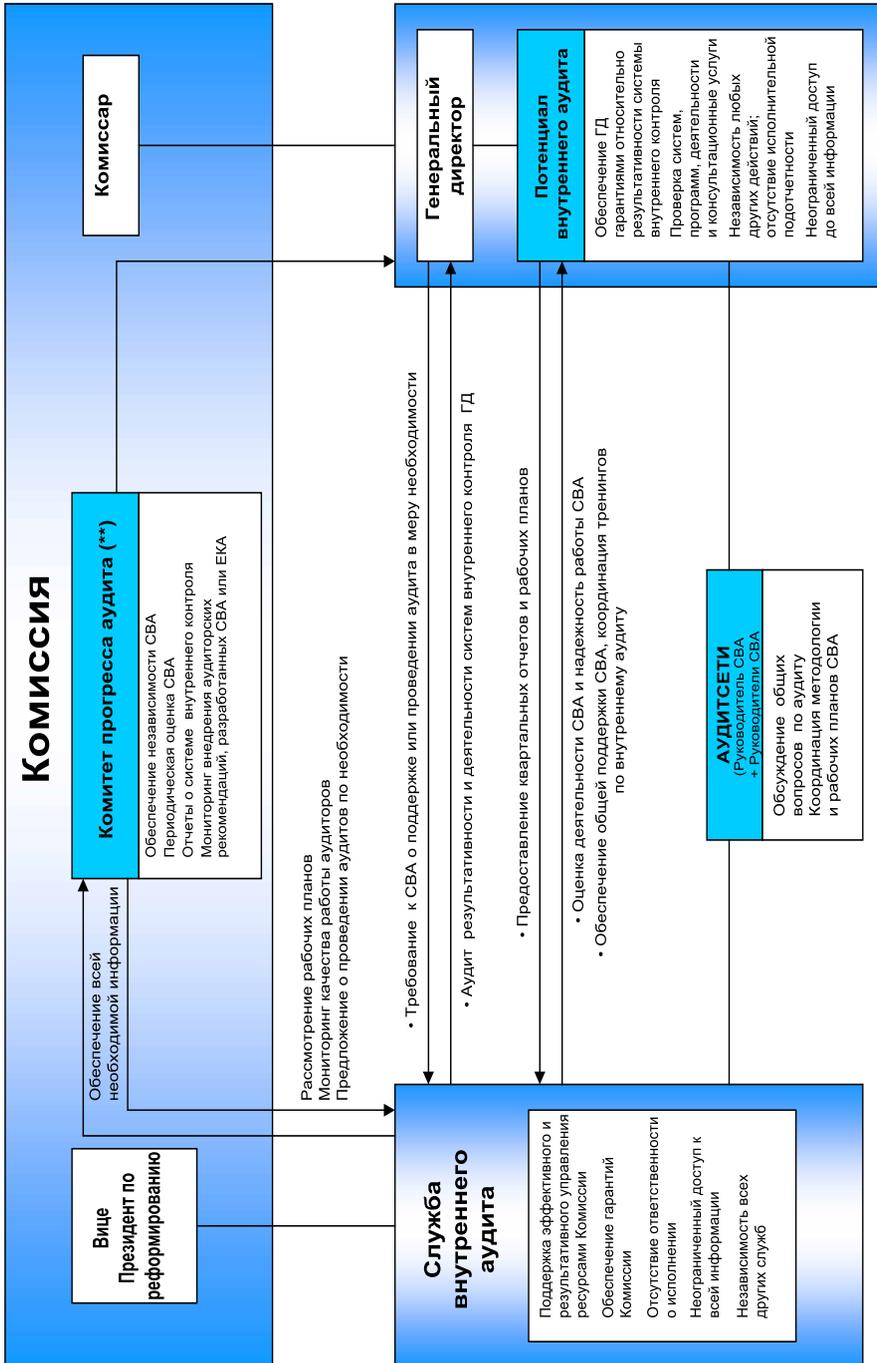


(*) Вид финансового цикла определяется видом подделегирования (в большинстве случаев операционным отделам)

(**) Переходные положения предопределяющие внедрение нового финансового регулирующего документа, предполагающего аннулирование централизованного предварительного контроля.

(***) В меру необходимости.

Схема 5. Презентация системы аудита Европейской Комиссии



(*) После внедрения «ускоренного продвижения» предложений о модификации статьи 24 финансового регулирующего документа об отделе внутреннего аудита от финансового контролера
 (**) Комиссар по Бюджету, ВП по реформированию, два других Комиссара, один внешний участник

Рисунок 1. Участники семинара ЦПГІ в Льювене, Бейджхофе, июнь 2003



Рисунок 2. Участники семинара ЦПГГ в Льеувене, Городской Совет, июнь, 2003



Рисунок 3. Участники семинара ЦПГ2 в Венгрии, ноябрь, 2004



Рисунок 4. Участники семинара ЦПГЗ в Блед, Словения, март, 2006



*Bled in the past - from the book "The Glory of the Duchy of Carniola"
by Slovenian nobleman and polymath Janez Vajkard Valvasor, 1689*

**THIRD WORKSHOP FOR
CENTRAL HARMONISATION UNITS
IN EU MEMBER STATES AND APPLICANT COUNTRIES**

Bled, March 13 -15, 2006



Рисунок 5. Прогресс в развитии Национальной Камбоджийской службы аудита

В статье газеты Phnom Penh, 6 декабря 2002 года, представлено было празднование первой годовщины начала работы Национальной службы аудита Камбоджи (ВАУ). Доноры отметили этот происшествие как большой шаг вперед в развитии надлежащего управления в сфере финансов государства. Кроме политического награждения высшего руководства, заслуживающим внимания стало представление специальных знаков различия и форменной одежды – белые или голубые брюки и белый жакет с золотой тесьмой. Национальная служба аудита готова до работы, но остается вопрос: отвечает ли она требованиям Лимы?

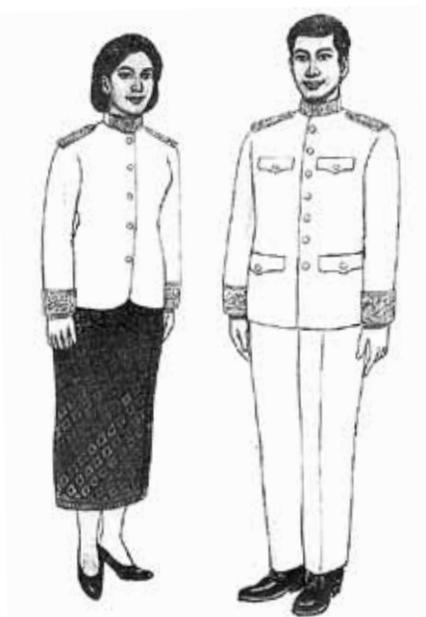
**Рисунок 6. Звездное будущее ГВФК (Прага, 2004)**

Рисунок 7. В ожидании реформ?



Рисунок 8. ГВФК: контроль за «расходами», а не контроль за «правописанием»



Приложение 1

Перечень «Строителей» ГВфК

Каждый человек, упомянутый ниже, обеспечивал, так или иначе, вклад в разработку и внедрение ГВфК как внутри, так и за пределами Комиссии. Автор приносит извинение за все пропуски или ошибки.

Имя	Организация
Албания	
Г. Джио НДРЕЯ	Минфин
Болгария	
Г. Любомир ДАТСОВ	Минфин
Г. Анатас ДОБРЕВ	Минфин
Г-жа Джинка ДРАГАНОВА	Агентство ГВфК
Г. Николай ГЕОРГИЕВ	Минфин
Г-жа Татьяна ХУБЕНОВА	Агентство ГВфК
Г-жа Мариана ХРИЩЕВА	Миссия
Г. Тома ЕКОВ	СКО
Г-жа Добринка МИХАЙЛОВА	Минфин
Г. Георгий НИКОЛОВ	НУЛ
Г-жа Надея САНДАЛОВА	НУЛ
Г-жа Свилена СИМЕОНОВА	ГВфК
Г-жа Мариана ТУЧИЕВА	СКО
Г. Цветан ЦВЕТКОВ	ГВфК
Г. Милен ВЕЛЧЕВ	Минфин
Г. Нахит ЗИЙЯ	МоF
Комиссия	
Г. Юрген АНДЕРМАН	ГД по вопросам бюджета
Г. Жан-Пьер БАШ	ГД по вопросам бюджета
Г. Мартин БЕК	ГД по ФК
Г. Майкл БЕРРИСФОРД	ГД по вопросам расширения
Г. Бернд БИЕРВЕРД	ГД по вопросам расширения
Г. Эдвин КРУНЕН	СВА
Г. Давид ДАЛИ	ГД по внешним связям
Г. Люсьен ДЕ МУР	ГД по ФК
Г. Рейнер ЭМШЕРМАНН	Кабинет
Г-жа Мария ФИРИСИ	ГД по вопросам бюджета
Г-жа Карин ФОГТ	ГД по внешним связям

	Имя	Организация
Г.	Петер ГАЛЛАГЕР	ГД по вопросам расширения
Г.	Роберт ГИЛИСС	ГД по вопросам бюджета
Г.	Доменико ДЖИЛЬОТТИ	ГД по вопросам расширения
Г.	Энрико ГРИЛЛО ПАСКВАРЕЛЛИ	ГД по вопросам расширения
Г-жа	Анка ГРИУ	ГД по внешним связям
Г.	Борко ГАНДЗИСКИ	ГД по внешним связям
Г-жа	Гильде ГАРДЕМАН	ГД по вопросам расширения
Г-жа	Нора ГЕЙРИНЕНН	ГД по вопросам расширения
Г.	Йоханнес ГИРЕН	ГД по региональной политике
Г.	Раймонд ГИЛЛ	ГД по вопросам бюджета
Г.	Антонио ИЗКВЕРДО	ГД по внешним связям
Г.	Педер ДЖЕКОБСОН	ГД по вопросам бюджета
Г-жа	Любомира КАКАЛЯКОВА	ГД по вопросам бюджета
Г-жа	Марианне КАРЕПОВА	ГД по вопросам расширения
Г-жа	Уна КЕЛЛИ	ГД по внешним связям
Г.	Мартин КЕРН	ГД по внешним связям
Г-жа	Ульрика КЛИНГЕНСТИРНА	ГД по ФК
Г.	Жозе ЛЕАНДРО	DG ЕКФИН
Г-жа	Каролин ЛЕФФЛЕР-РОТ	ГД по вопросам расширения
Г.	Джером ЛЕГРАНД	ГД по вопросам расширения
Г.	Андре ЛИС	ГД по внешним связям
Г.	Петр МАЕР	ГД по вопросам расширения
Г.	Николас МАРТИН	ГД по региональной политике
Г-жа	Мишель МАТУЭЛЛА	ГД по вопросам расширения
Г.	Патрик МакКЛЕЙ	ГД по вопросам расширения
Г.	Дирк МЕГАНК	ГД по вопросам расширения
Г.	Жан-Поль МИНГЕСОН	ГД по вопросам бюджета
Г.	Джеймс МОРАН	ГД по вопросам бюджета
Г-жа	Симона НАНЕСКУ	ГД по внешним связям
Г.	Карло НАТАЛЕ	ГД по вопросам расширения
Г.	Джон О'РУРКЕ	ГД по вопросам расширения
Г-жа	Умут ОЗДЕМИР	ГД по внешним связям
Г.	Иоанис ПАНТАЛИС	DG AIDCO
Г.	Джон ПИЭРСОН	ГД ПО ФК
Г.	Алан ПРЕТЛИ	ГД ПО ФК

Имя	Организация
Г. Давид РИНГРОУЗ	ГД по вопросам расширения
Г. Луис РОМЕРО-РЕКВЕНА	ГД по вопросам бюджета
Г. Филипп РОУЗ	ГД по вопросам расширения
Г. Люк ШЕРЛЕКЕНС	ГД ОЛАФ
Г. Дэнни ШЕРЛИНК	ГД по вопросам бюджета
Г-жа Мишель ШРЕЕР	Комиссар
Г. Дункан СПРАКЕС	ГД по вопросам расширения
Г-жа Паулина СТАНОЕВА	ГД по вопросам расширения
Г. Филипп ТАВЕРНЕ	ГД по вопросам бюджета
Г. Ален ВАН ГЕММ	ГД по вопросам расширения
Г-жа Мари ВАН РУЙМБЕКЕ	ГД по вопросам бюджета
Г. Жан-Пьер ВАНДЕРСТИН	ГД по вопросам бюджета
Г-жа Изабелла ВЕНТУРА	ГД по ФК
Г. Рутгер ВИССЕЛЗ	ГД по вопросам расширения
Г-жа Сильви ЗАЙТРА	ЕАР
Г. Хусейн ЗЕНГИН	ГД по внешним связям
Г-жа Ритва ХАЙКИННЕН	Делегация ЕС
Хорватия	
Г-жа Лерка ЛИНЦБАУЭР	Минфин
Г-жа Лилия ПЕРНАР	ВОА
Г. Мицетич ТОМИСЛАВ	Минфин
Кипр	
Г. Андреа АНТОНИАДИС	Казначейство
Г. Лакис ДЕМЕТРУ	СВА
Г. Лазару ЛАЗАРОС	Казначейство
Г. Андреас ЗАХАРИАДЕС	Казна
Республика Чехия	
Г. Зденек ЧАЛУС	Эксперт
Г-жа Милада ФРИЦОВА	Минфин
Г. Йири КУШИНА	Минфин
Г. Карел МАРИК	Минфин
Г-жа Вера МАРТИНУ	Минфин
Г. Петр МИКЕСТИК	Минфин
Г. Вацлав ПЕРИЧ	SAI
Г. Джозеф СВОБОДА	Минфин

Имя	Организация
Эстония	
Г. Андрес КАРОТАММ	Минфин
Г. Апо ОЙЯ	Минфин
Г. Март ОПМАНН	Минфин
Г. Мати ПАЛЛАСМА	Минфин
Г. Райво СУУГ	Минфин
Г. Гвидо ВИИК	Минфин
Европейский Союз – Европейский суд аудиторов	
Г. Дитер БЕКЕМ	ЕСА
Г. Крис КОК	ЕСА
Г. Мартен ИНГВИРДА	ЕСА
Г. Ян-Питер ЛИНГЕН	ЕСА
Финляндия	
Г. Туомас ПЬОСТИ	Минфин
Франция	
Г. Жан-Марк КАСАМ-ШЕНАЙ	Партнер по твиннингу
Г. Эрве ЧАЖО	Партнер по твиннингу
Г. Фредерик ЧЕТКУТИ	Консультант
Г. Ален-Жерард КОЭН	Консультант
Г-жа Дес ФЕРГЮСОН	Консультант
Г-жа Жизель ГРУ	Партнер по твиннингу
Г-жа Жизель НАДАЛЕ	Партнер по твиннингу
Г. Пьер ПЕЛАН	Партнер по твиннингу
Г. Тайеб-Александр С'ЕХ	Партнер по твиннингу
Г. Альберт СУШОН	Партнер по твиннингу
Г-жа Мартина ТУЕ	Консультант
Германия	
Г-жа Карин ГОХХАОС	Минфин
Г. Ганс ШЛИФ	Минфин
Г. Вальтер ШМИДТ-БЕНС	ПСТ
Венгрия	
Г. Деско ИХАЖ	ПКО
Г. Петер ЯНЗА	ПКО
Г. Андрас ТОТ	ПКО
Г-жа Кристина КОВАЧ	Минфин
Г. Йожеф ТУМА	Минфин

Имя	Организация
Г-жа Эдит ВЕЙДЛИХ	Минфин
Г. Гейжа ГАЛАШ	ВОА
Г. Арпад КОВАЧ	ВОА
Ирландия	
Г. Гарет ЭВАНС	Консультант
Г. Шон О'САЛИВАН	Консультант
Г. Шон О'СЕАЛЛАЙ	Консультант
Косово	
Г. Феми МЕХМЕТИ	Минфин
Латвия	
Г-жа Плотва НУЛЛЕ	Минфин
Г-жа Ингуна СУДРАБА	Минфин
Г. Робертс ЗИЛЕ	Минфин
Г-жа Ингуна ЗВАНЕ	Минфин
Литва	
Г. Александрас ГРОДЖЕНСКИС	Минфин
Г-жа Далиа ГРИБАУСКАЙТЕ	Минфин
Г. Дариус МАТУСЕВИЧУС	Минфин
Г. Сигитас МИТКУС	Минфин
Г. Андриус СТУЛПИНАС	Минфин
Македония	
Г-жа Любика ГЕРАСИМОВА	Правительство
Г. Трайко СПАСОВСКИ	Минфин
Мальта	
Г. Альфред ФИОРИНИ ЛОУВЕЛЛ	Правительственный офис
Г. Джозеф ГАЛЕА	НУЛ
Г. Пьер ПЕЙС	IAID
Молдова	
Г. Олег ГИРБУ	Минфин
Нидерланды	
Г. Рон БРИНКС	Минфин
Г-жа Сюзанне БРОМ	Минфин
Г-жа Сюзан ВАН ДЕР ГЕЙДЕН	Минфин
Г. Гарри ВАН ЛАНКВЕЛЬД	Минфин
Г. Питер ВАН НЕС	Минфин
Г. Сандер ВИНКЕЛЬ	Минфин

Имя	Организация
ОСЭР	
Г-жа Франсуаз ГУИЛЛАРМ	СИГМА
Г. Боб БОНВИТТ	СИГМА
Г. Франсуа-Роже КАЗАЛА	СИГМА
Г. Келль ЛАРССОН	СИГМА
Г. Нильс ОЛОФССОН	СИГМА
Г. Бо САНДБЕРГ	СИГМА
Г. Йоханнес СТЕНБЕК МАДСЕН	СИГМА
Г. Николай ТРИН	СИГМА
Польша	
Г-жа Агнешка КАЗМИРЧАК	Минфин
Г. Конрад КНЕДЛЕР	Минфин
Г-жа Моника КОС	Минфин
Г-жа Ева КРИЖЕВСКИ-КУРАН	Минфин
Г. Августин КУБИК	Минфин
Г-жа Мария ЗАХАРЧУК-КАКИЕТЕК	ВОА
Румыния	
Г. Камил БОЖИН	Минфин
Г. Василь КАБУЛЕА	Минфин
Г. Александру ДИМА	Минфин
Г. Эмиль ДИНГА	Минфин
Г-жа Никулина МАТЕЙ	Минфин
Г-жа Иоана МУНТЕАНУ	Минфин
Г. Виорель СЕРБАНЕШУ	Минфин
Г. Михай СПРАНСЕАНА	Минфин
Г. Драгос БУДАЛАС	РКА
Г. Дан САГУНА	РКА
Словакия	
Г-жа Дениса АМБРОВА	Минфин
Г-жа Дана ДИКОВА	Минфин
Г. Йири ЭЙХЛЕР	Минфин
Г-жа Дагмар ГУПКОВА	Минфин
Г. Вильям КАСЕРИАК	Минфин
Г-жа Мария КОМПИСОВА	Минфин
Г. Болеслав НЕЖЕРХЛЕБ	Минфин

Имя	Организация
Г-жа Анна СТАВИНОВА	Минфин
Г. Вилиам ВАСКОВИЧ	Минфин
Словения	
Г. Миран ГОСТИКА	Минфин
Г. Юрий МИЛАТОВИЧ	Минфин
Швеция	
Г-жа Ульрика БАРКЛУНД-ЛАРССОН	Минфин
Турция	
Г-жа Пинар АКАР	Минфин
Г. Ибрагим БЕРБЕРОГЛУ	Минфин
Г. Абдукалдир ГЪОКТАС	Минфин
Г. Гусейн ГЪОСТЕРИЧИ	Минфин
Г. Гасан ГЮЛЬ	Минфин
Г. Кевад ГЮРЕР	ТКА
Г. Абдула КАЯ	Минфин
Г. Ахмет КЕСИК	Минфин
Г. Ведат ОЗДАН	Минфин
Соединенное Королевство	
Г. Билл ФРЕЙЗЕР	Консультант
Г. Крис БАТЛЕР	Казначейство
Г. Гарет ЭВАНС	Консультант
Г-жа Шерон ГАНСЕН КУПЕР	Консультант
Г. Ноэль ГЕПВОРТ	Консультант
Г. Фил ТАРЛИНГ	Консультант
Г. Джулиан ВАТТС	Консультант
Мировой Банк	
Г. Питер ДИН	штат
Г. Джим ПАРКС	штат
Г. Ранжан ГАНГУЛИ	штат
Г. Джон ГЕГАРТИ	штат

Приложение 2

Показатели восприятия коррупции

На основании годовых отчетов за 2005 и 2006 гг. компании «Прозрачность на международном уровне», с изменениями: чем выше число, тем ниже уровень коррупции в государственном секторе

ЕС-15	1998	2005	ЕС-10	1998	2005
Финляндия	9,6	9,6	Мальта	н.д.	6,6
Дания	10,0	9,5	Словения	6,0	6,1
Швеция	9,5	9,2	Эстония	5,7	6,4
Нидерланды	9,0	8,6	Кипр	н.д.	5,7
Соединенное Королевство	8,7	8,6	Венгрия	5,0	5,0
Люксембург	8,7	8,5	Литва	3,8	4,8
Австрия	7,5	8,7	Республика Чехия	4,8	4,3
Германия	7,9	8,2	Словакия	3,9	4,3
Ирландия	8,2	7,4	Латвия	2,7	4,2
Бельгия	5,4	7,4	Польша	4,6	3,4
Франция	6,7	7,5			
Испания	6,1	7,0			
Португалия	6,5	6,5			
Италия	4,6	5,5			
Греция	4,9	4,3			
Среднее	7,55	7,77	Среднее	3,65	4,23

н.д. = нет данных

Кандидаты	2005	КАРДС	2005	ЕПС	2005
Румыния	3,0	Албания	2,5	Армения	3,1
Болгария	4,0	Босния и Герцеговина	3,1	Азербайджан	1,9
Турция	3,5	Македония	2,7	Египет	3,2
Хорватия	3,4	Косово	н.д.	Грузия	2,0
		Черногория	2,7	Иордания	5,3
		Сербия	2,7	Ливан	3,1
				Молдова	2,3
				Марокко	3,2
				Палестина	2,5
				Сирия	3,4
				Тунис	5,0
				Украина	2,2
Среднее	3,5	Среднее	2,3	Среднее	3,1

Приложение 3

Перечень контрольных вопросов для проекта Концепции ГВФК¹

I. Формат

1. Предлагаемые компоненты: резюме, введение, содержание, рекомендации и одобрение, план действий;
2. Упомянуть рамочные требования ЕК в Главе по ФК;
3. Описать кратко национальную контрольную среду и все существующие заинтересованные институции;
4. Предусмотреть анализ разрывов и определение эффективности системы согласно международным стандартам;
5. Разработать рекомендации для правил, законодательства, реорганизации и обучения;
6. Предусмотреть План действий с временными рамками;
7. Подготовиться к детальному согласованию с Министром финансов и Кабинетом Министров

II. Содержание

Резюме

Этот раздел предназначен выразить цель и базовую информацию для документа и представить читателю наиболее уместные операционные выводы и рекомендации. Этот раздел следует нацеливать на все уровни руководства, представителей профессии государственного аудита, а также на парламент и широкую публику.

Введение

1. Утверждение о том, кто ответственный за разработку и координацию Концепции.
2. Четкое утверждение о цели Концепции
3. Упомянуть рекомендации ЕК и других органов, если есть (СИГМА, Мировой банк) касательно ГВФК и ВнА
4. Определить национальных участников в дискуссиях
5. Объяснить анализ разрывов и кто его проводил
6. Предусмотреть выводы анализа разрывов
7. Описать ресурсы, которые понадобятся для реализации и управления рекомендациями и новыми системами
8. Упомянуть тех, кто будет отвечать за реализацию рекомендаций концепции с установленными сроками исполнения?

Национальная контрольная среда:

1. Обеспечение обзор/анализа всех существующих внешних контролирующих органов, которые имеют дело с государственным внутренним контролем:
 - парламентский контроль;
 - государственный орган аудита с его связями, как с парламентом, так и с правительством (финансовая независимость); желательно написанный ВОА
 - другие органы централизованного контроля
2. Описание конкретной организации государственного внутреннего контроля:

1 ГД по вопросам бюджета может использовать расширенный перечень контрольных вопросов.

А. ФУК:

1. Как функционируют системы финансового управления и контроля?
2. Существует ли понятие ответственности руководителя, или до какой степени руководители подотчетны за свои действия в части исполнения бюджета, и исполняют его с точки зрения экономности, эффективности и результативности?
3. Опишите организацию и функции финансовых департаментов в центрах поступлений и расходов; директора, предварительного финансового контролера, текущего финансового контроля, последующего финансового контроля и/или децентрализованного инспектирования, бухгалтерии, отчетности.
4. Финансовый контроль охватывает все шаги цикла принятия бюджета: ассигнования/обязательства, процедуры проведения тендера и заключения контракта, приход, расходы, управление активами и обязательствами, возвращение незаконно выплаченных сумм?

Б. Внутренний аудит

1. Существует ли функция внутреннего аудита? Как он организован на центральном, региональном и местном уровнях?
2. Какие виды аудита проводятся департаментами внутреннего аудита: финансовые или классические аудиты, системные аудиты, операционные аудиты, ИТ или другие аудиты?
3. Опишите цели внутреннего аудита, объясните, как работает концепция функциональной независимости, предоставьте информацию о статусе и содержании Хартии внутреннего аудита и Кодекса этики (можно приложить в приложениях);
4. Предоставьте информацию об инструментах внутреннего аудита, процедурах планирования и предоставления отчета по аудиту.
5. Проходят ли государственные внутренние аудиторы частное или государственное обучение и сертификацию? Сертификация сопровождается подписанием Кодекса этики для внутреннего аудитора согласно международным стандартам? Внутренних аудиторов оценивают на постоянной основе в отношении соблюдения стандартов качества?
6. Существуют ли гармонизированные пособия по внутреннему аудиту?

В. ЦПГ:

1. Будет ли создана централизованная организация, ответственная за гармонизацию систем финансового управления и контроля во всем государственном секторе на основании принципа подотчетности руководителя?
2. Будет ли создана централизованная организация, ответственная за гармонизацию децентрализованного функционально независимого внутреннего аудита во всем государственном секторе?
3. Является ли статус ЦПГ таким, чтобы докладывать непосредственно наивысшему руководству и иметь адекватные полномочия, чтобы добиваться от министерств и государственных учреждений выполнения соответствующих руководств?
4. Берут ли на себя ЦПГ ответственность за определение потребности в обучении в областях, охваченных ГВФК?
5. Будет ли статус главы ЦПГ таким, чтобы он был скорее государственным служащим, нежели контрактным агентом, и чтобы его или ее назначение и увольнение не было связано с изменениями в политической коалиции?

Г. Внешний аудит

1. Обеспечил ли ВОА главу о внешнем аудите, чтобы объяснить последние события в области государственного внешнего аудита и соответствующие стратегии и того, как ВОА позиционирует себя в свете последних событий в политике ГВФК?
2. ВОА имеет функциональную и финансовую независимость?
3. ВОА является членом ИНТОСАИ и придерживается его рекомендаций?
4. ВОА обеспечивает обучение аудиторов, которым можно поделиться с ЦПГ?

Парламентский контроль

1. Отчитывается ли Минфин перед парламентом о состоянии ВК и ВА в государственном секторе?
2. Парламент отвечает за назначение внешнего аудитора и за бюджет ВОА?
3. Существуют ли процедуры и обязательства для обсуждения выявленных данных и рекомендаций ВОА?

Другие органы государственного контроля или инспектирования

1. Существуют ли другие органы государственного контроля или инспектирования, которые могут влиять на всю структуру ГВФК?
2. Хорошо ли определены цели и задачи Централных инспекторов на централизованном и децентрализованном уровнях или Департаментов специального инспектирования в министерствах?

Анализ разрывов

Предоставлено ли описание сильных и слабых сторон в текущей контрольной среде в сравнении с международными стандартами контроля и аудита (ИВА и ИНТОСАИ) и наилучшей практикой ЕС? Анализ должен фокусироваться как на ГВФК, так и на внешнем аудите, по таким вопросам как: изменения в текущую законодательную базу; институциональные изменения; квалификация и укомплектование руководства среднего звена; потребности в укомплектовании и обучении.

Выводы:

1. Содержит ли Концепция ГВФК отдельный раздел с выводами?
2. Предусматривают ли выводы описание главных действий, которые надо предпринять?
3. Предусматривают ли выводы описание проектной организации, управления и мониторинга?
4. Оговаривают ли выводы выделение необходимых ресурсов?
5. Предусмотрена ли поддержка от ЕС?
6. Будет ли Концепция посылаться Министром финансов Правительству (Кабинету Министров) для утверждения?
7. Будет ли утвержденная Концепция посылаться всем заинтересованным сторонам после утверждения Кабинетом Министров – правительством программы для расширения?

План действий

1. Приложен ли кратко/средне/долгосрочный план действий к Концепции для реализации выводов?
2. Пункты плана действий связаны с выявленными разрывами/рекомендациями?
3. Указано ли, кто отвечает за реализацию пунктов плана действий?
4. Реальные ли сроки для исполнения пунктов плана действий?

Приложение 4

Пример Рамочного Акта о ГВФК

Этот пример показывает, как основы ГВФК могут быть вложены в Закон о государственных финансах или в Основной закон о бюджете. Упомянуты только принципы, дальнейшая детализация должна регулироваться отдельными законами.

Глава о государственном внутреннем контроле и финансовом инспектировании

Статья 1. Государственный внутренний контроль

Государственный внутренний контроль охватывает всю систему управленческих, финансовых и других контрольных мероприятий, включая организационную структуру, методы, процедуры, а также внутренний аудит, учрежденный руководством в рамках целей корпоративного управления. Первостепенными целями внутреннего контроля являются обеспечение:

- надежности и правдивости информации,
- соблюдение правил, планов, процедур, законов и постановлений,
- сбережение активов и пассивов.

Системы внутреннего контроля функционируют в соответствии с принципами законности и правильности, прозрачности, экономности, эффективности и результативности. Каждая организация разрабатывает свою систему внутреннего контроля, которая отвечает потребностям и среде организации, учитывая совет государственной центральной организации гармонизации на основании международных стандартов и наилучшей практики ЕС.

Статья 2. Системы финансового управления и контроля

1. Финансовое управление и контроль предусматривают подотчетность руководителя за бюджетное планирование, исполнение и контроль финансовых планов, бухгалтерский учет и отчетность, чтобы достичь установленных целей и обеспечить сбережение активов и пассивов от растраты, злоупотреблений и мошенничества. ФУК базируется на распределении задач и охватывает все бюджетные обязательства, расходы, поступления, тендерные процедуры, заключение контрактов и возвращение незаконно уплаченных сумм. ФУК подлежит проверке внутренним и внешним аудитом.
2. Система финансового управления и контроля гармонизируется в государственном секторе централизованной организацией при генеральном директорате по вопросам бюджета в Министерстве финансов;
3. Министерство финансов регулирует систему финансового управления и контроля на основании подотчетности руководителя отдельным законом.

Статья 3. Государственный внутренний аудит

1. Внутренний аудит – это деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных приносить пользу и усовершенствовать деятельность пользователя бюджетных средств. Он помогает пользователю бюджетных средств достигать целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления.
2. Внутренний аудит проводится децентрализованными внутренними аудиторами, закрепленными на наивысшем уровне руководства в пользователях бюджетных средств. Внутренний аудитор проводит аудиты в соответствии с Хартией внутреннего аудита, подписанной руководством и внутренним аудитором, и с учетом Кодекса этики внутренних аудиторов, которого должен придерживаться аудитор после сертификации по результатам обучения, как определено ЦПП для внутреннего аудита.
3. При выполнении своей работы внутренний аудитор функционально независим от руководства и не выполняет никаких других операционных задач, и не проводит аудит любых процедур, в которых он/она принимал(а) участие раньше. Независимость в частности касается стратегического и годового планирования аудита, отбора аудиторских методов, отчетности и подготовки рекомендаций. При проведении аудитов внутренний аудитор имеет свободный доступ ко всем необходимым помещениям, документам и лицам.
4. Внутренний аудитор должен приобретать звание Государственного внутреннего аудитора после успешного окончания обучения на сертификат, организованного ЦПП по внутреннему аудиту.
5. Министерство финансов регулирует систему внутреннего аудита отдельным законом о государственном внутреннем аудите.

Статья 4. Финансовая инспекция

{Было бы полезно вставить статью о природе финансовой инспекции как организации, которая отвечает за борьбу с мошенничеством и осуществляет расследования от имени правительства или судебных органов в случае подозрений в мошенничестве. В этой статье взаимодополняющий характер внутреннего аудита и инспектирования следовало бы объяснить, избегая при этом дублирования в обязанностях обеих функций. В этом случае было бы также необходимо указать, какая организация отвечает за финансовое инспектирование и по каким критериям, а также положение, что Министерство финансов регулирует финансовое инспектирование отдельным законом.}

Статья 5. Отчетность

Министерство финансов ежегодно отчитывается перед Правительством и Судом аудиторов о реализации и состоянии государственного внутреннего контроля и о выявленных фактических данных служб внутреннего аудита.

Приложение 5

Пример Акта о ФУК в государственном секторе

Акт о финансовом управлении и контроле

Глава 1

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Статья 1 этого Акта регулирует сферу распространения и внедрения финансового управления и контроля, а также принципы и требования к системам финансового управления и контроля в организациях государственного сектора.

Статья 2 (1) Положения этого Акта распространяются на организации государственного сектора.

(2) Для целей этого Акта организациями государственного сектора являются:

1. Организации, которые управляют средствами из государственного бюджета;
2. Организации и/или структуры, которые управляют внебюджетными средствами;
3. Организации, которые управляют муниципальными бюджетами и фондами;
4. Организации, которые управляют отдельными и/или автономными бюджетами;
5. Организации и/или структуры, которые управляют средствами под гарантии (название страны), включая ресурсы в рамках фондов и программ Европейского Союза;
6. Коммерческие компании согласно ст. 61 Коммерческого кодекса и государственные предприятия согласно ст. 62, пункта 3 Коммерческого кодекса;
7. Другие организации и/или структуры, которые управляют государственными средствами согласно законодательству.

Статья 3 (1) Руководители организаций, упомянутых в ст. 2, отвечают за реализацию финансового управления и контроля во всех структурах, программах, операциях и процессах, которыми они управляют, придерживаясь принципов законности, надлежащего финансового управления и прозрачности.

(2) Руководители на всех уровнях в организациях, упомянутых в ст. 2, отвечают и подотчетны руководству уровнем выше за деятельность по финансовому управлению и контролю в структурах и подразделениях, которыми они управляют.

Статья 4 (1) Руководители организаций, упомянутых в ст. 2, отвечают за определение целей организаций, идентификацию рисков для их достижения и для введения адекватных и эффективных систем финансового управления и контроля в соответствии с требованиями этого Акта, международными стандартами внутреннего контроля и наилучшими европейскими практиками.

(2) Руководители структур и подразделений, которые осуществляют функции платежных, управленческих или промежуточных органов при фондах Европейского Союза отвечают за обеспечение адекватных и эффективных систем финансового управления и контроля в соответствии с требованиями этого Акта и соответствующими постановлениями Европейского Союза.

Статья 5 (1) Государственное финансовое управление и контроль – это всеобъемлющий процесс, встроенный в деятельность организаций и осуществляемый их руководством и работниками.

(2) Государственное финансовое управление и контроль осуществляются через систему правил, процедур и мероприятий, разработанных руководством организаций, упомянутых в ст. 2, чтобы дать разумную гарантию того, что цели организации будут достигнуты путем:

1. Соблюдения законодательства, внутренних актов и контрактов;
2. Надежности и правдивости финансовой и операционной отчетности;
3. Результативности и эффективности операций;
4. Сбережения активов и информации.

Глава 2

ПОДОТЧЕТНОСТЬ РУКОВОДИТЕЛЯ

Статья 6 (1) Руководители организаций, упомянутых в ст. 2, подотчетны за достижение целей организации, управляя государственными средствами законным, экономным, эффективным и результативным путем.

(2) При реализации программ и проектов, к которым привлекаются больше, нежели одна организация и/или структура государственного сектора, соответствующие руководители согласовывают в письменном виде объем подотчетности руководителя, который каждый из них будет нести.

Статья 7 (1) Руководители организаций, упомянутых в ст. 2, отвечают за:

1. Определение целей организаций, которыми они управляют, разработку и реализацию стратегических планов, планов действий и программ для достижения поставленных целей;
2. Определение, оценку и управление рисками, которые ставят под угрозу достижение целей организации;
3. Планирование, управление и учет государственных средств для достижения целей организации;
4. Соблюдение принципов законности, надлежащего финансового управления и прозрачности государственных средств;
5. Эффективное управление штатом и поддержка его уровня компетентности;
6. Сбережение и защиту активов и информации от потери, воровства, несанкционированного доступа и злоупотреблений;
7. Создание соответствующей организационной структуры, чтобы эффективно выполнять свои обязанности;
8. Распределение ответственности за принятие решений, контроль и выполнение;
9. Полный, правильный, точный и оперативный учет всех транзакций;
10. Обеспечение функции внутреннего аудита в соответствии с действующим законодательством;
11. Мониторинг и обновление систем финансового управления и контроля, и принятие мер для улучшения систем в ответ на рекомендации внутреннего аудита, другие анализы и оценки;

12. Документирование всех транзакций и действий, и обеспечение отслеживания процессов внутри организации;
13. Введение антикоррупционных процедур;
14. Учет и отчетность о состоянии систем финансового управления и контроля.
15. Введение внутренних правил финансового управления и контроля через административный акт или систему актов;
16. Создание условий для законного и рационального управления, адекватного и этического поведения штата внутри организации.

(2) Руководители организаций, распорядителей государственного и муниципальных бюджетов, а также распорядителей внебюджетных ресурсов и распорядителей при фондах и программах Европейского Союза отвечают за применение всех руководств согласно пункту 1, изданных Министром финансов, а также за применение руководств, выданных руководителями высшего уровня.

(3) Руководители организаций, распорядители второго и ниже уровней подотчетны руководителям высшего уровня за реализацию руководств согласно параграфам 1 и 2.

Статья 8 (1) Руководители организаций, распорядителей государственного и муниципальных бюджетов, а также распорядителей внебюджетных ресурсов и распорядителей при фондах и программах Европейского Союза отчитываются перед Министром финансов за функционирование, адекватность, эффективность и результативность установленных систем финансового управления и контроля внутри организаций.

(2) Формат, содержание, процедура и сроки для отчетности, упомянутой в пункте 1, определяются постановлением Министра финансов.

Статья 9 (1) При выполнении своих обязательств, определенных этим Актом, руководители имеют право делегировать задачи своим подчиненным, указывая требования к отчетности о выполнении задач.

(2) Делегирование прав и обязательств не уменьшает и не освобождает делегирующего руководителя от подотчетности за выполнение соответствующего задания или за выбор подчиненного, которому были делегированы права и обязательства.

Раздел 3

КОМПОНЕНТЫ ФИНАНСОВОГО УПРАВЛЕНИЯ И КОНТРОЛЯ

Статья 10 (1) Руководители организаций, упомянутых в ст. 2, осуществляют финансовое управление и контроль через следующие взаимосвязанные компоненты:

1. Контрольная среда,
2. Управление рисками,
3. Контрольные мероприятия,
4. Информация и коммуникация,
5. Мониторинг.

(2) Руководители на всех уровнях организаций, упомянутых в ст. 2, обеспечивают создание, развитие и функционирование компонентов финансового управления и контроля

в соответствии со спецификой организации и методическими руководствами, изданными Министром финансов.

Статья 11 (1) Руководители организаций, упомянутых в ст. 2, отвечают за создание, состояние и улучшение контрольной среды.

(2) Контрольная среда охватывает:

1. Личную и профессиональную честность руководства и штата организации;
2. Философию и стиль работы руководства;
3. Организационную структуру, которая обеспечивает распределение обязанностей, иерархию и четкие правила, права, обязательства и уровни отчетности;
4. Правила и практики управления человеческими ресурсами;
5. Компетентность штата.

Статья 12 (1) Руководители организаций, упомянутых в ст. 2, отвечают за управление рисками.

(2) Управление рисками охватывает выявление, оценку и контроль над потенциальными событиями или ситуациями, которые могут иметь обратный эффект на достижение целей организации, и предназначено предоставлять разумную гарантию достижения целей.

(3) Чтобы совершать действия, упомянутые в параграфах 1 и 2, руководители утверждают Стратегию, которая будет обновляться раз в три года или в случае существенного изменения контрольной среды. Контрольные мероприятия, нацелены на минимизацию риска, должны анализироваться и обновляться, по меньшей мере, раз в год.

(4) Чтобы минимизировать риск мошенничества и нарушений, руководители организаций, упомянутых в ст. 2, записывают и докладывают компетентным органам о мерах, принятых с целью предупреждения мошенничества и нарушений.

Статья 13 (1) Руководители организаций, упомянутых в ст. 2, внедряют контрольные мероприятия, включая письменные правила и процедуры, созданные, чтобы предоставлять разумную гарантию того, что риски ограничиваются в приемлемых пределах, определенных в процессе управления рисками.

(2) Контрольные мероприятия должны быть адекватными, и расходы на их реализацию не должны превышать ожидаемую от них пользу.

(3) Руководители создают и реализовывают контрольные мероприятия, которые включают, по меньшей мере:

1. Процедуры авторизации и одобрения;
2. Распределение обязанностей таким образом, чтобы не позволять чиновнику быть одновременно ответственным за авторизацию, выполнение, учет и контроль;
3. Систему двойной подписи, при которой никакое финансовое обязательство не может быть взято, платеж не может быть сделан без подписи руководителя организации, упомянутой в ст. 2, и главного бухгалтера или другого лица, ответственного за ведение бухгалтерского учета;

4. Правила для доступа к активам и информации;
5. Предварительный контроль касательно законности, который может осуществляться назначенными с этой целью финансовыми контролерами или другими лицами, определенными руководителем организации;
6. Процедуры полного, правильного, точного и своевременного учета всех транзакций;
7. Отчетность и осмотр деятельности – оценка эффективности и результативности транзакций;
8. Процедуры мониторинга;
9. Процедуры управления человеческими ресурсами;
10. Правила документирования всех транзакций и действий, связанных с деятельностью организации.

Статья 14 Руководители организаций, упомянутых в ст. 2, развивают и применяют надежные информационные и коммуникационные системы, обеспечивая:

1. Идентификацию, сбор и распространение, в соответствующей форме и сроки, надежную и заслуживающую на доверие информацию, которая дает возможность любому должностному лицу брать некую ответственность;
2. Эффективную коммуникацию как горизонтальную, так и вертикальную, на всех иерархических уровнях организации;
3. Построение соответствующей информационной системы для управления организацией, чтобы привести к сведению всех сотрудников четкие и точные руководства и инструкции об их роли и обязанностях по отношению к финансовому управлению и контролю;
4. Применение системы документирования и документооборота, содержащей правила для разработки, выполнения, движения, использования и архивирования документов;
5. Документирование всех процессов и операций деятельности, чтобы обеспечить адекватный аудиторский след для отслеживания и мониторинга;
6. Разработку эффективной, своевременной и надежной системы отчетности, включая: уровни и крайние сроки для отчетности; виды отчетов, представленных руководителям; формы отчетности при выявлении ошибок, нарушений, злоупотреблений, мошенничества или нецелевого использования.

Статья 15 (1) Руководители организаций, упомянутых в ст. 2, разрабатывают систему для мониторинга финансового управления и контроля, чтобы оценить его адекватное функционирование и обеспечить своевременное обновление в случае смены условий.

(2) Мониторинг в организациях главным образом осуществляется через текущий мониторинг, самооценки и внутренние аудиты.

Глава 4**КООРДИНАЦИЯ И ГАРМОНИЗАЦИЯ ФИНАНСОВОГО УПРАВЛЕНИЯ И КОНТРОЛЯ**

Статья 16 (1) Министр финансов отвечает за координацию и гармонизацию финансового управления и контроля в организациях, упомянутых в ст. 2.

(2) Министра финансов при выполнении его/ее задач согласно этому Закону поддерживает директорат «Внутреннего контроля» при Министерстве финансов, который выполняет функции Центрального подразделения гармонизации для финансового управления и контроля и подчиняется непосредственно Министру финансов.

(3) Центральное подразделение гармонизации для финансового управления и контроля состоит из лиц, которые отвечают требованиям к соответствующим должностям и имеют минимум 2 года опыта в области внутреннего контроля, внутреннего аудита и/или внешнего аудита.

Статья 17 (1) Министр финансов отвечает за разработку, распространение и обновление стратегий и методических руководств по государственному финансовому управлению и контролю в соответствии с международно-признанными стандартами внутреннего контроля, соответствующими постановлениями и хорошей практикой в Европейском Союзе;

(2) Министр финансов выдает руководства, инструкции, стандарты, пособия и методологические документы для реализации этого Акта;

(3) Министр финансов координирует и поддерживает профессиональное обучение в области финансового управления и контроля в организациях, упомянутых в ст. 2.

Статья 18 (1) Министр финансов обеспечивает систематический мониторинг применения положений этого Акта, а также реализации актов, выданных согласно ст. 17, § 2, у распорядителей республиканского и муниципальных бюджетов, а также у распорядителей внебюджетных ресурсов, фондов и программ Европейского Союза.

(2) По письменному уведомлению от Министра финансов руководители организаций, упомянутых в § 1, обеспечивают штату Директората по внутреннему контролю Министерства финансов доступ к любым документам, записям и другой информации, необходимой для мониторинга финансового управления и контроля.

Статья 19 (1) Министр финансов создает Консультативный совет для финансового управления и контроля, который включает лиц с соответствующей квалификацией и опытом в области финансового управления и контроля, ответственности руководителя, внутреннего и внешнего аудита, и возглавляется Министром финансов.

(2) Консультативный совет оказывает поддержку Министру финансов в области финансового управления и контроля и ответственности руководителя.

(3) Консультативный совет заседает, по крайней мере, дважды в год. Его заседания созывает Министр финансов.

(4) Деятельность совета обслуживается директором внутреннего контроля Министерства финансов.

(5) Руководители организаций, упомянутых в ст. 2, могут учреждать Консультативные советы для финансового управления и контроля в своих организациях.

Статья 20 (1) Министр финансов готовит годовой отчет о состоянии государственно-го финансового управления и контроля, обобщая информацию, полученную в соответствии с положениями ст. 8.

(2) Министр финансов готовит и подает, не позже чем (дата), Совету министров Консолидированный годовой отчет о внутреннем контроле в государственном секторе, обобщая годовые отчеты о финансовом управлении, контроле, и внутреннем аудите в государственном секторе.

После утверждения Советом министров отчет представляется парламенту и Высшему органу аудита.

(3) Высший орган аудита, (Высший судебный совет и Комиссия по финансовому надзору) представляют, не позже чем (дата) парламенту отчеты о состоянии финансового управления и контроля, и внутреннего аудита в соответствующей организации.

ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

§ В целях этого Акта:

1. **«Государственные средства»** - это все средства, собранные, полученные, учтенные, выделенные и растроченные организациями из государственного сектора, включая бюджетные ассигнования, кредиты, расходы и субсидии.
2. **«Адекватные системы финансового управления и контроля»** присутствуют, если руководство планирует и организует процессы таким образом, который предоставляет разумную гарантию того, что риски организации эффективно управляются, и что цели и задачи организации будут достигнуты эффективным и экономичным способом;
3. **«Ответственность руководителя»** - это обязательство руководителей организации, упомянутых в ст. 2, соблюдать и применять принципы надлежащего финансового управления и законности при распоряжении государственными средствами и осуществлении любой другой деятельности, связанной с ними;
4. **«Надлежащее финансовое управление»** - это требование, чтобы государственные средства использовались и управлялись в соответствии с принципами экономности, результативности и эффективности;
5. **«Элементы финансового управления и контроля»** - они введены в соответствии с Концептуальными основами внутреннего контроля КОСО (Комитета спонсорских организаций Комиссии Тредвея);
6. **«Разумная гарантия»** - это удовлетворительный уровень уверенности в каком-то вопросе с учетом данных затрат, выгод и рисков;
7. **«Внутренний аудит»** - это деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на пользу и совершенствование деятельности организации.

8. **«Риск»** - это возможность наступления какого-либо события, которое может оказать влияние на достижение целей организации. Риск измеряется путем оценки последствий и вероятности наступления события.
 9. **«Информационные управленческие системы»** включают автоматизированную и ручную обработку данных, процедурные планы, контрольные мероприятия, оборудование, программное обеспечение и персонал, выделенный для управления и поддержки функций системы;
 10. **«Мошеничество, которое затрагивает финансовые интересы Европейского Сообщества»** - это каждое умышленное действие или бездействие:
 - а) в отношении расходов в части использования или представления неправдивых, неправильных или неполных отчетов или документов, что приводит к нецелевому использованию или незаконному сохранению средств из общего бюджета Европейскими Сообществами или бюджетов, которые управляются Европейскими Сообществами или от их имени; утаивание информации в нарушение определенного обязательства, с теми же последствиями; использования таких средств на цели, отличные от тех, на которые они выделялись;
 - б) в отношении доходов в части использования или предоставления неправдивых, неправильных или неполных отчетов или документов, что приводит к незаконному уменьшению ресурсов общего бюджета Европейских Сообществ или бюджетов, которые управляются Европейскими Сообществами или от их имени; утаивание информации в нарушение определенного обязательства, с теми же последствиями; злоупотребление законно полученной прибылью, с теми же последствиями.
 11. **«Нарушение, которое затрагивает финансовые интересы Европейских Сообществ»** значит любое нарушение положения законодательства Сообщества, вследствие действия или бездействия экономического субъекта, которое причинило или могло бы причинить вред общему бюджету Сообществ или бюджетам, которыми они управляют, как путем уменьшения или потери дохода, приобретаемого от собственных ресурсов, собранного непосредственно от имени Сообществ, так и путем неоправданной статьи расходов;
 12. **«Руководители»** - это лица, которые возглавляют организацию, упомянутую в ст. 2, выполняя управленческие функции и имея подотчетность руководителя.
- § 2.** Порядок и процедура осуществления предварительного контроля являются компонентом процедур внутреннего контроля и утверждаются руководителями организаций, упомянутых в статье 2, согласно указаниям Министра финансов.

Приложение 6

Пример Акта о внутреннем аудите в государственном секторе

Глава 1

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Ст. 1 Этот Акт регулирует характер, принципы и масштаб внутреннего аудита в организациях государственного сектора, далее именуемые как «организации», положение и функции структур и лиц, которые его реализовывают, а также конкретные мероприятия, связанные с аудитом фондов и программ Европейского Союза.

Ст. 2 Руководитель несет ответственность за создание и функционирование адекватных и эффективных систем финансового управления и контроля, и в этом его/ее поддерживает внутренний аудит.

Ст. 3 (1) Внутренний аудит – это деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на пользу и совершенствование деятельности организации.

(2) Внутренний аудит помогает организации достичь поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления.

Ст. 4 Внутренний аудит осуществляется согласно с Международными стандартами внутреннего аудита, Кодексом этики внутренних аудиторов и в соответствии со следующими принципами:

1. Независимость и объективность;
2. Компетентность и надлежащий профессионализм;
3. Честность и конфиденциальность.

Глава 2

МАСШТАБ И ОРГАНИЗАЦИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Ст. 5 Внутренний аудит соответственно этому Акту проводится в:

1. Организациях, которые управляют средствами из государственного бюджета;
2. Организациях и/или структурах, которые управляют внебюджетными счетами;
3. Организациях, которые управляют средствами из муниципальных бюджетов и фондов;
4. Организациях, которые управляют независимыми государственными и/или автономными бюджетами (включая Национальный институт социальной безопасности и Национальный фонд страховой медицины);

5. Организациях и/или структурах, которые управляют средствами под гарантии (соответственной страны), включая средства и программы Европейского Союза;
6. Государственных предприятиях (и других компаниях согласно Коммерческому Акту).
7. Организациях и/или структурах, которые управляют государственными средствами, выделенными им на основании законодательного акта;

Ст. 6 (1) Руководитель отвечает за реализацию и обеспечение адекватного функционирования внутреннего аудита в соответствии с требованиями этого Акта.

(2) Сфера применения внутреннего аудита охватывает все структуры, программы, мероприятия и процессы в организации.

Ст. 7 (1) Внутренний аудит осуществляется:

1. Подразделением внутреннего аудита, которое состоит из руководителя подразделения и внутренних аудиторов и докладывает непосредственно руководителю соответствующей организации;
2. Внутренним/и аудитором/ами из подразделения аудита другой организации, на основании соглашения между руководителями соответствующих организаций;
3. Аудитором/ами, внесенными в реестр внутренних аудиторов, упомянутый в ст. 50.

(2) Внутренний аудит в случаях, предусмотренных § 1, пунктами 2 и 3 осуществляется в соответствии с требованиями этого Акта и Руководств, выданных Министров финансов.

Ст. 8 (1) Подразделение внутреннего аудита создается в:

1. Администрациях президента, Парламента, Совета министров и в Высшем органе аудита, Высшем судебном совете, министерствах, в Национальном институте социальной безопасности и Национальном фонде страховой медицины;
2. Администрациях распорядителей бюджетных средств первого уровня из государственного и муниципальных бюджетов, кроме упомянутых в подпункте § 1, чей бюджет за предыдущий год превышает (минимальный уровень в национальной валюте);
3. Распорядителях бюджетных средств второго уровня из республиканского бюджета и распорядителях внебюджетных средств.

(2) По решению Министра финансов после оценки рисков подразделение внутреннего аудита создается в других организациях, распорядителях бюджетных средств из республиканского бюджета.

Ст. 9 (1) Подразделение внутреннего аудита проводит внутренний аудит всех структур, программ, мероприятий и процессов, включая распорядителей ресурсов Европейского Союза и распорядителей низшего уровня внутри организации.

(2) Подразделение внутреннего аудита организации, ответственной за управление межведомственными программами/проектами, координирует работу подразделений внутреннего аудита организаций, которые принимают участие в этих программах/проектах.

(3) Подразделение внутреннего аудита распорядителя бюджетных средств первого уровня не проводит аудит деятельности распорядителей второго уровня, в которых создано независимое подразделение внутреннего аудита, или аудит деятельности распорядителей низшего уровня.

(4) Подразделение внутреннего аудита распорядителей бюджетных средств первого уровня осуществляет мониторинг и координацию деятельности подразделений внутреннего аудита в распорядителях бюджетных средств второго уровня.

Ст. 10 (1) Руководители, упомянутые в ст. 8, соблюдают следующие требования касательно минимального штата подразделения внутреннего аудита:

1. Если бюджет соответствующей организации за предыдущий год составляет до (минимальный уровень в национальной валюте), включая управление средствами фондов и программ Европейского Союза, то не меньше двух внутренних аудиторов, включая руководителя внутреннего аудита;
2. Если бюджет соответствующей организации за предыдущий год составляет в пределах (определенный уровень в национальной валюте), включая управление средствами фондов и программ Европейского Союза, то не меньше четырех внутренних аудиторов, включая руководителя внутреннего аудита;
3. Если бюджет соответствующей организации за предыдущий год составляет в пределах (определенный уровень в национальной валюте), включая управление средствами фондов и программ Европейского Союза, то не меньше шести внутренних аудиторов, включая руководителя внутреннего аудита;
4. Если бюджет соответствующей организации за предыдущий год превышает (определенный уровень в национальной валюте), включая управление средствами фондов и программ Европейского Союза, то не меньше десяти внутренних аудиторов, включая руководителя внутреннего аудита.

(2) С целью определения минимального штата подразделения внутреннего аудита, бюджеты распорядителей первого уровня рассчитывают с бюджетами распорядителей низшего уровня, в которых созданы независимые подразделения внутреннего аудита.

(3) Минимальный штат подразделения внутреннего аудита, упомянутый в § 1, не включает аудиторов-стажеров.

Ст. 11 (1) Государственные предприятия (и другие компании согласно Коммерческому акту), общие балансовые активы которых за предыдущий год превышают (уровень в национальной валюте), создают подразделение внутреннего аудита.

(2) Количество персонала в подразделениях, упомянутых в § 1, определяется решением их органов управления, но следует, чтобы оно не меньше двух внутренних аудиторов, включая руководителя внутреннего аудита.

(3) В случаях, не оговоренных в § 1, государственные предприятия (и другие компании согласно Коммерческому Акту) могут создавать подразделения внутреннего аудита по решению их органов управления.

Ст. 12 (1) Руководитель обеспечивает независимость внутренних аудиторов при планировании, проведении и отчетности по внутреннему аудиту и не может поручать руководителю внутреннего аудита и внутренним аудиторам исполнение любых других функций и мероприятий, кроме как связанных с внутренним аудитом.

(2) Чтобы обеспечить функциональную и организационную независимость внутреннего аудита, руководитель подразделения внутреннего аудита докладывает непосредственно руководителю.

Ст. 13 Руководитель и другие должностные лица в организации обязаны сотрудничать с внутренними аудиторами при выполнении своей деятельности, и не имеют права посылаться на коммерческую или служебную тайну организации или на что-либо другое, как причину для неразглашения информации или отказа в доступе.

Ст. 14 (1) Руководитель может создать консультационный аудиторский комитет для поддержки внутреннего аудита в организации.

(2) Устав, штатная численность и функции аудиторского комитета определяются в соответствии с Указаниями Министра финансов и Международными стандартами внутреннего аудита.

(3) На основании оценки рисков Министр финансов может требовать от руководителей создавать аудиторские комитеты.

Глава 3

ХАРАКТЕР ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Ст. 15 Внутренний аудит помогает организации в достижении целей:

1. Определяя и оценивая риски в организации;
2. Оценивая адекватность и эффективность систем финансового управления и контроля касательно:
 - а) анализа рисков, оценки рисков и управления рисками со стороны руководства организации;
 - б) их соответствия законодательству первого и второго уровней, внутренним актам и договорам;
 - в) достоверности и полноты финансово-хозяйственной информации;
 - г) эффективности, результативности и экономности операций;
 - д) сбережения активов и информации;
 - е) выполнения задач и достижения целей.
3. Предоставляя рекомендации по улучшению деятельности в организации.

Ст. 16 Внутренний аудит осуществляется путем выполнения конкретных аудиторских заданий на предоставление гарантийных или консультационных услуг.

Ст. 17 (1) Аудиторское задание на услуги по предоставлению гарантий состоит в предоставлении объективной оценки доказательств внутреннего аудитора, чтобы изложить независимое суждение или вывод касательно процесса, системы или другого вопроса, охваченного аудитом.

(2) Цель и масштаб каждого аудиторского задания на услуги по предоставлению гарантий определяются руководителем внутреннего аудита. Аудиторское задание состоит из следующих этапов: планирование, выполнение фактических проверок, отчетность и последующие мероприятия для мониторинга реализации сделанных рекомендаций.

(3) Аудиторское задание на услуги по предоставлению гарантий осуществляется путем: системных аудитов, аудитов соответствия, операционных аудитов, финансовых аудитов, ИТ-аудитов и должной прилежностью.

Ст. 18 (1) Аудиторское задание на консультационные услуги состоит в предоставлении совета, суждения, обучения и других услуг, нацеленных улучшить процессы управления рисками и контроля, при этом внутренний аудитор не берет на себя ответственность руководителя. Аудиторские задания на консультационные услуги согласовываются с руководителем.

Глава 4

ПРАВА И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА РУКОВОДИТЕЛЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА И ВНУТРЕННИХ АУДИТОРОВ

Раздел I

Права руководителя внутреннего аудита и внутренних аудиторов

Ст. 19 (1) Руководитель внутреннего аудита и внутренние аудиторы имеют право неограниченного доступа к руководству, всем штатным сотрудникам и всем активам организации, если это связано с проведением аудита.

(2) Руководитель внутреннего аудита и внутренние аудиторы имеют право доступа ко всей информации, включая секретную, согласно предоставленного им уровня доступа, и ко всем записям, включая в электронном виде, наличным в организации и необходимым для проведения аудита.

(3) Руководитель внутреннего аудита и внутренние аудиторы имеют право запрашивать в ответственных должностных лиц любые данные, обобщающие ведомости, документы и другую информацию, необходимую для проведения аудита.

(4) Руководитель внутреннего аудита и внутренние аудиторы получают необходимую поддержку от руководства и всех штатных сотрудников структур организации, где проводится аудит.

Ст. 20 (1) Внутренние аудиторы по согласию руководителя внутреннего аудита и руководителя имеют право проводить проверки в структурах и сторонах вне организации, если это необходимо для проведения аудиторского задания.

(2) Проверки, упомянутые в § 1, проводятся после предварительного уведомления и в координации с руководством структур и сторон, где такие проверки надо провести.

Ст. 21 Кроме прав, упомянутых в ст. 19, руководитель внутреннего аудита имеет следующие права:

1. Докладывать руководителю по всем вопросам, связанным с проведением аудита;
2. Предлагать руководителю назначать эксперта, если нужны специальные знания и умения, связанные с проведением внутреннего аудита;
3. Иметь доступ к председателю и членам аудиторского комитета, упомянутым в ст. 14, и принимать участие в его заседаниях, если такой аудиторский комитет создан.
4. Определять цели аудиторского задания, масштаб, частоту, приемы аудита и ресурсы, необходимые для каждого аудиторского задания.

Раздел II

Обязанности руководителя внутреннего аудита и внутренних аудиторов

Ст. 22 Руководитель внутреннего аудита и внутренние аудиторы должны соблюдать международные стандарты внутреннего аудита, Кодекс этики внутреннего аудитора, Хартию внутреннего аудита и методологию внутреннего аудита в государственном секторе, утвержденную Министром финансов.

Ст. 23 Руководитель внутреннего аудита и внутренние аудиторы обязаны не разглашать и не предоставлять информацию, которая стала им известна в ходе или в связи с проведением их деятельности, кроме случаев, предусмотренных законодательством.

Ст. 24 Руководитель внутреннего аудита отвечает за общую деятельность подразделения внутреннего аудита, включая: Он/она:

1. Готовит и подает для координации с руководителем и аудиторским комитетом, упомянутым в ст. 14, если такой аудиторский комитет создан, проект Хартии внутреннего аудита, стратегический и годовой план внутреннего аудита;
2. Организует, координирует и распределяет задачи между внутренними аудиторами для реализации в соответствии с их знаниями и умениями;
3. Одобряет планы конкретных аудиторских заданий;
4. Осуществляет мониторинг реализации годового плана внутреннего аудита и внедрения методологии внутреннего аудита в государственном секторе в подразделении, которым он/она управляет;
5. Готовит и представляет для утверждения руководителем плана для профессионального обучения и развития внутренних аудиторов и прикладывает максимум усилий для удержания аудиторского персонала с достаточными знаниями, умениями, опытом и профессиональными квалификациями;
6. При необходимости развивает конкретную методологию для деятельности подразделения внутреннего аудита;
7. Организует оценку всех новых систем финансового управления и контроля, а также всех изменений в структурах и функциях организации.

Ст. 25 Руководитель внутреннего аудита подотчетный руководителю и аудиторскому комитету, если такой аудиторский комитет создан, упомянутый в ст. 14, за:

1. Презентацию годового отчета о деятельности внутреннего аудита и оценку адекватности и эффективности систем финансового управления и контроля;
2. Предоставление результатов аудиторских заданий и всех важных вопросов, поднятых в них, сделанных рекомендаций и принятых мер для улучшения деятельности организации;
3. Периодический доклад о прогрессе, сделанном при реализации годового плана деятельности внутреннего аудита;
4. Доклад об адекватности ресурсов внутреннего аудита;
5. Доклад обо всех случаях, когда деятельность руководителя внутреннего аудита и внутренних аудиторов встретилась с ограничениями;
6. Координацию взаимодействия с внешним аудитом и подготовку информации для Министра финансов.

Ст. 26 (1) Руководитель внутреннего аудита разрабатывает и внедряет программу обеспечения качества, включая внутренние и внешние оценки.

(2) Внутренние оценки включают обзоры прогресса деятельности подразделения по внутреннему аудиту и периодические обзоры путем самооценки или обзоры «равного равным» теми, кто знаком с практиками внутреннего аудита и международными стандартами внутреннего аудита.

(3) Внешние оценки проводятся, по меньшей мере, раз в пять лет сторонами, внешними по отношению к организации, которые знакомы с практиками внутреннего аудита и международными стандартами внутреннего аудита.

Ст. 27 (1) Руководителю внутреннего аудита и внутренним аудиторам следует иметь соответствующие знания, чтобы опознавать признаки мошенничества и наличие любых условий, которые делают возможным возникновение мошенничества.

(2) Если признаки мошенничества были обнаружены, внутренние аудиторы немедленно информируют руководителя внутреннего аудита, который безотлагательно информирует руководителя, предлагая уведомить компетентные органы и предпринять другие действия.

(3) В случае, если руководитель не принимает последующих мер после уведомления, упомянутого в § 2, руководитель внутреннего аудита информирует аудиторский комитет, если такой аудиторский комитет создан, упомянут в ст. 14.

Ст. 28 Внутренние аудиторы не могут осуществлять аудиторское задание по предоставлению гарантий, связанных с действиями и структурами, касательно которых он/она предоставлял/а консультационные услуги или в которых он/она был/а занят/а в течение последнего года. Они уведомляют руководителя внутреннего аудита о наличии таких обстоятельств.

(2) Руководитель внутреннего аудита и внутренние аудиторы имеют права осуществлять функции и действия в организации, кроме действий по внутреннему аудиту.

Глава 5

ТРЕБОВАНИЯ К РУКОВОДИТЕЛЮ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА И ВНУТРЕННИМ АУДИТОРАМ

Ст. 29 (1) Внутренние аудиторы назначаются руководителем в порядке, регулируемым (Кодексом законов о труде или Актом о государственном служащем).

(2) Лица, которые отвечают следующим требованиям, годны для работы в роли внутренних аудиторов:

1. Дееспособный (национальный) гражданин;
2. Не осуждался за ранее совершенное преступление государственного масштаба и не лишился права занимать соответствующую должность по решению суда;
3. Закончил программу высшего обучения и получил степень магистра или бакалавра;
4. Успешно сдал экзамен на внутреннего аудитора в государственном секторе, упомянутый в ст. 53 этого Акта, или имеет международно-признанный сертификат.

Ст. 30 (1) Лица, которые не отвечают требованиям, указанным в ст. 29, § 2, подпункте 4, могут назначаться как стажеры-аудиторы на период до двух лет.

(2) В пределах периода, указанного в § 1, стажеру-аудитору следует привести себя в соответствие с требованиями ст. 29, § 2, подпункта 4, тогда его могут назначить внутренним аудитором.

Ст. 31 (1) Руководитель внутреннего аудита назначается в порядке, регулируемым (Кодексом законов о труде или Актом о государственном служащем), и должен соответствовать требованиям, упомянутым в ст. 29, § 2, подпунктах 1, 2 и 4, и следующим дополнительным требованиям:

1. Закончить программу высшего образования и получить степень бакалавра;
2. Иметь, по крайней мере, 3 года опыта работы в сфере внутреннего или внешнего аудита.

(2) Назначение и увольнение руководителя внутреннего аудита в организациях-распорядителях бюджетных ассигнований из республиканского и муниципальных бюджетов, а также распорядителей внебюджетных средств и средств фондов и программ ЕС осуществляется по письменному согласию Министра финансов.

(3) Руководителем внутреннего аудита не может быть назначено:

1. Лицо, которое занимало должность в органах управления или последние 2 года состояло в рабочих отношениях, регулируемых (Кодексом законов о труде или Актом о государственном служащем);
2. Лицо, которое работало в организации на протяжении последнего года в порядке, регулируемом (Кодексом законов о труде или Актом о государственном служащем), кроме должностных лиц, которые были заняты как внутренние аудиторы или члены Инспектората организации согласно ст. 46 (Административного закона);

3. Лицо, чей супруг(а), родственник по прямой линии без ограничения, по боковой линии до четвертого колена, или через супружеские связи до четвертого колена есть или были заняты на руководящей должности в организации за последние 2 года.

(4) Обстоятельства, определенные в § 3, заявляются в письменном виде претендентом на должность руководителя внутреннего аудита руководителю во время назначения.

Глава 6

ПЛАНИРОВАНИЕ, ВЫПОЛНЕНИЕ И ОТЧЕТНОСТЬ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Ст. 32 Планирование внутреннего аудита осуществляется на основании анализа рисков и фиксируется в стратегическом трехгодичном плане, на основании которого разрабатывается годовой план деятельности по внутреннему аудиту.

Ст. 33 (1) Стратегический план разрабатывается руководителем внутреннего аудита по результатам обсуждений с руководителем и другими людьми на руководящих должностях; он учитывает долгосрочные цели организации и установленные стратегические цели развития в сфере внутреннего аудита.

(2) Стратегический план согласовывается руководителем и аудиторским комитетом, упомянутым в ст. 14, если такой аудиторский комитет создан.

Ст. 34 (1) Годовой план, содержащий конкретные аудиторские задания, разрабатывается руководителем внутреннего аудита по результатам обсуждения с руководителем и другими людьми на руководящих должностях.

(2) В случае с запланированными аудиторскими заданиями, которые касаются межведомственных программ/проектов, годовой план координируется с подразделениями внутреннего аудита организаций, которые принимают участие в этих программах/проектах.

(3) Годовой план подразделения внутреннего аудита распорядителей бюджетных ассигнований второго уровня координируется с годовым планом подразделений внутреннего аудита распорядителей первого уровня.

(4) Годовой план согласовывается руководителем и аудиторским комитетом, упомянутым в ст. 14, если такой аудиторский комитет создан.

Ст. 35 Любые изменения в стратегическом и годовом планах проводятся на основании оценки рисков, по предложению руководителя внутреннего аудита, и согласовываются руководителем и аудиторским комитетом, упомянутым в ст. 14, если такой аудиторский комитет создан.

Ст. 36 Для каждого аудиторского задания разрабатывается аудиторский план, который обозначает масштаб, цели, длительность и выделение ресурсов для реализации задания, аудиторский подход и методы, тип и объем проверок.

Ст. 37 Аудиторское задание осуществляется путем идентификации, анализа, оценки и документирования информации, достаточной для предоставления суждения касательно установленных целей.

Ст. 38 (1) Результаты аудиторского задания докладываются и обсуждаются с руководителем и главой структуры, деятельность которой проверялась аудитом.

(2) Для каждого проведенного аудиторского задания готовится аудиторский отчет, который содержит резюме, цели и масштаб задания, полученные данные, выводы и рекомендации, а также комментарии руководителя или главы структуры, деятельность которой проверялась аудитом.

Ст. 39 (1) Руководитель обеспечивает реализацию рекомендаций путем разработки плана действий, который он/она подает руководителю внутреннего аудита.

(2) Последующие действия по мониторингу реализации рекомендаций, сделанных в аудиторском задании, включаются в годовой план, упомянутый в ст. 34, и отображаются в оценке адекватности, эффективности и своевременности последующий принятых мер.

Ст. 40 (1) Руководитель внутреннего аудита готовит годовой отчет о деятельности внутреннего аудита, которым охватывает:

1. Проведенные аудиторские задания, любые ограничения в масштабе аудиторского задания при проведении аудита и другие причины для провалов в реализации плана;
2. Главные выводы касательно функционирования систем финансового управления и контроля в организации и сделанные рекомендации для улучшения деятельности организации;
3. Предпринятые действия для реализации рекомендаций и любые невыполненные рекомендации.
4. Любые случаи нарушения законов и постановлений и любые признаки мошенничества;
5. Предложения по развитию внутреннего аудита.

(2) Годовой отчет подается руководителю аудиторского комитета, упомянутого в ст. 14, если такой аудиторский комитет создан.

(3) Руководители распорядителей бюджетных ассигнований второго уровня, которые создали подразделения внутреннего аудита, посылают годовые отчеты, упомянутые в § 1, руководителям первого уровня до 31 января следующего года.

(4) Руководитель внутреннего аудита распорядителя бюджетных ассигнований первого уровня готовит обобщенный годовой отчет и посылает его через руководителя организации Министру финансов до 28 февраля следующего года.

Глава 7

СПЕЦИАЛЬНЫЕ АУДИТОРСКИЕ ДЕЙСТВИЯ, СВЯЗАННЫЕ С АУДИТОМ ФОНДОВ И ПРОГРАММ ЕС

Ст. 41 Действия этой Главы включают:

1. Проверки операций, выбранных соответствующей выборкой из подходящих расходов из Структурных фондов и Фонда сближения, а также осуществление таких проверок по предвступительным фондам Европейского Союза.
2. Выдача сертификата или декларации об окончании проекта или программы по фондам и программам Европейского Союза.

Ст. 42 Такой сертификат или декларация, одно из двух, базируется на оценке систем управления и контроля, результатах предыдущих проверок и, если необходимо, дополнительных проверках транзакций.

Ст. 43 Действия, упомянутые в ст. 41, осуществляются в соответствии с Международно-признанными стандартами аудита, международными соглашениями на предоставление средств Европейского союза, и соответствующих постановлений Европейского Союза, которые касаются управления и контроля средств, предоставляемых из Структурных фондов ЕС, Фонда сближения ЕС и предвступительных фондов ЕС.

Ст. 44 (1) Министр финансов определяет полномочия лиц, которые реализовывают действия, упомянутые в ст. 41.

(2) Министр финансов выдает постановление о реализации, координации, гармонизации, процедурах и методах реализации действий, упомянутых в ст. 41.

Ст. 45 (1) Аудиторы, которые осуществляют действия согласно с этой Главой, должны отвечать требованиям ст. 29, § 2, подпункты 1-4 и иметь 2 года опыта в сфере внутреннего или внешнего аудита.

(2) Руководители аудиторской группы должны отвечать требованиям ст. 29, § 2, подпункты 1, 2 и 4, иметь степень магистра и, по меньшей мере, 2 года опыта в сфере проведения аудита средств Европейского Союза.

Ст. 46 Аудиторы, которые осуществляют деятельность согласно с этой Главой, имеют права, приведенные в ст. 19, и могут, если необходимо, проводить проверки структур и сторон вне организации, которая проверяется аудитом, если это необходимо для целей реализации действий, упомянутых в ст. 41.

Глава 8

КООРДИНАЦИЯ И ГАРМОНИЗАЦИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Ст. 47 (1) Министр финансов отвечает за координацию и гармонизацию внутреннего аудита в организациях, упомянутых в ст. 5.

(2) Министра финансов при выполнении его/ее задач согласно этому Акту поддерживает директорат «Внутренний контроль» при Министерстве финансов, который выполняет функцию Центрального подразделения гармонизации внутреннего аудита и непосредственно подчиняется Министру финансов.

(3) Лица, которые отвечают требованиям, упомянутым в ст. 31, § 1, назначаются в Центральное подразделение гармонизации внутреннего аудита.

Ст. 48 (1) Министр финансов отвечает за разработку и обновление стратегии и единой методологии для внутреннего аудита в государственном секторе и проведение аудита фондов ЕС и программ ЕС.

(2) Для реализации этого Акта Министр финансов выдает указания, пособия, методики, инструкции, процедуры, руководства для разработки Хартии в соответствии с Международными стандартами внутреннего аудита.

Ст. 49 (1) Министр финансов осуществляет мониторинг применения методологии, упомянутой в ст. 48, внедрение Международных стандартов внутреннего аудита и Кодекса этики внутренних аудиторов в распорядителях бюджетных ассигнований государственного и муниципальных бюджетов, а также в распорядителях внебюджетных средств и средств по фондам и программам ЕС.

(2) После письменного уведомления Министра финансов руководители организаций, упомянутых в § 1, предоставляют штату Центрального подразделения гармонизации доступ к документам, записям и другой информации, необходимой для мониторинга.

Ст. 50 Министр финансов обеспечивает создание и ведение базы данных подразделений внутреннего аудита и реестра сертифицированных внутренних аудиторов, которые успешно сдали экзамен на внутреннего аудитора в государственном секторе, упомянутый в ст. 53, а также реестр уставов подразделений внутреннего аудита.

Ст. 51 Министр финансов обеспечивает, координирует и поддерживает профессиональное обучение руководителей внутреннего аудита и внутренних аудиторов в государственном секторе и организывает регулярные встречи и обсуждения общих вопросов, связанных со стратегией, применением методологии и проведением внутреннего аудита в государственном секторе.

Ст. 52 Министр финансов выдает годовой отчет о состоянии внутреннего аудита в государственном секторе как часть консолидированного годового отчета о состоянии внутреннего контроля, в соответствии с требованиями ст. 20, § 2 Акта о финансовом управлении и контроле.

Ст. 53 Министр финансов выдает Постановления об условиях и моделях поведения и организации экзаменов на сертификат «внутренний аудитор в государственном секторе», который подтверждает необходимый уровень умений по внутреннему аудиту.

Ст. 54 Министр финансов сотрудничает с институциями и сторонами в сфере внутреннего и внешнего аудита в этой стране и в других странах и обменивается информацией о событиях внутреннего аудита.

ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

§ 1 Для целей этого Акта:

1. «**Системы финансового управления и контроля**» обозначают системы правил, процедур и действий, установленных руководством организаций, определенных ст. 2, направленных на предоставление разумной гарантии того, что цели организации будут достигнуты путем:
 1. соблюдения законодательства, внутренних актов и контрактов;
 2. надежности и полноты финансовой и оперативной информации;
 3. результативности и эффективности операций;
 4. сбережения активов и информации
2. «**Риск**» - это возможность наступления какого-либо события, которое может оказать влияние на достижение целей организации. Риск измеряется путем оценки последствий и вероятности наступления события.
3. «**Управление рисками**» - это процесс выявления, оценки, управления и контроля рисков для обеспечения разумных гарантий достижения целей организации.
4. «**Контроль**» - это любые действия руководства, нацеленные на избежание или уменьшение рисков, которые имеют негативное влияние на достижение целей организации;
5. «**Независимость**» - это свобода от обстоятельств, которые угрожают объективности внутреннего аудита. Устрой внутреннего аудита не должен позволять вмешательство в работу внутренних аудиторов при определении масштаба внутреннего аудита, при планировании, выполнении заданий и отчетности;
6. «**Объективность**» - это беспристрастное отношение, которое не базируется на суждении другого лица;
7. «**Аудиторское задание**» - это конкретное поручение или задание на проведение аудита или обзора, которое включает деятельность по предоставлению гарантий или консультаций. Задание может включать разные задачи, процессы и действия;
8. «**Компетентность**» - это наличие у внутренних аудиторов соответствующих знаний, умений и других способностей, необходимых для выполнения индивидуальных обязательств, а для проведения внутреннего аудита в целом, это значит владеть или предоставлять соответствующие знания, умения и другие способности, необходимые для выполнения его обязанностей;
9. «**Надлежащий профессионализм**» - это проявление внутренними аудиторами заботы и умений, которые можно ожидать от достаточно предусмотрительного и компетентного внутреннего аудитора;
10. «**Честность**» означает, что внутренним аудиторам не следует сознательно принимать участие в незаконной деятельности и заниматься действиями, которые дискредитируют профессию внутреннего аудитора или организацию;
11. «**Конфиденциальность**» - это уважение ценности и права собственности на информацию, которую внутренние аудиторы получают в ходе своей работы и которую

им не следует разглашать без разрешения, кроме случаев, когда они законно или профессионально обязаны сделать так;

12. **«Органы управления и контроля»** - это руководители организаций государственного сектора, включая всех руководителей подчиненных подразделений-распорядителей и руководителей подразделений, которые осуществляют последующий контроль над действиями внутри организаций;
13. **«Признаки мошенничества»** - это действия или бездействие, по которым делается оправданный вывод об умышленном или неправильном представлении материалов или финансовых фактов.
14. **«Кодекс этики»** - это Кодекс этики Института внутренних аудиторов. Это документ, который включает принципы, относящиеся к профессии и практике внутреннего аудита, правила поведения, описывающие поведение, ожидаемое от внутренних аудиторов. Кодекс этики распространяется как на отдельных внутренних аудиторов, так и на организации, которые имеют департаменты внутреннего аудита;
15. **«Хартия внутреннего аудита»** - это внутренний акт, подписанный между руководителем внутреннего аудита и руководителем соответствующей организации, который устанавливает цель, полномочия и обязанности внутреннего аудита. Хартия:
 - (а) указывает на положение внутреннего аудита в организации;
 - (б) регулирует доступ внутренних аудиторов к записям, персоналу и собственности, необходимый для выполнения заданий;
 - (в) обозначает масштаб внутреннего аудита.
16. **«Международные стандарты внутреннего аудита»** - это Международные стандарты профессиональной практики внутреннего аудита Института внутренних аудиторов, США /ИВА, Инк./;
17. **«Международно-признанные стандарты проведения аудита»** - это стандарты Международной федерации бухгалтеров /МФБ/;
18. **«Международно-признанный аудиторский сертификат»** - это следующие сертификаты: CIA, CGAP, CPA, CFSA, CISA, ACCA.

Приложение 7

Пример Акта об инспекции в государственном секторе

Глава один

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Статья 1

Этот Закон определяет цели, задачи, принципы и масштаб деятельности государственного финансового инспектирования, а также положения и функции Государственного финансового инспекционного агентства, далее именуемого «ФИА».

Статья 2

(1) Главная цель ФИА состоит в том, чтобы защищать государственные финансовые интересы путем поддержки деятельности лиц и организаций, перечисленных в статье 4, чтобы эта деятельность проводилась в соответствии с принципами законности и прозрачности.

(2) Для достижения цели, упомянутой в § 1, органы ФИА реализовывают следующие главные задачи:

1. Проведение финансовых инспекций касательно соблюдения нормативных актов, регулирующих бюджетную, финансово-хозяйственную или учетную деятельность организаций и лиц, перечисленных в статье 4.
2. Установление нарушений нормативных актов, регулирующих бюджетную, финансово-хозяйственную или учетную деятельность, а также признаки допущенного мошенничества.
3. Выявление ущерба имуществу лиц и организаций согласно статье 4, § 1.
4. Внедрение административно наказуемой и материальной ответственности нарушителей, если присутствуют законодательные предпосылки.

Статья 3

ФИА придерживается принципов законности, объективности, исполнительности и конфиденциальности.

Статья 4

(1) Финансовая инспекция проводится в:

1. Бюджетных организациях, включая судебные органы;
2. Государственных предприятиях согласно со статьёй [Коммерческого кодекса];
3. Коммерческих компаниях, в которых государство или муниципалитет владеют контрольным пакетом акций;

4. Коммерческих компаниях, в которых юридическое лицо из пунктов 2 и 3 владеет контрольным пакетом акций;
5. Юридических лицах, которые имеют обязательства под гарантии государственной или муниципальной собственности;
6. Юридических лицах согласно Закону для неприбыльных юридических лиц и не-персонифицированных ассоциаций согласно Закону об обязательствах и контрактах, в собственности которых государство или муниципалитет непосредственно или косвенно участвует.
7. Лицах, финансируемых республиканским или муниципальным бюджетами, внебюджетными средствами или фондами, или по международным соглашениям, а также лица, финансируемые государственными предприятиями согласно со статьёй [Коммерческого кодекса] только в части этих средств;

(2) Кроме случаев согласно с § 1, пункта 3 в коммерческих компаниях, в капитале которых участвует государство или муниципалитет, каким бы не был размер участия, финансовая инспекция может проводиться по просьбе органа, который реализовывает права собственности государства или муниципалитета.

Статья 5

(1) Финансовые инспекции проводятся:

1. по полученным просьбам, жалобам и сигналам о нарушениях бюджетной, финансово-экономической или учетной деятельности организаций и лиц, упомянутых в статье 4, поданными государственными органами, гражданскими и юридическими лицами;
2. для проверки назначения и проведения процедур государственных закупок на основании информации из [Реестра государственных закупок, Агентства государственных закупок и Высшего органа аудита];
3. для проверки выделения целевых субсидий, предоставленные согласно с Актом о государственном бюджете (название страны) на соответствующий год и постановлениях, выданных Советом министров;
4. по просьбе Совета министров или Министра финансов;
5. по поручению органов прокуратуры по условиям статей ... [Закона о судостроительстве].

(2) Финансовые инспекции согласно § 1, пунктов 1-3 проводятся после предварительной оценки эффективности и государственного интереса. Условия для проведения и критерии оценки определяются Постановлением о реализации этого Закона.

(3) В случаях, когда получены сигналы от Высшего органа аудита, финансовая инспекция может проводиться без оценки, упомянутой в § 2.

Глава два

ФИНАНСОВОЕ ИНСПЕКЦИОННОЕ АГЕНТСТВО

Раздел I

Структура и функции Финансового инспекционного агентства

Статья 6

(1) ФИА – это Агентство при Министре финансов и юридическое лицо, финансируемое из государственного бюджета.

(2) Структура, штат и организация деятельности Агентства определяются Постановлением о структуре, утвержденным Советом Министров.

Статья 7

Органами ФИА являются директор, заместитель директора и финансовые инспектора.

Статья 8

(1) ФИА осуществляет следующие функции:

1. Управлять, проводить и надзирать за инспекционными действиями;
2. Осуществлять контроль над законностью назначения и проведения государственных закупок;
3. Анализировать причины и условия возникновения нарушений финансовой дисциплины и предлагать корректирующие меры компетентным органам;
4. Предоставлять методическое сопровождение и разрабатывать пособия для осуществления инспекционных действий согласно этому Закону;
5. Организовывать первичное профессиональное обучение недавно назначенных должностных лиц, периодическое обучение для поддержки и повышения квалификации и обучение для получения новых профессиональных знаний и умений должностных лиц Агентства;
6. Сотрудничать и обмениваться информацией с другими государственными органами;
7. Сотрудничать с финансовыми контролирующими органами и организациями других стран и международных организаций.

(2) ФИА представляет годовой отчет о результатах своей деятельности Совету Министров через Министра финансов. Отчет подается к сведению соответствующим Парламентскому(им) Комитет(ам), которые имеют полномочия в сфере государственного бюджета и финансовой деятельности.

(3) Органы прокуратуры и министерства внутренних дел сотрудничают с органами ФИА во время проведения финансовых инспекций.

(4) ФИА и Высший орган аудита сотрудничают с целью защиты государственных финансовых интересов.

Статья 9

(1) ФИА представляет и возглавляет Директор, назначенный Министром финансов по согласию премьер-министра, согласно с контрактом на трудоустройство на четыре года, без ограничений количества повторных назначений.

(2) Лицо, которое отвечает следующим требованиям, может занимать должность директора:

1. Быть дееспособным;
2. Иметь (национальное) гражданство;
3. Иметь университетскую степень «бакалавра» по экономике или университетскую степень по праву с приобретенной правоспособностью;
4. Иметь, по крайней мере, десять лет профессионального опыта, из них два года на руководящих должностях;
5. Не быть осужденным к лишению свободы за умышленное преступление, не зависимо от того, был/а ли он/она реабилитирован;
6. Иметь необходимые моральные и профессиональные качества.

(3) Директора увольняет Министр финансов по согласию премьер-министра до истечения срока, указанного в § 1:

1. По его/ее письменной просьбе;
2. Из-за постоянной фактической неспособности выполнять его/ее обязательства на протяжении 6 месяцев;
3. Введение в силу приговора о наказании в виде лишения свободы за умышленное преступление;
4. Из-за тяжелого нарушения или систематического пренебрежения своими обязанностями.

(4) Заместитель директора нанимается по контракту, назначается и увольняется Директором по согласованию с Министром финансов.

(5) Директор назначает и увольняет другие органы и должностные лица, которые должны отвечать требованиям статьи 11.

Раздел II**Полномочия органов Государственного финансового инспекционного агентства****Статья 10**

(1) Директор:

1. Управляет и заведует инспекционными действиями;
2. Утверждает методологию проведения инспекционных действий;
3. Поручает приказом проведение финансовых инспекций и перекрестных проверок;

4. Отвечает за профессиональную квалификацию и обучение должностных лиц ФИА в соответствии со статьей 8, § 1, пункт 5 и за качество инспекционных действий;
5. Представляет ФИА и организывает ее международные отношения;
6. Заключает соглашения на сотрудничество с государственными органами власти касательно реализации деятельности ФИА.
7. Выполняет также другие функции, предназначенные ему/ей Законом или Постановлением Совета министров.

(2) Директор или должностные лица, уполномоченные им/ею, могут назначать внешних экспертов в распоряжение ФИА на условиях и по процедуре, как определено Постановлением о реализации этого Закона.

(3) По письменной просьбе Директора или должностных лиц, уполномоченных им/ею, банки и банковские реестры обязаны предоставлять информацию о количестве счетов и номерах любых текущих и закрытых счетов организаций и лиц, которые подлежат проверке, и упомянутых лиц (статья 50 Акта о банковской деятельности и по условиям статьи 52, § 5, пункт 3 Акта о банковской деятельности – предоставлять информацию также о транзакциях на этих счетах).

(4) Директор или должностные лица, уполномоченные им/ею, могут предоставлять информацию, связанную с проведенными финансовыми инспекциями, только после окончания инспекций.

(5) Директор может уполномочить других должностных лиц выполнять его/ее функции согласно § 1. Делегирование полномочий не освобождает Директора от ответственности за общую деятельность ФИА.

Статья 11

(1) ФИА нанимает только дееспособных (национальных) граждан, после конкурса, которых не осуждали за умышленное преступление государственного масштаба и не лишили по постановлению суда права занимать соответствующую должность.

(2) Финансовые инспектора выполняют свои полномочия через официальные отношения и должны отвечать следующим требованиям:

1. Иметь университетскую степень «магистра» по экономике или университетскую степень по праву с приобретенной юридической способностью;
2. Иметь профессиональный опыт, как определено Постановлением о структуре ФИА.

Статья 12

ФИА обязано приобретать страховое покрытие для своих органов и должностных лиц, как определено Постановлением о реализации этого Закона, путем полисов страхования жизни и страховки от несчастных случаев за счет бюджета ФИА.

Статья 13

При выполнении должностных обязанностей органы ФИА имеют право:

1. На неограниченный доступ ко всей информации, включая конфиденциальную, согласно уровню доступа, придерживаясь принципа «необходимости знать», а также ко всем документам, включая в электронном формате, которые сохраняются в организации или у субъекта, которые подлежат проверке;
2. На неограниченный доступ к рабочим помещениям и ко всем должностным лицам в организации или субъекте, которые подлежат проверке;
3. Проверять активы и обязательства, установленную систему бухгалтерского учета, и все документы, включая документы в электронной форме;
4. Требовать от должностных лиц организаций и субъектов, которые подлежат проверке, заверенные копии документов, информацию, справки и другие документы, касающиеся проводимых финансовых инспекций, в определенные сроки;
5. Требовать от должностных лиц организаций и субъектов, которые подлежат проверке, декларации обо всех банковских счетах, как в стране, так и за границей, в определенные сроки;
6. Требовать от должностных лиц организаций и субъектов, которые подлежат проверке, письменные объяснения, которые касаются проведения финансовых инспекций, в определенные сроки;
7. Запрашивать и ознакомляться с отчетами внутренних аудиторов, отчетами Национального бюро аудита и других контролирующих органов, которые сохраняются в организации или субъекте, которые подлежат проверке, в определенные сроки;
8. Требовать заверенные копии документов, информации и справок от юридических лиц и отдельных собственников вне организации или субъектов, которые подлежат проверке в связи с проведением финансовых инспекций;
9. Проводить перекрестные проверки юридических лиц и отдельных собственников вне организации или субъектов, которые подлежат проверке, если необходимо во время проведения финансовой инспекции;
10. Ознакомиться с разрешением суда или органов досудебного следствия, со следственными и другими материалами, актуальными для действий по финансовому инспектированию;
11. Ознакомиться с материалами, собранными во время судебных слушаний, а также с решениями суда, которые имеют значение для инспекционных действий;
12. Предотвращать доступ ответственных лиц к сейфам, складам и другим вещам, которые подлежат проверке, путем опечатывания в присутствии должностного лица организации, которая подлежит проверке;

Статья 14

- (1) При выполнении должностных обязанностей, органы ФИА обязаны:
 1. Предъявить официальное удостоверение и приказ на проведение финансовой инспекции;
 2. Докладывать объективно и точно о результатах проведенной инспекционной деятельности, установленных нарушениях и ущербе, причинах их допущения

и нарушителях на основании фактов и обстоятельств, официально проверенными ими.

3. Не разглашать факты и обстоятельства, полученные в ходе или во время выполнения обязанностей, кроме случаев, предусмотренных законодательством.

(2) Финансовые инспектора и внешние эксперты, назначенные директором или должностными лицами, уполномоченными им/ею, обязаны отозвать себя, если за последние три года:

1. Они работали в организации или на субъекте, который подлежит проверке;
2. Они принимали участие в управленческих или наблюдательных органах организаций и/или субъектов из пункта 1;
3. Они лично заинтересованы в деятельности, которая подлежит проверке;
4. Их супруг(а), прямой родственник без ограничений и родственники до четвертого колена по боковой линии работали как должностные лица по отчетности или работали в управленческих или наблюдательных органах организации или субъектов, которые подлежат проверке.

(3) Информацию об обстоятельствах согласно § 2, после их возникновения, финансовый инспектор или внешний эксперт безотлагательно сообщает в письменном виде директору или лицам, уполномоченным им/ею.

(4) Директор или лица, уполномоченные им/ею, оценивают обоснованность отзыва согласно § 2, пункт 3.

Статья 15

(1) Все лица из организаций или субъектов, которые подлежат проверке, согласно статье 4 обязаны:

1. Сотрудничать с и не препятствовать финансовым инспекторам в процессе выполнения последними своих обязанностей;
2. Предоставлять финансовым инспекторам неограниченный доступ к официальным помещениям и всей документации;
3. Подавать в установленные финансовыми инспекторами сроки документы, заверенные копии документов, информацию, справки и декларации любых банковских счетов и письменные объяснения, а также отчеты согласно статье 13, пункту 7.
4. Подавать в установленные финансовыми инспекторами сроки точные данные, справки и декларации, документы и заверенные копии документов;
5. Никто из лиц согласно § 1 не имеет права отказать в доступе к информации, ссылаясь финансовым инспекторам на коммерческую, банковскую тайну, как их, так и других органов, а также к информации, отнесенной к государственной или коммерческой тайне, соблюдая положения Закона о защите конфиденциальной информации.
6. Лица согласно статье 13, пункту 8 обязаны подавать в установленные сроки заверенные копии документов, данные и справки органам ФИА на запрос последних.

Раздел III

Проведение финансовой инспекции

Статья 16

(1) Финансовые инспекции проводятся финансовыми инспекторами ФИА на основании приказа, изданного директором или лицами, уполномоченными им/ею.

(2) Приказ, упомянутый в § 1, обжалованию не подлежит.

Статья 17

(1) По результатам проведенной финансовой инспекции составляется отчет, который содержит обнаруженные данные по проверенным вопросам. Обнаруженные данные в отчете подтверждаются соответствующими доказательствами.

(2) Отчет подается руководителю организации или субъекту, который подлежит проверке, для письменной реакции, которая предоставляется в течение 7 дней после подачи.

(3) По условиям § 2, копии соответствующих обнаруженных данных отчета и подтверждающих доказательств также подаются финансовыми инспекторами для реакции лицам, деятельность которых проверяли путем финансовой инспекции, и нарушения в деятельности которых были обнаружены.

(4) Финансовый инспектор, который провел финансовую инспекцию, предоставляет обоснованный письменный вывод в течение 7 рабочих дней после получения реакции, упомянутых в § 2 и 3. Этот срок начинается по окончании срока, упомянутого в § 2. Обоснованный письменный вывод предоставляется руководителю организации или субъекту, который подлежит проверке, а также лицам, упомянутым в § 3.

(5) Отчет, его вывод и реакции, упомянутые в § 2 и 3, представляются органу, который издал приказ согласно статье 16, § 1.

Раздел IV

Последующие меры

Статья 18

(1) В результате проведенных инспекционных действий директор или лица, уполномоченные им/ею, могут:

1. Предоставлять письменные указания руководителю организации или субъекту, который подлежит проверке, прекратить допущение нарушений и/или устранить пагубные последствия этих действий;
2. Делать предложения компетентным органам касательно прекращения действий, которые ведут к нарушениям или причиняют вред организациям и субъектам, которые подлежат проверке;
3. Делать предложения компетентным органам для отмены любых незаконных актов руководителей организаций и субъектов, которые подлежат проверке;

4. Предлагать компетентным органам добиваться материальной и/или дисциплинарной ответственности согласно с соответствующими процедурами;
5. Предлагать министру финансов прервать перевод субсидий, определенных актом о годовом государственном бюджете или блокировать счета бюджетных организаций до устранения нарушений.

(2) Руководители организаций и субъектов, которые подлежат проверке, в случаях согласно § 1, пункту 1, в течение 2 месяцев после подачи указаний, обязаны уведомлять в письменной форме директора о предпринятых мерах.

Статья 19

Если существуют данные, которые указывают на совершение преступления, копия отчета, упомянутого в ст. 17, вместе с доказательствами, приложенными к отчету, и заявлениями, упомянутыми в статье 17, § 2 и 3, посылаются в органы прокуратуры.

Статья 20

(1) Информация о результатах финансовой инспекции, проведенной касательно организаций, упомянутых в статье 4, § 1, пункте 1, предоставляется распорядителю высшего уровня, если обнаружены нарушения.

(2) В случае финансовой инспекции муниципалитетов и распорядителей средств из муниципальных бюджетов, информация также посылается соответствующему Муниципальному Совету, если обнаружены нарушения.

(3) Информация о результатах финансовой инспекции касательно лиц, упомянутых в статье 4, § 1, пункте 2 и пункте 3, если обнаружены нарушения, предоставляется органу, который осуществляет права на собственность государства или муниципалитетов у субъекта, который подлежит проверке.

(4) Информация о результатах финансовой инспекции касательно коммерческих компаний, упомянутых в статье 4, § 1, пункте 4, если обнаружены нарушения, предоставляется юридическому субъекту, у которого решающий пакет акций в капитале.

(5) Когда финансовая инспекция проводится в коммерческой компании в процессе банкротства или ликвидации, если обнаружены нарушения, информация предоставляется органу, который осуществляет права на собственность государства или муниципалитета.

(6) Для субъектов, финансируемых из республиканского бюджета, муниципальных бюджетов, внебюджетных счетов и фондов, или согласно с международными соглашениями, а также лиц, финансируемых государственными предприятиями согласно со статьей [Коммерческого кодекса], если обнаружены нарушения, информация передается финансирующему органу.

Глава 3

Материальная ответственность

Статья 21

(1) За любой незаконной ущерб, причиненный организациям или лицам, упомянутым в статье 4, § 1, пункты 1-3, обнаруженный во время финансовой инспекции согласно этому Закону, который является прямым или косвенным следствием поведения нарушителей, они несут полную материальную ответственность, если:

1. Ущерб причинен умышленно
2. Ущерб причинен недочетом
3. Ущерб причинен другим способом, кроме как во время выполнения должностных обязанностей.

(2) В случае, если ущерб причинили несколько человек, они несут совместную ответственность.

(3) Лица, которые получили что-либо без законных оснований или в виде пожертвования в результате действий нарушителя, обязаны вернуть это и они сообща с нарушителем несут ответственность за ущерб.

(4) Любые лица, которые приказали или позволили незаконные платежи, несут общую материальную ответственность с лицами, упомянутыми в § 3.

Статья 22

(1) Если существуют предпосылки, чтобы притянуть к полной материальной ответственности согласно этому Закону, финансовые инспектора составляют акт о недостатке.

(2) Фактические обнаруженные данные в акте о недостатке подтверждаются доказательствами.

(3) Лица, которых обвиняют в недостатке, предоставляют письменные возражения на акт о недостатке в пределах временных рамок, установленных финансовым инспектором, но не раньше чем через 14 дней после подачи акта.

(4) Исходя из обоснованности возражений, предоставленных таким образом, финансовые инспектора подают обоснованный письменный вывод в течение 14 дней после получения возражений, упомянутых в § 2.

(5) Если после дополнительной проверки установлено, что выдвинутые возражения оправданы, и они существенно меняют суть обнаруженных данных в акте о недостатке, инициированное процессуальное действие по акту о недостатке прекращается в соответствии с правилами, указанными в Постановлении о реализации этого Закона.

Статья 23

Следующие лица могут притягиваться к ответственности согласно этому Закону:

1. Те, кто получает, собирает, сохраняет, использует или ведет учет собственности;
2. Те, кто присматривает за лицами, упомянутыми в пункте 1;

3. Те, кто осуществляет контроль за бюджетной, финансово-хозяйственной и учетной деятельностью организации или субъекта, который подлежит проверке;
4. Те, кто управляет и распоряжается собственностью;
5. Те, кто определен в статье 21, § 4.

Размер ущерба определяется по рыночной или балансовой стоимости, смотря, какая из них выше, с момента возникновения ущерба, а если дату невозможно установить, со дня выявления по день возмещения ущерба.

Статья 25

Ущерб, нанесен в иностранной валюте, возмещается в той же иностранной валюте или в национальной валюте, используя наиболее высокую центральную ставку Национального Банка по состоянию на момент его возникновения, обнаружения или возмещения.

Статья 26

На лица, ответственные за ущерб, накладывается процент, установленный законодательством, с момента возникновения ущерба, а если дату невозможно установить, со дня выявления по день возмещения ущерба.

Статья 27

(1) К материальной ответственности, включая процент, не притягивают по окончании срока давности в 5 лет после нанесения ущерба, а если его невозможно установить, то с момента обнаружения этого ущерба.

(2) Кроме случаев, которые покрываются Актом об обязательствах и контрактах, длительность срока давности, упомянутого в § 1, прерывается также выдачей акта о недостатке.

(3) Несмотря на приостановку и прекращение срока давности, к материальной ответственности согласно этому Закону не притягивают по окончании десяти лет после нанесения ущерба.

(4) Выданные акты о недостатке изучаются судом по условиям [Гражданско-процессуального кодекса].

(5) Организации и лица, упомянутые в статье 4, § 1, пункты 1-3, не отказываются от акта о недостатке, включая процентные ставки.

Глава 4

Положения об административных санкциях

(...)

ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

§ 1. В значении этого Закона:

1. «Бюджетные организации» - это государственные и муниципальные органы, их структурные подразделения и все экономически дифференцированные субъекты, которые используют бюджеты, бюджетные счета, внебюджетные счета и средства согласно основному Закону о бюджете и Акту о муниципальных бюджетах, а также государственные фонды и учреждения под обязательным государственным медицин-

ским и другим видом страхования, государственные учреждения для высшего образования и другие лица и структурные подразделения, чьи счета и операции находятся в рамках консолидированной фискальной программы, включая распорядителей средств по программах ЕС.

2. «Решающий голос» - это доля акций государства или муниципалитета в капитале коммерческой компании, которая равняется не меньше, нежели [34 %], или участие, которое дает им возможность предотвращать принятие решений о: увеличении или сокращении капитала; трансформации или прекращения деятельности компании, изменениях и дополнениях в ее положение или статьи об ассоциации.
3. Обязательства «под гарантии государственной или муниципальной собственности» - это все обязательства юридических субъектов, в подкрепление которые были взяты гарантии на средства из государственного и/или муниципального бюджета, включая средства из централизованных фондов, а также средства и собственность юридических субъектов с более чем [34 %] долей акций государства или муниципалитета.
4. «Законность» - это принцип, согласно которому должностные лица ФИА во время реализации полномочий должны придерживаться Конституции, нормативных актов и международных договоров, в которых [название страны] является стороной и которые ратифицированы, обнародованы и вступили в действие для [название страны].
5. «Конфиденциальность» - запрет органам ФИА разглашать и предоставлять третьим лицам информацию, полученную в ходе выполнения должностных обязанностей, если другое не предусмотрено законом.
6. «Объективность» - это принцип, который требует непредвзятого, исчерпывающего и точного установления всех фактов и обстоятельств, которые подлежали проведенной финансовой инспекции.
7. Принцип «экс-официо» - это принцип установления по инициативе финансовых инспекторов всех фактов и обстоятельств, связанных с финансово-экономической деятельностью организации или субъекта, который подлежит проверке.
8. «Ущерб» согласно разделу 3 – это любое бесполезное уменьшение собственности.
9. «Финансируемые из республиканского или муниципальных бюджетов, а также по программах ЕС» - это физические лица и юридические субъекты, которые получили свободные средства общего или целевого назначения из государственного бюджета, муниципальных бюджетов и программ ЕС.
10. «Признаки мошенничества» - это действия или бездействие, судя по которому можно сделать разумный вывод об умышленно неправильном или недостоверном представлении материальных или финансовых фактов.

Приложение 8

Лимская декларация ИНТОСАИ

Лимская декларация руководящих принципов аудита

Предисловие

Когда Лимская декларация руководящих принципов аудита была принята делегатами IX Конгресса ИНКОСАИ более двух десятилетий назад, в октябре 1977 года, в Лиме (Перу), были большие надежды, но не уверенность в том, что она достигнет мирового успеха.

Опыт использования Лимской декларации с того времени превысил даже наилучшие ожидания и доказал силу их воздействия на развития правительственного аудита принимаемая во внимания условия той или иной страны. Лимская декларация одинаково важна для всех Высших аудиторских учреждений ИНТОСАИ в не зависимости от того, какой регион они представляют, какой путь развития они прошли, до какой степени они интегрированы в систему управления или как организованы.

Успех декларации определяется тем, что содержит исчерпывающий перечень задач и вопросов касающихся правительственного аудита, одновременно являясь важным и кратким документом, легким в использовании, четким языком и фокусированием на основных элементах.

Главным предназначением Лимской декларации является обеспечение независимости правительственного аудита. Высшие аудиторские учреждения, которые не могут действовать соответственно - не достигли уровня стандарта. Поэтому, не удивительно, что вопрос независимости Высших аудиторских учреждений остается повторяющейся темой дискуссий в сообществе ИНТОСАИ. Однако, Лимской декларацией не только предусматривается достижение независимости ВАУ; эта независимость должна укрепляться законодательством. Для этого, надлежащим образом должны функционировать правовые институты, а это возможно в условиях демократии, основывающейся на нормах права.

Поэтому, верховенство права и демократия являются необходимыми предпосылками независимого правительственного аудита и определены как столпы, на которых основывается Лимская декларация. Принципы, предусмотрены декларацией актуальны, их существенность не понижалась начиная с первого внедрения. Факт того, что позже, более чем через 20 лет, было принято решение о переиздании декларации, еще раз подчеркивает качество и дальновидность ее авторов.

Мы передаем благодарность Международному журналу правительственного аудита за приложенные усилия в опубликовании нового выпуска Лимской декларации, понимание огромной важности этого фундаментального документа, который заслуженно можно назвать Великой хартией правительственного аудита. Мы уверены в том, что Лимская декларация и дальше будет распространяться. Следование этим высоким идеям остается непрерывным нашим заданием.

Вена, осень 1998 года
Др. Франс Фидлер
Генеральный секретарь ИНТОСАИ

Лимская декларация руководящих принципов аудита

Преамбула

IX Конгресс Международной организации высших аудиторских учреждений (ИНТОСАИ), встреча в Лиме:

- принимая во внимание, что надлежащее и эффективное использование государственных ресурсов является предпосылкой надлежащего управления государственными финансами и результатом решений ответственных органов власти;
- принимая во внимание, что достижение этой цели предполагает наличие в каждой стране Высшего аудиторского учреждения, независимость которого гарантируется законом;
- принимая во внимание, что такие учреждения становятся более необходимы, поскольку государство расширило свою деятельность на социальный и экономический сектора и поэтому работают за пределами традиционной финансовой структуры;
- принимая во внимание, что цели аудита, такие как: надлежащее и эффективное использование государственных ресурсов; развитие надлежащего финансового управления; правильное проведение административной деятельности; обмен информацией с органами власти и общественностью в целом и посредством публикации объективных отчетов - необходимы для формирования и развития государств, следуя целям ООН;
- принимая во внимание, что во время предыдущего конгресса ИНТОСАИ, пленарная ассамблея приняла решение, распространение которого было одобрено всеми странами – членами;

ПОСТАНОВИЛ:

- Принять, опубликовать и распространить документ под названием „Лимская декларация руководящих принципов аудита „

I. Общие положения

Параграф 1. Цель аудита

Концепция и учреждение аудита является неотъемлемой частью финансового управления, поскольку контроль за государственными финансами представляет доверие. Аудит не единственный инструмент, а неотъемлемая часть регулирующей системы, целью которой является установление отклонений от принятых стандартов и нарушения принципов законности, эффективности, результативности и экономичности финансового управления на достаточно ранних этапах, позволяющих принятия корректирующих действий в каждом индивидуальном случае; обеспечение подотчетными принятия ответственности, применения возмещений или принятия мер по предотвращению - по крайней мере минимизации таких нарушений.

Параграф 2. Предварительный и последующий аудит

1. Предварительный аудит является формой оценки, осуществляющейся до проведения административной или финансовой деятельности; последующий аудит – это аудит по факту.
2. Эффективный предварительный аудит неотъемлемая часть надлежащего управления общественными ресурсами, доверенными государству. Он может проводиться Высшим аудиторским учреждением или другими аудиторскими органами.
3. Преимуществом проведения предварительного аудита Высшим аудиторским учреждением является возможность предупреждения ущерба до его появления, но недостатком становится необходимость организации чрезвычайно больших объемов работ и размывание границ ответственности общественного права. Проведение Высшим аудиторским учреждением последующего аудита подчеркивает ответственность подотчетных лиц; может приводить к необходимости возмещений за нанесенный ущерб и предотвращать появление других нарушений.
4. Законодательные предпосылки и условия, а также потребности каждой страны определяют необходимость проведения предварительного аудита Высшим аудиторским учреждением. В то время как, последующий аудит является обязательной функцией Высшего аудиторского учреждения в не зависимости от того, реализуется или не реализуется им предварительный аудит.

Параграф 3. Внутренний и внешний аудит

1. Подразделения внутреннего аудита формируются в структуре государственных учреждений, в то время, как подразделения внешнего аудита не являются частью организационной структуры институции, в которой проводится аудит. Высшие аудиторские учреждения являются внешними аудиторскими подразделениями.
2. Подразделения внутреннего аудита обязательно должны подчиняться руководителю департамента, в котором они были сформированы. Тем не менее, они должны быть функционально и организационно независимы, насколько это возможно определит структурой.
3. Заданием Высшего аудиторского учреждения, как внешнего аудитора, является оценивание результативности внутреннего аудита. Если внутренний аудит эффективен, без ущемления прав Высшего аудиторского учреждения, усилия должны направляться на проведение общего аудита, что позволило бы достичь наиболее оптимального распределения заданий и укрепление взаимосвязи Высшего аудиторского учреждения и внутреннего аудита.

Параграф 4. Аудит законности, последовательности и аудит эффективности

1. Традиционными заданиями Высших аудиторских учреждений является аудит законности и последовательности финансового управления и учета.
2. Дополнительно к этой форме аудиту, не уменьшая его значительности, существует равнозначно важный – аудит эффективности – сфокусирован на оценку деятельности, экономности, эффективности и результативности государственной деятельности.

сти. Аудит эффективности предполагает оценку не только отдельных финансовых операций, но и целого ряда деятельности правительства, включая организационные и административные системы.

3. Цели аудита, осуществляемого Высшими аудиторскими учреждениями – законность, последовательность, экономичность, эффективность и результативность финансового управления – равнозначно значимы. Однако, каждое Высшее аудиторское учреждение определяет приоритеты исходя из существующей ситуации.

II. Независимость

Параграф 5. Независимость Высших аудиторских учреждений

1. Высшие аудиторские учреждения способны исполнять свои задания объективно и результативно только в условиях независимости от организаций где проводится аудит и в условиях ограничения внешнего влияния.
2. Несмотря на то, что государственные институции не могут быть абсолютно независимы, являясь все-таки частью государства, Высшие аудиторские учреждения должны владеть функциональной и организационной независимостью, которые им необходимы для исполнения возложенных заданий.
3. Создание Высших аудиторских учреждений и необходимый уровень их независимости должны быть определены Конституцией; детали могут прописываться в законодательстве. В особенности, соответственная правовая защита от вмешательства в независимость и аудиторскую деятельность Высшего аудиторского учреждения должна гарантироваться Высшим судом.

Параграф 6. Независимость членов и служащих Высших аудиторских учреждений

1. Независимость Высших аудиторских учреждений неотделима от независимости их членов. Членами считаются особы, принимающие решения в Высших аудиторских учреждениях и несут ответственность за эти решения перед третьей стороной. Сюда относятся члены коллегиальных органов, принимающих решения, или же руководитель Высшего аудиторского учреждения - единоначально.
2. Независимость членов должна быть гарантирована Конституцией. В частности, процедура перемещения с должности может быть определена Конституцией, не уменьшая независимости членов ВАУ. Методы назначения и перевода членов ВАУ зависят от конституционной структуры каждой страны.
3. В реализации профессиональной деятельности, аудиторский персонал Высших аудиторских учреждений не должен подпадать под влияние организаций, где проводится аудит и должен быть независим от этих организаций.

Параграф 7. Финансовая независимость Высших аудиторских учреждений

1. Высшие аудиторские учреждения обеспечиваются финансовыми ресурсами, необходимыми для исполнения их заданий.

2. В случае необходимости финансовых ресурсов, Высшие аудиторские учреждения должны иметь право непосредственного обращения к государственному органу, принимающему решения о государственном бюджете.
3. Высшие аудиторские учреждения должны иметь право на свое усмотрение использовать предоставленные им на самостоятельный бюджет ресурсы.

III. Взаимоотношения с Парламентом, правительством и администрациями

Параграф 8. Взаимоотношения с Парламентом

Определенная Конституцией и законодательством независимость Высших аудиторских учреждений также гарантирует высокую степень инициативы и автономии, несмотря на то, что они реализуют деятельность от имени Парламента и проводят аудит его институций. Взаимоотношения между Высшим аудиторским учреждением и Парламентом должны быть predeterminedены Парламентом, исходя из условий и требований непосредственно каждой страны.

Параграф 9. Взаимоотношения с правительством и администрациями

Высшие аудиторские учреждения проводят аудит деятельности правительства, его административных институций и других подчиненных организаций. Однако, это не означает, что правительство подчинено Высшему аудиторскому учреждению. В частности, правительство в полной мере и единолично несет ответственность за свою деятельность и упущения. При этом, послания на аудиторские находки и мнение экспертов Высшего аудиторского учреждения не является оправданием – до того времени, пока такие находки имеют юридическую силу и предполагают принудительное исполнение.

IV. Властные полномочия Высших аудиторских учреждений

Параграф 10. Полномочия в проведении расследований

1. Высшие аудиторские учреждения должны иметь доступ ко всем записям и документам, касающимся финансового управления, а также иметь право подачи запроса, в устной или письменной форме, на получение информации, необходимой по мнению ВАУ.
2. Для каждого аудита, Высшее аудиторское учреждение принимает решения о целесообразности проведения аудита в организации, где проводится аудит, или в самом Высшем аудиторском учреждении.
3. Законом, или непосредственно Высшим аудиторским учреждением (в отдельных случаях) должны устанавливаться лимиты графика предоставления информации, подачи документом и других записей, включая финансовые отчеты Высшему аудиторскому учреждению.

Параграф 11. Внедрение находок Высшего аудиторского учреждения

1. Организации, в которых проводится аудит, в определенный период времени, установленный законом или непосредственно Высшим аудиторским учреждением могут подавать комментарии относительно находок ВАУ, а также должны обозначить меры, планируемые для внедрения как результат этих аудиторских находок.

2. Если находки Высшего аудиторского учреждения не имеют юридического действия и не предполагают принудительного исполнения, Высшее аудиторское учреждение должно быть уполномочено принудить орган власти, нести ответственность за исполненную деятельность и принимать соответствующие меры.

Параграф 12. Мнение экспертов и права консультантов

1. В случае необходимости, Высшие аудиторские учреждения могут обеспечивать Парламент и администрацию своими профессиональными знаниями в форме мнения экспертов, включая комментарии к проектам законов и другим финансовым регулирующим документам. Органы власти единолично несут ответственность и принимают или отвергают мнение экспертов; кроме этого, это дополнительное задание не должно ускорять получение аудиторских находок Высшим аудиторским подразделением и не должно влиять на результативность самого процесса аудита.
2. Регулирующие документы относительно соответственных и как можно более универсальных учетных процедур должны внедряться только после согласия с Высшим аудиторским учреждением.

V. Методы аудита, персонал, международный обмен опытом

Параграф 13. Методы и процедуры аудита

1. Высшие аудиторские учреждения проводят аудит в соответствии с разработанной программой. Право некоторых государственных учреждений требовать проведения конкретного аудита не считается эффективным.
2. Поскольку аудит редко является комплексным, как правило, Высшие аудиторские учреждения считают за необходимое воспользоваться выборкой. Однако, эта выборка, базирующаяся на определенной модели, покрывающая необходимое количество единиц, является достаточной для оценки качества и последовательности финансового управления.
3. Методы аудита всегда должны адаптироваться к научным и техническим достижениям в сфере финансового управления.
4. Характерным является то, что для поддержки своих аудиторов, Высшее аудиторское учреждение готовит соответствующие пособия по аудиту.

Параграф 14. Аудиторский персонал

1. Для реализации поставленных заданий, члены и аудиторский персонал Высших аудиторских учреждений должны иметь соответствующую квалификацию и моральную независимость.
2. В процессе подбора персонала для Высших аудиторских учреждений, особое внимание должно уделяться среднему уровню знаний и навыков и соответственного профессионального опыта.
3. Особого внимания заслуживает повышение теоретического и практического профессионального развития всех членов и аудиторского персонала ВАУ, посредством внутренних, университетских и международных программ. Такое развитие долж-

но стимулироваться всевозможными финансовыми и организационными способами. Кроме традиционных курсов по праву, экономике и бухучету, профессиональное развитие должно включать иные инструменты бизнес - управления, как например электронная обработка данных.

4. Для обеспечения качества работы персонала, необходима соответствующая оплата труда, предусматривающая требование данной занятости.
5. Если среди аудиторского персонала отсутствуют специалисты с конкретными навыками, Высшее аудиторское учреждение может, в случае необходимости, обратиться к внешним экспертам.

Параграф 15. Международный обмен опытом

1. Международный обмен идеями и опытом в Международной организации Высших аудиторских учреждений является эффективным ресурсом, необходимым для исполнения ВАУ поставленных задач.
2. До этого времени это задание исполнялось с помощью проведения конгрессов, тренингов и семинаров, организованных совместно с Организацией Объединенных Наций и другими организациями, региональными рабочими группами и публикациями в профессиональном журнале.
3. Желательно расширить и усилить эту деятельность. Особой важности набирает разработка, выходя из сравнительного правоведения, универсальной терминологии проведения правительственного аудита.

VI. Отчетность

Параграф 16. Отчетность перед Парламентом и общественностью

1. Исходя из требований Конституции, предполагается, что Высшее аудиторское учреждение должно ежегодно и независимо отчитываться перед парламентом или другим ответственным государственным органом; этот отчет должен публиковаться. Это обеспечит всестороннее распространение и обсуждение; и повысит возможности внедрения находок высшего аудиторского учреждения.
2. Высшее аудиторское учреждение имеет право предоставления отчета относительно особо важных и значительных результатов на протяжении года.
3. В целом, годовой отчет должен отображать всю деятельность Высшего аудиторского учреждения; только в случае необходимости защиты интересов, предусмотренных законом, Высшее аудиторское учреждение должно тщательно взвесить эти интересы, в сравнении с полученной выгодой в случае их раскрытия.

Параграф 17. Методы отчетности

1. Отчеты должны предоставлять факты и их объективную, четкую оценку, фокусироваться на существенных деталях. Текст отчетов должен быть отчетливым и легким для понимания.
2. Высшее аудиторское учреждение должно предоставить должное внимание мнению аудируемой организации относительно находок.

VII. Аудиторские полномочия Высших аудиторских учреждений

Параграф 18. Конституционные основы аудиторских полномочий; аудит государственного финансового управления

1. Основные засады аудиторских полномочий Высших аудиторских учреждений должны определяться Конституцией; детали могут прописываться в законодательстве.
2. Фактические особенности аудиторских полномочий Высших аудиторских учреждений будут зависеть от условий и требований каждой страны.
3. Все государственные финансовые операции, не зависимо от того которые из них и как они отражаются на национальном бюджете, могут быть объектом аудита Высших аудиторских учреждений. Исключение из национального бюджета частей финансового управления не должно отражаться на их освобождении от аудита Высшим аудиторским учреждением.
4. С помощью аудита Высшие аудиторские учреждения должны продвигать идею четких систем бюджетной классификации и учета, которые должны быть максимально простыми и четкими.

Параграф 19. Аудит органов власти и других организаций за рубежом

Общим принципом является то, что органы власти и другие организации, образованы за рубежом, также является объектом аудита высшего аудиторского учреждения. Проводя аудит этих организаций, особое внимание должно уделяться препятствиям, определенным международным законодательством; определение этих ограничений предопределяет развитие международного законодательства.

Параграф 20. Налоговый аудит

1. Высшие аудиторские учреждения могут иметь полномочия проводить аудит сбора налогов настолько широко, насколько это возможно, а также, проводить оценку отдельных налогов.
2. Налоговый аудит, это в первую очередь аудиты законности и последовательности; однако, оценивая соответствие налоговому законодательству, Высшие аудиторские учреждения должны также оценивать систему и эффективность взимания налога, выполнение планированных доходов и, в случае необходимости, вносить предложения законодательному органу об усовершенствовании.

Параграф 21. Государственные договора и общественные работы

1. Использование значительных ресурсов на государственные договора и общественные работы определяют необходимость всестороннего аудита использования средств.
2. Государственные тендера являются наиболее благоприятной процедурой на получение удобного предложения относительно цены и качества. Когда же государственные тендера не используются, высшее аудиторское учреждение должно определить причины.
3. Проводя аудит общественных работ, Высшее аудиторское учреждение должно стимулировать развитие соответственных стандартов, регулирующих сопровождение таких работ.

4. Аудит общественных работ должен предполагать не только оценку систематичности оплат, но и эффективность управления строительством и качество строительных работ.

Параграф 22. Аудит электронной обработки данных

Использование значительных ресурсов на электронную обработку данных также предполагает проведения определенного аудита. Для этого может использоваться системный аудит, который включает аспекты планирования требований; экономного использования средств обработки данных; использования персонала с соответствующим опытом, желательно из числа персонала аудиторской организации; предупреждение злоупотреблений; и пригодности информационных процедур.

Параграф 23. Коммерческое предприятие с государственным участием

1. Часто расширение экономической деятельности государства приводит к созданию предприятий под частным законом. Эти предприятия также могут являться субъектами аудита Высшего аудиторского учреждения, особенно если участие государства является значительным – или влияние доминирующим.
2. При этом, как правило, проводится последующий аудит: поднимаются вопросы экономичности, эффективности и результативности.
3. Отчеты об аудите таких предприятий перед Парламентом и общественностью в целом должны предполагать ограничения, относительно защиты индустриальных и коммерческих секретов.

Параграф 24. Аудит субсидированных организаций

1. Высшие аудиторские учреждения могут иметь полномочия проводить аудит использования субсидий, выделенных из государственных ресурсов.
2. В случае, если субсидии являются особенно высокими, сами по себе или в соотношении с доходами и основными фондами субсидированной организации, аудит, в случае необходимости, может продлиться и включить всю систему управления субсидированной организации.
3. Неправильное использование субсидий может повлечь необходимость возмещения.

Параграф 25. Аудит международных и наднациональных организаций

1. Международные и наднациональные организации, издержки которых покрываются за счет взносов стран – членов, являются субъектом внешнего, независимого аудита, как и отдельные страны.
2. Такие аудиты должны учитывать уровень использованных ресурсов и задачи этих организаций, они должны следовать похожим принципам, применяющимся высшими аудиторскими учреждениями для проведения аудита в стране – члене.
3. Для обеспечения независимости таких аудитов, члены внешнего органа должны быть назначены, в своем большинстве, из высших аудиторских учреждений.

Приложение 9.

Международные стандарты контроля

Модель КОСО¹ и ее применение для государственного сектора

Модель КОСО (оба варианта, I и II) является системой, разработанной с целью, чтобы помочь руководителям обеспечить эффективное управление существующими и возможными рисками и ответную реакцию на риски, уменьшающую вероятность их появления. КОСО была разработана для частного сектора и стандарты, предусмотренные этой моделью, стали наиболее широко применимы в управлении предприятиями, а также контроле/аудите.

I вариант модели КОСО предусматривает пять взаимосвязанных компонента: среда контроля, оценка рисков, контрольная деятельность, информация и коммуникация, а также мониторинг. В этом приложении мы сфокусируемся на пятом аспекте «мониторинга». Таким образом, первые четыре элемента, относящиеся к сфере управленческой подотчетности, детально представлены не будут. II вариант модели КОСО является исправлением I (без изменения основной идеи). Исправления были внесены на волне неудовлетворенности корпоративным управлением, встряхнувшим международный учет и аудит около 2000 года и компонент оценки рисков, был разделен на дополнительные три элемента: определение события, оценка риска и ответная реакция на риск, тоже относящиеся к сфере управления.

На то время (май 2006 года), двумя наиболее важными документами, в хронологическом порядке, оставались: Директивы ИНТОСАИ о стандартах внутреннего контроля для государственного сектора, опубликованы в ноябре 2004 года и Доклад ЕКИВА² от февраля 2005 года о внутреннем аудите в Европе.

Интересно отметить, что существующие стандарты и директивы относительно того, как **государственный** сектор должен организовать системы внутреннего контроля пришли из двух внешних ресурсов: от ИВА, специализирующегося на частом секторе и распространяющего свои идеи на государственный сектор и ИНТОСАИ, члены которого несут ответственность за внешний аудит государственного сектора. Фактически, ИНТОСАИ в своих директивах использует ту же модель КОСО.

Директивы ИНТОСАИ о стандартах внутреннего контроля

Первые директивы ИНТОСАИ 1992 года о стандартах внутреннего контроля (далее по тексту «Директивы») предполагалась как жизнеспособный документ, определяющий видение того, как применять стандарты для разработки, внедрения и оценки внутреннего контроля. Это видение предопределяет постоянные усилия для усовершенствования этой Директивы. 17 заседание ИНТОСАИ (Сеул, 2001 года) признало чрез-

1 Комитет спонсорских организаций Комиссии Тредвея

2 Европейская конфедерация Институтов внутреннего аудита

вычайную необходимость усовершенствования Директивы 1992 года и согласилось, что в основе должна лежать разработанная модель КОСО. Результаты превысили ожидания и нашли отображение в дополнительных рекомендациях Директивы относительно этических ценностей и обеспечения дополнительной информацией об общих принципах контроля за

информационными процессами. Уточненные Директивы 2004 года приняли во внимание эти рекомендации и должны были способствовать пониманию новых концепций в отношении внутреннего контроля. Со временем будет проводиться последующее развитие и уточнения, например, относительно влияния нового развития Модели КОСО управления рисками предприятия (КОСО, 2004 года). Эти усовершенствования являются результатом общих усилий членов Комитета стандартов внутреннего контроля ИНТОСАИ.

Директивы определяют, что мониторинг осуществляется посредством регулярной деятельности, отдельных оценок или и того и другого. Регулярный или постоянный мониторинг является ответственностью руководства, в то время как отдельные оценки могут проводиться следующим образом/организациями: самооценка, ВАУ, внутренние аудиторы (в такой последовательности!). Не достаточно очевидной является разница между ВАУ и внешним аудитором. Аудит определяется как конкретное задание, предполагающее оценку результативности системы внутреннего контроля и гарантий того, что внутренний контроль достигает ожидаемых результатов, посредством predetermined методов и процедур. Любые недостатки должны докладываться соответствующему руководству.

Слово «гарантировать» является чем-то таинственным, поскольку может интерпретироваться как предположение элементов ответственности за надлежащее функционирование системы внутреннего контроля. Это не так, потому что внутренний аудит не несет ответственности за решения руководства. Аудитор предоставляет руководству рекомендации, но уже на усмотрение менеджера принадлежит их выполнение. Это предусмотрено в разделе 3 Директивы о ролях и ответственности внутреннего аудитора, где также указывается, что внутренний аудит может являться ценным образовательным и консультативным ресурсом о внутреннем контроле. При этом, аудитор не должен заменять надлежащую систему внутреннего контроля. Суть в том, что внутренний аудитор является независимым от руководства, действует объективно, правильно, честно и отчитывается перед высшим руководством организации.

Для профессионального руководства, Директивы ссылаются на Профессиональные практические рекомендации (ППР) ИВА, включают определение, Кодекс этики, Стандарты и Практические рекомендации. Кроме того, ИНТОСАИ разработала свой Кодекс этики аудиторов, который может использоваться внутренними аудиторами. На конец, Директивы указывают, что внутренние аудиторы могут непосредственно содействовать внешним аудиторам, тем самым повышая эффективность внешнего аудита.

Доклад ЕКИВА о внутреннем аудите

В Докладе предоставлены наилучшие детализированные стандарты внутреннего аудита в частном секторе. В целом, внутренний аудит рассматривается как отдельная профессия, деятельность которой должна быть независимой от деятельности, которая под-

дается аудиту. Также необходимо предостеречь вмешательство в процессы определения масштабов деятельности, выполнения обязательств и представления результатов. Для обеспечения устойчивой независимости, руководитель аудиторского подразделения функционально должен отчетываться перед соответствующим руководством высшего уровня, ответственным за управление и администрирование. В Докладе предложено возложить управление на Правление, аудиторский комитет или другой соответствующий орган. С помощью регулярной оценки и утверждения Хартии внутреннего аудита и функций, Аудиторский комитет должен защищать независимость внутреннего аудита. Регулярная отчетность перед высшим руководством и Правлением о результативности внутреннего контроля, о разработке рекомендаций об улучшении внутренней контрольной деятельности и распространение информации о новых инструментах выявления злоупотреблений, в значительной степени может помочь в предупреждении злоупотреблений. В местах, где предполагается возможность злоупотребления, внутренний аудит может проводить расследование, для чего подразделение внутреннего аудита может иметь соответствующие навыки относительно конкретных процедур, расследований, анализа и сбора доводов.

Становится очевидным, что наиболее важные стандарты аудита обеспечивают нас следующими критериями внутреннего аудита:

- ▶ Точно ли определена профессия?
- ▶ Независима ли она функционально от руководства?
- ▶ Является ли независимым определение масштабов аудита, деятельности и отчетности?
- ▶ Отчетность проводится руководителю или аудиторской комиссии, отвечающей за руководство?
- ▶ Проводится ли прием / увольнение руководителя аудиторского подразделения только после консультаций с аудиторской комиссией?
- ▶ Проводит ли подразделение расследование только при наличии необходимых навыков и при условии отсутствия других, лучших исполнителей?
- ▶ Следуют ли внутренние аудиторы Профессиональным практическим рекомендациям (ППР) ИВА, включая определение функции, Кодекс этики, Стандарты и Практические советы?

Теперь вопрос состоит в том, как перенести эти критерии на внутренний аудит в государственном секторе. Правительство должно рассматриваться как одна организация с одним бюджетом. Министерство финансов при этом несет ответственность за формирование бюджетной дисциплины. Для этого оно должно определить стандарты внутреннего контроля и внутреннего аудита для всех уровней исполнения бюджета, способствующих прозрачности и устойчивости. С целью координации и развития профессионального управления государственным внутренним аудитом как отдельной и независимой профессии, оценки и развития качества аудита, Министерство финансов может создать Центральное подразделение гармонизации внутреннего аудита и/или Аудиторский комитет. Министерство финансов должно четко определить, что не только внутренние ау-

диторы защищены от вмешательства в их деятельность (за исключения деятельности, предопределенной стандартами), но и структура ЦПГ должна быть ограничена от политического влияния. Эти элементы важны для институций, зависимых от профессиональных рекомендаций ЦПГ (следование примеру сверху). ЦПГ должно обеспечивать рекомендациями относительно назначения/увольнения внутренних аудиторов или исполнять иные функции в процессе. Поскольку, как правило, централизованные инспекции существуют, заданием которых является расследование злоупотреблений, нет необходимости привлекать внутренний аудит к этому процессу. Наоборот, аудит и инспекции необходимо концептуально разделить.

Эти критерии аудита получили дальнейшее усовершенствование в процессе развития системы ГВФК. Стандартное выражение «Международные стандарты контроля и аудита, и лучшая практика ЕС». Когда мы говорим о лучшей практике ЕС, имеются ввиду страны, разработавшие и внедрившие в практику обозначенные выше критерии аудита.

Приложение 9А.

Международные стандарты аудита

Международные стандарты профессиональной практики внутреннего аудита были опубликованы на http://www.theiia.org/?doc_id=1499 в январе 2007 года.

Атрибутивные стандарты описывают характерные черты организации и участников процесса внутреннего аудита. Стандарты деятельности описывают природу внутреннего аудита, а также определяют критерии качества, относительно которых можно оценить эту деятельность.

Атрибутивные стандарты (1000-1340)

1000 – Цели, полномочия и ответственность

Цели, полномочия и ответственность внутреннего аудита должны быть определены в Хартии, согласованы со Стандартами и утверждены Правлением.

1000.A1 – Сущность гарантий, обеспечивающихся для организации, должна быть определена Хартией аудита. Если при этом, гарантиями обеспечиваются институции, внешние, по отношению к организации, суть этих гарантий также должна быть определена.

1000.C1 – Сущность консультационных обязательств должна быть определена Хартией аудита.

1100 – Независимость и объективность

Внутренний аудит должен быть независимым, а внутренние аудиторы, исполняя свои обязанности, должны действовать объективно,.

1110 – Организационная независимость

Отчетность руководителя внутреннего аудита руководству организации должна быть определена таким образом, чтобы при этом, обеспечивалось исполнение возложенной на функцию ответственности.

1110.A1 – Внутренний аудит должен быть независимым в определении масштабов внутреннего аудита, его проведении и представлении результатов.

1120 – Индивидуальная объективность

Внутренние аудиторы должны представлять беспристрастную и объективную позицию и избегать конфликтов интересов.

1130 – Ослабление независимости или объективности

Если проявляется ослабление независимости или объективности, детали этого ослабления должны быть представлены соответствующей стороне. Природа раскрытия будет зависеть от сущности ослабления

1130.A1 – Внутренние аудиторы должны удерживаться от оценивания той деятельности, за исполнение которой они раньше несли ответственность. Объективность существенно уменьшается, если внутренний аудитор обеспечивает гарантии деятельности, за которую он нес ответственность в предыдущие годы.

1130.A2 – Предоставление гарантий за функцию, находящуюся в подотчетности руководителя аудиторского подразделения, должно сопровождаться организацией, не относящейся к внутреннему аудиту.

1130.C1 – Внутренние аудиторы могут выполнять консультационные обязательства относительно деятельности, ранее находящейся в их подотчетности.

1130.C2 – Если внутренние аудиторы видят потенциальное уменьшение независимости или объективности в отношении предложенных консультационных обязательств, этот вопрос должен подниматься до непосредственного вовлечения в работу с клиентом.

1200 – Профессионализм и профессиональный подход

Деятельность должна осуществляться профессионально.

1210 - Профессионализм

Внутренние аудиторы должны использовать соответствующие знания, умения и другие компетенции, необходимы для реализации подотчетной деятельности. Внутренний аудит коллективно должен использовать соответствующие знания, умения и другие компетенции, необходимые для реализации подотчетной деятельности.

1210.A1 – Аудит-директор должен привлекать компетентные советы и помощь в полном объеме или частично, необходимые для реализации внутреннего аудита в случае, если эти знание, опыт и другие компетенции являются недостающими у персонала.

1210.A2 – Внутренний аудитор должен владеть соответствующими знаниями, необходимыми для определения индикаторов злоупотреблений, однако, от персонала не требуется опыт их выявления и расследования.

1210.A3 – Внутренние аудиторы должны иметь соответствующие знания относительно ключевых информационных технологий определения рисков и контроля, а также, возможность использования информационных технологий для проведения аудита.

1210.C1 – Аудит-директор должен уменьшать использование консультативных обязательств или привлекать компетентные советы и помощь в случае, если знания, умения и другие компетенции персонала подразделения внутреннего аудита являются недостаточными для реализации этой деятельности.

1220 – Профессиональный подход

Внутренние аудиторы должны использовать подход и умения, предполагающиеся от рассудительного и компетентного внутреннего аудитора. Профессиональный подход не обозначает непогрешимость.

1220.A1 – Внутренний аудитор должен следовать профессиональному подходу, принимая решения относительно:

Объемов деятельности, необходимой для достижения предусмотренных целей.

Сложности, материальности и существенности заданий, предусматривающих процедуры гарантий.

Адекватности и результативности управления рисками, контроля и процессов управления.

Вероятности значительных ошибок, нарушений или несоответствия.

Стоимости предоставления гарантий в сравнении с ожидаемыми выгодами.

1220.A2 – Используя профессиональный подход, внутренний аудитор должен рассматривать возможность использования компьютерных технологий проведения аудита и других техник анализа данных.

1220.A3 – Внутренние аудиторы должны быть внимательны к значительным рискам, которые могут повлиять на достижение целей, деятельность или ресурсы. Однако, реализация процедур предотвращения этого, даже с использованием профессионального подхода, не гарантирует идентификации всех значительных рисков.

1220.C1 – Внутренний аудитор, следуя профессиональному подходу, привлекает консультантов, выходя из:

Потребностей и ожиданий клиентов, включая сущность, длительность и представление полученных результатов.

Сложности и уровня заданий, выполняемых для достижения определенных целей.

Стоимости использования консультантов в сравнение с ожидаемыми выгодами.

1230 – Постоянное профессиональное развитие

Посредством постоянного профессионального развития, внутренние аудиторы должны усовершенствовать свои знания, навыки и другие компетенции

1300 – Программа обеспечения качества и развития

Аудит-директор должен разрабатывать и поддерживать программу обеспечения качества и развития, покрывающую разные аспекты внутреннего аудита и постоянного мониторинга его результативности. Эта программа включает периодические внутренние и внешние оценки качества и постоянный внутренний мониторинг. Каждая часть программы должна быть организована в способ, добавляющий ценности внутреннему аудиту, улучшающий деятельность организации и обеспечивающий гарантии того, что внутренний аудит отвечает *Стандартам и Кодексу этики*.

1310 – Программы оценки качества

Внутренний аудит должен внедрить процесс мониторинга и оценки результативности программы качества в целом. Процесс должен предусматривать как внутренние так и внешние оценки.

1311 – Внутренняя оценка

Внутренняя оценка должна предусматривать:

Постоянную проверку процесса внутреннего аудита; и

Периодическую проверку методами самооценки или иной особой от организации, имеющей знания относительно практики внутреннего аудита и *Стандартов*.

1312 – Внешняя оценка

Внешняя оценка должна проводиться независимым экспертом или группой экспертов, по меньшей мере один раз в пять лет. Потенциальная потребность более частой внешней оценки, также как квалификация и независимость внешних экспертов или группы экспертов, включая возможности конфликта интересов, должны быть обсуждены аудит - дирек-

тором с Правлением. Эти обсуждения также должны принимать во внимание размеры, сложность и сферу деятельности организации, определяющие опыт эксперта или группы оценщиков.

1320 – Отчетность о программе качества

Аудит – директор обязан представлять результаты внешней оценки Правлению.

1330 – Использование «Деятельность в соответствии со Стандартами»

Внутренние аудиторы поощряются к отчетности о том, что их «деятельность осуществляется в соответствии с *Международными стандартами профессиональной практики внутреннего аудита*». Однако, внутренние аудиторы вправе использовать это утверждение только в случае, если оценка программы качества и развития подтвердила соответствие внутреннего аудита *Стандартам*.

1340 – Открытие несоответствия

Внутренний аудит должен достичь полного соответствия *Стандартам*, а внутренние аудиторы следования *Кодексу этики*, но бывают случаи, когда полное соответствие невозможно. В случае влияния несоответствий на весь спектр деятельности внутреннего аудита, высшее руководство и Правление должны быть проинформированы.

Стандарты деятельности (2000-2600)

2000 – Управление внутренним аудитом

Аудит-директор обязан обеспечить эффективное управление внутренним аудитом, убедившись при этом, что эта деятельность формирует дополнительную ценность для организации.

2010 – Планирование

Аудит-директор обязан разработать планы, основаны на рисках и в соответствии с целями организации, а также, определить приоритеты аудиторской деятельности.

2010.A1 – План аудиторской деятельности должен разрабатываться хотя бы раз в год и базироваться на оценке рисков. Вклад высшего руководства и Правления должен учитываться в этом процессе.

2010.C1 – Аудит-директор должен принять решение о необходимости привлечения консультантов, исходя из возможности усовершенствования управления рисками, дополнительной ценности и усовершенствования деятельности организации. Принятые обязательства должны быть включены в план.

2020 – Коммуникация и утверждение

Аудит-директор должен представить план внутреннего аудита и необходимые ресурсы, включая значительные внутренние изменения, высшему руководству и Правлению на рассмотрение и утверждение. Также, аудит-директор должен обозначить влияние недостатка ресурсов.

2030 – Управление ресурсами

Аудит-директор должен обеспечить надлежащее, эффективное и обоснованное использование ресурсов, необходимых для достижения утвержденного плана.

2040 – Политика и процедуры

Аудит-директор обязан разработать политику и процедуры, необходимы для управления внутренним аудитом.

2050 – Координация

С целью избегания дублирования и обеспечения надлежащего управления, аудит-директор должен обеспечить обмен информацией и координацию деятельности с остальными внутренними и внешними провайдерами соответственных гарантий и консультационных услуг.

2060 – Отчет перед Правлением и высшим руководством

Аудит-директор периодически обязан отчитываться перед Правлением и высшим руководством относительно целей внутреннего аудита, полномочий, ответственности и уровня исполнения плана. Отчет также должен включать значительные риски, проблемы контроля, вопросы корпоративного управления и другие элементы, в информировании о которых нуждается или требует Правление и высшее руководство.

2100 – Сущность деятельности

Используя систематический и дисциплинированный подходы, внутренний аудит должен проводить оценку и способствовать усовершенствованию управления рисками, контроля процессов управления.

2110 – Управление рисками

Внутренний аудит, посредством определения и оценивания появления значительных рисков, должен способствовать усовершенствованию управления рисками и системами контроля организации.

2110.A1 – Внутренний аудит обязан проводить мониторинг и оценку результативности системы управления рисками организации.

2110.A2 – Внутренний аудит должен оценивать вероятность появления рисков, связанных с деятельностью организации, ее управлением, информационными системами, обеспечивающими:

Надежность и правильность финансовой и операционной информации.

Эффективность и результативность деятельности.

Сбережение активов.

Соответствие законодательству, регулирующим документам и договорам.

2110.C1 – Используя консультации, внутренние аудиторы должны определить совместимость рисков с соответствующими целями и быть готовыми к существованию других значительных рисков.

2110.C2 - Полученные в результате проведенных консультаций знания, должны использоваться внутренними аудиторами для определения и оценки появления значительных рисков в организации.

2120 – Контроль

Внутренний аудит должен способствовать организации в поддержании эффективной контрольной деятельности, посредством оценки эффективности и результативности и развития непрерывного усовершенствования.

2120.A1 – Основываясь на результатах оценки рисков, внутренний аудит должен оценить соответствие и результативность контрольной деятельности, сопровождающей управление, процессы и информационные системы организации. Это должно предопределять:

Надежность и правильность финансовой и операционной информации.

Эффективность и результативность деятельности.

Сбережение активов.

Соответствие законодательству, регулирующим документам и договорам.

2120.A2 – Внутренние аудиторы должны определить уровень деятельности и формулирования целей и заданий программы и их согласованность с организационным.

2120.A3 – Для того, чтобы убедиться, насколько операции и программы реализуются в соответствии с намерениями, а полученные результаты соответствуют определенным целям, внутренние аудиторы должны оценить эти операции и программы.

2120.A4 – Для оценивания контрольной деятельности необходимы соответствующие критерии. Внутренние аудиторы должны установить уровень разработки руководством соответствующих критериев, способствующих определению достигнутых целей и заданий. Если эти критерии адекватны, внутренние аудиторы должны их использовать в своей оценке. Если критерии неадекватны, внутренние аудиторы, вместе с руководством, должны их выработать.

2120.C1 – В ходе проведения консультаций, внутренние аудиторы должны оценить соответствие контрольных процедур с целями и быть готовыми к существованию любых значительных недостатков системы контроля.

2120.C2 – Полученные в результате консультационной деятельности знания о контроле, внутренние аудиторы должны внедрить в процесс идентификации и оценки возможности появления для организации значительных рисков.

2130 – Управление

Внутренний аудит должен оценить и предложить соответствующие рекомендации по усовершенствованию процесса управления, направленного на достижение следующих целей:

Поддержание в организации соответствующих правил этики и ценностей.

Обеспечение эффективной деятельности организации и процессов подотчетности.

Эффективное донесение информации соответствующим подразделениям о рисках и контрольной деятельности

Эффективная координация действий и обмена информацией между Правлением, внутренними и внешними аудиторами и руководством.

2130.A1 – Внутренний аудит должен проводить оценку разработки, реализации и результативности этических целей, программ и деятельности.

2130.C1 – Цели, определенные для консультационной деятельности, должны соответствовать общим ценностям и целям организации.

2200 – Планирование обязательств

Внутренние аудиторы должны разрабатывать в письменном виде план для каждого обязательства, включая масштабы, длительность и распределение ресурсов.

2201 – Планируемые предположения

Планируя обязательства, внутренние аудиторы должны учитывать:

Цели деятельности, которая проверялась и способы контроля, используемы при этом. Значительные риски относительно деятельности, целей, ресурсов и операций, и используемые при этом возможности удерживания этих рисков на допустимом уровне.

Адекватность и результативность управления рисками и систем контроля в сравнении с соответствующими формами или моделями контроля.

Возможности значительного усовершенствования управления рисками и системами контроля.

2201.A1 – Планируя обязательства сторон за пределами организации, внутренние аудиторы должны подготовить письменное соглашение о взаимопонимании целей, масштабов, ответственности и других ожиданий, включая ограничения в распространении результатов и доступа к документам.

2201.C1 – Для выполнения консультационных обязательств, внутренние аудиторы должны установить взаимопонимание с клиентами относительно целей, масштабов, ответственности и других возможных ожиданий.

2210 – Цели обязательств

Для каждого обязательства должны быть установлены цели.

2210.A1 – Внутренние аудиторы должны провести предварительную оценку рисков относительно проверяемой деятельности. Цели данного обязательства должны отражать результаты этой оценки.

2210.A2 – Внутренний аудитор, разрабатывая цели обязательства, должен учитывать вероятность значительных ошибок, нарушений, несоответствий и других разоблачений.

2210.C1 – Выходя из договоренностей с клиентом, цели консультативных обязательств должны касаться рисков, контрольной деятельности и процессов управления.

2220 – Масштабы обязательств

Определенный масштаб должен быть достаточным для достижения выбранных целей.

2220. A1 – Масштабы обязательств должны учитывать анализ соответственных систем, документов, имущества, включая то, что находится под контролем третьей стороны.

2220. A2 – В случае возникновения значительных консультативных обязательств в процессе обеспечения гарантий, необходимо достичь письменного понимания целей, масштабов, ответственности и других ожиданий, а полученные результаты должны быть представлены в соответствии с консультационными стандартами.

2220. С1 - Выполняя консультационные обязательства, внутренние аудиторы должны убедиться в том, что определенный масштаб является достаточным для исследования согласованных целей. В случае, если внутренние аудиторы, выполняя обязательства, предусматривают резервирование масштаба, для определения возможности продолжения аудита, это должно быть обсуждено с клиентом.

2230 – Распределение ресурсов, необходимых для исполнения обязательств

Внутренние аудиторы должны определить соответствующие ресурсы, необходимые для достижения целей. Обеспечение персоналом должно исходить из оценки сущности и сложности каждого обязательства, временных сроков и имеющихся ресурсов.

2240 – Рабочая программа выполнения обязательств

Внутренние аудиторы должны разработать рабочие программы достижения определенных целей. Эти программы должны быть письменно оформлены.

2240. А1 – Рабочие программы должны описывать процедуры определения, анализа, оценки и регистрации информации о выполнении обязательств. Рабочая программа должна быть утверждена до ее начала, а какие-нибудь дополнения вносятся быстро.

2240. С1 – Рабочие программы по консультационным обязательствам могут отличаться формой и содержанием, в зависимости от сущности задания.

2300 – Выполнение обязательств

Внутренние аудиторы должны определить, проанализировать, оценить и письменно зафиксировать соответствующую информацию, необходимую для достижения целей по обязательствах.

2310 – Определение информации

Внутренние аудиторы должны определить надлежащую, точную, соответствующую и полезную для достижения целей информацию.

2320 – Анализ и оценка

Внутренние аудиторы должны обосновывать выводы и результаты на соответственном анализе и оценивании.

2330 – Письменное оформление информации

Внутренние аудиторы должны записывать соответствующую информацию, подтверждающую выводы и полученные результаты.

2330. А1 – Аудит-директор должен контролировать доступ к записям. Соответственно, в случае предоставления записей третьей стороны, аудит-директор должен получить согласие высшего руководства и/или правового департамента.

2330. А2 – Аудит-директор должен разработать соответствующие требования по сохранению записей. Эти требования должны соответствовать организационным инструкциям и соответствующим процедурам или другим требованиям.

2330. С1 – Аудит-директор обязан разработать политику, обеспечивающую защиту и сохранение записей, а также возможность доступа к ним внутренним и внешним сторонам. Эта политика должны соответствовать организационным инструкциям и определенным процедурам или требованиям.

2340 – Надзор за исполнением обязательств

Для обеспечения достижения целей, соответствующего качества и развития персонала, выполнение обязательств должно контролироваться.

2400 – Предоставление результатов

Внутренние аудиторы должны предоставлять полученные результаты.

2410 – Критерии для коммуникации

Представление должно включать цели и масштабы задания, также как и выводы, рекомендации и план действий.

2410. A1 – Заключительное представление результатов выполнения обязательств, в случае необходимости, должно включать общее мнение и/или выводы внутренних аудиторов.

2410. A2 – Внутренние аудиторы поощряются к поддержанию надлежащей деятельности и обмену информацией.

2410. A3 – В случае, когда результаты выполнения обязательств принадлежат третьей стороне вне организации, обмен информацией предполагает ограничения в распространении и их использовании.

2410. C1 – Информирование о прогрессе и результатах консультационных обязательств отличается как по форме, так и по содержанию, в зависимости от сущности задания и потребностей клиента.

2420 – Качество коммуникации

Коммуникация должна быть точной, объективной, понятной, конструктивной, полной и своевременной.

2421 – Ошибки и упущения

В случае, если заключительная информация содержит значительную ошибку или упущение, аудит-директор должен представить правильные данные всем сторонам - получателям этой информации.

2430 – Представление обязательств, несоответствия *Стандартам*

В случае, если несоответствие Стандартам влияет на конкретное обязательство, представление результатов должно включать:

Стандарты, полного соответствия которым не удалось достичь,

Причины не соответствия, и

Влияние на несоответствие обязательству.

2440 – Распространение результатов

Аудит-директор должен представить результаты соответствующим сторонам.

2440. A1 – Аудит-директор ответственен за представление заключительных результатов сторонам, обеспечивающих надлежащий учет этих рекомендаций.

2440. A2 - Если никто другой вне организации не уполномочен статутом, регулирующими актами или другими документами относительно реализации результатов, аудит-директор должен:

Оценить потенциальные риски для организации.

Проконсультироваться с соответствующим высшим руководством и/или правовым подразделением.

Контролировать распространение результатов посредством ограничения их использования.

2440. C1 – Аудит-директор несет ответственность за предоставление заключительных результатов консультационных обязательств клиентам.

2440. C2 - В ходе консультаций возможна идентификация управления рисками, контрольных действий и вопросов управления. В том случае, если эти вопросы важны для организации, они должны быть представлены высшему руководству и Правлению.

2500 – Прогресс мониторинга

Аудит-директор обязан формировать и поддерживать систему мониторинга распространения результатов, представленных руководству.

2500.A1 – Аудит-директор должен обеспечить процесс последовательного мониторинга и гарантий того, что задания руководства были эффективно внедрены или, что высшее руководство принимает риск и отказывается от предупредительных мер.

2500. C1 – Внутренний аудитор должен проводить мониторинг распространения результатов выполнения консультационных обязательств, исходя из потребностей клиента.

2600 – Резолюция руководства о принятии рисков.

Если аудит-директор уверен, что высшее руководство принимает соответствующий уровень несистематического риска, который, может быть не приемлем для организации, этот вопрос должен быть обсужден с высшим руководством. В случае не достижения соглашения о несистематическом риске, аудит-директор и высшее руководство обращаются за решением к Правлению.

Приложение 10.

Образец Декларации руководства

Образец Декларации уполномоченного от делегации служащего, относительно ежегодного отчета о деятельности [год]

Я, ниже подписавшийся,
Генеральный директор ...
Начальник департамента ...

В моем лице, как уполномоченного от делегации служащего
Подтверждаю, что содержащаяся в данном отчете информация представляет точное и справедливое мнение¹.

Заявляю, что имею достаточные гарантии того, что ресурсы, предназначенные для исполнения деятельности, представленные в отчете, были использованы соответственно намерениям и принципам надлежащего управления; что использованные на практике контрольные процедуры обеспечивают необходимые гарантии относительно законности и правильности соответствующих операций. Эти достаточные гарантии базируются на моей собственной оценке, а также доступной мне информации, как, например, результатах самооценки, последующего контроля, работы внутреннего аудита, наблюдениях департамента внутреннего аудита и финансового контроля, а также анализе данных отчетов Аудиторского суда за годы, предшествующие данной декларации.

Подтверждаю, что не владею другой, не представленной в данном отчете информацией, способной нанести вред организации.

Однако, нужно отметить нижеследующее:

[в случае соответствия]

[Уполномоченный делегацией служащий, к примеру, может обозначать отдельные риски, к которым использовались меры, или указывать на некоторые неисправности; в этом случае, необходимо показывать принятые или планируемые уполномоченным служащим меры для исправления]

Место, дата

Подпись

¹ В этом контексте, точное и справедливое - означает надежное, полное и правильное описание ситуации в данной сфере

Приложение 11.

Стандарты внутреннего контроля в ЕК

Типичные роли и ответственность что касается Стандартов внутреннего контроля, используемые Европейской Комиссией ¹

Даная таблица предоставляет типичное распределение ответственности относительно СВК (системы внутреннего контроля). «Руководители» касаются всех уровней управления (Генеральный директор, Директор, руководитель подразделения и т.д.). «Персонал» обозначает и весь другой персонал во всех сферах (финансы и контроль, деятельность, вспомогательные функции и т.д.).

Стандарты контроля	Как это касается руководства и персонала?
<p>1. Этика и порядочность: Каждый ГД должен обеспечить полную осведомленность персонала о правилах управления, предупреждения и доведения информации по вопросам злоупотреблений и нарушений.</p>	<p>Руководство:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Доводит информацию о соответствующих правилах и документах всему персоналу ▪ Путем проведения семинаров повышает понимание, и т.д. ▪ Понимает и строго придерживается соответствующих правил <p>Персонал</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Знает и действует в соответствии с правилами
<p>2. Миссия, роли и задания: Каждый ГД должен общаться со всем персоналом на современном и письменном основании относительно:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ понятия миссии их департамента (подразделения, директората и генерального директората); ▪ их ролей в департаменте (должностная инструкция); ▪ их заданий (индивидуальные цели) и ожидаемых результатов 	<p>Руководство:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Информирует о миссии, ролях и заданиях <p>Персонал</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Понимает миссию ▪ Выполняет работу в соответствии с должностными инструкциями и индивидуальными целями

¹ Европейская Комиссия, ГД по вопросам бюджета, Стандарты внутреннего контроля в пределах услуг Комиссии, от 11 Декабря 2000 г, <http://ec.europa.eu/budget/library>

Стандарты контроля	Как это касается руководства и персонала?
<p>3. Компетенция персонала: Каждый ГД на постоянной основе должен обеспечить соответствие между компетентностью персонала и исполняемыми заданиями</p>	<p>Руководство:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Определяет знания и навыки, необходимы для каждой должности ▪ Проводит интервью при наборе ▪ С персоналом пересматривает учебные потребности, путем обсуждения индивидуальных Тренинговых планов, как минимум в процессе диалога и других соответствующих карьерных осложнений (смена работы, функции, новые задания и т.д.). ▪ Мониторинг выполнения Тренингового плана. ▪ Обеспечение, в случае необходимости, прохождения персоналом обязательных или условных учебных курсов (см. конкретные Стратегические тренинговые программы Комиссии и ГД). ▪ Обеспечение того, что ГД извещает в соответствующее время подразделение по управлению ЧР относительно необходимости в тренингах (организация учебы по месту работы) ▪ Сопровождение персонала в выборе надлежащих тренинговых курсов, исходя их необходимости (в среднем 8.5 дня «учебной программы» в 2004; 10 дней в 2005 году). Осведомление необходимости следования учебным требованиям (напр., время, необходимое для тренинга по языку) и обеспечение соответствия выбора. ▪ Поощрение развития персонала путем защиты времени на учебу: определенный персонал должен пройти обучение; в случае необходимости, обеспечение подмены. ▪ Поощрение применения новых знаний на практике. ▪ Организация обучения на рабочем месте (цель 2004 года – 1.5 дня). ▪ Участие в обучении руководства. ▪ Приглашение претендентов на должность (внутренняя мобильность) к предоставлению копии их Тренингового паспорта. ▪ Предоставление впечатления о тренинге руководству учебных программ (COFO). <p>Подразделение по управлению ЧР:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Формирование базы данных результатов интервью и потенциальных кандидатов ▪ Разработка безотлагательно учебного плана для новоназначенных ▪ Пересмотр тренинговых потребностей с руководством и персоналом ▪ Развитие внутреннего тренингового потенциала для учебных курсов, которые не обеспечивает Комиссия – широкое обучение ▪ Определение политики обучения и мобильности

Стандарты контроля	Как это касается руководства и персонала?
	<p>Персонал</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Управляет собственной карьерой: разрабатывает карьерный план и определяет свое видение того, где хочет оказаться по истечению 5 лет. Выходя из текущих и будущих потребностей определяет соответствующее обучение. ▪ С линейным руководителем пересматривает потребности в обучении, как минимум в процессе диалога и других соответствующих карьерных осложнений (новая должность, новое задание и т.д.). ▪ Уведомляет линейное руководство и руководство по вопросам обучения о любых конкретных учебных потребностях ГД (СОФО). ▪ Выходя из поставленных целей, разрабатывает годовой учебный план (в среднем 8.5 дней учебы на человека в 2004 году, 10 дней в 2005). ▪ Регистрируется на учебные курсы и обеспечивает их прохождение, следуя определенному плану обучения (включая те курсы, что определены как обязательные или условными при зачислении на должность (см. конкретные Стратегические тренинговые программы Комиссии и ГД)). ▪ В случае регистрации, обеспечить полное участие в учебном курсе. ▪ Применение новых знаний на рабочем месте. ▪ Ваш список тренингов может дополнять заявление на принятие на должность. ▪ Использование ряда других возможностей обучения (конференции, видео сессии и обсуждения за обеденным перерывом или ужином, материалы по изучению языков и т.д.).
<p>4. Деятельность персонала: Каждый ГД должен хотя бы раз в году пересматривать деятельность всего персонала. Весь персонал должен иметь возможность обсуждения своей индивидуальной деятельности со служащим как минимум раз в год. В случае идентификации определенных вопросов деятельности, они должны быть адресованы руководителям как можно раньше.</p>	<p>Руководство:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Обсуждение и соглашение с персоналом вопросов об оценивании индивидуальной деятельности (деятельность должна оцениваться в соответствии с индивидуальными целями) ▪ Анализ и обсуждение деятельности всего персонала один раз в год <p>Персонал:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Обсуждение и соглашение с руководством вопросов об оценивании и деятельности (деятельность должна оцениваться в соответствии с индивидуальными целями) ▪ обсуждение деятельности с руководством хотя бы один раз в год
<p>5. Чувствительные функции: Каждый ГД должен составить список чувствительных функций в своем департаменте и определить соответствующую политику ротации. Особа, выполняющая функцию, считающуюся чувствительной, должна быть переведена в другую область максимум через 5 лет работы.</p>	<p>Руководство:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Подготовка списка чувствительных функций, которые должны учитываться для уменьшения контроля ▪ Определение соответствующей политики ротации <p>Персонал:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Понимание концепции работы на определенном посту с чувствительными функциями и осведомленность о политике ротации

Стандарты контроля	Как это касается руководства и персонала?
<p>6. Делегирование: Рамки ответственности и полномочий должны быть четко определены, утверждены и доведены до персонала в письменном виде. Делегирование должно соответствовать важности принимаемых решений и возможных рисков.</p>	<p>Руководство:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Определение рамок ответственности и полномочий относительно принимаемых решений и возможных рисков ▪ Обеспечение соответствия делегирования формальным требованиям <p>Персонал:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Работа в соответствии с делегированными полномочиями (+ проверка соответствия формальным требованиям) ▪ Неформальное управление любыми вопросами, относящимися к делегированным полномочиям (слишком много, слишком мало, другие вопросы?)
<p>7. Определение целей: Каждый ГД должен доводить до персонала общие цели и ожидаемые результаты, определенные политикой Комиссией в конкретной сфере деятельности. Каждый ГД должен перевести общие цели в более конкретные цели и ожидаемые результаты деятельности и довести их до персонала. Конкретные цели должны быть измеримы и включать определенные и измеримы критерии.</p>	<p>См. Стандарты ВК (Ежегодный план управления)</p>
<p>8. Многогодовое программирование: (Стандарты, применимы только к деятельности с многогодовыми бюджетными требованиями). В период адаптации решений или законодательства относительно деятельности и многогодового финансового программирования, ГД должен разработать «дорожную карту» показателей, определяющих достижение этих программ.</p>	<p>Руководство:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Разработка «дорожной карты» достижения программ <p>Адаптация многогодового программирования</p> <p>Персонал:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Понимание «дорожной карты» и многогодового программирования (и в некоторых случаях участие в разработке дорожной карты)
<p>9. Ежегодный план управления: Каждый ГД должен подготовить ежегодный план управления, определяющий соответственные цели, индикаторы и ресурсы (финансовые и человеческие), необходимые для их достижения</p>	<p>Руководство:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Определение годовых целей продукт/результат и индикаторов, выделение необходимых на их достижение ресурсы. ▪ В процессах, предполагающих обмен информацией сверху - вниз и снизу – вверх, обсуждение и оценка целей и показателей достижения планов управления ▪ Объяснение разбивания общих целей на уровень подразделений/отделов/индивидуальный уровень <p>Персонал</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ В процессах обмена информацией (снизу – вверх и наоборот) персонал играет активную роль в процессе определения целей ▪ Понимание целей и соответствия индивидуальных целей и целей департамента общим целям ГД

Стандарты контроля	Как это касается руководства и персонала?
<p>10. Мониторинг относительно целей и индикаторов: Основные индикаторы экономичности, эффективности и результативности должны быть определены и поддаваться мониторингу по каждому виду деятельности и политической сферы. Руководство должно регулярно получать ответы относительно деятельности, сравнивающие показатели продуктов и результатов с определенными целями. Руководство должно принимать меры относительно любых несоответствий с целями.</p>	<p>Руководство:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Определение соответственных индикаторов деятельности ▪ Обзор и принятие мер за результатами отчетов <p>Персонал:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Поддержка руководства в определении соответственных показателей деятельности (в зависимости от модели управления) ▪ Участие в проведении мониторинга (в зависимости от модели управления) ▪ Понимание индикаторов деятельности и эволюции деятельности относительно деятельности в пределах индивидуальной ответственности или подразделения
<p>11. Анализ рисков и управление: Каждый ГД хотя бы раз в год должен систематически анализировать риски относительно основных видов деятельности, разрабатывать соответственный план мероприятий по их устранению и определять персонал, ответственный за внедрение этих планов</p>	<p>Руководство:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Проведение стратегической (на высоком уровне) оценки рисков относительно основных видов деятельности и формирование соответственного плана управления рисками (проводится раз в год + в случае важных изменений деятельности или среды контроля). ▪ Обеспечение процесса управления рисками (детальная оценка рисков) вместе с соответствующим персоналом. ▪ Постоянное управление рисками, идентифицированными персоналом или руководством в поточной деятельности <p>Персонал:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ В зависимости от модели управления рисками, персонал в той или иной части вовлекается в стратегическую оценку рисков. ▪ Поддержка руководства в способ проведения детальной оценки рисков основных процессов (например, финансовых или операционных процессов) ▪ Понимание рисков, которые возникают в поточной деятельности. Доведения их до руководства. Помощь руководству в уменьшении/контроле определенных рисков.
<p>12. Адекватная управленческая информация: Руководство и другой персонал должен получать регулярную, надежную и легко доступную управленческую информацию относительно исполнения бюджета, использования ресурсов и выполнения плана управления.</p>	<p>Руководство:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Формирование соответственных систем для сбора и анализа необходимой для управления информации ▪ Проведения постоянных/регулярных обзоров управленческой информации. Принятие соответственных мер по мере необходимости. <p>Персонал:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Проведения постоянных/регулярных обзоров управленческой информации, относящейся к их деятельности. Принятие мер и информирование руководства по мере необходимости.

Стандарты контроля	Как это касается руководства и персонала?
<p>13. Регистрация корреспонденции и хранение систем: Каждый ГД должен систематически регистрировать входную и выходную корреспонденцию, обеспечивая эффективный мониторинг их выполнения и формировать полную систему хранения данных, доступную для всего персонала.</p>	<p>Руководство:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Обеспечение наличия соответствующих систем регистрации и хранения документов ▪ Доведение до персонала процедуры регистрации корреспонденции и хранения данных <p>Персонал:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Понимание и четкое следование политики регистрации и хранения документов
<p>14. Отчетность о несоответствии: В дополнение к отчету о выявленных или предположенных несоответствиях перед высшим руководством, другие процедуры должны быть разработаны и доведены до сведения персонала. Особы, действующие в соответствии с этими процедурами, не должны быть дискредитированы или дискриминированы в результате подачи такой информации.</p>	<p>Руководство:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Обеспечение наличия процедур информирования о выявленных несоответствиях ▪ Регулярное и полное информирование персонала о существующей политике и процедурах <p>Персонал:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Понимание политики и процедур доведения информации о выявленных или подозреваемых неточностях
<p>15. Документирование процедур: Процедуры, что используются ГД для основных процессов, должны быть полностью документированы, современны и доступны соответствующему персоналу, а также отвечать финансовым регулирующим документам и соответственным решениям Комиссии.</p>	<p>Руководство:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Общая ответственность за обеспечение надлежащего документирования основных процессов и их исправление ▪ Обеспечение персонала соответствующим временем и ресурсами, необходимыми для документирования процедур. Обеспечение обучения/методов и процедур документирования ▪ Обеспечить легкий доступ к обновленным документированным процедурам по основным процессам (через Интернет, и т.д.) <p>Персонал</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Подготовка документирования процедур ▪ Обеспечение необходимых исправлений и доведение их до руководства ▪ Понимание и следование существующим процедурам
<p>16. Распределение обязанностей: Операционные и финансовые аспекты каждой операции должны проверяться двумя, независимыми друг от друга особами (то есть не подотчетны друг другу). Функции инициирования и проверки каждой операции должны быть определены.</p>	<p>Руководство:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Обеспечение соответствия распределения обязанностей установленным правилам ▪ Информирование персонала о соответствующих правилах и их сути <p>Персонал:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Понимание и следование соответствующим правилам

Стандарты контроля	Как это касается руководства и персонала?
<p>17. Надзор: Каждый ГД должен установить соответственный надзор, включающий, в меру необходимости, последующий контроль выборочных операций, что должно обеспечить гарантии того, что процедуры, определенные руководством реализуются эффективно.</p>	<p>Руководство:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Определяет структуру надзора, указания и набор контрольных вопросов (по видах деятельности или организациях) ▪ Реализует функцию надзора ▪ Способное демонстрировать, что надзор осуществляется (процесс должен быть документирован), результаты анализируются и что поднятые вопросы рассматриваются соответствующим уровнем руководства <p>Персонал</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Надзор как правило является ответственностью руководителя, однако персонал также может быть ответственен за контроль за деятельностью
<p>18. Учет отклонений: Каждый ГД обязан установить и обеспечить условия для документации, особых случаев неисполнения контрольной деятельности или отклонений от принятых политик и процедур, их определения и утверждения на соответствующем уровне до принятия действий.</p>	<p>Руководство:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Обеспечение действенности соответствующих систем и процедур учета отклонений ▪ Информирование персонала о политике и процедурах ▪ Регулярный анализ отчетов об отклонениях с целью идентификации повторяемых проблем. Принятие мер <p>Персонал</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Понимает и действует в соответствии с определенной политикой и процедурами учета отклонений. Понимает необходимость такой политики.
<p>19. Непрерывность операций: Каждый ГД должен установить меры, обеспечивающие непрерывность операций в какой-нибудь момент (напр. отсутствие чиновника, замена чиновника, переход к новой информационной системе, замена процедур, мобильность, выход на пенсию и т.д.)</p>	<p>Руководство:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Формирование соответствующих условий, обеспечивающих непрерывность операций в любой момент (напр. Передача файлов, сценарий катастрофы и т.д.) ▪ Регулярная проверка того, что условия действуют на практике (известный как план восстановления систем и т.д.) ▪ Обеспечение поинформированности персонала о политике и процедурах <p>Персонал</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Понимает и действует в соответствии с определенной политикой и процедурами
<p>20. Учет и корректирование слабостей внутреннего контроля: Четко определенные процедуры должны быть установлены, обеспечивающие надлежащую отчетность и последующее корректирование слабостей внутреннего контроля и других взаимосвязанных процедур.</p>	<p>Руководство:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Определение четких процедур отчетности и корректирования слабостей внутреннего контроля ▪ Обеспечение информированности персонала о соответствующих процедурах. Поощрение персонала об информировании недостатков внутреннего контроля <p>Персонал</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Понимает и действует в соответствии с определенными процедурами

Стандарты контроля	Как это касается руководства и персонала?
<p>21. Аудиторские отчеты: Каждый ГД должен регулярно пересматривать рекомендации и принятые действия в ответ на аудиторские отчеты департамента внутреннего аудита, собственного внутреннего аудита и Европейского суда аудиторов, определять соответствующий план действий в ответ на слабые стороны и мониторинг их внедрения.</p>	<p>Руководство:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Пересмотр (в крайнем случае) раз в год рекомендаций, подготовленных аудиторами и подготовка соответственного плана действий по исправлению проблем (например, формирование короткого резюме аудиторских рекомендаций и предполагающих рисков и соответственного плана действий) ▪ Информирование персонала об аудиторских рекомендациях и плане мероприятий <p>Персонал:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Осознание аудиторских рекомендаций и соответственного плана действий относительно сферы индивидуальной ответственности ▪ Поддержка руководства в определении и формировании адекватного и реалистического плана действий
<p>22. Потенциал внутреннего аудита: Каждый ГД должен формировать или иметь доступ к компетентному и соответствующему персоналу внутреннего аудита, чья работа основывается на ежегодной программе, выходя из оценки рисков.</p>	<p>Руководство:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Обеспечение ГД компетентным и надлежащим персоналом в сфере внутреннего аудита, работа которых базируется на годовой программе, выходя из оценки рисков ▪ Информирование персонала о функциях и ролях внутренних аудиторов ▪ Обеспечение поддержки внутренним аудиторам <p>Персонал:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Понимание роли и функций внутреннего аудита ▪ Обеспечение поддержки ВА
<p>23. Оценивание: Каждый ГД должен создать или иметь доступ к соответствующей функции оценивания, обеспечивающей предшествующую и последующую оценку всей деятельности. Они должны подготовить план оценки, определяющий время оценивания достижений и прогресса. Они должны обеспечить систематическое отслеживание выводов отчетов оценки.</p>	<p>Руководство:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Обеспечение ГД компетентным и надлежащим персоналом в сфере оценивания, ответственного за проведение предшествующей и последующей оценки деятельности ▪ Информирование персонала о функциях и роли оценивания ▪ Обеспечение поддержки функции оценивания <p>Персонал:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Понимание роли и функции оценивания ▪ Обеспечение поддержки оценивания
<p>24. Ежегодный пересмотр внутреннего контроля: Каждый ГД ежегодно должен проводить пересмотр системы внутреннего контроля, обеспечивая подготовку утверждений и выводов для годового отчета о деятельности ГД.</p>	<p>Руководство:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Проведение ежегодно пересмотра системы внутреннего контроля ГД (например, проведение самооценки; пересмотр аудиторских отчетов; пересмотр результатов контроля, предшествующих и последующих форм контроля и т.д.) <p>Персонал:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Поддержка руководства в оценивании системы ВК (обеспечение информацией и т.п.)

Приложение 12.

Глоссарий определений ГВфК

Глоссарий определений в рамках ГВфК

Версия октября 2006¹

Термин	Определение
Система бухгалтерского контроля	Набор мероприятий, которые являются частью общей системы внутреннего контроля, связанных с реализацией целей бухгалтерского учета учреждения. Это включает соответствие бухгалтерским и финансовым процедурам и правилам, сбережение ресурсов организации и подготовку надежных финансовых отчетов.
Управление, базирующиеся на деятельности (УБД)	УБД – часть более широкого процесса принятия стратегических решений начиная от определения политических приоритетов, управленческого планирования и исполнения – учитывая цели и существующие ресурсы организации – до определения показателей достижения программ.
Система административного контроля	Набор мероприятий, являющихся частью системы внутреннего контроля, связанных с административными процедурами, необходимыми для принятия управленческих решений; внедрение наиболее высокой экономической и административной эффективности и обеспечение реализации административных правил, связанных с финансовыми вопросами или нет.
Аудиторские доказательства	Информация, подтверждающая мнения, выводы или отчеты аудиторов. Она должна быть: компетентной: информация, которая является достаточной по количеству и надлежащей для достижения результатов аудита; является качественно непредубежденной, то есть ей можно доверять и на нее положиться. соответственной: информация должна относиться к целям аудита. обоснованной: информация, которая есть экономной, издержки на ее получение являются пропорциональными к результату, который аудитор намеревается достичь.
Аудиторский мандат	Ответственность, права, степень свободы действий и обязанности, которыми наделен любой аудиторский орган в соответствии с Конституцией или другими законодательными актами страны (как определено в первичном или вторичном законодательстве).
Цель аудита	Точное определение того, чего аудит намеревается достичь и/или вопрос, на который аудит будет отвечать. Это может включать вопрос финансового состояния, следования законодательству или относительно деятельности.

1 Этот глоссарий существенно доработан относительно того, что использовался ГД по вопросам бюджета, включающего 1999 определений.

Термин	Определение
Процедуры аудита	Тесты, указания и детали, включены в программу аудита, которые должны проводиться систематически и в пределах разумного, содержащиеся в пособии по аудиту.
Масштаб аудита	Основа или рамки и объекты аудита
Аудиторский след	<p>Приложение 1 Постановления Совета 2064/97 предлагает конкретное и детальное описание требований к «надлежащему аудиторскому следу» для аудита структурных фондов, которые управляются странами-членами от имени Комиссии. Коротко, оно требует «проведение записей, обеспечивающих полное документирование и определение всех этапов проведения операций вместе со способностью отслеживания операций от суммированных до отдельных деталей и наоборот.</p> <p>Фраза «аудиторский след» в регулярных отчетах и соглашениях на вступление должна пониматься в свете представленного выше определения. Аудиторский след должен разрабатываться Финансовым директором под управлением руководства и за поддержки ЦПГ по внутреннему аудиту и внутренних аудиторов.</p>
Аудитируемая организация	Организация, программа, деятельность или функция, являющаяся объектом аудита
Стандарты аудита	Стандарты аудита представляют минимальный набор указаний для аудитора, помогающих определить размер шагов аудита и процедур, которые необходимы для использования с целью достижения целей аудита. Они являются критериями или показателями, в отношении которых оценивается качество результатов аудита.
Центральное подразделение гармонизации	<p>Подразделение, непосредственно подчинено и подотчетно Министру финансов о состоянии внутреннего контроля во всем государственном секторе. Оно несет ответственность за конструирование, обновление и поддержку качества систем внутреннего контроля, за определение, стандарты и методологии гармонизации и координации, за создание сети между всеми ключевыми игроками (руководителями, финансовыми офицерами, внутренними аудиторами), за установление и координацию последовательных учебных ресурсов, включая определение критериев сертификации государственных внутренних аудиторов и для всех действий, направленных на улучшение систем государственного внутреннего контроля.</p> <p>В одном Директорате, ЦПГ одновременно может покрывать сферы как системы финансового управления и контроля, так и внутреннего аудита. Однако, каждая сфера должна развиваться независимо (два подразделения). Как альтернатива, государство может принять решение о создании специального ЦПГ для развития внутреннего аудита, который бы прямо отчитывался МФ, и специального ЦПГ для систем ФУК, принадлежащих Казначейству и Департаменту бюджета.</p>

Термин	Определение
Хартия (Хартия внутреннего аудита)	<p>Также называется декларацией миссии внутреннего аудита. Хартия/декларация деятельности по внутреннему аудиту – это официальный документ, определяющий общую цель, масштаб и обязательства в пределах деятельности по внутреннему аудиту. Документ ставит за цель обеспечение того, чтобы к внутреннему аудиту относились с доверием, считали его надежным и достоверным.</p> <p>Хартия должна:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Обеспечивать функциональную независимость, включая уточнение позиции деятельности по внутреннему аудиту в организации; ▪ Открывать неограниченный доступ к записям, персоналу и материальным ценностям, необходимых для исполнения заданий; ▪ Определять объемы мероприятий по внутреннему аудиту; ▪ Определять требования к отчетности аудируемых, и в меру необходимости, судовым органам, и ▪ Определять отношения с Высшими учреждениями аудита.
Тесты на соответствие	Тесты, проводимые в форме контроля или аудита, на выборочной основе, позволяющих экстраполицию и обобщение выводов; см. также тесты законности.
Конфликт интересов <i>(конфликт ролей)</i>	Существует конфликт интересов, где непредубежденное исполнение функций бюджетного исполнителя, или внутренний аудитор компрометируются по причинам, связанных со семьей, эмоциональной формой жизни, политической или национальной принадлежностью, экономическим интересом или любым другим отличительным от бенифициария интересом.
Надлежащий уход	Надлежащий элемент заботы и умений, которые подготовленный аудитор должен использовать учитывая сложность аудиторского задания, включая надлежащее внимание к планированию, сбору и оценке доказательств, формулированию мнений, выводов и рекомендаций.
Экономичность	Минимизация издержек ресурсов, использованных для достижения предусмотренных продуктов или результатов деятельности (включая гарантию надлежащего качества таких продуктов и результатов).
Результативность	Степень достижения целей деятельности, то есть соответствие между запланированными и фактическими целями
Эффективность	Максимизация продуктов или результатов деятельности в соотношении с вкладом
Этика	<p>Этика в государственном секторе покрывает четыре основных сферы: определение ролей и ценностей и уровней полномочий и подотчетности; меры по предупреждению конфликтов интересов и способы их разрешения; определение правил (стандартов) поведения государственных служащих; определение правил для исправления серьезных нарушений и злоупотреблений. Руководству, отвечающему за систему ФУК, необходимо пользоваться инструментами, что способствуют и поднимают уровень этических ценностей в управлении и контроле.</p> <p>В особенности для внутренних аудиторов этика предполагает четыре принципа честности, объективности, конфиденциальности и компетентности.</p>

Термин	Определение
Оценка	Конкретные исследования, проводимые для определения общего уровня исполнения программы или проекта. Ее масштабы могут различаться. Основой этих исследований должно быть определение, получение или расчет результатов программы или проекта с точки зрения экономичности, эффективности и результативности. Но, как правило, оценка предполагает более широкий спектр вопросов, включая необходимость и достижение результативных целей. Она может проводиться до, в процессе и после реализации программы или проекта (как правило, носит название предшествующей, текущей и последующей оценок). Имеет много общих характеристик с аудитом.
Предшествующий финансовый контроль	<p>Предшествующий финансовый контроль является частью системы ФУК, в основном реализуется финансовыми специалистами, наделенными конкретными полномочиями; набор контрольных мероприятий подтверждает финансовые решения (ассигнации, обязательства, тендерные процедуры, контракты (вторичные обязательства), связанных выплат, в том числе возврат незаконных выплат), что ведет к утверждению или приостановке решения. В случае утверждения, проект решения принимает форму финансового решения и передается к оплате. В случае не утверждения, проект возвращается финансовому департаменту для внесения исправлений.</p> <p>Предшествующий финансовый контроль иногда называют «превентивным контролем». Разница состоит лишь в том, что в случае превентивного контроля первый отказ определяется руководителем и не возвращается контролеру, а направляется непосредственно бухгалтеру; в то время как, предшествующий контролер всегда должен утвердить документ до того, как бухгалтер примет его в исполнение.</p>
Последующий	Под «последующим» аудитом понимается проведение аудита после авторизации на проведение операции. Под «последующей» оценкой, как правило, понимается проведение оценки после полного завершения операции.
Внешний аудит	Любой аудит, что проводится аудитором, независимым от руководства, которое поддается аудиту. В государственных финансах это обозначает аудит, внешний по отношению к системе правительственного финансового управления и контроля. Он проводится национальным Судом аудита или Высшим учреждением аудита и предполагает объективно обеспечить соответствие систем государственного финансового контроля поставленным целям.
Финансовые аудиты	Предполагают изучение утверждений, представленных в финансовых отчетах и данных бухгалтерского учета, на которых базируются отчеты.
Финансовый контролер	Особа (ы), несущая ответственность за финансовый контроль.

Термин	Определение
Финансовый контроль	Финансовый контроль, как определено в КОСО, должен пониматься как под-концепция внутреннего контроля. С практической точки зрения организации внутреннего контроля, ГВФК предполагает два важных уровня контроля или момента: предшествующий контроль, обеспечивающий соответствие проектов управленческих решений регулирующим и законодательным основам и; последующий контроль, определяющий правильность реализации таких решений. В ГВФК мы говорим о предшествующем финансовом контроле и последующей верификации (напр., мониторинг реализации программ, инспекция).
Система финансового управления и контроля (ФУК)	В понимании ГВФК это понятие рассматривают как набор обязательств руководства (ответственного за реализацию заданий распорядителей бюджетных средств) относительно образования и внедрения набора правил, направленных на эффективное, результативное и экономное использование средств (включая доходы, издержки и активы). Оно относится к планированию, бюджетированию, бухгалтерскому учету, отчетности, предшествующему и последующему финансовому контролю. ФУК – объект внутреннего и внешнего аудита.
Финансовые системы	Процедуры для подготовки, учета и представления надежной информации о финансовых операциях.
Аудиторские находки, заключения и рекомендации	Находки – это конкретные доказательства, собранные аудитором для достижения целей аудита; заключения – утверждения, определены аудитором на основании находок; рекомендации – направления действий, предложены аудитором в отношении целей аудита.
Злоупотребление	<p>Злоупотребление, в широком смысле этого слова, это обман, произведен с целью частной и/или корпоративной выгоды, а также оно имеет конкретное правовое значение, степень и детали которого определяются правоохранными органами. С точки зрения права, злоупотребление рассматривается как криминальное или гражданское нарушение с целью выгоды, проводимое методом обмана жертвы (физической или юридической особы).</p> <p>В ЕС, злоупотребление рассматривается как преднамеренный акт (а также случаи организованных криминальных действий) или недосмотр приводимый к ложным выводам, неправильным или неполным заявлениям или документам; умалчанию информации или неправильному использованию законно полученных доходов.</p>

Термин	Определение
Функциональная независимость (ФН)	<p>Специальный статус внутреннего аудита (централизованного или децентрализованного), обеспечивающий его/ее полномочиями поддержки независимого профессионального мнения в отношении руководителя организации в вопросах аудита. Эта концепция предполагает поддержание баланса между теми, кто осуществляет управление организацией и теми, кто проводит аудит. ФН должна быть определена соответствующим законодательством. Другой способ обеспечения ФН состоит в том, что центральный орган аудита делегирует внутреннего аудитора в организацию, в которой проводится аудит или позволяет внутреннему аудитору (в случае конфликта интересов) представлять свои находки непосредственно центральному органу аудита.</p> <p>Также, возможно говорить о независимости предшествующего финансового контролера. Эта особа является субъектом управленческой подотчетности. Он может отказаться утверждать проект решения, но может быть отклонен в соответствии с конкретной процедурой.</p>
Фундаментальный	<p>Вопрос является фундаментальным (достаточно важным) нежели материальным, когда его влияние на финансовые отчеты настолько большое, что может кардинально их изменить.</p> <p><i>См. также значительный недостаток контроля</i></p>
Независимость	<p>Для внешнего аудита, она обозначает свободу национального Суда аудиторов или похожих институций в вопросах аудита, их действия в соответствии с мандатом аудита, без внешнего вмешательства.</p> <p>С точки зрения внутреннего аудита, это обозначает, что служба внутреннего аудита должна подчиняться наивысшему руководству. Однако, служба внутреннего аудита должна самостоятельно определять сферы аудита, выходя из зоны рисков для возникновения ошибок, даже если руководство имеет другое мнение. (См. также функциональную независимость).</p>

Термин	Определение
Внутренний аудит	<p>Определение Института внутренних аудитор (ИВА):</p> <p>Внутренний аудит – это деятельность с предоставления независимых, объективных гарантий и консультаций, целью которых является до-полнение стоимости и улучшение деятельности организации. Он по-могает организации в достижении целей посредством системного, дис-циплинированного подхода к оцениванию и улучшению результатив-ности процессов управления рисками, контроля и управления.</p> <p>Под объективными гарантиями должно пониматься профессиональ-ная позиция аудитора относительно качества систем учета или вну-треннего контроля (ФУК).</p> <p>Более конкретно, эта функция обеспечивает руководителей органи-зации внутренней гарантией (включая внутренние субподрядные ре-сурсы) того, что внутренний контроль отвечает поставленным целям. Внутренний аудит может предусматривать финансовый аудит, систем-ный аудит, аудит эффективности, аудит ИТ и т.д. Он характеризуется теми же характеристиками, что и внешний аудит, за исключением того, что в конечном итоге отчитывается перед руководителем, а поэтому не может иметь тот же уровень независимости, что и внешний аудит.</p> <p>СИПФА определяет внутренний аудит как функцию, гарантирующую организации первоочередное, независимое и объективное мнение об уровне, с которым среда внутреннего контроля поддерживает и спо-собствует достижению целей организации. Внутренний аудит оцени-вает, проверяет и отчитывается о соответствии внутреннего контроля и его роли в надлежащем, экономном, эффективном и результативном использовании ресурсов.</p>
<p>Централизованный внутренний аудит (ЦВА)</p> <p>Децентрализованный внутренний аудит (ДВА)</p>	<p>ГВФК определяет разницу между ЦВА и ДВА следующим образом:</p> <p>ЦВА – это государственный внутренний аудит, что проводится цен-трализованным органом (например, Министерством финансов или другим органом (как например, офис правительственного контроля в Венгрии или Совет внутреннего аудита на Мальте)) в отношении си-стем. В принципе, эта форма внутреннего аудита не поддерживает кон-цепцию управленческой подотчетности.</p> <p>ДВА – внутренний аудит, что проводится специализированными подразделениями внутреннего аудита, находящимися внутри мини-стерств, бюджетных организаций, распорядителей бюджетных средств низших уровней (Министерств, агентств) и отчитывающиеся пе-ред наивысшим уровнем руководства (Министр или Генеральный се-кретарь).</p>

Термин	Определение
Внутренний аудитор	<p>Внутренний аудитор – это служащий, выполняющий разные формы внутреннего аудита. Он или она является субъектом специального «статуса» (желательно, определенного законом о внутреннем аудите, определяющем систему ГВФК соответствующего государства) или Хартией аудита, гарантирующей ему\ей необходимый уровень функциональной независимости.</p> <p>Внутренний аудитор отчитывается перед высшим руководством. Исключением являются страны, учредившие центральный департамент государственного внутреннего аудита, например в Министерстве финансов или при Кабинете Министров. Альтернатива, не совсем соответствующая концепции ГВФК.</p>
Внутренний контроль	<p>Вся система управленческого, финансового и других видов контроля, включая организационную структуру, методы, процедуры и внутренний аудит, разработанные руководителем в пределах организационных целей, для</p> <p>содействия в реализации деятельности в подразделении, где проводится аудит на регулярной основе, в экономичный, эффективный и результативный способ.</p> <p>В соответствии с КОСО, определение внутреннего контроля касается следующих категорий: среда контроля, оценка рисков, информация и коммуникация, контрольная деятельность и мониторинг контроля.</p>
Цель внутреннего контроля	<p>Первичные цели внутреннего контроля состоят в том, чтобы обеспечить:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ достоверность и корректность информации; ▪ соответствие политике, планам, процедурам, законам и постановлениям; ▪ сохранение активов и обязательств; ▪ экономное, эффективное и результативное использование ресурсов. <p>Каждая организация должна разработать свою собственную систему внутреннего контроля, отвечающую потребностям среды организации.</p>
Международная организация Высших аудиторских институций (INTOSAI)	<p>Международный и независимый орган, целью которого является обмен идеями и опытом между высшими аудиторскими учреждениями в сфере государственного финансового контроля.</p>
Нарушение	<p>Нарушения – это любые нарушения положений финансовых нормативных документов, постановлений, касающихся финансового управления или проверки операций, являющиеся результатом действий или ошибок служащих. Сюда относится небрежность, человеческая ошибка, недоразумение и т.д. Как правило, нарушения бывают двух категорий, материальные или серьезные и наоборот. Ошибка в 5 Евро является также нарушением, но результаты этой ошибки не должны рассматриваться как серьезное нарушение или злоупотребление. Это будет зависеть от существующей исполнительной власти и необходимости судебного вмешательства.</p>

Термин	Определение
Системные аудиты ИТ	Они изучают достаточность и адекватность защиты надежности систем ИТ для того, чтобы гарантировать конфиденциальность, целостность и пригодность информации и систем ИТ
Управление информационными системами (УИТ)	Централизованно собрана и обработана, своевременна и правильная информация, предоставлена руководству разных уровней управления для принятия решений, планирования, внедрения программ и контроля.
Управленческая подотчетность	Предполагает обязательства подотчетности (ответственности); обязательство быть подотчетным, например, правительству, парламенту, общественности и т.д. за предоставленные задания. В контексте ГВФК подотчетность предполагает распределение обязательств (уполномоченное лицо, бухгалтер, предшествующий финансовый контролер); разработку систем ФУК и пособий (полномочия, ответственность, отчетность и управление рисками), все финансовые операции (обязательства, контракты, выплаты, возмещения незаконных выплат), связи с ресурсами центральной гармонизации, оценивание и отчет о системах ФУК.
Управляющий директор (УД)	Управляющий директор – это наивысший уровень управления в организации, ответственный за операционную деятельность. Это может быть министр, генеральный директор или определенная особа, ответственная за исполнение программ \ проектов национального или регионального бюджетов. Он/она, ответственны за формирование соответствующих систем ФУК и функций внутреннего аудита внутри организации. УД и бухгалтер должны создать систему двойной подписи, обеспечивающую высокий уровень прозрачности в финансовом управлении.
Важность и значимость (материальность)	В целом, вопрос может считаться важным, если знания о нем будут влиять на пользователя финансовых отчетов или отчетов об аудите эффективности. Материальность часто рассматривается в контексте ценности, однако, природа или характеристики предмета или группы предметов могут также превратить вопрос в материальный. Например, когда закон или иной акт предполагают раскрытие информации отдельно, в независимости от ее объемов. Кроме важности, базирующейся на ценности вопроса, его материальность может определяться контекстом его появления. Доказательства аудита играют важную роль в принятии аудитором решения о выборе вопросов и сфер аудита, характера, времени и объемов аудиторских тестов и процедур.
Определение миссии	См. Хартию (Хартия внутреннего аудита)
Мониторинг рекомендаций внутреннего аудита	<p>Руководитель несет ответственность за следование аудиторским рекомендациям в соответствии с общими правилами, определенными ЦПП для ВА и внутренним аудитором. Внутренний аудитор формирует и поддерживает систему мониторинга выполнения менеджерами, доведенных до него аудиторских рекомендаций. Эта система предполагает периодическую внутреннюю и внешнюю оценку качества.</p> <p>Внутренний аудитор также должен разработать и поддерживать гарантию качества и улучшения программ, покрывающих все аспекты деятельности по внутреннему аудиту и постоянно проводить мониторинг их результативности.</p>

Термин	Определение
Мнение	Это письменные выводы аудитора, как результат находок какого бы то ни было аудита.
Основной закон о бюджете	<p>Закон, определяющий график и механизмы подготовки, утверждения, исполнения, отчета и предоставления окончательных отчетов для утверждения в отношении бюджета. Целями Основного закона о бюджете является:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ формирования законодательной базы регулирования бюджетного процесса; ▪ приведение в соответствие бюджетных процедур к разным правовым, культурным, политическим условиям страны; ▪ усиление прозрачности информации о бюджете; ▪ четкое распределения полномочий.
Результаты	Эффекты от программы или проекта, оценены в соответствии до определенных целей (например, создание рабочих мест). На практике, например, всегда существует несколько внешних неконтролируемых элементов, влияющих на достижение или не достижение результатов.
Преодоление извие	ПИ – это выражение для процедуры, в которой мнение предшествующего финансового контролера (в форме отклонения утверждения) может быть преодолено органом, ответственным в конечном счете за управление исполнением бюджета (напр. Совет Министров, а также наивысший уполномоченный служащий). Обоснованное и письменное требование или отклонение наивысшим руководством является предусловием такого решения, в то время, как УД несет ответственность за эту деятельность. Финансовый контролер утвердит решение на основании требования.
Аудит эффективности	<p>Это объективная и систематическая проверка государственных организаций, программ, деятельности, функций, систем управления и процедур, относительно экономности, эффективности и результативности достижения определенных целей и использования ресурсов.</p> <p>На практике возникают трудности с разделением аудита эффективности от оценивания или от системного аудита. Иногда аудиты эффективности ограничены к оценке продуктов, что в значительной степени уменьшает ценность аудита. Также, оценка может приводить к данным, в частности относительно продуктов, в то время как аудит эффективности, как правило, ограничивается проверкой существующих данных (и в случае необходимости, идентифицирует недостающие данные). Аудит эффективности, в основном, предполагает тестирование деятельности в отношении предоставленных стандартов.</p>
Планирование	Определение целей, политики, природы, границ, уровня и графика процедур и тестов, необходимых для достижения целей, выходя из объективной оценки рисков.
Неподкупность	Полная и подтвержденная порядочность

Термин	Определение
Общественная подотчетность	Обязательства лиц и учреждений, включая государственные предприятия и корпорации, которым вверены государственные ресурсы, быть ответственными за фискальные, управленческие и программные задания, возложенные на руководителя, и отчитываться перед ним.
Государственный внутренний финансовый контроль (ГВФК)	ГВФК – это общая система финансового контроля, который реализуется Правительством или уполномоченными организациями, обеспечивая соответствие финансового управления и контроля распорядителей государственного бюджета (включая международные фонды) законодательству, бюджетным правилам и принципам надлежащего финансового управления, прозрачности, экономности, эффективности и результативности. ГВФК предполагает все меры контроля всех государственных поступлений, издержек, активов и обязательств. Он представляет широкий смысл внутреннего контроля и поэтому включает децентрализованную функцию внутреннего аудита.
Достаточные гарантии	<p>Внутренний контроль, как хорошо бы он ни был разработан и действующий, может предоставить руководству гарантию достижения целей организации только в пределах разумного. На вероятность достижения влияют ограничения, характерны для всех систем внутреннего контроля. Эти ограничения могут включать принятие ошибочных решений в отношении формирования или разработки контрольных процедур, потребность расчета выгод и затрат, отвержение руководством, неэффективность контроля в связи с заговором, простыми ошибками или просчетами. И, наконец, руководство может отвергать элементы внутреннего контроля.</p> <p>Достаточные гарантии обеспечиваются, когда принимаются относительно не дорогие действия для ограничения отклонений от принятого уровня. Это предполагает, например, что важные ошибки и неправильные или незаконные действия будут предупреждены или определены и исправлены персоналом своевременно, вовремя исполнения поточной деятельности. Во время разработки систем, руководство должно учитывать соотношение между выгодами и затратами. Потенциальные выгоды, связанные с любым риском, соотносятся с затратами на его контроль.</p>
Аудит законности	Оценивание (аттестация) финансовой подотчетности подотчетных учреждений, что предполагает оценивание и проверку финансовых данных и высказывание мнения о финансовых отчетах; аттестация финансовой подотчетности правительственной администрации в целом; аудит финансовых систем и операций, включая оценку соответствия регламентирующим документам и постановлениям; аудит функций внутреннего контроля и внутреннего аудита; аудит честности и правомерности принятия административных решений учреждением, где проводится аудит; и отчет о других вопросах, возникших в ходе аудита, или связанных с его проведением.
Отчет	Письменное мнение и другие комментарии аудитора о финансовых утверждениях, полученных за результатами аудиторских находок по завершению аудита.

Термин	Определение
Стандарты отчетности	Основы для аудитора относительно отчетности за результатами аудита, включая указания о качестве, форме и содержании аудиторского отчета.
Риск	Событие, которое может привести к нежеланному или негативному результату. Он характеризуется вероятностью того, что событие состоится и влиянием, которое оно будет иметь. Эти два фактора определяют результат влияния в случае того, что риск состоится.
Управление рисками	<p>Управление рисками осуществляется независимо как руководством, так и внутренними аудиторами. Аудитор оценивает управление рисками со стороны руководства.</p> <p>Управление рисками (УР) – это процесс оценки или определения рисков и разработки стратегии управления ими. Стратегия предусматривает передачу риска другой стороне, избегания риска, уменьшение негативного эффекта риска и принятие некоторых или всех результатов конкретных рисков. Традиционное управление рисками фокусируется на рисках, исходящих из физических или правовых причин (напр., природные катаклизмы или пожары, аварии, гибель и судебные процессы). С другой стороны, управление финансовыми рисками фокусируется на рисках, которыми можно управлять через усовершенствование системы внутреннего контроля.</p> <p>Общий процесс определения, оценки и мониторинга рисков и внедрения соответствующих контрольных процедур для удержания возникновения рисков на приемлемом уровне. Передовая практика предлагает, что это должно быть частью управленческого процесса, а не дополнением на его заключительных этапах.</p> <p>УР действует как сигнал для поднятия понимания и как форум для обмена мнением на всех уровнях организации; он информирует и обучает руководство и персонал и поднимает успех в достижении целей.</p> <p>Для определения рисков, разработки и внедрения системы контроля наиболее значимых рисков необходимо разработать соответствующие процессы. Фактором успеха внедрения системы управления рисками в организации является общий интерес руководства к этому процессу.</p> <p>Управление рисками, осуществляющее аудитором, способствует в определении аудиторских проектов, обеспечивающих наивысшую дополнительную ценность организации. Оценка рисков предполагает определение систем финансового управления и контроля (ФУК) и других, в соответствии с факторами риска (ИВА).</p>
Значительные или материальные находки контроля.	<p>Значительность – это тот уровень важности или значимости, которым внутренний аудитор наделяет предмет, событие, информацию или проблему.</p> <p>Значительные находки аудита – это те условия, которые по мнению руководителя подразделения внутреннего аудита, могут обратным образом влиять на организацию. Значительные находки аудита (как и слабости, с других ресурсов) могут включать условия, имеющими отношение к нарушениям, незаконным действиям, злоупотреблениям, ошибкам, неэффективности, расточительству, не результативности, конфликту интересов и недостаткам контроля.</p>

Термин	Определение
Надзор	Руководитель внутреннего аудита: важное условие при проведении аудита, которое предполагает надлежащее лидерство, направленность и контроль на всех этапах обеспечения компетентной и эффективной связи между проводимыми действиями, процедурами и тестами и целями, которые предполагается достичь.
Высшее аудиторское учреждение (ВАУ)	Государственный орган любого государства, который не смотря на дизайн, структуру или организацию, на основе закона исполняет наивысшую функцию государственного аудита в стране. ВАУ должно иметь конституциональную основу, определенную Парламентом, перед которым оно проводит независимый отчет.
Системный аудит	Системный аудит предусматривает глубокую оценку системы внутреннего контроля (более конкретно, системы финансового управления и контроля ФУК) с целью определения ее эффективности и вклада в достижение целей. Он также предполагает оценку правильности и полноты финансовых утверждений, законности и регулярности определенных операций, не сильно отличается от аудита эффективности, но системный аудит фокусируется в первую очередь на системы ФУК. Финансовый директорат должен рассматривать аудиторские следы на основании пособия по внутреннему аудиту, который может быть оценен внутренним аудитором.

Приложение 13

Тестирование ГВФК касательно ЕС и средств ЕС

Контрольные пункты	Модель ГВФК ¹	Европейская Комиссия ²	ФАРЕ	САПАРА (EAGGF)	ISPA (Структурные фонды)	Инструмент для Предвступления ³ (ИПА)
1. Кто будет компетентным Органом управления (ОУ)?						
1а. Политический уровень	Правительство, министры назначают ГД	Комиссия назначает ГА	Правительство, министры назначают НКП и НУЛ	Правительство, министры назначают КОУ	Правительство, министры назначают НКИ и НУЛ	Правительство, министры назначают НКИПА
1б. ОУ на программном уровне	Генеральные директора	Генеральные директора	Национальный координатор мощности (НКП)	Компетентный орган управления (КОУ)	Национальный координатор ISPA (НКИ)	Национальный координатор ИПА
1в. ОУ на уровне реализации	Генеральные директора и субуполномоченным должностным лицам	Генеральные директора и субуполномоченным должностным лицам	Национальное уполномоченное лицо (НУЛ) с субделегированием Программному уполномоченному лицу (ПУЛ) или ЦККП ⁴	Национальное уполномоченное лицо (НУЛ) субделегирующее Агентству САПАРА (или Агентству платежей по EAGGF)	Национальное уполномоченное лицо (НУЛ) ответственное за финансовое управление средствами, в то время как Секторальное уполномоченное лицо (СУЛ), руководитель агентства по реализации проекта ОУ на уровне реализации	Национальное уполномоченное лицо (НУЛ) ответственное за финансовое управление фондами ИПА. «Оперирующей структурой» - ОУ по реализации.

Контрольные пункты	Модель ГВФК ¹	Европейская Комиссия ²	ФАРЕ	САПАРА (EAGGF)	ISPA (Структурные фонды)	Инструмент для Представления ³ (ИРА)
3. Кто аккредитует⁵ системы управления и контроля⁶?						
	Системы ФУК ⁷ в отраслевых министерствах и т.д. под ответственность министра	Службы управления и контроля в ГА под ответственностью ГА	Национальное уполномоченное лицо «аккредитирует» по-сле оценки внешним аудитором ⁸ и затем поддежит одобрению Комиссии	НУЛ «аккредитирует» Агентство ПАРА/Агентство платежей после оценки внешним аудитором, напр., ВОА	Страна-бенефициар «обеспечивает» создание систем управления и контроля	Национальное уполномоченное лицо «аккредитирует» на основании позитивной оценки от внешнего аудитора и тогда поддежит одобрению Комиссии
4. Все ли проверки транзакций проведены ОУ на уровне реализации?						
	Да	Да	Да	Да	Предварительные проверки проводятся по ОУ/агентствами по реализации. Последующие выборочные проверки (15% всех приемлемых расходов) проводятся независимыми аудиторскими органами, например ПВА или ликвидизирующими органами	Да
4а. Предварительный финансовый контроль⁹ часть ответственности руководителя?						
	Да	Да	Да	Да	Да	Да

Контрольные пункты	Модель ГВФК ¹	Европейская Комиссия ²	ФАРЕ	САПАРА (EAGGF)	ISPA (Структурные фонды)	Инструмент для Предствупления ³ (ИРА)
46. Послаующий финансовый контроль ¹⁰ часть ответственности руководителя?						
	Да	Общий, но обязательно	Не обязательно	Да	Обязательно, Постановление на-вязывает функцию мониторинга стране-бенефициару. А также послаующие выборочные проверки.	Обязательно, Постановление на-вязывает функцию мониторинга стране-бенефициару. Также требование обязательно послаующих контрольных процедур (системные аудиты и выборочные проверки) аудиторским органом.
5. Кто проводит внутренний аудит?						
	Подразделение децентрализованного внутреннего аудита (ПВА), назначенные министры и ЦПП	Служба внутреннего аудита ГА (СВА), назначенная Комиссией Подразделения внутреннего аудита (ПВА), назначенные ГА	1. ПВА ГВФК	1. Внутренний аудитор Агентства по планетам, назначенный Директором АП 2. Сертифицирующий ¹¹ орган (СО) ¹² , назначенный компетентным органом 3. ПВА ГВФК	Постановление ISPA требует, чтобы независимые компетентные национальные органы проводили аудит. 1. Анквидирующий орган (АО) (назначенный на политическом уровне страны) 2. ПВА ГВФК	1. Орган аудита, назначенный «страной» в ст. 23 (1); самый орган аудита для системных аудитов и выборочных проверок 2. Внутренний аудит (ст. 22 (й) (это правильно?) 3. ПВА ГВФК

Контрольные пункты	Модель ГВФК ¹	Европейская Комиссия ²	ФАРЕ	САПАРА (EAGGF)	ISPA (Структурные фонды)	Инструмент для Представления ³ (ИПА)
6. Кто отчитывается кому?						
	ВА: Высшему уровню руководства (и, по обстоятельствам ЦПП)	СВА ГД Комиссии ПВА высшему уровню руководства и Аудиторскому комитету	1. Наивысшему уровню министерства	1. Директору АП 2. НУЛ 3. наивысшему уровню министерства	1. ЛО отчитывается заместителю министра (над НУЛ) для одобрения, затем отчет направляется Комиссии 2. Наивысшему уровню министерства	1. Как НУЛ, так и Комиссии ст. 23 (б) 2. обсуждается 3. наивысшему уровню министерства
7. Можно ли говорить о функциональной независимости внутреннего аудита?						
	Да, ПВА не имеют управленческих (операционных) обязанностей	Да, СВА и ПВА не имеют управленческих (операционных) обязанностей	1. Да	1. В принципе, да 2. Сертифицирующийся орган независим от НУЛ 3. Да	1. Ликвидирующий орган независим от НУЛ 2. Да	1. Орган аудита (ОА) независим от всех актеров в системах управления и контроля. ОА может быть ПВА или (частные) внешние аудиторы, пока они независимы от структуры ИПА 2. Обсуждается 3. Да

Контрольные пункты	Модель ГВФК ¹	Европейская Комиссия ²	ФАРЕ	САПАРА (EAGGF)	ISPA (Структурные фонды)	Инструмент для Предвступления ³ (ИРА)
8. Что проводится внутренним аудитором?						
	Финансовые, операционные аудиты и аудиты ИТ, но не предметные тесты, связанные с транзакциями	Так же, как и при ГВФК, хотя предметные тесты могут проводиться	Финансовые, системные, операционные аудиты и аудиты ИТ, но не предметные тесты, связанные с транзакциями	Сертифицирующий орган (СО) (проводит только системные аудиты и проверки ¹³ законности)	Ликвидирующий орган (ЛО) проводит 5/15% выборочных проверок ¹⁴ , а также системных аудитов и дает гарантии на политическом уровне	Обсуждается
9. Кто ответствен за гармонизацию?						
	1. ЦПГ для ГВФК или 2. ЦПГ для ВА и ЦПГ для ФУК	СВА для внутреннего аудита и Центральные финансовые служб в ГА по вопросам бюджета для ФУК	ЦПГ для ГВФК	ЦПГ для ГВФК	ЦПГ для ГВФК	ЦПГ для ГВФК
10. Кто проводит внешний аудит?						
	Высший орган аудита	Европейский суд аудиторов	ВОА, службы Комиссии и ЕСА	ВОА, службы Комиссии и ЕСА	ВОА, службы Комиссии и ЕСА	ВОА, службы Комиссии и ЕСА

Примечания

1. Для национальных бюджетов в странах-претендентах: модель
2. Только для бюджета ЕС
3. Постановление о реализации Постановления Совета 1085/2006, Статья 3.3 (до сих пор на стадии проекта)
4. Центральное финансовое и контрактное подразделение
5. Аккредитация – это акт назначения организации для специфической цели
6. Проверка индивидуальных трансакций (законность и правильность)
7. Службы финансового управления и контроля
8. Оценка в смысле предоставления мнения, что организация действует с разумной гарантией
9. Предварительный финансовый контроль определен как контроль, который может вести к блокированию финансового решения уполномоченного руководителя
10. Последующий финансовый контроль определен как контроль всех пост-контрактных действий, связанных с тем контрактом (после финансового решения обычно техническим инспектированием)
11. Сертификация определена как взятие ответственности за предоставление 100 % гарантии руководству. В данном случае это не так, поэтому ее следует понимать как предоставление мнения для «разумной гарантии»
12. Или государственный орган аудита или частная аудиторская фирма
13. или обходные тесты, но не предметное тестирование
14. Эта деятельность, строго говоря, не внутренняя аудиторская деятельность, как определено в случае ГВфК

Приложение 14

Государственный внутренний контроль во Франции¹

1. Реформы во французском секторе государственного внутреннего контроля в 1998-2006 гг.

Во Франции долгая традиция отделять уполномоченное лицо от государственного бухгалтера. Руководство отвечает за предоставление разрешений на платежи, а государственный бухгалтер проверяет, правильные ли разрешения и надлежащим образом ли внесены в системы бухгалтерского учета. Система государственного внутреннего контроля во Франции базируется на деконцентрации и децентрализации, и характеризуется высокой степенью внутренней сложности. Описание систем должно учитывать глубоко укорененные традиции и фундаментальные реформы с 2001 г. Это приложение сосредотачивается на аспектах контроля и аудита государственных систем во Франции до и после бюджетной реформы 2001 г.

С 1811 г. традиционная система предварительного финансового контроля состояла (до 2001 г.) из предварительного одобрения или неодобрения проектов управленческих финансовых решений, связанных с ассигнованиями, обязательствами, расходами и т.д. Эти процедуры контроля охватывали только аспекты законности и соответствия, обеспечивая руководителя «гарантией», что его финансовое управление было в хорошем состоянии. Французской системе не хватало качеств ответственности руководителя, и она полагалась, главным образом, на центральные указания для контроля. Она сосредотачивалась на правильности, соответствии и трансакциях, а не на выполнении всей цепи государственных действий. Внутренний аудит был введен только в 2001 г. Рамочным законом о государственном управлении с созданием Миссии для аудита, оценки и контроля (МАОК).

Во французской государственной администрации Центральный финансовый инспекторат стоит мощный в центре. Этот орган (названный *Inspecteurs Generaux de Finances (IGF)*) является инспекторатом Министерства экономики, финансов и промышленности (МЭФП). Отраслевые министерства имеют собственные генеральные инспектораты (IG). Эти IG не отчитываются перед IGF; однако, их может инспектировать IGF с точки зрения борьбы с мошенничеством. Штатная численность IGF в 70 чел. и инспектирование нескольких тысяч офисов, на самом деле, не обеспечивают качественное и своевременное покрытие. Инспекционные миссии IGF обычно проводятся сообща в сотрудничестве с различными привлеченными инспекционными органами IG. Кроме главных инспекционных заданий IGF («выявление мошенничества и серьезных нарушений»), IGF также действует как «государственные консультативные органы» соответствующим министрам. IGF могут проводить обзоры от имени отраслевых министерств и проводить аудиты для правительства (МКАП и «аудиты модернизации» для Премьер-министра; они отчитываются перед МЭФП.

¹ Автор не может заявить со 100 %-ной уверенностью, что его понимание французского способа государственного контроля и аудита и что это приложение охватывает всю практику и реальность государственного внутреннего контроля во Франции.

До 2006 г. решения уполномоченного лица были предметом предварительного финансового контроля. На государственном **центральном уровне** предварительные финансовые контролеры назначались Директоратом по вопросам бюджета. Каждое из 15 отраслевых министерств имело предварительного финансового контролера. Был только один государственный бухгалтер для всех министерств. На государственном **местном уровне** были генеральные казначеи (осуществляющие как бухгалтерский, так и предварительный финансовый контроль), которых назначали совместно

Генеральным директоратом государственного бухгалтерского учета и Директоратом по вопросам бюджета; они физически находились в офисах Казначейства. В результате реализации нового Закона о государственном управлении (LOLF), общая институциональная база не изменилась, но появился на **центральном уровне** Генеральный казначей (бухгалтер) для каждого министерства, тогда как функции бухгалтера и финансового контролера слились в единый офис (Бюджетный и бухгалтерский министерский контролер), чтобы более эффективно служить министерству. На **местном уровне** есть генеральные казначеи (по одному в каждой провинции), которые также государственные бухгалтера и финансовые контролеры. Поэтому, как на государственном, так и на децентрализованном провинциальном уровне есть двойственность функций между функцией государственного бухгалтера, которые отчитывается ГДГБУ, и функцией финансового контролера, который отчитывается перед Директоратом по вопросам бюджета. Однако, содержание их заданий изменилось (см. ниже).

Управленческие решения были также предметом одобрения (только верификации) государственными бухгалтерами (Comptables publics), которые также были делегированы и прикреплены к министерствам и подлежали инспекциям IGF. Внутренний аудит не существовал до 1998 г., когда стандарты ИВА были постепенно введены в систему сети Казначейства. IG осуществляли аудиты соответствия или законности. Внешний аудит осуществляется Судом счетов.

Генеральный директор государственного бухгалтерского учета (ГДГБУ) при Министерстве бюджета при Министерстве экономики, финансов и промышленности (МЭФП) развивал с 1998 г. государственный внутренний контроль и внутренний аудит для всей системы Казначейства. Казначейство – это децентрализованная система контроля и аудита, поэтому не является частью ответственности руководителей отраслевых министерств. Поэтому Казначейские аудиторы проводили аудит казначейских систем в отраслевых министерствах, но не проводили аудит аспектов операционного управления. Министр имеет выбор из четырех опций: либо он просит казначейского внутреннего аудитора проводить операционные аудиты от его имени, либо он просит IG сделать это за него, либо он назначает своего собственного внутреннего аудитора, либо просит частную аудиторскую организацию. Последний вариант не восхваляется из-за специфики среды государственного внутреннего контроля, но Акт реформирования 2001 г. не предусматривает никакой гармонизации касательно профессии «государственного внутреннего аудитора», и не предлагает, что министерствам следует назначать собственных внутренних аудиторов.

В условиях нового LOLF ГДГБУ дает указание суб-организации, названной Миссией аудита, оценки и контроля (МАОК), которая является независимой от ГДГБУ. МАОК отвечает за общее развитие аудита, оценку и контроль в сети Казначейства. МАОК также

действует как секретариат для НАК или Национального аудиторского комитета (созданного в сентябре 2004 г.), который является Аудиторским советом ГДГБУ. НАК отвечает за развитие основ бухгалтерского внутреннего контроля и методологию сертификации государственных счетов. Подобное устройство существует на региональном уровне: Региональный аудиторский комитет (РАК) с Региональным подразделением обучения и контроля; их можно определить как местные МАОК, прикрепленные к наивысшему руководителю местных департаментов государственного казначейства.

Подразделение МАОК можно сравнить с ЦПГ для внутреннего аудита, если бы не факт, что МАОК только касается аудиторов в сети государственного казначейства; у него нет полномочий для функции внутреннего аудита в операционной деятельности отраслевых министерств или для «аудиторских действий» IG. МАОК отвечают за следующие задания:

- ▶ руководство резервами аудиторов Государственного казначейства на центральном и местном уровнях, обеспечивая профессиональное обучение и постоянные обучающие программы, разрабатывая стандарты и исходные данные аудиторских миссий в соответствии с международными стандартами.
- ▶ конфигурацию и предоставление инструментов внутреннего аудита (автоматизированные аудиторские технологии, подход к контролю качества).
- ▶ внедрение национальной аудиторской программы, привлекая собственные ресурсы аудиторов.

Генеральное выплачивающее казначейство или Генеральный казначей (GPT) был бухгалтером всех государственных центральных администраций. На региональном уровне Региональный аудиторский комитет состоит из регионального и департаментского выплатающего казначейства и разрабатывает региональную программу проведения аудита; это посредник для национальных политик внутреннего контроля, который наблюдает за региональными аудиторами и осуществляет контроль аудита качества.

Сеть Государственного казначейства имеет четыре организационные уровни: центральный (ГДГБУ с 7 под-директоратами), региональный (22 офиса), департаментский (104 офиса) и местный (3000 офисов).

Более того, можно выделить пять конкретных Генеральных казначейств: одно для внешней (зарубежной) сети, одно для государственных долгов, одно для государственной поддержки, одно для общих платежей (исчезнет согласно LOLF) и одно для центрального бухгалтерского учета (для управления государственного единого счета).

Наконец, сеть Государственного казначейства имеет три категории сотрудников: агенты возмещения (категория С); контроллеры (contrôleurs, не путать с финансовыми контроллерами, упомянутыми выше) (категория В) и технические инспектора (категория А). Эти технические инспектора либо бухгалтера, заместители или другим образом работают в департаментах центральной администрации. Поэтому эти инспектора не обязательно «инспектируют».

Другая категория А+ работников либо государственные управленцы, либо аудиторы, которые сдали специальный внутренний экзамен и посещали специальное аудиторское обучение.

Как сказано выше, ГТР заменили на «бюджетного и бухгалтерского министерского контроллера» с января 2006 г. Аудиторы Государственного казначейства отвечают только за проведение аудита государственных учетных функций. Поэтому они не отвечают за программные или операционные аудиты в отраслевых министерствах, которые следует, в принципе, проводить иным образом (см. четыре опции, упомянутые выше).

В случаях, если функция бухгалтерского учета связана с выполнением программы, аудиторы Государственного казначейства могут быть связанными с аудиторскими миссиями программы. Более того, через выполнение функций бухгалтерского учета в каждой государственной администрации, подразделения внутреннего аудита поддерживают связь с основами внутреннего контроля финансовых руководителей.

2. Другие аспекты Рамочного закона о государственном управлении 2001 г.

После длительного периода обсуждений/адаптаций для преодоления негативных эффектов строгих контрольных процедур во французском государственном секторе, Франция приняла в 2001 г. новый Органический закон о государственном управлении (LOLF: Loi Organique relative aux Lois de Finances) как часть обширной бюджетной реформы. Затем последовало постепенное введение в действие Органического закона. Первого января 2006 г. все положения Органического закона были введены в действие. Реформа

нацелена на бюджетный процесс, сориентированный на результат, координацию министерств в части их глобальных стратегий, улучшение прозрачности управления финансами и установление новой и более эффективной системы бухгалтерского учета.

Параллельно проведено серию экспериментов, чтобы оценить новые бюджетные презентации и вехи касательно бюджетной части реформы государственных финансов под руководством Директората по бюджетной реформе и Директората по вопросам бюджета в Министерстве финансов.

Органический закон также вводит реформу бухгалтерского учета, определяя две цели под ответственностью Директората по бюджетной реформе и Генерального Директората по государственному бухгалтерскому учету:

- ▶ введение основ бухгалтерского учета с тремя измерениями: кассовый учет; учет по доходам и учет по рентабельности, чтобы обеспечить точное представление о государственных активах и пассивах и
- ▶ подготовка сертификации государственных счетов Судом счетов, чтобы оценить функцию государственного бухгалтерского учета и качество государственного бухгалтерского учета.

Новая бюджетная презентация организована в разделы (по-французски: «миссии»), программы и действия. Парламент обсуждает и голосует по главам, которые реализуются руководителями глав (отраслевыми министрами). У каждой главы есть цели, по-

казатели и задания, чтобы выполнение можно было проанализировать и измерить. Руководитель отвечает за свой бюджет и за результаты программы и поэтому должен иметь возможность полагаться на независимый внутренний аудит, чтобы оценить систему внутреннего контроля. До создания МАОК внутренний аудит был не более чем проверки соответствия, которые проводились IG (делегированными министерствам через Государственный бухгалтерский учет).

Хотя модель КОСО предполагает, что внутренний аудит – это внутренняя, но функционально независимая служба по отношению к руководителю и, таким образом, внутренний аудит следует осуществлять внутренними аудиторами, непосредственно подчиненными руководителю, LOLF не предусматривает законодательного обязательства или специального положения для руководителя создать такую функцию. Министерства следуют общей тенденции в затребовании операционного аудита как последствия проведения бюджетного процесса. Отраслевые министерства, где нет созданного операционного внутреннего аудита, могут обратиться к IG с просьбой провести аудиторские задания.

(Кажется, существует три альтернативы: 1. превратить инспекционный орган в современные аудиторские органы с тем последствием, что конкретные инспекционные задания (борьба с мошенничеством) проводятся внешними органами; 2. соединить внутренний аудит с инспекцией в одном органе, что не соответствует международным стандартам или 3. создать новое подразделение внутреннего аудита в отраслевых министерствах, разрывая связь между аудитом и инспекцией).

3. Ответственность руководителя согласно французской реформе 2001 г.

Одной из главных целей реформы государственных финансов было предоставление больше ответственности отраслевым министерствам и финансовым руководителям, ответственным за реализацию новых бюджетных программ. Это должно достигаться путем предоставления (финансовому) руководителю больше свободы действий при выделении бюджетных и человеческих ресурсов таким образом, чтобы требуемый уровень выполнения был достигнут оптимально. В реализации бюджетных программ финансовый руководитель сможет выбрать наилучшее соотношение средств, которые имеются в наличии программы, при условии, что он придерживается лимитов, ежегодно устанавливаемых парламентом. В этом отношении существует несколько общих ограничений ответственности руководителя. Одним ограничением есть то, что средства на человеческие ресурсы могут перераспределяться на другие виды расходов, но не наоборот – это называется асимметрическим арбитражем (*fongibilité asymétrique*). Другим ограничением является то, что органический раздел между уполномоченным лицом и бухгалтером (Государственное казначейство) остается в силе, чтобы обеспечить надежность государственных средств, качество и точность функции бухгалтерского учета (принцип четырех глаз).

Одним важным аспектом Бюджетной реформы есть то, что функцию традиционного предварительного финансового контроля аннулируют с января 2006 г., отражая похожее решение, принятое Европейской Комиссией в 2000 г. Чтобы избежать ненужного дублирования в контроле и строгости проведения расходов (предварительным финансовым контролем и бухгалтерским учетом), была налажена новая связь между Минфином и отраслевыми министерствами, как например:

- ▶ По состоянию на 1 января 2006 г. будет только один представитель Минфина физически расположенным в департаментах каждого отраслевого министерства: «бюджетный и бухгалтерский министерский контроллер» (côntroleur budgétaire et comptable ministériel). Этот контроллер отвечает за министерские департаменты бюджетного контроля и бухгалтерского учета.
- ▶ Новый бюджетный контроль будет гарантировать ограничение «асимметрического арбитража», установленное Органичным законом, и оценивать финансовую самостоятельность расходов (по сути, проверка, подпадает ли финансовое влияние от решения о расходах под прогнозы). Бюджетный контроль не осуществляет контроль соответствия по отношению к законодательным положениям.
- ▶ IG введут процедуры оценки рисков и управления рисками, партнерского контроля на основании общего признания лучших практик финансового управления и основ внутреннего контроля. Это можно осуществлять совместными аудитами под руководством аудиторов из Государственного казначейства и IG, прикрепленными к отраслевым министерствам, услугами счетов, подготовкой сертификации бухгалтерского учета путем повышения качества информации бухгалтерского учета финансовых руководителей и департаментов бухгалтерского учета.

До 1998 г. функция предварительного финансового контроля была прямо 100 % контролем заказов на финансовые платежи без учета управления рисками. Ситуация изменилась через введение нижних порогов, ниже которых уже нет необходимости для предварительных одобрений, и через введение управления рисками. Эту функцию сейчас заменят подходом к управлению рисками в функции бухгалтерского учета и партнерским контролем, привлекая реорганизованную функцию бухгалтерского учета и улучшения финансовых департаментов в процедурах выписывания счетов. Подход на основании рисков должен способствовать предоставлению разумных гарантий в области платежей.

В конце фискального года ГДГБУ отвечает за предоставление консолидированных отчетов о выполнении государственного бюджета Суду счетов.

4. МКАП: инспекционный орган, который осуществляет предварительный и последующий аудит программ на государственном уровне

Новый Бюджетный закон создал новую супер-аудиторскую структуру, названную межминистерский комитет по аудиту программ, известный под названием МКАП (Comité Interministérielle d'Audit de Programmes). МКАП состоит из 15 IG: по одному от каждого из 14 министерств и президента, назначенного Министерством экономики, финансов и промышленности и IGF.

Согласно циркуляру, разосланного по всем министерствам 4 июля 2003 г. МКАП будет как «контролировать» качество министерских программ, предлагаемых бюджетному министру, так и «проводить аудит» отчетов о годовой деятельности, подготовленных министерствами, чтобы гарантировать достоверность результатов и объективность подложенных комментариев. Аудиты нацелены оценить адекватность формулирования целей касательно министерских программ, а также адекватность и надежность показателей деятельности. Таким образом, МКАП различает два вида аудита: «начальные аудиты», связанные с проектами программ, и «аудиты результатов», связанные с отчетом о

результатах. В начальных аудитах критерии качества касаются согласованности программы, целей и показателей, информационных систем, планов действий и систем внутреннего контроля. В аудитах результатов критерии качества фокусируются на надежности цифр и объективности и полноте комментариев, связанных с осознанными разрывами между целями и результатами.

Все департаменты, привлеченные к подготовке программы и отчету о ее выполнении, получили руководство по аудиту с целью самоконтроля. Каждая аудиторская команда, уполномоченная МКАП, будет носить межминистерский характер и состоять из, по крайней мере, одного генерального инспектора-члена МКАП и одного члена инспекционного органа министерства, генерального технического инспектора, упомянутого выше. МКАП отвечает за рекомендации на основании выводов аудиторских отчетов и ответов проверенного аудитором органа. Отчет и рекомендации посылаются заинтересованному министру и министру финансов. СИАР определяет критерии отбора для аудита программ и информирует о них министерства, касательно которых проводится аудит, а также Суд счетов. Аудиты программ начались с 2004 г., в то время как аудиты результатов начнутся в начале 2006 г. Эти аудиты отличаются от аудитов, которые проводятся внутренним аудитором в каждом из министерств.

5. Контроль в области Общей сельскохозяйственной политики ЕС и структурных фондов

Постановления ЕС в области Общей сельскохозяйственной политики (САР) и структурных фондов (СФ) требуют от стран-членов – бенефициаров установить конкретные способы управления и контроля/аудита. С около 1990 г. САР требует, чтобы две организации, компетентный орган управления и агентство по выплатам, подлежали «аудиту» со стороны независимого аудита, охватывая финансовую и операционную деятельность. Министерство сельского хозяйства Франции отвечает за аккредитацию Агентства по выплатам, уполномочивая его проводить платежи по схемам помощи. Годовая сертификация счетов Агентства проводится во Франции специальным внешним органом сертификации (СВОС), чей штат и президент выделяются Судом счетов. Суд, как таков, сохраняет право проводить внешний аудит всех организаций, как обязан перед парламентом. IGF не привлекается к процедуре сертификации.

Около 1995 г. Постановление о структурных фондах положило начало другому подходу и не требует аккредитации Агентства по выплатам. Вместо этого, Постановление требует сертификации его счетов и, на завершающем этапе, декларацию о качестве окончанных программ. Декларация должна охватывать как управленческий, так и платящий орган, отсюда необходимость для независимого аудита обоих органов. Однако, в этом случае «независимый» не задумывался как внешний. Если для структурных фондов во Франции придерживались бы системы САР, то это значило бы, что государственные бухгалтера, которые проверяют компетентный управленческий орган, и отчитываются ГДГБУ и Директорату по вопросам бюджета, подлежали бы сертификации Судом счетов (через орган, подобный СВОС) или независимым внутренним аудитором. Вместо этого, решено создать новый орган (состоящий из некоторых органов IGF, которые, между тем, занимаются борьбой с мошенничеством и нарушениями), названный МККС (межминистерский комитет для координации структурных фондов), как внутреннего

аудитора для структурных фондов. МККС отвечает за системные аудиты и отчитывается перед Премьер-министром. Таким образом, для структуры САР «аудит» в руках Суда счетов, для структурных фондов «контроль» в руках IGF. Создание независимого внутреннего аудитора для структурных фондов значило бы некую конкуренцию с IGF.

МККС также имеет тесные связи с ИКЛАФ, это французский партнер ГД ОЛАФ в Комиссии (который отвечает за расследование случаев мошенничества и нарушений в использовании средства ЕС). Таким образом, МККС – полностью вопрос IGF, а не Суда счетов. Ответственность за внутренний аудит и расследование мошенничества, которые так тесно связаны в МККС, можно расценивать как очень неудобную в свете концепции ГВфК о независимом внутреннем аудиторе, который не может осуществлять одновременно функции оценки и управления (включая расследование). Две разные системы контроля для САР и структурных фондов во Франции, возможно, повлияли на различия между контролем САР (САПАРА) и Структурным фондом (ISPA) в ЕС.

6. Вывод

Постепенное введение новой государственной бюджетной реформы во Франции было большим и чудесным усилием ввести повышенную ответственность министра и улучшенный контроль, сориентированный на результат и деятельность во французский государственный сектор и подтверждает «приближение идей» в международном развитии государственного внутреннего контроля.

Одну важную черту Реформы надо подчеркнуть; французская реформа с точки зрения контроля и аудита не началась с разработки законодательной базы; изменения вносились в миссии и способности, чтобы лучше удовлетворять ожидания правительства касательно надлежащего финансового управления. Миссии, методы и процедуры изменились за последние десять лет, но устройства и институциональная презентация и имидж оставались теми же. Это, возможно, сработало хорошо для Франции, но целесообразный ли этот подход для новых стран-членов и стран-претендентов, где мало что происходит без законодательной базы и где развитие принципов демократии и прозрачности останавливалось на некоторое время, - это другой вопрос.

Большинство новых элементов еще надо протестировать, поскольку полная реализация началась только с января 2006 г. Государственная реформа государственных финансов во Франции не имеет целью создание функции децентрализованного внутреннего аудита, прикрепленной к руководству, а избрала функцию

централизованного и децентрализованного аудита в Казначействе. Этот вариант отличается от ГВфК в том смысле, что внутренний аудит не проводится децентрализованным аудитором, функционально независимым от, но административно подотчетным наивысшему уровню руководства, к которому он прикреплен. В случаях серьезного несогласия с руководством внутренний аудитор может обратиться к ЦПГ, которое само не проводит аудиты, а гармонизирует стандарты и общую практику функции внутреннего аудита и защищает профессиональный статус внутреннего аудитора. В то время как при ГВфК существует, по сути, одно племя внутренних аудиторов, во Франции может быть изобилие разнообразия внутренних аудиторов (Казначейство, IG, внутренние аудиторы для программ и нанятые частные внутренние аудиторы).

Со времени создания МАОК развивала профессию внутреннего аудитора в сети Казначейства путем важных программ по разработке методологий, а также по сертификации организаций (ISO) и аудиторских профессиональных стандартов (IFACI, CIA и CGAP). Вызвало ли создание уникальной профессии государственного внутреннего аудита, прикрепленного к руководству, конкуренцию с инспекционными департаментами? Министерство финансов, экономики и промышленности предпочло гибридную систему казначейских аудиторов и департаментов генеральной инспекции для управления, нацеленного на результат и исполнение, и для усиления ответственности руководителя. Последующий опыт внедрения ЛОЛФ покажет, были ли эти составляющие наилучшим решением для контрольной среды Франции.

Новые системы государственного внутреннего контроля во Франции, особенно степень, до которой контроль, аудит и инспекция тесно переплетаются, нелегко объяснить внешним сторонам, как, например, странам-претендентам, которые решили ввести и развивать децентрализованный внутренний аудит вне (но не разъединяя со) сферы традиционного инспектирования, как новой и независимой профессии, кроме тех стран, у которых, по историческим причинам, подобные свойства.

Приложение 15

Шаблон для САС

Соглашение об административном сотрудничестве между
Генеральным директором по вопросам бюджета Европейской Комиссии и
Министром финансов (*название страны*)

(дата)

Заключенное между Министром финансов, ... и
Генеральным директором, ГД по вопросам бюджета, ...

1. Генеральный директорат по вопросам бюджета Европейской Комиссии (именуемый далее «ГД по вопросам бюджета») и Министерство финансов (название страны) (именуемое далее «Министерство») сотрудничают по вопросам, описанным ниже, не затрагивая правовую позицию каждой из участвующих сторон.
2. ГД по вопросам бюджета поддерживает усилия Министерства учредить и внедрить государственный внутренний финансовый контроль (ГВФК) на национальном уровне, в частности путем улучшения законодательства по ГВФК и институционального потенциала. С этой целью, Министерство обеспечивает координацию путем «оценки» и «мониторинга» миссий ГД по вопросам бюджета в институции и департаменты (название страны), которые отвечают за ГВФК. Министерство обеспечивает предоставление всей необходимой информации для и во время этих миссий либо в разумных пределах времени после этих миссий.
3. Проект стратегии планирования и законодательства, связанного с ГВФК, как на первичном, так и на вторичном уровне, подлежат обсуждению между ГД по вопросам бюджета и Министерством. Министерство проследит за тем, чтобы комментарии, сделанные ГД по вопросам бюджета, были надлежащим образом учтены перед завершением работы над упомянутым выше законодательством.
4. Министерство направляет делегатов в Комитеты по ассоциации и соответствующие Подкомитеты, повестка дня которых может включать вопросы, связанные с ГВФК.
5. ГД по вопросам бюджета при организации обучающих семинаров учитывает предложения Министерства касательно вопросов повестки дня и участников.
6. ГД по вопросам бюджета и Министерство регулярно обмениваются информацией о вопросах, связанных с ГВФК, особенно по аспектам касательно законодательства, методологии и развития институционального потенциала.
7. Это Соглашение укладывается путем обмена письмами между Генеральным директором ГД по вопросам бюджета и Министром финансов (название страны).

Приложение 16

Служба координации борьбы с мошенничеством

Служба координации борьбы с мошенничеством (АФКОС)

1. Одна из целей Плана действий Комиссии на 2001-2003 гг. для защиты финансовых интересов Сообщества и борьбы с мошенничеством (Ком(2001) 254 окончательный) состояла в том, чтобы более тесно привлекать страны-претенденты к предупреждению мошенничества и усилению борьбы с ним. С 2000 г. Комиссия поощряла каждую страну-члена создавать операционно независимую Службу координации борьбы с мошенничеством. Этим службам следует отвечать за координацию всех законодательных, административных и операционных аспектов защиты финансовых интересов Сообществ. Строго говоря, создание АФКОС не обязательно по законодательству Сообщества, это скорее мера институционального развития. Однако, создавая такие службы, страны-претенденты демонстрируют свою способность предоставлять эффективную и адекватную защиту финансовым интересам Содружеств и эффективно сотрудничать в этом отношении с ОЛАФ и странами-членами согласно требованиям статьи 280 Договора о ЕС. Комитет бюджетного контроля Европейского Парламента в своем отчете от 29 ноября 2001 г. подчеркнул надобность в стратегии, описывая эффективную защиту финансовых интересов Сообществ в странах-кандидатах, как один из главных вызовов предстоящих годов.
2. АФКОС имеет следующие специальные функции:
 - а. Функции законодательного и предстоящего характера:
 - ▶ взятие на себя ведущей роли в формулировании, распространении, координации и внедрении всеобъемлющей национальной стратегии по борьбе с мошенничеством;
 - ▶ выявление возможных слабых сторон в национальной системе для управления средствами Сообщества, включая пред-вступительные фонды (ISPA, ФАРЕ, САПАРАД);
 - ▶ инициация необходимых законодательных, регуляторных и административных изменений, нацеленных на обеспечение эффективной защиты финансовых интересов Сообществ, включая определение отношений с другими институциями или органами, привлеченными к защите финансовых интересов Сообществ и созданию общих координационных структур и механизмов;
 - ▶ распространение информации органам, ответственным за управление фондами и доходами ЕС, касательно обязательств и процедур, каких следует придерживаться, по отношению к защите финансовых интересов Сообществ.
 - б. Операционные функции, включая обмен информацией
 - ▶ содействие и обеспечение сотрудничества между национальной администрацией, следственными органами и органами прокуратуры, а также между органами и ГД ОЛАФ, в случаях подозрений о мошенничестве или нарушениях, которые затрагивают финансовые интересы Сообществ;

- ▶ обеспечение и мониторинг обмена и предоставления соответствующей информации на всех уровнях внутри национальной администрации и с ГД ОЛАФ касательно случаев подозрения в мошенничестве и нарушениях, которые задевают финансовые интересы Сообщества (и после вступления, ресурсы Сообщества), включая обязательства по отчетности, предусмотренные законодательством Сообщества и пред-вступительными инструментами. Это предполагает создание межведомственных электронных информационных связей, а также хорошо функционирующего механизма обмена информацией с ГД ОЛАФ, центрально управляемого АФКОС. Этот механизм также включает мониторинг использования и деятельности Информационной системы по борьбе с мошенничеством ЕС (АФИС) всеми заинтересованными национальными органами.

в. Функции, связанные с обучением

- ▶ определение нужд в обучении разных институций и органов, привлеченных к защите финансовых интересов Сообществ;
- ▶ разработка, в тесном сотрудничестве с ГД ОЛАФ, общей и специальных обучающих программ и обучающих модулей о различных (законодательных, административных и операционных) аспектах защиты финансовых интересов Сообществ, включая программы временного обмена с ГД ОЛАФ и администрациями стран-членов;
- ▶ организационная поддержка обучающей деятельности;
- ▶ обеспечение поддержки и советов другим институциям и органам, привлеченным к защите финансовых интересов Сообществ, и связи с Комиссией (ОЛАФ) в этом отношении.

3. Статусу АФКОС и институциональному строению следует иметь следующие характеристики:

а. Мульти-дисциплинарный характер:

Служба состоит из экспертов из разных национальных органов административного контроля и правоохранительных органов, ответственных или привлеченных к расследованию предполагаемого мошенничества и нарушений, связанных со средствами ЕС, или к надзору за такими расследованиями. Следующие виды органов могут предоставлять агентов АФКОС:

- ▶ органы административного контроля (до вступления: органы, ответственные за контроль фондов ФАРЕ-САПАРД-ISPA; после вступления: все органы, ответственные за контроль ресурсов и расходов ЕС)
- ▶ органы казначейского контроля и **государственные аудиторы**¹
- ▶ эксперты по вопросам НДС и налогообложению
- ▶ стражи таможенного и пограничного контроля;

¹ Заметьте, что государственные аудиторы здесь могут быть приглашены к участию в расследованиях предполагаемых нарушений и мошенничества.

- ▶ следственные органы таможни (таможенная полиция)
- ▶ специальные полицейские или другие следственные силы, которые имеют отношение к вопросам ЕС;
- ▶ прокурорские органы

В случае если невозможно создать мульти-дисциплинарную группу с самого начала, АФКОС следует наделить возможностью просить, при необходимости, адекватный вклад от остальных компетентных органов с целью сформулировать адекватную оценку случаев предполагаемого мошенничества и нарушений.

б. Операционная независимость

Даже если, с административной точки зрения, следственная часть (или части) АФКОС могут быть созданными как служба внутри существующей институции, ее следует наделить **законодательным мандатом**, который **гарантирует ее независимость в операционных вопросах**. АФКОС, имея мандат обеспечивать, как координацию между соответствующими службами внутри страны-претендента, так и сотрудничество с ГД ОЛАФ в случаях, связанных с бюджетом ЕС, следует уполномочить на:

- ▶ запрос к административному или правоохранительному органу проанализировать информацию, связанную со случаями подозрений в мошенничестве и нарушениях, с целью инициировать расследование;
- ▶ запрос к упомянутому органу инициировать расследование, если необходимо;
- ▶ запрос быть проинформированным о результатах такого расследования;
- ▶ обеспечение эффективного обмена соответствующей информацией с ГД ОЛАФ

в. Возможность способствовать межведомственному сотрудничеству

Важно, чтобы АФКОС мог также рассчитывать на поддержку других институций или органов вне АФКОС, которые прямо или косвенно привлечены к защите финансовых интересов Сообществ для своих координационных действий. Более того, законодательная и административная база страны-претендента должна максимально облегчать такие действия. В случае необходимости АФКОС и другим институциям, привлеченным к защите финансовых интересов Сообществ, следует заключать соглашения о взаимосвязи.

Приложение 17

Положение о гарантии и нарушении

КОНСОЛИДИРОВАННАЯ ВЕРСИЯ ДОГОВОРА О СОЗДАНИИ ЕВРОПЕЙСКОГО СООБЩЕСТВА

EN 24.12.2002 Официальный журнал Европейских Сообществ C 325/33

Статья 10

Страны-члены предпринимают все надлежащие меры общего или частного характера, чтобы обеспечить выполнение обязательств, вытекающих из настоящего Договора или из действий, предпринятых институтами Сообщества. Они содействуют выполнению задач Сообщества.

Они должны воздерживаться от любых мер, которые могли бы поставить под угрозу достижение целей настоящего Договора.

Статья 226

Если, по мнению Комиссии, одна из стран-членов уклоняется от выполнения каких-либо обязательств, возложенных на нее настоящим Договором, она представляет мотивированное заключение по этому поводу, предоставив заинтересованной стране-члену возможность предварительно представить свои соображения по данному вопросу.

Если страна-член, о которой идет речь, оставит без внимания заключение Комиссии в течение определенного срока, установленного Комиссией, она может обратиться в Суд.

Статья 227

Каждая из стран-членов, по мнению которой другая страна-член уклоняется от выполнения обязательств, взятых на себя согласно настоящему Договору, может обратиться по этому поводу в Суд.

Обращению в Суд одной страны-члена с иском к другой стране-члену, основанном на предполагаемом нарушении этой последней обязательств, вытекающих из настоящего Договора, должно предшествовать предварительное обращение в Комиссию по данному вопросу.

Комиссия представляет свое обоснованное заключение после того, как заинтересованным странам будет предоставлена возможность обосновать свою позицию в данном деле и защитить ее в отношении друг друга в состязательном порядке письменно и устно.

Если Комиссия не представила своего заключения в течение трех месяцев с даты обращения к ней по данному делу, то отсутствие такого заключения не является препятствием для обращения с иском в Суд.

Статья 228

1. Если Суд выявит нарушение какой-либо страной-членом обязательств, вытекающих из настоящего Договора, то эта страна-член обязана принять необходимые меры для выполнения решения Суда.

2. Если Комиссия считает, что эта страна-член не приняла таких мер, она, после предоставления последней возможности дать свои замечания, издает обоснованное заключение, определяющее пункты, по которым эта страна не выполнила решения Суда.

Если эта страна не выполняет необходимых мер, отвечающих решению Суда в срок, установленный Комиссией, последняя может передать дело в Суд. Поступая таким образом, она определяет единовременную сумму или размер штрафа, подлежащие уплате страной-членом, которые она считает уместными по обстоятельствам.

Если Суд находит, что страна-член не выполнила его решения, он может наложить на эту страну обязательство уплатить единовременную сумму или штраф.

Эта процедура не должна наносить ущерба статье 227.

**Договор о вступлении 2003 г.
16 апреля 2003 г.**

AA2003/ACT/en 49

Статья 38

Если новая страна-член не выполнит обязательства, принятые в контексте переговоров о присоединении, серьезно нарушив тем самым функционирование внутреннего рынка, включая любые обязательства по всем секторам политик, которые касаются экономической деятельности, имеющей трансграничный эффект, либо создав угрозу таких нарушений, Комиссия может до истечения трехлетнего периода после вступления в силу настоящего Акта, по мотивированному запросу страны-члена или по собственной инициативе, принять соответствующие меры.

Меры должны быть пропорциональными, а приоритет отдается тем мерам, которые способны в дальнейшем нарушить функционирование внутреннего рынка при применении, насколько это приемлемо, существующих секторальных защитных механизмов. Такие защитные меры не могут являться средством произвольной дискриминации или скрытым ограничением в торговле между государствами-членами. Защитная оговорка может быть предусмотрена и до присоединения на основе мониторинговых исследований, и вводится в силу после даты присоединения. Меры должны продолжаться не далее, чем это вызвано необходимостью, и без исключения должны быть отменены, если соответствующие обязательства будут выполнены. Они, однако, применяются и после периода, установленного в первом параграфе, пока соответствующие обязательства не будут выполнены полностью. Учитывая прогресс, сделанный соответствующим новой страной-членом в выполнении своих обязательств, Комиссия может скорректировать меры. Своевременно и до принятия защитных мер Комиссия информирует Совет об этом и полностью принимает во внимание любые мнения Совета в этом вопросе.

Статья 39

Если, при переходе, имплементации или применении рамочных решений или любых других обязательств, инструментов сотрудничества и решений, касающихся взаимного признания в сфере уголовного права в соответствии с Разделом VI Договора о ЕС, а также директив и регламентов относительно взаимного признания по гражданским делам в соответствии с Разделом IV Договора о ЕС в новых странах-членах, появятся серьезные недостатки или угроза возникновения таких недостатков, Комиссия может, до окончания трехлетнего периода после даты вступления в силу настоящего Акта, по мотивированному запросу страны-члена или по собственной инициативе и после консультации со странами-членами принять соответствующие меры и установить условия и формальности, в соответствии с которыми эти меры вступают в силу.

Эти меры могут принимать форму временного прекращения применения соответствующих положений и решений, касающихся отношений между новой страной-членом и любой другой страной-членом, без ущерба для продолжения тесного сотрудничества в сфере правосудия. Защитная оговорка может быть введена и после присоединения на основе мониторинговых исследований и вводится в силу после даты присоединения. Меры должны продолжаться не далее, чем это вызвано необходимостью, и без исключения должны быть отменены, если недостатки будут устранены. Учитывая прогресс, сделанный соответствующей новой страной-членом в исправлении выявленных недостатков, Комиссия после консультации со странами-членами может скорректировать меры. Своевременно и до принятия защитных мер Комиссия информирует Совет об этом и полностью принимает во внимание любые мнения Совета в этом вопросе.

Приложение 18

Выводы трех семинаров ЦПГ

1. Левен, июнь 2003 г.

1. **Осознание руководством** логического обоснования принципов ГВФК (ответственность руководителя и функционально независимый внутренний аудит) и даже проактивная поддержка (содействие) – это предпосылка для успеха деятельности ЦПГ, но во многих случаях она отсутствует или слабо развита. Для осознания руководством следует организовать курсы, например, или специальные курсы, или горизонтально охватить все соответствующие вступающие страны и страны-претенденты.

2. **Качество внутреннего аудита** имеет наивысшую приоритетность. Без него роль и статус функционально независимых внутренних аудиторов быстро ухудшится. Наилучшая практика ЕС и международно-признанные стандарты внутреннего аудита надо провести через ЦПГ к индивидуальным центрам доходов и расходов в правительстве. ЦПГ следует наделить консультативной ролью в назначении и увольнении руководителей внутреннего аудита. ЦПГ следует оценивать, адекватно ли придерживаются его указаний (тесты соответствия на месте) и оценить, как отчеты по внутреннему аудиту соответствуют установленным критериям. Оценка рисков и самооценка как для игроков ФУК, так и для игроков ВА – это важные вопросы для развития.

3. **Роль создания сети ЦПГ**, охватывая контролирующие и аудиторские органы в государственном секторе, очень важная и нуждается в усилении (более частые заседания для обсуждения узких мест и препятствий для хорошего развития контролирующих и аудиторских схем); роль ЦПГ как центров повышения квалификации и приобретения опыта надо расширять и углублять. ЦПГ следует иметь статус и полномочия (хорошо заметные) в Министерстве финансов, чтобы направлять другие отраслевые министерства и государственные агентства в сферах контроля и аудита. В системах улучшенной заработной платы и схемах вознаграждения следует отражать повышенный уровень обязательств контроллеров и аудиторов;

4. **Координацию с национальными Высшими органами аудита (ВОА)** следует значительно улучшить. Существует большая необходимость в общем подходе к общим аудиторским правилам, к предоставлению советов руководителям о том, как создавать надлежащие системы ФУК, и к обучению внутренних аудиторов. Соглашения об административном сотрудничестве между ЦПГ и ВОА – это хорошее предложение наряду с частыми встречами для обсуждения опыта и предложений для совершенствования.

5. ЦПГ лучше всех знают **критерии для обучения финансовых контроллеров и аудиторов**, и им следует стремиться к стойкости и качеству обучения. Поэтому ЦПГ следует играть ключевую роль в описании требований к обучению и в организации обучения. Фокус такого обучения следует, в первую очередь, ориентировать на практические умения контроля и аудита.

6. Семинар был первым такого рода, когда ЦПГ свели вместе, чтобы обсудить общие проблемы и стандарты. Дальнейшие встречи были бы полезными, особенно, если их ор-

ганизовать в виде постоянного дискуссионного форума, например, **Контактной группы** для европейских организаций финансового контроля или другим образом, поскольку многим ЦПГ понадобится дальнейшая поддержка друг друга в областях, которые до сих пор относительно неведомые. Им хотелось бы, чтобы их голоса услышали на международной арене контроля и аудита. Поскольку ЦПГ в данное время изменяют ударение в своей работе с разработки законодательства на внедрение **ГВфК** через создание сети в государственном секторе, необходимо определить будущие роли и задания ЦПГ.

II. Балагон, декабрь 2004 г.

1. Несмотря на прогресс, **осознание руководством** конкретных ролей и ответственности за внутренний контроль и внутренний аудит и за необходимость их гармонизировать, до сих пор нуждается в улучшении. С этой целью надо разрабатывать специальные информационные (или короткие обучающие) программы;

2. Пока что большую часть внимания ЦПГ уделяло развитию внутреннего аудита. В последующем периоде больше внимания следует фокусировать на **адекватном развитии ответственности руководителя**, к пониманию международных стандартов систем финансового управления и контроля. Дальнейшее и периодическое усовершенствование концепции **ГВфК** отыгрывает важную роль.

3. Интерес высших уровней в администрациях к **ГВфК** следует удерживать от постепенного угасания после даты вступления. В этом отношении понятно, что **качество систем национального контроля и аудита** следует оценивать сначала со стороны ЦПГ, а затем (чтобы проинформировать парламент и общественность) со стороны ВОА. Поскольку Европейская Комиссия не имеет после даты вступления официального разрешения проводить оценки качества (кроме оценок соответствующих программ поддержки перехода), такие оценки следует чаще проводить силами ВОА. Это станет выигрышной ситуацией для всех привлеченных участников.

4. **Более тесное сотрудничество с местными отделениями ИВА** необходимо, чтобы улучшить национальный подход к аудиту и стремиться к высшим уровням профессионального государственного внутреннего аудита.

5. Важным осязаемым результатом второго семинара ЦПГ является новый **общий шаблон для годовой отчетности** ЦПГ. Комиссия с нетерпением ждет применения ЦПГ этого шаблона для Годовой отчетности о **ГВфК** от ЦПГ, начиная с отчетов за 2004 г. Этот шаблон годового отчета мог бы побудить ЦПГ разработать шаблоны для аудиторских отчетов, чтобы помочь улучшить общий уровень качества аудиторских отчетов. Важно достичь высших степеней стандартизации (терминологии) в области внутреннего контроля и внутреннего аудита.

6. ГД по вопросам бюджета продолжает иметь большой и проактивный интерес к дальнейшему развитию **ГВфК** в странах-членах, странах-кандидатах и странах Западных Балкан. ГД по вопросам бюджета также поддерживает инициативы **ГВфК** в рамках Европейской политики соседства. ГД по вопросам бюджета обязывается продолжать предоставлять вклад на техническом уровне, если необходимо и целесообразно.

III. Блед, март 2006 г.

1. Введение **анализа рисков и управления рисками** не сработает, если руководство не заинтересовано в создании и внедрении стратегии управления рисками. Другими условиями успеха являются урегулировать анализ рисков и управление рисками в законодательстве; объяснить цели внедрения; сделать так, чтобы руководство взяло на себя ответственность за стратегическое планирование и определение рисков; разработать инструментарий: заседания, обучение, вопросники, разработка аудиторского следа, контрольные листы, проведение пилотов, пособия и руководства; установить контрольные точки соблюдения правил руководством и получить комментарии ЦПГ и ВОА относительно прогресса. Это важные задания для ЦПГ.

2. Существует потребность в **усилении осознания руководством и ответственности руководства**, чтобы обеспечить понимание характера управленческого надзора. Предлагаются обучающие курсы, предоставление методологических инструментов, как например, стандартов, пособий и публикация всех соответствующих документов, а также изучение возможностей для использования средств ЕС на финансирование обучения. Схема мер управленческого надзора требует **операционное стратегическое планирование и использование деклараций руководства**. Специальной задачей для ЦПГ станет разработка стандартного шаблона для такой декларации и **разработка инструментов самооценки** для руководства.

3. Общее понимание и терминология для финансового управления и контроля, а также для функции внутреннего аудита, как со стороны ВОА, так и ЦПГ означают, что оптимальные уровни сотрудничества можно и следует достигать. Существует большой спрос на примеры сотрудничества и хорошую практику. Возможно, наилучшие шансы на хорошее сотрудничество находятся в области методологии, стандартов и определений, общих обучающих программ, планирования и координации аудиторских действий.

4. Последнее поколение годовых отчетов ЦПГ о прогрессе **ГВФК** свидетельствует о том, что шаблон ГД по вопросам бюджета 2004 г. был хорошо принят и обеспечивает повышенный уровень доступности и прозрачности в отчетности перед правительством, руководством и общественностью. Дальнейшие попытки установить контрольные точки станут хорошим следующим шагом.

5. Во многих случаях природа **функционально независимого внутреннего аудита** недостаточно хорошо понимается руководством: специальная задача для ЦПГ.

6. Хартии внутреннего аудита и Кодексы этики следует применять единообразно в государственном секторе: специальная задача для ЦПГ-ВА.

Приложение 19

Шаблон для годового отчета ЦПГ

Шаблон для годовых отчетов ЦПГ о ГВфК

Этот шаблон был разработан ГД по вопросам бюджета в 2004 г. после анализа первых годовых отчетов ЦПГ о статусе ГВфК в их странах. Шаблон – это только указание для структуры и содержания, чтобы обеспечить наивысшую степень доступности соответствующим заинтересованным сторонам и позволить контрольное измерение прогресса со временем. Разработчики могут пожелать включить следующие элементы:

1. Резюме (максимум 2 страницы) может содержать¹:

- ▶ Краткую общую оценку, следуя вопросам, упомянутым под Главными находками (объем этой оценки следует согласовать с Охватом отчета, упомянутым во «Введении»);
- ▶ Три или четыре наиболее важные выводы об обнаруженных фактах (те, что наиболее серьезно блокируют прогресс ГВфКи требуют наиболее срочного решения в следующем отчетном периоде, чтобы прогресс можно было облегчить и измерять в следующем году)
 - по отношению к системам ФУК
 - по отношению к деятельности по внутреннему аудиту
 - по отношению к гармонизации ЦПГ и координационным действиям
- ▶ Рекомендации, которые имеют операционное влияние и были охвачены в упомянутой выше оценке и выводах;
- ▶ Четкое указание на то, кто будет отвечать за реализацию рекомендаций и в каких рамках, и кто будет отвечать за мониторинг реализации.

2. Введение (максимум одна страница) может содержать:

- ▶ Цель отчета (цели): (связь с предыдущими подобными годовыми отчетами) – цель в общем, охваченный период, дата окончательной версии отчета, какая ответственная организация, кто ответственное лицо за отчет, для кого предназначен этот отчет, и какие каналы распространения будут использованы.
- ▶ Законодательная база отчета (национальное законодательство и регуляторные акты)
- ▶ Материальная база отчета (Концепция ГВфК, Обзоры равного равным СИГМА, и т.д.), а также (аудиторские отчеты ЦПГ, отчеты децентрализованного внутреннего аудита, отчеты систем ФУК)
- ▶ Охват отчета: оценивает ли отчет все аспекты ГВфК или только его часть (части) (системы ФУК или внутреннего аудита)? ЦПГ также оценивается (самооценка)?

¹ Следует делать его максимально коротким и операционным со ссылками на главные выводы под заглавием 4.

3. ОБНАРУЖЕННЫЕ ФАКТЫ могут содержать:

3.1. Оценивание функций Подразделений внутреннего аудита²

- ▶ Все ли секторы публичных доходов и расходов (активы и пассивы) удовлетворительно охвачены принципом внутреннего аудита?
- ▶ Статус и укомплектование подразделений внутреннего аудита (децентрализованного³)
 - статус подразделений внутреннего аудита и аудиторов в иерархии
 - прямой доступ и отчетность ПВА наивысшим уровням руководства
 - общее осознание руководством добавочной стоимости роли внутреннего аудита
 - руководство и ПВА знают и придерживаются Хартии внутреннего аудита и Кодекса этики для аудиторов; (оценка шаблонов ЦПГ для этих документов и их использование)
 - общий опыт и квалификация штата внутренних аудиторов
 - систематическое обучение штата внутренних аудиторов
 - укомплектование ПВА (вакансии)
 - адекватность укомплектования ПВА
 - квалификационный уровень и опыт штата внутренних аудиторов
 - успешность тендеров для внутренних аудиторов; (предложения о преодолении главных препятствий – в приложении)
 - адекватность уровней заработной платы и вознаграждения; предложения для планов об улучшении;
 - языковые курсы (нужны ли действия, чтобы ознакомить внутренних аудиторов с английским языком, давая им возможность получить знания об обширной основной информации о последних событиях в международных стандартах касательно систем ФУК и внутреннего аудита)?
 - политика ротации места работы
- ▶ уведомление ЦПГ со стороны ПВА о случаях конфликтов интересов касательно нарушения принципа функциональной независимости
- ▶ Подразделения внутреннего аудита осуществляют оценки или независимо, или с помощью (пилотов) со стороны ЦПГ; выводы для дальнейших действий
- ▶ Сообщаются ли проблемы касательно отсутствия доступа ПВА к документам и/или помещениям учреждения, касательно которого проводится аудит?

2 Необходимо определить, что следует написать здесь и что в Главе 3.5, чтобы избежать дублирования. Может быть также полезным рассмотреть вопрос предоставления баллов разным оценкам

3 Или централизованного в случае Мальты или Кипра, например

3.2. Оценивание деятельности и отчетности ПВА в центрах бюджетных доходов и расходов на центральном, региональном и местном уровнях.

► Деятельность

- **статистические доказательства** : в общем, статистические доказательства следует использовать редко, с четким и указанием выводов в тексте и основные статистические данные, внесенные в приложения. Статистические данные полезны, если их можно измерить во времени. Имело бы смысл рассмотреть, какие статистические данные о ФУК, ВА и деятельности ЦПГ можно было бы использовать, не надоедая читателю и, таким образом, отвлекая от презентационной ценности отчета. Установление контрольных точек следует сделать возможным.
- упражнения по самооценке, организованные в ПВА по вопросам деятельности (см. также 3.1.4)
- многолетние стратегические планы для аудита в центрах доходов/расходов считались удовлетворительными
- качество годовых аудиторских планов
- соотношение между аудитами на просьбу руководства и запланированными ПВА в соответствии с анализом рисков
- конфликты между руководством и ПВА в связи с разработкой годовых аудиторских планов
- качественная оценка пропорции проведенных запланированных аудитов и внеплановых аудитов
- использование ПВА методологий объективной оценки рисков, чтобы определить наибольший риск в областях, которые подлежат аудиту
- важные факторы известные или нераскрытые, которые препятствуют реализации внутреннего аудита
- баланс ПВА в части классического финансового внутреннего аудита/системные аудиты/операционные аудиты/ИТ - (касаются детальных % цифр в приложении)

► Отчетность

- Отчетность ПВА следует шаблонам отчетов, определенных ЦПГ
- Общее качество аудиторской отчетности ПВА. Надо сделать предложения об улучшении
- частота подачи отчетов ПВА к ЦПГ о конфликтах интересов с руководством или о не реализации руководством аудиторских рекомендаций
- количество известных случаев, когда ПВА должно было информировать правоохранительные органы о предположениях мошенничества, коррупции и/или нарушений (детали в приложении)

3.3. Оценка обнаруженных фактов и рекомендаций ПВА в центрах бюджетных доходов и расходов

Аудиторские обнаруженные факты

Процедуры и опыт обсуждения находок аудита с учреждением, касательно которого проводится аудит, на основании заметок, сделанных индивидуальным ПВА.

Аудиторские рекомендации

- ▶ Рекомендации ПВА классифицированы по значению
- ▶ Общее качество аудиторских рекомендаций
- ▶ Адекватность процедур отслеживания
- ▶ Крайние сроки процедур отслеживания
- ▶ Существует ли база данных для регистрации рекомендаций и функционирует ли она?
- ▶ Анализ (не)выполнения рекомендаций (категории: еще не началась, еще не окончилась, отказы)

3.4. Оценка операций системы ФУК в центрах бюджетных доходов и расходов

- ▶ **Общая**
 - общая и интегрированная политика для ответственности руководителя с обязанностями создания и поддержки систем финансового управления и контроля
 - уровень профессиональных умений и опыт финансовых контроллеров
 - качество систем предварительного и текущего финансового контроля
 - понимание руководством роли предварительного финансового контроллера
 - функционирование последующего финансового контроля по отношению к задачам и функциям внутреннего аудита. Предложения по преодолению дублирования и проблем (анализы в приложении)
 - качество пособий по ФУК и описаний, как инструмент внутренних аудиторов для оценки качества рассматриваемых систем (анализы в приложении)
 - эффективность систем ФУК в развитии аудиторских следов
 - текучесть штата ФУК; предложения по преодолению любых проблем в этой области (анализы в приложении) (скоординировать с разделом 3.5, чтобы избежать дублирования)
- ▶ **Деятельность по ФУК:**
 - создание и адекватность контрольных процедур активов и пассивов, и политики удовлетворения исков
 - понимание штатом ФУК стандартов и процедур ФУК: делегирование заданий
 - осознание руководством процедур внутреннего контроля и эффективности введенных процедур
 - процедуры двойной подписи
 - методологии оценки рисков, используемые системами ФУК для смягчения/сокращения критических факторов и сфер риска
 - отслеживание аудиторских рекомендаций?
- ▶ **Планирование, отчетность и архивирование:**
 - введенные процедуры и их реализация для годовых планов, если есть, руководителями ФУК, включая главные цели систем ФУК. Оценка растущего опыта в этой области
 - качество годовых отчетов о деятельности и результатах ФУК

4. Операции ЦПГ для внутреннего аудита

- ▶ Действия, осуществленные касательно внутреннего аудита: общие тенденции, подмеченные в ПВА, выводы и рекомендации
- ▶ Процессы гарантирования качества касательно внутреннего аудита: общие тенденции, подмеченные в ПВА, выводы и рекомендации
- ▶ Набор и способность удерживать внутренних аудиторов: проблемы (анализ причин высокой/низкой текучести штатов). Детали отобразить в приложении
- ▶ Выводы и рекомендации

Обучающие мероприятия для внутренних аудиторов

- состояние дел по устойчивым обучающим программам/индивидуальным обучающим программам для штата ВА
- краткий общий опыт и квалификация/обучение штата по внутреннему аудиту
- обучение и развитие - % дней, выделенных на обучение подразделения внутреннего аудита против фактического результата
- профессионализм – количество членов ИВА в % соотношении к общему количеству внутренних аудиторов; количество квалифицированных членов в % соотношении к общему количеству внутренних аудиторов
- выводы и рекомендации

5. Операции ЦПГ для финансового управления и контроля:

- ▶ **Мероприятия, осуществляемые для ФУК:** общие подмеченные тенденции, выводы и рекомендации
- ▶ Процессы гарантии качества
 - общие тенденции, подмеченные в отчетности по финансовому контролю
 - общие тенденции, подмеченные в отчетности о нарушениях, мошенничества, и т.д.
 - выводы и рекомендации
- ▶ **Набор и сохранение штата по финансовому контролю**
 - проблемы (анализ причин высокого/низкого текучести штата). Детали отобразить в приложении
 - выводы и рекомендации
- ▶ **обучающие действия для штата по финансовому контролю**
 - обучение и развитие - % дней, посвященных обучению штата финансовому контролю, против фактического результата
 - текучесть штата по ФУК. Предложения по преодолению любых проблем в этой области (анализы в приложении) (обеспечить отсутствие дублирования с разделом 3.4)
 - Выводы и рекомендации

6. Независимая оценка или самооценка ЦПГ

- ▶ Основная информация
- ▶ Обнаруженные факты
- ▶ Выводы и рекомендации

7. Различные вопросы

- ▶ Организация планирования деятельности ЦПГ (наличие и срок действия Многолетнего рабочего плана или Годового рабочего плана)
- ▶ Текущая работа по обновлению первичного и вторичного законодательства и постановлений в свете общих обнаруженных фактов и опыта внутреннего аудита
- ▶ Эффективность роли ЦПГ в части его ответственности за создание сети между внутренними аудиторами (регулярные заседания, веб-сайт, публикации, и т.п.)
- ▶ Эффективность роли ЦПГ в части его ответственности за создание сети между финансовыми контролерами (регулярные заседания, веб-сайт, публикации, и т.п.)
- ▶ Оценка ЦПГ об общем вопросе функциональной независимости внутреннего аудита (дублирование раздела 3.1?)
- ▶ Обеспечения и окончание упражнения по самооценке или организовать такое упражнение для подразделений внутреннего аудита и/или руководства систем ФУК (краткое изложение основной информации и использованный метод, и результаты в приложении)
- ▶ Сотрудничество с внешним аудитом (Высшим органом аудита (в рамках соглашения), Европейским судом аудиторов, ЕК)
- ▶ Создание шаблонов для пособий по ФУК и пособий по ВА (хартия, шаблоны аудиторских следов, кодекс этики, и т.п.)
- ▶ обзор адекватности создания подразделений и функций ВА (это надо скоординировать с разделом 3.1, чтобы избежать дублирования)
- ▶ Роль Совета внутреннего аудита или подобной институции и о действиях и вкладах этого Совета в области ГВфК; предложения по улучшению объема деятельности и функционирования этого Совета

8. Выводы

В этом разделе следует предоставить общую оценку достигнутых доселе целей ГВфК, а также упомянуть наиболее важные подводные камни и предложить решения в видимом будущем.

Выводы следует делать краткими и операционными, охватывая главные переживания, выраженные выше в Заглавии 3 и избегая чрезмерной детализации. Предложения следует делать четко с ударением на том, насколько срочно необходимо улучшить законодательство о ГВфК или сосредотачиваясь на конкретных сферах на следующий год.

9. Подпись и дата

Годовой отчет следует подписывать тому, кто несет за него определенную ответственность (например, Министру).

Приложение 20

Основы управления деятельностью

PI-20 Эффективность внутреннего контроля за расходами, не связанными с заработной платой

Эффективная система внутреннего контроля – это такая система, которая (а) является актуальной (т.е. основанной на оценке рисков и средств контроля, необходимых для управления этими рисками), (б) включает комплексный и эффективный в плане затрат набор средств контроля (позволяющих обеспечивать соблюдение правил и процедур закупок и других процедур, установленных применительно к государственным расходам, предотвращать и выявлять ошибки и случаи мошенничества, обеспечивать сохранность информации и активов, а также качество и своевременность учета и отчетности), (в) является общепонятной и обеспечивает соблюдение требований, действующих в рамках этой системы, и (г) действия в обход этой системы допускаются только в действительно чрезвычайных обстоятельствах. Эффективность системы внутреннего контроля должна подтверждаться теми, кто отвечает за государственный финансовый контроль, результатами регулярных внутренних и внешних аудиторских проверок и других оценок и анализов, проводимых руководством учреждений. Одним из видов информации может быть процент ошибок или брака в применяемых на повседневной основе финансовых процедурах.

Другие показатели в данном наборе используются для оценки таких параметров, как эффективность контроля над такими аспектами, как управление задолженностью, фондом заработной платы и заимствование. Поэтому данный показатель имеет отношение только к эффективности контроля над оплатой товаров и услуг, оплатой труда непостоянных работников и дискреционными выплатами сотрудникам и за принятием обязательств по соответствующим расходам. Эффективность контроля над принятием обязательств по расходам выделена в отдельный параметр данного показателя, учитывая значения таких средств контроля для обеспечения того, чтобы государственные платежные обязательства не превышали прогнозируемый объем денежных средств, и чтобы не возникала задолженность по расходам (см. показатель PI-4).

Оцениваемые параметры (Метод оценки M1):

- (i) Эффективность контроля над принятием обязательств по расходам.
- (ii) Полнота, актуальность и понятность других правил/процедур внутреннего контроля.
- (iii) Соблюдение правил проведения и регистрации операций.

Минимальные требования к оценке (Методология оценки: M1)

A. (i) Существует комплексная система контроля за принятием обязательств по расходам, эффективно ограничивающая обязательства объемом фактически имеющихся в наличии средств и утвержденными бюджетными ассигнованиями (с внесенными в них поправками).

- (ii) Другие правила и процедуры внутреннего контроля являются актуальными, включают комплексный и в целом эффективный в плане затрат набор общепонятных средств контроля.
 - (iii) Правила соблюдаются в высшей степени неукоснительно, и количество случаев любого неоправданного использования упрощенных или чрезвычайных процедур является незначительным.
- Б**
- (i) Существует система контроля за принятием обязательств по большинству видов расходов, эффективно ограничивающая обязательства объемом фактически имеющихся в наличии средств и утвержденными бюджетными ассигнованиями, однако при этом имеют место исключения по менее существенным аспектам.
 - (ii) Другие правила и процедуры внутреннего контроля включают комплексный и общепонятный набор средств контроля, однако применительно к некоторым аспектам контроль может быть чрезмерным (например, в результате дублирования обязанностей, связанных с утверждением), в результате чего персонал используется неэффективно и имеют место неоправданные задержки.
 - (iii) Правила соблюдаются достаточно неукоснительно, однако время от времени используются упрощенные или чрезвычайные процедуры при отсутствии достаточных оснований.
- В**
- (i) Существуют процедуры контроля за принятием обязательств по расходам, однако они являются эффективными лишь частично и не охватывают все виды расходов, либо время от времени эти процедуры не соблюдаются.
 - (ii) Другие правила и процедуры внутреннего контроля состоят из базового набора правил обработки и регистрации операций, понятных только тем, кто непосредственно их применяет. Некоторые правила и процедуры могут быть чрезмерными, а средства контроля могут иметь некоторые несущественные недостатки.
 - (iii) Правила соблюдаются применительно к большинству операций, однако неоправданное использование упрощенных/чрезвычайных процедур является серьезной проблемой.
- Г**
- (i) Системы контроля за обязательствами по расходам по существу отсутствуют, ИЛИ регулярно допускаются нарушения соответствующих правил и процедур.
 - (ii) Четко сформулированные и комплексные правила/процедуры контроля отсутствуют в других важных областях деятельности.
 - (iii) Основные правила регулярно и повсеместно не соблюдаются. Допускается прямое нарушение правил или необоснованное использование упрощенных/чрезвычайных процедур на регулярной основе.

PI-21 Эффективность внутреннего аудита

Руководству необходимо регулярно получать достаточно полную информацию об эффективности функционирования систем внутреннего контроля, что обеспечивается функцией внутреннего аудита (или эквивалентной функцией наблюдения за исправностью системы). Такая функция должна соответствовать международным стандартам, та-

ким как МСППВА, в частности, по таким параметрам, как (а) надлежащая структура, особенно в том, что касается профессиональной независимости, (b) достаточно широкие полномочия, доступ к необходимой информации и право передачи этой информации, (с) использование профессиональных методов аудита, в том числе методов оценки риска. Основной задачей, решаемой при помощи этой функции, должно быть получение и сообщение информации о существенных системных аспектах, таких как достоверность и целостность финансовой информации и информации об операциях, эффективность и действенность операций, обеспечение сохранности активов, а также соблюдение законов правил и выполнение условий контрактов. В некоторых странах органы внутреннего аудита занимаются лишь предварительной проверкой операций, что в настоящем документе считается частью системы внутреннего контроля и поэтому оценивается при помощи показателя PI-20.

Среди других конкретных показателей эффективности функции внутреннего аудита (или наблюдения за исправностью систем) следует отметить также сосредоточение внимания на аспектах, связанных с высоким риском, использование высшим органом аудита (ВОА) отчетов о проведении внутреннего аудита, а также действия, предпринимаемые руководством на основании заключений внутренних аудиторов. Последний фактор имеет решающее значение, поскольку бездействие в таких ситуациях полностью лишает функцию внутреннего аудита всякого смысла.

Функции внутреннего аудита могут выполняться как межведомственным учреждением в составе центрального правительства (таким как главная государственная инспекция) или отдельными органами внутреннего аудита в составе государственных учреждений. В основе этого показателя лежит суммарная эффективность всех таких аудиторских учреждений.

Оцениваемые параметры (Метод оценки M1):

- (i) Сфера применения и эффективность функции внутреннего аудита.
- (ii) Периодичность составления и широта распространения отчетов.
- (iii) Характер действий, предпринимаемых руководством на основании заключений внутренних аудиторов.

Минимальные требования к оценке (Методология оценки: M1)

- A**
- (i) Внутренний аудит проводится во всех учреждениях центрального правительства и в целом соответствует профессиональным стандартам. Внимание аудиторов сосредоточено на системных аспектах (которым уделяется не менее 50 процентов рабочего времени).
 - (ii) Отчеты составляются в соответствии с фиксированным графиком и предоставляются прошедшему аудиторскую проверку учреждению, министерству финансов и ВОА.
 - (iii) Действия, предпринимаемые руководством всех учреждений центрального правительства на основании заключений внутренних аудиторов, являются своевременными и носят комплексный характер.

- Б** (i) Внутренний аудит проводится в большинстве учреждений центрального правительства (большинство измеряется объемом доходов/расходов) и в значительной степени соответствует профессиональным стандартам. Внимание аудиторов сосредоточено на системных аспектах (которым уделяется не менее 50 процентов рабочего времени).
- (ii) Отчеты по большинству подвергающихся аудиторской проверке учреждений составляются регулярно и предоставляются прошедшему аудиторскую проверку учреждению, министерству финансов и ВОА.
- (iii) Своевременные и комплексные меры принимаются руководителями многих (но не всех) учреждений.
- В** (i) Функции внутреннего аудита выполняются по крайней мере в наиболее важных учреждениях центрального правительства и проводится определенная оценка эффективности функционирования систем (которой уделяется не менее 20 процентов рабочего времени), однако эти функции могут не соответствовать общепризнанным профессиональным стандартам.
- (ii) Отчеты по большинству государственных учреждений составляются регулярно, но не всегда предоставляются министерству финансов и ВОА.
- (iii) Руководителями многих учреждений предпринимаются определенные действия в отношении серьезных проблем, однако часто это происходит с задержкой.
- Г** (i) Внутренний аудит с целью наблюдения за исправным функционированием систем практически отсутствует.
- (ii) Отчеты либо вообще не составляются, либо составляются весьма нерегулярно.
- (iii) Рекомендации внутренних аудиторов, как правило, игнорируются (за некоторыми исключениями).

PI-26 Сфера применения, характер внешнего аудита и принятие мер на основе его результатов

Высокое качество внешнего аудита является одним из необходимых условий обеспечения прозрачности использования государственных средств. Важнейшими оцениваемыми параметрами качества внешнего аудита являются сфера применения/охват аудита, соответствие надлежащим стандартам аудита, таким как независимость учреждения внешнего аудита (ИНТОСАИ и МСФО/IAASB), акцентирование внимания на важных и системных аспектах УГФ в заключениях аудиторов и проверка всех аспектов, подлежащих проверке в ходе проведения финансового аудита, таких как достоверность финансовой отчетности, регулярность проведения операций, а также функционирование систем внутреннего контроля и государственных закупок. Высококачественный аудит должен также охватывать другие аспекты эффективности (такие как эффективность расходования государственных средств в рамках важнейших контрактов в области инфраструктуры).

Что касается сферы применения внешнего аудита, в его компетенцию должны входить также внебюджетные фонды и автономные учреждения. Последние не всегда подлежат

аудиторским проверкам со стороны Высшего органа аудита (ВОА): может быть предусмотрено выполнение соответствующих функций другими аудиторскими учреждениями. При определении круга полномочий учреждения аудита указываются учреждения и источники средств, подлежащие аудиту в данном конкретном году. Если возможности ВОА ограничены, программа аудита может планироваться этим органом с учетом юридически оформленных обязательств по проведению аудиторских проверок и быть рассчитанной на несколько лет, с тем чтобы обеспечить ежегодную проверку наиболее значимых и связанных с наиболее высоким риском учреждений и функций, в то время как другие учреждения и функции могут проверяться реже.

Хотя конкретные процедуры в определенной степени зависят от особенностей системы государственного управления, обычно должностные лица (учреждений, подвергнутых аудиторской проверке и/или министерства финансов) обязаны принять меры по результатам заключений аудиторов, в частности, меры, направленные на устранение выявленных аудиторами недостатков. Примером эффективного принятия мер по результатам аудита является представление руководством прошедшего аудиторскую проверку учреждения официального ответа на заключение аудиторов, в котором указывается, какие меры планируется принять, и какие уже приняты. В заключении внешних аудиторов за следующий год может быть указана информация, подтверждающая принятые меры, в частности, может быть отмечено, насколько полно прошедшие аудиторскую проверку учреждения ответили на вопросы аудиторов и последовали их рекомендациям.

Оцениваемые параметры (Метод оценки М1):

- (i) Сфера применения/характер проведенных аудиторских проверок (в том числе соответствие стандартам аудита)
- (ii) Своевременность представления отчетов о результатах аудита законодательному органу
- (iii) Факты, свидетельствующие о принятии мер в соответствии с рекомендациями аудиторов

Минимальные требования к оценке (Методология оценки: М1)

- А** (i) Все учреждения центрального правительства, в том числе их доходы, расходы, активы/пассивы, ежегодно подвергаются аудиторской проверке. Аудит охватывает весь комплекс финансовых аспектов и некоторые аспекты эффективности деятельности, в целом соответствует стандартам аудита, и внимание аудиторов сосредоточено на важных и системных аспектах.
 - (ii) Отчеты о результатах аудита представляются законодательному органу в течение 4 месяцев после окончания отчетного периода, а финансовые отчеты – в течение 4 месяцев с момента их получения аудиторским учреждением.
 - (iii) Налицо факты, полностью подтверждающие принятие эффективных и своевременных мер в соответствии с рекомендациями аудиторов.
- Б** (i) Учреждения центрального правительства, доля которых в общей сумме государственных расходов составляет не менее 75 процентов, ежегодно подвергаются аудиторской проверке, в ходе которой проверяются по крайней мере их доходы

- и расходы. Аудит охватывает широкий круг финансовых аспектов и некоторые аспекты эффективности деятельности, в целом соответствует стандартам аудита, и внимание аудиторов сосредоточено на важных и системных аспектах.
- (ii) Отчеты о результатах аудита представляются законодательному органу в течение 8 месяцев после окончания отчетного периода, а финансовые отчеты – в течение 8 месяцев с момента их получения аудиторским учреждением.
 - (iii) Официальный ответ поступает своевременно, однако мало что свидетельствует о систематическом принятии мер в соответствии с рекомендациями аудиторов.
- В**
- (i) Учреждения центрального правительства, доля которых в общей сумме государственных расходов составляет не менее 50 процентов, ежегодно подвергаются аудиторской проверке. В ходе аудита проверяются в основном операции, однако отчеты содержат информацию по важным аспектам. Информация о стандартах аудита может быть довольно ограниченной.
 - (ii) Отчеты о результатах аудита представляются законодательному органу в течение 12 месяцев после окончания отчетного периода (а финансовые отчеты – в течение 12 месяцев с момента их получения аудиторским учреждением).
 - (iii) Официальный ответ поступает, хотя и с существенными задержками или недостаточно подробный, однако мало что свидетельствует о систематическом принятии мер в соответствии с рекомендациями аудиторов.
- Г**
- (i) Аудит охватывает учреждения центрального правительства, доля которых в общей сумме государственных расходов составляет менее 50 процентов, либо более широкий круг учреждений, однако внимание не сосредоточено на важных аспектах.
 - (ii) Отчеты о результатах аудита представляются законодательному органу позднее, чем через 12 месяцев после окончания отчетного периода (а финансовые отчеты – позднее, чем через 12 месяцев с момента их получения аудиторским учреждением).
 - (iii) Ответы практически не поступают, и мало что свидетельствует о систематическом принятии мер в соответствии с рекомендациями аудиторов.

PI-27 Рассмотрение закона о бюджете на год законодательным органом власти

Законодательный орган власти уполномочен утверждать расходование средств государственными учреждениями и выполняет эти функции, принимая закон о бюджете на год. Если законодательный орган не проверяет законопроект достаточно тщательно и не обсуждает его достаточно подробно, эти функции не выполняются с надлежащей эффективностью и подотчетность правительства и его ответственность перед избирателями не обеспечиваются в достаточной степени. При оценке эффективности рассмотрения закона о бюджете на год и его обсуждения законодательным органом учитываются несколько факторов, в том числе полнота проверки, внутренние процедуры проверки и обсуждения закона о бюджете и отпущенное для этого время.

Соответствие бюджетной документации, представляемой законодательному органу власти, оценивается при помощи показателя PI-6.

Внесение изменений в бюджет в течение года является характерной особенностью процесса подготовки и исполнения бюджета. Для того, чтобы значение первоначально утвержденного бюджета не снижалось, исполнительные органы власти должны быть наделены четко сформулированными полномочиями по внесению поправок в бюджет, в частности, в том, что касается лимитов, ограничивающих увеличение или перераспределение расходов, а также сроков представления этих поправок на рассмотрение законодательного органа и их ретроактивного утверждения законодательным органом. Эти правила также должны соблюдаться.

Оцениваемые параметры (Метод оценки M1):

- (i) Тщательность проверки закона о бюджете законодательным органом
- (ii) Наличие хорошо отлаженных процедур рассмотрения бюджета законодательным органом и соблюдение этих процедур
- (iii) Достаточность времени, отпущенного законодательному органу для рассмотрения проекта бюджета, как подробных смет, так и предложений относительно макрофинансовых агрегатов на более ранней стадии процесса подготовки бюджета (при наличии таковых), и принятия соответствующих решений (т.е. общая продолжительность периода времени, необходимого законодательному органу для принятия решений в отношении бюджета на всех стадиях его подготовки).
- (iv) Порядок внесения изменений в бюджет в течение года без предварительного утверждения законодательным органом.

Минимальные требования к оценке (Методология оценки: M1)

- A** (i) Законодательный орган оценивает налогово-бюджетную политику, среднесрочную основу бюджетной деятельности и среднесрочные приоритеты, а также подробно просматривает расходы и доходы.
- (ii) Существуют и соблюдаются твердо установившиеся процедуры рассмотрения бюджета законодательным органом власти, в том числе организационные процедуры, такие как рассмотрение бюджета специальными комитетами, и процедуры обсуждения бюджета.
- (iii) У законодательного органа есть по крайней мере два месяца для рассмотрения проекта бюджета.
- (iv) Установлены четкие правила внесения изменений в бюджет исполнительными органами власти в течение года, а также строгие и неизменно соблюдаемые лимиты, ограничивающие масштабы и характер вносимых изменений.
- B** (i) Законодательный орган оценивает налогово-бюджетную политику и агрегированные показатели, заложенные в бюджет на предстоящий год, а также подробно просматривает расходы и доходы.
- (ii) Установлены и соблюдаются простые процедуры рассмотрения бюджета законодательным органом.

- (iii) У законодательного органа есть по крайней мере один месяц для рассмотрения проекта бюджета.
 - (iv) Установлены четкие правила внесения изменений в бюджет исполнительными органами власти в течение года, и эти правила обычно соблюдаются, однако допускают перераспределение значительных сумм средств между административными категориями расходов.
- В**
- (i) Законодательный орган подробно просматривает расходы и доходы, однако лишь после того, как представлены окончательные варианты подробных бюджетных смет.
 - (ii) Существуют определенные процедуры рассмотрения бюджета законодательным органом, которые, однако, не являются достаточно полными и соблюдаются лишь частично.
 - (iii) У законодательного органа есть по крайней мере один месяц для рассмотрения проекта бюджета.
 - (iv) Установлены четкие правила внесения изменений в бюджет исполнительными органами власти в течение года, но эти правила не всегда соблюдаются, ИЛИ могут допускать перераспределение значительных сумм средств между административными категориями расходов или увеличение общей суммы расходов.
- Г**
- (i) Законодательный орган не рассматривает проект бюджета, либо делает это крайне ограничено, ИЛИ в стране вообще нет действующего законодательного органа власти.
 - (ii) Процедуры рассмотрения бюджета либо вообще отсутствуют, либо не соблюдаются.
 - (iii) Время, отпущенное законодательному органу для рассмотрения бюджета, явно недостаточно для содержательного и подробного обсуждения (гораздо меньше одного месяца).
 - (iv) Правила внесения изменений в бюджет в течение года если и существуют, то являются весьма рудиментарными ИЛИ, как правило, не соблюдаются.

PI-28 Рассмотрение заключений внешних аудиторов законодательным органом власти

Законодательная власть играет одну из главных ролей в процессе контроля за исполнением утвержденного бюджета. Чаще всего это делается парламентскими комитетами или комиссиями, которые рассматривают заключения внешних аудиторов и запрашивают у учреждений, подвергнутых аудиторской проверке, интересующую их информацию, касающуюся изложенных в этих заключениях фактов. Эффективность функционирования комитета (комитетов) зависит от наличия у него достаточных финансовых и технических ресурсов и от того, достаточно ли у него времени для текущей оценки отчетов о результатах аудита. Комитет также может рекомендовать исполнительному органу власти не только выполнить рекомендации внешних аудиторов, но и принять определенные меры или применить определенные санкции (см. PI-26).

В центре внимания оценки при помощи данного показателя находятся государственные учреждения центрального правительства, в том числе автономные учреждения, при условии, что такие учреждения (а) по закону обязаны представлять отчеты о результатах аудита законодательному органу власти, или (б) министерство/ведомство, в составе которого они действуют или которым они контролируются, обязано отвечать на вопросы и принимать меры, действуя от лица этих учреждений.

На своевременность рассмотрения соответствующих документов законодательным органом власти может повлиять внезапный наплыв представляемых на его рассмотрение отчетов о результатах аудита, в ситуациях, когда внешние аудиторы стараются уложиться в установленные сроки. В таких ситуациях соответствующий комитет может в первую очередь рассмотреть отчеты за самые последние отчетные периоды и по тем подвергнутым аудиту учреждениям, которые ранее неоднократно не выполняли установленные требования. Тем, кто проводит оценку, следует благосклонно относиться к таким элементам надлежащей практики, и оценка не должна задерживаться из-за тщательной проверки отчетов за более давние периоды.

Оцениваемые параметры (Метод оценки М1):

- (i) Своевременность рассмотрения отчетов о результатах аудита законодательным органом (отчетов, полученных в течение последних трех лет).
- (ii) Проводимые законодательным органом слушания по важнейшим заключениям аудиторов.
- (iii) Издание законодательным органом предписаний относительно рекомендуемых мер и выполнение этих предписаний исполнительными органами.

Минимальные требования к оценке (Методология оценки: М1)

- А**
- (i) Законодательный орган обычно рассматривает отчеты о результатах аудита в течение 3 месяцев с момента их получения.
 - (ii) Регулярно проводятся подробные слушания по основным заключениям аудиторов. В этих слушаниях участвуют должностные лица всех прошедших аудиторскую проверку учреждений или большинства таких учреждений, по которым аудиторами представлены условно-положительные или отрицательные заключения.
 - (iii) Законодательный орган обычно рекомендует исполнительным органам принять определенные меры, и есть факты, свидетельствующие о том, что такие рекомендации, как правило, выполняются.
- Б**
- (i) Законодательный орган обычно рассматривает отчеты о результатах аудита в течение 6 месяцев с момента их получения.
 - (ii) Периодически проводятся подробные слушания по основным заключениям аудиторов. В этих слушаниях участвуют должностные лица всех прошедших аудиторскую проверку учреждений или большинства таких учреждений, по которым аудиторами представлены условно-положительные или отрицательные заключения.

- (iii) Исполнительным органам рекомендуется принять определенные меры, и, по имеющимся данным, некоторые из этих рекомендаций выполняются.
- В**
- (i) Законодательный орган обычно рассматривает отчеты о результатах аудита в течение 12 месяцев с момента их получения.
 - (ii) Время от времени проводятся подробные слушания по основным заключениям аудиторов, но только по небольшому числу прошедших аудиторскую проверку учреждений и только с участием должностных лиц министерства финансов.
 - (iii) Рекомендуется принятие мер, однако эти рекомендации редко выполняются исполнительным органом.
- Г**
- (i) Законодательный орган не рассматривает отчеты о результатах аудита, либо это обычно занимает более 12 месяцев.
 - (ii) Законодательный орган не проводит подробных слушаний.
 - (iii) Законодательный орган не рекомендует принятие каких-либо мер.

Приложение 21

Шаблон для Хартии внутреннего аудита

I. Заявление о миссии внутреннего аудита

Этот документ, известный как Хартия внутреннего аудита или Заявление о миссии, следует утверждать Советом Министров (или как приложение к соответствующему законодательству или как часть постановления). Это Заявление определяет рамки, в которых функционирует Внутренний аудит, чтобы добавить ценности операциям государственного сектора. Хартию следует подписывать как (наивысшему) руководству, так и внутреннему аудитору.

II. Цель

Внутренний аудит является деятельностью по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций в государственном секторе, чтобы определить, придерживаются ли приемлемых правил и процедур, соблюдаются ли законодательные требования и установленные стандарты, используются ли ресурсы эффективно и экономно, осуществляются ли миссии эффективно и достигаются ли цели государственных учреждений.

III. Задача

Общая задача Внутреннего аудита состоит в предоставлении дополнительных гарантий правительству, соответствующему министру и Руководителю департамента в том, что реализация механизмов управления и контроля является адекватной, экономной и согласованной с обще признанными стандартами и национальным законодательством. Внутренний аудит обеспечивает Руководителей центров бюджетных доходов и расходов анализами, рекомендациями, советом и информацией касательно проверенных действий.

IV. Независимость

1. Внутренний аудит не зависит от деятельности, которую он проверяет аудитом, чтобы обеспечить объективное суждение, необходимое для его надлежащего проведения и беспристрастного совета правительству.
2. Никакой внутренний аудитор не имеет полномочия на или ответственность за любые проверенные аудитом действия. Привлечение внутреннего аудита к разработке или внедрению ведомственных правил, систем и процедур осуществляется в консультативном качестве, в соответствии с любыми прошлыми и/или теперешними рекомендациями, сделанными самим Подразделением внутреннего аудита.

V. Полномочия

1. Подразделение внутреннего аудита наделяется полномочиями [законом о ГВфК/законом о внутреннем аудите].
2. Подразделение внутреннего аудита уполномочено проводить аудиты законности и финансовые аудиты, системные аудиты, ИТ-аудиты, управленческие аудиты, а также аудиты экономности, эффективности и результативности и управлять обширной всесторонней программой проведения внутреннего аудита в правительстве.

3. За подразделение внутреннего аудита отчитывается перед Руководителем центра бюджетных доходов и расходов Руководитель этого подразделения и подает отчеты учреждению, которое проверялось посредством аудита, и [центральному подразделению гармонизации внутреннего аудита].
4. Чтобы выполнять свои обязанности, Руководитель внутреннего аудита и его/ее представители уполномочены иметь полный, бесплатный и неограниченный доступ ко всем правительственным отчетам, имуществу и штату, необходимым для проведения внутренних аудитов. Руководитель центров бюджетных доходов и расходов содействуют в предоставлении информации и/или объяснений Руководителю внутреннего аудита или его/ее штату по мере необходимости для эффективного и результативного проведения аудитов.

VI. Роль и масштаб

1. Роль внутреннего аудита состоит в том, чтобы выявить и понять потенциальный риск в деятельности правительства и изучить, и оценить адекватность и эффективность систем внутреннего контроля, предназначенных контролировать такой риск.
2. Масштаб внутреннего аудита неограниченный и включает строгое соблюдение централизованно прописанных правил, директив и процедур (включая те, которые вытекают из международных обязательств, взятых [X-страной], и/или из любого членства в международных объединениях), и содействие экономности, эффективности и результативности деятельности центров бюджетных доходов и расходов в интересах также прозрачности и самодостаточности государственной службы.
3. Подразделение внутреннего аудита имеет неограниченный доступ ко всем действиям, осуществленным в правительстве, чтобы проверять, оценивать и докладывать о:
 - а) адекватности и эффективности систем финансового, операционного и управленческого контроля и их функционировании на практике по отношению к причастным рискам;
 - б) степени соблюдения значимости и финансового эффекта правил, стандартов, планов и процедур, установленных правительством, министром соответствующей сферы деятельности правительства и Руководителем ведомства;
 - в) степени соблюдения законов и постановлений X-страны и тех, которые вытекают из международных обязательств, включая требования по отчетности регуляторных органов, как национальных, так и международных;
 - г) степени, до которой ресурсы экономно приобретаются, эффективно используются, о них надлежащим образом отчитываются и защищают от потерь разных видов из-за растрат, расточительства, неэффективного управления, недостаточной ценности за деньги, мошенничества или других причин;
 - д) пригодность, точность, надежность и целостность финансовой и другой информации и средств, которые используются, чтобы выявить, вымерять, классифицировать и доложить такую информацию;

- е) целостности процессов и систем, включая те, которые развиваются, чтобы обеспечить, чтобы контрольные процедуры предлагали адекватную защиту от ошибок, мошенничества и потерь всех видов и чтобы процесс соответствовал целям и задачам центра бюджетных доходов и расходов;
- ж) уместности организации правительственных ведомств и других подразделений, проверенных аудитом, для осуществления своих функций и обеспечения того, что государственные услуги предоставляются экономными, эффективными, прозрачными и устойчивыми способами;
- з) действия по отслеживанию, предпринятые Руководителем центров доходов и расходов, чтобы устранить слабые места, выявленные проверкой внутреннего аудита, обеспечивая определение и обширную коммуникацию хорошей практики.

VII. Обязанности

1. Внутренний аудитор функционирует в соответствии со Стандартами профессиональной практики проведения государственного внутреннего аудита (здесь подразумевается Пособие по внутреннему аудиту) и с профессиональными стандартами, включенными в Кодекс этики для государственных внутренних аудиторов.
2. Руководитель подразделения внутреннего аудита отвечает за:
 - а) обеспечение того, чтобы все аудиты, которые подпадают под сферу действия внутреннего аудита, определенную этой хартией, эффективно проводились;
 - б) эффективное управление и развитие внутреннего аудита центра бюджетных доходов и расходов, предоставляя профессиональное, техническое и операционное руководство, как вытекает из международных стандартов, руководств и практик аудита;
 - в) обеспечение эффективного функционирования подразделения внутреннего аудита как независимой внутренней институции центра бюджетных доходов и расходов без прямой ответственности за/полномочий на любые из проверенных видов деятельности;
 - г) разработку стратегического плана на основании цели и сферы действия внутреннего аудита и на основании объективного понимания рисков, которым подвержен центр бюджетных доходов и расходов, и направление плана на одобрение Руководителю центра бюджетных доходов и расходов;
 - д) разработку годового операционного плана для поддержки стратегического плана. План учитывает правила и директивы Центрального подразделения гармонизации, заботы Руководителя центра бюджетных доходов и расходов и оценку рисков деятельности центра бюджетных доходов и расходов, которую время от времени осуществляет подразделение внутреннего аудита. В годовом плане аудита излагаются критические сферы для проверки, определение задач для осуществления, целевые даты и выделение ресурсов;

- е) реализацию планов, поданных и одобренных центром бюджетных доходов и расходов, и завершение другие внеплановых заданий, необходимых для реализации роли и покрытия сферы действия внутреннего аудита центра бюджетных доходов и расходов;
- ж) предоставление советов Руководителю центра бюджетных доходов и расходов и Центральному подразделению гармонизации о ресурсах, необходимых для выполнения утвержденных планов аудита;
- з) поддержку профессионального штата аудиторов с достаточными знаниями, умениями и опытом, чтобы проводить работу по внутреннему аудиту;
- и) предоставление постоянной и своевременной услуги по внутреннему аудиту Руководителю центра бюджетных доходов и расходов, уважая, по возможности, полную конфиденциальность их дел.

VIII. Отчетность

1. Подразделение внутреннего аудита отчитывается официально о результатах своей работы Руководителю центра бюджетных доходов и расходов.
2. Проект отчета для учреждения, проверенного посредством аудита, и Руководителю центра бюджетных доходов и расходов, ответственного за сферы, которые проверяются аудитом, готовится на протяжении одного месяца после завершения каждого аудиторского задания. Отчет отображает обнаруженные факты и рекомендации в этой связи, и также выражает оценку надежности и адекватности проверенной части системы внутреннего контроля. Проект отчета обсуждается с учреждением, которое проверялось посредством аудита, фактическая точность согласовывается до конечного варианта.
3. В случае мошенничества или финансового нарушения, отчет соответствующему судовому органу готовится на протяжении двух дней после окончательного завершения расследования.
4. Внутренний аудит отчитывается Руководителю центра бюджетных доходов и расходов на протяжении года, по крайней мере, ежеквартально, о достигнутом уровне выполнения согласованных планов аудита и объяснить любые отклонения от плана.
5. Подразделение внутреннего аудита выдает Годовой отчет о своей деятельности на протяжении года Руководителю центра бюджетных доходов и расходов. Копия отчета подается Центральному подразделению гармонизации внутреннего аудита не позже 1 апреля года, следующего за отчетным. Как минимум, отчет включает:
 - а) резюме каждого внутреннего аудита;
 - б) анализ общих или существенных недостатков, которые возникают;
 - в) сравнение достигнутого уровня проведения аудита с запланированным;
 - г) детали любых важных обнаруженных фактов аудита и расследования, когда нужно срочно принимать меры, а их не приняли, включая упомянутые в отчетах предыдущих годов.

IX. Отношения с Высшим органом аудита (ВОА)

Отношения между Подразделением внутреннего аудита и ВОА осуществляются в соответствии с параметрами, перечисленными ниже:

1. Пунктами коммуникации между ВОА и Подразделением внутреннего аудита неизменно будут непосредственно Генеральный аудитор и непосредственно Руководитель Подразделения внутреннего аудита;
2. Руководитель Подразделения внутреннего аудита обсуждает с Генеральным аудитором планы аудита, которые касаются исключительно заданий внутреннего аудита по всей службе, с первоочередной целью обеспечения избежать дублирования затрат усилий и ресурсов;
3. Рабочие документы Подразделения внутреннего аудита из-за вероятности чувствительности и ограниченности их содержания следует делать доступными для ВОА только в случае, если запрос специально сделан лично Генеральным аудитором;
4. Право собственности на отчеты, выданные Подразделением внутреннего аудита для Руководителя центра бюджетных доходов и расходов, принадлежит Руководителю центра бюджетных доходов и расходов, и запросы от ВОА на получение таких отчетов следует адресовать непосредственно Руководителю центра бюджетных доходов и расходов;
5. Как ВОА, так и Руководитель Подразделения внутреннего аудита информируют друг друга в духе доверия, сохраняя свою независимость, если любой из них обнаружит во время аудиторского задания, что есть серьезное подозрение неправильного управления и/или мошенничества;
6. Как ВОА, так и Руководитель Подразделения внутреннего аудита информируют друг друга и взаимно принимают участие в любой обучающей инициативе, связанной с их соответствующими обязанностями, включая те инициативы ЕС, которые нацелены на контроль и защиту финансовых интересов ЕС.

X. Изменения в Заявлении о миссии

Это Заявление о миссии подлежит постоянному мониторингу и периодическому обновлению (по крайней мере, раз в год). В него вносит изменения Центральное подразделение гармонизации внутреннего аудита, если оно считает, что Заявление неадекватно поддерживает постоянную эффективность институции внутреннего аудита. Делая так, Центральное подразделение гармонизации внутреннего аудита рассматривает любые рекомендации Руководителей подразделений внутреннего аудита.

Дата:

Подпись Руководителя организации

Подпись Внутреннего аудитора

(копия подписанной Хартии аудита можно послать ЦППГ для ВА.)

Приложение 22

Шаблон для Кодекса этики ВА

Кодекс этики (Кодекс), который следует подписывать каждому отдельному государственному внутреннему аудитору (обычно после сертификации внутреннего аудитора), - это расширенное заявление ценностей и принципов, которыми следует руководствоваться в повседневной жизни аудиторов. Кодекс рассматривает этические требования к государственным служащим, в общем, и требования к аудиторской профессии в частности.

Следует, чтобы поведение аудиторов было вне упреков в любое время при любых обстоятельствах. Любой недочет в их профессиональном поведении или неподобающее поведение в их личной жизни выставляет целостность правительства, функции государственного аудита и аудиторов в невыгодном свете и может дать повод для сомнений касательно надежности и компетентности аудиторской функции. Принятие и применение Кодекса способствует доверию и уверенности в аудиторах и их работе.

Действие Кодекса распространяется как на личности, так и на учреждения, которые предоставляют услуги по внутреннему аудиту. От внутренних аудиторов ожидается применение и одобрение следующих принципов:

ЧЕСТНОСТЬ

Честность внутренних аудиторов устанавливает доверие и, таким образом, является фундаментом для уверенности во мнении аудитора.

Правила поведения:

Внутренние аудиторы:

- ▶ Выполняют свою работу честно, добросовестно и ответственно;
- ▶ Действуют в рамках закона и, если того требуют закон или профессиональные стандарты, раскрывают соответствующую информацию;
- ▶ Не участвуют сознательно в противозаконных действиях или акциях, дискредитирующих профессию внутреннего аудитора;
- ▶ Уважают и содействуют достижению юридических и этических целей правительства;
- ▶ Принимают решение с учетом интересов общественности.

НЕЗАВИСИМОСТЬ, ОБЪЕКТИВНОСТЬ И НЕПРЕДВЗЯТОСТЬ

Внутренние аудиторы демонстрируют наивысший уровень профессиональной объективности в процессе сбора, оценки и передачи информации о деятельности или процессе, которые рассматриваются. Внутренние аудиторы независимы от учреждения, касательно которого проводится аудит, и от других заинтересованных групп. Внутренние аудиторы делают взвешенную оценку всех относящихся к делу обстоятельств и в своих суждениях не подвержены влиянию своих собственных интересов или интересов других лиц.

Правила поведения:

Внутренние аудиторы:

- ▶ Независимы и объективны при рассмотрении вопросов и тем;
- ▶ Защищают свою независимость от политического влияния;

- ▶ Удерживаются от личного или внешнего интереса или давления (т.е. предвзятых мнений аудиторов о личностях, учреждениях, которые проверяются аудитом, проектах или программах, недавней занятости в учреждении, которое проверяется аудитом, личных или финансовых дел, которые могут спровоцировать конфликт лояльностей или интересов.
- ▶ Используют информацию и мнения, предоставленные учреждением, которое подлежит аудиту, и другими сторонами, но собственный вывод внутренних аудиторов не подлежит влиянию такой информации и взглядов;
- ▶ Предоставляет точные и объективные аудиторские отчеты (т.е. выводы базируются исключительно на полученных и собранных доказательствах в соответствии со стандартами проведения аудита);
- ▶ Не участвуют в какой-либо деятельности или отношениях, которые могут нанести ущерб их беспристрастности или восприниматься как такие, что наносят такой ущерб. Это также распространяется на деятельность и отношения, которые могут противоречить интересам правительства;
- ▶ Не принимают в подарок ничего, что могло бы нанести ущерб их профессиональному мнению или восприниматься как наносящее такой ущерб;
- ▶ Раскрывают все известные им материальные факты, которые, не будучи раскрыты, могут исказить отчеты о рассматриваемой деятельности.

КОНФИДЕНЦИАЛЬНОСТЬ

Внутренние аудиторы уважительно относятся к ценности и праву собственности на информацию, которую они получают, и не разглашают информацию без соответствующих на то полномочий, за исключением случаев, когда раскрытие такой информации продиктовано юридическими или профессиональными обязанностями.

Правила поведения:

Внутренние аудиторы:

- ▶ Осмотрительны в использовании и защите информации, полученной в ходе выполнения своих обязанностей;
- ▶ Не используют информацию в личных интересах или любым другим образом, противоречащим закону или могущим нанести ущерб достижению юридически и этически оправданных целей организации.

КОМПЕТЕНТНОСТЬ

Внутренние аудиторы применяют знания, навыки и опыт, необходимые при выполнении заданий по внутреннему аудиту

Правила поведения:

Внутренние аудиторы:

- ▶ Участвуют только в тех заданиях, для выполнения которых обладают достаточными профессиональными знаниями, навыками и опытом;
- ▶ Оказывают услуги по внутреннему аудиту в соответствии с Хартией внутреннего аудита и любыми другими стандартами проведения внутреннего аудита, разработанными Министерством финансов;
- ▶ Непрерывно повышают свой профессионализм, а также эффективность и качество оказываемых услуг.

ПОВЕДЕНИЕ И ОТНОШЕНИЯ

Внутренним аудиторам следует вести себя таким способом, которые способствует сотрудничеству и хорошим отношениям между аудиторами и внутри профессии.

Правила поведения:

Внутренние аудиторы:

- ▶ Поддерживают профессию членами и взаимным сотрудничеством;
- ▶ Относятся к коллегам-аудиторам справедливым и сбалансированным способом.

КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ

Если внутренние аудиторы предоставляют учреждению, которое подлежит аудиту, советы или услуги, кроме аудита, следует побеспокоиться о том, чтобы эти услуги не вызывали конфликта интересов.

Правила поведения:

Внутренние аудиторы:

- ▶ Обеспечивают, чтобы такие советы или услуги не включали управленческих обязанностей или полномочий, которые строго остаются с руководством учреждения, которое подлежит аудиту;
- ▶ Защищают свою независимость и избегают любого возможного конфликта интересов, отказываясь от подарков или приношений, которые могут повлиять или восприниматься как такие, что влияют на их независимость и честность;
- ▶ Избегают любых отношений с руководителями и штатом в учреждении, которое подлежит аудиту, и с другими сторонами, которые могут повлиять, скомпрометировать или поставить под угрозу способность аудиторов действовать и восприниматься такими, что действуют независимо;
- ▶ Не используют свое официальное положение в личных целях и избегают отношений, которые вызывают риск коррупции или которые могут дать повод для сомнений об их объективности и независимости.

Дата:

Подпись Внутреннего аудитора

(Копию подписанной Хартии можно послать в ЦППГ для ВА).

Приложение 23

Глава 33¹ о финансовых и бюджетных положениях

Глава 33 охватывает правила касательно финансовых ресурсов, необходимых для финансирования бюджета ЕС (Собственные ресурсы). Эти собственные ресурсы состоят, главным образом, из взносов стран-членов на основании 1) традиционных собственных ресурсов от таможенных пошлин, сельскохозяйственных сборов и налога на сахар, 2) ресурса на основании налога на добавочную стоимость (НДС) и 3) ресурса на основании уровня валового национального дохода (ВНД).

Acquis communautaire состоит из законодательства Сообщества, которое прямо обязывает страны-члены, и которое нет необходимости переносить в национальное законодательство. *Однако следует предпринять все необходимые шаги, чтобы обеспечить полное и правильное применение собственных ресурсов.*

Это включает:

- ▶ Создание надлежащей административной способности и институциональной инфраструктуры, чтобы адекватно координировать и обеспечить правильный подсчет, сбор, платеж и контроль собственных ресурсов и отчетность перед ЕС о реализации Постановлений 1150/00 и 1553/89. Это способность выполнять административные условия в области Собственных ресурсов. ГД по вопросам бюджета обеспечивает **техническую помощь** для построения административной способности.
- ▶ Введение эффективных инструментов для борьбы с мошенничеством в области таможенных пошлин и НДС, чтобы защищать финансовые интересы ЕС.
- ▶ Принимать особенно во внимание связи между этой Главой и Главами, которые имеют **непрямое следствие** на применение системы собственных ресурсов. Правильное применение правил собственных ресурсов в большой степени зависит от прогресса по другим главам, в частности в том, что касается налогообложения (Глава 16), статистики (Глава 18), Таможенного союза (Глава 29) и финансового контроля (Глава 32).

Обязанности ГД по вопросам бюджета, таким образом, двойные:

- ▶ Отслеживание прогресса, достигнутого в применении *acquis*, связанного с Главами о Налогообложении, Статистике, 29 (Таможенный союз), и оценивание влияния, которое могут иметь возможные просьбы о частичной отмене *acquis*, на Бюджет Союза;
- ▶ Обеспечение способности стран-кандидатов выполнять административные условия в области собственных ресурсов Европейских Сообществ, как изложено в Постановлениях Совета 1150/2000 и 1553/89 до даты вступления (техническая и административная способность по отношению к операционному управлению собственными ресурсами).

1 Переговоры о вступлении в ЕС

Что касается самого **операционного управления системой собственных ресурсов**, наибольшее значение имеет способность страны привлекать человеческие и административные ресурсы, необходимые для соблюдения операций и указаний Сообществ касательно платежей в бюджет ЕС. С этой целью, страны-члены должны обеспечить создание надлежащей административной способности, чтобы адекватно координировать и обеспечивать правильный подсчет, сбор, платеж и контроль собственных ресурсов и отчетность в ЕС о выполнении правил о собственных ресурсах.

Имплементация *acquis* в этом отношении предусматривает способность надлежащим образом учреждать и делать доступным вклад страны в собственные ресурсы Сообществ для каждого вида собственных ресурсов.

С этой целью ГД по вопросам бюджета обеспечивает страны-претенденты структурными основами со ссылками, чтобы направлять их с административными приготовлениями путем технической помощи и программы мониторинга.

Дорожная карта для Технической помощи и программы мониторинга

Главные шаги для помощи странам-кандидатам в административных приготовлениях и для прогресса в этих приготовлениях являются предметом мониторинга до фактической даты вступления.

Следует, чтобы техническая помощь и действия по мониторингу позволяли ГД по вопросам бюджета иметь здравое мнение о прогрессе в административных приготовлениях, которое служит вкладом для Отчетов о прогрессе страны, которые Комиссия принимает на ежегодной основе.

Дорожная карта в хронологическом порядке	Примечания
Контрольный лист об административных условиях и обзор <i>acquis</i> о собственных ресурсах	Используется в рамках проверки
Двухдневный информационный семинар о финансировании ЕС	Эксперты по вопросам бюджета имеют дело со всеми видами собственных ресурсов. Семинар проходит в столице страны.
Распространение вопросника для начала оценки административной способности	Измененная версия выше указанного контрольного листа
Запуск упражнения о моделировании НДС	Воссоздание ведомости о НДС для данного года. Пособие на 50 стр. как инструмент поддержки будет распространено
<p>Двухдневный отслеживающий семинар, разделен на несколько параллельных сессий:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Сессия на полтора дня о техническом задании ▪ Сессия на целый день о ресурсах НДС ▪ Сессия на полдня о вышеуказанном вопроснике ▪ Сессия на два дня по пол дня (моделирование ожидаемых платежей собственных ресурсов, обзор разных концепций, чтобы посчитать бюджетный дисбаланс, Британская скидка...) 	<p>Семинар проходит в столице страны-кандидата.</p> <p>Семинар имеет двойную функцию: предоставление технической помощи и оценка, как достигнутого прогресса, так и запланированных будущих действий для построения административной способности</p>
Проектная работа, нацеленная на улучшение качества/надежности и полноты национальных счетов и расчетов ВВД по стандартам ЕСА95	<p>Техническая работа осуществляется под эгидой ЕВРОСТАТ. ГД по вопросам бюджета несет финансовую ответственность.</p> <p>Евростат имеет собственный план действий</p>
Моделирование технического задания на счета А и Б на данный квартал	Упражнения на моделирование запрашиваются заранее перед мониторинговыми визитами, и возможные недостатки обсуждаются во время визитов
Мониторинговые визиты по техническому заданию (счета А и Б, OWNRES, подтвердить улучшения в областях, ранее определенных для улучшения)	<p>Вид системных аудитов на основании структурного подхода (вопросник + контрольный лист оценки).</p> <p>Каждый визит занимает одну неделю, включая визит в местный офис таможни</p>
Анализ упражнения по моделированию НДС, за которым следуют контрольные визиты моделирования.	Визит на одну неделю
Информационная сессия на сетевое применение OWNRES.	<p>ИТ-коммуникационная система для уведомления о мошенничестве и нарушениях в области технического задания.</p> <p>Однодневный семинар.</p>
Семинар о платежах и обязанности по отчетности о собственных ресурсах после вступления	Семинар на полтора дня.

Приложение 24

Учебный план и расписание обучения внутреннему аудиту¹

I. Основы проведения внутреннего аудита

- ▶ Широкие цели обучения состоят в том, чтобы обеспечить знания и умения для того, чтобы:
- ▶ Провести широкий ряд аудитов;
- ▶ Принять участие в планировании и управлении функцией аудита;
- ▶ Готовить отчеты об аудиторских заданиях.

Более детальные цели обучения такие:

IAF1	Описать роль и полномочия как внутреннего, так и внешнего аудита
IAF2	Объяснить концепцию контроля, включая предварительные и последующие контрольные процедуры, описать, как контроля можно достичь в организации государственного сектора, и привести примеры контрольных процедур, которые можно применить в конкретных системах и при конкретных обстоятельствах
IAF3	Использовать и применять аудиторские приемы, включая аналитический обзор, выборку, СААТ, и другие подходящие приемы, и поддерживать документацию, связанную с функцией аудита
IAF4	Описать процесс планирования и оценки рисков в среде проведения аудита
IAF5	Обсудить применение системного аудита и аудита финансовых систем и счетов
IAF6	Провести аудит соответствия законодательству
IAF7	Обсудить роль проведения аудита ценности за деньги и отличить его от операционного аудита
IAF8	Описать роль аудитора по отношению к мошенничеству
IAF9	Доложить руководству об аудиторских обнаруженных фактах
IAF10	Провести аудиты проектов, финансируемых донорами, включая те, которые финансирует ЕС

¹ Пример из СИПФА: Обучение внутреннему аудиту в Словении, май 2006 г.

II. Корпоративное управление и контроль

Широкие цели обучения состоят в том, чтобы обеспечить знания и умения для того, чтобы:

- ▶ Описать процесс корпоративного управления и систем, структур, сетей, правил и процедур, которыми оно достигается, как в собственной организации студента, так и в международной практике;
- ▶ Описать основы государственного внутреннего финансового контроля в организации государственного сектора, его вклад в хорошее корпоративное управление, и его связь с функцией внутреннего аудита;
- ▶ Описать, как риски управляются для того, чтобы достичь хорошего корпоративного управления;
- ▶ Описать законодательную и регуляторную базу, и более широкую среду, в которой функционирует организация;
- ▶ Критически сравнить эту базу с наилучшей международной практикой;
- ▶ Вкратце описать макроэкономический процесс планирования, и как он связан с формулированием политики и реализацией, финансовым планированием и бюджетным процессом;
- ▶ Критически оценить процесс подготовки бюджета, включая подготовку бюджетов по результатам и деятельности, и процессом бюджетного контроля внутри организации;
- ▶ Связать бюджеты по результатам и бюджеты по деятельности с традиционными финансовыми бюджетами на основе взносов.

Более детальные цели обучения такие:

GC1	Обсудить концепции подотчетности, честности, этики, прозрачности и общественного блага, и как они связаны с концепцией хорошего корпоративного управления
GC2	Описать базу корпоративного управления и ее связь с бухгалтерским учетом и проведением аудита, включая цикл подотчетности
GC3	Указать характерные черты управления в государственном секторе, и среду, в которой функционируют учреждения государственного сектора, в контексте их собственной организации и страны
GC4	Сделать обзор деятельности правительства, включая определение политики, выполнение политики, планирование, бюджетный процесс и бюджетный контроль, и как определяются и управляются риски
GC5	Описать главные положения Конституции и более широкую законодательную базу в стране, включая постановления Казначейства
GC6	Описать соответствующие элементы законодательства и объяснить их применение в отношении бухгалтерского учета и проведения аудита в государственном секторе
GC7	Описать характер внутреннего контроля, обязательств руководства за внутренний контроль и роль других действий в процессе внутреннего контроля
GC8	Сделать обзор роли и функции внутреннего и внешнего аудита, и роли аудиторских комитетов

III. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность в государственном секторе

Широкие цели обучения состоят в том, чтобы обеспечить знания и умения для того, чтобы:

- ▶ Описать роль бухгалтерского учета в организации государственного сектора, включая его роль по отношению к снижению уровня бедности, борьбе с коррупцией и другим главным целям политики;
- ▶ Описать роль Карты счетов (КС) и ее связь с системами национальных счетов, включая, если необходимо Европейскую систему национальных и региональных счетов (1195 ESA) и Систему национальных счетов (1993 SNA); и Правительственную финансовую статистику (GFS); и описать структуру КС в использовании в собственной организации студента;
- ▶ Вкратце описать роль стандартов бухгалтерского учета в бухгалтерском учете в государственном секторе и как эти стандарты применяются в определенной стране.

Более детальные цели обучения такие:

PSA1	Описать роль бухгалтерского учета, включая учет средств и финансовой отчетности в организации государственного сектора
PSA2	Указать основные концепции бухгалтерского учета, которые подкрепляют производство информации бухгалтерского учета
PSA3	Описать бухгалтерское отношение к основному капиталу и изнашиванию, и сделать различие между капиталом и текущими расходами и доходами
PSA4	Описать использование записей в журнале, использование счетов переходящих сумм и исправление ошибок, роль контрольных счетов
PSA5	Описать форму и цель первичных финансовых ведомостей
PSA6	Объяснить роль Карты счетов (КС) в системах бухгалтерского учета и структуру иллюстративной КС
PSA7	Описать Системы национальных счетов (SNA) и Генеральной финансовой статистики (GFS) и их связь с финансовым бухгалтерским учетом
PSA8	Описать роль стандартов бухгалтерского учета и органы, которые устанавливают стандарты

IV. Продвинутое обучение проведению внутреннего аудита

Широкие цели обучения состоят в том, чтобы обеспечить знания и умения для того, чтобы:

- ▶ Возглавлять и управлять командами внутренних аудиторов;
- ▶ Планировать задания по внутреннему аудиту;
- ▶ Пересматривать и контролировать работу команды внутреннего аудита;
- ▶ Критически оценивать роль и использование стандартов проведения внутреннего аудита и наилучшей международной практики, и трактовать и применять детальные требования тех стандартов;
- ▶ Устанавливать и поддерживать эффективные рабочие отношения с функцией внешнего аудита;
- ▶ Давать гарантии руководству и донорам касательно надлежащего использования предоставленных ими средств;
- ▶ Управлять, поддерживать и развивать эффективные рабочие отношения с клиентскими департаментами;
- ▶ Возглавлять и управлять специализированными, чувствительными и тяжелыми аудиторами, например, аудиторами капитальных расходов и контрактов, проведение аудита в ИТ-среде и судовыми аудиторами, связанными с возможным мошенничеством или коррупцией;
- ▶ Содействовать функционированию, управлению и развитию функции внутреннего аудита в более широком контексте корпоративного управления;
- ▶ Определить и оценить риски и оценить степень, до которой ими соответствующим образом управляют;
- ▶ Провести аудиты деятельности.

Более детальные цели обучения такие:

AIA1	Описать роль внутреннего аудита, его связь с управлением и его вклад в достижение эффективного государственного внутреннего финансового контроля
AIA2	Описать роль стандартов проведения внутреннего аудита, включая стандарты качества и применять эти стандарты к работе внутреннего аудита в государственном секторе
AIA3	Описать текущие подходы к управлению, планированию и завершению аудита, включая подходы к планированию аудита на основании рисков
AIA4	Провести аудиты грантов, донорских средств и фондов развития
AIA5	Описать важность эффективного управления клиентских отношений и объяснить, как достичь этого в контексте внутреннего аудита в государственном секторе
AIA6	Описать роли внутреннего и внешнего аудита и управления эффективными рабочими отношениями между ними
AIA7	Обсудить использование проведения операционного аудита и аудита ценности за деньги в государственном секторе
AIA8	Описать, как подходить к выполнению и управлению расследованием мошенничества и других чувствительных вопросов
AIA9	Обсудить роль внутреннего аудита по отношению к корпоративному управлению
AIA10	Обсудить подход аудита к проведению аудита в ИТ-среде

V. Управление функцией внутреннего аудита

Широкие цели обучения состоят в том, чтобы обеспечить знания и умения для того, чтобы:

- ▶ Функционировать как эффективные члены команд, подразделений и департаментов;
- ▶ Управлять командами и индивидуальными членами команд, чтобы достичь цели команды;
- ▶ Взаимодействовать и эффективно общаться с коллегами, используя подходящие приемы, чтобы повлиять на конфликт и управлять конфликтом;
- ▶ Эффективно принимать участие в процессе набора персонала;
- ▶ Устанавливать цели и оценивать деятельность;
- ▶ Обеспечивать качество услуг внутреннего аудита;
- ▶ Составлять планы обучения и развития.

Более детальные цели обучения такие:

МIA1	Описать роль руководства в государственных службах, включая отношения между избранными представителями и оплачиваемыми должностными лицами
МIA2	Описать конкретные вопросы, которые возникают в управлении командами профессионалов
МIA3	Описать, что способствует эффективным группам в организации, и обсудить роль индивидуальных различий и персоналий в управлении людьми
МIA4	Обсудить роль программного и проектного управления и описать типические подходы к программному и проектному управлению в государственном секторе, включая Цикл управления проектом и Подход логической матрицы
МIA5	Описать главные школы мысли по отношению к мотивации, и объяснить, как эти идеи могут быть применены на рабочем месте
МIA6	Описать роль руководства и обсудить текущие мысли о том, что способствует появлению эффективных руководителей в организации государственного сектора
МIA7	Описать роль делегирования в выполнении работы, и объяснить, как эффективно делегировать
МIA8	Выбрать подходящий стиль влияния и описать, как управлять конфликтом в контексте подготовки аудиторских рекомендаций
МIA9	Описать текущие подходы к управлению качеством и как измерять и проводить мониторинг качества услуг по внутреннему аудиту
МIA10	Обсудить факторы, которые учитываются при введении и управлении изменениями в организации государственного сектора и навести примеры применения этих факторов на практике
МIA11	Описать современные подходы к установлению целей, оценке деятельности и развитию штата, включая тренинг и коучинг
МIA12	Перечислить процессы, привлеченные к набору, сохранению, переводу на другую работу и переобучению штата

VI. Проведение аудита деятельности руководства

Широкие цели обучения состоят в том, чтобы обеспечить знания и умения для того, чтобы:

- ▶ Описать, как системы используются для создания, анализа и интерпретации информации о затратах;
- ▶ Критически оценить руководителей в части использования информации о затратах;
- ▶ Описать структуру и функционирование систем для бухгалтерского учета, финансовой отчетности и отчетности о деятельности;
- ▶ Описать, как руководители готовят бюджеты в рамках ограничений и требований местной политики и практики;
- ▶ Критически оценить системы для подготовки отчетов о бюджетном контроле, и как эти отчеты сообщаются, анализируются и трактуются руководителями и другими заинтересованными сторонами;
- ▶ Критически оценить функционирование систем для управления рабочего капитала;
- ▶ Критически оценить функционирование систем Казначейского Управления;
- ▶ Критически оценить функционирование систем управления активами.

Более детальные цели обучения такие:

AMP1	Объяснить роль управленческого учета и его связь с финансовым учетом
AMP2	Объяснить роль информации о затратах в управленческом процессе
AMP3	Описать современные подходы к классификации затрат и применить их в контексте государственного сектора
AMP4	Описать роль поведения затрат в управленческом учете и проанализировать поведение затрат в конкретных ситуациях
AMP5	Сделать различие между прямыми затратами и непрямыми затратами и применить это отличие на практике
AMP6	Описать характерные черты калькуляции себестоимости с полным распределением затрат, маржинальной системы калькуляции, нормативной системы расчетов и калькуляция себестоимости на основании деятельности, и проиллюстрировать их использование, ссылаясь на практически примеры.
AMP7	Описать главные переживания, которые учитываются при разработке и развитии систем бухгалтерского учета, и объяснить использование комплексного программного обеспечения, включая системы интегрированной финансовой и управленческой информации в процессе бухгалтерского учета правительства
AMP8	Объяснить роль и цель бюджетного процесса и его связь с макроэкономическим планированием и основами расходов в среднесрочной перспективе
AMP9	Объяснить разные формы бюджетов, включая бюджеты на основании вклада, выхода и деятельности, и критически оценить их использование в организациях государственного сектора
AMP10	Описать и критически оценить бюджетный процесс в организации государственного сектора
AMP11	Описать различия между системами кассового бухгалтерского учета и учета по начислениям
AMP12	Описать управление рабочего капитала, использование прогнозов денежного оборота и роль казначейского управления в организации государственного сектора
AMP13	Обсудить роль управления активами в организации государственного сектора
AMP14	Описать главные шаги в разработке и развитии систем бюджетного процесса, бухгалтерского учета, управленческой информации и контроля

ССЫЛКИ

- BALTACI, Mustafa and YILMAZ, Serdar, 2006**, Keeping an Eye on Subnational Governments: World Bank Institute Working Paper, Washington D.C., USA
- CHANNEL, Wade, 2005**, Lessons not learned: Problems with western Aid for Law Reform in Post communist Countries”, Carnegie Paper no 57, <http://www.carnegieendowment.org> Washington, USA
- COHEN, Alain-Gérard, 2005**, Contrôle Interne et Audit Publics. L.G.D.J. Paris, France
- de KONING, Robert, 1999**, “PIfC in the context of European Union Enlargement”, SIGMA Public Management Forum vol. 6 (Nov/Dec 1999), Paris, France
- de KONING, Robert, 2005** “CHU: Its role and function” in Report on Internal Control Systems in Applicant Countries”, pp 4-7, SIGMA Newsletter Update Issue no. 9: Audit and Control (June 2005), Paris, France.
- ECA, 2006**, European Court of Auditors “Special Report concerning twinning as the main instrument to support institution-building in applicant countries” of June 2006 in. OJ 2003/C 167/02 (July 2003).
- EFCO Contact Group, 2000**, “Internal Control Self-assessment” Conference Document 14A/00 of the 4th Contact Group for European Financial Control Organisations, October 20001, Berlin, Germany
- EFCO Contact Group, 2001**, “Discussion paper on Risk Management” Conference Document 06/01 of the 4th Contact Group for European Financial Control Organisations, October 2001, Tallinn, Estonia
- EFCO Contact Group, 2001**, “PIfC versus Financial Inspection in Public Administration” Conference Document 05/01 of the 4th Contact Group for European Financial Control Organisations, October 2001, Tallinn, Estonia
- GRAY, Cheryl; HELLMAN, Joell and RYTERMAN, Randi, 2004**, Anticorruption in Transition 2: Corruption in enterprise-State Interactions in Europe and central Asia 1999-2002, World Bank, Washington D.C., USA
- GUPTA, Parveen, 1991**, “Chaldaeian and Mesopotamian, Chinese and Indian, Greek and Roman Civilisations” in the Internal Auditor of June 1991, Florida, USA.
- HEPWORTH, Noel, 2003**, “Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government” in Public Money Management, January 2003, CIPFA, UK,
- HEPWORTH, Noel, 2006**, “Modern risk based approach in the public sector” internal audit; www.cipfa.org.uk
- LAMOND, Elizabeth, 1890**, Walter of Henley’s Husbandry, Longmans, Green & Co. 1890, (<http://links.jstor.org>), London, UK
- LINGEN, Jan-Pieter, 2004** “Commission’s Management of the Preparation for Accession in the Area of Financial Control: An outsider’s View” in the CHU2 working document of November 2004,

- LITTLETON, A.C., 1933/1966, *Accounting Evolution to 1900*. Russell & Russell, New York, USA
- MERCHAN, Francisco, 2002. "Risk Management at the European Commission". <http://forum.europa.eu.int/Members/irc/budg>
- MoF, 2000, Dutch Ministry of Finance, Government Audit Policy Directorate, "Government Governance" paper of November 2000, The Hague, Netherlands
- MoF, 2004, Dutch Ministry of Finance, DG State Budget, Final Report of the Project Quality Plan audit function in State service of November 2004, pp 19, The Hague, Netherlands
- MUIS, Jules. "International Conference: Meet Your Colleague". May 13–14, 2004 organised by the Ministry of Finance, Netherlands. Distributed at the conference
- NAO, 2006, National Audit Office, NAO Audit Committee: "Self-assessment Checklist". May 2006., <http://www.nao.org.uk/guidance/checklists>, London, UK
- PEFA, 2005, World Bank, PEFA Secretariat in "Public Financial Management Performance Measurement Framework" of June 2005 www.pefa.org, Washington, USA
- PRATLEY, Alan, 1997 "Financial Control and Audit in the European Union". SIGMA Paper Nr 19, pp 145, 1996 (www.oecd.org/dataoecd) Paris, France.
- ROSE-ACKERMAN, Susan, 1999, *Corruption and Government*, Yale University, Connecticut, USA
- SIGMA, 1996, "Management Control in Modern Government Administrations: Some Comparative Practices". SIGMA Paper no.4, 1996 (www.oecd.org/dataoecd), Paris, France.
- SIGMA, 2002, "Co-operation of SAIs with Parliamentary Audit Committees: Executive Summary", SIGMA Paper no 33 of 9 December 2002, (www.oecd.org/dataoecd), Paris, France
- SIHAG, S. Balbir, 2004, "Kautilya on the scope and methodology of accounting, organisational design and the role of ethics in India" in the *Accounting Historians Journal* of December 2004. Ohio, USA
- SIMMONY, Marc, 2002, "Le Contrôle Financier Public dans le cadre de l'Union Européenne de son élargissement". *Revue Française de Finances Publiques* no.77, Paris, France.
- SOCOJA, Pierre-Christian, 2005, "Un palmarès de la corruption?". *Le Monde* du 5 Novembre 2005, Paris, France
- STONE, Willard, 1969, "Antecedents of the Accounting Profession" in the *Accounting Review*, vol 44 n° 2 of April 1969, <http://links.jstor.org/journals>.
- Transparency International, 2006, *Transparency International Corruption Perception Index 2005*. www.transparency.org

Picture credits:

All pictures in the book were taken by the author.

Translated by:

Ruslana Rudnitska

Cover design, Layouts & DTP by:

Edo Milavec, MV d.o.o., Postojna, Slovenia