

# РУКОВОДСТВО GUID 5260

## Управление государственными активами

Руководства ИНТОСАИ издаются Международной организацией высших органов аудита ИНТОСАИ в рамках Системы профессиональной документации ИНТОСАИ. Для получения дополнительной информации посетите сайт [www.issai.org](http://www.issai.org)



ИНТОСАИ

Настоящий документ был разработан до создания Системы профессиональной документации ИНТОСАИ (IFPP) в 2016 году. Таким образом, его формальное назначение может отличаться от более поздних Руководящих принципов аудита ИНТОСАИ.

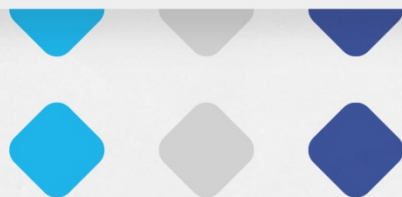


ИНТОСАИ



ИНТОСАИ, 2019 год

- 1) В 2016 году утверждено как Руководство ИНТОСАИ GOV 9160 «Укрепление системы надлежащего управления государственными активами – руководящие принципы реализации»
- 2) В 2019 году с созданием Системы профессиональной документации ИНТОСАИ (IFPP), документ переименован в Руководство GUID 5260 «Управление государственными активами», внесены редакционные изменения



# СОДЕРЖАНИЕ

Список сокращений	5
<b>ВВЕДЕНИЕ</b>	<b>6</b>
<b>1. ОСНОВНЫЕ ТЕРМИНЫ</b>	<b>10</b>
1.1 Подотчетность	10
1.2 Активы	11
1.3 Коррупция	12
1.4 Мошенничество	13
1.5 Надлежащее управление	13
1.6 Честность и неподкупность	17
1.7 Отмывание денег	18
1.8 Управление рисками	18
1.9 Оценка рисков	19
1.10 Заинтересованная сторона	20
1.11 Прозрачность	20
<b>2. Роли и сферы ответственности заинтересованных лиц в рамках укрепления системы надлежащего управления государственными активами</b>	<b>21</b>
2.1 Законодательные и контролирующие органы	21
2.2 Комитеты по аудиту	21
2.3 Правительство	22
2.4 Органы финансовой разведки	22
2.5 Высшие органы аудита	23
2.6 Прочие организации, осуществляющие внешний аудит	24
2.7 Другие заинтересованные стороны	24
2.8 Внутренние аудиторы	24
2.9 Руководители	25
2.10 Сотрудники	25
<b>3. ОЦЕНКА СТАНДАРТОВ НАДЛЕЖАЩЕГО УПРАВЛЕНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫМИ АКТИВАМИ</b>	<b>26</b>
3.1 Система управления активами	26
3.2 Стратегия управления активами	28
3.2.1 План по приобретению активов	29
3.2.2 План по использованию активов	30

3.2.3 План по поддержанию активов	30
3.2.4 План по выбытию активов	30
<b>3.3 План по управлению капитальными активами</b>	<b>31</b>
<b>3.4 Руководство по стратегии и процедурам в области управления активами</b>	<b>32</b>
<b>3.5 Реестр активов</b>	<b>33</b>
<b>3.6 Измерение эффективности</b>	<b>34</b>
<b>3.7 Внешние аудиторы, контролирующие органы и прочие организации, осуществляющие внешний аудит</b>	<b>36</b>
<b>3.8 Внутренний аудит и взаимодействие с внешними аудиторами</b>	<b>37</b>
<b>3.9 Роль внутреннего аудита</b>	<b>38</b>
<b>3.10 Отчет о деятельности ВОА</b>	<b>40</b>
<b>3.11 Отчет о деятельности государственных организаций</b>	<b>41</b>
<b>3.12 Сайт и информирование общественности</b>	<b>41</b>
<b>4. РОЛЬ ВЫСШИХ ОРГАНОВ АУДИТА В УКРЕПЛЕНИИ СИСТЕМЫ НАДЛЕЖАЩЕГО УПРАВЛЕНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫМИ АКТИВАМИ</b>	<b>42</b>
<b>4.1 Базовые требования к ВОА</b>	<b>43</b>
<b>4.2 Принципы надлежащего управления</b>	<b>45</b>
4.2.1 Практическая реализация принципа равноправия	45
4.2.2 Достижение гражданского консенсуса	46
4.2.3 Содействие открытости	46
4.2.4 Оценка эффективности управления кадровыми ресурсами	47
<b>4.3 Жалобы и запросы</b>	<b>47</b>
<b>4.4 Предотвращение конфликтов интересов и прочих случаев ненадлежащего осуществления полномочий</b>	<b>49</b>
4.4.1 Нарушения в процессе законотворчества	49
4.4.2 Избыточная свобода действий государственных служащих и конфликт интересов	49
4.4.3 Отсутствие подотчетности или ее надлежащего применения	50
4.4.4 Слабость средств внутреннего контроля и надзора	51
4.4.5 Слабость системы отчетности	52
4.4.6 Неприменение принципа документирования и отчетности	55
4.4.7 Избыточное использование субподряда и посредников	55
4.4.8 Повышение эффективности системы надлежащего управления посредством вовлечения отдельных должностных лиц	56
4.4.9 Прочие специальные антикоррупционные меры, стимулирующие укрепление системы надлежащего управления государственными активами	57
<b>5. СОДЕЙСТВИЕ НАДЛЕЖАЩЕМУ УПРАВЛЕНИЮ ПОСРЕДСТВОМ УПРАВЛЕНИЯ РИСКАМИ</b>	<b>59</b>
<b>ПРИЛОЖЕНИЕ: СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ</b>	<b>62</b>

## Список сокращений

МСА – Международные стандарты аудита

ИНТОСАИ – Международная организация высших органов аудита; ИВА – Институт внутренних аудиторов; ВОА – Высший орган аудита

ПОД – противодействие отмыванию денег

РГБК – Рабочая группа по борьбе с коррупцией и легализацией средств, полученных незаконным путем

COSO – Комитет организаций-спонсоров Комиссии Тредвея

ЭиТО – эксплуатация и техническое обслуживание

ФАТФ – Группа разработки финансовых мер

ОФР – орган финансовой разведки

СОУД – Спецификация основных условий договора; УРП – Управление рисками предприятия; КР – Кадровые ресурсы

ИУП – Институт управления проектами

ПУКА – План по управлению капитальными активами

РУК – Руководство по политике и процедурам в области управления активами

## ВВЕДЕНИЕ

Международная организация высших органов аудита (ИНТОСАИ) является автономной, независимой, профессиональной и неполитической организацией, которая предоставляет площадку для обсуждения государственными аудиторами всего мира вопросов, представляющих взаимный интерес, и позволяет им оставаться в курсе последних событий в мире аудита, других применимых профессиональных стандартов и передовых методов<sup>1</sup>. Для выполнения своей миссии ИНТОСАИ организует работу для достижения четырех стратегических целей: (1) Подотчетность и профессиональные стандарты, (2) Нарращивание институционального потенциала, (3) Обмен знаниями и услуги в области знаний и (4) Образцовая международная организация.

Поскольку высшие органы аудита (ВОА) играют основную роль в аудите правительственных счетов и операций, а также в обеспечении рационального финансового управления и общей подотчетности своих правительств, ИНТОСАИ поощряет сотрудничество, совместную работу и постоянное совершенствование ВОА через обмен идеями и опытом. Такой обмен знаниями может включать предоставление контрольных показателей, анализ передового опыта, разработку руководств по аудиту и проведение исследований по вопросам, представляющим взаимный интерес. В этом заключается суть Стратегической цели ИНТОСАИ 3 «Обмен знаниями и услуги в области знаний», в рамках которой создается Рабочая группа по борьбе с коррупцией и легализацией средств, полученных незаконным путем (РГБК).

Тем самым, усилия Рабочей группы по борьбе с коррупцией и легализацией средств, полученных незаконным путем, поддерживают один из стратегических приоритетов ИНТОСАИ: «Содействие борьбе против коррупционной деятельности». Коррупционная деятельность представляет собой глобальную проблему, которая создает угрозу для надлежащего управления государственными средствами, функционирования юридической системы и процветания граждан страны, создавая угрозу для социальной безопасности и препятствуя снижению уровня бедности<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> ИНТОСАИ (октябрь 2010 г.) *Стратегический план на 2011-2016 годы*

<sup>2</sup> Более широкое определение термина «коррупционная деятельность» представлено в комментариях к Индексу восприятия коррупции, составляемому международной неправительственной организацией «Транспэрэнси Интернешнл» (Transparency International).

Учитывая, что главная задача ВОА состоит в том, чтобы определить, расходовались ли бюджетные средства экономично и эффективно в соответствии с существующей нормативно-правовой базой, их вклад в борьбу с коррупцией заключается в личном примере и выполнении обязательств по обеспечению прозрачности и предотвращению коррупции через аудит правительственных органов. Основной целью ВОА является контроль за управлением деятельностью государственных органов и предотвращение ненадлежащего использования государственных активов, а также мошеннической и коррупционной деятельности с использованием таковых. Проводимые ВОА аудиты обеспечивают прозрачность, делают риск очевидным, укрепляют элементы внутреннего контроля, тем самым предотвращая коррупцию в соответствии с духом Конвенции Организации Объединенных Наций против коррупции<sup>3</sup>.

Для эффективного предотвращения коррупционных проявлений и борьбы с ними ИНТОСАИ требуются ВОА, которые располагают эффективными механизмами воздействия, характеризуются независимостью и применяют multidisciplinary подходы. Для достижения этой цели и стимулирования надлежащего управления ИНТОСАИ обеспечивает обновленную систему профессиональных международных стандартов, имеющую отношение к задачам и потребностям своих ВОА-членов и заинтересованных лиц.

Руководство GUID 5260 «Управление государственными активами» является документом, который был разработан Рабочей группой ИНТОСАИ по борьбе с коррупцией и легализацией средств, полученных незаконным путем, в свете последствий глобального финансового кризиса и после признания необходимости осуществления руководящих указаний, касающихся роли ВОА в усилении неподкупности, прозрачности, подотчетности и в содействии надлежащему управлению государственными активами в государственных структурах.

Базовая концепция «надлежащего управления» подразумевает существование предварительного условия для устойчивого развития общества и государства. Она означает компетентное управление ресурсами страны и государственными задачами в форме, которая является правильной, прозрачной, подотчетной, равноправной и учитывает потребности людей. Поэтому осуществление принципов надлежащего управления создает среду, не благоприятствующую коррупции или иному неэтичному поведению и не создающую условий для них. Хотя на правительствах лежит большая ответственность за создание такой среды, проблемы управления меняются от страны к стране, и решения проблем управления должны подбираться индивидуально. Каждый ВОА играет ключевую роль в деле обеспечения надлежащего государственного управления.

В этом смысле управление активами является неотделимым элементом надлежащего управления как в государственном, так и в частном секторах. Оно должно ориентироваться на стратегическое, корпоративное и финансовое планирование структуры и быть включено в него.

<sup>3</sup> Конвенция Организации Объединенных Наций против коррупции, Нью-Йорк, 2004 г., <http://www.unodc.org/unodc/en/treaties/CAC/> [доступ: 03.08.2015 г.].

Можно предположить, что существует необходимость улучшения навыков управления государственными ресурсами для надлежащего использования государственных активов.

Используя международный опыт, Рабочая группа борьбе с коррупцией и легализацией средств, полученных незаконным путем, определила несколько общих руководящих принципов, позволяющих ВОА улучшить надлежащее руководство государственными активами. Настоящий документ содержит сведения о данных принципах и методах, которые ВОА могут применять для их реализации.

Цель настоящего руководства — оказать содействие в оценке сильных и слабых сторон текущих практик в области управления государственными активами, применимых ВОА, а также представить рекомендации по их улучшению. Руководство состоит из шести глав.

В первой главе («Основные термины») дается определение терминам, относящимся к ключевым вопросам, рассматриваемым в рамках настоящего Руководства. Дополнительно описываются охват и принципы надлежащего руководства.

Во второй главе («Роли и сферы ответственности заинтересованных лиц в рамках укрепления системы надлежащего управления государственными активами») определяются все участвующие стороны и их главные роли. Кроме того, приводятся сведения о координации совместной деятельности и коммуникациях между официальными заинтересованными сторонами. Данная глава используется для описания компетенций заинтересованных сторон, оценки сильных и слабых сторон системы координации их деятельности, а также для определения будущих проблем.

В третьей главе («Оценка стандартов надлежащего управления государственными активами») читателя знакомят с различными доступными механизмами или возможными мерами, которые могут быть использованы соответствующими заинтересованными лицами при оценке и принятии мер, направленных на повышение основных показателей или продвижение принципов надлежащего управления государственными активами. Таким образом, данная глава содержит рекомендации по продвижению подотчетности объектами аудита и вовлечению их в последующее взаимодействие с соответствующими заинтересованными сторонами.

В четвертой главе («Роль Высших органов аудита в укреплении системы надлежащего управления государственными активами») определяет ряд специфических ролей и обязательств ВОА. В этой главе освещаются также вопросы излишней свободы действий государственных чиновников и управления конфликтами интересов.

Пятая глава («Содействие надлежащему управлению посредством управления рисками») посвящена важности содействия принципам надлежащего управления посредством внедрения системы управления рисками в государственных учреждениях.



Настоящее руководство не включает ссылки на национальные законодательные и нормативные акты ввиду большого количества стран — участниц ИНТОСАИ.

В руководстве делается упор на создании общего фронта борьбы с коррупцией посредством эффективного поощрения институциональной осведомленности, стандартов, стратегий и передовых практик с учетом полномочий, прав и возможностей высших органов аудита. Это представляет собой систему, которую ВОА используют для реализации действий высшего органа аудита, принимая во внимание этические стандарты или этический кодекс государственных структур, а также их социальную ответственность, исходя из того, что каждая государственная организация должна нести полную ответственность за управление собственными государственными активами.

В нем устанавливаются базовые и общие принципы, на основании которых организации, ведущие деятельность в различных странах, могут разрабатывать стандарты, учитывающие специфические требования соответствующей юрисдикции. Руководство не предоставляет детально разработанных методов работы, процедур и практик для повышения неподкупности, прозрачности, подотчетности и надлежащего управления государственными активами. К области ответственности каждого ВОА относятся разработка дополнительных конкретных стратегий в отношении данных вопросов, учитывая предоставляемый ему полномочия и нормативную базу соответствующей страны, а также культурный контекст.

# 1

## ОСНОВНЫЕ ТЕРМИНЫ

### 1.1 ПОДОТЧЕТНОСТЬ

Подотчетность предполагает, что физические лица, органы и организации (государственные, частные и общественные) отвечают за надлежащее исполнение своих полномочий. Исходя из этого широкого определения, следует принять во внимание две концепции:

- Принцип подотчетности реализуется в рамках процесса, обеспечивающего ответственность государственных органов и их отдельных сотрудников за принимаемые решения и меры, включая деятельность по расходованию государственных средств и все аспекты ведения деятельности и соблюдения применимых законодательных и нормативных актов в области управления государственными средствами, а также достижение целей их деятельности.
- Подотчетность – это обязательство, возлагаемое на частное или юридическое лицо, проходящее аудиторскую проверку, для того чтобы показать, что и частное, и юридическое лица управляли доверенными им средствами в соответствии с условиями, на которых эти средства были предоставлены.

При рассмотрении вопросов, связанных с управлением государственными активами, подотчетность определяется как обязательства физических или юридических лиц, в том числе государственных предприятий и корпораций, которым доверены государственные ресурсы, по которым они отвечают в рамках возложенной на них бюджетной, налоговой, управленческой и программной ответственности и отчитываются перед теми, кто возложил на них данную ответственность.

В теории, согласно «Руководству по антикоррупционной деятельности простым языком» от 2009 года, разработанному организацией «Транспэрэнси Интернешнл», существуют три формы подотчетности: диагональная, горизонтальная и вертикальная<sup>4</sup>.

- При диагональной подотчетности граждане используют правительственные институты для лучшего понимания действий государства, в результате чего они вовлекаются в процесс нормотворчества, формирования бюджета, отслеживания расходов и прочую деятельность.
- При горизонтальной подотчетности государственные служащие работают в условиях ограничений и надзора или системы «сдержек и противовесов» со стороны других государственных ведомств (например, высших органов аудита, судов, омбудсмена, центральных банков), которые могут поставить под сомнение и, в конце концов, применить меры карательного характера против служащего за неподобающее поведение.
- При вертикальной подотчетности государственный служащий отчитывается перед избирателями или гражданами в ходе выборов, через свободную прессу, активное гражданское общество и прочие подобные каналы.

В данном контексте ВОА представляет собой ключевой механизм в рамках горизонтальной системы, сфокусированный на проведении аудита деятельности государственных чиновников и учреждений, несущих ответственность за управление государственными активами.

## 1.2 АКТИВЫ

Термин «активы» относится к любым объектам, имеющим экономическую ценность, которыми владеет физическое или юридическое лицо. «Активы являются ресурсом, который контролируется организацией в результате прошедших событий и который, как ожидает организация, принесет в будущем экономические блага»<sup>5</sup>. Активы могут принимать различную форму: финансовую, материальную или нематериальную. Вне зависимости от конкретной формы активов, существуют, как правило, два руководящих принципа определения сущности актива: это объект, имеющий определенную ценность (выраженную в форме будущих экономических благ или потенциала оказания услуг) в течение полезного срока его использования, а также это ресурс, находящийся под контролем предприятия в результате ранее свершившихся событий. Некоторые активы, например, информация, могут не иметь никакой экономической ценности, однако, их надлежащая охрана может иметь наивысшую важность (например, конфиденциальная государственная информация).

<sup>4</sup> Руководство по антикоррупционной деятельности простым языком, «Транспэрэнси Интернешнл», 2009 г. См. также: Внедрение принципа горизонтальной подотчетности в государственных институтах: Как демократический режим может бороться с коррупцией и превышением полномочий, Национальный фонд развития демократии США.

<sup>5</sup> Международный стандарт учета в государственном секторе IPSAS 1 - Представление финансовой отчетности, опубликован Советом по международным стандартам финансовой отчетности (IASB).

Структурированная оценка актива(ов) организации нацелена на получение информации об эффективности, например, определение коэффициента использования активов и функциональность. Решения, принимаемые ответственными сотрудниками после анализа результатов оценки, учитываются в рамках стратегии по управлению активами организации.

В отчете о финансовом положении организации отражаются все активы, включая те, которые характеризуются вероятностью получения экономических благ или потенциалом предоставления услуг такой организацией. В соответствии с принципами метода начислений активы имеют стоимость и ценность, которые могут быть измерены с получением надежных результатов.

Исходя из вышеизложенного, государственные активы также являются финансовыми, материальными или даже нематериальными ресурсами, от которых ожидается получение экономических благ в будущем. Тем не менее, концепция релевантности таких активов явным образом отличает их от активов частных компаний. Эта ситуация возникает в связи с тем фактом, что управление государственными активами предполагает участие заинтересованных лиц, располагающих полномочиями в определенной юрисдикции (например, муниципальные органы, органы штата, провинции или федеральные органы), а также учитывает ожидания граждан. Государственные активы обязательно подразумевают концепцию общественного интереса.

## 1.3 КОРРУПЦИЯ

По мнению ООН, единого общепризнанного определения коррупции не существует. Например, в Конвенции ООН по борьбе с коррупцией не содержится никакого определения коррупции, а лишь перечисляются некоторые определенные типы или проявления коррупции<sup>6</sup>. Всемирный банк определяет коррупцию как злоупотребление государственными средствами и/или полномочиями на государственных должностях в целях получения личной или политической выгоды<sup>7</sup>.

Понятие «коррупция» имеет более узкий аспект в отличие от «государственного управления», и зачастую под ней понимается злоупотребление государственной властью или доверием для получения личной выгоды. Две данные концепции обнаруживают тесную взаимосвязь, то есть при отсутствии эффективной системы государственного управления появляются более мощные стимулы для коррупции, и ее масштабы растут. Таким образом, продвижение надлежащего управления содействует борьбе с коррупцией. Осуществляются взаимодополняющие мероприятия, обеспечивающие адресную борьбу с коррупцией, например, повышение уровня информированности общественности и усиление правоприменения законодательства в сфере борьбы с коррупцией<sup>8</sup>.

<sup>6</sup> Комплект инструментальных средств ООН по борьбе с коррупцией, 3-е издание. Управление ООН по наркотикам и преступности (UNODC), 2004 г. Доступно по ссылке: [www.undoc.org/documents/corruption/publications\\_toolkit\\_sep04.pdf](http://www.undoc.org/documents/corruption/publications_toolkit_sep04.pdf), p. 10 [доступ: 03.08.2015 г.].

<sup>7</sup> <http://www1.worldbank.org/publicsector/anticorrupt/corruptn/cor02.htm> [доступ: 03.08.2015 г.].

<sup>8</sup> З. Добровольский, *Доверие, коррупция и мошенничество* [в:] Б. Козуч, З. Добровольский (редакторы), *Как создать доверительный фонд. Организационная перспектива*, Peter Lang GmbH, Франкфурт-на-Майне, 2014 г., стр. 120.

## 1.4 МОШЕННИЧЕСТВО

Мошенничество<sup>9</sup> – преднамеренное действие одного или нескольких лиц из руководящего состава, наделенных руководящими полномочиями, работников или третьих лиц, включающее обман для получения несправедливого или незаконного преимущества. Индикаторы риска мошенничества – события или условия, отражающие побуждающий мотив, или принуждение к совершению мошенничества, или создание возможности совершения мошенничества.

## 1.5 НАДЛЕЖАЩЕЕ УПРАВЛЕНИЕ

В соответствии с терминологией ОЭСР государственное управление предполагает осуществление политических, экономических и административных полномочий, необходимых для достижения национальных интересов<sup>10</sup>. Управление представляет собой процесс принятия решений и реализации принятых решений. Государственное управление предполагает осуществление полномочий с целью обеспечения достижения государственными учреждениями (как правило, являющимися организациями) своих установленных целей.

Надлежащее государственное управление можно определить как осуществление полномочий или прав, включая политические, экономические или какие-либо иные полномочия, необходимые для управления ресурсами и делами государства при соблюдении принципов справедливости, равноправия, открытости, этичности и отсутствия ущемления прав отдельных лиц. Оно включает в себя механизмы, процессы и институты, через которые граждане и группы формулируют свои интересы, осуществляют свои законные права, выполняют свои обязательства и добиваются урегулирования своих разногласий<sup>11</sup>.

Надлежащее государственное управление характеризуется реализацией следующей парадигмы: государственный сектор, в частности, государственное и муниципальное управление, представляет собой важную часть жизни социума и характеризуется взаимодействием заинтересованных лиц, являющихся представителями социума, через соответствующие процессы участия, предполагающие вовлечение заинтересованных сторон, раскрытие сведений и открытость, равноправие, отсутствие ущемления прав отдельных действующих лиц при получении государственных услуг и обеспечении подотчетности принимающих решения лиц.

Успешность реализации данной концепции находится в зависимости от эффективности деятельности государственных учреждений в рамках текущей среды управления, а также от эффективности достижения общественных интересов.

<sup>9</sup> Стандарт ISSAI 1240: Обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности, пункт 11.

<sup>10</sup> Глоссарий терминов в области статистики ОЭСР, <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=7236> [доступ: 03.08.2015 г.].

<sup>11</sup> Надлежащее управление. Руководящие принципы реализации, Австралийский Союз, 2000 г.

Финансирование государственных органов осуществляется за счет собираемых налогов и представляет собой важный дополняющий элемент по отношению к конституционным органам, принимая дополнительные функции таких органов, предоставляя им необходимые услуги и принимая участие в осуществлении полномочий исполнительных органов, а также разрешая важные проблемы в области жизни социума. Публичная оценка правительственной деятельности сфокусирована не только на социально-экономической программе, предложенной гражданам, но также и на том, как государственные органы выполняют поставленные перед ними задачи<sup>12</sup>. Таким образом, государственные органы должны обеспечивать эффективность деятельности, включая, помимо прочего, наличие возможностей по разрешению конкретных социальных проблем. Эффективности можно достичь за счет интеграции различных заинтересованных лиц в процесс постановки и решения задач, а также оценки их последствий, отойдя от императивного подхода к решению проблем.

Создание надлежащей системы государственного управления требует ухода от концепции, рассмотрения граждан страны исключительно в качестве избирателей и потребителей государственных услуг. Краеугольным камнем надлежащей системы государственного управления является признание их партнерами по созданию общественной ценности и достижению общественных интересов<sup>13</sup>. Таким образом, концепция надлежащего управления выходит за рамки традиционного представления о государственной власти, акцентируя внимание на взаимоотношениях между лидерами, публичными институтами и гражданами, в том числе на процессах, используемых ими для принятия и выполнения решений.

Надлежащее управление в отношении управления государственными активами характеризуется как коллективное, подотчетное, прозрачное, консенсусное, эффективное и всеобъемлющее управление, уважающее верховенство закона и минимизирующее возможности для коррупции<sup>14</sup>. Отсюда следует, что надлежащее управление влечет за собой компетентное управление ресурсами и делами страны в открытой, прозрачной, подотчетной, равноправной и чуткой к потребностям людей форме<sup>15</sup>. И все это приводит к надлежащему управлению, надлежащей эффективности, надлежащему ответственному управлению бюджетными средствами, надлежащему общественному участию и надлежащим конечным результатами<sup>16</sup>. Такая система нацелена на максимальное снижение объемов коррупционных проявлений, учет мнений меньшинства и ожиданий самых слабозащищенных слоев общества при принятии решений. Кроме того, такая система учитывает как существующие в настоящий момент времени, так и будущие потребности общества<sup>17</sup>.

<sup>12</sup> З. Добровольский, Роль Высшего органа аудита в обеспечении доверия общества посредством борьбы с правонарушениями [в:] Б. Козуч, З. Добровольский, Обеспечение доверия общества, в цитируемой работе, стр. 166-167.

<sup>13</sup> Х.К. Бойт, «Переосмысление демократии: государственное управление, государственные органы и политика, Обзор систем государственного управления № 5», Американское общество государственного управления, 2005 г.; З. Добровольский, Доверие, коррупция и мошенничество, в цитируемой работе, стр. 115.

<sup>14</sup> Руководство по антикоррупционной деятельности простым языком, «Транспэрэнси Интернешнл», 2009 г.

<sup>15</sup> Надлежащее управление. Руководящие принципы реализации, Австралийский Союз, 2000 г.

<sup>16</sup> Стандарт надлежащего управления для государственных услуг, Независимая комиссия по надлежащему управлению в сфере государственных услуг, Office for Public Management Ltd., Институт государственных финансов и бухгалтерского учета, Лондон, Великобритания, 2004 г.

<sup>17</sup> «Что такое надлежащая система управления», Комиссия по экономическим и социальным вопросам ООН в Азии и Тихоокеанском Регионе, www.unescap.org [доступ: 03.08.2015 г.].

На данном этапе необходимо сконцентрировать внимание на ключевых принципах<sup>18</sup> надлежащего управления, которые включают в себя подотчетность, последовательность, ориентацию на консенсус, эффективность, равенство и всеобъемлемость, участие, отзывчивость, верховенство закона и открытость<sup>19</sup>.

- a) Подотчетность, как было указано ранее, касается сфер ответственности отдельных институтов за проведение публичной политики, которая предусматривает традиционные и эффективные демократические механизмы и проведение объективной оценки результативности, эффективности и экономичности. Она также означает обеспечение ясного разделения компетенции при выполнении задач по управлению государственными активами.
- b) Последовательность – интеграционное управление различными направлениями публичной политики и на разных уровнях государственной власти (в рамках многоуровневой системы управления), постоянство риска, требующее создания координационного механизма.
- c) Ориентация на консенсус – в одном данном обществе существуют несколько субъектов и множество точек зрения. Надлежащее управление требует урегулирования различных интересов в обществе для достижения широкого консенсуса относительно того, что лучше всего служит интересам всего сообщества и как можно этого достичь. Надлежащее управление требует также видения ясно выраженной и долгосрочной перспективы того, что необходимо для устойчивого развития человека и путей достижения целей такого развития. Достижение этого можно, только поняв исторический, культурный и социальный контексты данного общества или сообщества.
- d) Эффективность и результативность – надлежащее управление означает, что процессы и институты дают результаты, которые удовлетворяют потребности общества, используя наилучшим образом ресурсы, находящиеся в их распоряжении. Концепция эффективности в контексте надлежащего управления также касается устойчивого использования природных ресурсов и защиты окружающей среды. В других регионах ключевые элементы надлежащего управления определяются схожим образом<sup>20</sup>.

<sup>18</sup> *Европейское управление. Белая книга*, Комиссия Европейских Сообществ, Брюссель, 2001 г.

<sup>19</sup> С точки зрения отдельного государственного органа, реализуются и другие принципы надлежащего государственного управления: фокусирование на целях и задачах организации; эффективное исполнение четко определенных функций и ролей; продвижение и практическая реализация ценностей надлежащего управления в рамках всей организации; обеспечение наличия и использования качественной информации, объективных консультационных услуг и поддержки, обеспечивающих транспарентный процесс принятия решений и эффективную систему управления рисками; обеспечение наличия навыков, знаний и опыта у команды высшего руководства, необходимых для эффективного исполнения их обязанностей, а также обеспечение эффективного процесса оценки и измерения результатов деятельности отдельных участников команды высшего руководства и всей команды в целом, а также обеспечение подотчетности.

<sup>20</sup> Например: *Надлежащее управление. Руководящие принципы внедрения*, Австралийский Союз, 2000 г.

Данный принцип влечет за собой повышение административного потенциала (государственного потенциала) для эффективного достижения целей публичной политики. Критерий надлежащего управления включает в себя два дополнительных правила:

- d.1) принцип пропорциональности, который предполагает, что реализация публичной политики должна быть пропорциональна целям и поэтому должна осуществляться оптимальным образом;
- d.2) принцип субсидиарности, согласно которому функционирование высших уровней администрации всего лишь вторично по отношению к деятельности, осуществляемой на более низких уровнях управления.
- e) Равенство и всеобъемлемость – благосостояние общества зависит от обеспечения того, все ли его члены чувствуют свою заинтересованность в этом и не ощущают ли они себя исключенными из основного потока общественной жизни. Для этого требуется, чтобы все группы, и, особенно, наиболее уязвимые, имели возможность повышать или поддерживать свое благосостояние. Концепция равенства правительства и заинтересованных лиц в реализации общественных интересов нуждается в разъяснении. Нормативные акты дифференцируют ответственность за выполнение общественных обязательств. От государственных организаций требуется выполнение таких задач для всех граждан. Задачи, реализованные другими заинтересованными лицами, например, неправительственными организациями, могут быть адресованы конкретным группам и не являются обязательными. Государственные организации отвечают за поддержку деятельности заинтересованных лиц в оказании государственных услуг, а также мониторинг и оценку выполнения этих задач.
- f) Открытость – институты государственного управления должны быть прозрачными, что подразумевает наличие у общественности максимально широкого доступа к информации об их эффективности.
- g) Участие – вовлечение общественности в деятельность органов государственного управления на всех уровнях (многоуровневое партнерство) и на всех основных этапах реализации государственной политики (например, в ходе планирования, реализации и мониторинга). Следует отметить, что особую важность играет участие негосударственных организаций (так называемый «гражданский диалог») и представителей команд сотрудников и профессиональных союзов (социальный диалог).



- h) Отзывчивость – надлежащее управление требует, чтобы все институты и процессы старались служить интересам всех заинтересованных лиц в разумные сроки.
- i) Верховенство закона – надлежащее управление требует справедливых юридических норм, которые применяются беспристрастно. Беспристрастное применение законов требует независимой судебной власти и беспристрастных и некоррупцированных правоохранительных органов.
- j) Стратегическое видение – лидеры и широкая общественность должны иметь широкое и долгосрочное видение в отношении надлежащего управления и развития кадровых ресурсов, а также осознавать, что необходимо для такого развития. Кроме того, необходимо сформировать понимание исторических, культурных и социальных сложностей, которые могут оказывать влияние на такое видение.

## 1.6 ЧЕСТНОСТЬ И НЕПОДКУПНОСТЬ

ИНТОСАИ определяет честность как качество или состояние, характеризующееся высокими моральными принципами; справедливость, честность и искренность; желание поступать правильно, придерживаться определенного набора ценностей и стремлений и жить согласно им.

Термин «честность» относится к добродетели, непродажности и состоянию беспристрастности. Честность не только тесно связана с отсутствием мошенничества и коррупции, но и предусматривает наличие простой порядочности. Следовательно, это общее позитивное понятие, относящееся к этике и культуре<sup>21</sup>.

На институциональном уровне концепция честности может рассматриваться в пяти различных контекстах:

- Как ответственность государственной структуры за репутацию.
- Как неременное условие авторитета государственной власти и общественного доверия.
- Как моральную ответственность, а не просто положение нормативного или законодательного акта.
- Как превентивную, а не только репрессивную меру, включенную в институциональную политику.
- Как постоянное обязательство, которое должны выполнять государственные институты и служащие.

<sup>21</sup> «Руководство по самостоятельной оценке на предмет честности», Счетная палата Нидерландов, 2011, стр. 9-10.

## 1.7 ОТМЫВАНИЕ ДЕНЕГ

В соответствии с решением Конвенции Организации Объединенных Наций о борьбе против незаконного оборота наркотических средств и психотропных веществ было принято следующее определение термина «отмывание денег»:

- Конвертация или передача объектов имущества, при наличии осведомленности о том, что такие объекты имущества были получены в результате совершения правонарушения или правонарушений [в области торговли наркотиками] или в результате участия в совершении такого правонарушения или правонарушений, для целей сокрытия незаконного источника таких объектов имущества или оказания содействия любому лицу, участвующему в совершении такого правонарушения или правонарушений с целью избежания юридических последствий его действий;
- Сокрытие сведений о фактическом характере, источнике, расположении, перемещениях, правах распоряжения или правах собственности на объекты собственности, при наличии осведомленности о том, что такие объекты имущества были получены в результате совершения правонарушения или правонарушений или в результате участия в совершении такого правонарушения или правонарушений<sup>22</sup>.

Группа по противодействию легализации преступных доходов и финансированию терроризма (ФАТФ), признаваемая ведущей международной организацией по разработке стандартов в области противодействия отмыванию денег (ПОД), использует краткое определение термина «отмывание денег»: «операции с [...] нелегальными доходами с целью сокрытия незаконного источника их получения», направленные на «легитимизацию» доходов, полученных в результате незаконной деятельности<sup>23</sup>. Тем не менее, разработанный ФАТФ список 40 рекомендаций по борьбе с отмыванием денег включает техническое и юридическое определения отмывания денег, установленные в соответствии с Венской конвенцией, и включает рекомендации по отнесению всех тяжких преступлений к такому определению.

## 1.8 УПРАВЛЕНИЕ РИСКАМИ

Система управления рисками является неотъемлемой частью подхода к управлению деятельностью, направленного на достижение бизнес-целей, и представляет собой систематический процесс, созданный для идентификации, оценки, классификации, управления и коммуникации информации о рисках. Это систематический процесс, направленный на формирование понимания, оценку и рассмотрение данных рисков с целью получения максимальных возможностей для достижения поставленных целей и обеспечения устойчивого развития организаций, отдельных лиц и сообществ.

<sup>22</sup> Венская конвенция, <http://www1.worldbank.org/finance/assets/images/01-chap01-f.qxd.pdf> [доступ: 03.08.2015 г.].

<sup>23</sup> Сорок рекомендаций ФАТФ, Группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ), 2003 г.

Система управления рисками также позволяет рассматривать возможности, связанные с факторами неопределенности, позволяя организациям формировать понимание о новых открывающихся возможностях. Эффективная система управления рисками, в первую очередь, требует информированности и понимания имеющихся рисков, оценки и ранжирования таковых по уровню приоритетности, а также тщательного и постоянного процесса мониторинга и контроля таковых<sup>24</sup>. С целью обеспечения эффективности деятельности масштабы системы управления рисками должны быть пропорциональны характеру и объемам деятельности организации.

Система управления рисками предприятия (УРП) определяет подход, применяемый на всех уровнях организации для управления рисками с использованием четко определенных рамочных систем и процессов. Система управления рисками является компонентом системы общего управления организации и характеризуется максимальной интеграцией в рамках других бизнес-функций, включая финансы, стратегическое управление, внутренний аудит, закупки, планирование непрерывности деятельности, управление кадровыми ресурсами и соблюдение требований законодательства. Уровень интеграции различается в зависимости от условий ведения деятельности конкретных организаций, включая культурный контекст, процесс внедрения, подходы к ведению операционной деятельности и внешние факторы.

## 1.9 ОЦЕНКА РИСКОВ

Каждая организация сталкивается с различными рисками, возникающими в связи с влиянием внешних и внутренних факторов. Все такие риски подлежат оценке. Предварительным условием для оценки риска является определение целей. Таким образом, сам процесс оценки риска представляет собой идентификацию и аналитическое рассмотрение рисков, возникающих в связи с ведением деятельности для достижения установленных целей. Оценка рисков является обязательным предварительным условием для определения необходимых подходов к управлению рисками. Аналитическое рассмотрение рисков, включая вероятность их реализации и влияния, осуществляется для получения данных, на основании которых принимаются решения о необходимых методах управления ими. Оценка рисков осуществляется с учетом принципов присущности и остаточности. Эффективная система управления рисками, в первую очередь, требует информированности и понимания имеющихся рисков, оценки и ранжирования таковых по уровню приоритетности, а также тщательного и постоянного процесса мониторинга и контроля таковых<sup>25</sup>.

В соответствии с моделью COSO при оценке рисков применяются нижеуказанные принципы:

Принцип 6. Организация определяет цели с достаточным уровнем точности, что позволяет

<sup>24</sup> Институт управления рисками. Повышение эффективности системы управления рисками, <https://www.theirm.org/about/risk-management/> [доступ: 03.08.2015 г.].

<sup>25</sup> «Внутренний контроль – интегрированная система», Комитет организаций-спонсоров Комиссии Тредвея (COSO), 2013 г. и Руководство GUID 5270 «Руководство по аудиту предотвращения коррумпции», Глава 2.4 «Оценка рисков и анализ рисков (управление рисками)», январь 2015 г.

осуществлять надлежащую идентификацию и оценку рисков, относящихся к целям.

Принцип 7. Организация идентифицирует риски, возникающие в связи с достижением своих целей в рамках всей организации, а также анализирует риски для определения допущений, на основании которых принимаются решения о необходимых действиях по управлению рисками

Принцип 8. Организация учитывает потенциальные случаи мошенничества при оценке рисков, возникающих в связи с достижением целей.

Принцип 9. Организация осуществляет идентификацию и оценку изменений, которые могут оказывать существенное влияние на систему внутреннего контроля.

## 1.10 ЗАИНТЕРЕСОВАННАЯ СТОРОНА

Заинтересованные лица в стратегическом управлении представляют собой лиц или учреждения, деятельность которых может оказывать влияние на успешность деятельности компании, организации, проекта<sup>26</sup>. Сюда входят владельцы компании, служащие, заказчики, местные жители и т.д. Поэтому процесс принятия решений требует анализа интересов, в том числе, например, составления карт интересов или сценариев их поведения.

Заинтересованные лица в проектном управлении – это лица, непосредственно не участвующие в проекте, но остро заинтересованные в успешном или неуспешном завершении проекта, поскольку его результаты важны для них. В силу этой причины заинтересованные лица (и их экспертизы) должны приниматься во внимание как проектным руководителем, так и спонсором. В соответствии с более широким определением термин «заинтересованное лицо» включает в себя всех лиц, подразделения или институты, заинтересованные в завершении проекта или в отсутствии такого завершения.

## 1.11 ПРОЗРАЧНОСТЬ

Прозрачность можно определить как характерную черту правительств, компаний, организаций и частных лиц, которые проводят открытую политику раскрытия информации, правил, планов, процессов и действий. Как правило, государственные чиновники, гражданские служащие, менеджеры и директора компаний и организаций, а также доверенные лица обязаны действовать открыто, предсказуемо и понятно для поощрения участия и обеспечения подотчетности<sup>27</sup>.

<sup>26</sup> З. Добровольский, Доверие, коррупция и мошенничество, в том же издании

<sup>27</sup> Руководство по антикоррупционной деятельности простым языком, «Транспэрэнси Интернешнл», 2009 г.

# 2

## РОЛИ И СФЕРЫ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗАИНТЕРЕСОВАННЫХ ЛИЦ В РАМКАХ УКРЕПЛЕНИЯ СИСТЕМЫ НАДЛЕЖАЩЕГО УПРАВЛЕНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫМИ АКТИВАМИ

### 2.1 ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ И КОНТРОЛИРУЮЩИЕ ОРГАНЫ

Законодательные и регулирующие органы несут ответственность за разработку правил и норм деятельности организации. Они вносят вклад в реализацию государственных задач в соответствии с принципами надлежащего управления, гарантируя качество законодательства. Законодательные и регулирующие органы могут использовать парламентские постоянные комитеты счетов государственных учреждений или подобные комитеты для анализа аудиторской работы, касающейся коррупции и отмывания денег, с целью укрепить надлежащее управление и подотчетность. Законодательные органы отвечают за осуществление надзора посредством анализа отчетов, направляемых для рассмотрения их комитетам и портфельным комитетам.

### 2.2 КОМИТЕТЫ ПО АУДИТУ

В некоторых странах независимый комитет по аудиту или аналогичный орган осуществляет важную роль по корпоративному управлению. Комитет по аудиту является критически важным элементом обеспечения неподкупности комплексных отчетно-финансовых элементов контроля, а также надлежащего определения финансовых рисков и управления таковыми, а также достоверности отчетных практик. Функция внутреннего аудита имеет функциональную линию подчинения комитету по аудиту

## 2.3 ПРАВИТЕЛЬСТВО

Правительство является одним из самых важных участников в области управления деятельностью в рамках государственного сектора. В зависимости от уровня государственного управления присутствуют иные участники, вовлекаемые в управление. Все участники, не являющиеся государственными органами или военными подразделениями, относятся к единой группе, обозначаемой как «гражданское общество» (которое может рассматриваться в качестве сообщества граждан, имеющих единые цели и осуществляющих общие виды деятельности).

Правительство осуществляет руководство деятельностью государственных органов и отвечает за надзор за ними. Ожидается, что правительство будет использовать государственные ресурсы с соблюдением требований к эффективности, результативности и экономичности. Правительство отвечает за поддержание национальной экономики посредством обеспечения внутренней и внешней безопасности страны, а также создания механизмов защиты обращения финансовых активов и экономических благ. Правительство отвечает за исполнение бюджета и обеспечение наличия условий для устойчивого экономического развития. Правительство осуществляет надзор за деятельностью местных органов власти.

Кроме того, правительство отвечает за координацию работы министерств и специальных следственных органов, военизированных структур, а также за обеспечение внутренней и внешней государственной безопасности. Правительство несет ответственность за борьбу с коррупцией в сфере борьбы с организованной преступностью, отмыванием денег и другими правонарушениями.

Для защиты государственных активов правительство может создавать специальные департаменты или органы, отвечающие за перечисленные выше действия.

## 2.4 ОРГАНЫ ФИНАНСОВОЙ РАЗВЕДКИ

Органы финансовой разведки (ОФР) являются национальными центрами, которые собирают, принимают и запрашивают (насколько это возможно) данные о раскрытии финансовой информации, а также анализируют и распространяют финансовую информацию<sup>28</sup>, которая может быть связана с вероятными доходами от преступной деятельности, связанной с коррупцией. Национальные органы финансовой разведки (ОФР) отвечают за аналитическое рассмотрение массивов финансовых сделок, осуществляемых банками, ведущими деятельность на внутреннем и внешнем рынках.

<sup>28</sup> Определение ОФР от Группы «Эгмонт». 1995 г. (с изменениями, внесенными в 2004 г.)

ОФР являются специализированными органами по борьбе с отмыванием денег. Помимо анализа финансовых транзакций, ОФР также идентифицируют сделки, вызывающие подозрения с точки зрения отмывания денег, и имеют полномочия блокировать подозрительные транзакции и банковские счета, используемые в предполагаемой преступной схеме.

ОФР располагают полномочиями, связанными с осуществлением расследований и аналитическим рассмотрением операций, направленных на финансирование терроризма. ОФР также осуществляют сотрудничество с международными институтами, участвующими в предотвращении включения в финансовый оборот объектов имущества или денежных средств, извлеченных из нелегальных или нераскрытых источников, и в противодействии финансированию терроризма. ОФР должны также принимать участие в осуществлении превентивных мер, связанных с данными вопросами, включая курсы обучения, проводимые для сотрудников финансовых институтов, банков, страховых компаний, местных и центральных органов власти, органов прокуратуры и других институтов, участвующих в работе финансового рынка. ОФР осуществляют взаимодействие с правоохранительными органами, а также отвечают за надзор, мониторинг и принудительное исполнение требований норм законодательства в области финансовой разведки.

## 2.5 ВЫСШИЕ ОРГАНЫ АУДИТА

Высшие органы аудита (ВОА) поощряют и поддерживают выполнение государственных задач в соответствии с принципами надлежащего управления. Оценка проводимых организациями операций выполняется во время аудиторских проверок соответствия, финансовых результатов и эффективности, проводимых высшими органами аудита. В зависимости от состава конкретных обязательств ВОА, установленных в соответствии с законодательными нормами, они могут сообщать сведения о результатах проверок и разрабатывать рекомендации для их применения заинтересованными сторонами. Повседневная деятельность ВОА позволяет гарантировать честность, открытость и подотчетность, а также доверие широкой общественности посредством предоставления возможностей по контролю, обеспечению подотчетности и управления государственным сектором<sup>29</sup>.

<sup>29</sup> Основные принципы, применяемые в деятельности ВОА, устанавливаются в соответствии с INTOSAI-P 1: Лимская декларация о принципах финансового контроля, ИНТОСАИ, 1977 г.

## 2.6 ПРОЧИЕ ОРГАНИЗАЦИИ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИЕ ВНЕШНИЙ АУДИТ

Внешние аудиторы отвечают за осуществление консультаций и разработку рекомендаций касательно повышения эффективности деятельности организаций. Кроме того, внешний аудитор может также принимать участие в осуществлении аудита внутренних систем контроля государственного органа. Большинство государственных органов также проходят аудит с привлечением внешнего аудитора. Внешний аудитор часто назначается и находится в подчинении контрольного департамента такого органа. Внешний аудитор может выполнять проверку и выступать с рекомендациями по повышению эффективности функционирования систем внутреннего контроля органа.

## 2.7 ДРУГИЕ ЗАИНТЕРЕСОВАННЫЕ СТОРОНЫ

Прочие внешние заинтересованные стороны, включая НПО, СМИ, международные организации и т.д., также играют важную роль в процессе продвижения принципов неподкупности, прозрачности, подотчетности и других принципов надлежащего управления государственными активами. Они могут способствовать достижению целей организации или предоставлять информацию, которая может быть полезной в принятии решений. Тем не менее, они не несут ответственности за разработку структуры, внедрение решений, надлежащее функционирование, поддержание работы или управление документацией в рамках операционной деятельности организации, но могут оказывать влияние в таких сферах.

## 2.8 ВНУТРЕННИЕ АУДИТОРЫ

Внутренние аудиторы являются частью рамочной системы внутреннего контроля государственного органа, однако они не несут ответственности за внедрение каких-либо конкретных процедур внутреннего контроля в проверяемой организации. К области ответственности аудиторов относится аудит политик, практик и процедур организации в области внутреннего контроля с целью подтверждения адекватности таких систем контроля для реализации миссии организации, а также для поддержания уверенности в отношении адекватности структуры и эффективного внедрения систем внутреннего контроля. Внутренние аудиторы изучают и поддерживают постоянную эффективность системы внутреннего контроля, давая свои оценки и рекомендации, и поэтому играют важную роль в проведении оценки эффективности инструментов внутреннего контроля. Однако они не несут основную ответственность руководства за планирование, исполнение, поддержание и документирование внутреннего контроля. Система внутреннего контроля является гарантией неподкупности, прозрачности, подотчетности и других принципов надлежащего государственного управления государственными активами.



## 2.5 РУКОВОДИТЕЛИ

Руководители отвечают за создание эффективной среды контроля в рамках своей организации. Такие обязанности относятся к их области ответственности по контролю за использованием государственных ресурсов. Это действительно так, ведь те показательные примеры, которые руководители подают посредством своих действий, политик и коммуникаций, могут содействовать созданию позитивного контроля или его недостаточности. Планирование, внедрение, надзор и мониторинг являются фундаментальными компонентами системы внутреннего контроля. Возможно, вы не придаете такого значения этой деятельности и рассматриваете ее в качестве рутинной, однако она является частью широкого контрольного поля, помогающего обеспечивать подотчетность.

Внутренний контроль или контроль управления организацией позволяет предоставить обоснованное подтверждение, что организация

- обеспечивает соблюдение требований законодательства, нормативных и внутренних актов;
- содействует ведению упорядоченной, экономичной, эффективной и результативной операционной деятельности, а также достижению установленных целей;
- обеспечивает защиту против коррупции, мошенничества, расточительства, ненадлежащего или неправильного использования ресурсов;
- предоставляет высококачественную продукцию и услуги в соответствии с миссией организации; и
- формирует и поддерживает актуальность надежной финансовой и управленческой информации, а также гарантирует ее достоверное раскрытие посредством подготовки своевременной отчетности.

Сферы их ответственности меняются в зависимости от выполняемой ими функции в организации и от характеристик организации.

## 2.10 СОТРУДНИКИ

Сотрудники также вносят свой вклад в осуществление внутреннего контроля. Внутренний контроль является явным или неявным элементом обязательств каждого штатного сотрудника. Все штатные сотрудники играют роль в осуществлении контроля и несут ответственность за сообщение о проблемах в работе, несоответствии этическому кодексу или нарушениях политики, которые приводят к потере неподкупности, прозрачности, подотчетности и других принципов надлежащего управления государственными активами.

# 3

## ОЦЕНКА СТАНДАРТОВ НАДЛЕЖАЩЕГО УПРАВЛЕНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫМИ АКТИВАМИ

Оценка соответствия стандартов надлежащего управления государственными активами представляет собой важный компонент аудитов ВОА, так как такая оценка содействует идентификации возможностей для повышения эффективности использования экономических благ и прочих ресурсов при управлении государственными активами организациями государственного сектора. Высокоуровневая рамочная система управления государственными активами имеет особую важность для оказания помощи аудиторам в определении того, соответствует ли использование государственных активов целям и задачам организации, а также потребностям конечных потребителей. В рамках системы устанавливаются роль ВОА в области продвижения принципов надлежащего управления государственными активами, а также методы планирования и управления аудитам эффективности управления государственными активами.

### 3.1 СИСТЕМА УПРАВЛЕНИЯ АКТИВАМИ

«Применяются следующие принципы управления активами<sup>30</sup>:

- процессы принятия решений о приобретении, выбытии или управлении сроком полезной эксплуатации активов интегрируются в рамках системы стратегического и организационного планирования организации;
- решения о планировании использования активов основываются на оценке альтернатив, учитывая результаты оценки рисков и выгоды и руководствуясь основным принципом государственных закупок, основанном на соотношении цены и качества, в течение всего срока полезной эксплуатации актива;
- для управления активами устанавливается эффективная структура контроля;
- для мониторинга состояния, использования и эффективности актива устанавливается подотчетность;
- и

<sup>30</sup> Руководство по передовой практике стратегического и оперативного управления активами организациями государственного сектора: Достижение согласованных результатов через эффективную и оптимальную базу активов, Национальное контрольно-ревизионное управление Австралии, сентябрь 2010 г.

- решения о реализации основываются на анализе методов, которые приводят к оптимально возможной чистой прибыли.

Принципы управления активами базируются на практическом опыте и аргументации, а также используются для принятия решений в рамках системы стратегического управления активами и в практических целях в отношении срока полезной эксплуатации активов.

Решения об управлении активами не следует принимать в отрыве от более широкого процесса принятия решений и финансового управления организации. Система управления активами организации представляет собой часть высокоуровневой рамочной системы принятия решений в организации, обеспечивая возможности по согласованию портфеля активов организации и ее стратегических целей. Максимальная эффективность системы управления активами обеспечивается в том случае, когда она согласовывается с деятельностью по достижению целей организации и реализации ее программ. Шесть этапов жизненного цикла актива, которые описаны в таблице ниже, составляют структуру для включения требований к активам организации в ее более полную документацию стратегического и корпоративного планирования».

Таблица: Этапы жизненного цикла активов<sup>31</sup>

Мероприятие	Подтверждающая документация
Планирование	Стратегия управления активами является неотъемлемой частью корпоративного планирования организации и основана на методологии жизненного цикла. Активы обычно существуют только для поддержки обеспечения программы организации.
Смета капиталовложений	План управления капиталом сводит в единое целое инициативы, цели и стратегии, лежащие в основе текущего и будущего управления базой активов организации. Он дает прогнозируемую долгосрочную перспективу и подробно описывает стратегии финансирования смет для приобретения активов, а также прогнозируемые финансовые воздействия на финансовые отчеты организации.
Приобретение активов	План приобретения активов как элемент стратегии управления активами обосновывает приобретение или замену активов. Он включается в план управления капиталом.

<sup>31</sup> Там же.

Учет	<p>Подробное руководство по вопросам политики и процедурам управления активами важно для определения требований к соответствию применимому законодательству и стандартам учета. Эффективная структура внутреннего контроля, основанная на оценке риска, обеспечит защиту активов от потерь, ущерба или незаконного присвоения.</p>
Управление	<p>Управление активами включается в организационное планирование и стратегический прогноз. Показатели эффективности активов применяются к базе нефинансовых активов для установления состояния актива и необходимого уровня и регулярности обслуживания. Требуемые стандарты отражают качественные уровни, необходимые для оптимальной эффективности активов и управления.</p>
Выбытие	<p>План выбытия обосновывает необходимость и сроки реализации активов, рассматривает оптимальную стратегию выбытия.</p>

## 3.2 СТРАТЕГИЯ УПРАВЛЕНИЯ АКТИВАМИ

Стратегия по управлению активами устанавливает стратегические цели для управления портфелем активов посредством определения того, какие программы подлежат реализации, какие методы подлежат использованию для реализации программ, включая не связанные с использованием активов решения, а также того, какие активы и ресурсы требуются. Стратегия по управлению активами представляет собой практическую реализацию стратегических целей организации и содействие в идентификации оптимальной базы активов, являющейся необходимой для соблюдения требований к реализации программы. Такая стратегия включает определенные планы, которые детализируют последовательности действия организации по эффективному и результативному использованию ее активов в течение срока полезной эксплуатации каждого актива или группы таковых с целью содействия реализации программы. Стратегия по управлению активами обычно устанавливает сведения о разработке и реализации планов и программ по созданию<sup>32</sup>, использованию, поддержанию, восстановлению, замене, выбытию и контролю достигаемых результатов при использовании активов. Такая деятельность нацелена на обеспечение достижения целевых уровней при реализации программ и прочих операционных целей при оптимальном соотношении затрат и получаемых результатов.

<sup>32</sup> К примерам такой деятельности относятся внутренняя разработка программного обеспечения, создание активов внутренними командами, раскрытие сведений об активах в финансовой отчетности и т.д.

Стратегия по управлению активами содействует планированию организацией методов использования активов в течение срока полезной эксплуатации посредством определения взаимозависимости активов, включая следующие действия:

- решения в области планирования, оказывающие влияние на операционные затраты и затраты на поддержание активов;
- программы по поддержанию активов, которые характеризуются недостаточной эффективностью структуры и управления, приводящие к выбытию активов до завершения предполагаемого срока полезного использования; и
- обоснования, применяемые при принятии решений о выбытии активов, включая низкий уровень использования, недостаточную функциональную реализацию или завершение срока полезной эксплуатации, которые оказывают влияние на более широкий контур планирования.

Полномасштабная система управления активами устанавливает требования к эффективности использования активов в тех случаях, когда организация предполагает их использование для достижения требований к эффективности реализации программы.

Стратегия по управлению активами, как правило, имеет долгосрочный фокус и базируется на более детальных краткосрочных планах, включая план по приобретению активов, план по использованию активов, план по поддержанию активов и план по выбытию активов.

### » 3.2.1 ПЛАН ПО ПРИОБРЕТЕНИЮ АКТИВОВ

План по приобретению активов представляет собой ключевой документ, в котором устанавливаются сведения о приобретении всех важных активов. Он используется для согласования требований, касающихся реализации программы и необходимых активов. Данный план непосредственно используется в рамках программы по планированию использования капитальных активов. Ведется деятельность по рассмотрению различных альтернатив по приобретению активов и принятию решений в пользу того или иного варианта в рамках процесса стратегического управления капитальными активами, а также осуществляется разработка бизнес-планов для сравнительной оценки альтернативных решений. Ведется разработка планов для приобретения важных активов, с точки зрения стоимости или сложности. Такие планы могут включать:

- заявление о потребностях и обоснование для приобретения;
- роли и обязанности сотрудников, привлекаемых к управлению процессом приобретения;
- виды деятельности, осуществление которых требуется в связи с приобретением, включая доводы, касающиеся управления договорными отношениями, техническими, законодательными и управленческими факторами;
- графики работ по приобретению и точки зрения ключевых решений;
- сроки и суммы капитальных расходов;

- предварительные сметы затрат в течение срока полезной эксплуатации; и
- процессы по мониторингу и прочие контрольные процессы, нацеленные на осуществление приобретения в соответствии с установленными целями.

### » 3.2.2 ПЛАН ПО ИСПОЛЬЗОВАНИЮ АКТИВОВ

План по использованию активов используется для указания дополнительных сведений в отношении планов по приобретению, поддержанию и выбытию активов. В нем приводятся детальные сведения касательно использования актива в течение срока его полезной эксплуатации. Деятельность по проверкам состояния актива и формальные процедуры по контролю показателей эффективности его использования содействуют оптимизации базы активов организации и принятию решений в соответствии с принципами непрерывности и надежности. План по использованию устанавливает роли и обязанности в рамках программы в целом и конкретных менеджеров, отвечающих за эксплуатацию активов, а также обязанности по обеспечению эффективности использования активов и учет затрат, возникающих в течение срока полезного использования, включая следующие: количественные показатели эффективности использования актива, показатели состояния актива, физическая защита и обеспечение безопасности, обесценение, финансовые затраты, операционные затраты, включая затраты на энергоносители и утилизацию отходов, расходы на привлечение сотрудников в случаях, когда эксплуатация актива должна осуществляться квалифицированным персоналом, затраты на обслуживание, а также существенные затраты на выбытие, включая затраты на замещение актива, разрушение или восстановление. Операционные затраты могут классифицироваться на основании высокоуровневых категорий активов, отражающих специфику деятельности соответствующей организации. Например, управление оборудованием, информационными технологиями и коммуникациями.

### » 3.2.3 ПЛАН ПО ПОДДЕРЖАНИЮ АКТИВОВ

Деятельность по поддержанию состояния и обслуживанию активов имеет особую важность в рамках срока полезной эксплуатации актива. Ненадлежащее обслуживание актива часто приводит к сокращению срока полезной эксплуатации актива в сравнении с нормативными показателями, а также может приводить к утрате его функциональности, снижению уровня утилизации, представлять угрозу для безопасности людей или приводить к возникновению нарушений требований законодательства. Кроме того, существенные программы по обслуживанию могут требовать долгосрочного планирования в связи с тем, что критически важные активы могут выбывать из операционного цикла на длительные сроки.

### » 3.2.4 ПЛАН ПО ВЫБЫТИЮ АКТИВОВ

План по выбытию активов должен представлять собой интегрированный компонент стратегии по управлению активами, так как на его основании определяются обоснования в рамках процесса планирования приобретения новых или замещающих активов. Он представляет собой важный инструмент управления и позволяет определять причины, по которым фактические показатели эффективности использования определенных активов могут отклоняться от плановых.

Продажа активов может позволять получать существенные потоки выручки, которые могут возвращаться для использования государственными органами или использоваться для финансирования будущих приобретений активов, в зависимости от характера выбытия и с учетом применимых нормативных требований.

### 3.3 ПЛАН ПО УПРАВЛЕНИЮ КАПИТАЛЬНЫМИ АКТИВАМИ

План по управлению капитальными активами (ПУКА) представляет собой высокоуровневый документ, являющийся частью рамочной системы по стратегическому управлению активами организации, в котором устанавливаются методы распределения ресурсов организацией применительно к ее базе активов и методы принятия стратегических решений в отношении активов, нацеленных на содействие реализации программы. Он представляет собой механизм, используемый руководящей командой для практической реализации стратегических целей организации по использованию портфеля активов на уровне отдельного актива. ПУКА можно определять в качестве полномасштабного и структурированного подхода к процессу долгосрочного управления портфелем активов организации с целью эффективного и результативного предоставления активов.

ПУКА может быть разработан только после завершения организацией процессов по определению стратегических целей для портфеля активов, разработки стратегии по управлению активами и внедрению соответствующих мер по управлению. Для практических целей ПУКА представляет собой массив данных, отражающих как наиболее актуальные исторические данные по операциям с активами, так и методы практической реализации стратегических целей в течение среднесрочного и долгосрочного контуров планирования. В качестве примера, учитывая обстоятельства конкретной компании, срок среднесрочного или долгосрочного плана может составлять 10 или 15 лет.

При разработке ПУКА реализуются четыре этапа:

- 2) Прогнозирование использования портфеля активов. При разработке ПУКА организация осуществляет прогнозирование использования портфеля активов в нескольких лет с целью определения базовых сметных показателей.
- 3) Пересмотр прогнозов с учетом стратегических целей. Впоследствии осуществляется корректировка прогнозируемых базовых смет с целью отражения стратегических целей организации для управления ее портфелем активов, устанавливаемых в рамках системы управления активами.
- 4) Определение источника финансирования. Определение того, являются ли подлежащие приобретению активы новыми или замещающими активами, а также того, имеется ли необходимость в их финансировании.
- 5) Обеспечение качества. Данная деятельность осуществляется при использовании

триггеров для осуществления капитальных инвестиций, анализа активов с высокой стоимостью и проверок корректности данных посредством сравнительного анализа с внешними сметными показателями.

## 3.4 РУКОВОДСТВО ПО СТРАТЕГИИ И ПРОЦЕДУРАМ В ОБЛАСТИ УПРАВЛЕНИЯ АКТИВАМИ

Руководство по политике и процедурам в области управления активами устанавливает лучшие практики и является ключевым элементом внутреннего контроля организации. Руководство позволяет четко определить, что требуется для отражения, учета, контроля и обеспечения защиты активов в соответствии с применимыми нормативными требованиями. Руководство может также использоваться для указания стратегических рекомендаций по текущему управлению активами, для содействия в определении стратегической ориентации организации посредством учета реализации стратегии по управлению активами и процесса планирования по управлению капитальными активами.

Для большинства организаций имеются следующие ключевые компоненты:

- 1) приобретение и выбытие: содержит разъяснения касательно процессов по закупкам и выбытию;
- 2) отражение: используется для определения того, что представляют собой актив, ограничительные показатели для признания активов и правила группировки, классы активов и реестр активов;
- 3) контроль и управление: устанавливает требования нормативных актов и детальные сведения об операционных требованиях, включая роли и обязанности сотрудников или департаментов по управлению активами, требования к физической безопасности, запасы, личные вопросы и ссуды, убытки и повреждения, показатели эффективности использования активов, выбытия, списания и страхования; и
- 4) бухгалтерский учет: предоставление инструкций в отношении учета для активов, включая методы оценки, признание обесценения, сроки полезного использования, реструктуризацию, удерживаемые для выбытия активы, методы и нормы амортизации, а также представляющие историческую и культурную ценность активы. Контрольный список вопросов, обычно рассматриваемых в рамках руководства, а также дополнительные комментарии в отношении важнейших и более сложных вопросов в области бухгалтерского учета активов.



## 3.5 РЕЕСТР АКТИВОВ

Реестр активов является основополагающим компонентом любой рамочной системы по управлению активами организации, вне зависимости от размеров ее портфеля активов, обеспечивая сохранение информации об активах, а также исторических сведений о финансовых и нефинансовых показателях в течение срока полезного использования каждого актива для целей планирования использования активов, содействия в соблюдении стандартов бухгалтерского учета и требований законодательства, мониторинга эффективности использования активов и обеспечения подотчетности.

Реестр активов является ключевым компонентом для формирования детального понимания того, какие активы находятся в собственности или под контролем организации, а также, в зависимости от уровня сложности отражаемой информации, могут использоваться для определения следующих показателей:

- 1) вероятное текущее состояние активов;
- 2) сроки необходимого замещения активов;
- 3) информация, отражение которой необходимо для соблюдения стандартов бухгалтерского учета и прочих требований нормативных актов;
- 4) места расположения активов и сотрудники, отвечающие за контроль за активами в рамках систем по контролю запасов;
- 5) уровень и частота программ по обслуживанию активов; и
- 6) затраты в течение срока полезной эксплуатации с разделением по активам, программам и деловым операциям.

Стратегия по управлению активами, процесс бюджетирования капитальных потоков и план по управлению капитальными активами обеспечивают максимальную эффективность использования в том случае, когда они заполняются с использованием точных и актуальных сведений, большая часть которых может быть получена из реестра активов. Функциональные требования к ведению реестра активов определяются в зависимости от масштабов и характера деятельности организации и портфеля активов, при условии последующей конфигурации в соответствии с целями использования, т.е. для обеспечения эффективности использования и подотчетности, соотносимых с количеством и ролью активов, а также уровнем деятельности по управлению активами, осуществляемой в рамках организации<sup>33</sup>.

Описанная выше рамочная система управления активами может помочь ВОА в применении лучших практик в области управления государственными активами в рамках их аудитов, оказывая поддержку ВОА в реализации их роли по продвижению принципов надлежащего использования государственных активов.

<sup>33</sup> Руководство по передовой практике стратегического и оперативного управления активами организациями государственного сектора: Достижение согласованных результатов через эффективную и оптимальную базу активов, Национальное контрольно-ревизионное управление Австралии, сентябрь 2010 г.

В частности, нижеуказанные компоненты могут помочь ВОА в планировании и управлении их аудитами системы управления активами:

- 1) общие сведения о системе управления государственными активами, описывающие цели, принципы и ключевые элементы системы, а также ее корреляцию с борьбой с коррупцией и отмыванием денег;
- 2) набор руководящих указаний о роли ВОА в обеспечении надлежащего управления государственными активами, устанавливающих минимальные стандарты, а также политику и процессы управления государственными активами и ее корреляцию с борьбой с коррупцией и отмыванием денег; и набор практических инструментов для определения и последующей корректировки роли ВОА в обеспечении надлежащего управления государственными активами, включая технические инструкции, образцы документов, шаблоны и руководства, с тем чтобы поддержать эффективное, подотчетное управление капитальными активами.

## 3.6 ИЗМЕРЕНИЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ

Система управления активами основывается частично на принципе сильной подотчетности в гибком, хорошо налаженном процессе. Неотъемлемой частью такой подотчетности является измерение эффективности – процесс, посредством которого измеряются результаты программы, услуги, проекта и/или использования актива в сравнении с намеченными целями.

На организационном уровне измерение эффективности содействует обеспечению следующего<sup>34</sup>:

- организация обеспечивает управление капитальными активами с учетом связанных фискальных целей на многолетней основе;
- чтобы предлагаемые стратегии и проекты реализовывались из года в год; и
- чтобы достигались широкие цели управления активами (например, средний возраст основного капитала, коэффициент использования производственных мощностей и целевые показатели эксплуатационных издержек).

На уровне программы или проекта измерение эффективности может использоваться в целях определения следующих аспектов:

<sup>34</sup> Руководящие принципы системы управления основным капиталом, Британская Колумбия, Май 2002 г.

- насколько эффективно активы способствуют достижению целей оказания услуг;
- насколько успешно осуществляется управление проектами, в том числе осуществляется ли такое управление в соответствии с установленными пределами, графиком и бюджетом, и эффективно ли осуществляется управление рисками; а также
- отвечают ли физические активы своим требуемым техническим характеристикам.

В следующей главе предлагаются рекомендации по измерению эффективности как на уровне корпорации, так и проекта, включая критерии разработки и использования показателей эффективности в целях поддержки культуры постоянного совершенствования.

Измерение эффективности должно стать компонентом системы подотчетности каждого государственного учреждения. Система должна включать первоначальные показатели эффективности и предусматривать их последующий мониторинг, измерение, оценку и пересмотр.

#### I. Показатели эффективности

##### a. Ясные цели:

Объективные цели предоставления услуг или изготовления продукции должны позволять разрабатывать четкие планы деятельности организации, принимаемые меры и используемые активы, а также сроки реализации программ.

##### b. Стратегии, необходимые для достижения целей:

Необходимо принимать стратегии поддержки программы, проекта и корпоративных целей/задач. Соответствующие планы должны устанавливать четкие, поддающиеся измерению цели и показатели эффективности.

##### c. Согласованные системы управления:

Системы управления должны способствовать достижению целей/задач. Полномочия, сферы ответственности и подотчетность должны быть четко определены в целях обеспечения того, чтобы решения принимались и действия предпринимались соответствующими людьми, обладающими необходимыми знаниями, навыками и инструментами.

#### II. Мониторинг, измерение, оценка и пересмотр

а. Измерение эффективности и отчетность:

Измерение эффективности и отчетность по эффективности должны осуществляться на основании корпоративных, программных и проектных целей и намеченных результатов.

б. Фактические последствия:

Агентства должны оценивать результаты работы и принимать соответствующие действия, включая пересмотр или усовершенствование показателей эффективности по мере необходимости.

### 3.7 ВНЕШНИЕ АУДИТОРЫ, КОНТРОЛИРУЮЩИЕ ОРГАНЫ И ПРОЧИЕ ОРГАНИЗАЦИИ, ОСУЩЕСТВЛЯЮЩИЕ ВНЕШНИЙ АУДИТ

«Внешние аудиторы, контролирующие органы и прочие организации, осуществляющие внешний аудит, находятся вне контуров структуры организации, однако, они могут играть важную роль в рамках общей системы управления и контроля организации. В частности, хорошим примером является реализация данной концепции в регулируемых отраслях, например, секторах финансовых услуг или страхования. Контролирующие органы иногда устанавливают требования, нацеленные на укрепление систем контроля в организации, а в других случаях осуществляют независимую и объективную функцию оценки совокупности или отдельных элементов первого, второго или третьего уровней защиты на предмет соблюдения таких требований. При условии эффективной координации их деятельности внешние аудиторы, контролирующие органы и прочие группы, находящиеся вне контуров структуры организации, могут рассматриваться в качестве дополнительных линий защиты, обеспечивая дополнительную уверенность в эффективности деятельности для акционеров организации, включая ее руководящие органы и команду высшего руководства. Однако, учитывая объемы деятельности и цели миссии конкретной организации, можно сказать, что получаемая информация о рисках, как правило, характеризуется меньшей областью охвата в сравнении с внутренними «Тремя линиями защиты» организации (см. таблицу ниже).

ТРИ ЛИНИИ ЗАЩИТЫ		
ПЕРВАЯ ЛИНИЯ ЗАЩИТЫ	ВТОРАЯ ЛИНИЯ ЗАЩИТЫ	ТРЕТЬЯ ЛИНИЯ ЗАЩИТЫ
<b>Владельцы рисков/Руководители</b>	<b>Отдел по контролю рисков и соблюдению требований</b>	<b>Отдел по страхованию рисков</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>операционное управление</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>ограниченная независимость</li> <li>прямая подотчетность руководству</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>внутренний аудит</li> <li>более высокий уровень независимости</li> <li>подотчетность</li> </ul>

Поскольку в каждой отдельной организации имеются уникальные обстоятельства ведения деятельности, отсутствует какой-либо единый «правильный» вариант координации Трех линий защиты. Тем не менее, при распределении определенных обязанностей и осуществлении координации между функциями, отвечающими за управление рисками, следует помнить об основной роли каждой группы в рамках процесса управления рисками. Все три уровня защиты должны создаваться в той или иной форме в каждой организации, вне зависимости от ее размеров и уровня сложности выполняемой деятельности. Как правило, управление рисками осуществляется максимально эффективно в том случае, когда существуют три отдельные и четко определенные линии защиты. Однако в исключительных случаях, которые возникают, в частности, в небольших организациях, определенные линии защиты могут комбинироваться. Например, в определенных случаях отдел внутреннего контроля может принимать обязанности по созданию и/или поддержанию деятельности системы управления рисками организации или деятельности по обеспечению соблюдения требований. В таких случаях отдел внутреннего контроля должен предоставлять четкую информацию о влиянии такой комбинации руководящему органу и команде высшего руководства. В случае когда параллельные обязанности относятся к области ответственности одного и того же сотрудника или отдела, обоснованно отложить рассмотрение разделения обязанностей с разнесением по трем функциям в будущем с целью создания трех линий защиты<sup>35</sup>».

### 3.8 ВНУТРЕННИЙ АУДИТ И ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ С ВНЕШНИМИ АУДИТОРАМИ

Задачи финансового аудита в государственном секторе зачастую шире, чем выражение мнения в отношении того, были ли подготовлены финансовые отчеты во всех существенных отношениях в соответствии с применимой системой финансовой отчетности (т.е. область применения Международных стандартов аудита). К дополнительным целям могут относиться обязанности по проведению аудитов и подготовке отчетности, например, в отношении подготовки отчетности о фактах обнаружения аудиторами государственного сектора каких-либо случаев несоблюдения требований контролирующих органов, включая рамочные системы бюджетирования и обеспечения подотчетности и/или в отношении эффективности функционирования системы внутреннего контроля. Аудиторы, ведущие деятельность в государственном секторе, могут признавать, что деятельность функции внутренних аудиторов, относящаяся к случаям несоблюдения организацией требований государственных органов, включая бюджетирование и обеспечение подотчетности, а также эффективность системы внутреннего контроля организации, являются релевантными для целей проводимого аудита. В таких случаях аудиторы государственного сектора могут инкорпорировать процессы, осуществляемые внутренними аудиторами в контурах внешнего аудита, рассматривающего такие соответствующие области<sup>36</sup>.

<sup>35</sup> «Заявление о позиции Института внутренних аудиторов: *Три линии защиты в рамках эффективной системы управления и контроля над рисками*», Институт внутренних аудиторов, январь 2013 г.

<sup>36</sup> Стандарт ISSAI 2610 «Использование работы внутренних аудиторов», ИНТОСАИ.

Выступая в качестве внешнего аудитора, ВОА осуществляет проверку результативности системы внутреннего контроля. В случае признания результативности системы внутреннего аудита следует приложить усилия, без ущемления прав ВОА, для организации общего аудита таким образом, чтобы обеспечить максимально адекватное разделение и назначение задач и осуществление взаимодействия между ВОА и службой внутреннего аудита<sup>37</sup>.

### 3.9 РОЛЬ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Институт внутренних аудиторов (ИВА) определяет внутренний аудит как независимое, объективное подтверждение и консультационную деятельность, рассчитанные на увеличение стоимости и улучшение деятельности организации. Он помогает организации достигать своих целей благодаря планомерному, упорядоченному подходу к оценке и улучшению эффективности процессов управления рисками, контроля и управления.

Внутренний аудит может включать анализ сильных и слабых сторон системы внутреннего контроля организации, учитывая систему управления, организационную культуру, а также сопряженные угрозы и возможности для внедрения улучшений, которые могут оказывать влияние на способность организации достигать поставленных целей. Анализ должен быть нацелен на определение того, обеспечивает ли система управления рисками возможности по идентификации рисков и внедрению механизмов контроля, направленные на управление государственными средствами эффективным и результативным образом.

Служба внутреннего аудита должна осуществлять взаимодействие с органами и сотрудниками, отвечающими за управление, включая совет директоров, комитет по аудиту, команду высшего руководства, или, в соответствующих случаях, орган внешнего надзора, обеспечивая разработку и внедрение надлежащих систем внутреннего контроля. В ходе своей деятельности служба внутреннего аудита может оказывать содействие достижению целей и задач, укреплению систем контроля, а также повышению эффективности и результативности операционной деятельности и системы соблюдения требований контролирующих органов. Важно отметить тот факт, что, несмотря на то, что служба внутреннего аудита может оказывать содействие в функционировании системы внутреннего контроля, на нее не должны быть возложены обязанности по управлению или ведению операционной деятельности.

Внутренний аудит проводится в различных юридических и культурных средах; в организациях, имеющих различные предназначение, размер, сложность и структуру; лицами внутри или вне организации. Несмотря на то, что различия могут влиять на практику внутреннего аудита в каждой среде, соответствие международным стандартам для профессиональной практики внутреннего аудита является неизменным условием выполнения обязательств внутренних аудиторов.

<sup>37</sup> INTOSAI-P 1: Лимская декларация о принципах финансового контроля (1977)

Все аудиторы должны уделять внимание возможности подозрительных транзакций, относящихся к коррупционной деятельности и отмыванию денег, и, в этой связи, на возможность мошенничества при учете и других незаконных действий. В рамках подготовительных мероприятий аудиторы должны оценивать риск такого типа нарушений и правила поведения при выполнении аудита, используемые для этой цели, например, стандарт «Руководство Института внутренних аудиторов по борьбе с мошенничеством». Поскольку мошенничество и другие типы правонарушений оказывают негативное влияние на деятельность организации во многих областях: финансовой, репутационной и через психологические и социальные последствия, важно, чтобы организации располагали сильной программой по борьбе с мошенничеством, включающей программы повышения осведомленности, предупреждения и выявления, а также методы оценки риска мошенничества для определения риска внутри организации.

В соответствии с положениями руководства, опубликованного Институтом внутренних аудиторов, Американским институтом дипломированных государственных аудиторов, Руководством Ассоциации дипломированных специалистов по расследованию мошенничества «Управление риском мошенничества в бизнесе», следует обращать внимание на следующие компоненты<sup>38</sup>:

- осведомленность о мошенничестве/коррупции (например, причины и примеры показателей мошенничества и потенциального мошенничества),
- роли и сферы ответственности относительно мошенничества/коррупции,
- сферы ответственности внутреннего аудита во время аудиторских заданий (например, сферы ответственности и информационное взаимодействие с советом директоров),
- оценка риска мошенничества и коррупции (например, определение соответствующих факторов риска мошенничества, наложение существующих элементов контроля на схемы мошенничества и определение недоработок),
- предупреждение и выявление фактов мошенничества/коррупции,
- расследование фактов мошенничества/коррупции,
- формирование мнения о внутренних элементах управления, касающихся мошенничества и коррупции.

Руководство также включает в себя справочный материал, вопросы для изучения и шаблон оценки риска мошенничества.

<sup>38</sup> *Управление риском мошенничества в бизнесе: Практическое руководство*, Институт внутренних аудиторов, Американский институт дипломированных государственных аудиторов и Ассоциация дипломированных специалистов по расследованию мошенничества.

## 3.10 ОТЧЕТ О ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ВОА

Согласно INTOSAI-P 20 «Принципы прозрачности и подотчетности», одним из главных элементов деятельности национальных органов аудита является разработка ежегодного краткого обзора проделанной работы и составление ежегодного отчета (Отчет о деятельности)<sup>39</sup>. Благодаря своевременному и публичному раскрытию результатов своего аудита ВОА повышает уровень общественной осведомленности об угрозе для общества и содействует обеспечению подотчетности. Такой отчет представляет собой сводный документ, содержащий сведения о деятельности независимого национального органа аудита. Он подлежит направлению высшему законодательному органу государства с целью аналитического рассмотрения, обсуждения и последующей публикации.

Этот документ должен содержать информацию о ежегодной деятельности органа по проведению аудитов, включая основные выявленные факты, результаты аудиторских проверок, результаты аналитического рассмотрения, рекомендации, последствия результатов финансовой деятельности, а также законодательные предложения, основанные на результатах внедрения рекомендации, предоставленных после завершения аудита.

Одним из важных элементов такого отчета должна быть глава, посвященная деятельности ВОА в области борьбы с мошенничеством, коррупцией, отмыванием преступных доходов и другими правонарушениями. В данной главе приводятся сведения о результатах проверок органа аудита и принятых мерах, финансовых убытках, рекомендациях, предоставленных после завершения аудита, а также корректирующих действиях, принятых объектами аудита.

Она также должна содержать методологию, используемую для определения каких-либо областей осуществляемой антикоррупционной деятельности, подверженность риску и описывать в общих чертах результаты аудита/проверки, выявившей угрозу.

Особое внимание следует уделять вопросам, связанным с уголовной ответственностью, возникающей в связи с нарушениями, а также с разработкой установленных политик и процедур по расследованию в отношении таких действий.

Для законодательного органа (например, парламента) ВОА разрабатывает на основании результатов аудита анализ рисков коррупции и мошенничества, которые могут возникать в различных областях деятельности государственных органов.

<sup>39</sup> INTOSAI-P 20.



## 3.11 ОТЧЕТ О ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Государственные организации могут публиковать годовые отчеты о своей деятельности в соответствии с требованиями национального законодательства. Такой отчет может включать сведения о целях организации, принятых мерах, осуществленной деятельности, понесенных расходах и т.д. Кроме того, он может содержать аналитические данные о расхождениях и достигнутых результатах. Такие отчеты могут использоваться ВОА для целей проведения аудита.

## 3.12 САЙТ И ИНФОРМИРОВАНИЕ ОБЩЕСТВЕННОСТИ

В современном информационном обществе Интернет является важным элементом информационного обмена с гражданами. Пользователи Интернета могут получить доступ к информации об организации, ее структуре и деятельности. ВОА, используя Интернет и иные информационные технологии, должны доводить до внимания широкой общественности информацию о функционировании государства, в том числе об обнаруженных ими нарушениях, выявленных аудитом фактах и заключениях.

# 4

## РОЛЬ ВЫСШИХ ОРГАНОВ АУДИТА В УКРЕПЛЕНИИ СИСТЕМЫ НАДЛЕЖАЩЕГО УПРАВЛЕНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫМИ АКТИВАМИ

Важная роль, которую ВОА играют в продвижении принципов надлежащего управления, как правило, связана с их особым положением, занимаемым по отношению к системе государственного управления. Например, во многих странах ВОА является высшим органом государственного аудита, независимым по отношению к исполнительной и судебной ветвям власти и подчиняющимся законодательной ветви. Имея широкие аудиторские полномочия, ВОА оценивают функционирование всей государственной системы борьбы с правонарушениями, включая коррупционную деятельность и отмывание денег. В такой широкой перспективе они могут давать рекомендации по укреплению государственных органов<sup>40</sup>.

Внедрение надлежащего управления требует среды, которая не благоприятствует или не способствует коррупции, отмыванию денег и другим видам правонарушений. Хотя негативные экономические последствия отмывания денег для экономического развития трудно оценить в количественной форме, ясно, что такая деятельность наносит ущерб учреждениям финансового сектора, успешная деятельность которых имеет критическую важность для повышения темпов экономического роста. Деятельность по отмыванию денег создает препятствия для развития финансовых институтов по двум причинам. Во-первых, отмывание денег подрывает финансовые учреждения. В таких учреждениях зачастую существует взаимозависимость между отмыванием денег и мошеннической деятельностью, осуществляемой их сотрудниками. Во-вторых, отмывание денег подрывает доверие клиентов к финансовым учреждениям не только в развивающихся странах, но и по всему миру. Доверие клиентов является основополагающим фактором роста и стабильности надежных финансовых учреждений, в то время как предполагаемый риск для вкладчиков и инвесторов, вызванный ведомственным мошенничеством и коррупцией, является препятствием в установлении такого доверия. Помимо негативных последствий отмывания денег для экономического роста, вызывающих разложение финансового сектора стран,

<sup>40</sup> З. Добровольский, *Обеспечение безопасности и стабильности посредством надлежащего управления. Деятельность Высшего органа аудита Польши в качестве примера межведомственного сотрудничества в борьбе с коррупцией, отмыванием денег и другими видами правонарушений*, 20-й Экономический и экологический форум ОБСЕ, Прага, 2012 г., стр. 1-4

отмывание денег оказывает еще более непосредственное негативное воздействие на экономический рост в реальном секторе экономики, перенаправляя ресурсы на менее продуктивную деятельность, а также содействуя внутренней коррупции и преступлениям, которые, в свою очередь, подавляют экономический рост<sup>41</sup>.

Кроме того, коррупционная деятельность приводит к появлению определенных категорий затрат:

- затраты, возникающие в связи с утратой потоков выручки от налогов, таможенных сборов, деятельности по приватизации, а также затраты, возникающие в связи с фактами коррупции в области государственных закупок;
- снижение эффективности использования инвестиций и замедление темпов экономического роста, в том числе в результате злоупотребления распорядительными полномочиями;
- бремя для общества, в том числе из-за избыточного налогообложения и низкого качества услуг; и
- утрата доверия к государственным учреждениям, что может подорвать уважение общественного порядка и безопасности и даже идею государства<sup>42</sup>.

## 4.1 БАЗОВЫЕ ТРЕБОВАНИЯ К ВОА

В соответствии со своими полномочиями, в отношении вопросов, связанных с повышением эффективности надлежащих практик управления, ВОА должен разработать комплексную стратегию борьбы с коррупцией, отмыванием денег и другими видами правонарушений. Одним из наиболее важных элементов программы ВОА по борьбе с правонарушениями является проводимая им работа по повышению эффективности деятельности государственных учреждений, которые являются компонентами национальной системы по обеспечению правомерности. Каждое государственное учреждение в рамках своих законодательных полномочий поддерживает эту национальную систему неподкупности подобно колоннам, поддерживающим крышу здания. Добросовестное управление - это такая система, которая основана на неподкупности, прозрачности и подотчетности<sup>43</sup>.

Следует отметить, что управление в государственном секторе имеет целью обеспечить, чтобы государственная организация добивалась основных результатов своей работы таким образом, который позволяет повышать доверие к организации, ее решениям и действиям. Поэтому надлежащее управление означает, что руководство организации, ее сотрудники, правительство, парламент и граждане могут полагаться на то, что организация будет выполнять свою работу хорошо, с кристальной честностью и подотчетностью.

<sup>41</sup> Там же; Б.Л. Бартлетт, *Негативные последствия отмывания денег для экономического развития*, Международная экономическая группа «Дьюли Б. Бэллентайн ЛЛП» (Dewey B Ballantine LLP), 2002 г., стр. 1.

<sup>42</sup> З. Добровольский, *Доверие, коррупция и мошенничество*, в том же издании, стр. 137-138.

<sup>43</sup> З. Добровольский, *Обеспечение безопасности и стабильности посредством надлежащего управления. Деятельность Высшего органа аудита Польши в качестве примера межведомственного сотрудничества в борьбе с коррупцией, отмыванием денег и другими видами правонарушений*. 20-й Экономический и экологический форум ОБСЕ, Прага, 2012 г., стр. 1-4

В целом, надлежащее управление сосредоточено на двух главных требованиях организации:

- эффективность, когда организация использует свои механизмы управления, чтобы способствовать общей эффективности и поставке своих товаров, оказанию услуг или выполнению программ; и
- соблюдение требований, предполагающее использование организацией своих механизмов управления с целью обеспечения соблюдения требований норм законодательства, нормативных актов, документированных стандартов и ожиданий общественности в отношении честности, подотчетности и открытости.

Система управления рисками должна создавать основание для подходов организации по достижению показателей эффективности деятельности и соблюдению требований законодательства.

Учитывая важную роль ВОА в области борьбы с коррупцией, они должны расширять область применения используемых методов для оценки интегрированной системы в области управления рисками и контроля за средой (включая систему внутреннего контроля), а также идентифицировать и классифицировать потенциальные риски. Надлежащая система должна позволять сформировать обоснованную уверенность в том, что организация обладает возможностями для достижения поставленных целей при наличии рисков приемлемого уровня.

С учетом юридических полномочий, которыми располагают ВОА, их усилия, направленные на продвижение принципов надлежащего управления, должны быть многосторонними. Такие усилия могут включать, помимо прочего, следующую деятельность:

- включение вопросов надлежащего управления в повседневную аудиторскую работу ВОА;
- повышение общественной осведомленности о значимости неизменной неподкупности, прозрачности и подотчетности в правительстве;
- внедрение улучшений в методы и инструменты, используемые для борьбы с правонарушениями, такими как коррупция, мошенничество, превышение полномочий, расточительство и т.д.;
- обеспечение возможностей для информаторов для сообщения сведения о таких правонарушениях; и
- совместная деятельность с иными институтами, имеющими активные роли в деятельности по борьбе с такими правонарушениями, и поддержка принципов надлежащего управления.

При планировании и проведении аудитов ВОА должны учитывать положения международных соглашений, стандартов ИНТОСАИ, свои собственные правила и акты, лучшие практики в области проведения аудитов, а также критерии надлежащего управления.

Такая деятельность содействует в проведении оценки ВОА сильных и слабых сторон в деятельности аудируемого предприятия и формировании рекомендаций для внесения улучшений.

Оценка деятельности объекта аудита в отношении практик надлежащего управления государственными активами, проводимая ВОА, должна выходить далеко за пределы традиционных аспектов сертифицированных финансовых проверок, которые представляют заключение по таким вопросам, как финансовая отчетность и внутренний контроль финансовых вопросов.

## 4.2 ПРИНЦИПЫ НАДЛЕЖАЩЕГО УПРАВЛЕНИЯ

ВОА должны учитывать следующие принципы надлежащего управления:

### » 4.2.1 ПРАКТИЧЕСКАЯ РЕАЛИЗАЦИЯ ПРИНЦИПА РАВНОПРАВИА

Данный принцип предполагает равноправное отношение ко всем гражданам посредством использования унифицированных, объективных критериев. Данный механизм также обеспечивает возможности для заинтересованных лиц представить свои взгляды и аргументы, а также оценить эффективность государственного управления. Вышеназванный принцип применяется в общественных дебатах, которые необходимы для обеспечения открытости и прозрачности государственного управления, подотчетности лиц, принимающих решения, и вовлечения заинтересованных лиц в выполнение государственных задач.

Общественные дебаты, которые понимаются как процесс отбора и интерпретации наиболее важных вопросов, представляющих общественный интерес, необходимы для государственного управления. Общественные дебаты, являясь инструментом для структурирования предпочтений и приоритетов заинтересованных лиц и повышения осведомленности широкой общественности, необходимы для формулирования ясных и понятных прав, формирующих основу для легитимности действий, осуществляемых государственными органами.

Равноправный доступ к надежной информации является необходимым компонентом системы раскрытия сведений для широкой общественности. При этом, раскрываемая информация должна быть понятна для граждан. Таким образом обеспечиваются не только возможности по формулированию надлежащим образом требований к государственному органу о разрешении конкретных проблем, но также возможностей по осуществлению точных оценок результатов его деятельности<sup>44</sup>.

<sup>44</sup> З. Добровольский, *Предотвращение коррупции и мошенничества* [в:] Б. Козуч, З. Добровольский (редакторы), *Обеспечение доверия общества*, в том же издании, стр. 165-170.

Поэтому ВОА должны не только проверять и оценивать точность информации, они должны также определить, насколько понятной является информация, предоставляемая общественности. Кроме того, ВОА должны проводить оценку на предмет того, позволяет ли деятельность государственных органов стимулировать вовлечение гражданского общества в соответствующие процессы.

Обеспечение независимости средств массовой информации (например, посредством принятия законодательных актов или выстраивания структур владения), а также защита их источников играют важную роль в содействии их деятельности и должны получать поддержку государства. Организациям гражданского общества для осуществления своей деятельности также необходимы независимость и свобода. ВОА должны оценивать, реализуется ли государственная политика решения вышеперечисленных проблем.

#### » 4.2.2 ДОСТИЖЕНИЕ ГРАЖДАНСКОГО КОНСЕНСУСА

ВОА должны содействовать достижению гражданского консенсуса для привлечения внимания к достижению единого мнения широкой общественности в отношении деятельности в государственном секторе, и при достижении такого консенсуса должны учитываться более широкие общественные и юридические нормы. Соблюдение государственными служащими стандартов и правил поведения в значительной степени зависит от более широкой нормативной и процедурной базы. Стандарты поведения для государственных служащих, такие как кодексы поведения, требуют времени для того, чтобы они были усвоены и стали частью установившейся бюрократической практики. Поэтому принципиально важно повышать осведомленность государственных служащих о значимости их неподкупности не только для надлежащего оказания государственных услуг, но и, прежде всего, для укрепления доверия граждан к государственным учреждениям. В этом контексте ВОА должны оценивать деятельность государственных организаций, связанную с обучением и другой работой, нацеленной на предотвращение морального кризиса в государственных организациях. Кроме того, ВОА должны предпринимать шаги по стимулированию государственных организаций к разработке и обновлению этических кодексов для государственных служащих.

Механизмы мониторинга неподкупности в государственном секторе нуждаются в постоянном укреплении. Достижение такого консенсуса имеет особую важность при мониторинге с целью выявления конфликтов интересов и управления государственными активами.

#### » 4.2.3 СОДЕЙСТВИЕ ОТКРЫТОСТИ

Открытость является принципом, продвижение которого ВОА должны поощрять в рамках своих проверок на предмет эффективности деятельности в государственном секторе.

Учитывая повышенную сложность при принятии решений, касающихся реализации государственных политик, чиновники получают дискреционные полномочия, осуществление которых, в свою очередь, может приводить к усилению фактора неопределенности; именно поэтому открытость представляет особую важность для обеспечения эффективности и результативности деятельности государственных учреждений. Внедрение высокой степени прозрачности в процедуры государственного сектора сужает пределы свободы действий и снижает риск нежелательного влияния.

#### » 4.2.4 ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ УПРАВЛЕНИЯ КАДРОВЫМИ РЕСУРСАМИ

Управление кадровыми ресурсами на основе оценки заслуг является ключевым элементом укрепления надлежащего управления. В целях предотвращения нежелательного влияния процессов управления кадровыми ресурсами в государственном секторе критерии и процедуры выбора и продвижения должны быть справедливыми, заранее установленными и четко задокументированными. Таким образом, обеспечивается ограничение дискреционных полномочий служащих и возможности для принятия ими произвольных решений. Кроме того, эффективность защиты прав обеспечивается за счет создания действенных структур и механизмов подачи апелляционных ходатайств. Эффективное управление кадровыми ресурсами может снизить потенциальные риски и обеспечивать контроль над слабыми местами путем назначения компетентного персонала для внедрения процедур и механизмов контроля.

ВОА должны быть постоянно сосредоточены на регулярном обучении персонала, помня о том, что успех борьбы с правонарушениями зависит не только от аудиторских процедур и инструментов, но и от наличия сотрудников с соответствующими навыками, знаниями и способностями, которые умеют выявлять и оценивать потенциальные правонарушения.

ВОА должны вести постоянную систематическую работу с целью повышения эффективности применяемой методологии, для того чтобы идентифицировать и противодействовать правонарушениям и продвигать принципы честности, открытости, подотчетности и иные принципы в области надлежащего управления государственными активами.

### 4.3 ЖАЛОБЫ И ЗАПРОСЫ

Учитывая область охвата ВОА, установленную в соответствии с нормами законодательства, они должны вести регулярные записи для отражения всех жалоб и требований, поступающих от граждан, средств массовой информации, центральных офисов и иных источников.

Полученные материалы должны проходить аналитическое рассмотрение, на основании результатов которого ВОА принимают решения о необходимости осуществления последующих действий или отсутствии таковой.

Установленные методики классификации вопросов должны позволять идентифицировать области, обнаруживающие тренды по увеличению количества случаев несоблюдения требований. С точки зрения существующих угроз, особенно важно определить, как жалобы и заявления могут помочь провести аудит более целенаправленно по данному вопросу.

Таким образом, ВОА могут принимать решения о необходимости проведения аудита, например, незапланированного аудита, для рассмотрения угроз, признаваемых в качестве критически важных и подтвержденных многочисленными источниками. В случае обнаружения большого количества таких аналогичных нарушений ВОА могут принимать решения о разработке более масштабного плана или стратегии аудита.

В соответствующих случаях ВОА могут информировать граждан, средства массовой информации и других лиц о тех действиях, которые были предприняты в связи с рассмотрением жалоб. ВОА должны совершать надлежащие действия с целью защиты конфиденциальности лиц, подающих жалобы, и соответствующей информации.

ВОА должны стремиться принимать обязательства по обеспечению честности отдельных сотрудников посредством действий их собственных команд. ВОА должны стать учреждением, которому информаторы-разоблачители могут предоставлять информацию о подозреваемых или фактических правонарушениях на рабочем месте. Люди должны представлять свои предположения о коррупции, мошенничестве, растратах, злоупотреблениях или неэффективном управлении государственными фондами и о других видах правонарушений, направляя ВОА письменную информацию, лично общаясь с представителями ВОА или устанавливая контакты через сеть ВОА для подачи жалоб (ComplaintNET). Вся информация, поступающая в ComplaintNET ВОА, должна передаваться через безопасное соединение, и ВОА должен охранять всю информацию, предоставленную информаторами-разоблачителями, от несанкционированного разглашения. Жалобы, полученные ВОА, являются ценным источником информации о социально экономической ситуации в стране и могут использоваться для проверки и оценки деятельности объектов аудита. Количество жалоб, получаемых от граждан, может рассматриваться в качестве индикатора уровня доверия общества к деятельности ВОА<sup>45</sup>. ВОА ведут деятельность по идентификации механизмов, которые могут приводить к повышению рисков коррупционного сговора и прочих типов правонарушений в связи с нечеткими формулировками и пробелами нормативной базы. На основании результатов такой деятельности ВОА выполняют оценку, определение и предложение изменений, подлежащих внесению в юридически обязательные нормативные акты, применимые на территории стран-участниц.

<sup>45</sup> З. Добровольский, *Обеспечение безопасности и стабильности посредством надлежащего управления*, в том же издании, стр. 1-8.



## 4.4 ПРЕДОТВРАЩЕНИЕ КОНФЛИКТОВ ИНТЕРЕСОВ И ПРОЧИХ СЛУЧАЕВ НЕНАДЛЕЖАЩЕГО ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ПОЛНОМОЧИЙ

ВОА должны стремиться содействовать и продвигать создание систем внутреннего контроля посредством использования необходимой рамочной системы в государственном секторе, учитывая тот факт, что инкорпорация таких стандартов представляет собой эффективный инструмент для поддержания подотчетности.

ВОА должны идентифицировать и оценивать эффективность механизмов, создающих условия, которые могут стимулировать правонарушения, в частности, в области управления активами. ВОА должны стремиться оценивать наличие принципов создания механизмов, нацеленных на предотвращение конфликтов интересов, противоправной выгоды, ненадлежащего использования конфиденциальной информации и несоблюдения требований к осуществлению функций в области государственного управления. ВОА ведут деятельность по идентификации механизмов, которые могут приводить к повышению рисков коррупционного сговора и прочих типов правонарушений в связи с нечеткими формулировками и пробелами нормативной базы. На основании результатов такой деятельности ВОА выполняют оценку, определение и предложение изменений, подлежащих внесению в юридически обязательные нормативные акты, применимые на территории стран-участниц.

### » 4.4.1 НАРУШЕНИЯ В ПРОЦЕССЕ ЗАКОНОТВОРЧЕСТВА

Учитывая тот факт, что пробелы законодательства или случаи отсутствия ясности формулировок нормативных актов и отсутствие административных правил могут становиться причинами нарушений, ВОА должны фокусироваться на обеспечении надлежащего качества норм законодательства. Неполнота, ненадлежащая точность формулировок и несоординированность норм законодательства ведут к чрезмерному произволу в интерпретации обязательных для выполнения нормативных актов и в поведении государственных служащих.

### » 4.4.2 ИЗБЫТОЧНАЯ СВОБОДА ДЕЙСТВИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫХ СЛУЖАЩИХ И КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ

Приемлемым решением в административных процедурах является сохранение пределов свободы действий в принятии решений для случаев, когда фактическое решение зависит от подхода данного гражданского служащего и признания наступления соответствующих событий. Тем не менее, проблема возникает каждый раз, когда свобода действий превращается в избыточную свободу, и государственные служащие решают дела, не полагаясь на поддающиеся проверке критерии, но поступая по собственному усмотрению. Этот механизм заключается в отсутствии прозрачных критериев решения вопросов, в результате чего должностные лица могут выносить решения вопреки отрицательному заключению консультирующих органов. Это выражается в недостаточной ясности и точности

законодательства, а также в слишком частых изменениях такового. С целью снижения риска коррупции и отмыwania денег при управлении государственными активами, руководство должно внедрять достаточно ясные и точные положения, в частности, в области процедур принятия решений в интересах общества с целью предотвращения появления противоречивых формулировок. В зависимости от применяемой нормативной базы, ВОА должны стремиться к определению условий, подлежащих соблюдению принимающими решения лицами, документов, подлежащих подаче, сроков принятия решений и обоснования, необходимого для принятия решений (как положительных, так и отрицательных), в частности, в случаях наличия противоречащих интересов или организаций.

Последовательный и непрерывный обзор процедур принятия решений с целью формирования предложений по внесению поправок является необходимым. В частности, это имеет особую важность в тех случаях, когда не определены четкие критерии и имеется возможность принятия дискреционных решений. Кроме того, важным инструментом предотвращения излишней свободы действий органов исполнительной власти и наличия конфликта интересов является применение так называемого «правила многих глаз», которое означает, что лица, принимающие решения, связанные с государственными активами, не работают самостоятельно, но разделяют полномочия с другими сотрудниками.

Эффективными способами устранения административного произвола в управлении государственными активами являются более широкая публичность и прозрачность процессов. Прежде всего, необходимо соблюдать принцип равного доступа к информации о получении выгод в рамках расходования государственных средств. Это применимо не только к закупкам, но и к приватизации, продажам и аренде активов, грантам, ссудам и т.д.

В ходе аудитов ВОА должны уделять особое внимание организации деятельности в рамках аудируемого органа, системе верификации процесса принятия решений, а также определению обязанностей сотрудников на различных этапах процесса. Следует учитывать трудности, связанные со сложностью процесса принятия решений в административной сфере. ВОА должны тщательно изучать неблагоприятные последствия административных решений, с точки зрения как эффективного управления государственными активами (финансовые последствия), так и конфликта интересов между должностным лицом и другой стороной. ВОА должны проводить оценку на предмет открытости процедур принятия решений и процесса государственных закупок.

### » 4.4.3 ОТСУТСТВИЕ ПОДОТЧЕТНОСТИ ИЛИ ЕЕ НАДЛЕЖАЩЕГО ПРИМЕНЕНИЯ

Другим фактором, способствующим правонарушениям, является неприменение принципа подотчетности,

которое является следствием отсутствия эффективной реализации системы внутреннего контроля и, следовательно, государственные чиновники не осуществляют надлежащее управление государственными средствами

Подотчетность должна включать в себя, по меньшей мере, три аспекта:

- Она должна быть внешней, будучи мерой контроля со стороны лица, не являющегося членом подконтрольного органа или учреждения.
- Взаимодействие, по меньшей мере, на двух уровнях, связанное с требованием ответа на вопрос, ответом и потенциальным опровержением.
- Оно должно заключаться в праве высшей инстанции требовать ответа, наряду с правами получения информации и потенциального наложения санкций.

«Подотчетность ослабляется, если она понимается как принцип прозрачности деятельности правительства, применяемый только при передаче и получении информации, без указания результатов взаимодействия по предоставленной информации, которые должны оцениваться ВОА»<sup>46</sup>.

Принцип ответственности создает необходимость применения специальных стандартов поведения, предусматривающих нетерпимость к конфликту интересов в деятельности государственных служащих и отказ от сосредоточения избыточных полномочий в руках одного государственного служащего.

ВОА должны проводить оценку эффективности функционирования внедряемых механизмов с целью обеспечения персональной подотчетности в рамках объекта аудита.

#### » 4.4.4 СЛАБОСТЬ СРЕДСТВ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И НАДЗОРА

На первой линии защиты наличие эффективной системы внутреннего контроля и надзор являются особенно важным компонентом надлежащей системы управления. Такие механизмы представляют собой ключевые инструменты для предотвращения коррупции и прочих типов правонарушений в государственных учреждениях.

Руководство государственной организации отвечает за обеспечение того, чтобы операции осуществлялись таким образом, который способствовал бы достижению целей государственной организации. Это достигается за счет эффективного внедрения и поддержания функционирования системы внутреннего контроля.

<sup>46</sup> Документ разработан для технического совещания Комиссии по подотчетности ОЛАСЕФС в Аргентине, август 2008 г.

ВОА должны изучать и оценивать внутренний контроль объекта аудита, зная, что это целостный процесс, зависящий от руководства и персонала и разработанный в целях уменьшения рисков и обеспечения разумной уверенности в выполнении миссии организации.

ВОА должны оценивать, достигает ли внутренний контроль объекта аудита следующих главных целей:

- выполнение упорядоченных, безупречных с нравственной точки зрения, экономических, эффективных и результативных операций;
- исполнение обязательств по обеспечению подотчетности;
- соблюдение требований действующих законодательных и нормативных актов;
- защита ресурсов от потерь, ненадлежащего использования и ущерба.

Слабая приверженность контролеров выявлению и устранению проблем и предотвращению их дальнейшего возникновения должна рассматриваться ВОА как потенциальный индикатор правонарушения.

#### » 4.4.5 СЛАБОСТЬ СИСТЕМЫ ОТЧЕТНОСТИ

Полномочия по проведению аудита, устанавливаемые в соответствии с нормами законодательства, нормативными актами, министерскими приказами, требованиями государственной стратегии или решениями законодательных органов может приводить к установлению дополнительных целей. К дополнительным целям могут относиться обязанности по проведению аудитов и подготовке отчетности, например, в отношении подготовки отчетности о фактах обнаружения аудиторами государственного сектора каких-либо случаев несоблюдения требований контролирующих органов, включая рамочные системы бюджетирования и обеспечения подотчетности и/или в отношении эффективности функционирования системы внутреннего контроля. Тем не менее, даже при отсутствии таких дополнительных целей могут присутствовать ожидания широкой общественности в отношении предоставления аудиторами государственного сектора отчетов в отношении любых случаев несоблюдения требований контролирующих органов, выявленных в ходе аудита, или предоставления отчетов об эффективности систем внутреннего контроля. Такие дополнительные обязанности и связанные риски мошенничества должны учитываться аудитором государственного сектора на этапах планирования и проведения аудита<sup>47</sup>.

Укрепление системы отчетности объекта аудита путем активного стремления к обеспечению постоянной неподкупности, прозрачности и подотчетности в организации и далее в рамках правительства создаст защитную среду, которая не способствует мошенничеству и коррупции.

<sup>47</sup> Стандарт ISSAI 2240 «Обязанности аудитора в случае выявления мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности», ИНТОСАИ

Эффективная система отчетности возлагает обязанность подотчетности путем своевременной подготовки и представления полной и точной информации, ограничивая тем самым возможности для нарушений, включая мошенничество и коррупцию.

ВОА должны проверять функционирование системы отчетности (а также системы учета наличных средств) и обращать особое внимание, помимо прочего, на принятые методы оценки запасов и резервов, обязательства и дебиторскую задолженность, методы амортизации основных средств и управления капиталом и финансовыми потоками.

В этом направлении ВОА должны сосредоточиться на выполнении обязательств по отчетности, принятых объектами аудита. ВОА должны также верифицировать точность финансовой отчетности, проверять книги учета объектов аудита и устранять случаи манипулирования финансовыми результатами и практик «двойной бухгалтерии». Сторонние эксперты должны при необходимости проводить углубленный анализ.

Одним из наиболее важных источников информации о деятельности организации является финансовая отчетность. С помощью процедуры проверки и утверждения финансовая отчетность становится надежным источником информации для лиц, определяющих политику, общества и различных органов государства. С учетом хронологии финансовая отчетность является вторичной по отношению к записям, ведущимся в бухгалтерских подразделениях. Кроме того, она содержит суммарные данные о состоянии собственности, финансов и результатах осуществляемой подразделением деятельности.

Финансовая отчетность является важным источником информации для инвесторов и лиц, определяющих политику, как в частном, так и в государственном секторах. На самом деле, она содержит данные, необходимые для принятия разумных решений. Осуществление мошеннической деятельности представляет собой намеренное введение в заблуждение потребителей и пользователей финансовой отчетности посредством представления существенной и финансовой информации, отличающейся от фактов действительности.

Целью деятельности по аудированию финансовой отчетности является подтверждение соблюдения применимых учетных политик, а также достоверного и ясного представления сведения об активах и финансовых результатах организации. Аудиторы должны, в частности, определять, действительно ли финансовый отчет:

- был составлен на основе счетов, которые велись надлежащим образом;
- был составлен в соответствии с конкретными положениями закона;
- обеспечивает достоверное и ясное представление всей информации, относящейся к оценке деятельности организации.

Аудиторы должны анализировать и определять, имеются ли в организации незаконные методы и различные методы двойной бухгалтерии при подготовке финансовой отчетности. Аудиторы должны провести проверку на предмет того, что сделки были отражены и финансовая отчетность подготовлена в соответствии со стандартами аудита, применимыми в отношении аудируемой организации. Основной задачей финансового аудита является проверка соответствия стандартам при рассмотрении прочих критериев в качестве

исключаемых.

Задачи финансовой проверки в государственном секторе зачастую шире, чем выражение мнения в отношении того, были ли подготовлены финансовые отчеты во всех существенных отношениях в соответствии с применимой системой финансовой отчетности (т.е. областью применения Международных стандартов аудита). Полномочия по проведению аудита или обязательства для организаций государственного сектора, устанавливаемые в соответствии с нормами законодательства, нормативными актами, министерскими приказами, требованиями государственной стратегии или решениями законодательных органов, могут приводить к установлению дополнительных целей. К дополнительным целям могут относиться обязанности по проведению аудитов и подготовке отчетности, например, в отношении подготовки отчетности о фактах обнаружения аудиторами каких-либо случаев несоблюдения требований контролирующих органов, включая рамочные системы бюджетирования и обеспечения подотчетности и/или в отношении эффективности функционирования системы внутреннего контроля<sup>48</sup>.

Область рассмотрения аудита деятельности подразделения должна включать, среди прочего, следующие вопросы:

- признание расходов и затрат хозяйственного подразделения в соответствующих периодах отчетности,
- управление закупочной деятельностью и методами отражения данных в бухгалтерской отчетности для целей улучшения показателей для основных средств (включая действия по улучшению или ремонту основных средств),
- создание снижения стоимости запасов и дебиторской задолженности,
- правила отражения и расчета амортизации основных средств,
- создание балансовых резервов,
- отражение в отчетности закупок лизинговых услуг, а также
- учет убытков.

В случае получения выручки (доходов) от продаж особое внимание необходимо уделять нижеуказанным процедурам, используемым для отбора покупателей в случае продажи активов:

- способ ведения записей о продажах, уделяя особое внимание ускоренному выставлению счетов,
- отсрочка продажи товаров с использованием метода «кругового» налога (включая принуждение к уплате налога на товары и услуги в системе торгового рынка),
- учет «фиктивной» продажи,
- возможный конфликт интересов, и
- разрешение неоправданных запасов.

<sup>48</sup> Подробная информация о роли BOA в области аудита финансовой отчетности приводится в Стандартах ISSAI 2240, ISSAI 2800, ISSAI 2805 и ISSAI 2810

Такие действия разрешат, или хотя бы помогут, определить, существует ли в данной сфере коррупция и имеется ли подозрение в отмывании денег.

Примеры нарушений при создании и внедрении структуры системы контроля:

- ненадлежащая структура системы внутреннего контроля в отношении подготовки финансовой отчетности, включая следующее,
- ненадлежащая структура системы внутреннего контроля в отношении какого-либо важного счета или процесса,
- ненадлежащая документация в отношении компонентов системы внутреннего контроля,
- отсутствие или ненадлежащее разделение обязанностей сотрудников, отвечающих за подготовку важного счета или выполнение процесса,
- отсутствие или ненадлежащая система контроля в отношении механизмов защиты активов,
- ненадлежащая структура информационных технологий (общая контрольная система или контрольная система в отношении конкретного случая использования, предотвращающие предоставление информационной системой полной и точной информации, соответствующей целям в области подготовки финансовой отчетности и текущим потребностям),
- невозможность проведения сверки в отношении существенных счетов,
- возможность отключения контрольной функции представителем руководящей команды,
- представление аудитору заведомо ложных сведений сотрудниками клиента (может являться индикатором осуществления мошеннической деятельности).

Ненадлежащая пристрастность или отсутствие объективности со стороны лиц, принимающих решения, связанные с учетной деятельностью, например, последовательное занижение размеров расходов или завышение размеров ассигнований.

#### » 4.4.6 НЕПРИМЕНЕНИЕ ПРИНЦИПА ДОКУМЕНТИРОВАНИЯ И ОТЧЕТНОСТИ

Пакеты документов считаются неполными, когда решения основаны на неполных и неточных ходатайствах, поданных заинтересованными лицами. Требования, связанные с документированием и отчетностью, могут считаться ненужной бюрократией, тогда как факт документирования и отчетности зачастую представляет собой наилучшую гарантию прозрачности в административных процедурах или в сделках с вовлечением государственного имущества. Имеется необходимость в установлении требований к надлежащей системе управления документацией и подготовки отчетности в отношении всего контура деятельности государственного учреждения, связанного с управлением государственным имуществом. В этом направлении ВОА должны сосредоточиться на выполнении обязательств по отчетности, принятых объектами аудита.

#### » 4.4.7 ИЗБЫТОЧНОЕ ИСПОЛЬЗОВАНИЕ СУБПОДРЯДА И ПОСРЕДНИКОВ

Чрезмерно высокий объем услуг, получаемых от субподрядчиков и посредников, имеется в случаях, когда государственное учреждение привлекает внешних консультантов и экспертные компании для осуществления базовых обязанностей такого учреждения по более высокой стоимости в сравнении с теми затратами, которые учреждение понесло бы при осуществлении такой деятельности собственными силами. Такие случаи создают возможности для получения откатов.

ВОА должны оценивать, действительно ли государственная администрация зависит от сторонних компаний, выполняют ли сторонние компании задачи, которые организация могла бы выполнять самостоятельно, и такая система не приводит к избыточному влиянию на руководство организации.

ВОА следует сосредоточиться на необходимости наличия руководящих принципов заключения контрактов со сторонними или иными консультантами, основанных на прозрачности, пропорциональности и установленных приоритетах.

#### » 4.4.8 ПОВЫШЕНИЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ СИСТЕМЫ НАДЛЕЖАЩЕГО УПРАВЛЕНИЯ ПОСРЕДСТВОМ ВОВЛЕЧЕНИЯ ОТДЕЛЬНЫХ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ

ВОА должны укреплять надлежащее управление с помощью конкретных должностных лиц. Их поведение и действия, которые видят сотрудники на всех уровнях организации, могут способствовать достижению целей организации эффективным и результативным образом. Руководство, осуществляемое лицами, возглавляющими государственные организации, и другими высшими должностными лицами, играет важнейшую роль в определении того, насколько эффективной будет государственная организация в поощрении поведения, способствующего надлежащему управлению, во всей организации.

Каждому служащему необходимо понимать законодательство и стандарты работы, связанные с выполнением своих обязанностей. Каждый служащий должен понимать, как его или ее личный вклад содействует продвижению принципов надлежащего управления и, в конечном итоге, достижению целей организации.

Организация должна привлекать своих сотрудников и руководителей к разработке, оценке, мониторингу и получению следующих ключевых документов и их эффективной реализации:

- четкое изложение ценностей, практики и поведения, которых ожидают от сотрудников организации,
- четкое изложение политики кадровых ресурсов организации, включая права и обязанности, которые она возлагает на контролеров и подчиненных,
- сжатая, актуальная и последовательная информация об управленческих механизмах организации, включая действующую законодательную и политическую базу, органы управления и комитеты, их уставы, членство и взаимоотношения с другими органами управления, механизмы аудита и контроля мошенничества, а также защиту информаторов-разоблачителей,
- четкое изложение корпоративных целей организации, ключевых показателей эффективности и бизнес-планов, и



- подход организации к управлению рисками, включая методологию, пределы применения и параметры проверки.

Руководство государственного учреждения должно внедрять следующие системы:

- четкое перечисление личных обязанностей, направлений делегирования полномочий и плановых показателей деятельности, связанных с корпоративными стратегиями организации и бизнес-планами,
- регулярная информация о намерениях и решениях ключевого совета(ов) или комитета(ов), руководящего(их) организацией,
- регулярные отчеты об эффективности организации в сравнении с ее ключевыми показателями и/или плановыми заданиями в сопровождении анализа, который помогает организации учиться на собственном опыте,
- осуществляемое на всех уровнях поощрение содействия надлежащему управлению, включая примеры лидерства высшего руководства, и
- система ранжирования на основании показателей эффективности деятельности для государственных агентств, коррелирующая с деятельностью по исполнению их соответствующих полномочий.

ВОА должны проверять и оценивать тот объем, в котором организация осуществляет реализацию своей стратегии надлежащего управления, а также оценивать, насколько эффективно она поощряет во всей организации поведение, содействующее надлежащему управлению.

#### » 4.4.9 ПРОЧИЕ СПЕЦИАЛЬНЫЕ АНТИКОРРУПЦИОННЫЕ МЕРЫ, СТИМУЛИРУЮЩИЕ ПОВЫШЕНИЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ НАДЛЕЖАЩЕЙ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫМИ АКТИВАМИ

От каждой государственной организации можно ожидать разработки программы системных действий, предназначенных для устранения или хотя бы существенного снижения риска коррупции и отмыwania нелегальных доходов. Проблема противодействия коррупции и другим видам правонарушений посредством укрепления неподкупности, прозрачности, подотчетности и других принципов надлежащего управления государственными активами должна стать предметом внутреннего обсуждения и обучающих курсов.

Отсутствие надлежащих обязательств по созданию необходимой структуры, внедрению и надзору за надлежащим функционированием, обеспечению реализации и документальному отражению шагов, направленных на борьбу с коррупцией, осуществляемых с учетом потребностей конкретной организации, должно рассматриваться ВОА в качестве потенциального индикатора правонарушений.

ВОА должны проводить оценку эффективности применения санкций против государственных чиновников, участвующих в совершении правонарушений, и осуществлять тесное взаимодействие с другими государственными учреждениями, вовлеченными в

реализацию процесса по продвижению принципов надлежащего управления. В связи с тем, что результативность борьбы ВОА с различными видами правонарушений зависит от деятельности других заинтересованных лиц, ВОА должен тесно сотрудничать с такими учреждениями. Одним из важных компонентов, связанных с таким сотрудничеством, является наличие взаимного понимания целей и методов работы среди организаций, работающих вместе. В случае необходимости ВОА должен достигать с государственными учреждениями (например, правоохранительными органами) соглашений, содействующих осуществлению результативной и эффективной стратегии укрепления принципов надлежащего управления<sup>49</sup>.

---

<sup>49</sup> З. Добровольский, *Обеспечение безопасности и стабильности, в том же издании*; З. Добровольский, *Роль Высшего органа аудита в обеспечении доверия общества посредством борьбы с правонарушениями, в том же издании*

# 5

## СОДЕЙСТВИЕ НАДЛЕЖАЩЕМУ УПРАВЛЕНИЮ ПОСРЕДСТВОМ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ РИСКАМИ

Основополагающим принципом надлежащего управления является способность руководящих органов реализовывать цели общественности.

Таким образом, руководящие органы должны:

- 3) действовать в интересах общества в целом, а не в интересах находящихся в данное время у власти политиков,
- 4) обеспечивать долгосрочные последствия реализации своей стратегии,
- 5) избегать чрезмерного количества нормативных требований,
- 6) создавать надлежащую структуру стимулов для рыночных операторов; и
- 7) выражать сопротивление действиям лоббистов и иному давлению со стороны заинтересованных групп.

Надлежащее управление подразумевает использование таких институциональных решений, которые сократят количество нарушений в функционировании рынка (сбой рыночных механизмов) и, с другой стороны, ограничат недостатки государства (сбой государственных механизмов).

Государственные организации стоят перед лицом больших стратегических, эксплуатационных и финансовых рисков как из-за внутренних, так и из-за внешних факторов, которые могут помешать им достичь своих целей. Управление рисками является запланированным и систематическим подходом к идентификации, оценке и реагированию на риски и обеспечению уверенности в том, что реакция была эффективной.

Риск возникает из-за неуверенности в будущем. Подверженность риску может возникнуть в результате возможности экономических, финансовых или социальных потерь или выгод, физического ущерба или травмы либо задержки. Это также может быть вызвано изменениями во взаимоотношениях между сторонами, участвующими в поставке, владении, эксплуатации и техническом обслуживании активов для государственных или частных целей.

Процессы управления рисками разрабатываются, чтобы помочь составителям планов и руководителям в выявлении значительных рисков и выработке мер по урегулированию таких рисков и их последствий. Это приводит к более результативным и эффективным решениям, большей уверенности в результатах и меньшей подверженности рискам.

ВОА должны продвигать принципы надлежащего управления и выполнять проверки их реализации в объектах аудита. В частности, ВОА должны проводить проверки на предмет того, осуществляет ли учреждение надлежащее прогнозирование при идентификации потенциальных рисков, которые могут оказывать влияние на деятельность подразделения, а также предпринимает ли учреждение усилия для сохранения вероятности реализации таких рисков на приемлемых уровнях при обеспечении наличия возможностей для достижения своих целей. Система управления рисками содействует принятию руководящей командой надлежащих решений в условиях неопределенности посредством формирования понимания, оценки и приоритетности характера и влияния рисков в контексте установленных целей организации. Кроме того, система обеспечивает принятие руководящей командой мер, необходимых для нивелирования потенциальных негативных последствий. Система управления рисками позволяет учитывать будущее влияние нежелательных факторов и прогнозировать потенциальные угрозы для физических активов и сотрудников в контексте усилий по достижению установленных целей организации. Результатом процесса управления рисками является оценка эффективности ранее внедренных контрольных мер, а также адекватности структуры таких контрольных механизмов по отношению к затратам на такие средства контроля.

Система управления рисками должна учитывать весь диапазон деятельности и ответственности организации и обеспечивать непрерывный контроль применения различных передовых практик в области управления, включая следующие:

- стратегии и принципы используются на практике во всех соответствующих частях организации,
- стратегии и принципы разработаны надлежащим образом и регулярно пересматриваются,
- высококачественные услуги предоставляются эффективно и результативно,
- обеспечивается регулярный и тщательный мониторинг показателей эффективности деятельности, а также имеются эффективные инструменты, позволяющие постепенно нивелировать низкие показатели эффективности деятельности,

- нормативно-правовые акты соблюдаются,
- используемая организацией информация является релевантной, точной, полной, своевременной и надежной,
- финансовая отчетность и другая информация, публикуемая организацией, точны и надежны,
- обеспечиваются эффективное и результативное руководство финансовыми и кадровыми ресурсами, а также их защита.

Соотношение затрат и выгоды, характеризующее средства контроля идентифицированных рисков, является внутренне присущим аспектом в рамках системы управления рисками.

Планирование управления рисками осуществляется на этапе планирования венчурного проекта/проекта, его главной целью является выработка последовательной стратегии и методологии действий в случае возникновения угроз.

В процессе оценки рисков руководство должно акцентировать внимание на следующем:

- идентификация риска, основанная на полученных знаниях и практиках, а также результаты экспертного анализа,
- анализ влияния потенциальных рисков на достижение целей проектов,
- качественный и/или количественный анализ рисков для определения вероятности возникновения рисков, а также их потенциального влияния,
- планирование ответных мер в случае реализации риска и принятие надлежащих мер, и
- мониторинг и контроль рисков.

Система управления рисками также содействует подготовке годовых отчетов о функционировании систем внутреннего контроля, которые многие государственные учреждения обязаны подготавливать. Надлежащие ответные меры в случае появления риска включают внедрение средств внутреннего контроля, меры страхования против рисков, прекращение действий, вызывающих появление риска, внесение изменений в действия, вызывающие появление риска, разделение риска, или, в определенных случаях, принятие риска.

## ПРИЛОЖЕНИЕ: СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

Настоящее руководство является результатом совместных усилий членов Рабочей группы по борьбе с коррупцией и легализацией средств, полученных незаконным путем; оно было разработано на основе следующих международных конвенций, законов, норм и надлежащих методов без дублирования кодексов и руководств, которые уже существуют и применяются в отношении определенных конкретных типов организаций:

- » Конвенция ООН против коррупции, Организация Объединенных Наций, Нью Йорк, 2004 г.:
  - Руководство для законодательных органов по осуществлению Конвенции Организации Объединенных Наций против коррупции;
  - Техническое руководство по осуществлению Конвенции ООН против коррупции;
  - Справочное руководство по укреплению честности, неподкупности и потенциала судебных органов;
  - Механизм обзора хода осуществления Конвенции Организации Объединенных Наций против коррупции — основные документы.
  
- » Система профессиональной документации ИНТОСАИ (IFPP), включая:
  - INTOSAI-P 1 Лимская декларация;
  - INTOSAI-P 10 Мексиканская декларация о независимости высших органов аудита;
  - INTOSAI-P 12 О ценности и преимуществах деятельности ВОА;
  - INTOSAI-P 20 Принципы прозрачности и подотчетности;
  - Стандарт ISSAI 130 Этический кодекс;
  - Стандарт ISSAI 2240 Обязанности аудитора при выявлении случаев мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности;
  - Стандарт ISSAI 2250 Учет законов и правил при аудите финансовой отчетности;
  - Стандарт ISSAI 2265 Обмен информацией о недостатках системы внутреннего контроля с уполномоченными лицами;
  - Стандарт ISSAI 2610 Использование работы внутренних аудиторов;
  - Руководство GUID 9040 Передовая практика в области прозрачности ВОА.

- » Международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе (IPSAS), разработанные Советом по международным стандартам бухгалтерского учета в государственном секторе Международной федерации бухгалтеров (IPSASB), а именно:
  - Стандарт IPSAS 1: Представление финансовой отчетности;
  - Стандарт IPSAS 2: Отчеты о движении денежных средств;
  - Стандарт IPSAS 3: Изменение принципов бухгалтерского учета в бухгалтерских расчетах и ошибки;
  - Стандарт IPSAS 24: Представление бюджетной информации в финансовой отчетности.
- » Руководство Института внутренних аудиторов по борьбе с мошенничеством.
- » Инструкция по самооценке неподкупности для высших органов аудита, Счетная палата Королевства Нидерландов, 2011 г.
- » Конвенция ОЭСР о борьбе с подкупом иностранных государственных должностных лиц при осуществлении международных деловых операций.
- » Рамочная система, интегрирующая средства внутреннего контроля, документ подготовлен Комитетом организаций — спонсоров Комиссии Тредвея (COSO), май 2013 год.
- » Европейское управление. Белая книга, Комиссия Европейских Сообществ, Брюссель, 2001 год.
- » Руководство по передовому опыту стратегического и оперативного управления активами организациями государственного сектора: Достижение согласованных результатов через эффективную и оптимальную базу активов, Национальное управление аудита Австралии, сентябрь 2010 года.
- » Контрольные списки для использования в финансовом аудите и аудите соответствия государственных закупок, Комитет по связям высших органов аудита Европейского Союза.
- » Директива 2005/60/ЕС Европейского парламента и Совета от 26 октября 2005 года «О предупреждении использования финансовой системы для отмывания денежных средств и финансирования терроризма».
- » Сорок рекомендаций ФАТФ, Группа по разработке финансовых мер (ФАТФ), 2003 год.

- » Стандарт надлежащего управления для государственных услуг, Независимая комиссия по надлежащему управлению в сфере государственных услуг, Office for Public Management Ltd., Институт государственных финансов и бухгалтерского учета, Лондон, Великобритания, 2004 год.
- » Выводы семинара Вышеградской группы «Роль аудитора в выявлении и предупреждении мошенничества и коррупции», Любляна, Словения, 2011 год.
- » Передовые практики ВОА Польши<sup>50</sup>.
- » «Декларация принципов подотчетности Организации высших органов аудита стран Латинской Америки и Карибского бассейна (ОЛАСЕФС)», представленная на 19-ой Генеральной ассамблее ОЛАСЕФС в Асунсьоне (Парагвай), октябрь 2009 года.
- » Институт внутренних аудиторов: «Три линии защиты для создания эффективной системы управления и контроля рисков», январь 2013 года.
- » «Переосмысление демократии: государственное управление, гражданские организации и политика», Х.К. Бойт, Обзор систем государственного управления № 5», Американское общество государственного управления, 2005 год.
- » «Продвижение принципов безопасности и стабильности посредством внедрения надлежащего управления. Деятельность Высшего органа аудита Польши в качестве примера межведомственного сотрудничества в борьбе с коррупцией, отмыванием денег и другими видами правонарушений», З. Добровольский, 20-й Экономический и экологический форум ОБСЕ, Организация по безопасности и сотрудничеству в Европе, Прага, 2012 год.
- » «Обеспечение доверия общества. Организационная перспектива» под редакцией Б. Козуч, З. Добровольского, «Питер Ланг ГмбХ» (Peter Lang GmbH), г. Франкфурт-на-Майне, 2015 год.

<sup>50</sup> Результаты аудиторских проверок ВОА Польши: отчетность по результатам аудита разослана объектам аудита, заявления по результатам аудита представлены в Парламент и другие уполномоченные государственные органы, годовые отчеты о деятельности ВОА Польши и межгрупповые исследования, касающиеся угрозы коррупции в свете аудиторских проверок ВОА Польши, представлены в парламент и на обсуждение общественности.