

INTOSAI



## *Независимость внутреннего аудита в государственном секторе*

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](mailto: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](mailto:intosai@rechnungshof.gv.at);  
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

## **1. ВВЕДЕНИЕ**

1.1 В настоящем документе о независимости внутреннего аудита в государственном секторе рассматриваются проблемы, связанные с независимостью и объективностью и методами достижения независимости.

1.2 Внутренний аудит осуществляется в различных условиях и в рамках организаций, которые отличаются по цели деятельности, размеру и структуре. Кроме того, законы и нормативно-правовые акты в разных странах также различны. В частности, аудиторы государственного сектора сталкиваются с необходимостью работать в организационных структурах, которые являются такими же сложными и многообразными, как и различные формы государственного устройства, существующие сегодня в мире.

1.3 Международные стандарты высших органов аудита (ISSAI) и стандарты Института внутренних аудиторов (IIA's) - международные стандарты по профессиональному опыту в области внутреннего аудита, представляют общие условия с целью их принятия в различных странах, с пониманием того, что их выполнение будет зависеть от конкретных условий, в которых осуществляется внутренний аудит, и в соответствии с применяемыми законами и нормативно-правовыми актами. Стандарты IIA универсальны и предполагается, что они будут использоваться всеми, кто занят в деятельности внутреннего аудита.

1.4 Внутренний аудит стал фактором новой эпохи подотчетности и контроля. Формы, в которых организации государственного сектора осуществляют внутренний контроль и то, как они представляют отчетность, привели к необходимости потребовать большей прозрачности и большей подотчетности от этих организаций, расходующих средства инвесторов или налогоплательщиков. Эта тенденция существенно повлияла на то, каким образом руководство осуществляет внутренний контроль, проводит его мониторинг и отчитывается по нему.

1.5 Хотя внутренние аудиторы могут стать ценным консультативным ресурсом внутреннего контроля, внутренний аудитор не подменяет собой надежной системы внутреннего контроля. Система внутреннего контроля должна первой реагировать на риски.

1.6 Внутренний аудит прошел путь от административной процедуры с акцентированием внимания на соответствии установленным правилам до одного из основополагающих факторов надлежащего управления. Во многих случаях внутренний аудит является обязательным.

1.7 При характеристике аудита государственного сектора Лимская декларация призывает, чтобы услуги по внутреннему аудиту были функционально и организационно независимыми настолько, насколько это возможно в рамках соответствующей организационной структуры (ISSAI 1, раздел 3, пункт 2).

1.8 Стандарты ПА и Этический кодекс признают важность сохранения внутренними аудиторами независимости и объективности при исполнении ими своих обязанностей, независимо от того, работают ли они в государственном или частном секторе. Кроме того, Стандарты ПА пропагандируют надежную систему внутреннего контроля, в отношении которой проводится мониторинг через осуществление внутреннего аудита, подкрепленного надежными ресурсами, в качестве фундаментальной основы надлежащего управления. В государственном секторе хорошая система управления является ключевым фактором предоставления надлежащих услуг населению в целом.

1.9 Как для высших органов аудита (далее – ВОА), так и для внутренних аудиторов потребность в независимости и объективности при проведении аудита является принципиально важной. Независимость и объективность внутренних аудиторов является важным фактором обеспечения координации и сотрудничества между ВОА и внутренними аудиторами (Руководство ИНТОСАИ 9150), включая определение того, могут ли ВОА и в каком

объеме использовать работу внутренних аудиторов (ISSAI 1610, ISA 610, часть 9). В этой связи очень важно, чтобы внутренний аудит в государственном секторе был организован и понимался в рамках организации соответствующим образом.

1.10 Настоящий документ не содержит инструментов или передовых методов. Они будут представлены на электронной платформе Подкомитета по стандартам внутреннего контроля.

## **2. РОЛЬ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА**

2.1 Институт внутренних аудиторов определяет внутренний аудит как независимую, обеспечивающую объективную консультационную деятельность, направленную на улучшение операций, осуществляемых организацией. Она помогает организации достигать своих целей через осуществление систематического взвешенного подхода к оценке и улучшению эффективности управления рисками, контролю и управленческому процессу.

2.2 Внутренний аудит может анализировать силы и слабости системы внутреннего контроля организации, рассматривая ее управленческую и организационную культуру, а также соответствующие угрозы и возможности улучшения, которые могут повлиять на способность достижения организацией своих целей. Анализ определяет, осуществляет ли система управления рисками выявление рисков и установление механизмов контроля с целью эффективного и результативного управления государственными средствами.

2.3 Внутренний аудит взаимодействует с уполномоченными органами управления<sup>1</sup>, такими как совет директоров, аудиторский комитет, высшее руководство или, в зависимости от обстоятельств, внешний надзорный орган,

---

<sup>1</sup> Уполномоченные органы власти: см. ISSAI 1260.

с целью обеспечения разработки и внедрении надлежащих систем внутреннего контроля. Действуя таким образом, внутренний аудит может обеспечить содействие в выполнении задач и достижении целей, укреплении систем контроля, повышении эффективности и результативности операций и выполнении требований органов управления. Важно пояснить, что в то время как внутренний аудит может оказывать помощь в сфере внутреннего контроля, он не должен выполнять руководящие или оперативные функции.

### **3. ВНУТРЕННИЙ АУДИТ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА**

3.1 Как и все внутренние аудиторы в целом, внутренние аудиторы государственного сектора призваны помогать организации улучшать свою деятельность. Внутренний аудит государственного сектора - элемент основы надлежащего управления государственным сектором. Большинство внутренних аудиторов государственного сектора, участвуя в деятельности своих организаций, работают на благо граждан в рамках «системы сдержек и противовесов».

3.2 Разнообразный характер деятельности в государственном секторе предполагает все увеличивающуюся значимость и важность в отношении общего понимания независимости, так как она является ключевым элементом доверия к любому аудитору. В связи с тем, что внутренние аудиторы являются неотъемлемой частью организации, достижение и сохранение независимости требует еще больше усилий.

3.3 Внутренний аудит может проводиться и выполняться на различных уровнях в рамках организации или в рамках более широкой структуры, охватывающей комплекс аналогичных организаций. К этим различным организационным уровням внутреннего аудита применяются те же принципы и правила.

## 4. МОДЕЛИ ПОДБОРА КАДРОВ ДЛЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

4.1 Существуют различные модели подбора кадров для внутреннего аудита.

Они включают в себя:

- Внутриведомственный:

Услуги внутреннего аудита оказываются исключительно или преимущественно собственными работниками организации. Руководство внутренней аудиторской деятельностью осуществляется внутри организации ее работником.

- Совместный:

Услуги внутреннего аудита оказываются совместно собственными работниками и поставщиками услуг. Руководство внутренней аудиторской деятельностью осуществляется внутри организации ее работником.

- Привлечение работников со стороны с внутренним управлением:

Услуги внутреннего аудита оказываются поставщиками услуг, нанятыми организацией по контракту для этой цели. Руководство внутренней аудиторской деятельностью осуществляется внутри организации ее работником.

- Полное привлечение со стороны

Все услуги внутреннего аудита оказываются поставщиками услуг, нанятыми организацией по контракту для этой цели. Поставщик услуг также руководит внутренним аудитом. Руководство проектом по контрактному найму поставщика услуг осуществляется внутри организации ее работником.

## **5. ОПРЕДЕЛЕНИЕ НЕЗАВИСИМОСТИ И ОБЪЕКТИВНОСТИ**

5.1 Независимость в целом может быть определена как свобода от зависимости или влияния или контроля со стороны другого лица, организации или государства. Внутренние аудиторы работают на проверяемую организацию и отчитываются, в первую очередь, перед ней. В отношении внутренних аудиторов независимость – это свобода от условий, которые угрожают возможности службы внутреннего аудита или руководителя аудита исполнять должностные обязанности по проведению внутреннего аудита в беспристрастной форме. Независимость дает право внутренним аудиторам выносить объективные и беспристрастные суждения, которые являются необходимыми для должного выполнения обязательств.

5.2.1 Объективность определяется в Стандартах ПА как непредвзятая психологическая установка, позволяющая внутренним аудиторам выполнять обязательства таким образом, чтобы они были искренне убеждены в правильности результата своей работы, и чтобы качество их работы не было никоим образом скомпрометировано.

5.2.2 В Стандартах ПА также утверждается, что объективность требует, чтобы суждения внутренних аудиторов по вопросам аудита не зависели от других лиц. Угрозы объективности, такие как возможные конфликты интересов, должны устраняться на уровне отдельного аудитора, на управленческом, функциональном и организационном уровнях и раскрываться по мере необходимости.

## **6. ПОЧЕМУ НЕОБХОДИМЫ НЕЗАВИСИМОСТЬ И ОБЪЕКТИВНОСТЬ**

6.1 Какой бы ни была форма государственного управления, необходимость в независимости и объективности является делом первостепенной важности (ISSAI 200/2.3). Независимость и объективность жизненно важны для



обеспечения того, чтобы заинтересованные лица считали осуществляемую аудиторскую деятельность и ее результаты надежными, обоснованными и непредвзятыми.

6.2 Сущность внутреннего аудита и роль предоставления беспристрастной и точной информации по использованию государственных ресурсов и оказываемым услугам требуют, чтобы внутренний аудит осуществлялся без ограничений – без вмешательства или давления со стороны проверяемой организации или области деятельности, в которой проводится аудит.

6.3 Установление прочных рабочих отношений с руководством и персоналом на всех уровнях организации является основой эффективности внутреннего аудита. Знания в области внутреннего аудита и понимание организации содействуют выстраиванию эффективных взаимоотношений, а также оценке и повышению эффективности управления рисками, системы внутреннего контроля и управленческих процессов. В идеале, и там, где это необходимо, работники организации должны доводить до сведения внутренних аудиторов свои проблемы, информацию и важные вопросы. Кроме того, эффективная и хорошо управляемая аудиторская деятельность будет востребована для услуг, информации и руководства.

6.4 Предоставляя беспристрастную и объективную оценку того, является ли управление операциями и ресурсами государственного сектора ответственным и эффективным для получения намеченных результатов, аудитор может помочь организации государственного сектора в достижении подотчетности и честности, усовершенствовании оперативной деятельности и установлении доверия между гражданами и заинтересованными лицами.

## **7. КРИТЕРИИ НЕЗАВИСИМОСТИ И ОБЪЕКТИВНОСТИ**

7.1 ISSAI 1610 стремится дать оценку того, позволяет ли внутреннему аудитору среда, в которой проводится внутренний аудит, быть достаточно

автономным и объективным, так чтобы работа внутреннего аудитора могла быть использована внешним аудитором. Это эквивалентно оценке независимости внутреннего аудита согласно Руководству ИНТОСАИ 9140.

7.2 В дополнение к критериям ISA 160, ISSAI 1610 содержит критерии оценки объективности внутреннего аудита в государственном секторе. Служба внутреннего аудита:

- Устанавливается законодательством или нормативными актами;
- Подотчетна высшему руководству, например руководителю или заместителю руководителя государственного учреждения и лицам, осуществляющим управление;
- Отчитывается о результатах аудита перед высшим руководством, например руководителем или заместителем руководителя государственного учреждения и лицами осуществляющими управление;
- Организационно не включена в кадровую и управленческую функцию проверяемой организации;
- В достаточной степени выведена из-под политического давления с тем, чтобы проводить аудиты и сообщать их результаты, мнения и выводы объективно, без страха политических репрессий;
- Не разрешает персоналу внутреннего аудита проверять операции, за которые они прежде несли ответственность, во избежание любого предположительного конфликта интересов; и
- Имеет доступ к лицам, осуществляющим управление.

7.3 Кроме того, критерии оценки независимости службы внутреннего аудита в государственном секторе могут включать:

- Ясные и официально установленные сферы ответственности и полномочия внутреннего аудита в аудиторских полномочиях;

- Функциональное и личное отделение внутреннего аудита от ответственности за управленческие задачи и решения (например, в качестве руководителей оперативных рабочих групп в проектах административных реформ);
- Надлежащая свобода для руководителя службы аудита в принятии планов аудита;
- Надлежащие выплаты и установление категорий на шкале заработной платы в соответствии с ответственностью и значимостью внутреннего аудита;
- Вовлеченность и участие руководителей службы аудита в подборе аудиторского персонала.

7.4 Также Стандарты ПА и наилучший опыт требуют, чтобы внутренний аудит был независимым, и чтобы внутренние аудиторы были объективными при осуществлении своей работы. Для достижения определенного уровня независимости, необходимого для эффективного осуществления должностных обязанностей по проведению внутреннего аудита, руководитель службы внутреннего аудита обладает прямым и неограниченным доступом к лицам, осуществляющим руководство. Независимость достигается посредством организационного статуса и объективности (IPPF 1100-1130 Независимость и объективность).

7.5 Согласно Стандартам ПА, руководитель службы аудита подотчетен тому уровню в рамках организации, который дает службе внутреннего аудита возможность выполнять свои обязанности. Руководитель службы аудита должен подтверждать лицам, осуществляющим управление не реже одного раза в год организационную независимость службы внутреннего аудита. Согласно инструкциям ПА 1111-1, руководитель службы аудита должен общаться и взаимодействовать непосредственно с коллегиальным органом. Прямое общение происходит, когда руководитель службы аудита регулярно посещает и участвует в заседаниях коллегиального органа, на которых

рассматриваются обязанности коллегиального органа в отношении аудита, финансовой отчетности, руководства организацией и контроля. Такое общение и взаимодействие также происходит, когда руководитель службы аудита встречается с коллегиальным органом, что должно происходить не реже одного раза в год. Служба внутреннего аудита не должна подвергаться вмешательству при определении объема внутреннего аудита, выполнении работы и представления результатов.

## **8. ПРОБЛЕМЫ, СВЯЗАННЫЕ С ПРИНЦИПАМИ НЕЗАВИСИМОСТИ И ОБЪЕКТИВНОСТИ**

8.1 Внутренний аудитор занимает уникальное положение в организации. Аудитор нанимается организацией, но от него также ждут осуществления проверки оперативной деятельности. Здесь существует возможность возникновения серьезной напряженности, так как «независимость» внутренних аудиторов от руководства является необходимым фактором для объективной оценки действий руководства аудитором.

8.2 Глубокое знание и понимание условий работы проверяемой организации, которыми располагает служба внутреннего аудита, может принести дополнительную пользу организации. Однако ей может быть трудно сохранять общественное доверие, если не разработаны, не выполняются и не поддерживаются меры по защите ее независимости. Эти меры включают положения, направленные на гарантирование того, что служба внутреннего аудита наделена полномочиями по уведомлению лиц, осуществляющих управление о существенных проблемах; что руководство оказывает ей поддержку на словах и на деле; а также что ей предоставляются достаточные ресурсы для эффективного выполнения своих обязанностей.

8.3 Наличие внешних подтверждений или предполагаемых недостатков независимости и объективности может быть столь же вредным, как если бы существовало на практике. Если внутренние аудиторы заняты разработкой

систем внутреннего контроля, то могут возникнуть сложности в отношении сохранения видимости независимости при аудите этих систем.

## **9. КАК ДОСТИЧЬ НЕЗАВИСИМОСТИ И ОБЪЕКТИВНОСТИ**

9.1 Очевидно, что независимость и объективность - ключевые элементы эффективного внутреннего аудита в государственном секторе. Для соответствия вышеперечисленным критериям независимости и объективности можно рассмотреть несколько возможных мер. Рекомендуются следующие меры:

### ***9.2 Надлежащее положение и организационный статус***

9.2.1 Возможность достижения независимости и объективности внутреннего аудита является обязательным условием соответствующей позиции и/или организационного статуса службы внутреннего аудита в организации.

9.2.2 Организационный статус службы внутреннего аудита должен быть достаточным для того, чтобы позволить выполнить задачи, определенные ее полномочиями. Положение службы аудита должно быть таково, чтобы она могла пользоваться поддержкой со стороны руководства и персонала программы или организации, проходящей аудит, а также иметь свободный, неограниченный доступ ко всем функциям, записям, имуществу и персоналу, включая лиц, осуществляющих управление.

9.2.3 Когда это практически достижимо, лица, осуществляющие управление (надзорный орган) должны действовать по своему усмотрению и лишь пользоваться консультациями в отношении вопросов назначения, увольнения и вознаграждения руководителей службы аудита. Также может рассматриваться вопрос выбора надлежащим образом организованного и независимого органа, назначающего руководителя службы аудита.

9.2.4 Руководитель службы аудита должен быть равен по должности членам высшего руководства организации. Для того, чтобы избежать возможных конфликтов интересов, руководитель службы аудита должен представлять

отчеты в организации на тот уровень, который предоставляет возможность внутренним аудиторам эффективно выполнять свои обязанности.

9.2.5 Руководитель службы аудита должен осуществлять прямое взаимодействие с руководством. Такое общение повышает организационный статус службы внутреннего аудита, позволяет обеспечить полную поддержку и неограниченный доступ к службам, записям, имуществу и персоналу, а также помогает гарантировать, что независимость аудита не ущемляется. Это предоставляет достаточно полномочий с тем, чтобы гарантировать широкий охват проведения аудитов, достаточное рассмотрение взаимодействия в рамках выполнения заданий и соответствующие действия на основании рекомендаций.

### ***9.3 Подотчетность***

9.3.1 Согласно Стандартам ПА, руководитель службы аудита подотчетен тому уровню организации, который дает службе внутреннего аудита возможность выполнять свои обязанности.

9.3.2 Руководитель службы аудита должен отчитываться перед высшим руководством для получения содействия в установлении направлений деятельности, поддержки и административного интерфейса; а также перед лицами, осуществляющими управление для содействия в определении стратегического направления, укрепления и подотчетности. Лица, осуществляющие управление (например, Коллегия аудиторов) должны гарантировать независимость посредством утверждения положения службы внутреннего аудита и (в соответствующих случаях) и мандата.

9.3.3 Стандарты ПА требуют, а другие руководства настоятельно рекомендуют, что для поддержания независимости службы внутреннего аудита ее персонал должен отчитываться руководителю службы аудита, который административно подотчетен высшему руководителю или лицу, занимающему эквивалентную должность, а функционально – лицам, осуществляющим управление.

## ***9.4 Компетенция***

9.4.1 Этический кодекс ПА и наилучший опыт настоятельно требуют, чтобы внутренние аудиторы принимали участие в предоставлении тех услуг, в отношении которых они обладают необходимыми знаниями, навыками и опытом; исполняли должностные обязанности в соответствии со Стандартами; и постоянно повышали уровень квалификации и эффективность работы. Стандарты требуют, чтобы внутренние аудиторы и служба внутреннего аудита в совокупности обладали или развивали знания, навыки и другие способности, необходимые для осуществления их обязанностей. Компетентный и профессиональный персонал по внутреннему аудиту, особенно персонал, который придерживается Стандартов, может способствовать достижению наилучшего результата в процессе проведения внутреннего аудита.

## ***9.5 Законодательные требования***

9.5.1 Законодательные требования по созданию службы внутреннего аудита способствуют обеспечению финансирования и независимости службы внутреннего аудита и признанию внутреннего аудита как важной функции государственного сектора. Наконец, надлежащая законодательная защита независимости внутреннего аудита, в частности закон о гражданской службе, является важным элементом законодательной базы.

## **ССЫЛКИ**

### **ИНТОСАИ:**

- ISSAI 1, Лимская декларация, раздел 3, Внутренний и внешний аудит.
- ISSAI 200, Общие стандарты проведения аудита в государственном секторе и стандарты с этическим значением.
- ISSAI 1260, Взаимодействие с лицами, осуществляющими управление.
- ISSAI 1610, Рекомендации по финансовой проверке – Специальные вопросы – Использование работы внутренних аудиторов.

- INTOSAI GOV 9100, Рекомендации по стандартам внутреннего контроля в государственном секторе.
- INTOSAI GOV 9150, Координация и взаимодействие между ВОА и внутренними аудиторами в государственном секторе.

Международная федерация бухгалтеров (IFAC):

- Международный стандарт аудита 610.
- Управление в государственном секторе: Концепция руководящего органа, 2001.

Институт внутренних аудиторов (ИА):

- Концепция международной профессиональной практики, включающая Определение внутреннего аудита, Этический кодекс, Международные стандарты профессиональной практики внутреннего аудита (Стандарты), Методические указания, Меморандум с изложением позиции и Практическое руководство.
- «Роль аудита в управлении государственным сектором».

«Независимость и объективность: Концепция для внутренних аудиторов», 2001, Американская ассоциация бухгалтеров, Исследовательский центр Института внутренних аудиторов.

«Внутренний аудит: Услуги по предоставлению заключения в отношении финансовой информации и консультационные услуги», 2009, Исследовательский центр Института внутренних аудиторов

«Внутренний аудит в государственном секторе», Гансбург, Журнал внутренних аудиторов, август 2005.

«Тенденции внутреннего аудита в государственном секторе», Стерк и Букэрт, Журнал внутренних аудиторов, август 2006.



«20 вопросов, которые директора должны задать о внутреннем аудите», 2004,  
Фразер и Линдсей, Канадский институт дипломированных бухгалтеров.

---

Передовые практики и инструменты будут интегрированы в электронную  
платформу

---