

INTOSAI



*Руководства для
отчетности по
эффективности
внутреннего контроля:
опыт ВОА в области
внедрения и оценки
внутреннего контроля*

КОМИТЕТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ (PSC) ИНТОСАИ

СЕКРЕТАРИАТ КОМИТЕТА ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ СТАНДАРТОВ

RIGSREVISIONEN • STORE KONGENSGADE 45 • P.O. Box 9009 • 1022 COPENHAGEN K • DENMARK

Тел.: +45 3392 8400 • Факс: +45 331 1 0415 • E-MAIL: INFO@RIGSREVISIONEN.DK

ИНТОСАИ



Генеральный секретариат ИНТОСАИ – RECHNUNGSHOF
(Счетная палата Австрийской Республики)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA

Тел.: ++43 (1) 711 71 • Факс: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: intosai@rechnungshof.gv.at;
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

ИНТОСАИ

Руководство для отчетности по эффективности внутреннего контроля:
опыт ВОА в области внедрения и оценки внутреннего контроля

Издано Комитетом по стандартам внутреннего контроля

ПРЕДИСЛОВИЕ	5
ГЛАВА I	7
ВВЕДЕНИЕ	7
ГЛАВА II	9
ЭФЕКТИВНОЕ ПРИМЕНЕНИЕ ОБЩИХ СТАНДАРДОВ	9
РАЗУМНОЕ ПОДТВЕРЖДЕНИЕ ДОСТОВЕРНОСТИ	9
БЛАГОПРИЯТНЫЕ УСЛОВИЯ	10
ЧЕСТНОСТЬ И КОМПЕТЕНТНОСТЬ	12
ЦЕЛИ КОНТРОЛЯ	14
КОНТРОЛЬ В ФОРМЕ МОНИТОРИНГА	15
ГЛАВА III	17
ДОСТИЖЕНИЕ ЦЕЛЕЙ КОНТРОЛЯ С ПОМОЩЬЮ ДЕТАЛИЗИРОВАННЫХ СТАНДАРДОВ	17
ДОКУМЕНТАЦИЯ	17
ТЩАТЕЛЬНАЯ И НАДЛЕЖАЩАЯ РЕГИСТРАЦИЯ ФИНАНСОВЫХ ОПЕРАЦИЙ И СОБЫТИЙ	19
СОГЛАСОВАНИЕ И ИСПОЛНЕНИЕ ФИНАНСОВЫХ ОПЕРАЦИЙ И СОБЫТИЙ	20
РАЗДЕЛЕНИЕ ОБЯЗАННОСТЕЙ	21
НАДЗОР	23
ДОСТУП К РЕСУРСАМ И ЗАПИСЯМ И ОТЧЕТНОСТЬ ПО НИМ	25

Глава IV	26
СОЗДАНИЕ ЭФФЕКТИВНЫХ СИСТЕМ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ	26
ЗАКОНОДАТЕЛЬНАЯ БАЗА	27
СТАНДАРТЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ	28
ОТВЕТСТВЕННОСТЬ РУКОВОДСТВА	29
САМООЦЕНКА	30
ВНУТРЕННИЕ АУДИТЫ	31
ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ГЛАВНОГО ВЫСШЕГО ОРГАНА АУДИТА	32
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	33
ПРИЛОЖЕНИЕ I	35
ВЫСШИЕ ОРГАНЫ АУДИТА, ПРЕДОСТАВИВШИЕ ИНФОРМАЦИЮ	35

ПРЕДИСЛОВИЕ

В июне 1992 г Комитет по стандартам внутреннего контроля Международной организации высших органов аудита (ИНТОСАИ) выпустил Руководство по стандартам внутреннего контроля. Стандарты, сформулированные в Руководстве, были предназначены для использования в государственном управлении с целью внедрения эффективной системы внутреннего контроля, а также для помощи государственным аудиторам в оценке этих систем.

Через пять лет Комитет обратился к членам ИНТОСАИ с просьбой поделиться опытом их стран в области разработки, поддержания и оценки систем внутреннего контроля, основанных на положениях Руководства. Настоящий документ содержит обзор ответов, полученных от следующих организаций:

- Боливия, Офис Генерального контролера;
- Китай, Государственное контрольно-ревизионное управление;
- Коста-Рика, Офис Генерального контролера;
- Египет, Центральная аудиторская организация;
- Исландия, Национальное контрольно-ревизионное управление;
- Япония, Счетная палата;
- Нидерланды, Суд счетов Королевства Нидерланды;
- Новая Зеландия, Контрольно-ревизионное управление;
- Южная Африка, Главный аудитор;
- Тонга, Контрольно-ревизионное управление;
- Великобритания; Национальное контрольно-ревизионное управление;
- Соединенные Штаты Америки, Главное контрольное управление.

Комитет высоко ценит участие этих членов ИНТОСАИ в данном проекте. Их опыт использования стандартов внутреннего контроля ИНТОСАИ может помочь в дальнейшем членам ИНТОСАИ в создании или расширении своих возможностей по разработке высококачественных систем

внутреннего контроля, компетентно их оценивать и, таким образом, укреплять финансовое управление и отчетность в государственном секторе.

Арпад Ковач,

Президент Генерального контрольно-ревизионного управления
Венгерской республики

Председатель Комитета по стандартам внутреннего контроля

Глава 1

ВВЕДЕНИЕ

Руководство по стандартам внутреннего контроля, изданное ИНТОСАИ в июне 1992 г., определяет систему внутреннего контроля как план организации, включая поведение руководства, методы, процедуры и иные меры, обеспечивающие разумное подтверждение того, что достигнуты следующие главные цели:

- продвижение правильного, экономичного, эффективного и результативного управления, а также качественного и последовательного предоставления услуг, соответствующих цели организации;
- защита ресурсов от растраты, злоупотребления, плохого управления, ошибок и мошенничества, а также других нарушений;
- соблюдение законов, инструкций и руководящих директив;
- разработка и поддержание достоверной финансовой и управленческой информации и добросовестное и своевременное раскрытие этой информации в отчетах.

Стандарты внутреннего контроля, принятые ИНТОСАИ, составляют основу системы внутреннего контроля, отвечающей этим целям. Общие и специальные стандарты ИНТОСАИ упоминаются в главах II и III соответственно. Эти главы также освещают взгляд на внедрение стандартов, разработанных членами ИНТОСАИ. Их просветительские перспективы представлены как в контексте удачной практики контроля, так и в контексте примеров выявленных слабостей контроля.

Информация, предоставленная членами ИНТОСАИ для этого исследования, также доказала свою ценность при определении методов, которые высшие органы аудита сочли наиболее полезными в создании и мониторинге сильной основы внутреннего контроля. Эти распространенные методы включают в себя:

- наличие конституционного или законодательного положения, которое устанавливает в законе всеобъемлющую основу (или требование и цели) для поддержания эффективного внутреннего контроля;

- установление стандартов внутреннего контроля, которые должны соблюдаться при разработке системы внутреннего контроля и которые можно делать по образцу или перенять из стандартов ИНТОСАИ;

- сосредоточение внимания руководства на его ответственности за обеспечение эффективного внутреннего контроля и постоянное поддержание благоприятной среды осуществления внутреннего контроля;

- придание особого значения предотвращению сбоев внутреннего контроля (вместо их выявления и исправления) посредством таких методов, как предъявление руководителям требования периодически проводить самооценку операций внутреннего контроля;

- подчеркивание роли внутренних аудиторов как важнейшей части системы внутреннего контроля организации;

- обеспечение ключевой роли для высших органов аудита в (1) установлении стандартов внутреннего контроля, (2) создании прочной базы внутреннего контроля, (3) работе с внутренними аудиторами и (4) оценке внутреннего контроля как составной части финансового аудита и аудита эффективности.

Эти всеобъемлющие элементы надежной системы внутреннего контроля обсуждаются далее в главе IV. Они подкрепляют руководство по этим направлениям, обнародованное Комитетом по внутреннему контролю ИНТОСАИ в июне 1992 г.

Глава II

ЭФФЕКТИВНОЕ ПРИМЕНЕНИЕ ОБЩИХ СТАНДАРТОВ

Для обеспечения надлежащей среды осуществления контроля в организации ИНТОСАИ установила общие стандарты внутреннего контроля по следующим направлениям: (1) разумная достоверность, (2) благоприятные условия, (3) честность и компетентность, (4) цели контроля и (5) контроль в форме мониторинга.

РАЗУМНОЕ ПОДВЕРЖДЕНИЕ ДОСТОВЕРНОСТИ

Первый общий стандарт внутреннего контроля ИНТОСАИ гласит, что системы внутреннего контроля должны обеспечивать разумную достоверность в том, что общие цели организации будут достигнуты. Разумная достоверность приравнивается к достаточному уровню уверенности в имеющихся факторах затрат, выгод и рисков. Это означает, что затраты на внутренний контроль не должны превышать получаемые выгоды. У стран-членов ИНТОСАИ есть опыт применения этого стандарта.

Новая Зеландия, например, сообщает, что каждый руководитель государственного департамента как ответственный менеджер обязан создать и поддерживать систему процедур внутреннего контроля, обеспечивающую разумную достоверность в отношении целостности и надежности финансовой отчетности. При том, что эта ответственность обычно делегируется финансовому директору организации, как руководитель, так и финансовый директор подписывают Заключение по ответственности, которое включается в годовой отчет организации наряду с проверенной финансовой отчетностью и количественными показателями деятельности.

В Японии на разумное подтверждение достоверности того, что внутренний контроль осуществляется эффективно, влияет деятельность

государственного сектора, которая в последние десятилетия становилась все более сложной и разнообразной, в том числе из-за возрастающего делегирования полномочий нижним звеньям власти. Но японская конституция обеспечивает всеобъемлющую основу, необходимую для создания эффективной среды осуществления контроля посредством таких требований, как требования (1) к Кабинету Министров – ежегодно представлять в Парламент заключительный баланс статей государственных доходов и расходов и (2) Совету аудиторов – ежегодно проводить аудит этих статей.

С другой стороны, в Южно - Африканской Республике государственный внутренний контроль, по сообщениям, все еще остается неудовлетворительным и неэффективным в силу нескольких факторов, включая большой размер их ведомств и слабый контроль. Осложняет эти проблемы и то, что руководство не всегда располагает достаточными знаниями для внедрения соответствующего внутреннего контроля и поддержания его в рабочем состоянии.

Хотя среда осуществления внутреннего контроля Южно-Африканской Республики в настоящее время не обеспечивает разумное подтверждение достоверности того, что существует и действует надлежащий внутренний контроль, правительство осознает эти проблемы и решает их посредством внедрения функции внутреннего аудита во всех государственных учреждениях. Правительство также назначает национальных и международных консультантов, призванных содействовать развитию профессионального института по государственным финансам и аудиту.

БЛАГОПРИЯТНЫЕ УСЛОВИЯ

Еще один общий стандарт контроля предусматривает, что менеджеры и работники должны поддерживать и создавать благоприятные и лояльные условия для внутреннего контроля. Страны-члены ИНТОСАИ на личном

опыте убедились в той ключевой роли, которую этот стандарт может играть в создании эффективной среды осуществления внутреннего контроля.

Например, в начале 1990-х Национальное контрольно-ревизионное управление Республики Исландия провело несколько аудитов в главных государственных кредитных учреждениях, которые продемонстрировали серьезные недостатки в ряде областей, связанных с контролем, мониторингом и отчетностью в отношении реально недействующих ссуд. Во многих случаях этому способствовало небрежное отношение правительственных управленцев к надлежащему контролю выдачи ссуд, взиманию платежей, управлению рисками и использованию резервов для возмещения потерь по ссудам. В результате, в конце 1991 г. Фонд развития Исландии прекратил операции из-за неспособности его руководства распознать серьезные потери по ссудам. В некоторых направлениях были сделаны усовершенствования, например, внедрена надлежащая отчетность по резервам для возмещения потерь по ссудам, которая теперь составляется на регулярной основе всеми главными государственными фондами.

Другой пример: в 1980-х и 1990-х годах Соединенные Штаты пережили значительные банкротства сберегательных и кредитных учреждений, что обошлось федеральному правительству в сотни миллиардов долларов. Главной причиной банкротств были недостатки контроля; главным фактором, приведшим к этим недостаткам, были существенные недостатки в принципах управления и способе функционирования внутреннего контроля. Например, в некоторых сберегательных и кредитных учреждениях ненадлежащий надзор со стороны высшего руководства и наличие доминирующей фигуры имело негативное воздействие на жизнеспособность учреждения. Это приводило к рискованным действиям, таким как технологии, ориентированные на избыточный рост, концентрация негарантированных ссуд и излишнее доверие к непостоянным источникам финансирования.

Однако страны-члены ИНТОСАИ, включая Исландию и Соединенные Штаты, рассматривают внутренний контроль как основную и важную часть своей работы. Например, в ответ на банкротства сберегательных и кредитных учреждений Конгресс США принял Закон об улучшении работы Федеральной корпорации по страхованию депозитов 1990 г., чтобы решить проблему серьезных недостатков, которые прежде были одной из причин банкротств банков, и потребовать от этих банков отчета об эффективности внутреннего контроля финансовой отчетности. В другом случае, правительство Королевства Тонга продемонстрировало лояльное отношение к внутреннему контролю, приняв законодательство и установив соответствующие правила и политику. Сюда входят: (1) законы о создании базы внутреннего контроля для распределения государственных денег и подготовки отчетности и (2) правила, устанавливающие задачи внутреннего контроля в сферах получения, расходования, хранения и передачи государственных фондов. Далее, Контрольно-ревизионное управление обращает внимание государственных учреждений на важность совершенствования внутреннего контроля над финансовым управлением и программами.

ЧЕСТНОСТЬ И КОМПЕТЕНТНОСТЬ

В отношении честности и компетентности общие стандарты контроля ИНТОСАИ призывают к следующему. Руководители и работники должны обладать личной сознательностью и профессиональной честностью и поддерживать такой уровень компетентности, который позволял бы им понимать важность разработки, реализации и поддержания достойного внутреннего контроля и добиваться достижения общих целей внутреннего контроля. Несколько стран ИНТОСАИ обнаружили, что там, где не придерживаются этих общих стандартов, результатом могут стать ситуации слабого внутреннего контроля в отношении больших денежных сумм.

В одной из таких ситуаций, в ходе всеобъемлющей правительственной проверки закупки товаров и услуг, составляющей значительную часть государственных расходов Новой Зеландии, Контрольно-ревизионное управление нашло целый ряд недостатков, которые оно частично приписало нехватке честности и компетентности у менеджеров по закупкам. Недостатки варьировались от отсутствия документирования процесса принятия решений по определению потребностей в закупках и отсутствия упоминания о делегировании полномочий до отсутствия надлежащего обзора и утверждения конкретных закупок. Контрольно-ревизионное управление Новой Зеландии также сообщает, что сосредоточение внимания на проблемных направлениях расходования средств, производимого по собственному усмотрению, например, использование кредитных карт, привело к ситуациям, когда честность чиновников была подвергнута сомнению.

Другим наглядным примером стало Министерство жилищного строительства и городского развития США, которое является главным государственным учреждением, отвечающим за жилищное строительство, развитие местных сообществ и справедливое распределение жилья. При том, что Министерство с тех пор приняло меры по изменению стиля управления ведомством, в 1989 г. серьезные случаи мошенничества, злоупотреблений и неправильного руководства были выявлены и отнесены на счет недостатков внутреннего контроля, включая недостаточное использование персонала с надлежащей квалификацией.

С другой стороны, страны-члены ИНТОСАИ также сообщают о методах внутреннего контроля, разработанных с целью помочь в недопущении ситуаций, подобных вышеописанным. Например, Государственное контрольно-ревизионное управление Китайской Народной Республики сообщает о внутреннем контроле, затрагивающем требования к персоналу. Кандидаты на замещение должности проходят строгий экзамен, оцениваются и отбираются открыто и беспристрастно, а новые работники проходят

обучение. Им не разрешается занимать свои должности до тех пор, пока они не представят «Свидетельство о возможности занятия должности». Таким образом, они оцениваются по способностям. Кроме того, работники регулярно сдают экзамены и награждаются или наказываются в соответствии с результатами их работы и вкладом в организацию. При необходимости они переводятся на другие должности.

ЦЕЛИ КОНТРОЛЯ

Стандарты внутреннего контроля ИНТОСАИ также предусматривают определение или разработку конкретных целей контроля для деятельности каждого министерства/департамента/агентства, которые должны быть соответствующими, всесторонними, обоснованными и составлять неотъемлемую часть общих организационных целей. Приведенные ниже случаи являются типичными примерами опыта стран-членов ИНТОСАИ в установлении целей контроля, которые в некоторых случаях еще не вышли за рамки общих организационных целей.

Главный аудитор Южно-Африканской Республики сообщает, что основной целью правительства является предотвращение появления ошибок или нарушений в управленческой или финансовой информации или их выявление, если они все же имели место. Был установлен спектр конкретных общих целей контроля, включающий (1) надлежащую регистрацию и учет хозяйственных операций и деятельности, (2) охрану активов и информации от неправомерного использования и незаконного присвоения и (3) установление пределов, в соответствии с которыми персонал может образовывать организацию.

Главный аудитор Королевства Тонга также сообщает, что взял на себя руководство в определении и разработке конкретных целей контроля деятельности каждого правительственного министерства и департамента. Главный аудитор в настоящее время следит за тем, чтобы цели контроля

были соответствующими, всесторонними, обоснованными и составляли неотъемлемую часть общей организационной структуры. Руководства ИНТОСАИ по внутреннему контролю используются в качестве основы этого процесса.

Напротив, когда внутренний контроль и его цели недостаточно ясно установлены и поняты, это может стать причиной сбоев внутреннего контроля. Например, Контрольно-ревизионное управление Японии обнаружило, что муниципалитеты неправомерно включали расходы на медицинское обслуживание многих пенсионеров в субсидируемые государством расходы национального медицинского страхования. Это привело к значительным переплатам в субсидировании расходов. Проблема возникла частично из-за того, что муниципалитеты не понимали устройства государственной системы и требований субсидирования медицинских расходов.

КОНТРОЛЬ В ФОРМЕ МОНИТОРИНГА

В дополнение, стандарты ИНТОСАИ устанавливают, что руководство организации должно постоянно отслеживать свои действия и принимать оперативные ответные меры по всем случаям выявления неправильных, неэкономичных, неэффективных и нерезультативных действий. Описанные ниже примеры демонстрируют важность мониторинга в обеспечении достижения контроля желаемых результатов, а также важность встраивания данного стандарта в методы и процедуры, используемых при контроле деятельности организации.

Например, Национальное контрольно-ревизионное управление Исландии сообщает о том, что недостатком внутреннего контроля является непонимание важности внутреннего контроля отдельными управленцами. Наряду с другими проблемами, эта слабость с очевидностью проявилась в приверженности к установленной системе внутреннего контроля.

Национальное контрольно-ревизионное управление Исландии заявило, что, хотя на бумаге исландские государственные ведомства формально могли бы четко осуществлять внутренний контроль, в реальности все может быть совсем не так. Национальное контрольно-ревизионное управление обнаружило, что без надлежащего понимания реальной ситуации и мониторинга, установленным механизмам контроля лучше не следовать.

Другой случай касается новозеландского правительства, которое обычно пользуется услугами консультантов, что выливается в значительные расходы. Новозеландское контрольно-ревизионное управление сообщает об обнаружении неправильных, неэкономичных, неэффективных и нерезультативных действий, связанных с использованием консультантов. Более того, в управлении убедились в том, что ведомства не принимали срочных и оперативных действий по этим фактам и, таким образом, призыв стандартов к контролю в форме мониторинга не выполнялся.

Более оптимистичные выводы предоставлены Национальным контрольно-ревизионным управлением Великобритании, которое сообщает, что, когда случаи слабого внутреннего контроля выявляются и доводятся до сведения руководства, руководство реагирует на поднятые вопросы и, как правило, оперативно предпринимает контрмеры. Целью Национального контрольно-ревизионного управления является мониторинг исполнения проверяемой организацией рекомендаций по результатам аудита, и при необходимости, предоставление дальнейших советов ее руководству. Новые области риска, выявленные в результате аудита, отражаются в планировании последующих проверок.

Глава III

ДОСТИЖЕНИЕ ЦЕЛЕЙ КОНТРОЛЯ С ПОМОЩЬЮ ДЕТАЛИЗИРОВАННЫХ СТАНДАРТОВ

С тем чтобы способствовать достижению целей контроля и созданию правильной и результативной системы внутреннего контроля, Руководства ИНТОСАИ по внутреннему контролю предоставляют детализированные стандарты в отношении (1) документации, (2) оперативной и правильной регистрации операций и событий, (3) согласования и оформления операций и событий, (4) разделения обязанностей, (5) надзора и (6) доступа к отчетности по используемым ресурсам и соответствующим записям.

ДОКУМЕНТАЦИЯ

В отношении надлежащей документации детализированные стандарты ИНТОСАИ содержат следующее. Система внутреннего контроля и все операции организации и значимые события должны быть отчетливо задокументированы, и документация должна быть всегда доступна для изучения. Документация по операциям и значимым событиям должна быть полной и точной; она должна предоставлять возможность отслеживания каждой транзакции или каждого события (и связанной с ними информации) с момента возникновения, в процессе обработки и после завершения. При анализе информации, полученной от некоторых членов ИНТОСАИ, стало известно о пагубных последствиях отсутствия адекватной документации. Этот факт подтверждают следующие три ситуации.

Во-первых, Национальное контрольно-ревизионное управление Великобритании сообщило об отсутствии или о неактуальной документации финансовых транзакций, выявленных в результате финансового аудита. Например:

- отсутствие документации, подаваемой работниками в обоснование оплаты расходов посредством государственных кредитных карт;

- отсутствие актуальной документации при обосновании требований клиентов юридических консультаций, результатом чего является недостаток доказательств, подтверждающих права на выплаты и надлежащие платежи, которые согласованы Парламентом;

- неспособность государственного органа предоставить документацию в обоснование решения своего управляющего совета при заключении контрактов не проводить конкурс на закупку товаров и услуг для своих нужд.

Во-вторых, правительство, департаменты, министерства и учреждения Королевства Тонга также выявили несуществующую и неполную документацию и отчетность. Например, в одном из департаментов копии квитанций были утеряны, но бухгалтер и бухгалтерия не считали это нарушение серьезным или противоречащим законам и постановлениям.

В-третьих, в результате анализа документации, которая ведется в обоснование транзакций, Главный аудитор Южно-Африканской Республики выявил и довел до сведения Парламента значительное количество случаев, связанных с платежами из правительственного Департамента труда, когда получателям выплачивались одни и те же суммы на основании одних и тех же исходных документов. В других случаях одни и те же суммы выплачивались в отношении одних и тех же исходных документов, хотя имена получателей не совпадали. Размер двойных или многократных платежей был значительным.

Для того чтобы помочь преодолеть вышеперечисленные недостатки, стандарты внутреннего контроля ИНТОСАИ предусматривают, что документация по финансовым операциям или событиям должна быть полной и точной. Это должно дать возможность отслеживать каждую транзакцию или событие (и связанную с ними информацию) с момента их возникновения, в процессе обработки и после завершения.

ТЩАТЕЛЬНАЯ И НАДЛЕЖАЩАЯ РЕГИСТРАЦИЯ ФИНАНСОВЫХ ОПЕРАЦИЙ И СОБЫТИЙ

Специальные стандарты ИНТОСАИ предусматривают, что финансовые операции и события должны оперативно регистрироваться и надлежащим образом классифицироваться. Это относится ко всему процессу или жизненному циклу транзакций или события, включая (1) момент возникновения и согласования, (2) все этапы обработки и (3) окончательную классификацию в итоговых документах. Как и в случае с документацией, члены ИНТОСАИ сообщали о проблемах выполнения этого стандарта.

Например, из-за упущений внутреннего контроля в системе, используемой для выплат военнослужащим армии США, выплаты производились некоторым людям, не имеющим право на их получение, поскольку они больше не числились в армии. Кроме того, эти неправомерные платежи не были выявлены платежной системой. Только за один месячный период, рассмотренный Центральным финансовым управлением США, было выявлено, что около 2 200 солдат получили избыточные выплаты. Многие из этих людей получали неправомерные платежи в течение нескольких месяцев, при этом общая сумма переплаты достигла 7,8 миллиона долларов США. Неправомерные платежи произошли преимущественно из-за того, что персонал Министерства обороны США не выполнял установленные процедуры. Например, финансовые службы на местах не всегда своевременно заносили данные об увольнении солдат с действительной службы и другие операции по личному составу в систему выплаты заработной платы, и сотрудники, занятые выплатой заработной платы не могли предоставить адекватное обоснование некоторых платежей.

Национальное контрольно-ревизионное управление Великобритании также сообщило о случаях, которые оно классифицирует как слабости контроля, связанные с несвоевременной и ненадлежащей регистрацией транзакций/операций. В одном случае не было процедур обеспечения своевременной и надежной передачи и регистрации приходных кассовых

ордеров. Например, управление выявило задержки свыше двух недель в депонировании чеков, что увеличивает риск незаконного присвоения. Кроме этого, Национальное контрольно-ревизионное управление сообщило о недостатках финансового контроля при закупках, включая отсутствие записей о санкционировании транзакций, например, о заказе на закупку, ненадлежащее подтверждение доставки и неадекватную проверку полученных товаров.

Кроме того, в Новой Зеландии ряд правительственных учреждений осуществили значительные изменения в системе, которые не прошли полной проверки. Это привело к случаям несвоевременной обработки транзакций и отсутствия согласованности; Контрольно-ревизионное управление этой страны сообщило о недостатках общего контроля.

Для предотвращения подобных ситуаций, стандарты внутреннего контроля ИНТОСАИ признают, что важным аспектом является своевременная и правильная фиксация информации. Выполнение этих стандартов – ключевой фактор обеспечения своевременности и надежности, и, следовательно, ее ценности и значимости для руководства всей информации, используемой организацией для обоснования ее операций и процесса принятия решений.

СОГЛАСОВАНИЕ И ИСПОЛНЕНИЕ ФИНАНСОВЫХ ОПЕРАЦИЙ И СОБЫТИЙ

Специализированные стандарты ИНТОСАИ предусматривают условие, что операции и значимые финансовые события организации должны согласовываться и осуществляться только лицами, действующими в рамках своих полномочий. Выполнение условий согласования означает, что работники выполняют возложенные на них обязанности в соответствии с директивами и в пределах, установленных руководством или законодательством. Но некоторые члены ИНТОСАИ сообщают о случаях,

когда усиленный контроль над согласованием операций мог привести к более эффективному контролю и экономии. Например, в 1992 г. Национальное контрольно-ревизионное управление Исландии проверило автомобильные расходы во всех секторах исландского правительства. Проверка выявила несколько недостатков в общей структуре и контроле в этой области, включая многие контракты, которые были заключены с отдельными работниками в неструктурированном виде, без учета логистических потребностей, избегая, таким образом, согласование руководством и другие меры контроля.

Еще одна сторона этой проблемы была продемонстрирована Генеральным контролером Республики Коста-Рика на примере случая, связанного с использованием в стране государственных транспортных средств. Аудит выявил, что, использование таких машин должно быть согласовано, однако машины использовались (1) для несогласованных целей, (2) без разрешения в нерабочее время и (3) официальным лицом для личных целей.

На основании изучения проблем внутреннего контроля, подобных вышеперечисленным, аудиторы в Китае сообщили о своей согласии с тем, что концепция внутреннего контроля должна охватывать контроль согласованности. По их мнению такой контроль необходим для обеспечения работы персонала в пределах своей компетенции и, таким образом, включал в себя контроль над хозяйственными операциями с момента их начала.

РАЗДЕЛЕНИЕ ОБЯЗАННОСТЕЙ

Как и в случае других специализированных стандартов, страны-члены ИНТОСАИ полностью осознают риск ошибки, излишних трат или незаконных действий, связанных с ситуацией, когда одно лицо контролирует все ключевые этапы финансовых операций или событий. В этой связи руководства по внутреннему контролю ИНТОСАИ указывают, что ключевые

обязанности и ответственность за согласование, обработку, регистрацию и рассмотрение операций и событий должны распределяться между людьми. Правильное применение данного стандарта поможет предотвратить ситуации, подобные следующим, о которых сообщили члены ИНТОСАИ, такие как высший орган аудита Тонга, где обнаружили, что разделение обязанностей является основной слабостью, типичной для департаментов и министерств их правительства.

На более конкретном примере Контрольно-ревизионное управление Новой Зеландии обнаружило, что риски возникают в результате использования значительного числа контрактного персонала в определенных государственных учреждениях. Хотя учреждения, возможно, и добились своей цели сократить расходы, иногда возникал риск ухудшения разделения обязанностей.

Для решения такого рода проблем, в Японии, система контроля для предотвращения бухгалтерских ошибок и мошенничества, включает в себя разделение обязанностей, например, разделение обязанностей между служащими по контракту и кадровыми служащими, получающими заработную плату на постоянной основе. Например, (1) Министерство финансов уведомляет кадровых служащих об утвержденных планах денежных выплат, (2) кадровые служащие представляют отчеты о выплатах в Министерство финансов, (3) служащие по контракту уведомляют кадровых служащих о суммах и содержании контрактов, и (4) кадровые служащие одобряют выплаты, убедившись, что сумма контракта не выходит за рамки бюджетных сумм.

Национальное контрольно-ревизионное управление Великобритании сообщает, что зачастую небольшим организациям трудно поддерживать правильное разделение обязанностей. Управление столкнулось со случаями, когда (1) должностные лица могли одновременно согласовывать и проверять выплаты, (2) персонал мог подавать заявку на закупку товаров,

санкционировать их закупку и получать товары, (3) доказательств проведения контроля либо не было, либо они были недостаточны.

В случаях, когда небольшим организациям трудно осуществлять адекватное разделение обязанностей, руководства по внутреннему контролю ИНТОСАИ предусматривают, что руководство должно осознавать риски и компенсировать их другими средствами контроля. Например, ротация работников может помочь в обеспечении того, чтобы никто не занимался ключевыми аспектами транзакций или событий в течение неподобающе долгого времени.

НАДЗОР

Руководства по внутреннему контролю ИНТОСАИ предписывают, что для достижения целей внутреннего контроля должен иметь место компетентный надзор. Усилия членов ИНТОСАИ по внедрению и проверке внутреннего контроля подчеркивают важность надлежащего надзора за деятельностью и сотрудниками, как основного механизма внутреннего контроля.

Генеральный контролер Республики Коста-Рика представил два отличных ситуационных исследования, связанных с невыполнением стандарта ИНТОСАИ по надзору. Первый случай относится к компьютеризованной системе, которая используется банками и осуществляет сбор таможенных поступлений для электронного перевода таможенным по всей Коста-Рике. Аудиторы обнаружили, что процесс, разработанный таможенной для подтверждения, регистрации и проверки этой информации, допускал неконтролируемую модификацию данных, передаваемых по электронным каналам связи, без какого-либо документального подтверждения или проверки их действительности и надежности.

Второй случай связан с оценкой государственных ресурсов Коста-Рики, используемых для оказания медицинских услуг, в частности, консультационных услуг привлеченных специалистов, оказываемых одной из крупнейших больниц страны. Аудиторы сообщили, что медицинские ресурсы в значительной степени недоиспользуются из-за того, что утвержденный график работы не выполняется, что приводит к неправильному использованию имеющегося оборудования и приспособлений и несвоевременному обслуживанию ожидающих пациентов. Основная причина была приписана отсутствию наблюдения и последующего контроля за рабочим расписанием со стороны руководителей отделений.

Другая страна, Королевство Тонга, в качестве недостатка внутреннего контроля в большинстве государственных учреждений выявила недостаточный надзор, как и недостаточное обучение персонала. Высший орган аудита Тонги содействовал устранению этих недостатков, инициировав программы обучения, определив наблюдателей для каждого уровня персонала, подчеркнув важность этих аспектов системы внутреннего контроля.

Третий член ИНТОСАИ, Национальное контрольно-ревизионное управление Великобритании, обнаружило, что адекватный надзор важен в операциях, связанных с заключением контрактов. Контрольно-ревизионное управление выяснило, что мониторинг операций по контрактам является ключевым фактором для того, чтобы поставщики выполняли условия и положения контракта по цене, качеству и доставке и чтобы контракт оставался конкурентоспособным. Управление обнаружило, например, что плохой мониторинг контракта привел к тому, что окончательная стоимость контракта достигла 180 тысяч фунтов, при первоначальной стоимости 25 тысяч фунтов, при этом обязательное согласование такого увеличения не было выполнено. В другом случае по контракту полагалось возмещение, но из-за плохого мониторинга правительство не было осведомлено о

потенциальном возмещении и, таким образом, не подало требования о возмещении.

Для обеспечения надлежащего надзора стандарты внутреннего контроля ИНТОСАИ утверждают, что наблюдатели должны рассматривать и утверждать в установленном порядке работу, предназначенную для выполнения их служащими. Они также должны обеспечивать своих работников необходимым методологией и обучением, чтобы помочь свести к минимуму ошибки, излишние расходы и незаконные действия, а также понять и выполнить конкретные директивы руководства.

ДОСТУП К РЕСУРСАМ И ЗАПИСЯМ И ОТЧЕТНОСТЬ ПО НИМ

Последний специальный стандарт ИНТОСАИ предписывает, чтобы доступ к ресурсам и записям был предоставлен только уполномоченным лицам, отвечающим за их хранение или использование. Чтобы обеспечить отчетность, количество ресурсов должно периодически сверяться с зафиксированными количествами, для определения их соответствия друг другу. Уязвимость актива должна определять частоту сверок. Деятельность некоторых членов ИНТОСАИ выявила случаи несанкционированного применения данного стандарта для снижения риска нецелевого использования государственных средств или их потерь, а также сложности в соблюдении руководящих директив.

В ситуации, связанной с доступом к записям, налоговой службе Соединенных Штатов – Службе внутренних доходов, вменялся плохой внутренний контроль за ее компьютерными системами. Аудиты финансовой отчетности высшим органом аудита США – Главным контрольным управлением, показали, что Служба внутренних доходов не имеет надежной защиты для выявления или предотвращения доступа неуполномоченных сотрудников к информации о налогоплательщиках или для защиты сотрудников от смены определенных компьютерных программ для

проведения несанкционированных операций. Основные проблемы контроля включали механизмы, которые ненадлежащим образом предотвращали несанкционированный доступ пользователей к некоторым уязвимым программам или файлам. Также многие пользователи получили санкционированный доступ к преимуществам мощных компьютерных систем, которые могли помочь обойти существующий контроль безопасности.

В ситуации, связанной со сверкой ресурсов с записями, Генеральный аудитор Южно-Африканской Республики сообщил, что было невозможно подтвердить полноту и правильность банковского баланса Департамента по земельным вопросам, поскольку Департамент не составлял банковскую сверку более года. Разница между балансом, соответствующим бухгалтерским записям Департамента, и банковским отчетом была огромной.

Стандарты внутреннего контроля ИНТОСАИ указывают на то, что ограниченный доступ к ресурсам и периодическая сверка записей снижают риск несанкционированного использования государственных средств и помогают выполнять руководящие директивы.

Глава IV

СОЗДАНИЕ ЭФФЕКТИВНЫХ СИСТЕМ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

В соответствии с руководствами ИНТОСАИ страны-члены заявили, что создание эффективных систем внутреннего контроля требует наличия следующих важнейших элементов: (1) законодательной базы, (2) стандартов внутреннего контроля, (3) менеджеров, имеющих основную ответственность за эффективный контроль, (4) периодической самооценки менеджеров в сфере внутреннего контроля, (5) внутреннего аудита контроля и (6) высшего

органа аудита, который создает и координирует системы внутреннего контроля.

ЗАКОНОДАТЕЛЬНАЯ БАЗА

Как говорится в руководстве по внутреннему контролю ИНТОСАИ, в некоторых странах законодатели устанавливают общие цели, которым должны соответствовать системы внутреннего контроля, возлагая при этом на ответственную центральную организацию задачу установления стандартов внутреннего контроля. В других странах законодатели устанавливают в законодательстве конкретные меры контроля для определенных операций.

В основном, члены ИНТОСАИ сочли целесообразным иметь законодательство, устанавливающее общие требования и цели осуществления эффективного внутреннего контроля. Например, в Боливии и Нидерландах законодательная база внутреннего контроля государственного сектора обеспечивается Законом о государственном управлении и контроле 1990 г. и Законом о государственной отчетности.

В Японии системы проверки и контроля финансов и учета изложены в Законе о государственных финансах и Законе о государственной отчетности, а также в постановлениях, основанных на этих законах. Деятельность по финансовой отчетности во всех японских правительственных министерствах и ведомствах определяется этими законодательно установленными системами проверки.

Конгресс Соединенных Штатов также признал важность законодательной основы для развития эффективного внутреннего контроля. Например, он принял закон, требующий, чтобы правительственные учреждения США (1) ежегодно оценивали состояние систем контроля и отчитывались по ним, (2) имели независимые аудиторские функции и (3)

ежегодно опубликовывали аудиторские отчеты о своем финансовом положении.

СТАНДАРТЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

Руководство по внутреннему контролю ИНТОСАИ также указывает, что при создании концепции систем внутреннего контроля на конкретный орган должна быть возложена ответственность за развитие и распространение стандартов, которых следует придерживаться при разработке систем внутреннего контроля. Эта ответственность может быть возложена посредством конституционных или других законодательных актов на центральную организацию с полномочиями в отношении различных государственных органов.

Несколько стран-членов ИНТОСАИ разработали стандарты внутреннего контроля, которым необходимо следовать при создании и мониторинге систем внутреннего контроля. Некоторые списали свои стандарты со стандартов ИНТОСАИ или приняли их в оригинале. Например, Управление Генерального контролера Республики Боливия использовало руководства ИНТОСАИ для подготовки и издания стандартов внутреннего контроля в качестве национальных стандартов. Управление заявило, что это способствовало достижению целей контроля и облегчило его. В Соединенных Штатах Генеральный аудитор по закону обязан разрабатывать стандарты внутреннего контроля для использования органами американского правительства. Они были впервые изданы в 1983 г. как Стандарты внутреннего контроля в Федеральном правительстве, обеспечивающие критерии создания и оценки внутреннего контроля. В настоящее время эти стандарты обновляются.

Другая страна, Китайская Народная Республика, также сочла, что стандарт необходим в оценке внутреннего контроля организации. Государственное контрольно-ревизионное управление КНР сообщает, что

стандарт принят аудиторами на основе постановлений, изданных китайским правительством и соответствующими департаментами. Контрольно-ревизионное управление Китая информирует, что такой стандарт, который обычно является эталонным образцом стандарта, включает в себя описание механизмов и процедур контроля, необходимых для прочной системы внутреннего контроля, и используется аудиторами для беспристрастной оценки целевой организации, с тем чтобы определить, является ли ее внутренний контроль достаточным и эффективным.

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ РУКОВОДСТВА

Руководства ИНТОСАИ подробно разъясняют ответственность руководства в сфере внутреннего контроля, подчеркивая, что все менеджеры должны осознавать, что сильная структура внутреннего контроля является основой их управлением организацией, ее целей, деятельности и ресурсов. Страны-члены ИНТОСАИ, представившие информацию для этого исследования, испытывали потребность в сосредоточении внимания на их ответственности в установлении эффективного внутреннего контроля и постоянном поддержании благоприятной среды его осуществления.

Например, Счетный суд Нидерландов сообщает, что система ответственности за внутренний контроль, который является краеугольным камнем центрального правительства Нидерландов, была выработана в тесном сотрудничестве Парламента, Министерства финансов и Счетного суда. В этой связи Закон о государственной отчетности также устанавливает, что именно министр отвечает за проведение политики полноценного финансового руководства и за контроль результативности и эффективности управления, организации и политики.

Другой пример касается Исландии, где Национальное контрольно-ревизионное управление сообщает, что руководство отдельных правительственных ведомств отвечает за разработку и внедрение

внутреннего контроля. Кроме того, агентства в структуре центрального правительства, такие как Центральное бухгалтерское управление, Комиссия по финансовой отчетности и в некоторой степени Министерство финансов – непосредственно отвечают за осуществление финансового контроля.

Другой пример получен из Египта. Центральное аудиторское управление Египта сообщает, что высшее руководство учреждения отвечает за разработку и осуществление внутреннего контроля, например, посредством постоянного пересмотра организационной структуры, созданной, чтобы направлять и контролировать ее деятельность.

САМООЦЕНКА

Страны-члены ИНТОСАИ сосредотачиваются на предотвращении сбоев внутреннего контроля. Так, Генеральный аудитор Южно-Африканской Республики сообщает, что главной целью является недопущение ошибок и сбоев в управленческой или финансовой информации или в их выявлении, если таковые имели место. В Египте аудиторы также оценивают системы внутреннего контроля, чтобы определить их эффективность в предотвращении или выявлении серьезных ошибок.

Несколько стран-членов ИНТОСАИ требуют, чтобы менеджеры периодически осуществляли самооценку в сфере работы по внутреннему контролю. Руководства ИНТОСАИ признают эту практику полезной в обеспечении того, чтобы контроль, за который менеджеры несут ответственность, оставался адекватным и работал в соответствии с планом.

В Новой Зеландии упор делается на процедуры самооценки в каждом отдельном государственном учреждении. Эти процедуры включают в себя программу самооценки, охватывающую внутренний аудит и финансовый контроль, а также обзор системы управления и оценку эффективности результатов.

В другом случае, ведомства правительства Соединенных Штатов по закону обязаны ежегодно проводить самооценку контроля. Эта оценка должна осуществляться в соответствии с рекомендациями, централизованно издаваемыми Службой управления и бюджета США. Результаты докладываются Президенту США и Конгрессу США. В этих отчетах должно указываться, отвечают ли системы целям внутреннего контроля и соответствуют ли они стандартам, установленным Генеральным контролером США. Кроме того, американские правительственные агентства должны принимать меры по устранению недостатков контроля, выявленных самооценкой.

Кроме того, например, в планах на будущее Генерального аудитора Боливии – призвать государственные учреждения планировать самооценку в области разработки, применения и эффективности их систем внутреннего контроля. Генеральный аудитор Боливии предполагает, что высшее ответственное лицо в каждом государственном учреждении должно проводить самооценку и делать это не реже, чем раз в год, представлять свои выводы в Управление генерального контролера, который будет (1) оценивать и обрабатывать результаты и (2) определять надежность данных, полученных учреждением, и/или предлагать корректирующие меры.

ВНУТРЕННИЕ АУДИТЫ

Руководство зачастую создает подразделение внутреннего аудита как часть своей структуры внутреннего контроля и самооценки. Таким образом, большинство членов ИНТОСАИ считают, что роль внутренних аудиторов – важная часть системы внутреннего контроля организации. Например, Генеральные контролеры как Боливии, так и Египта сообщили, что внутренние аудиторы должны оценивать и периодически докладывать об эффективности и недостатках структур внутреннего контроля и риске,

который такие недостатки представляют для эффективности государственных операций и защиты государственных активов.

Нидерланды также не выделяются в этом отношении – аудиторские департаменты министерств проводят аудит финансовых отчетов своих министерств и осуществляют специальные аудиты систем финансового управления. Счетный суд Нидерландов заявляет, что, сообщая министерству о слабостях внутреннего контроля, обнаруженных во время этих аудитов, внутренние аудиторы играют важную роль в постоянном совершенствовании внутреннего (финансового) контроля. Это подкрепляется результатами специальных расследований по внутреннему контролю, производимых по просьбе министерств.

В Великобритании бухгалтерам в каждом центральном правительственном учреждении, ответственном за финансовое управление и систему внутреннего контроля, помогают в выполнении их обязанностей службы внутреннего аудита. Внутренний аудит действует как услуга для руководства, измеряя, оценивая и отчитываясь об эффективности элементов системы внутреннего контроля.

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ВЫСШЕГО ОРГАНА АУДИТА

Члены ИНТОСАИ подчеркивают ключевую роль высшего органа аудита в (1) установлении стандартов внутреннего контроля, (2) создании прочной основы внутреннего контроля, (3) работе с внутренними аудиторами, (4) оценке внутреннего контроля как неотъемлемой части и финансового аудита, и аудита эффективности. Обобщая, можно сказать, что высшие органы аудита должны выстраивать свою работу в направлении оценки соответствия и эффективности существующего внутреннего контроля в организациях, в которых проводится аудит.

Один из национальных высших органов аудита описал свои обязанности в области внутреннего контроля следующим образом. Контроль,

осуществляемый Генеральным контролером Республики Коста-Рика, в основном, состоит из изучения государственных ресурсов с финансовой, бухгалтерской, экономической, операционной, административной и юридической точек зрения и осуществляется, главным образом, посредством расследований и аудитов, охватывающих финансовую, операционную, юридическую, компьютерную и специальную сферы.

Как в случае с процедурами, об использовании которых сообщили многие высшие органы аудита ИНТОСАИ, Генеральный контролер Коста-Рики:

- оценивает систему внутреннего контроля в учреждениях, подвергающихся аудиту, которая состоит из среды осуществления контроля, системы регистрации и информации и процессов контроля;

- проверяет эффективность системы внутреннего контроля и выявляет критичные области в рассматриваемой сфере деятельности;

- подготавливает отчеты для администрации, обобщающие обнаруженные недостатки и слабости, и рекомендует, какие меры необходимо принять для их решения и предотвращения более серьезных проблем; и

- выполняет необходимые последующие исследования, чтобы определить, были ли приведены в исполнение рекомендации и меры, совместно согласованные с администрацией.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В 1992 г., когда Комитет по стандартам внутреннего контроля ИНТОСАИ выпустил свои руководящие указания по стандартам внутреннего контроля, он призвал высшие органы аудита способствовать созданию внутреннего контроля и поддерживать его. Как представлялось Комитету, это должно было включать (1) разъяснительную работу среди руководства в отношении его ответственности за внедрение и мониторинг

контрольных структур и (2) аудит этих структур, чтобы обеспечить адекватность контроля для достижения желаемых результатов.

За истекшие 5 лет страны-члены ИНТОСАИ достигли широкого спектра положительных результатов и продвигаются вперед – в некоторых случаях, значительно – в осуществлении своих идей. Документы отдельных стран, подготовленные высшими органами аудита, обеспечили выработку важного нового понимания использования и оценки внутреннего контроля различными членами ИНТОСАИ.

В данном документе комитет определил несколько общих элементов, очерченных в этой главе, которые выявляются в структурах внутреннего контроля во всех правительственных системах. Эти элементы находятся в параллели с руководством ИНТОСАИ 1992 г., которое обеспечивает базу для поддержки предписанных общих и детализированных стандартов контроля.

Однако эта база еще не заняла свое место и не работает безупречно во всех странах-членах ИНТОСАИ. В дальнейшем сохранение эффективности этих элементов и совершенствование адекватности внутреннего контроля, основанного на стандартах, должно стать непрерывным процессом. Соответственно, каждый член ИНТОСАИ может учиться на конструктивных примерах и опыте, которым высшие органы аудита поделились с комитетом.

Доклады, представленные каждой страной, в которых более подробно обсуждаются области, представленные в настоящем обзоре, будут доступны на XVI встрече ИНТОСАИ в Монтевидео. Дополнительную информацию также можно получить, непосредственно связавшись с представившим ее высшим органом аудита по адресам, приведенным в приложении I.

ПРИЛОЖЕНИЕ I

ВЫСШИЕ ОРГАНЫ АУДИТА, ПРЕДОСТАВИВШИЕ ИНФОРМАЦИЮ

Ниже приводится список имен, телефонных номеров, электронных и ИНТЕРНЕТ-адресов Высших органов аудита, предоставивших информацию, обобщенную в настоящем обзорном документе и представленную в документах соответствующих стран.

Г-н Марчелло Заллес Баррига
Генеральный контролер Республики Боливия
Касилла Постал 432
Ла Пас, БОЛИВИЯ
Тел.: 591 (2) 37 88 61
Факс: 591 (2) 39 21 87

Г-н Ли Джинхуа
Генеральный ревизор
Национальное контрольно-ревизионное управление
Китайской Народной Республики
1 Бейлюань, Жанлан Роуд
район Зиченг
Пекин 100830, КИТАЙ
Тел.: 86 (10) 68 30 12 14
Факс: 86 (10) 68 33 09 58
Электронная почта: snao@public.east.cn.net

Г-н Луис Фернандо Варгас Бенавидес
Генеральный контролер Республики Коста-Рики
Апартаменты 11-79-1000

Сан-Хосе, КОСТА-РИКА

Тел.: 506 220 31 20

Факс: 506 220 43 85

Электронная почта: xcisnado@ns.casapres.go.cr

Доктор Шавки Хатер

Президент Центрального аудиторского управления

Мадинет Наср

П/я 11789

Каир, АРАБСКАЯ РЕСПУБЛИКА ЕГИПЕТ

Тел.: 20 (2) 60 23 00

Факс: 20 (2) 261 58 13

Г-н Сигурдур Тордарсон

Генеральный ревизор

Национальное контрольно-ревизионное управление

Скулагата 57

IS-150 Рейкьявик, ИСЛАНДИЯ

Тел.: 354 (5) 61 41 21

Факс: 354 (5) 62 45 46

Г-н Шуро Хикита

Президент контрольно-ревизионного управления

3-2-1 Касумигасеки

Тиёда-ку, Токио

100 ЯПОНИЯ

Тел.: 81 (3) 35 81-8125

Факс: 81 (3) 35 92-1807

Электронная почта: kys00366@niftyserve.or.jp

Г-н Хенк Е. Конинг
Президент
Главного контрольно-ревизионного управления Нидерландов
П/я 20015
NL-2500 EA Гаага
НИДЕРЛАНДЫ
Тел.: 31 (70) 342 43 44
Факс: 31 (70) 342 41 30
Электронная почта: BJZ@Rekendamer.nl

Г-н Дэвид Макдональд
Контролер и Генеральный аудитор
Головной офис, Уровень 7, 48 Малгрейв Стрит
П/я 3928
Веллингтон 1, НОВАЯ ЗЕЛАНДИЯ
Тел.: 64 (4) 471 65 00
Факс: 64 (4) 471 65 45
Электронная почта: steveb@oag.govt.nz

Г-н Х.Е. Клювер
Генеральный аудитор
П/я 446
Претория 0001,
ЮЖНО-АФРИКАНСКАЯ РЕСПУБЛИКА
Тел.: 27 (12) 324-2874
Факс: 27 (12) 323-7389
Электронная почта: yvonne@agsa.co.za

Г-н Похива Ту'и'онетоа
Генеральный аудитор

Контрольно-ревизионное управление

П/я 50

Нуку'Алофа

ТОНГА, Юго-Восток Тихого океана

Тел.: 676 216 00

Факс: 676 238 88

Сэр Джон Берн

Контролер и Генеральный аудитор

Национальное контрольно-ревизионное управление

157-197 Букингем Пэлас Роуд

Виктория, Лондон SW1W 9SP

СОЕДИНЕННОЕ КОРОЛЕВСТВО

Тел.: 44 (171) 798-7000

Факс: 44 (171) 828-3774

Электронная почта: international.nao@gtnet.gov.uk

Г-н Джеймс Ф. Хинчман

И.о. Генерального контролера

Главное контрольное управление США

441 G Стрит, NW - Комната 7806

Вашингтон, DC 20548

СОЕДИНЕННЫЕ ШТАТЫ АМЕРИКИ

Тел.: 01 (202) 512-4707

Факс: 01 (202) 512-4021

Электронная почта: oil@gao.gov