

УДК 351.72:341.233.111

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ISSAI И INTOSAI GOV: СТРУКТУРА, СОДЕРЖАНИЕ И ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ ВЫСШИМИ ОРГАНАМИ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

М.В. Мельник

Заслуженный деятель науки РФ, д-р экон. наук, профессор, профессор кафедры аудита и контроля
Финансового университета при Правительстве РФ (Москва)

Рассматриваются миссия, цели, структура и новые инициативы Международной организации высших органов финансового контроля INTOSAI, приводится рамочная структура стандартов INTOSAI и раскрывается их содержание.

Ключевые слова: высшие органы финансового контроля, INTOSAI, стандарты INTOSAI и проблемы их внедрения.

Высшим органам финансового контроля (ВОФК) приходится принимать все новые и новые вызовы времени. Сегодня это, прежде всего, преодоление последствий и усвоение уроков мирового финансового кризиса. Внешний аудит государственного сектора экономики служит делу повышения стабильности финансового управления государством путем контроля целесообразности, законности, экономичности, эффективности и результативности государственных расходов. Цель всех мероприятий такого рода одна – повысить доверие граждан к государственным институтам и администрации.

Наследуя реализованную еще в монархических государствах идею установления внешнего финансового контроля за государственными доходами и расходами, государственный аудит становится важнейшим инструментом реализации участия граждан (избирателей, налогоплательщиков) в прямом или косвенном управлении государственными ресурсами (финансовыми, материальными, интеллектуальными).

В результате осознания общности целей, задач, функций ВОФК в начале 1950-х гг. возникла идея создания Международной организации высших органов финансового контроля (International Organisation of Supreme Audit Institutions, INTOSAI) [1].

INTOSAI была образована в 1953 г. представителями ВОФК 34 государств на первом конгрессе, проведенном на Кубе. Сегодня в ее состав входят ВОФК 189 государств, Европейский суд аудиторов и 4 ассоциированных члена [2].

INTOSAI является автономной, независимой, неполитической неправительственной организацией, созданной в качестве постоянного института для обмена идеями и опытом в сфере внешнего аудита между ВОФК государств мира. Организация имеет консультативный статус при Экономическом и социальном совете ООН. Девиз организации – *Experientia mutua omnibus prodest* («Взаимный обмен опытом приносит пользу

всем»)¹, а ее штаб-квартира расположена в Вене, где функционирует секретариат организации (он создан на базе Rechnungshof – ВОФК Австрии). Официальные рабочие языки: английский, арабский, испанский, немецкий и французский.

В своей деятельности INTOSAI руководствуется Лимской декларацией основных принципов осуществления аудита (1977 г.), содержащей общие философские и концептуальные подходы к деятельности ВОФК, а также Мексиканской декларацией независимости ВОФК (2007 г.).

Высший орган INTOSAI – Международный конгресс INTOSAI, объединяющий действительных и ассоциированных членов организации, собирается каждые три года. Созыв Конгресса и руководство им осуществляет глава ВОФК того государства, где проходит заседание.

В периоды между конгрессами Управляющий совет организует работу, направленную на достижение целей INTOSAI. В Управляющий совет входят 18 членов: 7 – в силу занимаемой должности, а 11 членов выбираются Конгрессом на 6 лет из числа руководителей ВОФК.

Генеральный секретариат оказывает помощь Правлению и комитетам при выполнении их задач и организует практическую деятельность в периоды между конгрессами. В вопросах финансового планирования, бюджета, администрирования Генеральный секретариат сотрудничает с Финансово-административным комитетом, образованным Конгрессом. Генеральный секретариат возглавляет Генеральный секретарь INTOSAI, который является президентом австрийского Rechnungshof. В Вене также работает Директор по стратегическому планированию INTOSAI.

В INTOSAI действуют следующие региональные организации [3]:

OLACEFS – Организация высших органов контроля государственных финансов Латинской Америки и Карибского региона (создана в 1965 г.).

¹ В некоторых документах и научных работах девиз переводится на русский язык как «Обмен опытом обогащает всех» или «Совместный опыт обогащает всех».

AFROSAI – Организация африканских высших органов контроля государственных финансов (создана в 1976 г.).

ARABOSAI – Арабская организация высших органов контроля государственных финансов (создана в 1976 г.).

ASOSAI – Азиатская организация высших органов контроля государственных финансов (создана в 1978 г.).

SPASAI – Ассоциация высших органов контроля государственных финансов Южно-Тихоокеанского региона (создана в 1987 г.).

CAROSAI – Организация высших органов контроля государственных финансов Карибского региона (создана в 1988 г.).

EUROSAI – Европейская организация высших органов контроля государственных финансов (создана в 1990 г.).

Комитеты INTOSAI образуются Конгрессом и координируют деятельность многочисленных подкомитетов, комиссий, рабочих групп по выполнению поставленных конгрессом задач. Среди них:

- Комитет по профессиональным стандартам (отв. – ВОФК Дании):

- подкомитет (ПК) по разработке руководств по финансовому аудиту (отв. – ВОФК Швеции);

- ПК по аудиту соответствия (отв. – ВОФК Норвегии);

- ПК по аудиту эффективности (отв. – ВОФК Бразилии);

- ПК по стандартам внутреннего контроля (отв. – ВОФК Бельгии);

- ПК по учету и отчетности (отв. – ВОФК Канады);

- специальная группа по прозрачности и отчетности (отв. – ВОФК Франции);

- специальная рабочая группа по контролю качества аудита (отв. – ВОФК Новой Зеландии).

- Комитет по повышению потенциала (отв. – ВОФК Марокко):

- ПК 1 – содействие работе по повышению потенциала членов INTOSAI (отв. – ВОФК Великобритании);

- ПК 2 – развитие консультационных услуг (отв. – ВОФК Перу);

- ПК 3 – содействие внедрению передовых методов работы и обеспечению качества посредством добровольных независимых функциональных обзоров (отв. – ВОФК Германии).

- Комитет по обмену опытом (отв. – ВОФК Индии):

- рабочая группа (РГ) по государственному долгу (отв. – ВОФК Мексики);

- РГ по аудиту информационных технологий (отв. – ВОФК Индии);

- РГ по контролю за охраной окружающей среды (отв. – ВОФК Эстонии);

- РГ по приватизации, экономическому регулированию и государственно-частному партнерству (отв. – ВОФК Великобритании);

- РГ по оценке программ (отв. – ВОФК Франции);

- РГ по борьбе с международным отмыванием денег и коррупцией (отв. – ВОФК Перу);

- РГ по аудиту помощи при катастрофах (отв. – Европейская счетная палата);

- РГ по ключевым национальным индикаторам (отв. – ВОФК России);

- РГ по расходам и отдаче от ВОФК (отв. – ВОФК ЮАР);

- РГ по стратегии связи INTOSAI (отв. – Генеральный секретариат INTOSAI / ВОФК Австрии);

- временная РГ по финансовому кризису (отв. – ВОФК США).

- Финансово-административный комитет (отв. – ВОФК Саудовской Аравии):

- 5 членов с правом голоса (представители Саудовской Аравии, США, КНР, Норвегии, Венесуэлы);

- члены по должности (Генеральный секретарь INTOSAI, ВОФК Венгрии);

- временная РГ по донорской помощи (отв. – ВОФК США);

- временная РГ по разработке Стратегического плана INTOSAI на 2011–2016 гг. (отв. – ВОФК США).

К сфере деятельности соответствующих комитетов также относится *Инициатива по развитию INTOSAI (IDI)* и *International Journal of Government Auditing* [4].

В Стратегическом плане INTOSAI сформулированы четыре стратегические цели, отражающие насущные потребности и приоритеты членов INTOSAI; по каждой из целей утверждены их координаторы.

- Стратегическая цель № 1 «Профессиональные стандарты» (отв. – ВОФК Ливии). Разработка и внедрение стандартов ISSAI и INTOSAI GOV – приоритетное направление деятельности INTOSAI, которое обеспечивает наращивание потенциала ВОФК посредством продвижения этих стандартов в странах – членах INTOSAI при неукоснительном соблюдении суверенного права каждого из членов самостоятельно принимать решения по применению данных стандартов с учетом действующего национального законодательства.

- Стратегическая цель № 2 «Повышение потенциала» (отв. – ВОФК США). Речь идет прежде всего о повышении потенциала ВОФК за счет освоения знаний, совершенствования навыков, создания структур и разработки методов работы, повышающих эффективность ВОФК. INTOSAI предоставляет заинтересованным ВОФК доступ к передовому опыту (лучшим практикам) других контрольных организаций. INTOSAI также имеет возможность накапливать, анализировать и распространять полезную информацию среди своих членов, способствовать проведению мероприятий, направленных на укрепление институциональных возможностей ВОФК.

- Стратегическая цель № 3 «Обмен опытом» (отв. – ВОФК Индии). Одной из задач INTOSAI является организация совместной работы с членами INTOSAI по повышению качества аудита государственного сектора путем продвижения принципов добросовестного управления, включая подотчетность, прозрачность и принципиальность. Стратегический план включает мероприятия, осуществляемые INTOSAI в целях эффективного обмена знаниями, информацией, опытом и усиления связей с международными профессиональными организациями аудиторов. Ключевым условием успеха в этой области является открытость членов INTOSAI, их желание участвовать в совместной работе и обмене знаниями и опытом с другими организациями.

- Стратегическая цель № 4 «Модель международной организации» (отв. – ВОФК Саудовской Аравии).

Данная цель должна обеспечить создание сети, необходимой для того, чтобы организационная структура и деятельность INTOSAI как можно более полно соответствовали трем первым целям. Реализация цели должна быть направлена на то, чтобы INTOSAI содействовала эффективным методам работы своих структур и региональных организаций, оказывала поддержку Руководящему комитету в сферах управления, обучения и отчетности.

В соответствии со своим девизом INTOSAI активно выступает за сильные, независимые и многопрофильные ВОФК и содействует воплощению в жизнь принципов добросовестного управления посредством разработки и поддержания актуальности стандартов INTOSAI (ISSAI и INTOSAI GOV), которые, в свою очередь, служат основой для разработки и внедрения высоких профессиональных стандартов национальными ВОФК.

INTOSAI распространяет свои стандарты среди региональных организаций. Примером тому служит проект 2009 г., реализованный Комитетом INTOSAI по профессиональным стандартам при участии EUROSAI: «Повышение осведомленности о международных стандартах высших органов финансового контроля». Благодаря этому проекту INTOSAI удалось впервые представить свои стандарты и директивы (на четырех иерархических уровнях ISSAI и INTOSAI GOV) и таким образом передать членам EUROSAI полезные инструменты внедрения ISSAI в своих странах. Важность проведенного семинара состояла в том, что Комитет по профессиональным стандартам INTOSAI смог перейти от разработки стандартов и директив к внедрению и актуализации этих нормативных документов [5].

Достаточно активно INTOSAI работает со Счетной палатой (СП) РФ – высшим органом финансового контроля России, являющимся членом Управляющего совета INTOSAI, наблюдателем в Управляющем совете EUROSAI, членом ASOSAI. Кроме того, на протяжении многих лет СП РФ активно участвует в работе комитетов (рабочих групп) INTOSAI по аудиту государственного долга, аудиту информационных технологий, контролю за охраной окружающей среды, по приватизации, экономическому регулированию и государственно-частному партнерству, по борьбе с международным отмыванием денег и коррупцией, по расходам и отдаче от ВОФК, по глобальному финансовому кризису, а также в работе группы INTOSAI по ключевым национальным индикаторам (показателям), в которой СП РФ исполняет председательские функции².

СП РФ содействует практическому внедрению стандартов и рекомендаций INTOSAI в нашей стране. Ее коллективно осуществляется перевод и профессиональное редактирование стандартов. Кроме того, СП РФ практикует проведение совместных контрольных мероприятий с коллегами из зарубежных стран. В соответствии с общепринятой мировой практикой стандартизации контрольной деятельности СП РФ разрабатывает стандарты внешнего государственного финансового контроля на базе стандартов INTOSAI [6].

Стандарты INTOSAI прежде всего ориентированы на унификацию и повышение эффективности деятельности ВОФК, а также на развитие международного сотрудничества во всех приоритетных для ВОФК областях, в том числе в области стандартизации [7].

Стандартизация государственного финансового контроля (аудита) – объективно необходимый процесс, который в современных условиях приобретает исключительную актуальность. Во-первых, в целях обеспечения устойчивого социально-экономического развития (СЭР) стран и их территорий при бюджетных ограничениях, приобретших всеобщий характер (последствия кризиса), необходим действенный финансовый контроль (аудит), который, в свою очередь, является одной из функций публичного управления СЭР, ориентированного на эффективное использование бюджетных средств и государственной собственности. Как отмечают некоторые эксперты, организация государственного финансового контроля (аудита) в большинстве стран мира не в полной мере соответствует современным требованиям и стандартам, что не исключает в дальнейшем ухудшение состояния бюджета и возникновение финансовых кризисов со всеми вытекающими отсюда последствиями. Государство и его бюджетная политика должны свести этот риск к минимуму. Во-вторых, с развитием процесса глобализации ужесточаются условия вхождения стран в мировую экономику, что побуждает их соблюдать международные стандарты. Прежде всего это относится к международным требованиям унификации национальных стандартов финансовой отчетности, аудита и государственного финансового контроля (МСФООС, МСА, INTOSAI и др.). Каждой стране необходимо взять из международных стандартов все то разумное, существенное, апробированное практикой, без чего не может сложиться и успешно функционировать национальная система государственного финансового контроля [8].

Стандарты INTOSAI разработаны в соответствии с декларациями, принятыми в Лиме и Токио, а также на основе отчетов и докладов, одобренных различными конгрессами INTOSAI, и отчета группы экспертов при ООН по вопросу финансовых ревизий в развивающихся странах. Все это привело к консенсусу среди ВОФК, являющихся членами INTOSAI, по поводу признания стандартов ISSAI и INTOSAI GOV высокопрофессиональными; более того, было принято решение, чтобы при проведении ревизий международных институтов (в том числе институтов развития) соблюдались именно стандарты INTOSAI. Интерпретация и толкование стандартов INTOSAI отнесены к компетенции Международного конгресса INTOSAI [7].

В международных стандартах ВОФК, разработанных INTOSAI (таблица), нашли отражение фундаментальные принципы организации упорядоченной и профессиональной работы органов государственного контроля (аудита).

Рамочная структура ISSAI строится на основе четырехуровневой иерархии.

Уровень 1: Основные положения.

Уровень 2: Необходимые условия работы ВОФК.

² Из выступления А.Н. Семиколенных (зам. Председателя СП РФ) на первом заседании Организационного совета Комитета INTOSAI по обмену опытом // Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации. 2009. № 4 (136).

Международные стандарты ВОФК: общий обзор*

Код	Наименование на английском языке	Наименование на русском языке
Уровень 1 – Основные положения		
ISSAI 1	The Lima Declaration	Лимская декларация (1977 г.)
Уровень 2 (ISSAI 10–90) – Необходимые условия работы ВОФК		
ISSAI 10	Mexico Declaration on SAI Independence	Мексиканская декларация о независимости ВОФК (2007 г.)
ISSAI 11	Guidelines and Good Practices Related to SAI Independence	Методическое руководство и лучшие практики обеспечения независимости ВОФК (2007 г.)
ISSAI 20	Principles of Transparency and Accountability	Принципы прозрачности и подотчетности (2010 г.)
ISSAI 21	Principles of Transparency and Accountability – Principles and Good Practices	Принципы прозрачности и подотчетности. Лучшие практики (2010 г.)
ISSAI 30	Code of Ethics	Этический кодекс (1998 г.)
ISSAI 40	Quality Control for SAIs	Контроль качества работы ВОФК (2008 г.)
ISSAI 50–90 (не разработаны)	–	–
Уровень 3 (ISSAI 100–999) – Основополагающие принципы аудита		
ISSAI 100	Basic Principles in Government Auditing	Основные принципы аудита в государственном секторе (1998 г.)
ISSAI 200	General Standards in Government Auditing and Standards with Ethical Significance	Общие принципы (1998 г.)
ISSAI 300	Field Standards in Government Auditing	Стандарты выполнения проверок на местах (1998 г.)
ISSAI 400	Reporting Standards in Government Auditing	Стандарты отчетности (1998 г.)
ISSAI 500–900 (не разработаны)	–	–
Уровень 4 (ISSAI 1000–8999) – Методические указания по организации аудита		
<i>Общие методические указания (ISSAI 1000–4999)</i>		
ISSAI 1000–2999	General Auditing Guidelines on Financial Audit	Методические указания по финансовому аудиту (на основе Международных стандартов аудита ISA)
ISSAI 3000–3999	General Auditing Guidelines on Performance Audit	Методические указания по аудиту эффективности
ISSAI 4000–4999	General Auditing Guidelines on Compliance Audit	Методические указания по аудиту соответствия
<i>Специальные методические указания (ISSAI 5000–8999)</i>		
ISSAI 5000–5099	Guidelines on International Institutions	Специальные методические указания по международным организациям
ISSAI 5100–5199	Guidelines on Environmental Audit	Специальные методические указания по аудиту в сфере охраны окружающей среды
ISSAI 5200–5299	Guidelines on Privatisation	Специальные методические указания по аудиту приватизации
ISSAI 5300–5399	Guidelines on IT-audit	Специальные методические указания по аудиту информационных технологий
ISSAI 5400–5499	Guidelines on Audit of Public Debt	Специальные методические указания по аудиту государственного долга
ISSAI 5500–5599	Guidelines on Audit of Disaster – Related Aid	Специальные методические указания по аудиту средств, выделяемых на преодоление и ликвидацию последствий катастроф
ISSAI 5600–5699	Guidelines on Peer Reviews	Специальные методические указания по проведению «экспертизы равных»
Методические указания INTOSAI по принципам добросовестного управления (INTOSAI GOV 9000–9999)		
INTOSAI GOV 9100–9199	Internal Control	Внутренний контроль
INTOSAI GOV 9200–9299	Accounting Standards	Стандарты бухгалтерской отчетности

* По: [2; 3].

Уровень 3: основополагающие принципы аудита.

Уровень 4: методические указания по организации аудита.

Каждому документу ISSAI присвоен код из одного – четырех знаков. Количество знаков указывает на уровень документа. К первому уровню относится Лимская декларация 1977 г., заложившая фундаментальные принципы INTOSAI. Декларация имеет статус основного стандарта не только потому, что она стала первым руководящим документом, утвержденным INTOSAI, но и потому, что в ней находят отражение ключевые принципы внешнего контроля, в том числе принцип независимости контролирующей организации. По мере снижения уровня стандартов их рекомендации становятся более конкретными и «приземленными». К самому низкому, четвертому уровню относятся методологические указания по проведению аудита в его конкретных разновидностях: финансовый аудит, аудит соответствия, аудит эффективности, аудит приватизации, аудит государственного долга.

Необходимо отметить, что в рамочной структуре стандартов существуют еще не присвоенные коды, предназначенные для будущих документов. Так, в составе ISSAI 3000–3999, посвященных аудиту эффективности, основные документы обозначены кодами 3000 и 3100, а остальные коды данной группы зарезервированы. В общей сложности структура ISSAI включает сегодня 84 документа [9].

Стандарты следует рассматривать в контексте специфической правовой, конституционной и иной ситуации, в которой функционирует конкретный ВОФК. Остановимся подробнее на некоторых стандартах, начав с базового.

ISSAI 100 Basic Principles in Government Auditing – Основные принципы аудита в государственном секторе [2; 10].

В данном стандарте сформулированы базовые понятия, логические принципы и требования, которые способствуют развитию аудиторских стандартов и содействуют аудиторам в подготовке их заключений и отчетов, в частности в ситуациях, которые не охватываются специальными стандартами.

Аудиторские стандарты должны соответствовать принципам аудита. Кроме того, они обеспечивают базовый уровень рекомендаций аудитору при определении пределов выполнения действий и процедур в ходе проведения аудита. Аудиторские стандарты содержат критерии или эталон для сравнения и определения качества результатов аудита.

Основные принципы аудита сформулированы следующим образом:

– ВОФК нужно принимать во внимание необходимость соблюдения аудиторских стандартов INTOSAI по всем существенным вопросам. Отдельные стандарты могут являться неприменимыми к некоторым видам деятельности конкретных ВОФК, в частности к неаудиторской деятельности. ВОФК необходимо определять, какие именно стандарты применимы к соответствующему виду деятельности и как обеспечить высокое качество работы аудиторов (специалистов) при их применении;

– ВОФК следует самостоятельно оценивать ситуации, возникающие в ходе проведения аудита в государственном секторе;

– по мере роста общественного сознания требования к публичной подотчетности лиц или организаций, управляющих государственными активами, становятся все более очевидными; таким образом, имеется необходимость в формировании и эффективном функционировании процесса составления и представления отчетности;

– разработка в рамках государственного аппарата надлежащих систем предоставления информации, контроля, оценки и отчетности способствует обеспечению прозрачности. Руководство несет ответственность за точность и достаточность формы и содержания финансовой отчетности и иной информации;

– уполномоченным органам власти необходимо обеспечить распространение международных стандартов бухгалтерского учета, финансовой отчетности и раскрытия информации, удовлетворяющей потребности государственного аппарата, а проверяемым организациям – разрабатывать конкретные цели и задачи по повышению эффективности деятельности, достижение которых возможно измерить в конкретных показателях;

– последовательное применение приемлемых стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности должно повлечь за собой представление надлежащей информации о финансовом состоянии и результатах деятельности;

– наличие адекватной системы внутреннего контроля минимизирует риск ошибок и нарушений;

– нормативные правовые акты должны обеспечить содействие проверяемым экономическим субъектам в поддержании и обеспечении доступа ко всей релевантной информации, требуемой для всеобъемлющей оценки их деятельности;

– вся аудиторская деятельность должна находиться в рамках мандата полномочий ВОФК;

– ВОФК следует работать над совершенствованием методов проведения аудита и средств измерения показателей, характеризующих его качество.

Дальнейшее изложение стандартов в данной статье построено в соответствии с Рамочной структурой ISSAI.

ISSAI 1000 General Introduction to the INTOSAI Financial Audit Guidelines – Общее введение в рекомендации INTOSAI по проведению финансового аудита (2010 г.) [2; 11].

Рекомендации INTOSAI по проведению финансового аудита предназначены для содействия проведению финансового аудита организаций государственного сектора. Они дают практические рекомендации по применению Международных стандартов аудиторской деятельности (МСА), подготовленных Комитетом по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (IAASB Международной федерации бухгалтеров, IFAC).

INTOSAI участвует в разработке указанных стандартов путем участия в рабочих группах IAASB, ответственных за разработку новых стандартов и пересмотр существующих.

Основная цель Рекомендаций INTOSAI по финансовому аудиту – обеспечение членов INTOSAI подробным пакетом рекомендаций по проведению аудита финансовой отчетности организаций государственного сектора.

Основополагающие принципы INTOSAI содержат обладающие преимущественным действием принципы по проведению ВОФК аудиторских проверок. Применяя детальные предписания МСА в части, относящейся к финансовому аудиту, проводимому ВОФК, а также разрабатывая практические примечания, в которых рассматриваются особые условия финансового аудита организаций государственного сектора, INTOSAI обеспечивает наличие подробного пакета рекомендаций по финансовому аудиту, которые могут использоваться всеми ВОФК в рамках любой государственной системы (применительно к любому уровню государственной власти).

В зависимости от мандата полномочий аудитора или от законодательства, регламентирующего деятельность ВОФК, Рекомендации INTOSAI по финансовому аудиту могут применяться к аудиторским проверкам организаций частного сектора, когда последние участвуют в предоставлении государственных услуг или используют государственные финансы (например, в случае участия организации частного сектора в государственно-частном партнерстве, а также если такая организация является получателем субсидий или грантов).

ISSAI 1210 Agreeing the Terms of Audit Engagements – Практические рекомендации к МСА 210 «Согласование условий проведения аудита» (2010 г.) [2; 12] рассматривает:

- предварительные условия для проведения аудита;
- согласование условий проведения аудита;
- согласование изменений в условиях аудита.

ISSAI 1240 The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements – Практические рекомендации к МСА 240 «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности» (2010 г.) [2; 13] содержит дополнительные рекомендации для аудиторов государственного сектора в отношении:

- общих вопросов данной темы, включая раскрытие терминов и определений;
- профессионального скептицизма;
- коммуникаций между членами рабочей группы;
- процедур оценки рисков;
- выявления и оценки рисков существенного искажения информации по причине мошенничества;
- реагирования (с учетом оцененных рисков) на факты существенного искажения информации по причине мошенничества;
- оценки аудиторских доказательств;
- невозможности аудитора продолжать проверку;
- контактов с руководством проверяемой организации;
- контактов с регулирующими и правоохранительными органами.

В частности, в ISSAI 1240 раскрывается, как положения МСА 315 «Оценка системы внутреннего контроля проверяемой организации» и МСА 330 «Аудиторские

процедуры в отношении оцененных рисков» могут применяться в отношении рисков существенного искажения финансовой отчетности (информации) по причине мошенничества.

ISSAI 1250 Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements – Практические рекомендации к МСА 250 «Учет законодательства и нормативных актов при проведении аудита финансовой отчетности» (2010 г.) [2; 14] раскрывает следующие вопросы:

- общие положения;
- аудиторская проверка соблюдения законов и норм;
- отчетность по установленным фактам несоответствия или их признакам.

Проверка соблюдения законодательства и нормативных правовых актов в государственном секторе часто предполагает более широкий охват, чем предусмотрено в МСА 250, поэтому на аудиторов могут быть возложены дополнительные обязанности для выражения особого мнения о соблюдении проверяемой организацией законодательства и нормативных актов.

ISSAI 1260 Communication with those Charged with Governance – Практические рекомендации к МСА 260 «Сообщение результатов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями» (2007 г.) [2; 15] включает дополнительные рекомендации для аудиторов государственного сектора в отношении:

- общих вопросов данной темы;
- содержания термина «высшее руководство»;
- содержания передаваемой информации;
- процесса передачи информации.

Одна из основных целей данного стандарта состоит в том, чтобы подчеркнуть важность эффективной двухсторонней коммуникации между аудиторами и лицами аудируемой организации, наделенными руководящими полномочиями.

ISSAI 1300 Planning an Audit of Financial Statements – Практические рекомендации к МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» (2007 г.) [2; 16] содержит дополнительные рекомендации для аудиторов государственного сектора в отношении:

- общих вопросов данной темы;
- задач и сроков планирования;
- предварительных действий при проведении аудиторской проверки;
- действий по составлению плана;
- специфики небольших организаций;
- документального оформления;
- дополнительных факторов при проведении первичной аудиторской проверки;
- особенностей деятельности аудиторов государственного сектора в форме судебных органов.

В стандарте рассматривается ответственность аудитора при планировании аудита финансовой отчетности в условиях повторяющихся проверок, а также приводятся примеры вопросов (аналогично приложению к МСА 300), которые аудитор может учитывать при определении общей стратегии аудита.

ISSAI 1315 Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment – Практические рекомендации к МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения информации посредством изучения организации и условий ее деятельности» (2007 г.) [2; 17] содержит дополнительные рекомендации в отношении:

- общих вопросов данной темы;
- процедур оценки рисков;
- необходимого понимания организации и условий ее деятельности, включая систему ее внутреннего контроля;
- выявления и оценки рисков существенного искажения информации.

ISSAI 1320 Materiality in Planning and Performing an Audit – Практические рекомендации к МСА 320 «Принцип существенности при планировании и проведении аудиторской проверки» (2010 г.) [2; 18] содержит дополнительные рекомендации по следующим вопросам:

- общие положения;
- понятие существенности в контексте аудита;
- определение существенности и существенной эффективности при планировании аудиторской проверки;
- внесение изменений в план и программу аудита по мере проведения аудиторской проверки.

В стандарте отмечается, что при определении существенности для целей планирования в государственном секторе учитываются как количественные, так и качественные характеристики.

INTOSAI GOV 9100 Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – Рекомендации по стандартам внутреннего контроля в государственном секторе (2004 г.) [2; 19].

Его содержание:

- введение;
- основные понятия и определения;
- элементы системы внутреннего контроля (контрольная среда, оценка рисков, процесс и процедура внутреннего контроля, информация и коммуникации, наблюдение и мониторинг);
- роли и обязанности (менеджмента, аудиторов, штатных сотрудников);
- примеры контрольных мероприятий в системе внутреннего контроля.

В документе сформулированы требования к структуре и содержанию внутреннего контроля и приводится базовый эталонный уровень для оценки состояния внутреннего контроля в субъекте государственного сектора (сектора государственного управления).

Внутренний контроль в организациях государственного сектора рассматривается в INTOSAI в контексте их специфических особенностей (то есть в контексте задач таких организаций по реализации социальных либо политических целей), включая использование ими государственных средств; их участие в бюджетном процессе; сложность их деятельности, которая требует соблюдения баланса между традиционными ценностями (законность, добросовестность, прозрачность и др.) и современными управленческими ценностями (эффективность и результативность), а также требование соответствующей государственной подотчетности.

INTOSAI GOV 9130 Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – Further Information on Entity Risk Management – Рекомендации по стандартам внутреннего контроля для государственного сектора – дополнительная информация об управлении рисками организации (2007 г.) [2; 20].

В структуре документа две главы. В первой раскрывается сущность концепции управления рисками организации (ERM COSO), во второй подробно рассмотрены компоненты системы управления рисками и подчеркивается необходимость использования модели ERM COSO и других аналогичных моделей в системе внутреннего контроля в целях минимизации рисков и максимального увеличения благоприятных возможностей.

Надо отметить, что INTOSAI GOV 9130 предназначен не для замены Рекомендаций по стандартам внутреннего контроля в государственном секторе, а, скорее, для использования в качестве сопутствующей, дополнительной информации к указанным стандартам, если государства-участники считают это приемлемым.

INTOSAI – Рекомендации по связям и коммуникациям [2; 21].

Поскольку связь и коммуникации являются жизненно важным условием успеха INTOSAI, ее задачей является позиционирование внутренней и внешней связи и коммуникаций как стратегических функций, которые существенным образом влияют на эффективность работы ВОФК. Задача данных Рекомендаций – формирование принципов связей и коммуникаций, соблюдение которых обеспечивает поддержание значимости и имиджа INTOSAI, популяризацию ее позиций, миссии и задач среди членов организации и других заинтересованных лиц.

Каждый ВОФК по своему усмотрению оптимальным образом применяет данные Рекомендации с учетом собственной структуры и ситуации, учитывая необходимость реализации общих задач повышения активности и эффективности связей и коммуникаций.

Рекомендации INTOSAI по связям и коммуникациям отражают стратегическую цель, задачи, определение заинтересованных лиц, средств связи для обеспечения внутренних и внешних коммуникаций в целях наглядной демонстрации принципов работы и надлежащего уровня деятельности организации и ее участников (членов), а также для повышения роли INTOSAI и ее участников в качестве независимых, компетентных и эффективных ВОФК, действующих на благо и в интересах всего общества, обеспечивая при этом прозрачность, подотчетность и поддержание доверия.

Данные Рекомендации INTOSAI базируются на Коммуникационной политике INTOSAI и изначально направлены на:

- улучшение свободного обращения информации, идей, опыта и знаний между членами INTOSAI;
- развитие открытого взаимного обмена информацией между членами INTOSAI;
- обеспечение доступа к своевременной, точной и полезной информации о деятельности INTOSAI;
- обеспечение информирования ВОФК о собственной деятельности, а также доступности INTOSAI для всех ее членов и иных заинтересованных лиц;

- развитие базовых принципов открытости и прозрачности коммуникаций и обеспечение объективности, своевременности, ясности и понятности связей;
- формирование четкого и скоординированного подхода к внешним коммуникациям в целях обеспечения непротиворечивости и надлежащего уровня в целом;
- обеспечение соответствия всех видов связи и коммуникаций миссии, девизу, принципам и стратегическому плану INTOSAI;
- развитие эффективного институционального обмена информацией по вопросам публичного аудита в секторе государственного управления, а также значимости INTOSAI и ВОФК.

После утверждения рамочной структуры стандартов на XX Конгрессе INTOSAI в 2010 г. было завершено формирование полного набора стандартов ISSAI и INTOSAI GOV. Сегодня перед национальными организациями стоит задача внедрения указанных стандартов. Именно поэтому на последнем Конгрессе членами INTOSAI была единодушно подписана Южно-Африканская декларация по международным стандартам высших органов финансового контроля, которая содержит следующие обязательства [22]:

- усилить работу по повышению осведомленности об ISSAI и INTOSAI GOV на глобальном, региональном и национальном уровнях;
- применять ISSAI в соответствии с полномочиями ВОФК, национальным законодательством и другими действующими национальными стандартами;
- использовать ISSAI при анализе результатов текущей деятельности и выдаче инструкций аудиторам;
- обмениваться опытом, лучшими практиками и методиками внедрения ISSAI и INTOSAI GOV с лицами и организациями, ответственными за разработку и пересмотр указанных стандартов.

Для надлежащего выполнения продекларированных обязательств предпринимаются многочисленные шаги, направленные на внедрение ISSAI и INTOSAI GOV в практику государственного финансового контроля. Остановимся на некоторых из них.

1. Проект повышения осведомленности о стандартах

Добиться наиболее полного внедрения и применения ISSAI и INTOSAI GOV – главная цель Комитета по профессиональным стандартам INTOSAI. Особое место в этой работе занимает Проект повышения осведомленности об ISSAI, в рамках которого начато проведение интересных мероприятий в сотрудничестве с Инициативой по развитию INTOSAI (IDI) и семью региональными рабочими группами. Цель проекта – повысить понимание важности ISSAI и INTOSAI GOV национальными ВОФК, способствовать их адаптации и применению с учетом конкретных обстоятельств каждой страны.

В соответствии с поставленными задачами Комитет по профессиональным стандартам INTOSAI на конференциях и конгрессах проводит презентации различных стандартов, разъясняет их цели и содержание, способствуя тем самым дальнейшему внедрению и расширению применения ISSAI.

В целях интенсификации кампании по повышению осведомленности о международных стандартах ВОФК Руководящий совет INTOSAI объявил тему «Внедрение

и применение ISSAI и INTOSAI GOV» одной из главных задач своей деятельности в 2011 и 2012 гг.

2. Проект гармонизации ISSAI

Разработка стандартов ISSAI (особенно в таких областях, как ревизия счетов, аудит эффективности и контроль соответствия требованиям стандартов) в последние годы велась особенно интенсивно, так что внутренняя логика стандартов порой нарушалась. Поэтому Комитет по профессиональным стандартам INTOSAI начал работу по гармонизации разработанных стандартов. Проект гармонизации стандартов следует рассматривать в качестве меры по поддержанию и усилению статуса INTOSAI как стандартизирующей инстанции. Планируется завершить гармонизацию ISSAI на различных уровнях их применения не позже чем к следующему Конгрессу INTOSAI, который должен состояться в 2013 г.

3. Проект IDI по внедрению ISSAI

IDI находится в процессе разработки полной программы обучения, направленной на продвижение внедрения и применения ISSAI и INTOSAI GOV. В реализацию этой программы планируется активно вовлекать региональные рабочие группы INTOSAI. IDI – самый широкомасштабный из всех реализованных до сих пор проектов – будет в значительной мере финансироваться Всемирным банком.

Другим актуальным вопросом, требующим внимания, является укрепление прозрачности и подотчетности ВОФК и повышение их роли в борьбе с коррупцией. Данный вопрос был рассмотрен на III Конференции EUROSAI – ARABOSAI, которая прошла в марте 2011 г. в Объединенных Арабских Эмиратах. Встреча состоялась вскоре после успешного завершения XX Конгресса INTOSAI в Йоханнесбурге. Более 40 делегаций ВОФК смогли поделиться друг с другом ценным опытом по теме Конференции [23].

Транспарентность и подотчетность – два основополагающих принципа, которыми должно руководствоваться современное государство. Ключевую роль в контроле соблюдения этих принципов в управлении государственными финансами играют ВОФК. В нашем быстро меняющемся мире ВОФК должны учиться вовремя перестраивать свою деятельность для решения новых задач, связанных с усилением демократических институтов и обеспечением добросовестного управления. В частности, ВОФК обязаны заботиться о повышении эффективности своей деятельности за счет использования новых механизмов, прежде всего механизмов связи с общественностью [24].

По результатам Конференции была утверждена Декларация Абу-Даби, заложившая основы для более тесного сотрудничества между регионами, в частности для идентификации путей взаимного обогащения в деле внедрения ISSAI и на поприще борьбы с коррупцией.

В ходе предварительных обсуждений с участием нескольких ВОФК стало очевидным, что, несмотря на наличие достаточного количества документов, регламентирующих деятельность ВОФК, разобраться в имеющейся информации бывает не просто. К примеру, некоторые положения документа XX Конгресса INTOSAI, в котором определяются такие понятия, как ценность и польза ВОФК, могут представлять сложность для практического внедрения с учетом ISSAI 20 и 21 по развитию потенциала. Создание упорядоченной информационной архитектуры на базе уже имеющихся докумен-

тов может иметь больший смысл, чем разработка новых. Ряд документов для этой цели приводится в Приложении к Декларации Абу-Даби.

Кроме того, на Конференции отмечалось, что проблеме борьбы с мошенничеством и коррупцией уделяется недостаточно внимания, поскольку стандарты посвящены в большей мере оценочным аспектам аудита, а не процедурам инспектирования и расследования, которые, тем не менее, входят в обязанность многих ВОФК.

На первом заседании Конференции обсуждались два главных условия, выполнение которых может позволить ВОФК перейти в вопросе транспарентности от слов к делу: опубликование ВОФК полной информации о собственной деятельности (согласно ключевым положениям ISSAI 20 и 21) и готовность к тому, чтобы «открыть свои двери» для проведения «экспертизы равных».

Перед началом работы Конференции был проведен опрос, позволивший пролить свет на степень транспарентности деятельности ВОФК. Из результатов опроса выяснилось [23, с. 55], что ВОФК постепенно внедряют в свою деятельность различные показатели транспарентности, однако в деле применения механизмов реализации этих показателей все еще имеются неиспользованные резервы.

Делегаты III Конференции EUROSАI – ARABOSAI в Абу-Даби:

1. Единогласно поддержали призыв к ВОФК, содержащийся в Южно-Африканской декларации INTOSAI:

– использовать ISSAI в качестве общей системы координат в организации государственного контроля (аудита);

– провести оценку своей эффективности и внедрять ISSAI и INTOSAI GOV в соответствии с имеющимися полномочиями, национальным законодательством и действующими нормативами.

2. Признали, что внедрение ISSAI 20 «Принципы транспарентности и подотчетности высших органов финансового контроля» является основополагающим условием признания ВОФК как независимого органа, ценного и полезного для граждан своей страны.

3. Присоединились к Концепции повышения осведомленности, принятой на XX Конгрессе INTOSAI.

4. Высоко оценили инициативы и деятельность комитетов, рабочих, специальных и проектных групп INTOSAI, а также IDI по разработке практических руководств и участию в этом процессе региональных рабочих групп и отдельных ВОФК.

Сообщество ВОФК EUROSАI – ARABOSAI выразило заинтересованность в активизации усилий по направлениям:

– содействие дальнейшему распространению документов по развитию ВОФК, включая стандарты, руководства INTOSAI и другие документы, разработанные на региональном и национальном уровнях;

– определение силами обеих региональных рабочих групп INTOSAI лучших путей внедрения и применения ISSAI по транспарентности и подотчетности ВОФК, содействия интенсификации борьбы с коррупцией, продвижения принципа добросовестности с учетом ценных достижений Рабочей группы INTOSAI по борьбе с коррупцией и легализацией незаконных доходов;

– поиск практических путей взаимной поддержки обеих региональных рабочих групп в продвижении принципов, провозглашаемых в Декларации Абу-Даби [23].

На новом этапе региональные рабочие группы INTOSAI стремятся ко все более тесному сотрудничеству и гармонизации своей деятельности в соответствии с международными стандартами INTOSAI. Это сотрудничество предполагает регулярный обмен знаниями и информацией. Несмотря на различие полномочий и возможностей, ВОФК разных стран готовы участвовать в совместных рабочих программах, прибегать к «экспертизе равных», искать новые пути для наиболее полного внедрения ISSAI, разрабатывать общие подходы в таких вопросах, как борьба с мошенничеством и коррупцией.

Литература

1. Мельник М.В. Эволюция государственного финансового контроля и аудита // Сибирская финансовая школа. 2011. № 6. С. 178–183.

2. URL: <http://www.intosai.org/> (дата обращения: 10.11.2012).

3. URL: <http://www.riigikontroll.ee/Globaalnekoost%C3%B6%C3%B6/INTOSAI/tabid/155/language/ru-RU/Default.aspx> (дата обращения: 10.11.2012).

4. Фадейкина Н.В., Мельник М.В., Ядыкина Е.Ю. Международные стандарты высших органов финансового контроля и практика их применения. Новосибирск: САФБД, 2012. 154 с.

5. Мозер Й. «Experienta mutua omnibus prodest»: Лозунг и руководство к действию // EUROSАI. 2010. № 16. С. 64–67.

6. Иванова Е.И., Мельник М.В., Шлейников В.И. Аудит эффективности в рыночной экономике: учеб. пособие / под ред. С.И. Гайдаржи. М.: КноРус, 2007. 317 с.

7. Воронин Ю.М., Мешалкина Р.Е. Стандартизация финансового контроля: Россия и мировой опыт. М.: Финансовый контроль, 2003. 204 с.

8. Столяров Н.С. Проблемы стандартизации финансового контроля // Аудит и финансовый анализ. 2006. № 4. С. 6–9.

9. Энгельс Д. Целевая группа «Профессиональные стандарты»: Первые шаги по продвижению международных стандартов ISSAI в Европе // EUROSАI. 2011. № 17. С. 100–103.

10. ISSAI 100 – Основные принципы аудита в государственном секторе. URL: http://www.logos-pro.com/INTOSAI/issai_100.htm (дата обращения: 11.11.2012).

11. ISSAI 1000 – Общее введение в рекомендации INTOSAI по проведению финансового аудита. URL: http://www.logos-pro.com/INTOSAI/issai_1000.htm (дата обращения: 11.11.2012).

12. ISSAI 1210 – Практические рекомендации к MCA 210 «Согласование условий проведения аудита». URL: http://www.logos-pro.com/INTOSAI/ISSAI%201210_Ru.htm (дата обращения: 17.11.2012).

13. ISSAI 1240 – Практические рекомендации к MCA 240 «Обязанности аудитора в рамках аудита финансовой отчетности в отношении мошенничества». URL: http://www.logos-pro.com/INTOSAI/issai_1240.htm (дата обращения: 18.11.2012).

14. ISSAI 1250 – Практические рекомендации к MCA 250 «Анализ законов и норм при проведении аудита финансовой отчетности». URL: http://www.logos-pro.com/INTOSAI/issai_1250.htm

com/INTOSAI/ISSAI%201250_Ru.htm (дата обращения: 10.11.2012).

15. ISSAI 1260 – Практические рекомендации к МСА 260 «Контакт с высшим руководством проверяемой организации». URL: http://www.logos-pro.com/INTOSAI/ISSAI%201260_Ru.htm (дата обращения: 11.11.2012).

16. ISSAI 1300 – Практические рекомендации к МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности». URL: http://www.logos-pro.com/INTOSAI/ISSAI%201300_Ru.htm (дата обращения: 17.11.2012).

17. ISSAI 1315 – Практические рекомендации к МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения информации посредством изучения организации и условий ее деятельности». URL: http://www.logos-pro.com/INTOSAI/ISSAI%201315_Ru.htm (дата обращения: 21.11.2012).

18. ISSAI 1320 – Практические рекомендации к МСА 320 «Принцип существенности при планировании и проведении аудиторской проверки». URL: http://www.logos-pro.com/INTOSAI/ISSAI%201320_Ru.htm (дата обращения: 21.11.2012).

19. INTOSAI GOV 9100 – Рекомендации по стандартам внутреннего контроля в государственном секторе. URL: http://www.logos-pro.com/INTOSAI/intosai_gov_9100.htm (дата обращения: 17.11.2012).

20. INTOSAI GOV 9130 – Рекомендации по стандартам внутреннего контроля для государственного сектора – дополнительная информация об управлении рисками организации. URL: http://www.logos-pro.com/INTOSAI/intosai_gov_9310.htm (дата обращения: 17.11.2012).

21. INTOSAI – Рекомендации по связям и коммуникациям. URL: http://www.logos-pro.com/INTOSAI/communication_guideline.htm (дата обращения: 21.11.2012).

22. Мозер Й. Главная тема INTOSAI в 2011 г.: «внедрение и применение международных стандартов ISSAI и INTOSAI GOV» // EUROSAI. 2011. № 17. С. 129–131.

23. ВОФК ОАЭ. III Конференция EUROSAI – ARABOSAI // EUROSAI. 2011. № 17. С. 54–61.

24. Рекаи Акиель. Задачи по обеспечению прозрачности и подотчетности государственного управления и роль высших органов финансового контроля: Итоги конференции EUROSAI – ASOSAI // EUROSAI. 2011. № 17. С. 62–67.