



Генеральная Ассамблея

Distr.: General
14 April 2011
Russian
Original: English

Шестьдесят шестая сессия
Пункт 141 первоначального перечня*
Объединенная инспекционная группа

Функция аудита в системе Организации Объединенных Наций

Записка Генерального секретаря

Генеральный секретарь имеет честь препроводить членам Генеральной Ассамблеи доклад Объединенной инспекционной группы, озаглавленный «Функция аудита в системе Организации Объединенных Наций» (JIU/REP/2010/5).

* A/66/50.



**ФУНКЦИЯ АУДИТА В СИСТЕМЕ ОРГАНИЗАЦИИ
ОБЪЕДИНЕННЫХ НАЦИЙ**

Подготовили:

*М. Мунир Захран
Николай В. Чулков
Таданори Иномата*

Объединенная инспекционная группа

Женева, 2010 год

Резюме

Функция аудита в системе Организации Объединенных Наций **JIU/REP/2010/5**

В рамках своей программы работы на 2010 год Объединенная инспекционная группа (ОИГ) провела обзор **функции аудита в организациях системы Организации Объединенных Наций**. Цель настоящего доклада заключается в содействии улучшению общесистемной слаженности работы компетентных органов, отвечающих за функцию аудита, будь то внутренних или внешних, в соответствии с профессиональными стандартами аудиторской практики в той мере, в какой они применимы к Организации Объединенных Наций.

Основные установленные факты и выводы

В последние 10 лет в связи с выдвижением требований относительно обеспечения более строгого контроля, прозрачности и подотчетности в деле усиления функции аудита в организациях системы Организации Объединенных Наций был достигнут значительный прогресс. Настоящий обзор подтверждает, что государства-члены и руководители организаций выделяют все больше времени и ресурсов для укрепления надзорной функции аудита и что удалось обеспечить заметное улучшение рамок, сферы охвата и эффективности аудиторской деятельности. В ходе этого обзора Инспекторы установили, что, несмотря на достигнутый прогресс, функции аудита все еще недостает общесистемной слаженности и скоординированности. Многим организациям необходимо повысить независимость этой функции, ее потенциал, увеличить ресурсы и усовершенствовать процессы для устранения целого ряда пробелов в практической деятельности и приведения обеспечиваемых ценных результатов в более строгое соответствие с ожиданиями заинтересованных сторон.

В ходе обзора были выявлены основные проблемы/трудности, с которыми сталкиваются руководители служб **внутреннего аудита (ревизии)/надзора** с точки зрения: последующей деятельности и выполнения рекомендаций по результатам аудиторских проверок; ресурсов; аудита в рамках инициативы "Единая Организация Объединенных Наций"; координации действий с другими надзорными органами; и независимости. Дополнительные трудности связаны с полномочиями, централизацией/децентрализацией, структурой, планированием, отчетностью и оценкой качества внутренней аудиторской деятельности, а также с результативностью работы и компетентностью внутренних аудиторов. Другие проблемы сопряжены с отсутствием подотчетности и санкций в отношении тех, кто несет ответственность за невыполнение рекомендаций.

Функция внутреннего аудита получила институциональное закрепление во всех организациях, кроме одной. В ходе обзора было установлено, что организационную структуру этого функционального звена можно было бы усовершенствовать в организациях, использующих оценку рисков на базе подразделений, посредством объединения функции аудита с другими службами внутреннего надзора и, если это целесообразно, делегирования некоторых внутренних ауди-

торов в периферийные места службы для их перевода, в случае необходимости, ближе к операциям, являющимся объектом аудита. С точки зрения полномочий нормы Финансовых положений и правил, касающиеся внутреннего аудита, не отражают эволюцию функции внутреннего аудита, да и функции надзора в целом. Они не являются достаточно всеобъемлющими с точки зрения определения цели, полномочий и обязанностей внутренних аудиторов/ревизоров. Еще один важный вопрос связан с независимостью внутреннего аудита. Были установлены факты угроз и вмешательства, прежде всего в процессы планирования внутренних аудиторских проверок, выполнения работы и доведения результатов проверок, в процесс отбора руководителей служб внутреннего аудита/надзора и их сотрудников, утверждения бюджета, а также в деле доступа к документации, персоналу и активам. Не исключены возможные конфликты интересов в таких случаях, как предоставление аудиторами консалтинговых услуг, отсутствие положений о запрещении последующих назначений руководителей служб аудита/надзора на должности в этой же организации, а также в случае неограниченного срока их пребывания в должности. Сроки пребывания в должности руководителей служб внутреннего аудита/надзора варьируются от двух лет с возможностью возобновления до пяти лет без возможности продления этого срока. Что касается уровня компетентности, то более чем в половине организаций не предусматривается требований к профессиональной сертификации по профилю аудита или бухгалтерского учета. Некоторые руководители жалуются на трудности с подбором компетентных аудиторов, особенно на местном уровне. Исключительно важное значение имеют официальные гарантии качества. В половине служб внутреннего аудита отсутствуют программы повышения квалификации. В ходе обзора подтвердилось, что для повышения уровня подотчетности и прозрачности необходимо улучшить распространение результатов аудиторских проверок, поскольку не все руководители служб внутреннего аудита/надзора напрямую представляют ежегодные сводные отчеты о своей деятельности руководящим/директивным органам, а в семи организациях не допускается предоставление индивидуальных аудиторских отчетов по просьбе государств-членов, по крайней мере для ознакомления на месте. Системы контроля за выполнением рекомендаций аудиторских проверок варьируются с точки зрения их качества и эффективности: лишь немногие организации внедрили онлайн-овые системы; частотность проверок выполнения варьируется от ежеквартальных до ежегодных; не всегда регулярно проводятся последующие аудиторские проверки.

Не чужды оказались проблемы и для **внешних аудиторов**: были выявлены еще две серьезные проблемы в процессе отбора и оценки результатов работы внешних аудиторов. Что касается независимости, то в ходе обзора подтвердилось, что функция внешнего аудита действительно является более независимой и в большей степени огражденной от вмешательства руководства организации, чем функция внутреннего аудита.

В процессе отбора внешних аудиторов отсутствует необходимая степень конкуренции, что порождает вопросы, связанные с уровнем компетентности и диверсифицированностью кандидатов. В итоге раз за разом выбираются очень немногие и зачастую одни и те же высшие контрольно-ревизионные учреждения (ВКРУ), которые задействованы одновременно в нескольких организациях, что может ослаблять эффективность этой функции. В четырех организациях выбираются ВКРУ из принимающей страны, что может породить потенциаль-

ный конфликт интересов, а в трех организациях ВКРУ не имеют ограниченного срока полномочий и оказывают свои услуги на протяжении многих лет. В плане оценки результатов работы внешних аудиторов Инспекторы обнаружили, что организации системы Организации Объединенных Наций не установили соответствующих требований и некоторые комитеты по аудиту не имеют их в сфере своей компетенции, вопреки передовой практике. Этот вопрос связан с тем, как составлены финансовые положения и правила. В некоторых организациях мандаты/задания внешних аудиторов на проведение аудиторских проверок необходимо пересмотреть и приоритетное значение необходимо придавать аудиторским проверкам финансовых ведомостей, особенно в рамках перехода на международные стандарты учета в государственном секторе (МСУГС), которые требуют представления ежегодной отчетности. С точки зрения выполнения аудиторской работы обеспокоенность вызывают такие вопросы, как отсутствие надлежащих процедур передачи полномочий от старого новому ВКРУ, а также короткие сроки, предусмотренные для проверки финансовых ведомостей в некоторых организациях.

В ходе обзора было установлено, что недавнее создание **комитетов по аудиту/надзору**, выполняющих консультативные функции при руководстве организаций и руководящих органах, является важным шагом в направлении усиления функции аудита/надзора в организациях системы Организации Объединенных Наций. Тем не менее в пяти организациях они не созданы. С точки зрения сферы охвата некоторые комитеты по аудиту/надзору сосредоточили свое внимание главным образом на аудиторской деятельности, в частности на внутреннем аудите. Что касается их состава, то в трех организациях, вопреки передовой практике, их членство носит сугубо внутренний характер. Некоторые из них имеют в своем составе слишком много членов, а в других отсутствует сбалансированная географическая и гендерная представленность; вместе с тем в состав ряда из них входят квалифицированные и опытные внешние эксперты. В ряде случаев частотность проведения совещаний оставляет желать лучшего. Результативность их работы не всегда подвергается независимой оценке. Необходимо улучшить контроль за выполнением рекомендаций комитета, а также отчетность о деятельности комитета.

Инспекторы могут подтвердить, что внутренние и внешние аудиторы и комитеты по аудиту работают наиболее эффективно и могут вносить более весомый вклад в процессы руководства организацией в тех случаях, когда они поддерживают оперативные и объективные взаимоотношения друг с другом, а также с руководством организации. К сожалению, до эффективной общесистемной **координации и сотрудничества** между этими группами все еще далеко. Среди внутренних аудиторов такие контакты регулярно поддерживаются и постепенно расширяются на двустороннем и общесистемном уровнях и на различных этапах процесса аудита. Действительно, ограниченные совместные аудиторские проверки, проводившиеся в последние годы в рамках инициативы "Единая Организация Объединенных Наций", оказались трудной задачей, равно как и нахождение практического решения "единой внутренней аудиторской проверки Организации Объединенных Наций" там, где в этом есть необходимость. В этом плане ежегодное совещание представителей служб внутренней ревизии организаций системы Организации Объединенных Наций, многосторонних финансовых учреждений и ассоциированных международных организаций (ПСВР), а также совещания Группы внешних ревизоров внесли вклад в

улучшение общей координации в целях обмена информацией, опытом, передовой практикой и извлеченными уроками. Хотя координация действий между внутренними аудиторами, как представляется, носит более регулярный и эффективный характер, чем координация действий внутренних и внешних аудиторов, координация между комитетами по аудиту/надзору обеспечивается лишь от случая к случаю и должна быть поставлена на регулярную основу для обеспечения обмена опытом, информацией и практикой.

И наконец, Инспекторов беспокоит вопрос о приверженности принципу единого аудита, и они предлагают, чтобы внешние аудиторы, комитеты по аудиту/надзору и руководящие/директивные органы информировались о всех проверках, проводимых третьими сторонами, для устранения недопонимания в вопросе о том, что же влечет за собой применение принципа единого аудита.

Рекомендации

Настоящий доклад содержит 18 основных рекомендаций, которые в случае их выполнения привели бы к повышению результативности и эффективности функции аудита в организациях системы Организации Объединенных Наций. В части функции **внутреннего аудита/надзора** эти рекомендации касаются полномочий и ответственности внутренних аудиторов (рекомендация 1), путей повышения уровня независимости и статуса этой функции (рекомендации 2, 3 и 4), уровня компетентности и профессионального качества (рекомендация 5), оценки потребностей на основе учета рисков и процесса планирования работы (рекомендация 6), обзора ресурсов для аудита (рекомендация 7), подотчетности, прозрачности и всеобъемлющего характера отчетности внутренних аудиторов (рекомендация 8), систем контроля за выполнением рекомендаций (рекомендация 9) и оценки функции внутреннего аудита (рекомендация 10). В рекомендациях, касающихся **внешних аудиторов**, внимание сосредоточивается на обзоре результативности их работы/мандата (рекомендация 11), конкуренции, потребности в ротации и диверсификации процесса отбора (рекомендация 12), своевременности, прозрачности и подотчетности при представлении ими отчетов (рекомендация 13), а также их роли в применении принципа единого аудита (рекомендация 14). Четыре последние рекомендации касаются **комитетов по аудиту/надзору**, в том числе их мандата/сферы ведения (рекомендации 15 и 16), их состава и отбора членов (рекомендация 17), а также независимости, прозрачности и подотчетности при представлении ими отчетов (рекомендация 18).

Рекомендации для рассмотрения руководящими/директивными органами

- **Рекомендация 3:** Руководящим/директивным органам следует поручить исполнительным главам соответствующих организаций системы Организации Объединенных Наций принять меры для содействия представлению, где это целесообразно, планов проведения внутренних аудиторских проверок и результатов аудита комитета по аудиту/надзору на предмет рассмотрения ими этих планов и результатов.
- **Рекомендация 7:** В целях повышения результативности руководящим/директивным органам соответствующих организаций следует по-

ручить исполнительным главам провести обзор штатного укомплектования аудиторских подразделений и бюджета, подготавливаемого руководителем службы внутреннего аудита/надзора, с учетом, в случае необходимости, мнений комитетов по аудиту/надзору и следует предложить исполнительным главам соответствующий курс действий для обеспечения функциональных звеньев по аудиту надлежащими ресурсами для выполнения плана аудиторских проверок.

- **Рекомендация 8:** В целях повышения уровня подотчетности и прозрачности соответствующим руководящим/директивным органам следует потребовать от руководителей служб внутреннего аудита/надзора представлять им ежегодно в письменной форме доклад о результатах аудиторской деятельности и публиковать такие ежегодные доклады на веб-сайтах организаций. Эти ежегодные доклады должны касаться выполнения плана аудита, основных рисков, аудиторского ранжирования проверенных подразделений, вопросов руководства и контроля, ключевых выводов, рекомендаций и осуществления ранее не выполненных рекомендаций, а также любых вопросов независимости, ресурсов и других вопросов, которые негативно сказываются на эффективности аудиторской деятельности.
- **Рекомендация 10:** В целях обеспечения прозрачности и подотчетности руководящим/директивным органам соответствующих организаций системы Организации Объединенных Наций следует обеспечить, чтобы внутренние аудиторские подразделения раз в пять лет подвергались независимой внешней оценке качества или самооценке при внешней независимой перепроверке в соответствии со стандартами Института внешних ревизоров (ИВР), и следует обеспечить принятие корректирующих мер для приведения внутренней аудиторской деятельности в общее соответствие со стандартами ИВР.
- **Рекомендация 11:** Руководящим органам следует обратиться к независимым комитетам по аудиту/надзору в организациях системы Организации Объединенных Наций с просьбой как минимум раз в пять лет проводить по согласованию с исполнительными главами обзор результативности работы и мандата/участия в аудиторских проверках внешних ревизоров и представлять результаты такого обзора руководящим/директивным органам в рамках их ежегодного доклада.
- **Рекомендация 12:** Руководящим органам организаций системы Организации Объединенных Наций следует после консультаций с независимым комитетом по аудиту/надзору производить отбор внешнего аудитора из числа конкурентоспособных и заинтересованных высших контрольно-ревизионных учреждений (ВКРУ) на срок от четырех до шести лет без права немедленного возобновления этого срока. Кандидатуры должны проверяться вспомогательным комитетом руководящего/директивного органа на основе установленных критериев/требований, включая принципы ротации и географического представительства.
- **Рекомендация 13:** В целях повышения уровня подотчетности и прозрачности руководящим/директивным органам следует установить требование, в соответствии с которым финансовые ведомости должны составляться в окончательном виде не позднее чем через три месяца после

окончания финансового периода, с тем чтобы позволить внешнему аудиторю представить свой доклад сначала комитету по аудиту/надзору, а затем, не позднее чем через шесть месяцев после окончания финансового периода, руководящему/директивному органу и обеспечить его опубликование на вебсайте организации.

- **Рекомендация 14:** Руководящим/директивным органам организаций системы Организации Объединенных Наций следует поручить исполнительным главам каждой организации информировать их после проведения консультаций с комитетами по аудиту/надзору и внешними аудиторами о всех просьбах относительно проведения аудита/проверки третьими сторонами.
- **Рекомендация 15:** В целях повышения уровня подотчетности, усиления контроля и соблюдения требований руководящим органам следует пересмотреть мандаты комитетов по аудиту/надзору для включения в них функций обзора результативности работы как внутренних, так и внешних аудиторов, а также других обязанностей, в том числе касающихся руководства и управления рисками.
- **Рекомендация 16:** Руководящим органам следует потребовать регулярного – как минимум раз в три года – пересмотра устава комитетов по аудиту/надзору и представления любых изменений на утверждение в руководящие органы.
- **Рекомендация 17:** Руководящим/директивным органам следует избирать/назначать членов комитета по аудиту/надзору, число которых должно колебаться от пяти до семи, с должным учетом уровня их профессиональной компетентности, принципов географического распределения и гендерной сбалансированности в целях отражения коллективных интересов директивных органов. Кандидаты должны проверяться комитетом, если только комитет по аудиту/надзору не является подкомитетом руководящих/директивных органов, для обеспечения соблюдения вышеуказанных требований, включая требования к независимости, до их назначения.

Содержание

	<i>Пункты</i>	<i>Стр.</i>
Резюме		3
Сокращения		11
<i>Глава</i>		
I. Введение	1-17	13
А. Цели, сфера охвата и методология	1–10	13
В. История вопроса	11–17	15
II. Внутренний аудит	18–108	18
А. Определение	18	18
В. Общее состояние внутреннего аудита	19	18
С. Характер деятельности по внутреннему аудиту	20	19
D. Структура внутреннего аудита	21–25	19
Е. Цель, полномочия и ответственность	26–32	21
F. Независимость и объективность	33–60	24
G. Компетентность	61–67	33
H. Управление аудиторской деятельностью	68–74	35
I. Ресурсы для аудита	75–82	37
J. Доведение результатов	83–92	41
K. Последующие меры в связи с рекомендациями внутреннего аудита	93–101	46
L. Оценка функции внутреннего аудита	102–108	50
III. Внешний аудит	109–176	53
А. Определение	109	53
В. Общее состояние внутреннего аудита	110–112	53
С. Мандат, правовые основы и сфера охвата	113–119	55
D. Независимость и объективность	120–137	58
Е. Компетентность	138–139	63
F. Управление аудиторской деятельностью	140–144	63
G. Ресурсы для аудита	145–149	65
H. Доведение результатов	150–156	66
I. Оценка качества функции внешнего аудита	157–159	67
J. Последующие меры в связи с рекомендациями внешнего аудита	160–164	68

К.	Применение принципа единого аудита	165–176	69
IV.	Комитеты по аудиту/надзору	177–209	73
А.	Определение	177	73
В.	Общее состояние дел	178–180	73
С.	Цель, полномочия и ответственность	181–189	74
D.	Состав	190–193	79
E.	Независимость	194–197	81
F.	Ресурсы	198–199	81
G.	Совещания	200–201	82
H.	Отчетность	202–203	82
I.	Последующие меры в связи с рекомендациями	204–206	83
J.	Оценка результативности работы	207–209	83
V.	Координация	210–233	84
А.	Координация действий внутренних аудиторов	215–222	85
В.	Координация действий внешних аудиторов	223–225	88
С.	Координация действий между внутренними и внешними аудиторами	226–228	88
D.	Координация действий с другими внутренними и внешними проверяющими инстанциями	229–231	89
E.	Координация действий между комитетами по аудиту/ надзору	232–233	89

Приложения

I.	Общий обзор функции аудита в организациях системы Организации Объединенных Наций	91
II.	Обзор действий, которые необходимо предпринять участвующим организациям по рекомендациям ОИГ	93

Сокращения

АКК	Административный комитет по координации
БАПОР	Ближневосточное агентство Организации Объединенных Наций для помощи палестинским беженцам и организации работ
ВБР	внебюджетные ресурсы
ВКРУ	высшие контрольные ревизионные учреждения
ВМО	Всемирная метеорологическая организация
ВОЗ	Всемирная организация здравоохранения
ВОИС	Всемирная организация интеллектуальной собственности
ВПП	Всемирная продовольственная программа
ВПС	Всемирный почтовый союз
ВТО	Всемирная торговая организация
ГВР	Группа внешних ревизоров
ДБ	дипломированный бухгалтер
ДОПМ	Департамент операций по поддержанию мира
ИВР	Институт внутренних ревизоров
ИКАО	Международная организация гражданской авиации
ИМО	Международная морская организация
ККР	Консультативный комитет по ревизии
КОСО	Комитет спонсорских организаций Комиссии Тредуэя
КР	Комиссия ревизоров Организации Объединенных Наций
КСР	Координационный совет руководителей системы Организации Объединенных Наций
МАГАТЭ	Международное агентство по атомной энергии
МВФ	Международный валютный фонд
МДЦФ	многосторонний донорский целевой фонд
МОВРУ	Международная организация высших ревизионных учреждений
МОТ	Международная организация труда
МСВРУ	Международные стандарты высших ревизионных учреждений
МСУГС	Международные стандарты учета в государственном секторе
МСЭ	Международный союз электросвязи
МФБ	Международная федерация бухгалтеров
МФКК	Международная федерация обществ Красного Креста и Красного Полумесяца
МФСР	Международный фонд сельскохозяйственного развития
НККР	Независимый консультативный комитет по ревизии
ОИГ	Объединенная инспекционная группа
ОПР	общеорганизационное планирование ресурсов
ОСН	Отдел служб надзора
ОУР	общеорганизационное управление рисками
ОЭСР	Организация экономического сотрудничества и развития
ПАОЗ	Панамериканская организация здравоохранения
ПРООН	Программа развития Организации Объединенных Наций
ПСВР	представители служб внутренней ревизии организаций системы Организации Объединенных Наций, многосторонних финансовых учреждений и ассоциированных международных организаций
ПСВР ООН	представители служб внутренней ревизии организаций системы Организации Объединенных Наций
РБ	регулярный бюджет

РСФАВ	Рамочное соглашение по финансовым и административным вопросам
САИС	сертифицированный аудитор информационных систем
СВА	сертифицированный внутренний аудитор
СМСАП	Совет по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации
СРМ	сертифицированный ревизор по борьбе с мошенничеством
УВКБ	Управление Верховного комиссара Организации Объединенных Наций по делам беженцев
УВР	Управление внутренней ревизии
УРР	Управление ревизии и расследований
УСВН	Управление служб внутреннего надзора
ФАО	Продовольственная и сельскохозяйственная организация Объединенных Наций
ФПП	Финансовые положения и правила
ЮНЕП	Программа Организации Объединенных Наций по окружающей среде
ЮНЕСКО	Организация Объединенных Наций по вопросам образования, науки и культуры
ЮНИДО	Организация Объединенных Наций по промышленному развитию
ЮНИСЕФ	Детский фонд Организации Объединенных Наций
ЮНКТАД	Конференция Организации Объединенных Наций по торговле и развитию
ЮНОДК	Управление Организации Объединенных Наций по наркотикам и преступности
ЮНОПС	Управление Организации Объединенных Наций по обслуживанию проектов
ЮНФПА	Фонд Организации Объединенных Наций в области народонаселения

I. Введение

A. Цели, сфера охвата и методология

1. В рамках своей программы работы на 2010 год Объединенная инспекционная группа (ОИГ) провела обзор **функции аудита в организациях системы Организации Объединенных Наций**. Цель настоящего доклада заключается в содействии обеспечению общесистемной слаженности действий компетентных органов, отвечающих за функцию аудита, будь то внутренних или внешних, в соответствии с профессиональными стандартами аудиторской практики в той мере, в какой это применимо к Организации Объединенных Наций. С этой целью в докладе дается обзор результативности внутренней и внешней аудиторской деятельности, комитетов по надзору/аудиту и применения принципа единого аудита; в нем приводится оценка взаимоотношений между различными аудиторскими подразделениями и их связей с руководством организаций и руководящими/директивными органами; в нем выявляются тенденции, пробелы и элементы дублирования, а также высвечиваются извлеченные уроки и передовая практика, которую нужно перенять для повышения уровня согласованности, авторитетности, результативности и эффективности функции аудита в рамках всей системы.

2. Настоящий доклад основывается на выводах предыдущих докладов ОИГ¹ о подотчетности и надзоре в организациях системы Организации Объединенных Наций, которые касались, в частности, их функции аудита.

3. В соответствии с внутренними стандартами и руководящими принципами ОИГ, а также ее внутренними процедурами работы методология, использовавшаяся при подготовке настоящего доклада, предусматривала разработку круга ведения и плана работы, проведение предварительного обзора имеющейся документации, выборочное изучение докладов, проведение бесед и анкетирования, а также углубленного анализа собранной информации.

4. Группа провела более 60 бесед, как личных, так и с помощью телеконференцсвязи, с руководителями служб внутреннего аудита/надзора, внешними аудиторами из высших контрольно-ревизионных учреждений (ВКРУ) и частных аудиторских фирм (КПМГ, "Прайс уотер хауз Куперс") и с председателями комитетов по надзору/аудиту участвующих организаций системы Организации Объединенных Наций, других организаций системы Организации Объединенных Наций и смежных организаций (Подготовительный комитет Организации Договора о всеобъемлющем запрещении ядерных испытаний, Международный фонд сельскохозяйственного развития (МФСР), Международный валютный фонд (МВФ), Всемирный банк и Всемирная торговая организация (ВТО)) и организаций, не входящих в систему Организации Объединенных Наций (Европейский союз, Глобаль-

¹ "Подотчетность и надзор в Секретариате Организации Объединенных Наций" (JIU/REP/93/5); "Подотчетность, совершенствование управления и надзор в системе Организации Объединенных Наций" (JIU/REP/95/2); "К большей согласованности для усиления надзора в системе Организации Объединенных Наций" (JIU/REP/98/2); "Усиление надзорной роли руководящих органов" (JIU/REP/2001/4); "Пробелы с точки зрения надзора в системе Организации Объединенных Наций" (JIU/REP/2006/2) и "Обзор общеорганизационного управления рисками в системе Организации Объединенных Наций: система контрольных точек" (JIU/REP/2010/4).

ный фонд, Международная федерация обществ Красного Креста и Красного Полумесяца (МФКК), Международная организация по миграции, Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и Организация по безопасности и сотрудничеству в Европе) в Аммане, Берне, Брюсселе, Вашингтоне (О.К.), Вене, Женеве, Монреале, Найроби, Нью-Йорке, Париже и Риме.

5. Для выявления тенденций и системных проблем были подготовлены конфиденциальные онлайн-анкеты/опросные листы, которые были направлены руководителям служб внутреннего надзора/аудита, партнерам из числа внешних аудиторов, председателям комитетов по аудиту/надзору и исполнительным главам² в 21 организации системы Организации Объединенных Наций, 5 организациях, связанных с Организацией Объединенных Наций, и 7 организациях, не связанных с Организацией Объединенных Наций. Доля респондентов была в высшей мере удовлетворительной по руководителям внутреннего аудита в Организации Объединенных Наций (100%) и в меньшей мере удовлетворительной по комитетам по аудиту (53%), а также по внешнему аудиту и исполнительным главам (45%). Инспекторы выражают признательность за вклад, внесенный Управлением служб внутреннего надзора Организации Объединенных Наций (УСВН), Комиссией ревизоров Организации Объединенных Наций (КР) и другими членами Группы внешних ревизоров (ГВР).

6. Обзор проводился на основе международных рыночных основ профессиональной практики, включая международные стандарты профессиональной практики внутреннего аудита, выпущенные Институтом внутренних ревизоров (ИВР)³, международные стандарты высших ревизионных учреждений (МСВРУ), выпущенные Международной организацией высших ревизионных учреждений (МОВРУ)⁴, и международные стандарты аудита, выпущенные Советом по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (СМСАП)⁵ Международной федерации бухгалтеров (МФБ), которых в применимых случаях придерживаются как внутренние, так и внешние аудиторы. Эти стандарты представляют собой принципы – обязательные требования, которые обеспечивают рамочную основу для выполнения и оценки функций аудита в целях совершенствования организационных процессов и операций.

7. Всем организациям системы Организации Объединенных Наций и другим организациям, принявшим участие в беседах и обследованиях, было предложено представить свои замечания по проекту доклада, которые были приняты во вни-

² Только в организациях системы Организации Объединенных Наций.

³ ИВР, учрежденный в 1941 году, является единственной профессиональной организацией, занимающейся вопросами практики внутреннего аудита, разрабатывающей передовые руководящие принципы и обеспечивающей сертификацию и имеющей более 170 000 филиалов более чем в 160 странах. См. www.theiia.org.

⁴ МОВРУ, основанная в 1953 году, действует в качестве "зонтичной" организации для внешних государственных контрольно-ревизионных органов, обеспечивающей институциональную платформу для высших контрольно-ревизионных учреждений и имеющей 189 полных членов и 4 ассоциированных члена. Она имеет консультативный статус при Экономическом и Социальном Совете. См. www.intosai.org.

⁵ МФБ, созданная в 1977 году, является глобальной организацией бухгалтеров, имеющей 159 полных и ассоциированных членов в 124 странах. СМСАП, который входит в состав ее органов, устанавливающих стандарты, содействует повышению качества и обеспечению единообразия практики аудита, укрепляя доверие общественности к этой профессии. См. www.ifac.org/iaasb/.

мание при подготовке его окончательного варианта. Выводы и рекомендации были обсуждены также на сорок первом Совещании представителей служб внутренней ревизии организаций системы Организации Объединенных Наций, многосторонних финансовых учреждений и ассоциированных международных организаций (ПСВР), проходившем 15–17 сентября 2010 года в Женеве. Кроме того, по проекту доклада были проведены консультации с ИВР; Институт заверил ОИГ в том, что рекомендации, приведенные в докладе, соответствуют международным рамочным основам профессиональной практики ИВР.

8. В соответствии с пунктом 2 статьи 11 статута ОИГ настоящий доклад был доработан после консультаций между инспекторами, чтобы взвесить предлагаемые выводы и рекомендации с учетом коллективного мнения Группы.

9. Для облегчения работы с докладом, а также выполнения содержащихся в нем рекомендаций и контроля за их выполнением в приложении II приводится таблица с указанием того, представляется ли этот доклад соответствующим организациям для принятия мер или для информации. В таблице выделяются рекомендации, актуальные для каждой организации, и указывается, требуется ли для их выполнения решение руководящего или директивного органа организации или же меры по ним могут быть приняты их исполнительным главой, руководителем службы внутреннего аудита или комитетом по аудиту/надзору.

10. Инспекторы хотели бы выразить свою признательность всем, кто оказал им содействие при подготовке настоящего доклада, и особенно тем, кто принял участие в беседах и обследованиях и с такой готовностью поделился своими знаниями и опытом.

В. История вопроса

11. Аудит в Организации Объединенных Наций является одной из ключевых функций надзора⁶ и в этом качестве составляет неотъемлемую часть структуры управления, созданной государствами-членами в целях предоставления им разумных гарантий того, что:

деятельность организаций полностью соответствует мандатам, определенным руководящими органами;

обеспечивается полная подотчетность в вопросах распоряжения средствами, выделяемыми организациям;

деятельность организаций осуществляется с максимальной эффективностью и результативностью;

персонал и другие должностные лица организаций обеспечивают высочайший уровень профессионализма, добросовестности и этичности поведения⁷.

⁶ Функции надзора в Организации Объединенных Наций включают в себя аудит, расследования, а также инспекции и оценки.

⁷ JIU/REP/2006/2, пункт 4.

12. Государства-члены возлагают обязанности на каждое надзорное функциональное звено, включая аудит, исходя из того уровня гарантий, который они хотели бы иметь. Финансовыми положениями и правилами Организации Объединенных Наций предусматривается, что функцию аудита выполняют как внутренние, так и внешние ревизоры в соответствии с принципами единого аудита⁸. Внутренний аудит, как правило, проводится сотрудниками организации, хотя и может, в случае необходимости, подкрепляться внешними экспертами. Внешний аудит обеспечивается соответствующими высшими контрольно-ревизионными учреждениями государств-членов. КР, в состав которой входят генеральные аудиторы трех государств-членов/ВКРУ, оказывает услуги по внешнему аудиту Организации Объединенных Наций и ее фондам и программам, за исключением Всемирной продовольственной программы (ВПП), которая имеет своего собственного внешнего аудитора/ВКРУ. Каждое специализированное учреждение Организации Объединенных Наций и Международное агентство по атомной энергии (МАГАТЭ) имеют в качестве внешнего аудитора своего собственного генерального аудитора государства-члена/ВКРУ. Все они входят в Группу внешних ревизоров.

13. Внутренний аудит в системе Организации Объединенных Наций развивался вместе с аудиторской профессией, которая пережила значительную эволюцию за последние 50 лет. Он преобразовался из функции обеспечения соблюдения требований на базе транзакций, которая относилась к сфере ведения департамента контролера и предусматривала проверку правильности ведения учета, в более независимую и всеобъемлющую ценную деятельность, помогающую организации достичь своих целей. В соответствии с определением ИВР эта функция помогает организации в решении задач на основе применения "систематического, ответственного подхода к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и управления". Она оказывает содействие в работе многих целевых аудиторий: во-первых, старшего руководства организации; во-вторых, комитета по аудиту и в конечном счете совета директоров или руководящих/директивных органов; а также общественности в целом – как следствие раздающихся в последнее время призывов к обеспечению большей прозрачности и подотчетности в использовании средств налогоплательщиков.

14. Важным шагом в повышении эффективности и результативности стало создание Генеральной Ассамблеей⁹ в 1994 году УСВН, которое не только объединило в одном подразделении существующие функции внутреннего аудита, расследований, инспекций, оценок и мониторинга программ Секретариата Организации Объединенных Наций и некоторых фондов и программ под руководством заместителя Генерального секретаря по вопросам внутреннего надзора под общей эгидой Генерального секретаря¹⁰, но и впервые внедрила систему прямой отчетности перед государствами-членами.

⁸ Внутренние ревизоры и внешние аудиторы обеспечивают разные типы аудита для разных целей и для разных заинтересованных сторон.

⁹ Резолюция 48/218 В.

¹⁰ Включая: Секретариат в Нью-Йорке, Женеве, Найроби и Вене; пять региональных комиссий; миротворческие миссии; международные трибуналы: Международный уголовный суд (МУС) и Международный уголовный трибунал для Руанды; Международный Суд (МС); гуманитарные операции и другие подразделения в различных частях мира; оказание помощи фондам и программам, находящимся в особом административном ведении Генерального секретаря, по их просьбе (таким, как Управление Верховного комиссара по правам человека, Управление Организации Объединенных

15. В организациях системы Организации Объединенных Наций внутренний аудит зачастую объединен с другими надзорными функциями, поскольку это функциональное звено поддерживает тесные связи с подразделениями, проводящими расследования. При проведении аудита в поле зрения ревизора могут попасть потенциальные случаи мошенничества, коррупции и/или нарушения закона. Эта информация может стать основанием для проведения расследования. В то же время при проведении расследования могут быть вскрыты недостатки в процедурах или методах контроля, которые могут стать основанием для проведения аудита. Хотя функция оценок может представляться весьма отдаленной от функции внутреннего аудита, она представляет собой процесс независимых обзоров, обеспечивающий информацию, которая может лечь в основу для проведения дополнительных аудитов и/или возможных расследований.

16. Еще одним важным шагом в последнее десятилетие стало повсеместное создание в качестве управленческого инструмента в организациях системы Организации Объединенных Наций комитетов по внутреннему аудиту/надзору, которые имеют разнообразные и эволюционирующие функции и членский состав, сопоставимые, но не идентичные с функциями и составом соответствующих комитетов в частном секторе.

17. В центре внимания функции внешнего аудита в системе Организации Объединенных Наций находится главным образом обеспечение гарантий и вынесение заключений по счетам и финансовым ведомостям организаций. На деле методы проведения внутреннего и внешнего аудита должны дополнять друг друга. Внутренние аудиторы лучше разбираются в специфике организации, чем внешние аудиторы. Вместе с тем в отличие от внешних аудиторов они не являются в полной мере независимыми от руководства организации, несмотря на то, что они, как предполагается, должны обладать оперативной независимостью¹¹. В целях усиления эффекта синергизма, устранения дублирования и обеспечения большей отдачи внутренние и внешние аудиторы должны координировать свою работу друг с другом, а также с комитетами по аудиту/надзору и с другими инстанциями, предоставляющими организациям соответствующие гарантии.

Наций по наркотикам и преступности, УВКБ, Конференция Организации Объединенных Наций по торговле и развитию, Международный торговый центр, Программа Организации Объединенных Наций по окружающей среде и Программа Организации Объединенных Наций по населенным пунктам); другие связанные с Организацией Объединенных Наций органы, обратившиеся с просьбой о предоставлении аудиторских услуг по линии УСВН (такие, как Объединенный пенсионный фонд персонала Организации Объединенных Наций, Рамочная конвенция Организации Объединенных Наций об изменении климата, Конвенция Организации Объединенных Наций по борьбе с опустыниванием). Источник: OIOS/IAD Audit Manual, March 2009, p. 5.

¹¹ Jacques Renard, *Theorie et pratique de l'audit interne* (Paris, Éditions d'Organisation, 2006), chap. 4.

II. Внутренний аудит

A. Определение

Внутренний аудит – это независимая, дающая объективные гарантии консультативная деятельность, призванная обеспечить совершенствование и повышение эффективности операций организации. Она помогает организации в достижении поставленных целей на основе применения систематического, ответственного подхода к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и управления¹².

18. В системе Организации Объединенных Наций главная цель внутреннего аудита – оказывать содействие исполнительным главам в выполнении их управленческих обязанностей по отношению к государствам-членам и другим заинтересованным сторонам. Кроме того, аудит вносит полезный вклад в работу руководящих/директивных органов.

B. Общее состояние внутреннего аудита

19. Функциональное звено, занимающееся внутренним аудитом, создано во всех организациях, охваченных обзором, за исключением одной – Всемирной туристской организации Объединенных Наций (ЮНВТО), которая присоединилась к системе Организации Объединенных Наций в качестве специализированного учреждения в 2003 году. В связи с этим при проведении обзора системы управления и административной деятельности в этой организации ОИГ рекомендовала Генеральной ассамблее ЮНВТО передать функцию внутреннего надзора на основе подряда любой другой организации в системе Организации Объединенных Наций, которая имеет возможность выполнять ее, или – в качестве альтернативы – предусмотреть необходимые ресурсы по трем позициям для внедрения этой функции в пределах самой организации в течение двухгодичного периода 2010–2011 годов¹³. В контексте данного обзора ОИГ должностные лица ЮНВТО указали, что функция внутреннего надзора находится в процессе создания. В качестве первого шага в июне 2010 года намечалось принять хартию внутреннего надзора. Вторым шагом является установление детальных процедур для каждой из этих функций, а также утверждение руководства по внутреннему надзору. Третий шаг – это осуществление предлагаемой практической стратегии и плана внутреннего надзора. **Инспекторы рассчитывают на то, что применение этого подхода не приведет к задержкам в организации этих функций, прежде всего в части внутреннего аудита.**

¹² Institute of Internal Auditors Research Foundation, *International Professional Practices Framework (IPPF)* (Altamonte Springs, Florida, 2009), p. 2.

¹³ JIU/REP/2009/1, рекомендация 22.

C. Характер деятельности по внутреннему аудиту

20. В рамках внутреннего аудита должна производиться оценка процессов руководства, управления рисками и контроля в организации. И действительно, 91% организаций системы Организации Объединенных Наций, охваченных обследованием, сообщили о том, что они оценивают процессы контроля, 81% оценивают процессы управления рисками и 80% оценивают процессы руководства. В частности, аудиторские проверки процессов руководства проводятся в организациях системы Организации Объединенных Наций на регулярной основе (43%) или время от времени (48%). Вместе с тем в организациях, как связанных, так и не связанных с Организацией Объединенных Наций, как выяснилось в процессе обследования, оценке процессов руководства на предмет поощрения этичности поведения и ценностей придается более высокоприоритетное значение (100%).

D. Структура внутреннего аудита

21. В системе Организации Объединенных Наций функция внутреннего аудита обычно объединена с другими функциями внутреннего надзора; во всех случаях как минимум с функцией расследований, за исключением Управления Верховного комиссара Организации Объединенных Наций по делам беженцев (УВКБ)¹⁴, а также с функцией оценок в 11 из 21 обследованной организации (53%) и с инспекционной функцией еще в девяти случаях (43%). В приложении I показано, что сочетание функции внутреннего аудита, расследований, оценок и инспекций варьируется от организации к организации. Все функции внутреннего надзора сгруппированы в одной службе только в Секретариате Организации Объединенных Наций, Ближневосточном агентстве Организации Объединенных Наций для помощи палестинским беженцам и организации работ (БАПОР), Всемирной организации интеллектуальной собственности (ВОИС) и Всемирной метеорологической организации (ВМО). Преимущества единого сводного подразделения по надзору заключаются в повышении степени гибкости, оперативности, независимости, авторитетности, подотчетности, улучшении координации и уменьшении масштабов дублирования, значительном эффекте масштаба и повышении уровня профессионализма¹⁵. ОИГ, в частности в своем докладе о "пробелах с точки зрения надзора", рекомендовала исполнительным главам провести обзор структуры внутреннего надзора и объединить функции ревизии, инспекций, расследований и оценки в рамках одного подразделения¹⁶. Однако прошло уже четыре года, а ситуация так и не изменилась. Несколько организаций указали, что эта модель применима не к ним, а к крупным (сложным) операциям.

22. Функция аудита, как правило, является централизованной на уровне штаб-квартир организаций вне зависимости от наличия или отсутствия у этих организаций разветвленной сети отделений на местах. В ходе обзора было установлено, что функции аудита делегировали только четыре организации: другим подразде-

¹⁴ Управление Верховного комиссара Организации Объединенных Наций по делам беженцев (УВКБ) передало функцию внутреннего аудита на основах подряда УСВН, но оставило за собой функцию расследований вместе с инспекционной функцией в Канцелярии Генерального инспектора. CE/88/5a, пункт 5.2.

¹⁵ JIU/REP/2001/4 и JIU/REP/2006/2, пункт 33.

¹⁶ JIU/REP/2006/2, рекомендация 6, стр. 10.

лениям Организации Объединенных Наций¹⁷ (УСВН ООН), региональным подразделениям (Продовольственная и сельскохозяйственная организация Объединенных Наций (ФАО) и Программа развития Организации Объединенных Наций (ПРООН)), а также миротворческим, гуманитарным и чрезвычайным операциям (УСВН ООН). УВКБ имеет ревизоров-резидентов в зависимости от оперативных потребностей, но эта система не организована на той же основе, как в региональных отделениях.

23. УСВН разработало концепцию "ревизоров-резидентов" для миротворческих, гуманитарных и чрезвычайных операций исходя из той посылки, что они могут оказывать более качественные услуги в силу своей близости к проверяемым операциям и знания их специфики. Однако их эффективность зависит от жесткого отбора для обеспечения того, чтобы они обладали требуемыми профессиональными качествами, и от регулярной ротации для обеспечения их независимости и способности работать в тяжелых условиях. В связи с этим УСВН и ПРООН, которые имеют наибольшее число аудиторов, работающих за пределами их штаб-квартир (соответственно 116 и 32), довели до сведения Инспекторов трудности, связанные с нахождением квалифицированных и компетентных кандидатов, имеющих необходимые языковые навыки, образование и опыт. Таким образом, в УСВН по внебюджетным должностям в рамках операций по поддержанию мира доля вакансий на конец 2009 года была близка к 20% (A/64/326 (Part II), диаграмма II). Такая высокая доля вакансий характерна не только для аудиторских проверок операций по поддержанию мира, но и для ревизионных проверок других местных отделений. По мнению Инспекторов, в целях повышения эффективности применение концепции ревизоров-резидентов возможно нуждается в некотором переосмыслении. Эта высокая доля вакансий негативно сказывается на уровне гарантий для этих операций.

24. Как правило, при проведении внутреннего аудита внимание сосредоточивается на сопряженных с наибольшим риском областях в штаб-квартирах и на ключевых общеорганизационных видах деятельности/процессах. В некоторых организациях деятельность отделений на местах не охватывается аудиторскими проверками в одинаковой мере и с такой же регулярностью. Некоторые руководители, с которыми были проведены беседы, высказали критику на этот счет. Неудивительно, что ожидания руководителей являются более высокими, когда группа аудиторов базируется в месте их службы.

25. В качестве альтернативы некоторые организации для расширения сферы охвата аудита передают эти функции на субподрядной основе местным аудиторским фирмам: УВКБ – для аудита партнеров-исполнителей, ПРООН – для аудита проектов¹⁸, а до 2009 года ФАО использовала такие фирмы для аудиторских проверок некоторых периферийных отделений. Заключение субподрядных соглашений с местными аудиторскими фирмами принесло неоднозначные результаты, и целесообразность этого вызывает сомнение хотя бы по соображениям эффективности. Заключение контрактов с индивидуальными консультантами, в рамках которых служба аудита получает доступ к экспертному опыту конкретного лица, за-

¹⁷ В Женеве и Найроби.

¹⁸ Однако в случае проектов, исполняемых на национальном уровне, Управление ревизии и расследований ПРООН не привлекает на субподрядной основе местные аудиторские фирмы.

частую является более эффективным, чем использование специалистов, входящих в состав аудиторских фирм¹⁹.

Е. Цель, полномочия и ответственность

26. В Организации Объединенных Наций полномочия функциональных звеньев по внутреннему аудиту основываются на положениях резолюции 48/218 В Генеральной Ассамблеи и на последующих соответствующих резолюциях, которые устанавливают четкий всеобъемлющий мандат на аудиторскую деятельность.

27. В большинстве организаций финансовые положения и правила (ФПП) содержат положение о внутренней ревизии. Например, в ФАО положением X о внутреннем контроле предусмотрено, что Генеральный директор осуществляет внутренний финансовый контроль и внутренний аудит, которые предусматривают эффективное текущее изучение и/или проверку финансовых операций для обеспечения: правильности получения, хранения и распределения всех средств и других ресурсов Организации; соответствия финансовых или иных обязательств и расходов ассигнованиям или иным финансовым обязательствам, за которые проголосовала Конференция, или целям, правилам и положениям, касающимся соответствующего фонда; а также экономичного использования ресурсов Организации.

28. Аналогичным образом, в положении 5.15 Финансовых положений и правил Организации Объединенных Наций (ST/SGB/2003/7) предусматривается, что внутренние ревизоры анализируют и оценивают использование финансовых ресурсов и эффективность, адекватность и применение систем внутреннего финансового контроля, процедур и других соответствующих механизмов внутреннего контроля и представляют соответствующие доклады, в том числе по таким элементам, как соответствие правилам и положениям и экономичность, эффективность и результативность использования ресурсов.

29. Таким образом, мандат служб внутреннего аудита ограничивается проверкой соблюдения требований и использования ресурсов или в лучшем случае усилением процедур внутреннего контроля, а не заключается в совершенствовании процессов руководства и управления рисками в соответствии со стандартами ИВР. ФПП должны предусматривать полный доступ к документации, персоналу и активам, а также другие гарантии в отношении сроков полномочий руководителей служб внутреннего аудита/надзора²⁰ и процедур отчетности. Важно иметь удовлетворительную хартию служб внутреннего аудита, который должен быть одобрен государствами-членами и должен быть включен в ФПП.

30. Фактически именно хартия внутреннего аудита/надзора и должна формально определять цель, полномочия и ответственность служб внутреннего аудита. Наличие хартии внутреннего аудита является профессиональным требованием для всех служб аудита. В системе Организации Объединенных Наций хартию ау-

¹⁹ Об этом сообщил руководитель Управления внутренней ревизии, инспекций и управленческого контроля (АУД) в ФАО.

²⁰ Термин "руководитель служб внутреннего аудита/надзора" используется для обозначения руководителя служб надзора, включая аудит. Термин "руководитель служб внутреннего аудита" используется для обозначения руководителя только функционального звена, отвечающего за внутренний аудит. Он может работать под руководством главы службы внутреннего надзора или самостоятельно.

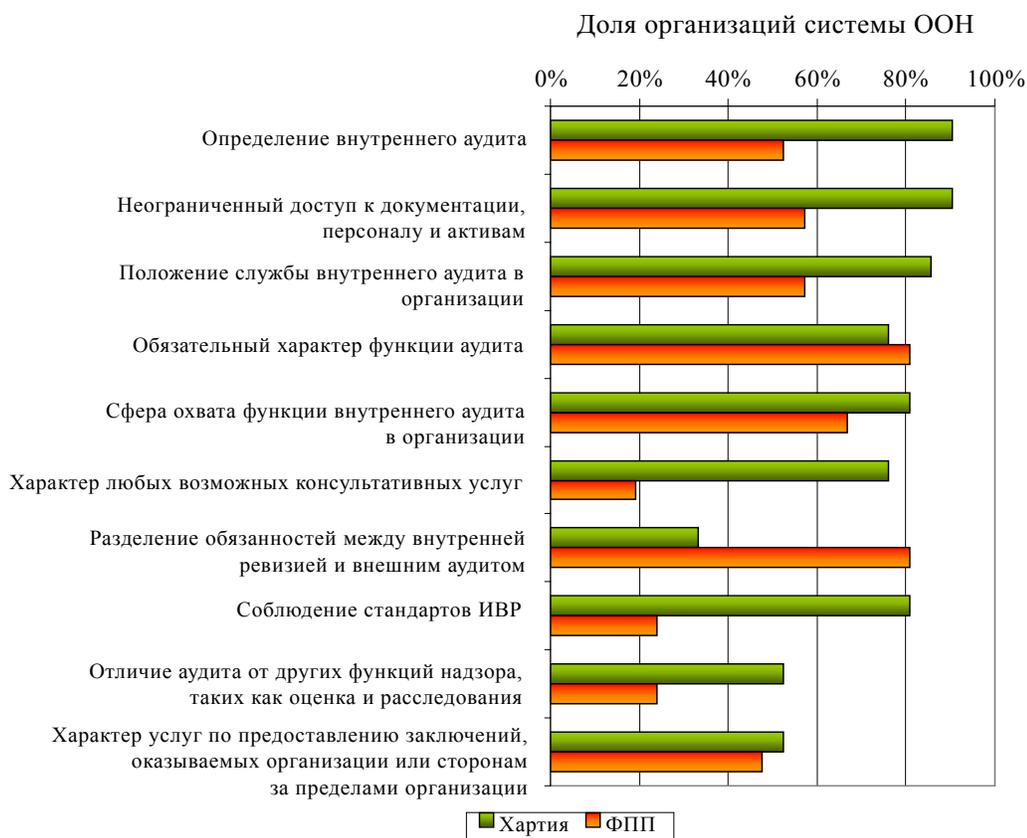
дита имеют все опрошенные/обследованные организации, за исключением УСВН. Независимый консультативный комитет по ревизии (НККР) в своем ежегодном докладе за 2009 год (A/64/288, пункт 24) рекомендовал Генеральной Ассамблее подумать о том, чтобы просить Генерального секретаря поручить УСВН подготовить хартию внутреннего надзора с учетом различных резолюций Генеральной Ассамблеи и бюллетеней Генерального секретаря, регулирующих работу УСВН. Генеральная Ассамблея отложила рассмотрение этого вопроса до основной части своей шестьдесят шестой сессии²¹.

31. В соответствии со стандартами ИВР хартия внутреннего аудита/надзора должна определять место внутреннего аудита в организации, сферу охвата аудиторской деятельности, неограниченный доступ к документации, персоналу и активам, а также характер и тип аудиторских проверок и любых консультативных услуг, предоставляемых внутренними ревизорами. Хартия должна также устанавливать обязательный характер внутреннего аудита в соответствии с определением, кодексом этики и стандартами ИВР. По мнению Инспекторов, особенно важно, чтобы в хартии проводилось различие между функцией внутренней ревизии и функцией внешнего аудита и другими функциями внутреннего надзора, что делается реже. Чаще предусматриваются два требования – определение внутреннего аудита и доступ к документации, персоналу и активам²². Вышеупомянутым требованиям к содержанию в полной мере отвечают не все хартии надзора организаций системы Организации Объединенных Наций, как это показано ниже и как это было подтверждено анализом выборки из 33% существующих хартий.

²¹ Резолюция 64/232 Генеральной Ассамблеи, пункт 6, и ежегодный доклад НККР за 2010 год (A/65/329), пункты 9–10.

²² Вызывает сомнения, что внутреннему аудитору следует предоставлять доступ к медицинским картам.

Диаграмма 1
Содержание хартии внутреннего аудита и финансовых положений и правил



32. Поскольку хартия внутреннего аудита как таковая представляет собой соглашение с руководством организации и директивным/руководящим органом о роли внутреннего аудита в организации и рамочную основу для оценки результативности функции внутреннего аудита, ее следует периодически рассматривать и обновлять при участии руководства организации и комитета по аудиту/надзору и утверждать в руководящем/директивном органе, если это приводит к каким-либо изменениям. Однако пока это не является устоявшейся практикой во всех организациях²³.

²³ Применительно к УСВН Генеральная Ассамблея обычно раз в пять лет рассматривает осуществление резолюции 48/218В, включая вопрос о внутренней ревизии. Такие обзоры привели к принятию последующих резолюций Генеральной Ассамблеи, таких как резолюции 59/272 и 64/263.

Рекомендация 1

Руководителю службы внутреннего аудита/надзора следует как минимум раз в три года проводить обзор содержания хартии внутреннего аудита и ФПП, касающихся внутренней ревизии, на предмет соблюдения международных стандартов профессиональной практики внутреннего аудита и представлять результаты такого обзора исполнительному главе и комитету по надзору/аудиту, а любые предлагаемые изменения следует представлять на утверждение руководящему/директивному органу в целях повышения уровня независимости, роли, статуса и функциональной эффективности функции аудита.

Е. Независимость и объективность

33. Независимость определяется как свобода от условий, ставящих под угрозу способность подразделения внутреннего аудита или его руководителя осуществлять деятельность по внутреннему аудиту на беспристрастной основе²⁴. Стоит отметить, что в области проведения расследований вопрос о независимости носит еще более деликатный характер.

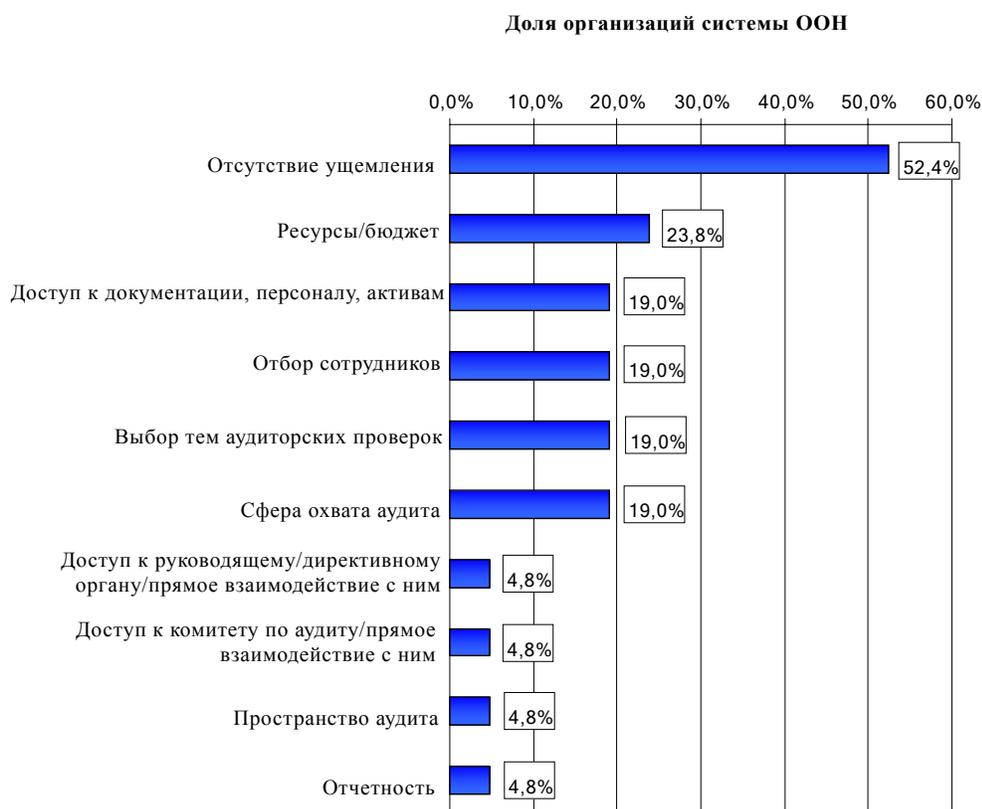
34. Объективность – это беспристрастное отношение, позволяющее внутренним аудиторам осуществлять свои функции таким образом, чтобы это не снижало качество аудита и не ставило их суждения в зависимость от мнения других. Конфликт интересов возникает в тех случаях, когда аудитор, к которому должны относиться с доверием, имеет коллидирующие профессиональные или личные интересы, способные повлиять на его беспристрастные суждения. Даже если это не приводит к неэтичным или некорректным действиям, это может создать впечатление о некорректности, которое может подорвать результативность аудита/работы аудитора²⁵.

35. В ходе бесед Инспекторы выявили ряд угроз для независимости и объективности на уровне отдельных аудиторов, аудиторских заданий, на функциональном и организационном уровнях и установили, что в целом функции внутреннего аудита в организациях системы Организации Объединенных Наций имеют разные степени функциональной и оперативной независимости и что в некоторых организациях аудиторы являются более требовательными, чем в других. Независимость отмечалась в качестве серьезной проблемы/трудности, с которыми сталкиваются службы внутреннего аудита в шести организациях системы Организации Объединенных Наций. Обследование показало также, что в последние пять лет не было отмечено никакого ущемления или подрыва независимости/объективности аудита/аудитора лишь в половине организаций. Ущемление или подрыв независимости чаще всего отмечались в таких областях, как ресурсы/бюджет, доступ к документации, персоналу и активам, отбор сотрудников, темы аудиторских проверок и сфера их охвата, как это показано на диаграмме 2 и более подробно рассматривается в пунктах 39–65.

²⁴ International Professional Practices Framework, IIA Standard 1100.

²⁵ Ibid.

Диаграмма 2
Ущемление или подрыв независимости внутреннего аудита



36. Для поддержания независимости УСВН НККР в своем ежегодном докладе от июля 2009 года предложил определение независимости и рекомендовал ввести требование в отношении того, чтобы заместитель Генерального секретаря, отвечающий за УСВН, в ежегодных докладах УСВН заверял Генеральную Ассамблею в том, что Управление действовало независимо в течение отчетного периода, а если нет, то приводил конкретные детали относительно нанесения ущерба (A/64/288, приложение, пункт 22). Следует отметить, что в большинстве организаций системы Организации Объединенных Наций вопросы независимости, как правило, рассматриваются в ежегодном сводном докладе руководителя службы внутренней ревизии руководящему/директивному органу.

37. С учетом всего этого Инспекторы хотели бы подчеркнуть, что передовая управленческая практика предполагает, что исполнительные главы должны на самом веру задавать тон в вопросах степени содействия, оказываемого службе внутреннего аудита, для осуществления ее работы без вмешательства и на началах полной независимости. Кроме того, в качестве мер гарантии директор службы внутреннего аудита/надзора должен сообщать комитету по аудиту/надзору о любом вмешательстве или угрозе на этот счет. Кроме того, в соответствии со стандартами ИВР он должен подтверждать независимость внутреннего аудита руководящему/директивному органу.

Рекомендация 2

Руководителям служб внутреннего аудита/надзора в организациях системы Организации Объединенных Наций следует ежегодно подтверждать независимость функции внутреннего аудита комитету по аудиту/надзору, который должен доводить до сведения руководящего/директивного органа любые угрозы для независимости или акты вмешательства в независимость внутреннего аудита и предлагать коррекционные меры в целях повышения ее эффективности.

1. Планирование внутреннего аудита, проведение аудиторских проверок и доведение результатов

38. Функциональная независимость внутренних аудиторов ущемляется в тех случаях, когда исполнительные главы вмешиваются в процесс планирования аудита и/или представления отчетности для изменения приоритетов или содержания/выводов аудита или результатов проверок²⁶.

39. Хотя в процессе планирования следует учитывать мнения старшего руководства и совета, то обстоятельство, что в большинстве организаций системы Организации Объединенных Наций (76%) исполнительные главы утверждают план аудиторских проверок, может открыть возможности для вмешательства в процесс планирования или создать впечатление о таком вмешательстве. В позитивном плане Инспекторы отмечают, что в Организации Объединенных Наций, Организации Объединенных Наций по вопросам образования, науки и культуры (ЮНЕСКО), Детском фонде Организации Объединенных Наций (ЮНИСЕФ), Всемирной организации здравоохранения (ВОЗ) и ВОИС планы аудиторских проверок направляются исполнительным главам только для их уведомления.

40. Кроме того, передовая практика обеспечения организационной независимости должна предполагать участие комитета по аудиту/надзору в рассмотрении плана внутренних аудиторских проверок и любых изменений, которые предлагается в него внести. Комитеты по аудиту/надзору рассматривают планы аудиторских проверок в 56% организаций.

41. По мнению Инспекторов, внутренний аудитор должен представлять заверения исполнительному главе, с которым должно поддерживаться взаимодействие. Таким образом, исполнительный глава может вносить вклад в план внутренних аудиторских проверок, который должен рассматриваться комитетом по аудиту/надзору там, где таковой существует²⁷. Если такой комитет отсутствует, его следует создать.

42. В ФАО Комитет по аудиту в своем ежегодном докладе за 2008 год²⁸ отмечает необходимость независимого функционирования внутреннего аудита при разработке и осуществлении стратегии и планов аудита и использовании ресурсов и рекомендует обосновывать изменения, которые предлагается внести в план аудиторских проверок, с помощью оценки воздействия и доводить их до сведения Комитета по аудиту на предмет согласования. Тем не менее Генеральный директор в

²⁶ IIA Practice advisory 1110-1 (organizational independence).

²⁷ В случае ФАО и ВПП именно комитет по аудиту/надзору рассматривает план внутреннего аудита, прежде чем довести его до сведения исполнительного главы.

²⁸ FAO Audit Committee, document FC/128/18, para. 8.

своих замечаниях указывает, что Генеральный инспектор должен учитывать любые поступающие от него конкретные просьбы.

43. Кроме того, инспекторы отметили, что еще в шести организациях были отмечены случаи ущемления независимости или вмешательства в выбор тем аудиторских проверок, пространства для аудита и сферы охвата аудита.

44. Вероятность вмешательства в независимость внутреннего аудита возрастает в тех случаях, когда руководитель службы внутреннего аудита/надзора не имеет возможности непосредственно в устном и письменном порядке общаться и обмениваться мнениями по поводу результатов внутреннего аудита с руководящим/директивным органом. Среди опрошенных и обследованных организаций системы Организации Объединенных Наций руководители служб внутреннего аудита/надзора в МАГАТЭ, Организации Объединенных Наций по промышленному развитию (ЮНИДО) и БАПОР вообще не отчитываются перед руководящими/директивными органами. В Международной организации труда (МОТ), Международной морской организации (ИМО), Международном союзе электросвязи (МСЭ) и Фонде Организации Объединенных Наций в области народонаселения (ЮНФПА) руководитель такой службы представляет свои отчеты не напрямую, а через исполнительного главу вместе с его замечаниями, если таковые имеются, и/или не выносит на рассмотрение свой доклад и не взаимодействует с государствами-членами и другими заинтересованными сторонами, за исключением МОТ, ЮНЕСКО, ЮНФПА и ВПП, где главный аудитор выносит на рассмотрение свой доклад и напрямую взаимодействует с членами руководящего органа. В решении 2010/22 Исполнительного совета Программы развития Организации Объединенных Наций и Фонда Организации Объединенных Наций в области народонаселения (DP/2010/34, пункт 20) Исполнительный совет подтвердил, что директор Отдела служб надзора обладает независимым статусом и подчиняется напрямую Исполнительному совету во всех вопросах, связанных с проводимыми Отделом оценками, и предложил называть будущие доклады "докладом директора Отдела служб надзора о деятельности, проведенной в области внутренней ревизии и надзора".

45. В соответствии со стандартом 2020 ИВР "руководитель службы аудита должен доводить планы внутреннего аудита и информацию о потребностях в ресурсах, в том числе о значительных промежуточных изменениях, до сведения старшего руководства и Совета на предмет рассмотрения и утверждения". С учетом этого стандарта **Инспекторы считают, что старшее руководство обладает прерогативой в деле представления плана аудиторских проверок и информации о потребностях в ресурсах руководящему/директивному органу на предмет их окончательного рассмотрения и утверждения. Если бы исполнительный глава принимал окончательное решение в рамках такого рассмотрения и утверждения, то совет не имел бы на этот счет никаких полномочий, что противоречит вышеупомянутому стандарту.**

46. В ходе обзора было установлено также, что руководящие/директивные органы все чаще выражают свое неудовлетворение по поводу неполного или ограниченного доступа к результатам аудиторских проверок. Например, Исполнительный совет ПРООН/ЮНФПА в своем решении 2010/22 (DP/2010/34) подтвердил независимый статус Отдела служб надзора ЮНФПА и отметил, что "его директор принимает окончательные решения в отношении изданных Отделом докладов о ревизии". Эта рекомендация соответствует передовой практике, которую, по мнению Инспекторов, было бы полезно перенять в других организациях. В то же

время Инспекторы подтверждают приведенную в докладе о пробелах с точки зрения надзора рекомендацию 11 относительно того, что руководящие органы каждой организации должны поручить своим соответствующим исполнительным главам обеспечить, чтобы ежегодные краткие доклады по вопросам внутреннего надзора представлялись комитету по аудиту/надзору для их рассмотрения вместе с замечаниями исполнительного главы, представляемыми в отдельном порядке²⁹.

47. В этих условиях для обеспечения административной и функциональной независимости функции внутреннего аудита необходимо принять следующие меры:

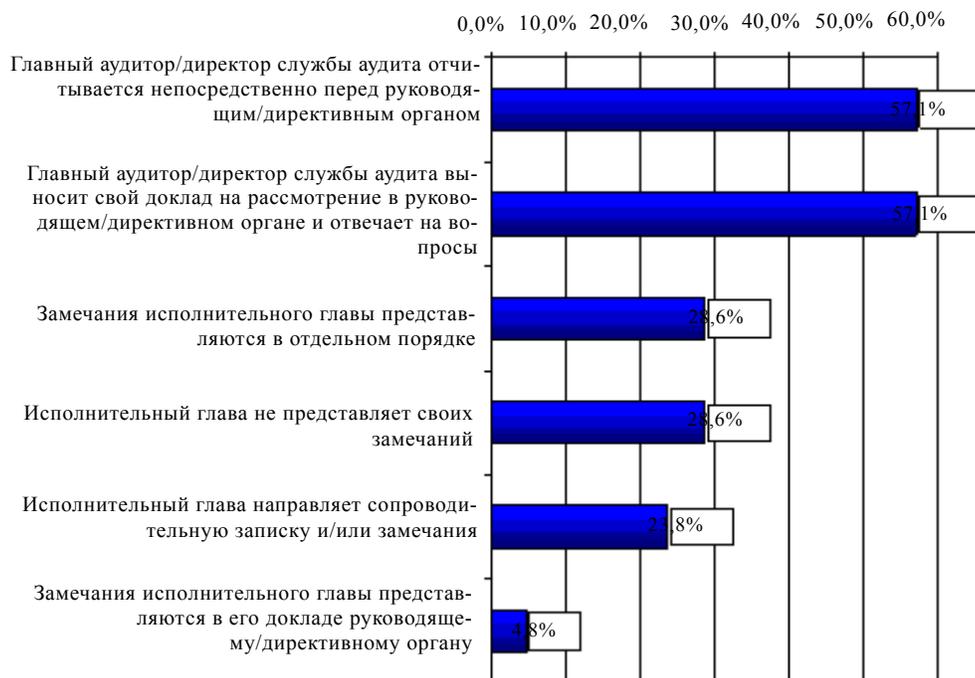
a) функциональное звено, отвечающее за внутренний аудит, должно отчитываться перед исполнительным главой, комитетом по аудиту/надзору и руководящим/директивным органом;

b) если комитет по аудиту/надзору отсутствует, его необходимо создать, а его мандатом должно предусматриваться рассмотрение плана работы, выводов и последующих мер по осуществлению рекомендаций внутреннего, а также внешнего аудита;

c) в своем ежегодном докладе руководящему/директивному органу руководитель службы внутреннего аудита должен указывать, осуществлялись ли его функции без вмешательства.

Диаграмма 3

Ежегодная отчетность по внутреннему аудиту



²⁹ JIU/REP/2006/2, стр. 14.

Рекомендация 3

Руководящим/директивным органам следует поручить исполнительным главам соответствующих организаций системы Организации Объединенных Наций принять меры для содействия представлению, где это целесообразно, планов проведения внутренних аудиторских проверок и результатов аудита комитетам по аудиту/надзору на предмет рассмотрения ими этих планов и результатов.

2. Отбор, назначение/отстранение от должности руководителя службы аудита/надзора

48. Одна из ключевых проблем, влияющих на независимость и объективность руководителя службы внутреннего аудита/надзора и самой функции аудита, связана с отсутствием надлежащих процедур отбора и назначения/увольнения, а также невозобновляемых сроков полномочий. Передовая практика подразумевает участие комитета по аудиту/надзору в вышеупомянутом процессе и возможное одобрение руководящим/директивным органом для предотвращения принятия недобросовестных и произвольных управленческих решений.

49. В ходе обзора было установлено, что, согласно сообщениям, в восьми организациях исполнительные главы осуществляют отбор руководителя службы внутреннего аудита/обзора, а во всех остальных они одобряют кандидатуры, т.е. в обоих случаях имеют возможность блокировать любое назначение. Судя по всему, комитеты по аудиту/надзору участвуют в этом процессе лишь в семи организациях, а в десяти организациях решения о назначении рассматриваются и/или одобряются руководящими/директивными органами. **Инспекторы считают, что комитет по аудиту/надзору, где таковой существует, должен во всех случаях рассматривать предлагаемые кандидатуры и выносить по ним замечания, обеспечивая руководящим/директивным органам необходимые гарантии, связанные с таким назначением.**

50. Невозобновляемые пятилетние сроки полномочий имеют три организации (Международная организация гражданской авиации (ИКАО), Организация Объединенных Наций и ПРООН), а четырехлетние сроки полномочий с возможностью их продления еще на один срок имеют две организации (ВПП и ВОИС). В 11 организациях норма, запрещающая последующие назначения таких лиц на руководящие должности в этой же организации, отсутствует. Эти недостатки, по мнению Инспекторов, подрывают независимость и объективность функционального звена, отвечающего за внутренний аудит, и руководителя службы внутреннего аудита/надзора.

51. В связи с этим Инспекторы подтверждают рекомендацию 10, содержащуюся в докладе ОИГ о пробелах с точки зрения надзора³⁰ и имеющую следующее содержание. Применительно к руководителю службы внутреннего аудита/надзора руководящий/директивный орган каждой организации должен принять следующие решения:

³⁰ JIU/REP/2006/2, стр. 13.

- a) квалифицированные кандидаты должны выбираться на конкурсной основе на базе объявления вакансии, которое должно получать широкое внешнее распространение;
- b) для назначения должно получаться его предварительное согласие;
- c) отстранение от должности должно производиться по веским основаниям и должно быть предметом его предварительного согласия;
- d) следует установить срок полномочий от пяти до семи лет без права возобновления и предпочтительно во всех случаях без перспектив получения какой-либо дальнейшей работы в этой же организации системы Организации Объединенных Наций по истечении срока полномочий.

52. Работа внутреннего аудитора должна регулярно оцениваться на "удовлетворительно"; в противном случае он может работать неэффективно на протяжении этих пяти-семи лет. Кроме того, в процессах отбора и увольнения должно запрашиваться заключение комитетов по аудиту. До самого назначения комитет должен быть представлен в комиссии по собеседованиям и/или с комитетом должны проводиться консультации по выбору кандидатуры внутреннего аудитора.

3. *Бюджет и персонал*

53. Еще одна проблема с точки зрения независимости функции внутреннего аудита, которая уже была указана в докладе ОИГ о пробелах с точки зрения надзора, связана с надзором и контролем за бюджетом внутреннего аудита со стороны клиента/руководителей организаций. В докладе было рекомендовано поручить независимому механизму рассматривать такой бюджет и выносить руководящему/директивному органу рекомендации об объеме ресурсов для аудита, а также в независимом порядке представлять предложение по бюджету для внутреннего аудита с любыми возможными замечаниями исполнительного главы³¹. В связи с этим Инспекторы отметили, что, хотя руководящие/директивные органы и одобряют общие бюджеты организаций, они не получают первоначального предложения по бюджету внутреннего аудита и оценок потребностей. Девять из охваченных обзором организаций сообщили, что проверяемые в той или иной мере вмешиваются в процесс составления бюджета внутреннего аудита или контролируют этот процесс. **Инспекторы подтверждают необходимость обеспечения независимого контроля за бюджетом аудиторских проверок (представляемым главой службы внутреннего аудита в его первоначальном виде) со стороны комитета по аудиту/надзору в качестве экспертного органа для облегчения его рассмотрения руководящим/директивным органом.**

54. Аналогичным образом Инспекторы отметили, что в некоторых организациях исполнительные главы имеют прерогативу в вопросах отбора или назначения сотрудников служб аудита. До их сведения были доведены случаи вмешательства в процесс отбора персонала как минимум в трех организациях. С другой стороны, существует также риск, что при отсутствии надзора за принятием решений о найме персонала назначения могут производиться с нарушением принципов кадровой политики организации. По мнению Инспекторов, отбор и продвижение по службе сотрудников-аудиторов должны производиться независимо от администрации и руководства организации, но на справедливой и прозрачной основе, с уважением

³¹ JIU/REP/2006/2, рекомендация 9, стр. 12.

установленных принципов политики организации. Инспекторы считают, что для обеспечения независимости и авторитетности процесса руководителю службы аудита/надзора должен предоставляться весь объем полномочий на отбор и назначение его сотрудников. Если обеспечение такой независимости и полномочий не предусматривается стандартами и процедурами организации, то отбор и назначение сотрудников службы аудита могли бы основываться на рекомендации независимой профессиональной комиссии по проведению собеседований, в состав которой для соблюдения должных процедур входили бы профессиональные аудиторы и сотрудник службы людских ресурсов. При таком контроле необходимо учитывать установленную политику и процедуры соответствующей организации в вопросах найма сотрудников, но при этом руководство организации не должно вмешиваться в данный процесс. **В связи с этим, по мнению Инспекторов, необходимо пересмотреть и переосмыслить существующие процессы и процедуры отбора сотрудников служб аудита в организациях системы Организации Объединенных Наций. Кроме того, обеспечению эффективности надзорной деятельности препятствуют, в частности, отсутствие соответствующих ресурсов и задержки с наймом.** Инспекторам было сообщено о том, что, по мнению НККР, необходимо в корне пересмотреть и переоценить весь процесс найма таких сотрудников в Организации Объединенных Наций.

Рекомендация 4

Исполнительным главам организаций системы Организации Объединенных Наций следует обеспечить отбор сотрудников служб аудита в соответствии с положениями и правилами о персонале на основе – в качестве основных критериев отбора – квалификации и опыта аудиторской работы. Эти сотрудники должны отбираться на независимой основе без управленческого и административного вмешательства для обеспечения справедливости и прозрачности, повышения эффективности и независимости функции внутреннего аудита.

4. Доступ к документации, персоналу и активам

55. Инспекторам было сообщено о том, что внутренние аудиторы сталкиваются с проблемой ограничений в деле доступа к документации (включая медицинские карты), персоналу и активам в четырех организациях системы Организации Объединенных Наций. Например, Консультативно-ревизионный комитет ЮНФПА в своем ежегодном докладе за 2009 год указал, что Отдел служб надзора не смог начать по меньшей мере одну из своих внутренних ревизий, поскольку документация не была представлена, и Отдел столкнулся также с другими проблемами в этом отношении в ходе своей работы (DP/FPA/2010/20, приложение 2, пункт 29). Такого рода случаи окажут неприемлемое воздействие на проведение внутренних аудиторских проверок. В своем решении 2010/22 Исполнительный совет подтвердил, что Отдел служб надзора обладает полным, свободным и неограниченным доступом ко всем и любым архивам, материально-вещественному капиталу и сотрудникам ЮНФПА, имеющим отношение к любым рассматриваемым функциям ЮНФПА, и вновь заявил, что все сотрудники обязаны оказывать содействие Отделу в выполнении его функций (DP/2010/34, пункт 19). **В связи с этим Инспекторы считают, что руководитель службы внутреннего аудита/надзора и комитет по аудиту/надзору несут ответственность за доведение в своем докладе до**

сведения руководящих/директивных органов информации о таких ограничениях.

5. *Подрыв объективности*

56. В соответствии со стандартами ИВР внутренние аудиторы должны воздерживаться от проведения аудиторских проверок операций, за которые они ранее отвечали. Кроме того, прежде чем дать согласие на выполнение какого-либо аудиторского задания по проверке операций, по которым ранее предоставлялись консультативные услуги, аудиторы обязаны раскрывать информацию о предоставлявшихся ранее консультативных услугах, а руководитель службы внутреннего аудита/надзора должен принимать меры для обеспечения необходимых гарантий такого рода. Хотя этот потенциальный риск был выявлен примерно в половине служб внутреннего аудита, которые в дополнение к аудиторским проверкам предоставляют консультативные услуги, такие службы применяют политику раскрытия информации на предмет конфликтов интересов, которые могли бы подорвать способность аудитора проявлять объективность на уровне клиента аудита (в 76% организаций, охваченных обзором) и на уровне аудиторского задания (95%).

57. В силу самого своего характера консультативные услуги предоставляются по просьбе руководства организации, а сфера их охвата ограничивается конкретным заданием, согласованным между клиентом/руководителем и внутренним аудитором. В некоторых организациях этой деятельности придается все более важное значение в связи с переходом на международные стандарты учета в государственном секторе (МСУГС) и на общеорганизационное управление рисками (ОУР), как это было отмечено в последних докладах ОИГ по этим темам³² и в ежегодных докладах руководителей служб внутреннего аудита/надзора. Документ о роли внутреннего аудита в переходе на МСУГС был представлен Советанию представителей служб внутренней ревизии организаций системы Организации Объединенных Наций и многосторонних финансовых учреждений (ПСВР) в 2008 году³³. ИВР подготовил также документ с изложением позиции о роли внутреннего аудита в ОУР. Кроме того, в докладе "Пробелы с точки зрения надзора" ОИГ выразила серьезные оговорки по поводу включения в состав службы внутреннего надзора консультативных служб³⁴. Инспекторы считают, что одновременное выполнение функций консультирования и надзора за руководителями, которые действуют на основе таких рекомендаций, порождает неизбежный конфликт интересов. Это не препятствует предоставлению консультаций внутренними аудиторами при поступлении соответствующих просьб в том случае, когда обеспечена их независимость. По мнению Инспекторов, при выполнении такой функции консультирования внимание должно сосредотачиваться на инициативном и превентивном смягчении рисков без выполнения какой-либо директивной или оперативной роли и при должном раскрытии информации.

58. Кроме того, для предотвращения возникновения любых конфликтов интересов в тех случаях, когда против внутреннего аудитора выдвигаются обвинения в неэтичном поведении/неправомерных действиях/проступках, любые требуемые расследования должны проводиться либо внутри организации (подразделение по

³² JIU/REP/2010/6 и JIU/REP/2010/4.

³³ World Food Programme, report of the Inspector General, document WFP/EB.A/2009/6-E/1, para. 18.

³⁴ JIU/REP/2006/2, пункт 34.

проведению расследований), либо сторонними лицами (консультант, внешний аудитор) по согласованию с председателем комитета по аудиту/надзору. В 28% организаций этот вопрос пока не урегулирован. Если обвинения выдвигаются против руководителя службы внутреннего аудита/надзора, ОИГ в своем докладе о пробелах с точки зрения надзора предложила поручать проведение расследований внешнему органу системы Организации Объединенных Наций, такому как ОИГ³⁵, поскольку данное должностное лицо является функционально независимым и, следовательно, не является обычным сотрудником. По мнению Управления ПРООН по ревизии и расследованиям (УРР), при этом следует придерживаться обычной дисциплинарной процедуры лишь с тем отличием, что для увольнения такого сотрудника потребуются консультации с Консультативным комитетом по ревизии (ККР).

59. В соответствии со стандартами ИВР внутренние аудиторы обязаны не принимать вознаграждения, подарков или услуг в виде развлекательных мероприятий от проверяемых, и это требование соблюдается большинством организаций, охваченных обзором. Вместе с тем внутренние аудиторы обязаны представлять декларации, раскрывающие финансовую информацию, для привлечения внимания к любым финансовым интересам, которые могут вступать в конфликт с интересами организации, лишь в трети организаций.

60. Инспекторы подтверждают приведенное в докладе о пробелах с точки зрения надзора предложение ОИГ о том, чтобы руководящие органы в каждой организации поручили своим соответствующим исполнительным главам подготовить предложения по установлению требований относительно раскрытия конфиденциальной финансовой информации для всех сотрудников надзорных подразделений категории специалистов³⁶.

Г. Компетентность

61. Для выполнения своих обязанностей внутренние аудиторы должны иметь знания, квалификацию, опыт, навыки и соответствующие профессиональные качества. На уровне службы аудита требуется определенное сочетание основного персонала с внешними экспертами, которые необходимы для восполнения пробелов. Некоторые руководители служб внутреннего аудита/надзора уведомили Инспекторов о том, что руководящий орган следует привлекать к процессу назначения внутренних аудиторов или, по крайней мере, с ним необходимо консультироваться до их назначения, тогда как другие утверждали, что вовлечение руководящего органа может привести к политизации таких назначений.

62. Из квалификационных требований наиболее распространенными являются наличие диплома сертифицированного внутреннего аудитора (СВА), сертифицированного бухгалтера (СБ) или дипломированного бухгалтера, сертифицированного ревизора по борьбе с мошенничеством (СРМ) или сертифицированного аудитора информационных систем (САИС). Кроме того, все чаще востребованными оказываются такие технические навыки, как знание методов управления рисками

³⁵ Там же, пункт 30.

³⁶ Там же, рекомендация 16, стр. 17.

и информационной технологии, и такие нетехнические навыки, как критическое мышление и способность четко доносить свои идеи³⁷.

63. Тем не менее в ходе обзора было установлено, что от внутренних аудиторов наличие одного из вышеупомянутых профессиональных сертификатов или дипломов требуется лишь в 57% организаций, хотя это и поощряется почти во всех организациях (93%). На практике 16 из охваченных обзором организаций сообщили о том, что 75% сотрудников – аудиторов категории специалистов имеют как минимум одну из этих квалификаций.

64. В большинстве случаев имеются планы постоянного повышения квалификации на индивидуальном уровне/уровне службы; исключение составляла ИМО, где формальная система такого рода отсутствовала. Фактически как минимум 5% годового бюджета служб аудита выделяется на профессиональную подготовку/повышение квалификации по вопросам аудита лишь в 38% организаций. Наиболее значительные бюджетные ассигнования службы аудита выделяются на профессиональную подготовку в ЮНИСЕФ, и никаких ассигнований не выделяется в ИМО. Официальная процедура ежегодной служебной аттестации аудиторов существует во всех организациях. Это следует подкрепить требованием относительно постоянного повышения профессиональной квалификации.

65. В 87% организаций для дополнения или привлечения внешнего экспертного опыта, отсутствующего в службе аудита, например в случае аудита информационных технологий, нанимаются консультанты или аудиторские фирмы; исключение составляют ИМО и МСЭ.

66. Некоторые руководители высказали жалобы по поводу компетентности аудиторов, особенно на местах. Четыре руководителя служб внутреннего аудита/надзора заявили, что уровень компетентности представляет для них одну из основных проблем наряду с необходимостью достаточного укомплектования штатов компетентными кадрами.

67. В дополнение к определенному уровню компетентности и квалификации внутренние аудиторы должны проявлять профессиональную осмотрительность. Это подразумевает соблюдение международных рамочных основ профессиональной практики, включая стандарты и Кодекс этики ИВР. Хотя в двух организациях от внутренних аудиторов не требуется соблюдения Кодекса этики ИВР, все они придерживаются кодекса поведения самой организации.

Рекомендация 5

В соответствии с передовой практикой руководители служб внутреннего аудита/надзора должны обеспечивать наличие у нанимаемых сотрудников опыта в области аудита и иного соответствующего опыта, а также профессионального сертификата или диплома в области аудита или бухгалтерского учета на начальном уровне/при повышении по службе.

³⁷ Pricewaterhouse Coopers (PwC) 2010, “Internal Audit Services - A future rich in opportunity”, p. 16.

Н. Управление аудиторской деятельностью

68. Руководитель службы внутреннего аудита/надзора несет ответственность за управление аудиторскими проверками. Управление аудиторской деятельностью включает в себя, в числе прочих надлежащих мер политики и процедур, использование современной технологии и эффективное планирование на основе оценки рисков.

69. Четкие прописанные процедуры имеют ключевое значение для качественного выполнения заданий и выявления достаточной, достоверной, соответствующей и полезной информации в поддержку замечаний и рекомендаций по результатам аудита. В соответствии со стандартом 2040 и практической рекомендацией 2040.1 ИВР руководитель службы внутреннего аудита/надзора должен разрабатывать политику и процедуры для организации аудиторской деятельности даже в тех случаях, когда официальными руководствами по вопросам аудита охватываются лишь основные виды внутренней аудиторской деятельности. В этом отношении руководство, в котором излагаются политика и процедуры организации аудиторской деятельности, существует в 57% организаций. ИКАО, ИМО, ПРООН, ЮНИДО, БАПОР, ВОЗ, ВОИС и ВМО не имеют такого руководства³⁸. ЮНФПА завершил подготовку своего руководства по вопросам надзора, разместил его (август 2010 года) на своей странице в интранете и обеспечил к нему доступ всех сотрудников в качестве справочного материала, а также для повышения уровней осведомленности о подходах, методологии и процедурах надзорной деятельности. Организации, в которых нет руководств по вопросам внутреннего аудита/надзора, имеют отдельные операционные процедуры, которые являются более или менее всеобъемлющими, за исключением ИКАО и БАПОР, у которых нет ни руководства, ни операционных процедур.

70. Использование автоматизированных систем аудита позволяет расширить охват, проводить адресные проверки и осуществлять постоянный мониторинг. Вместе с тем затраты на них не могут позволить себе многие службы аудита. ФАО, ИМО, Организация Объединенных Наций, ПРООН, ЮНФПА, ЮНИСЕФ и ВПП сообщили о том, что у них имеются такие системы. Пять организаций (ЮНЕСКО, ЮНФПА, ЮНИДО, Всемирный почтовый союз (ВПС) и БАПОР) признали, что использование технологии представляет для них серьезную проблему.

1. Планирование на основе оценки рисков

71. Руководитель службы внутреннего аудита/надзора должен готовить планы на основе оценки рисков для определения приоритетов аудиторской деятельности в увязке с определяемыми уровнями рисков. В случае отсутствия достаточных ресурсов глава службы внутреннего аудита должен сообщать об этом и четко разъяснять потребность в них. Большинство служб аудита в системе Организации Объединенных Наций заявили, что они имеют планы, основанные на оценке рисков.

72. При разработке такого плана следует учитывать рамочную систему ОУР организации. Вместе с тем ответственность за разработку такой рамочной системы

³⁸ ВОЗ разрабатывает новое руководство по вопросам надзора, проект которого в настоящее время рассматривается внутри организации.

и ведение реестра рисков лежит на руководстве организации. Согласно соответствующему докладу ОИГ³⁹, многие организации системы Организации Объединенных Наций все еще находятся на предварительных стадиях внедрения ОУР, т.е. на этапе подготовки установочных и рамочных документов или на экспериментальном/первоначальном этапе. В этом отношении ИМО и ПРООН продвинулись дальше остальных организаций; тем не менее они все еще не находятся на зрелой стадии, и эту систему необходимо интегрировать в организационные процессы и культуру. Нескольким другим организациям еще предстоит рассмотреть этот вопрос. Большинство организаций, охваченных обследованием, сообщили, что при подготовке планов аудиторских проверок они учитывают существующие или разрабатываемые рамочные системы ОУР исходя из степени зрелости и они проводят свою собственную оценку рисков на базе существующей или разработанной собственными силами методологии оценки рисков, основываясь на своих собственных умозаключениях при определении уровней риска для целей аудита, которые дополняются в большинстве организаций мнениями и заключениями старшего руководства и комитета по аудиту/надзору. При этом внедрение системы общеорганизационного планирования ресурсов позволило повысить эффективность процессов внутреннего аудита в ПРООН и ЮНФПА. Таким образом, когда осуществление проектов внедрения ОУР и общеорганизационного планирования ресурсов достигнет в организациях системы Организации Объединенных Наций стадии зрелости, это принесет более весомую пользу для процессов планирования аудиторских проверок на основе оценки рисков.

73. Ввиду значительных "репутационных рисков", связанных с увеличением внебюджетных средств и с риском мошенничества и злоупотреблений, необходимо установить строгий контроль и надзор за такими средствами. Кроме того, отсутствие эффективного контроля за имуществом длительного пользования и учета такого имущества, как представляется, превращается в системную проблему. В этом отношении НККР считает, что УСВН может повысить значимость своей надзорной деятельности, проводя дополнительные ревизии сквозных и системных вопросов. Поэтому Комитет в своем докладе за 2010 год рекомендовал УСВН при подготовке своего плана работы уделять больше внимания ревизии сквозных вопросов (горизонтальные ревизии) в целях выявления имеющихся системных проблем, требующих принятия руководством мер в первоочередном порядке (A/65/329, приложение, пункт 8). Сначала необходимо четко определить фактическое пространство аудита⁴⁰. Затем при подготовке плана аудиторских проверок каждой области/направлению деятельности следует присвоить уровень риска (высокий, средний, низкий) и выделить соответствующие ресурсы для установления цикла аудита в целях проведения различных аудиторских проверок. О любых выявленных нехватках ресурсов, которые оказывают воздействие на уровень необходимых гарантий, следует сообщать как исполнителю главе, так и комитету по аудиту/надзору. Тем не менее примерно половина организаций сообщили о том, что они не определяют цикл аудита по уровню риска или что цикл аудита не является адекватным для обеспечения приемлемого уровня риска.

³⁹ JIU/REP/2010/4.

⁴⁰ Для эффективного определения пространства аудита аудиторы разбивают всю организацию на удобные для контроля и аудиторских проверок блоки деятельности или организационные единицы (например, политика, процедуры и практика; организационные единицы; системы информационных технологий; основные контракты; а также такие функции, как учет или операции), которые могут классифицироваться разными способами.

74. И наконец, было указано, что аудиторские проверки строятся в основном на имманентном риске⁴¹, а не на остаточном риске⁴². Использование имманентного риска в модели рисков при аудиторских проверках отрицательно сказывается на объеме усилий аудитора по сбору необходимой информации и значительно увеличивает потребности в ресурсах. Это обосновывалось тем, что руководство организацией еще не внедрило в полном объеме ОУР и рамочные основы внутреннего контроля, и отсутствием надежной системы внутреннего контроля, а также нестабильностью контрольной среды в некоторых полевых операциях. НККР подверг критике этот подход к планированию и обратился с призывом учитывать "воздействие мер контроля, которые руководство принимает при оценке остаточного риска" (A/64/288, пункт 8 b)). Инспекторы выражают согласие с этим предложением.

Рекомендация 6

Комитеты по аудиту/надзору в случае необходимости должны провести обзор процесса оценки потребностей и планирования внутреннего аудита на основе учета рисков и дать указания относительно методов его совершенствования.

I. Ресурсы для аудита

75. Внутренний аудит в организациях системы Организации Объединенных Наций является основным/обязательным направлением деятельности, которая финансируется либо за счет регулярного бюджета (48%), либо на основе сочетания ресурсов регулярного бюджета и внебюджетных ресурсов (48%). Только в УВКБ внутренняя аудиторская деятельность в полном объеме финансируется за счет внебюджетных ресурсов.

76. Возможные варианты штатного укомплектования службы аудита включают в себя: а) создание специальной внутренней аудиторской группы; б) смешанный вариант и с) передачу этой функции на внешний подряд. Первый вариант обычно используется крупными организациями с расширяющимися операциями. Смешанный вариант, при котором внешний поставщик услуг оказывает поддержку внутренней аудиторской группе дополнительными навыками, все шире используется в частном и государственном секторах. В системе Организации Объединенных Наций он обычно применяется в 86% организаций. Этот вариант обеспечивает большую гибкость в деле увеличения/сокращения объема операций в зависимости от потребностей.

⁴¹ Имманентный риск – это риск до учета последствий применения мер внутреннего контроля. Для оценки имманентного риска аудитор должен учитывать, в частности, характер деятельности, добросовестность руководства, мотивацию клиента и результаты предыдущих аудиторских проверок. Обычно аудиторы устанавливают высокие уровни имманентного риска при проведении первой аудиторской проверки и снижают его при проведении дальнейших проверок, если в ходе аудита можно продемонстрировать, что эффективность контроля повысится (Arens and Loebbecke, *Auditing: An Integrated Approach* (Prentice Hall, 1999), p. 262).

⁴² Риск, остающийся после принятия руководством мер для уменьшения последствий и вероятности неблагоприятного события с учетом риска (Глоссарий ИВР, имеется по адресу http://lsp.learnica.com/cia30common/iia-glossary?search_letter=r).

77. Помимо требования относительно доведения до сведения руководства организации и директивных/руководящих органов плана аудита и потребностей в ресурсах, какой-либо стандарт ИВР, определяющий объем аудиторской деятельности, отсутствует. В целом объем ресурсов, выделяемых для внутреннего аудита, зависит от объема операций организации, степени децентрализации, уровня и сложности рисков, с которыми сталкивается организация и которые она готова взять на себя, а также от обязанностей, возлагаемых на внутренний аудит, в том числе в соотношении с другими надзорными функциями. Дополнительными факторами являются размер штата и уровень компетентности сотрудников службы аудита, а также ее структура⁴³.

78. Каждая аудиторская проверка должна основываться, в частности, на оценке рисков, сложности операций и на учете выявленных в прошлом случаев мошенничества, допускаясь ошибок или проблем с подготовкой счетов. Вместе с тем в отсутствие согласованной формулы в докладе ОИГ, посвященном пробелам с точки зрения надзора, были определены минимальные требования для создания внутренних надзорных подразделений в организациях системы Организации Объединенных Наций, которые касаются в том числе внутреннего аудита⁴⁴. Таким образом, если организация распоряжается как минимум 250 млн. долл. США на протяжении двухгодичного периода, то это оправдывает создание внутреннего надзорного подразделения, которое будет обходиться примерно в 2,13 млн. долл. США при наличии трех сотрудников категории специалистов и соответствующего вспомогательного персонала. В части внутреннего аудита в расчете на одного аудитора предлагается диапазон от 60 до 100 млн. долл. США на двухгодичный период с учетом того, сосредоточена ли основная часть операций организации в штаб-квартире или на местах. При ресурсах менее 250 млн. долл. США наличие такого подразделения является неоправданным, и функции по оказанию таких услуг следует передавать на внешний подряд или на внутренний подряд другой организации системы Организации Объединенных Наций, которая в состоянии обеспечивать такие услуги. На момент подготовки настоящего доклада по этой формуле 11 организаций не попадали в диапазон, предложенный для создания надзорного подразделения⁴⁵.

79. С 2006 года ресурсы для аудита были увеличены в 12 организациях; при этом у некоторых из них, таких как ФАО, ПРООН, УВКБ, ВОЗ и Управление Организации Объединенных Наций по обслуживанию проектов (ЮНОПС), этот прирост был значительным. В УСВН в двухгодичном периоде 2008–2009 годов было создано 22 новые должности⁴⁶, что представляет собой 14-процентный прирост⁴⁷.

⁴³ R. Hirth, "FAQs about integral audit and new regulatory requirements", *The CPA Journal* (May 2005), имеется по адресу www.nysscra.org/crajournal/2005/505/perspectives/p12.htm.

⁴⁴ JIU/REP/2006/2, приложение I, раздел В.

⁴⁵ JIU/REP/2006/02, пункты 45–48, рекомендация 14 и приложение I.

⁴⁶ В дополнение к в общей сложности 155 должностям (41 должность, финансируемая по линии регулярного бюджета, и 114 внебюджетных должностей) в 2006–2007 годах и 177 должностям (48 должностей, финансируемых по линии регулярного бюджета, и 129 внебюджетных должностей, включая должности из других источников, которые не требуют одобрения Генеральной Ассамблеи) в 2008–2009 годах.

⁴⁷ Потребности в ресурсах УСВН рассматриваются НККР в соответствии с его кругом ведения.

За последние пять лет ресурсы, выделяемые для аудиторской деятельности, сократились лишь в ИКАО и ЮНИДО⁴⁸.

80. В настоящее время число штатных сотрудников категории специалистов, занимающихся вопросами внутреннего аудита, в организациях колеблется от 1 в ВПС до 175 в Организации Объединенных Наций. ИКАО, ИМО, ЮНИДО и ВОИС имеют лишь одного-двух внутренних аудиторов.

81. Многие руководители служб внутреннего аудита выразили Инспекторам общее неудовлетворение по поводу объема ресурсов, имеющихся для осуществления аудиторской деятельности; вместе с тем 40% указали, что вопрос о ресурсах представляет собой значительную проблему/трудность, с которой в настоящее время сталкиваются службы внутреннего аудита в ИКАО, МОТ, ИМО, ЮНИДО, БАПОР, ВПС, ВОИС и ВМО. На данном этапе только две организации заявили, что они применяют вышеупомянутую формулу ОИГ (ЮНФПА и ВМО⁴⁹). Инспекторы отметили, что при применении этой формулы ИМО, ВПС и ВМО должны передать функцию аудита на подряд другой организации, но в то же время 70% организаций, как это показано ниже, находятся ниже предложенного диапазона по числу аудиторов. В любом случае функциональное звено, занимающееся аудитом, является слишком слабым и, по мнению Инспекторов, нуждается в усилении.

Таблица 1

Бюджет и кадровое укомплектование служб аудита

Организация	Бюджет 2009 года (в млн. долл. США)		Число сотрудников категории специалистов, которые должны заниматься внутренним аудитом в соответствии с формулой ОИГ (диапазон)		Реальное число сотрудников категории специалистов, занимающихся внутренним аудитом	Примечания
	Совокупный бюджет: РБ+ВБР ^a	Бюджет для внутреннего аудита				
ФАО	1 271,7	3,7	23	42	16	Ниже диапазона
МАГАТЭ	582,6	1,0	11	19	5	Ниже диапазона
ИКАО ^b	325,9	0,8	6	11	1	Ниже диапазона
МОТ	582,9	1,3	11	19	5	Ниже диапазона
ИМО ^c	81,9	0,4	1	3	2	В пределах диапазона
МСЭ	136,6	0,6	2	5	3	В пределах диапазона
Организация Объединенных Наций ^d	10 481,8	32,1	191	349	175	Ниже диапазона
ПРООН	5 143,9	8,4	94	171	45	Ниже диапазона
ЮНЕСКО	609,0	2,0	11	20	12	В пределах диапазона
ЮНФПА	783,0	2,0	14	26	10	Ниже диапазона
УВКБ	1 749,4	3,5	32	58	18	Ниже диапазона
ЮНИСЕФ ^e	3 469,0	5,9	63	116	25	Ниже диапазона
ЮНИДО ^f	325,4	1,0	6	11	2	Ниже диапазона

⁴⁸ В ЮНИДО общий бюджет надзорной функции в этот же период остался неизменным, а мандат на проведение расследований был расширен.

⁴⁹ ВМО проинформировала ОИГ о том, что на шестьдесят второй сессии Исполнительного совета ВМО (июнь 2010 года) Совет предложил Ревизионному комитету ВМО рассмотреть на его следующем совещании "основные функции, которые будут выполняться УВН, и вынести рекомендации об объемах финансирования на базе таких основных функций при одновременном учете приоритетов ВМО" (WMO, "Executive Council, sixty-second session, Geneva, 8-18 June 2010, abridged final report with resolution", document No. 1059, para. 7.2.37). Эта рекомендация была вынесена на предмет принятия мер в качестве пункта повестки дня пятнадцатого совещания Ревизионного комитета ВМО (октябрь 2010 года).

БАПОР	940,5	2,0	17	31	4	Ниже диапазона
ЮНОПС ^g	1 390,0	1,6	25	46	5	Ниже диапазона
ВПС ^c	51,1	0,2	1	2	1	В пределах диапазона
ВПП	3 507,8	3,1	64	117	16	Ниже диапазона
ВОЗ ^{c, h}	1 788,7	3,5	33	60	12	Ниже диапазона
ВОИС	314,9	0,4	6	10	1	Ниже диапазона
ВМО	86,8	0,6	2	3	3	В пределах диапазона

Примечания:

^a Источник (исключая Департамент операций по поддержанию мира (ДОПМ), ЮНИДО, ЮНОПС и ВПС): Записка Генерального секретаря о состоянии бюджетов и финансовом положении организаций системы Организации Объединенных Наций (A/65/187), таблицы 1 (утвержденные регулярные бюджеты (1996–2011 годы)) и 2 (внебюджетные ресурсы без взносов натурой) финансовой статистики КСР, составленной в 2010 году.

^b В ИКАО в статью "Бюджет для внутреннего аудита" включены внутренний аудит, оценки и расследования.

^c В ИМО, ВПС и ВОЗ руководитель службы внутреннего аудита/надзора включен в показатель "реальное число сотрудников категории специалистов, занимающихся внутренним аудитом".

^d В Организации Объединенных Наций в "Совокупный бюджет" включен бюджет ДОПМ в период с 1 июля 2008 года по 30 июня 2009 года (7 093,4 млн. долл. США).

^e В ЮНИСЕФ в статьи "Внутренний бюджет для аудита" и "Число сотрудников категории специалистов" включены функции внутреннего аудита и расследований.

^f Бюджет ЮНИДО относится ко всему пространству аудита СВН (Службы внутреннего надзора), включая саму ЮНИДО и основные общие службы базирующихся в Вене организаций. В столбцы "Бюджет для внутреннего аудита" и "Реальное число сотрудников категории специалистов, занимающихся внутренним аудитом" включены функции аудита и расследований.

^g Источник по "Совокупному бюджету" ЮНОПС: бюджетная смета ЮНОПС на двухгодичный период 2008–2009 годов (DP/2008/13).

^h В ВОЗ статья "Бюджет для внутреннего аудита" охватывает все СВН (службы внутреннего надзора), т.е. службы аудита, оценки и расследований, а статья "Совокупный бюджет" охватывает всю ее совокупность, включая поддержку отдельных партнеров, принимаемых ВОЗ.

* Формула ОИГ: более 250 млн. долл. США в расчете на двухгодичный период (125 млн. долл. США в год) на организацию и 60–110 млн. долл. США в расчете на двухгодичный период (30–55 млн. долл. США в год) на одного аудитора с учетом того, сосредоточены ли операции в штаб-квартире или на местах.

82. В связи с этим Инспекторы считают, что, когда объем операций организации может оправдывать увеличение штата сотрудников категории специалистов, занимающихся аудитом, или даже в случае использования схемы внешнего подряда, именно руководитель службы внутреннего аудита/надзора несет ответственность за обоснование – при поддержке комитета по аудиту/надзору – вариантов соответственно внутреннего подряда, совместного подряда или передачи этой функции на внешний подряд другой организации. Руководство организации в свою очередь должно понимать ключевые риски, с которыми сталкивается организация, и взаимодействовать с внутренним аудитором для определения оптимальных способов их смягчения, в том числе, в случае необходимости, посредством увеличения ресурсов, выделяемых для аудита. Результаты такого анализа, альтернативные варианты и бюджетные последствия должны доводиться на предмет принятия решений до сведения соответствующих руководящих/директивных органов с учетом того, что укрепление функции аудита связано не только с бюджетным вопросом, но и с наличием навыков и использованием эффективных методов аудита и оценки рисков.

Рекомендация 7

В целях повышения результативности руководящим/директивным органам соответствующих организаций следует поручить исполнительным главам провести обзор штатного комплектования аудиторских подразделений и бюджета, подготавливаемого руководителем службы внутреннего аудита/надзора, с учетом, в случае необходимости, мнений комитетов по аудиту/надзору и следует предложить исполнительным главам соответствующий курс действий для обеспечения функциональных звеньев по аудиту надлежащими ресурсами для выполнения плана аудиторских проверок.

Ж. Доведение результатов

83. В связи с вопросом о доведении результатов аудита ОИГ в своем докладе, посвященном пробелам с точки зрения надзора, рекомендовала представлять доклады по вопросам внутреннего надзора исполнительному главе организации, раскрывать содержащуюся в них информацию заинтересованным государствам-членам по их просьбе и представлять ежегодные сводные отчеты руководящим органам⁵⁰. В настоящем докладе Инспекторы приводят обновленную информацию о соответствующей практике и более подробно анализируют другие вопросы отчетности, такие как качество, характер, частотность представления и содержание отчетов об аудите.

84. Для обеспечения желаемой отдачи отчеты об аудите должны быть точными, объективными, четкими, краткими, конструктивными, полными и своевременными. Было сообщено, что наибольшие проблемы сопряжены со своевременностью (57%), а также с краткостью (24%). Что касается полноты, то некоторые руководители хотели бы, чтобы их замечания лучше отражались в заключительном докладе об аудите. Более того, в дополнение к докладу, в сам текст доклада или в сопроводительное письмо к нему можно было бы включать замечания клиента. В этом плане рекомендация НККР относительно включения полного ответа руководства организации в доклады УСВН в виде приложения (А/64/288, приложение, пункт 29) была одобрена Генеральной Ассамблеей в ее резолюции 64/263.

85. Как правило, отчеты об аудите направляются клиенту/руководителю операции, подвергающейся аудиторской проверке, для принятия мер, а копия – исполнительному главе для информации. До последнего времени содержание отчетов об отдельных аудиторских проверках не раскрывалось для государств-членов и других заинтересованных сторон в организации. Тем не менее со времени своего создания в 1994 году УСВН, когда оно считает это необходимым, представляет доклады Генеральной Ассамблее. Более того, оно обязано представлять ряд докладов на ежегодной основе⁵¹. В настоящее время руководитель службы внутреннего аудита/надзора имеет такие полномочия в 67% организаций, охваченных обзором. Кроме того, с 2004 года⁵² УСВН регулярно предоставляет копии своих докладов в распоряжение отдельных государств-членов по их просьбе. Два госу-

⁵⁰ JIU/REP/2006/2, рекомендация 11, стр. 14.

⁵¹ Резолюция 48/218В Генеральной Ассамблеи, пункт 5 е).

⁵² Резолюция 59/272 Генеральной Ассамблеи, пункт 1 с).

дарства-члена направили постоянный заказ на получение экземпляров всех докладов.

86. МОТ, ПРООН, ЮНФПА, ЮНИСЕФ, ЮНОПС, ВОЗ и ВОИС ввели в действие процедуры, в соответствии с которыми государствам-членам по их просьбе предоставляется доступ для ознакомления с отчетами на месте (но не для их копирования). Руководитель службы внутреннего аудита МОТ заявил, что печатные экземпляры отчетов по конкретным проектам могут предоставляться донорам по их просьбе. Тем не менее организации сообщили, что до сих пор они получили очень ограниченное число таких просьб, за исключением ПРООН, которая за последние три года получила 23 такие просьбы, главным образом от одного государства-члена. Из специализированных учреждений МОТ, МСЭ, ЮНЕСКО, ВОИС и ВМО предоставляются отчеты при поступлении соответствующей просьбы, но все они предусмотрели соответствующие процедуры. В общей сложности две трети из охваченных обзором организаций системы Организации Объединенных Наций в настоящее время так или иначе раскрывают заинтересованным сторонам содержание отчетов об аудите. Содержание отчетов об аудите не раскрывается в МАГАТЭ, ИКАО, ИМО, ФАО, ЮНИДО, ВПС и ВПП. Инспекторы были проинформированы о том, что в МАГАТЭ и ЮНИДО были приняты внутренние решения не раскрывать содержание отдельных докладов об аудите, а в ИМО и ВПС государства-члены не обращались с просьбой о раскрытии их содержания. В ВПП принципиальное решение по этому вопросу находится в процессе принятия. Несколько других охваченных обзором организаций, не входящих в систему Организации Объединенных Наций, раскрывают содержание таких отчетов при поступлении соответствующей просьбы. В МВФ все отчеты об аудите предоставляются его Комитету по внешнему аудиту, и доступ к ним для исполнительных директоров и их заместителей обеспечивается через внутренний защищенный вебсайт.

87. Ряд организаций указали, что раскрытие содержания отчетов об аудите привело к повышению уровня прозрачности. Не было зарегистрировано ни одного случая отказа донора от дальнейшего финансирования. Вместе с тем ввиду распространения в Интернете некоторых выпущенных докладов о внутреннем аудите НККР в своем ежегодном докладе за 2009 год рекомендовал рассмотреть способы распространения отчетов среди государств-членов без ущерба для принципа прозрачности при раскрытии информации. В связи с этим в практической рекомендации 2410.А3 ИВР указывается, что при публикации результатов аудиторских проверок за пределами организации в соответствующем сообщении должны указываться ограничения на распространение и использование этих результатов.

88. В 60% организаций политика раскрытия информации была одобрена руководящими/директивными органами и осуществляется руководителем службы внутреннего аудита/надзора. Такую политику следует отразить во всех хартиях внутреннего аудита.

89. Одним из примеров эффективной практики являются политика и соответствующие процедуры раскрытия информации ПРООН, которые были приняты на основании решения 2008/37 Совета (DP/2010/31, пункты 11-17) (применимы также к ЮНФПА и ЮНОПС) и которые требуют от руководителя службы внутреннего аудита/надзора:

а) информировать Исполнительный совет после получения просьбы и до предоставления доступа к документам;

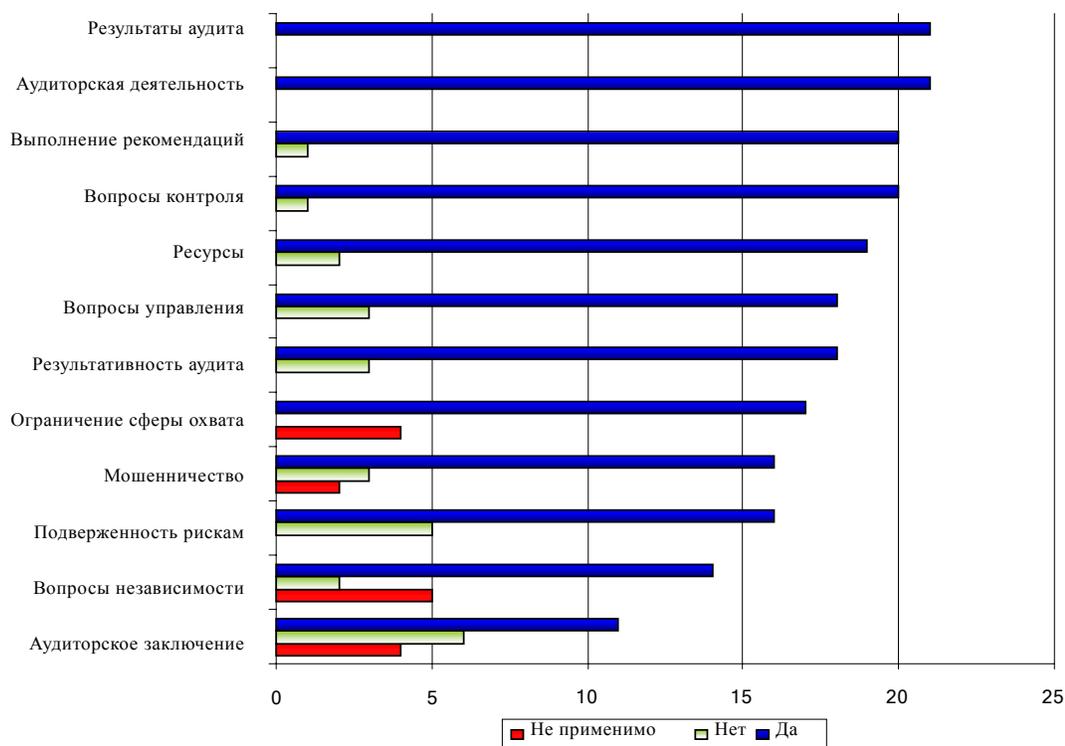
-
- b) проверять соответствие поступившей просьбы заявленному обоснованию и цели рассмотрения доклада, а также наличие в ней четко выраженного подтверждения обязательства в отношении сохранения конфиденциальности;
- c) информировать заинтересованное правительство о поступлении просьбы относительно раскрытия соответствующей информации и предоставить этому правительству достаточно времени для рассмотрения доклада, представления по нему замечаний и высказывания возражений, если таковые имеются;
- d) проводить проверку доклада на предмет определения того, содержится ли в нем "особо конфиденциальная информация, касающаяся третьих сторон или страны, правительства или администрации; или может ли разглашение информации негативно сказаться на последующих мерах; или может ли разглашение информации поставить под угрозу безопасность любого лица, нарушить его или ее права или нарушить его или ее право на тайну частной жизни"; в этом случае доклад должен будет подвергнуться редакции или в крайних случаях вообще не представляться;
- e) предоставлять доклады в распоряжение государств-членов;
- f) предоставлять разрешение на ознакомление с такими докладами на месте, но не обнародовать их содержание.

90. Характер, частотность представления и содержание отчетности варьируются. С точки зрения характера и частотности представления отчетность обеспечивается либо в устном, либо в письменном порядке как минимум не ежегодной основе, а также на полугодовой и ежеквартальной основе для исполнительных глав, за исключением МОТ и Организации Объединенных Наций, где устная отчетность перед исполнительным главой не предусмотрена. Доклады/отчеты представляются также комитетам по аудиту/надзору там, где они существуют; такие отчеты, как правило, представляются на ежеквартальной основе, но в некоторых случаях раз в полгода⁵³. В большинстве организаций, за исключением МАГАТЭ, ЮНИДО и БАПОР, ежегодный сводный отчет/доклад представляется руководящим/директивным органам непосредственно или через исполнительного главу. **Инспекторы считают, что для обеспечения прозрачности и подотчетности важно держать исполнительных глав, государства-члены и другие заинтересованные стороны в курсе важнейших вопросов аудита, и в связи с этим подтверждают вышеупомянутую рекомендацию 11, приведенную в докладе о пробелах с точки зрения надзора. Инспекторы полагают, что периодическая отчетность перед исполнительными главами, комитетами по внешнему аудиту и внутреннему аудиту/надзору поможет повысить эффективность функции аудита.**

91. Отдельные отчеты об аудите могут различаться по форме и содержанию в зависимости от этапа и результатов аудиторской проверки, характера аудиторского задания и клиента. Тем не менее ежегодные сводные отчеты должны содержать информацию о соблюдении плана аудита, аудиторской деятельности, основные выводы и рекомендации и информацию о ходе их выполнения. В них должна содержаться информация об основных рисках, проблемах в области контроля и управления, любых проблемах, касающихся независимости, а также о случаях мошенничества. Обзор выборки ежегодных докладов фондов и программ Организации Объединенных Наций за 2009 год показал, что они являются довольно полными. На диаграмме 4 показано, что эти доклады отражают прежде всего результаты аудиторских проверок, аудиторскую деятельность, рекомендации и проблемы в области контроля и в меньшей степени – проблемы, касающиеся управления и рисков. **В связи с этим Инспекторы рекомендуют руководителям служб внутреннего аудита/надзора сообщать о трудностях и их воздействии на независимость и эффективность функции аудита и давать заключение по вопросам внутреннего контроля на основе плана, построенного на оценке рисков.** Эта информация должна представляться на ежегодной или двухгодичной основе в качестве поддержки представления финансовых ведомостей государствам-членам. При этом внешнему аудиту должны предоставляться соответствующие гарантии в случае подкрепления такого отчета планом, основанным на оценке рисков.

⁵³ В ВПП квартальные отчеты представляются также старшему руководству организации.

Диаграмма 4
Содержание внутренней аудиторской отчетности



92. Инспекторы отметили, что некоторые организации публикуют свои ежегодные сводные доклады об аудите на своих вебсайтах (ФАО, МОТ, Организация Объединенных Наций, ПРООН, ЮНИСЕФ, ЮНОПС и ВОИС). Инспекторы считают это передовой практикой, которая способствует обеспечению подотчетности и прозрачности и которую следует взять на вооружение другим организациям.

Рекомендация 8

В целях повышения уровня подотчетности и прозрачности соответствующим руководящим/директивным органам следует потребовать от руководителей служб внутреннего аудита/надзора представлять им ежегодно в письменной форме доклад о результатах аудиторской деятельности и публиковать такие ежегодные доклады на вебсайтах организаций. Эти ежегодные доклады должны касаться выполнения плана аудита, основных рисков, аудиторского ранжирования проверенных подразделений, вопросов руководства и контроля, ключевых выводов, рекомендаций и осуществления ранее не выполненных рекомендаций, а также любых вопросов независимости, ресурсов и других вопросов, которые негативно сказываются на эффективности аудиторской деятельности⁵⁴.

⁵⁴ Ежегодный доклад о внутренней аудиторской деятельности может составлять часть более широкого доклада в зависимости от надзорной деятельности, относящейся к сфере ответственности руководителя службы внутреннего аудита/надзора.

К. Последующие меры в связи с рекомендациями внутреннего аудита

93. В соответствии со стандартами ИВР требуется, чтобы до завершения аудиторского задания аудитор обсудил с руководством свои замечания и согласовал план действий по повышению эффективности операций. Руководитель службы внутреннего аудита/надзора отвечает за создание контрольной системы для мониторинга действий, предпринимаемых руководством организации по результатам и рекомендациям, приведенным в конкретном отчете об аудите. Руководство организации также должно обеспечивать функционирование параллельной мониторинговой системы.

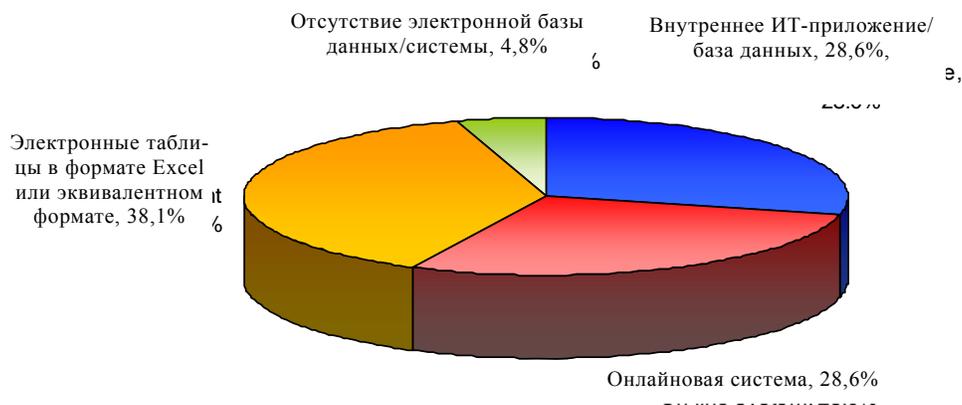
94. Эффективный мониторинг должен предусматривать: установление сроков для реагирования со стороны руководства, оценку мер реагирования, проверку мер реагирования и последующих мер по результатам аудита в зависимости от необходимости, а также процесс доведения критической информации о неудовлетворительных мерах реагирования/действиях до старших руководителей и директивных/руководящих органов. Фактически существует корреляция между качеством контрольной системы и показателем выполнения рекомендаций.

95. Контрольную систему имеют все службы внутреннего аудита, охваченные обзором. Иногда имеются две системы: одна система, обеспечиваемая внутренним аудитором, и другая – руководством организации; поэтому требуется периодическое согласование этих двух систем. Системы являются разными по эффективности и сложности. Например, в ВПС система основывается на программе Excel, тогда как в МАГАТЭ, ПРООН, ЮНФПА, ЮНИДО⁵⁵, ЮНОПС, ВПП, ВОИС и ВМО действуют онлайн-системы, доступ к которым могут получать как внутренние аудиторы, так и клиенты/руководители. Такие системы в ситуациях, когда без каких-либо объяснений или обоснований та или иная рекомендация не выполняется, должны предусматривать ссылку на подотчетность руководителей. При этом понимается, что подотчетность подразумевает применение санкций в случае невыполнения.

⁵⁵ Система ЮНИДО еще не является действующей.

Диаграмма 5

Система контроля за выполнением рекомендаций внутреннего аудита



96. В большинстве случаев мониторинг осуществляется ежегодно или раз в полгода, а в Организации Объединенных Наций и ЮНИСЕФ – на поквартальной основе⁵⁶. Онлайн-системы позволяют осуществлять постоянный мониторинг. По мнению Инспекторов, полугодовой мониторинг, возможно, является более эффективным с точки зрения затрат, чем ежеквартальный мониторинг. В любом случае мониторинг должен осуществляться до эффективного выполнения рекомендаций или до принятия руководством организации риска, связанного с бездействием. Только после этого внутренние аудиторы могут принять решение закрыть вопрос о выполнении рекомендации. Однако в большинстве организаций мониторинг осуществляется до поступления отчета о завершении или в лучшем случае до получения свидетельств завершения. Мониторинг рекомендаций, которые не были выполнены, осуществляется на протяжении нескольких лет, а впоследствии они либо вновь подтверждаются, либо аннулируются. Передовой практикой является отслеживание фактического выполнения рекомендаций в ходе новых аудиторских проверок одной и той же операции. В связи с этим в 2008 году УВР ЮНИСЕФ провело проверку 75% отделений, в которых проводилась ревизия в 2002–2007 годах. Проверка по результатам офисного аналитического исследования подтверждающей документации, представленной этими отделениями, показала, что не обеспечивалось дальнейшее выполнение 33% из тех рекомендаций, которые УВР ранее посчитало выполненными, т.е. меры, принятые отделениями в целях исправления или устранения недостатков, не получили дальнейшего развития (E/ICEF/2009/AB/L.6, пункт 39).

97. Мониторинг принятия и выполнения рекомендаций аудита осуществляется на уровне исполнительного главы, за исключением УВКБ и БАПОР, где этим занимаются соответственно Контролер и оперативная руководящая группа. Кроме

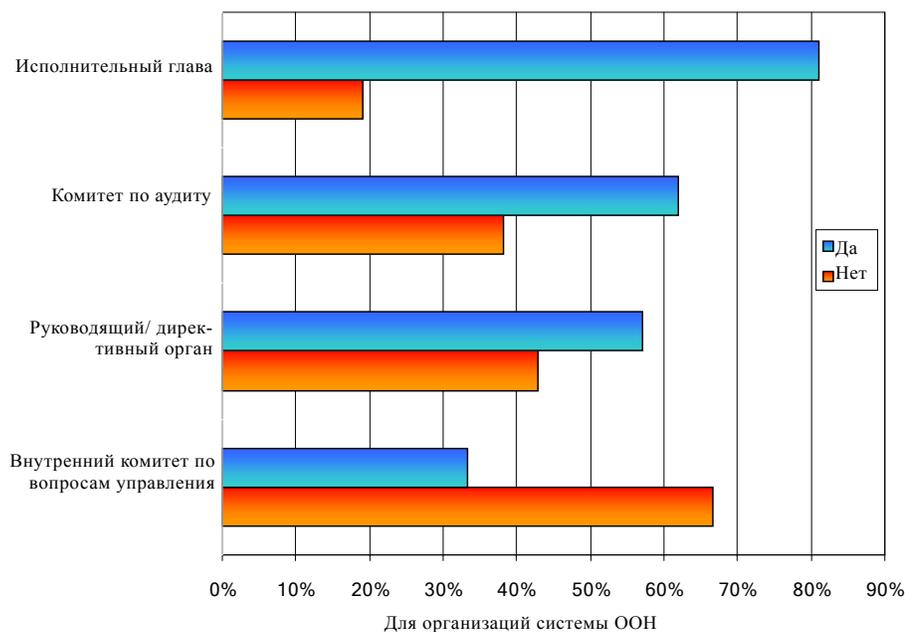
⁵⁶ Некоторые организации считают систему ежегодного мониторинга достаточной, поскольку темпы осуществления в определенных случаях являются медленными, особенно когда вопрос касается основных стратегических инициатив организаций.

того, для повышения эффективности надзор за осуществлением рекомендаций в МАГАТЭ, ПРООН, ЮНФПА, ЮНОПС и ВПП осуществляется внутренними комитетами по вопросам управления. В Секретариате Организации Объединенных Наций, например, Департамент по вопросам управления осуществляет мониторинг и ежеквартально отчитывается перед Комитетом по вопросам управления по основным рекомендациям, представляющим интерес для УСВН, а также по рекомендациям, которые остаются невыполненными на протяжении более чем двух лет. Генеральный секретарь ввел в действие договор для обзора служебной деятельности старших руководителей Секретариата Организации Объединенных Наций, на основе которого в числе ожидаемых достижений оценивается выполнение принятых рекомендаций надзорных органов. В ПРООН показатель выполнения рекомендаций аудита в каждом подразделении, рассчитываемый УРР, публикуется в качестве одного из показателей деловых процессов в "оценочной карточке" подразделений ПРООН. Инспекторы считают это эффективной практикой.

98. Комитеты по аудиту/надзору там, где они существуют, также осуществляют мониторинг, и руководящие/директивные органы регулярно информируются о показателях выполнения рекомендаций на момент представления ежегодной отчетности, включая во многих случаях любые решения руководства по любым значимым/"высокорисковым" рекомендациям, которые не были выполнены. Инспекторы считают это эффективной практикой.

Диаграмма 6

Мониторинг выполнения рекомендаций аудита



99. Одна из передовых схем была выявлена в ПРООН, где разработанная силами самой организации система вебинтерфейса (КАРДС) позволяет загружать отчеты об аудите, реагировать на них в онлайн-режиме и осуществлять мониторинг выполнения рекомендаций аудита как клиенту/руководителям, так и

УРР⁵⁷. Обновленные данные о ходе выполнения и соответствующая подтверждающая документация, представляемая в онлайн-режиме страновыми отделениями, немедленно проверяются и подтверждаются региональными центрами аудита УРР. Кроме того, УРР раз в полгода проводит аналитические обзоры хода выполнения рекомендаций аудиторских проверок и последующие аудиторские проверки на местах той деятельности, которой в ходе предыдущих аудитов была поставлена оценка "неудовлетворительно". Раз в полгода УРР готовит общеорганизационный доклад о ходе выполнения рекомендаций аудиторских проверок. Среднее время осуществления рекомендаций составляет 18 месяцев. Рекомендации, остающиеся невыполненными в течение более чем 18 месяцев, доводятся до сведения Исполнительного совета в ежегодном докладе УРР. В результате этого невыполненными остаются менее 1% рекомендаций, вынесенных в период с 1 января 2004 года по 30 сентября 2009 года (DP/2010/31, пункт 44).

100. В рамках рекомендаций и их выполнения должны решаться важнейшие вопросы, а сами они должны быть конкретными, измеримыми, ориентированными на конкретные результаты, достижимыми и привязанными к конкретным срокам (СМАРТ). В этом плане руководители Организации Объединенных Наций считают, что они получают слишком много рекомендаций надзорных органов, главным образом по линии внутреннего аудита, в том числе по некоторым мелким вопросам. В 2009 году УСВН опубликовало 168 отчетов об аудиторских проверках, содержащих 1 810 рекомендаций, из которых критическое значение имели 647 рекомендаций, т.е. в среднем на доклад приходилось 11 рекомендаций, не имеющих критического значения, и 4 рекомендации, имеющие критическое значение⁵⁸. Они позволили обеспечить экономию средств, возмещение переплат и прирост эффективности в общей сложности в размере 40 млн. долл. США. В связи с этим НККР, не вынося каких-либо суждений относительно количества рекомендаций, рекомендовал УСВН и руководству сосредоточить внимание на качестве рекомендаций и их "добавленной стоимости", а не на их количестве (A/64/288, приложение, пункт 35).

101. Те, с кем проводились беседы, сообщили также, что одни и те же рекомендации выносятся вновь и вновь. По мнению Инспекторов, причина этого заключается в том, что в большинстве случаев руководство организаций не создало надлежащих систем контроля и корректировок для выявления системных недостатков и сквозных вопросов, распространения информации о них и их повторного использования в процессе планирования, а также подготовки кадров по соответствующим правилам и процедурам. Для направления действий руководства организаций по исправлению положения УСВН, ПРООН, ЮНФПА и ЮНИСЕФ представляют доклады по рекомендациям в разбивке по категориям рисков, зонам рисков, причинам недостатков и повторяющимся выводам в соответствии с системой внутреннего контроля Комитета спонсорских организаций Комиссии Трэдьюэ (КОСО)⁵⁹. В своей резолюции 64/232 (пункт 12) Генеральная Ассамблея обрати-

⁵⁷ ЮНФПА также использует версию КАРДС и в настоящее время находится в процессе обновления своей системы в соответствии с версией ПРООН.

⁵⁸ Внутренние данные УСВН.

⁵⁹ КОСО является добровольной организацией частного сектора, специализирующейся на вынесении рекомендаций для органов исполнительного управления и руководства в целях формирования более эффективных, действенных и этичных деловых операций на глобальной основе. Он спонсирует и распространяет методические разработки и рекомендации на основе углубленных исследований, анализа и передовой практики.

лась к Генеральному секретарю с просьбой принять меры к выполнению повторяющихся рекомендаций УСВН по вопросам, которые являются системными по своему характеру. Вместе с тем в ПРООН ККР в своем ежегодном докладе за 2009 год отметил, что он удовлетворен инициативным подходом руководства к результатам аудиторских проверок (DP/2010/31, добавление, пункт 5). В ЮНИДО СВН включает в свой доклад исполнительному главе статистическую информацию о невыполненных рекомендациях в разбивке по причинам недостатков, процессам, организационным единицам и срокам неисполнения, а также о повторяющихся рекомендациях.

Рекомендация 9

Старшему руководству и главам служб внутреннего аудита/надзора в случае необходимости следует усовершенствовать свои системы контроля за выполнением рекомендаций аудита в соответствии с передовой практикой, включая электронное отслеживание, мониторинг, представление отчетности исполнительным главам или комитету по вопросам управления как минимум раз в полгода и руководящим/директивным органам на ежегодной основе, а также раскрывать информацию о невыполненных рекомендациях аудита, сопряженных с высоким риском. По этой же причине старшим руководителям следует обеспечить своевременное представление информации о ходе выполнения рекомендаций руководителям служб внутреннего аудита/надзора. Для укрепления/создания этой системы следует выделить необходимые ресурсы или заручиться одобрением руководящих/директивных органов.

L. Оценка функции внутреннего аудита

102. Службы внутреннего аудита обязаны иметь официальную программу гарантий и совершенствования качества⁶⁰, суть которой заключается в постоянной и периодической оценке качества аудиторской деятельности. Такая программа отсутствует в одной трети служб аудита в системе Организации Объединенных Наций (ИКАО, ИМО, МСЭ и ВПС).

103. Инспекторы подтверждают содержащуюся в докладе ОИГ о пробелах с точки зрения надзора рекомендацию 13 относительно того, что "руководящим органам в каждой организации следует поручить своим соответствующим исполнительным главам обеспечить независимую качественную оценку, например через процедуру перекрестного экспертного обзора, органа внутреннего надзора как минимум раз в пять лет"⁶¹.

104. Качество аудиторской деятельности может оцениваться разными способами, такими как самооценка, отклики/обследования клиентов и заинтересованных сторон, обзоры ИВР или самооценка с независимой проверкой. Комитеты по аудиту и внешние аудиторы также могут проводить обзоры работы служб внутреннего аудита и в настоящее время, как это более подробно рассматривается в дан-

⁶⁰ Стандарт 1300 ИВР.

⁶¹ JIU/REP/2006/2, рекомендация 13, стр. 15.

ном докладе, теми или иными способами делают это в большинстве организаций системы Организации Объединенных Наций.

105. Частота проведения оценок качества варьируется от организации к организации. После каждого аудита внутренние оценки проводятся в МАГАТЭ, Организации Объединенных Наций, ПРООН, ЮНЕСКО, ЮНФПА, УВКБ, ЮНИСЕФ, ВОЗ и ВПП, и они могут предусматривать проведение обследования клиента. Раз в пять лет внешние оценки проводятся в ФАО, МОТ, ПРООН, БАПОР, ВПП, ВОИС и ВМО. ЮНФПА проводит внешнюю оценку в 2010 году, а его последняя самооценка была организована при содействии ИВР в 2006 году. Эти примеры отражают передовую практику.

106. Периодические внешние оценки охватывают весь комплекс аудиторской деятельности и проводятся в соответствии с требованиями стандартов ИВР. Некоторые службы внутреннего аудита сочетают самооценку с внешней оценкой для подтверждения полученных результатов, например в МАГАТЭ, Организации Объединенных Наций, ПРООН, ЮНЕСКО, ЮНФПА, УВКБ, ЮНИСЕФ, ЮНИДО и ВОЗ⁶². В последнем случае оценка, как правило, является менее дорогостоящей по сравнению с сугубо внешней оценкой. На основе внешнего обзора качества выносится заключение о соответствии стандартам ИВР. Инспекторы установили, что при проведении последнего обзора аудиторская деятельность организаций системы Организации Объединенных Наций была признана:

в целом соответствующей этим стандартам в МОТ, ПРООН, УВКБ, ЮНОПС, ЮНЕСКО, ЮНИСЕФ, ВПП, ВОЗ, ВОИС и ВМО;

частично соответствующей этим стандартам в ФАО, МАГАТЭ, Организации Объединенных Наций, ЮНФПА, ЮНИДО и БАПОР.

107. В принципе для обеспечения прозрачности и подотчетности результаты такой оценки должны доводиться до сведения всех заинтересованных сторон. Однако, как было установлено, это является стандартной практикой только в ПРООН, ЮНФПА, ЮНИСЕФ, ЮНОПС, ВОИС и ВМО⁶³.

⁶² В ВОИС предусмотрен процесс самооценки в соответствии со стандартами и практикой ИВР, но он еще не прошел внешнюю проверку, поскольку ее секция внутреннего аудита существует менее трех лет. По соображениям, связанным с затратами, ЮНИДО использовала метод самооценки в сочетании с внешней проверкой, при котором проверяющей стороной выступал ИВР.

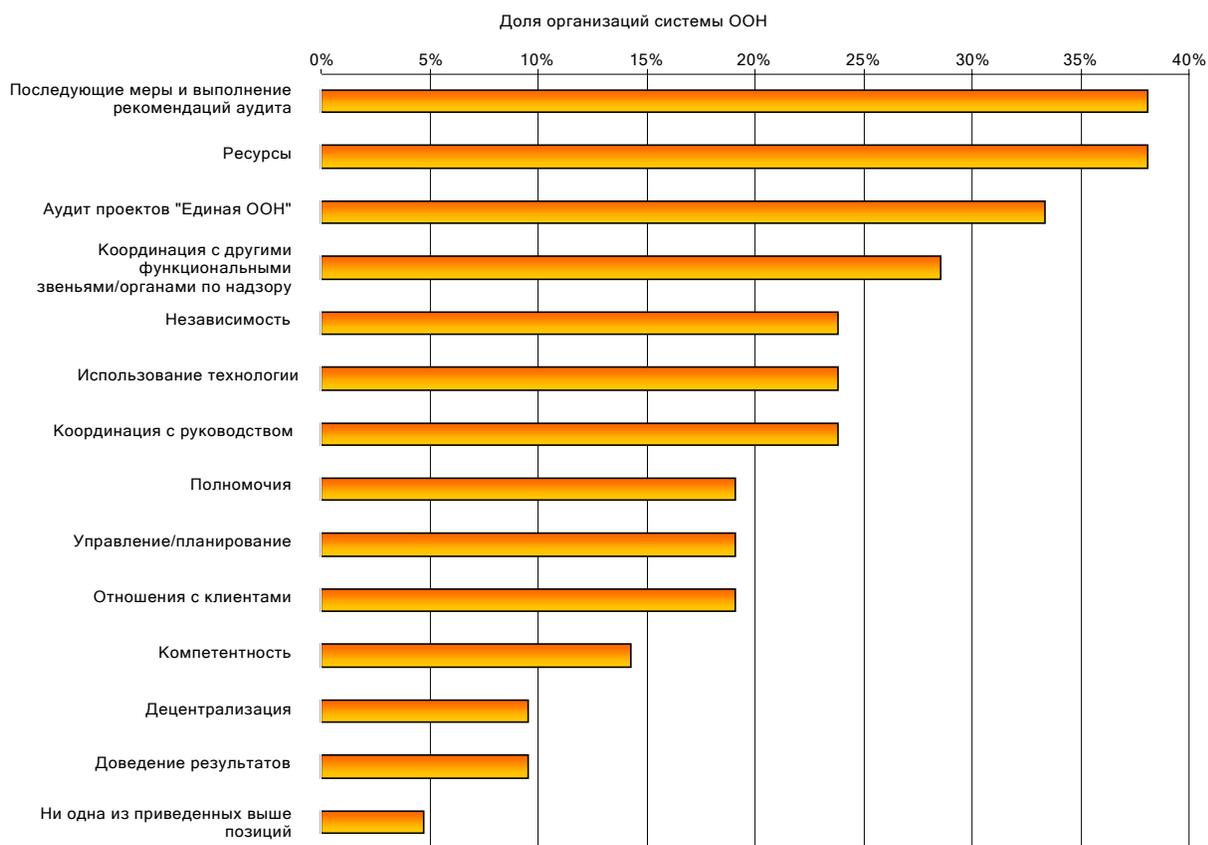
⁶³ В ФАО результаты последнего внешнего обзора качества внутреннего аудита были доведены до сведения руководящего органа в соответствующем ежегодном докладе Управления внутреннего аудита, инспекций и управленческого контроля.

Рекомендация 10

В целях обеспечения прозрачности и подотчетности руководящим/директивным органом соответствующих организаций системы Организации Объединенных Наций следует обеспечить, чтобы внутренние аудиторские подразделения раз в пять лет подвергались независимой внешней оценке качества или самооценке при внешней независимой перепроверке в соответствии со стандартами Института внешних ревизоров (ИВР), и следует обеспечить принятие корректирующих мер для приведения внутренней аудиторской деятельности в общее соответствие со стандартами ИВР.

Диаграмма 7

Значительные проблемы/трудности, с которыми сталкиваются руководители служб внутреннего аудита/надзора



108. Как явствует из диаграммы 7, при оценке результативности функции аудита в своих организациях руководители служб внутреннего аудита/надзора, за редким исключением, были в основном удовлетворены вкладом внутреннего аудита в процессы руководства, управления рисками и контроля в своих организациях. В числе основных проблем/трудностей, с которыми они сталкиваются в настоящее

время, они указали последующие меры и выполнение рекомендаций аудита, ресурсы, аудит проектов "Единая Организация Объединенных Наций" и координацию с другими надзорными органами. Если две последние позиции являются уникальными для системы Организации Объединенных Наций, то первая и вторая проблемы характерны для аудиторской деятельности в качестве государственной функции и в какой-то степени для аудиторской деятельности в частном секторе.

III. Внешний аудит

A. Определение

Внешний аудит представляет собой аудит, проводимый органом, который является сторонним и независимым по отношению к проверяемой организации. Его цель заключается в представлении руководящему/директивному органу соответствующей организации заключения и отчета о состоянии счетов и финансовой отчетности организации, законности и правильности ее операций, а также процедур финансового управления и результатов финансовой деятельности в соответствии с применимыми финансовыми положениями и правилами. Организации, отвечающие за внешний аудит деятельности правительства, чаще всего отчитываются непосредственно перед парламентом и именуются высшими контрольно-ревизионными учреждениями (ВКРУ). ВКРУ обеспечивают наивысший уровень внешнего аудита государственных органов в стране и могут выдвигать свои кандидатуры в качестве внешних аудиторов организаций системы Организации Объединенных Наций⁶⁴.

109. Хотя внешние аудиторы по определению официально не входят в состав организации, они играют основополагающую роль в повышении степени доверия общественности к достоверности финансовой отчетности и надежности системы внутреннего контроля организации. В организациях системы Организации Объединенных Наций внешними аудиторами являются генеральные аудиторы государств-членов/ВКРУ, которые подотчетны руководящим/директивным органам каждой организации независимо от правительства своей собственной страны.

B. Общее состояние внешнего аудита

110. В таблице 2 приводятся данные о ВКРУ, отвечающих за аудит организаций системы Организации Объединенных Наций по состоянию на 2010 год. Одно и то же ВКРУ может осуществлять аудит в нескольких организациях.

⁶⁴ International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), best practice example of FRR concerning audit arrangements in international institutions, 2004, и OECD, Sigma External Audit & Financial Control Glossary, p.19.

Таблица 2
Распределение высших контрольно-ревизионных учреждений по организациям системы Организации Объединенных Наций (2010 год)

<i>Страна ВКРУ</i>	<i>Член Комиссии ревизоров Организации Объединенных Наций</i>	<i>Организация</i>	<i>Истечение срока полномочий</i>
Канада		МОТ	31/12/2011
Китай	До июня 2014 года	ДОПМ	30/06/2014
Франция	До июня 2010 года	ЮНИСЕФ	30/06/2014
		Организация Объединенных Наций (за исключением ДОПМ)	30/06/2010 (заменена Соединенным Королевством)
		ИКАО	31/12/2010 (продлен до 31/12/2013)
		ЮНЕСКО	31/12/2011
Германия		МАГАТЭ	30/06/2010 (продлен до 2012 года)
Индия		ИМО	30/06/2012
		ВОЗ	31/05/2012
		ЮНВТО	31/12/2011
		ВПП	30/06/2016
Пакистан		ЮНИДО	30/06/2012
Филиппины		ФАО	31/12/2011
Южная Африка	До июня 2012 года	ПРООН	30/06/2012
		ЮНФПА	30/06/2012
		ЮНОПС	30/06/2012
		БАПОР	30/06/2012
Швейцария		МСЭ	31/07/2012
		ВОИС	31/12/2011
		ВПС	31/07/2013
Соединенное Королевство Великобритании и Северной Ирландии	С июля 2010 года по июнь 2016 года	ПАОЗ	31/12/2011
		Организация Объединенных Наций (за исключением ДОПМ)	30/06/2016
		ВПП	30/06/2010 (заменено Индией)
		ВМО	30/06/2012

111. Некоторые организации, связанные с системой Организации Объединенных Наций (МФСР и Всемирный банк) и не связанные с системой Организации Объединенных наций (МФКК, Глобальный фонд), назначают в качестве внешних аудиторов частные аудиторские фирмы из так называемой "большой четверки" ("ПрайсуотерхаусКуперс", "Делойт энд Туш", КПМГ и "Эрнст энд Янг"), которые являются крупнейшими международными аудиторскими фирмами мира, занимающимися в основном аудитом компаний, включенных в листинги фондовых бирж, а также многих частных компаний.

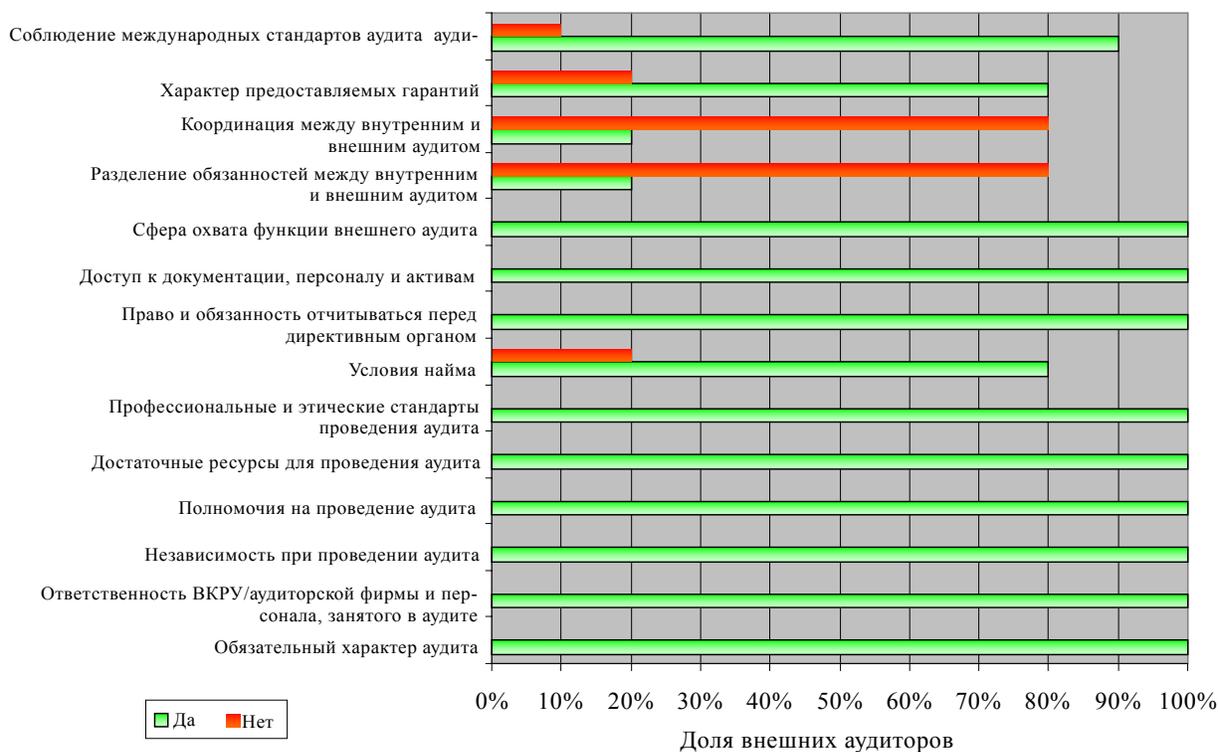
112. Лишь четыре внешних аудитора (Франция в случае ЮНЕСКО, Германия в случае МАГАТЭ, Индия в случае ВОЗ и Соединенное Королевство Великобритании и Северной Ирландии в случае ВПП) обеспечивают свое постоянное присутствие в проверяемых ими организациях. КР также постоянно базируется в Центральном учреждении Организации Объединенных Наций в Нью-Йорке. Все остальные физически присутствуют в организациях время от времени, а постоянно базируются в своей собственной стране. **В свете бесед, проведенных с внешними аудиторами, Инспекторы считают, что внешние аудиторы, обеспечивающие постоянное присутствие в штаб-квартирах проверяемых организаций, способны в большей степени в полном объеме выполнять свои обязанности, хотя постоянное присутствие в проверяемой организации сопряжено с финансовыми последствиями.** Некоторые внешние аудиторы заявили, что они в равной мере способны обеспечивать проведение результативных и эффективных аудиторских проверок в рамках целевых посещений, а также обеспечивать высокое качество аудита.

С. Мандат, правовые основы и сфера охвата

113. В ФПП каждой организации должны четко и официально определяться мандат, полномочия и ответственность за внешний аудит. Для регулирования этой работы следует использовать письменное соглашение, письмо о договоренности или контракт. В принципе в соответствующих соглашениях, контрактах и ФПП должны определяться характер и сфера охвата функции внешнего аудита, ответственность ВКРУ и персонала, участвующего в аудиторских проверках, независимость и доступ к документации, персоналу и активам при проведении аудита, полномочия и необходимые ресурсы для проведения аудита, применяемые профессиональные и этические стандарты, условия найма и требования к отчетности. Как правило, такие положения включаются в соответствующие документы в проверяемой организации, за исключением положения о характере гарантий, предусмотренного в ИКАО. Как показано на диаграмме 8 и более подробно анализируется в главе V настоящего доклада, были выявлены также пробелы в определении сроков полномочий и условиях найма внешних аудиторов, а также в разграничении обязанностей и координации действий между внутренними и внешними аудиторами⁶⁵.

⁶⁵ Более подробно о координации действий между внутренними и внешними аудиторами см. главу V, раздел С.

Диаграмма 8
Содержание соглашения, контракта или соответствующих финансовых положений и правил, регулирующих внешний аудит⁶⁶



114. Для повышения эффективности внешнего аудита некоторые ВКРУ регулярно оценивают свои аудиторские задания даже в тех случаях, когда ответственность за обеспечение надлежащих механизмов для аудита лежит на проверяемом органе.

115. Аналогичным образом, в организациях системы Организации Объединенных Наций внешние аудиторы могут сами поднимать этот вопрос, если проверяемый орган не проявляет инициативы. Организации системы Организации Объединенных Наций должны периодически пересматривать свои ФПП, касающиеся внешнего аудита, с учетом новых веяний в аудиторской профессии, организационных изменений, новых стандартов аудита и применимой практики. Например, Национальное контрольно-ревизионное управление Соединенного Королевства, производящее аудиторскую проверку ВПП, сообщило о том, что в последние пять лет мандат внешнего аудитора пересматривался. Порядок работы КР был пере-

⁶⁶ Все приводимые в главе III показатели внешнего аудита основаны на данных ВКРУ, производящих аудит организаций, участвующих в ОИГ, и ответивших на вопросы обследования (на них приходится 45% всех организаций, охваченных обследованием).

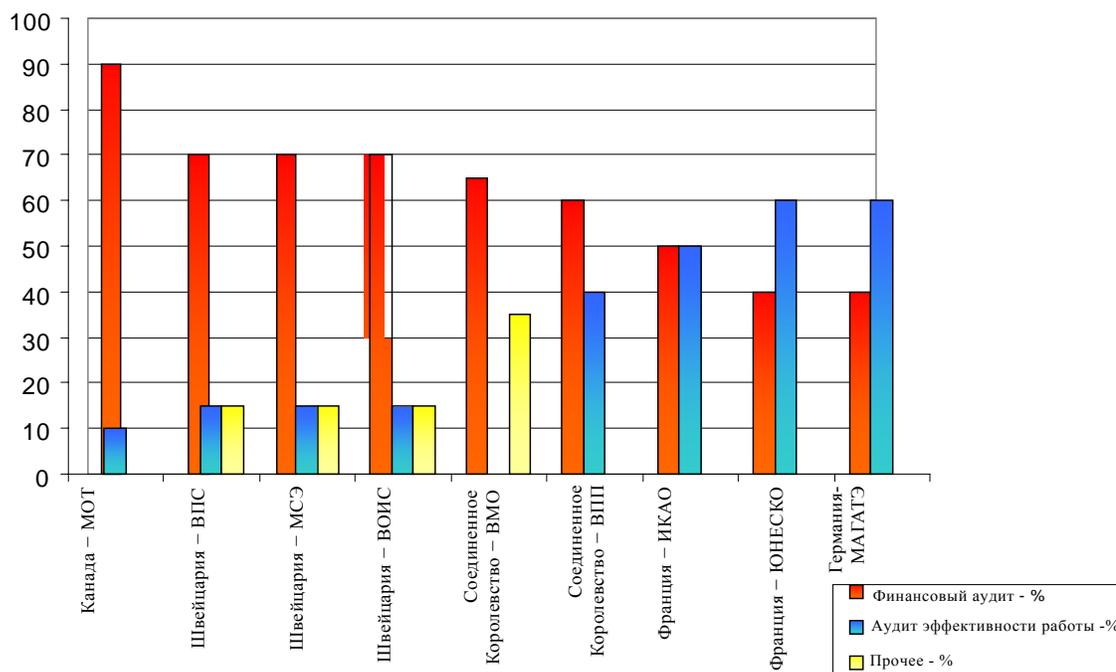
смотрен в 2001 году в целях изменения сроков полномочий ее членов⁶⁷. О том, что их мандаты не пересматривались, сообщили три ВКРУ.

116. Не исключено, что потребуется пересмотреть мандат внешних аудиторов с учетом перехода всей системы Организации Объединенных Наций на МСУГС, причем в определенных случаях для изменения частотности проведения внешних аудиторских проверок финансовых ведомостей организаций для выполнения большего числа проверок на предмет соответствия. Хотя МСУГС прямо не требует проведения ежегодных аудиторских проверок, Группа внешних ревизоров на своем совещании в декабре 2009 года подтвердила, что всем организациям системы Организации Объединенных Наций следует перейти на ежегодный цикл внешнего аудита для обеспечения максимальной авторитетности и прозрачности финансовых ведомостей, составляемых на основе МСУГС. Для отражения такого изменения ВОЗ недавно приняла поправки к своим Положениям о финансах⁶⁸.

117. Кроме того, хотя мандат на внешний аудит касается прежде всего финансового аудита, он должен также охватывать аудит эффективности работы и другие специальные проверки. Как показано на диаграмме 9, некоторые ВКРУ в большей степени склонны по сравнению с другими такими же учреждениями проводить аудит эффективности работы.

Диаграмма 9

Типы аудиторских проверок, проводимых высшими контрольно-ревизионными учреждениями, охваченными обследованием



⁶⁷ Резолюция 55/248 Генеральной Ассамблеи.

⁶⁸ Доклад Секретариата о поправках к Положениям о финансах: применение Международных стандартов учета в государственном секторе (МСУГС) и частота проведения внешних ревизий, документ A/63/34.

118. Невзирая на право и обязанность проводить аудит эффективности работы, Инспекторы считают, что внешним аудиторам следует и впредь придавать приоритетное значение сертификации финансовой отчетности в целях обеспечения публичной подотчетности соответствующей организации, особенно в свете перехода на МСУГС.

119. В заключение Инспекторы хотели бы отметить, что даже в случае отсутствия срочной необходимости изменения установленного мандата условия проведения проверок внешним аудитором следует по мере необходимости периодически пересматривать. В упомянутый обзорный процесс следует вовлечь независимые комитеты по аудиту/надзору в целях усиления контроля и соблюдения требований в соответствии с рекомендацией 11, приводимой ниже.

Рекомендация 11

Руководящим органам следует обратиться к независимым комитетам по аудиту/надзору в организациях системы Организации Объединенных Наций с просьбой как минимум раз в пять лет проводить по согласованию с исполнительными главами обзор результативности и мандата/участия в аудиторских проверках внешних ревизоров и представлять результаты такого обзора руководящим/директивным органам в рамках их ежегодного доклада.

D. Независимость и объективность

120. В соответствии с Лимской декларацией руководящих принципов, регулирующих концепции аудита⁶⁹, для выполнения своих задач ВКРУ должны быть независимыми. В своем руководстве МОВРУ подчеркивает, что внешние аудиторы при проведении своих аудиторских проверок должны быть полностью независимыми⁷⁰, и фундаментальное значение независимости было дополнительно признано в Мексиканской декларации о независимости ВКРУ (Международные стандарты высших ревизионных учреждений (МСВРУ) 10)⁷¹. Внешние аудиторы должны быть также полностью независимыми от своих собственных правительств и должны служить для руководящего/директивного органа действительно независимым источником информации о точности и достоверности финансовых ведомостей и надежности систем внутреннего контроля организации.

121. За последние пять лет ни одно ВКРУ не сообщило ни об одном случае ущемления или подрыва его независимости и объективности. Тем не менее Инспекторы выявили следующие угрозы.

⁶⁹ В этой Декларации, принятой в октябре 1977 года на девятом Конгрессе МОВРУ, излагаются цели аудита в государственном секторе и признается важная роль ВКРУ в управлении государственными финансами.

⁷⁰ INTOSAI, "Audit of international institutions: guidance for supreme audit institutions (SAIs)" (Olso, 2004), p. 7.

⁷¹ Принята МОВРУ на ее девятнадцатом Конгрессе в 2007 году.

1. Сфера охвата внешнего аудита и выполнение работы

122. Сфера охвата и характер внешних аудиторских проверок должны определяться исключительно руководящим/директивным органом. В некоторых организациях, таких как ВМО, исполнительные главы могут обращаться к внешним аудиторам с просьбой о выполнении дополнительной работы. Внешний аудитор должен взвешенно оценивать любую такую просьбу с надлежащим учетом принципа независимости внешнего аудитора и последствий для плана аудита и рассматривать ее в свете своего мандата. Инспекторы считают, что руководители организаций должны адресовать любые просьбы о проведении любой дополнительной работы внешними аудиторами соответствующему руководящему/ директивному органу по согласованию с комитетом по аудиту/надзору.

2. Заявления о конфликте интересов и декларации, раскрывающие финансовые интересы

123. В рамках всей работы, проводимой внешними аудиторами, необходимо соблюдать принцип объективности. Любое аудиторское заключение должно основываться исключительно на объективной информации и составляться в соответствии с международными стандартами аудита, включая стандарты МОВРУ и Кодекс этики МОВРУ для аудиторов в государственном секторе⁷². В соответствии со стандартами профессиональной практики внешние аудиторы должны раскрывать информацию о любых потенциальных конфликтах интересов, которые могут подорвать их способность к объективному исполнению обязанностей. **Инспекторы отметили, что о применяемых к ним требованиях раскрывать такого рода информацию на уровне клиента аудита/проверяемого и на уровне аудиторского задания сообщили менее половины внешних аудиторов.**

124. Кроме того, исключительно важно, чтобы внешние аудиторы обеспечивали конфиденциальность в вопросах, связанных с аудитом и информацией о проверяемом органе, получаемой в ходе исполнения ими аудиторских обязанностей⁷³. В частности, внешние аудиторы, включая их персонал, не должны использовать эту информацию для получения личных выгод для себя или для третьих сторон. В связи с этим внешние аудиторы должны представлять декларацию, раскрывающую финансовую информацию, в соответствии с установленным механизмом в каждой организации для раскрытия любых возможных финансовых интересов, которые могут вступить в конфликт с их аудиторскими обязанностями. Тем не менее такую декларацию обязан представлять только внешний аудитор МОТ.

125. И наконец, внешние аудиторы должны также избегать любых потенциальных конфликтов интересов, отказываясь принимать от проверяемых вознаграждение, подарки, услуги в виде развлекательных мероприятий или премиальные, которые могли бы повлиять на их независимость или создать такое впечатление. Охваченные обследованием ВКРУ заявили, что согласно требованиям ИВР и соответствующим положениям Кодекса этики они обязаны поступать таким образом. Вместе с тем в ФПП проверяемых организаций указывается только, что аудит проводится в соответствии с общепринятыми стандартами аудита, и не содержится четких ссылок на потенциальные конфликты интересов.

⁷² Одобрен шестнадцатым Конгрессом МОВРУ.

⁷³ INTOSAI, "General standards in Government Auditing and standards with ethical significance", ISSAI 200, para. 2.46.

126. Как уже рекомендовалось в отношении внутренних аудиторов и ранее в докладе о пробелах с точки зрения надзора, Инспекторы вновь заявляют, что внешние аудиторы должны раскрывать информацию о финансовых интересах и должны декларировать любые потенциальные или видимые конфликты интересов. Вместе с тем Инспекторы отмечают, что внешние аудиторы, которые являются независимыми от проверяемых ими организаций, являются также членами национальных профессиональных бухгалтерских органов в своих соответствующих странах и в этом качестве обязаны соблюдать кодексы этики, в которых должным образом проработан вопрос о конфликтах интересов.

3. *Отбор/назначение внешних аудиторов*

127. В соответствии со стандартами МОВРУ⁷⁴ в ФПП должны официально закрепляться процесс отбора и критерии, применяемые при отборе внешнего аудитора. Однако при анализе выборки из 10 ФПП выяснилось, что это было сделано лишь ЮНЕСКО и ВОЗ. В других организациях системы Организации Объединенных Наций отсутствует согласованная единообразная, закрепленная в письменном виде политика, касающаяся процесса отбора и назначения внешних аудиторов, за исключением положения о том, что они назначаются руководящим/директивным органом соответствующей организации, причем в случае отсутствия консенсуса по кандидату – тайным голосованием. Передовая практика, применяемая в ОЭСР, ВОИС и Всемирном банке, предполагает вовлечение в такой процесс отбора комитета по аудиту/надзору.

128. Инспекторы считают, что любой процесс отбора должен основываться на принципах прозрачности, профессионализма/компетентности, конкурентоспособности и равных возможностей для всех. Всем государствам-членам в каждой организации следует предложить представлять официальные предложения на основе заранее установленных требований. В соответствии с передовой практикой проходящим аудиторскую проверку организациям следует определить детальные положения просьб о представлении предложений в целях уточнения требований и условий привлечения аудиторов и четко указать ту документацию/информацию, которую кандидаты должны представлять в своем предложении. Такие предложения должны содержать как минимум описание подхода к аудиту, краткие биографические данные аудиторов, информацию о профессиональном опыте, о числе и уровне сотрудников, которые будут участвовать в проведении аудита, о количестве рабочих месяцев и о вознаграждении за аудит, включая любые возможные оклады и пособия, а также заявление о соблюдении конфиденциальности.

129. Инспекторы не смогли установить, в какой мере приведенный выше критерий соблюдается на практике. Один внешний аудитор сообщил, что процесс отбора не обеспечивает равных возможностей для всех. Некоторые ВКРУ заявили, что к ним просто поступает просьба представить предложение и их предложения отвечают ряду из этих требований. В Организации Объединенных Наций государствам-членам направляется простое письмо с предложением представить кандидатуры.

⁷⁴ INTOSAI, "Principles for best audit arrangements for international institutions" (ISSAI 5000), principle 7, para. 7.3.

130. Инспекторы считают, что нижеследующие критерии отражают минимальные требования к процессу отбора внешнего аудитора руководящим/директивным органом и поэтому они должны соблюдаться⁷⁵:

а) представителям всех государств-членов, а через них и их национальным ВКРУ должны направляться предложения с просьбой выдвинуть кандидатов для назначения в качестве внешнего аудитора;

б) должно готовиться подробное объявление о принятии предложений, которое рассылается странам, выдвинувшим кандидатов. Такой запрос должен как минимум содержать следующее: порядок и условия проведения конкурсных торгов; четкие инструкции по заполнению документов, подлежащих представлению вместе с предложением, и описание требований, включая подход к аудиту, краткие биографические данные аудиторов, информацию об оплате услуг кандидата, включая путевые и другие дополнительные расходы; и другие требования. В условия конкурсных торгов следует включать сроки представления и заключительную дату подачи предложений, а также указание на то, что неполные предложения не будут приниматься к рассмотрению;

в) по согласованию с комитетом по аудиту/надзору должна назначаться независимая квалифицированная группа по отбору в составе пяти-семи членов;

г) по истечении сроков приема официальных предложений предложения необходимо подвергать предварительному отбору на основе предварительной технической оценки. Группа по отбору должна согласовать короткий список кандидатов, которым будет предложено выступить с устными заявлениями и пройти собеседование. Затем эта группа должна запросить мнения комитета по аудиту/надзору, который осуществляет надзор за процессом отбора, и руководителя службы внутреннего аудита, прежде чем представить рекомендацию с подробными объяснениями руководящему/директивному органу;

д) руководящий/директивный орган должен официально одобрить и назначить рекомендуемого кандидата;

е) должен быть подписан контракт о проведении аудиторских проверок.

131. Кроме того, Инспекторы считают, что при отборе наилучшего кандидата следует должным образом учитывать следующие факторы: число аудиторских проверок, проводимых ВКРУ; необходимость диверсификации географической представленности; обеспечение ротации ВКРУ; и, наконец, обеспечение того, чтобы страна ВКРУ не совпадала со страной пребывания организации и/или страной гражданства исполнительного главы в целях предотвращения возникновения любых потенциальных конфликтов интересов. В связи с этим в ходе обзора было установлено, что некоторые ВКРУ одновременно задействованы в ряде организаций системы Организации Объединенных Наций и что одни и те же ВКРУ отбираются на многократной основе без соблюдения

⁷⁵ Предлагаемые критерии основываются на документе ВОИС WO/GA/38/15, где описывается процесс отбора в сопоставлении с процедурами назначения внешних аудиторов в ФАО, МОТ и ВОЗ.

принципа ротации. В МСЭ, ЮНЕСКО, ВПС и ВОИС ВКРУ представляет страну пребывания штаб-квартир, а в ИКАО ВКРУ представляет страну гражданства Генерального секретаря организации.

4. *Срок полномочий внешних аудиторов*

132. Широко признается, что обязательная ротация ВКРУ повышает степень фактической и видимой независимости внешнего аудитора, привносит "свежий взгляд" и обеспечивает разнообразие опыта. В частном секторе даже существует требование/принцип ротации руководителя аудиторской проверки и аудиторских групп. Кроме того, предлагается, чтобы руководитель аудиторской проверки не участвовал в таких проверках на протяжении пяти лет в качестве переходного периода.

133. Руководящий/директивный орган должен определять надлежащий срок назначения внешнего аудитора с учетом баланса потребностей в обеспечении независимости и преемственности. Факторами, которые могут влиять на срок назначения, являются издержки и выгоды, связанные со сменой аудиторов, готовность ВКРУ и сложность операций.

134. В прошлом сроки полномочий аудиторов в некоторых организациях, включая МАГАТЭ, МСЭ, ВПС и ВОИС, были неограниченными. В МСЭ, ВПС и ВОИС внешний аудитор не менялся со времени учреждения организаций⁷⁶. Сроки назначения, как правило, варьируются от двух лет в одних организациях (МАГАТЭ, ЮНИДО) до шести лет в других (Организация Объединенных Наций, ее фонды и программы, ВПП, ВОИС). В некоторых случаях срок назначения может продлеваться один раз (ИКАО и ВМО). В Организации Объединенных Наций член КР может повторно назначаться только после перерыва, равного одному сроку полномочий.

135. С одной стороны, ротационный период в два-три года может быть слишком коротким в силу того времени, которое требуется для ознакомления с проверяемой организацией. С другой стороны, один срок полномочий, превышающий шесть лет, или возобновляемый срок полномочий может быть слишком длительным, и аудитор может чересчур сблизиться с клиентом. **Инспекторы считают, что один шестилетний срок полномочий, не подлежащий немедленному возобновлению, представляет собой передовую практику, которую следует взять на вооружение организациям системы Организации Объединенных Наций.**

5. *Назначение на внутренние должности в проходящей аудиторскую проверку организации*

136. В соответствии с передовой практикой сотрудникам, представляющим внешнего аудитора, не должно разрешаться занимать руководящие должности в проверяемой организации до истечения определенного числа лет (не менее трех) после завершения их участия в аудиторских проверках. Из организаций системы Организации Объединенных Наций, с которыми были проведены беседы и которые были охвачены обследованием, запрет на последующее назначение внешнего

⁷⁶ В ВОИС в 2008 году в ФПП были внесены изменения, позволяющие производить ротацию внешнего аудитора. Новое ВКРУ приступит к обязанностям в 2012 году.

аудитора на такие должности предусмотрен только в ЮНЕСКО и ВПП. В большинстве организаций системы Организации Объединенных Наций какое-либо правило, препятствующее такому назначению, отсутствует.

137. Инспекторы подчеркивают, что в рекомендации 5 своего доклада о пробелах с точки зрения надзора ОИГ рекомендовала руководящим органам дать указание о запрещении внешним аудиторам брать на себя исполнительные функции в течение трехлетнего периода в тех организациях, за которыми они осуществляли надзор⁷⁷. Выполнение нижеприведенной рекомендации повысит уровень подотчетности.

Рекомендация 12

Руководящим органам организаций системы Организации Объединенных Наций следует после консультаций с независимым комитетом по аудиту/надзору производить отбор внешнего аудитора из числа конкурентоспособных и заинтересованных высших контрольно-ревизионных учреждений (ВКРУ) на срок от четырех до шести лет без права немедленного возобновления этого срока. Кандидатуры должны проверяться вспомогательным комитетом руководящего/директивного органа на основе установленных критериев/требований, включая принципы ротации и географического представительства.

Е. Компетентность

138. В соответствии со стандартами МОВРУ внешние аудиторы должны отвечать соответствующим профессиональным сертификационным и квалификационным требованиям в сфере аудита и обладать другими профессиональными качествами для эффективного проведения аудиторских проверок⁷⁸. Все внешние аудиторы заявили, что они соблюдают это требование. Кроме того, многие из них признали, что они нанимают консультантов для обеспечения необходимых навыков и повышения качества аудита. В большинстве случаев существуют планы повышения уровня знаний, навыков и профессиональной квалификации внешних аудиторов.

139. Дополнительным требованием в Организации Объединенных Наций должно быть хорошее знание финансовой системы, применяемых принципов бухгалтерского учета и рабочих языков секретариатов организаций. К сожалению, как указали некоторые руководители, персонал, занимающийся проведением внешнего аудита, не всегда отвечает этому требованию.

Ф. Управление аудиторской деятельностью

140. Для определения приоритетов в аудиторской деятельности внешние аудиторы должны разрабатывать планы и графики аудита на основе оценки рисков. Все

⁷⁷ JIU/REP/2006/2, стр. 8.

⁷⁸ "General standards in government auditing and standards with ethical significance" (ISSAI 200), paras 2.1 (c) and 2.33.

внешние аудиторы организаций системы Организации Объединенных Наций готовят такие планы и графики проведения аудиторских проверок на основе их собственной оценки рисков и их существенности. Некоторые ВКРУ в соответствии с требованиями международных стандартов аудита могут принимать во внимание систему управления рисками проверяемой организации там, где она существует, а также мнения и предложения руководящего/директивного органа, старшего руководства организации, внутренних аудиторов и в меньшей степени комитетов по аудиту/надзору.

141. В соответствии с передовой практикой во избежание ненужного дублирования и для оценки воздействия внутренних аудиторских проверок на соответствующие процедуры и деятельность в рамках аудита внешний аудитор при подготовке плана внешних аудиторских проверок должен быть ознакомлен с работой и планами внутреннего аудитора. Хотя во многих случаях обмен такими планами осуществляется, лишь одно из девяти ВКРУ указало, что оно в полной мере опирается на работу внутренних аудиторов, три опираются на такую работу в ограниченной мере или время от времени, а два никак не опираются на эту работу. **Вместе с тем некоторые внешние аудиторы уведомили Инспекторов в том, что они могут опираться на отчеты о внутреннем аудите только в том случае, когда они являются актуальными и имеют достаточно высокое качество. Инспекторы считают это предметом для обеспокоенности, на который соответствующим партнерам по аудиту следует обратить самое пристальное внимание.** Кроме того, как указывается в главе V ниже, комитетам по аудиту/надзору следует обеспечить координацию планов и работы по линии внутреннего и внешнего аудита.

142. Ротация назначений в случае ее неэффективной организации может создать проблему для проверяемой организации, а также как для старых, так и для новых внешних аудиторов. Без должных процедур передачи дел может пострадать преемственность в аудиторской деятельности. Обследование показало, что механизмы передачи дел имеют только 50% ВКРУ. В одном случае было сообщено, что четкие свидетельства хода выполнения рекомендаций, вынесенных прежним ВКРУ, отсутствовали. Инспекторы считают это серьезным недостатком. В свете процедур, согласованных ГВР, в условия контракта об аудите должны быть включены соответствующие положения; их несоблюдение должно рассматриваться как нарушение условий контракта. Кроме того, необходимо соблюдать требования механизмов передачи дел, установленные ГВР.

143. **Инспекторы считают, что руководящим/директивным органам организаций системы Организации Объединенных Наций следует ввести требование о подготовке соответствующих процедур/контрольных перечней, а старым и новым внешним аудиторам следует вменить в обязанность придерживаться их и подписывать соглашение о передаче дел для обеспечения преемственности в аудиторской деятельности в соответствии со стандартами МОВРУ⁷⁹.**

144. Согласно данным, приведенным в соответствующем докладе ОИГ, ВПП является единственной организацией системы Организации Объединенных Наций, успешно перешедшей на МСУГС⁸⁰. Переход на МСУГС к первоначально заплани-

⁷⁹ INTOSAI, "Audit of international institutions: guidance for supreme audit institutions (SAIs)" (Oslo, 2004), pp. 23-24.

⁸⁰ "Готовность организаций системы Организации Объединенных Наций к переходу на

рованной дате (2010 год) обеспечили восемь организаций (ИКАО, ИМО, МСЭ, ПАОЗ, ЮНЕСКО, ЮНИДО, ВОИС, ВМО)⁸¹, а соблюдение ими этих стандартов будет оценено внешними аудиторами в ходе 2011 года. Для перехода на МСУГС требуются дополнительные затраты времени и усилий со стороны персонала каждой организации и внешних аудиторов, которые играют значительную роль в проверке соответствия финансовых ведомостей этим стандартам. **Инспекторы вновь заявляют о необходимости налаживания и поддержания двустороннего диалога между проверяемой организацией и ее внешним(ими) аудитором(ами) по вопросу о переходе на МСУГС для содействия обеспечению того, чтобы как внешние, так и внутренние аудиторы получили глубокое представление о новой системе и ее воздействии на контрольные процедуры, поскольку применение МСУГС потребует перехода на бухгалтерский учет по методу начисления**⁸².

G. Ресурсы для аудита

145. Организации системы Организации Объединенных Наций финансируются главным образом за счет взносов государств-членов. ВПС, МСЭ и ВОИС не выплачивают вознаграждение за аудит, но покрывают путевые расходы и суточные в расчете на день работы/выполнение аудиторского задания аудитором.

146. Организации системы Организации Объединенных Наций должны выделять для аудита достаточные ресурсы, оказывать содействие внешним аудиторам в должном выполнении их обязанностей и покрывать полную стоимость аудита с учетом условий заявок кандидатов. Одно ВКРУ выразило неудовлетворение по поводу таких ресурсов/содействия. Другие ВКРУ могут требовать покрытия не полных затрат на аудит, а только прямых расходов. В этом случае любые дополнительные расходы, понесенные ВКРУ, должны раскрываться. Вместе с тем в 60% сообщенных случаев руководящему/директивному органу проверяемых организаций известны полные затраты на аудит.

147. Объем ресурсов, выделяемых для аудита в каждой организации, зависит от масштабов и сложности операций. В организациях, ответивших на анкету ОИГ, число дней в расчете на год, требуемых для завершения аудиторской проверки, варьировалось от 170 до 1 013, а годовой бюджет для внешнего аудита в 2009 году колебался от 187 000 долл. США (в ВМО) до 487 500 долл. США (в МОТ). В Организации Объединенных Наций бюджет КР и его секретариата в 2009 году составлял 10 337 550 долл. США⁸³. За последние пять лет в связи с переходом с двухгодичных аудиторских проверок по Стандартам учета системы Организации Объединенных Наций на ежегодные аудиторские проверки по МСУГС и соответствующим увеличением рабочей нагрузки бюджет для внешнего аудита в ВПП и ВМО вырос.

148. Для оценки достаточности ресурсов для внешнего аудита комитет по аудиту, где он существует, должен проводить обзор бюджетных потребностей до утвер-

международные стандарты учета в государственном секторе (МСУГС)" (JIU/REP/2010/6), пункт 161.

⁸¹ Там же, пункт 162.

⁸² Там же, стр. 63, передовой метод 14.

⁸³ Предлагаемый бюджет по программам на двухгодичный период 2010–2011 годов (A/64/6 (Sect. 1)), таблица 1.11.

ждения бюджета руководящим/директивным органом с учетом того, что внешний аудитор должен быть подотчетным в вопросах проведения необходимой аудиторской работы в соответствии с признанными профессиональными стандартами, установленными МОВРУ и МФБ. На практике в 40% представивших соответствующую информацию организаций обсуждение бюджета не проводилось. При этом комитеты по аудиту/надзору и руководящие/директивные органы были задействованы лишь соответственно в 10% и 30% организаций.

Диаграмма 10
Рассмотрение бюджетных ассигнований на внешний аудит



149. Инспекторы подтверждают рекомендацию 3 б) доклада ОИГ о пробелах с точки зрения надзора, а именно "руководящим органам следует принять решение о том, чтобы информация о предлагаемых гонорарах и условиях привлечения внешних ревизоров представлялась соответствующему руководящему органу через внешний надзорный совет [комитет по аудиту] каждой организации"⁸⁴.

Н. Доведение результатов

150. Все внешние аудиторы организаций системы Организации Объединенных Наций доводят результаты аудита в письменной форме в докладе руководящему/директивному органу и впоследствии получают приглашение вынести на рассмотрение свои аудиторские отчеты в соответствующих органах и ответить на вопросы.

151. Перед представлением своих докладов руководящим/директивным органам внешние аудиторы направляют проекты докладов руководству организации и, в случае необходимости, комитету по аудиту/надзору на предмет представления замечаний. 80% ВКРУ, охваченных обследованием, сообщили о том, что они получают замечания от руководства организаций, а 10% – замечания от комитета по аудиту/надзору.

152. Отчетность представляется руководящему/директивному органу на ежегодной (50%) или двухгодичной (50%) основе в соответствии с двухгодичным бюджетным циклом. Отсутствие официальной отчетности в "небюджетные" годы может представлять собой недостаток, снижающий эффективность внешнего аудита.

⁸⁴ JIU/REP/2006/2, стр. 8.

В любом случае переход на МСУГС потребует представления ежегодной отчетности во всех организациях.

153. Содержание аудиторской отчетности варьируется от организации к организации. Аудиторское заключение представляется и вопросы контроля обсуждаются во всех случаях в соответствии с требованиями. Как правило, представляются результаты аудита и информация о выполнении рекомендаций. Соответствующая информация по вопросам аудиторской деятельности, мошенничества, управления и рисков представляется в меньшей степени.

154. Более половины ВКРУ ответили, что их отчеты/доклады являются доступными только в интранете организации. Они не уверены в том, следует ли публично распространять закрытую и конфиденциальную информацию и в какой степени. **Инспекторы считают, что все доклады о внешнем аудите, представляемые руководящему/директивному органу, в целях повышения степени прозрачности и подотчетности должны быть доступными на вебсайте организации; здесь может предусматриваться ряд исключений, связанных с закрытой и конфиденциальной информацией.**

155. При представлении заключений по финансовой отчетности проверяемых организаций за последние пять лет внешние аудиторы в ряде случаев выносили заключения с оговорками.

156. Некоторые внешние аудиторы указали, что они были ограничены во времени при подготовке их отчетов/докладов, поскольку им отводился очень короткий срок после получения финансовых ведомостей. В МАГАТЭ, например, ВКРУ имело для этого менее одного месяца.

Рекомендация 13

В целях повышения уровня подотчетности и прозрачности руководящим/директивным органам следует установить требование, в соответствии с которым финансовые ведомости должны составляться в окончательном виде не позднее чем через три месяца после окончания финансового периода, с тем чтобы позволить внешнему аудитору представить свой доклад сначала комитету по аудиту/надзору, а затем, не позднее чем через шесть месяцев после окончания финансового периода, руководящему/директивному органу и обеспечить его опубликование на вебсайте организации.

I. Оценка качества функции внешнего аудита

157. В соответствии со стандартами аудита МОВРУ⁸⁵ ВКРУ должны иметь соответствующую систему гарантий качества, предусматривающую шаги и методы, которых должны придерживаться аудиторы ВКРУ для обеспечения аудиторских проверок хорошего качества.

158. Обзоры гарантий качества составляют часть общей системы гарантий качества. Все ВКРУ сообщили о проведении самооценок и о проверках в рамках внут-

⁸⁵ INTOSAI, *Code of Ethics and Auditing Standards* (Stockholm, Auditing Standards Committee, n.d.), paras. 2.1.26–2.1.35.

ренных или внешних экспертных перекрестных обзоров. Члены КР указали, что они проводят взаимные экспертные обзоры соответствующих проектов служебных писем/отчетов, которые также время от времени являются предметом экспертного обзора со стороны штаб-квартир проверяемых организаций. В МАГАТЭ, Панамериканской организации здравоохранения (ПАОЗ), ВПП и ВМО запрашиваются мнения и замечания проверяемых организаций. В случае КР процедуры обеспечения гарантий качества носят как внутренний, так и внешний характер. Внутренняя оценка качества подразумевает обзор работы, проделанной на разных уровнях, а также коллегиальные экспертные обзоры среди членов комиссии. Внешние обзоры качества в основном касаются соблюдения требований международного стандарта контроля качества 1, включая основанные на оценках рисков обзоры до и после представления отчетов.

159. Организация Объединенных Наций пока не установила никаких требований, касающихся оценки аудиторских проверок и результативности работы внешних аудиторов, срок полномочий которых истекает. Каждое ВКРУ само решает, как действовать в этом вопросе. Поэтому для Инспекторов не до конца ясно, оценивается ли работа внешних аудиторов организаций системы Организации Объединенных Наций, в частности по окончании срока их полномочий, по какой процедуре и когда. **Как минимум, эффективность работы внешнего аудитора должна в официальном порядке оцениваться в конце срока его полномочий на тот случай, если в будущем он становится кандидатом на ту же позицию (см. рекомендацию 12). Инспекторы считают это пробелом в функции внешнего аудита в организациях системы Организации Объединенных Наций, который должны устранить руководящие/директивные органы.**

Ж. Последующие меры в связи с рекомендациями внешнего аудита

160. В соответствии с практикой МОВРУ ВКРУ должны "иметь свою собственную внутреннюю систему контроля для обеспечения того, чтобы проходящие аудиторскую проверку органы обращали должное внимание на их замечания и рекомендации"⁸⁶. Кроме того, в соответствии с передовой практикой ВКРУ должны отчитываться о выполнении рекомендаций аудита перед руководящими/директивными органами и, в случае необходимости, перед комитетами по аудиту/надзору⁸⁷.

161. Все ВКРУ сообщили о том, что они имеют контрольную систему. Однако эффективность этой системы варьируется в зависимости от использования ручного режима или электронных баз данных. Частотность мониторинга также варьируется; в основном используется ежегодный цикл (44%) или полугодовой цикл (33%) в соответствии с требованиями отчетности. В большинстве случаев ход выполнения рекомендаций контролируется в ходе новых аудиторских проверок.

162. Последующие меры в связи с рекомендациями аудиторов обычно принимаются внешним аудитором, но в некоторых случаях это делается Управлением Контролера (ВОЗ) или внутренними аудиторами (ИКАО). Контролировать последующие меры могут также комитеты по аудиту/надзору и по вопросам управления, как это делается в ИКАО, МОТ, ВПП и ВМО. В Организации Объединенных На-

⁸⁶ INTOSAI, "Guidelines and good practices related to SAI independence" (ISSAI 11), principle 7.

⁸⁷ Ibid.

ций КР выразила обеспокоенность по поводу низкого показателя выполнения рекомендаций, и Комитет по вопросам управления обещал предпринять согласованные усилия для того, чтобы подчеркнуть необходимость выполнения рекомендаций и их мониторинга, как это было отмечено НККР (A/64/288, пункты 13 и 14).

163. В МСЭ и ВОИС доклады о выполнении рекомендаций представляются руководящему/директивному органу⁸⁸. Такая отчетность не содержит информации о решениях руководства относительно невыполненных рекомендаций, имеющих важное значение/относящихся к зонам высокого риска.

164. Инспекторы обеспокоены низким показателем выполнения рекомендаций аудита в некоторых организациях и считают, что ежегодная отчетность перед руководящими/директивными органами может обеспечить более высокую эффективность и подотчетность, в частности применительно к рекомендациям, относящимся к зонам высокого риска, и в контексте перехода на МСУГС.

К. Применение принципа единого аудита

165. Принцип единого аудита призван обеспечить эффективность с точки зрения затрат, поскольку он предусматривает проведение одного аудита вместо многочисленных аудиторских проверок отдельных программ⁸⁹. В связи с финансовым положением 7.6 Организации Объединенных Наций, в котором предусматривается, что КР несет исключительную ответственность за проведение внешней ревизии, ГВР в ряде случаев занимала официальную позицию по этому вопросу и много раз направляла письма Генеральному секретарю в качестве Председателя Административного комитета по координации (АКК, в настоящее время – Координационный совет руководителей системы Организации Объединенных Наций). В своем первом письме от января 1993 года Председатель Группы указал, что в случае необходимости проведения особых проверок/ревизий директивный орган должен обращаться к назначенному внешнему аудитору с просьбой об их проведении и представлении соответствующей отчетности. Выполнение любой такой просьбы может быть сопряжено с дополнительными расходами.

166. Впоследствии Генеральный секретарь направил АКК письмо на предмет изучения этого вопроса и представил соответствующее заявление АКК Генеральной Ассамблее в своем докладе о независимых аудиторских проверках и обзорах управленческих аспектов деятельности системы Организации Объединенных Наций (A/48/587), предложив в нем одобрить мнения и рекомендации Группы, поддержанные АКК (пункт 4). АКК заявил, что он возражает против проведения независимых аудиторских проверок использования средств на отдельные виды деятельности, но признал при этом, что при проведении внешних обзоров управленческих аспектов деятельности желательно проявлять определенную гибкость

⁸⁸ В ВОИС отчетность о выполнении всех рекомендаций надзорных органов представляется руководителем службы внутреннего аудита/надзора и Комитетом по аудиту организации ее Генеральной ассамблее и Генеральному директору.

⁸⁹ Принцип единого аудита был первоначально принят в Соединенных Штатах Америки. Однако в системе, применяемой Соединенными Штатами, все еще остается путаница в определении этого принципа. Кроме того, в некоторых случаях целесообразно обращаться с просьбами о проведении отдельных оценок высокорисковых, сложных и/или дорогостоящих проектов или программ.

(A/48/587, приложение, пункты 7–8). Генеральная Ассамблея в своей резолюции 49/216 от декабря 1994 года приняла к сведению этот доклад.

167. В этом же году Организация Объединенных Наций и Европейская комиссия подписали соглашение в целях выполнения юридических требований Комиссии, с тем чтобы Организации Объединенных Наций на условиях применения клаузулы о контроле могли выделяться средства на операции, осуществляемые Организацией Объединенных Наций и финансируемые или софинансируемые Европейской комиссией. Соглашением предусматривается, что "Европейские сообщества могут проводить, в том числе на месте, проверки, связанные с операциями, финансируемыми Европейскими сообществами"⁹⁰. Представители Европейской комиссии "будут получать доступ к месту осуществления проекта и/или штаб-квартире Секретариата Организации Объединенных Наций или соответствующей организации или программы", а сотрудники Организации Объединенных Наций "будут предоставлять всю соответствующую финансовую информацию и будут объяснять представителям Европейской комиссии с использованием соответствующих конкретных примеров, как обеспечивается управление счетами и соблюдение процедур для целей прозрачности и точности ведения счетов и противодействия нецелевому использованию средств и мошенничеству"⁹¹. Соглашением предусматривается также, что Организация Объединенных Наций "по мере необходимости будет передавать эти просьбы Комиссии ревизоров Организации Объединенных Наций на предмет реагирования"⁹².

168. В 2001 году Председатель Группы вновь направил Генеральному секретарю письмо, указывающее на то, что решение по вопросу о принципе единого аудита должно приниматься директивными органами по согласованию с их внешними аудиторами, и содержащее предложение о создании механизма независимого консультирования по любым просьбам о проведении аудита третьими сторонами. Затем, в 2002 году, в письме на имя Контролера Организации Объединенных Наций Председатель Группы заявил, что Группа не поддерживает идею включения каких-либо положений в соглашения об аудите, в которых не участвуют внешние аудиторы, и отметил намерение Генерального секретаря рассмотреть вопрос о предлагаемом механизме независимого консультирования.

169. В 2003 году Секретариат Организации Объединенных Наций и Европейская комиссия в интересах формирования "партнерства для содействия достижению целей развития, сформулированных в Декларации тысячелетия"⁹³ подписали Рамочное соглашение по финансовым и административным вопросам (РСФАВ), в приложении к которому содержатся вышеупомянутые финансовые клаузулы и в котором предусматриваются дальнейшие установки по проведению "проверок". Таким образом, Комиссия может проводить "на местах сквозные проверки [системы] с соответствующими конкретными примерами" и запрашивать информацию и разъяснения, "включая проверку основополагающих документов". Просьбы о предоставлении копий документов должны рассматриваться руководством Орга-

⁹⁰ См. Financial and Administrative Framework Agreement between the European Community, represented by the Commission of the European Communities and the United Nations (FAFA) (2003), annex, p. 14.

⁹¹ Ibid., p. 15.

⁹² Ibid.

⁹³ Ibid, preamble, p. 1.

низации Объединенных Наций в индивидуальном порядке по согласованию с внешними аудиторами "по мере необходимости"⁹⁴.

170. В 2005 году Сеть Организации Объединенных Наций по финансовым и бюджетным вопросам согласилась с просьбой КСР/Комитета высокого уровня по вопросам управления поддержать принцип единого аудита и предусмотреть, чтобы директивные органы обращались к назначенному внешнему аудиту с просьбами о проведении особых проверок и о предоставлении им отдельных отчетов об их результатах⁹⁵.

171. Внутренние и внешние аудиторы, с которыми были проведены беседы/которые были охвачены обследованием, указали, что за последние пять лет такие организации, как ФАО, МАГАТЭ, ИКАО, МОТ, Организация Объединенных Наций, ПРООН, БАПОР, ЮНОПС, ЮНФПА, ЮНЕСКО, ЮНИДО, ЮНИСЕФ и ВПС, получали от доноров просьбы о проведении специальных аудиторских проверок (55%), о получении доступа к бухгалтерской документации/ее проверке (40%) и о проведении односторонних аудиторских проверок (5%). Когда эти просьбы принимаются, их выполнение обеспечивается за счет имеющихся ресурсов, т.е. бюджетов конкретных проектов, или дополнительных платежей. Наибольшее число просьб о предоставлении доступа к бухгалтерской документации/ее проверке и о проведении специальных аудитов поступили соответственно в ФАО и МОТ. Однако руководитель Управления внутреннего аудита, инспекции и управленческого контроля ФАО заявил, что за исключением случаев, охваченных соглашением РСФВ, ФАО строго применяет принцип единого аудита.

172. В ЮНФПА Европейская комиссия в 2008–2009 годах провела проверки в восьми страновых отделениях. Директор Отдела служб надзора в своем ежегодном докладе заявил, что эти миссии по проверке, проводимые Европейской комиссией, могут вступать в конфликт с "принципом единого аудита", и рекомендовал Контролеру Организации Объединенных Наций оказать содействие в проведении встречи с участием всех заинтересованных сторон, в частности Европейской палаты аудиторов и ГВР, в целях достижения окончательной договоренности о путях решения этого вопроса⁹⁶. Инспекторы были проинформированы о том, что ГВР официально возражает против проведения аудиторских проверок Организации Объединенных Наций третьими сторонами по просьбе учреждений-доноров. Группа считает, что миссии по проверке, организуемые по линии РСФВ, по сути представляют собой аудиторские проверки и в случае проведения этих миссий принцип единого аудита будет нарушен. ГВР систематически предлагала предоставить любые дополнительные гарантии, которые могут потребоваться учреждениям-донорам. В силу многолетнего характера этого спора ГВР получила основания для обращения в МОВРУ. Инспекторы были проинформированы также, что этот вопрос обсуждался на совещании МОВРУ в Южной Африке в ноябре 2010 года.

173. Как было указано Группой, уважение принципа единого аудита имеет фундаментальное значение для недопущения дублирования усилий, сведения к минимуму сбоев и издержек для всех сторон и случаев вынесения коллидирующих рекомендаций, которые могут привести ко всеобщей путанице и неправильному пониманию характера деятельности Организации Объединенных Наций. Несоблю-

⁹⁴ Ibid., annex, pp. 15 and 16.

⁹⁵ СЕВ/2005/HLСМ/R.20.

⁹⁶ DP/FPA/2010/20, пункты 46–47; DP/FPA/2009/5, пункт 52.

дение принципа единого аудита может привести к ряду нежелательных последствий, в число которых входят: сложность проведения проверок использования средств на отдельные виды деятельности в отрыве от ревизии счетов и систем контроля в целом; трудности с выделением информации по отдельным видам деятельности и конфиденциальной информации по другим видам деятельности; возможность возникновения ложного представления о системе бухгалтерского учета в целом, что может быть обусловлено проверкой какой-либо одной области деятельности; и неэффективность специальных ревизий в отношении использования ресурсов, особенно в тех случаях, когда речь идет о видах деятельности, которые в значительной степени аналогичны по своему характеру (A/48/587, пункт 3).

174. По мнению Инспекторов, руководящим/директивным органам организаций системы Организации Объединенных Наций следует в этом контексте подтвердить, что они опираются на работу внутренних и внешних аудиторов.

175. Инспекторы установили, что рассмотрением таких просьб в большинстве случаев занимаются не внешние аудиторы, как это предлагалось, а Контролер или руководитель службы внутреннего аудита/надзора или даже исполнительные главы. **По мнению Инспекторов, проверка равнозначна аудиту. Таким образом, любые рекомендации, вытекающие из таких проверок, не должны рассматриваться проверяемой организацией, поскольку в противном случае это было бы нарушением принципа единого аудита.**

176. Исходя из этого Инспекторы считают, что для соблюдения принципа единого аудита и обеспечения его последовательного применения в рамках всей системы государства-члены должны информироваться о всех просьбах относительно проведения проверок/аудита, поступающих от любых доноров и/или государств-членов, и должны предложить общий курс действий при их рассмотрении. Кроме того, для усиления контроля и соблюдения требований комитета по аудиту/обзору, в случае необходимости, должны контролировать применение принципа единого аудита в каждой организации и отчитываться по этому вопросу перед руководящими/директивными органами.

Рекомендация 14

Руководящим/директивным органам организаций системы Организации Объединенных Наций следует поручить исполнительным главам каждой организации информировать их после проведения консультаций с комитетами по аудиту/надзору и внешними аудиторами о всех просьбах относительно проведения аудита/проверки третьими сторонами.

IV. Комитеты по аудиту/надзору

A. Определение

Комитет по аудиту является независимым консультативным экспертным органом, учреждаемым в целях, в частности, проведения обзора процесса бухгалтерского учета и финансовой отчетности, системы внутреннего контроля, процессов оценки рисков и аудита, а также процесса контроля за соблюдением финансовых правил и положений и кодекса поведения. В этом качестве комитеты по аудиту составляют часть структуры управления организации и являются предпосылкой добросовестного управления⁹⁷.

177. В системе Организации Объединенных Наций роль комитетов по аудиту/надзору заключается в оказании содействия руководящим/директивным органам и исполнительным главам в выполнении их надзорных и руководящих функций. Им отводится консультативная роль. ОИГ в своем докладе, посвященном пробелам с точки зрения надзора, предложила модель внешних надзорных комитетов для организаций системы Организации Объединенных Наций, которые осуществляют надзор за эффективностью работы внешнего аудитора и всех функциональных звеньев, отвечающих за внутренний надзор, а не только за внутренний аудит⁹⁸.

B. Общее состояние дел

178. Комитеты по аудиту/надзору являются довольно новым явлением в организациях системы Организации Объединенных Наций: первые из них были созданы в 1984 году в ВПП, а затем, в 2002 году – в ЮНЕСКО и ЮНФПА. На момент выпуска доклада ОИГ, посвященного пробелам с точки зрения надзора, они существовали в Секретариате Организации Объединенных Наций, ее фондах и программах и в половине специализированных учреждений. Спустя четыре года, несмотря на значительный прогресс, достигнутый в деле создания таких комитетов в ИКАО, МОТ, БАПОР и ВОЗ, сегодня независимые комитеты по аудиту/надзору все еще отсутствуют в МАГАТЭ, ИМО, МСЭ, УВКБ, ЮНИДО, БАПОР, ЮНВТО и ВПС⁹⁹. В ходе бесед Инспекторам было сообщено о том, что в МАГАТЭ, ИМО и ЮНИДО этот вопрос был вынесен на рассмотрение в руководящие/директивные органы, которые сочли, что необходимость в учреждении такого комитета отсутствует. **В соответствии с положениями доклада ОИГ, посвященного пробелам с точки зрения надзора, Инспекторы подтверждают необходимость создания независимого комитета по аудиту/надзору там, где его еще нет, для обеспечения последовательности и согласованности практики аудита/надзора.**

⁹⁷ Определение, представленное ОИГ.

⁹⁸ JIU/REP/2006/2, пункты 20–24, рекомендация 1.

⁹⁹ В состав комитетов по аудиту/надзору в УВКБ, БАПОР и ВПС входят представители самих этих организаций.

179. С точки зрения сферы охвата изменения были более значительными. Помимо уже существовавших надзорных комитетов в ЮНЕСКО и УВКБ, вновь созданные комитеты в МОТ и ВОЗ являются комитетами по надзору; в ВОИС ревизионный комитет был переименован в надзорный комитет. Все остальные такие органы являются независимыми комитетами по аудиту (в Организации Объединенных Наций, ПРООН, ЮНФПА, ЮНИСЕФ, ЮНОПС, ВПП, ФАО и ВМО) и, за некоторыми исключениями, занимаются в основном вопросами внутреннего аудита. В ФАО функции надзора разделены между Финансовым комитетом и Ревизионным комитетом.

180. И наконец, существенные изменения претерпел состав комитетов по аудиту/надзору. Ранее большинство из этих комитетов состояли преимущественно из внутренних членов или имели смешанный состав, т.е. внутренних/внешних членов; лишь немногие из них (например, в ЮНЕСКО, ВМО и ВОИС) имели полностью внешний и независимый членский состав. Сегодня практически все такие комитеты состоят из внешних членов.

С. Цель, полномочия и ответственность

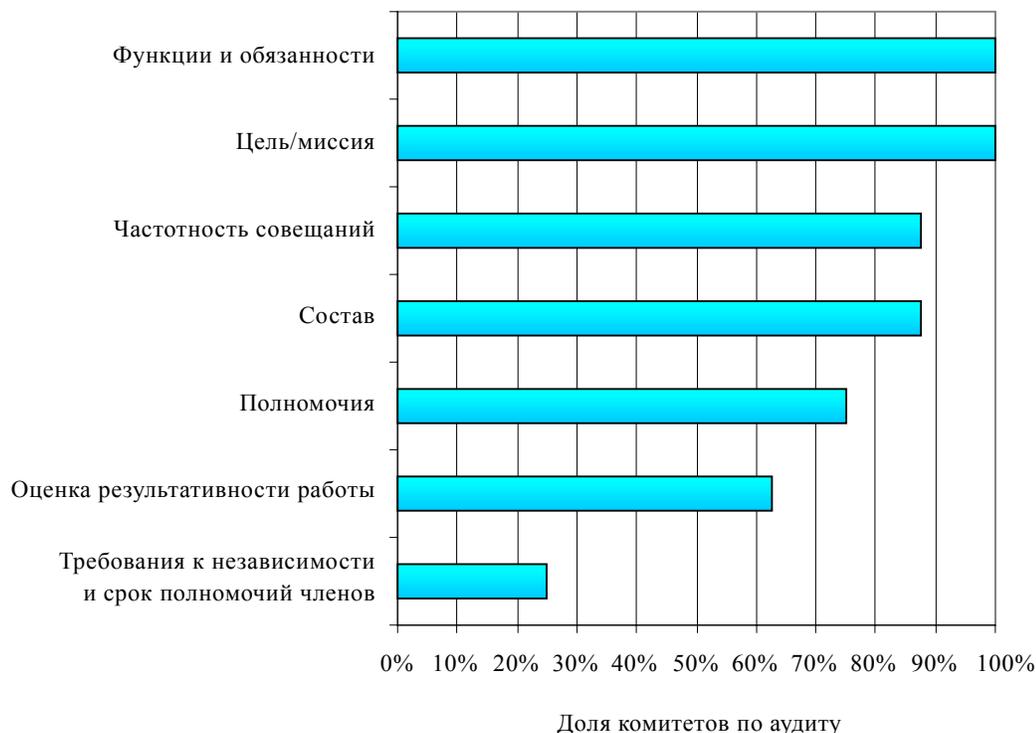
181. ИВР разработал типовой устав Комитета по аудиту¹⁰⁰, отражающий цель, полномочия, состав, порядок проведения совещаний и распределение ответственности по областям (финансовые ведомости, внутренний контроль, внутренний аудит, внешний аудит, соблюдение требований, отчетность и др.). ПСВР подготовили заявление с изложением позиции¹⁰¹ о принципах деятельности комитета по аудиту и передовой практике, которые соответствуют типовому уставу ИВР и учитывают специфические условия организаций системы Организации Объединенных Наций. **Инспекторы убеждены в том, что ПСВР будут и далее регулярно обновлять вышеупомянутое заявление по согласованию с комитетами по аудиту/надзору Организации Объединенных Наций.**

182. Вместе с тем Инспекторы отмечают, что не все организации руководствуются типовым уставом ИВР или принципиальным заявлением ПСВР. Во-первых, хотя все комитеты по аудиту/надзору, с которыми проводились беседы/которые участвовали в обследовании, имеют устав или круг ведения комитета по аудиту/надзору и в них обязательно отражаются функции и обязанности, в уставе не всегда предусматривается частотность проведения совещаний и членский состав или требования к компетентности и еще реже – требования относительно независимости, срока полномочий и оценки результативности работы, конфликтов интересов их членов, о чем говорится ниже.

¹⁰⁰ Пересмотрен 6 мая 2009 года.

¹⁰¹ Комитет по аудиту в органах Организации Объединенных Наций и многосторонних учреждениях, заявление с изложением позиции ПСВР, сентябрь 2008 года.

Диаграмма 11
Содержание уставов/кругов ведения комитетов по аудиту/надзору¹⁰²

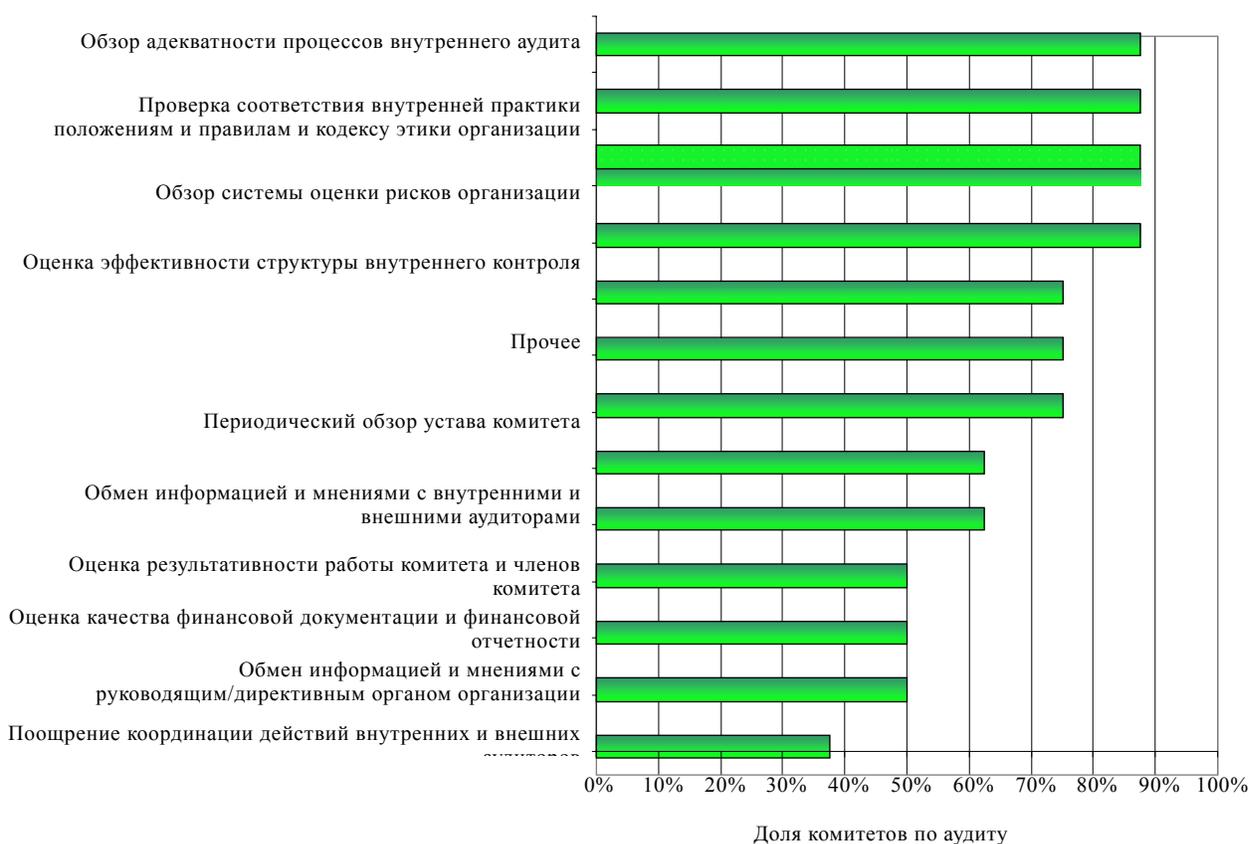


183. Во-вторых, обзор выборки уставов комитетов по аудиту/надзору показал, что, помимо отличий по содержанию от предложенного типового устава, для них характерны различия прежде всего в части обязанностей, сферы охвата и полномочий.

184. Обязанности комитетов по аудиту/надзору в организациях системы Организации Объединенных Наций, участвовавших в обследовании, показаны на диаграмме 12. В числе задач, которые на них чаще всего возлагаются, были отмечены: обзор адекватности систем внутреннего аудита и оценки рисков организации, оценка структуры внутреннего контроля и соблюдения правил и кодекса этики; обмен информацией и мнениями с внутренними и внешними аудиторами. Как это не удивительно, оценка качества финансовой документации, политики бухгалтерского учета и финансовых ведомостей не фигурирует в числе основных задач; еще меньше внимания уделяется обзору адекватности внешнего аудита или поощрению координации действий внутренних и внешних аудиторов. **По мнению Инспекторов, эти задачи должны найти соответствующее отражение в ФПП.**

¹⁰² Все данные в настоящей главе основываются на ответах комитетов по аудиту/надзору в рамках проводившегося обследования; это составляет 53% организаций, участвующих в ОИГ.

Диаграмма 12
Основные обязанности комитетов



185. Примечательно, что большинство комитетов по аудиту/надзору в организациях системы Организации Объединенных Наций вообще не обладают или практически не обладают компетенцией по отношению к внешним аудиторам. Из охваченных обзором кругов ведения комитетов передовая практика была выявлена в ИКАО и ЮНФПА, где предусматривается оценка результативности и эффективности работы как внутренних, так и внешних аудиторов и обзор их вознаграждения/бюджета. В то же время в круге ведения комитетов по аудиту/надзору МОТ, ЮНЕСКО и ВОИС не предусматривается никакого официального обзора результативности работы внешних аудиторов¹⁰³. Не делается этого и НККР в Организации Объединенных Наций. В связи с этим Инспекторы были уведомлены о том, что первый проект круга ведения НККР содержал положения о надзоре за работой внешних аудиторов, но против этого выступила ГВР, которая усмотрела в этом угрозу для своей независимости. В результате этого в окончательном круге ведения внимание было прямо сосредоточено на работе УСВН, хотя в одном из общих положений указанного круга ведения указывается, что Комитет консультирует Генеральную Ассамблею по вопросам, касающимся сферы охвата, результатов и эф-

¹⁰³ ВМО сообщила ОИГ, что она рассмотрит вопрос о результативности работы внешнего аудитора в соответствии с поступившей просьбой на совещании своего Ревизионного комитета (октябрь 2010 года).

фективности ревизии, а также выполнения других надзорных функций¹⁰⁴, что косвенно охватывает работу КР.

186. Инспекторы отмечают, что в состав комитета входят независимые внешние эксперты, назначаемые руководящим/директивным органом и непосредственно подотчетные государствам-членам. Возникает вопрос о том, кто будет проводить аудит аудиторов? **Исходя из этого Инспекторы считают, что круг ведения НККР следует пересмотреть, с тем чтобы прямо распространить его консультативную роль на работу КР и охватить другие обычные и очень важные функции комитета по аудиту/надзору.** В связи с этим Инспекторы отмечают, что резолюцией 61/275 Генеральной Ассамблеи предусматривается пересмотр круга ведения НККР на ее шестьдесят пятой сессии, и призывают государства-члены воспользоваться этой возможностью для соответствующего расширения мандата Комитета. В своем докладе за 2009/10 год НККР, в частности, предложил внести некоторые поправки в свой круг ведения (A/65/329, приложение II). Однако это предложение не содержит призыв к расширению роли НККР в части контроля за работой внешних аудиторов. Инспекторы были проинформированы о том, что НККР имеет экспертный опыт и будет способен выполнять по отношению к внешним аудиторам определенные функции, которые обычно возлагаются на комитеты по аудиту, если Генеральная Ассамблея пожелает поручить НККР выполнять такие функции.

187. Основные обязанности комитетов по аудиту/надзору были особо выделены также в результатах сравнительного обследования¹⁰⁵ практики комитетов по аудиту, представленных на сороковом совещании ПСВР; функции, которые рекомендовалось укрепить, включают в себя, в частности, оценку результатов работы внешнего аудитора.

Рекомендация 15

В целях повышения уровня подотчетности, усиления контроля и соблюдения требований руководящим органам следует пересмотреть мандаты органов по аудиту/надзору для включения в них функций обзора результативности работы как внутренних, так и внешних аудиторов, а также других обязанностей, в том числе касающихся руководства и управления рисками.

188. В соответствии с передовой практикой, которой предусматривается четкое определение в круге ведения или уставе характера взаимоотношений комитета по аудиту с внутренними и внешними аудиторами, Инспекторы предлагают охватить мандатом комитета по аудиту/надзору обязанности, указанные в таблице 3¹⁰⁶.

¹⁰⁴ Резолюция 61/275 Генеральной Ассамблеи, приложение, стр. 4.

¹⁰⁵ Survey results of the Conformity with Generally Accepted Audit Committee Principles and some Identified Good Practices for United Nations entities and other similar multilateral institutions, fortieth RIAS meeting, October 2009.

¹⁰⁶ IIA Model Committee Charter, revised 6 May 2009; PricewaterhouseCoopers, Audit Committees Effectiveness – What Works Best (IIA Research Foundation, 2005).

Таблица 3
Предлагаемые обязанности комитета по аудиту/надзору

Обязанности комитета по аудиту/надзору	Внутренний аудит	Внешний аудит
Обзор хартии внутреннего аудита, деятельности, штатного укомплектования, других необходимых ресурсов и организационной структуры	X	–
Обзор планов аудита и внесение предложений по их изменению	X	Обзор исключительно сферы охвата и подхода
Обзор и одобрение в применимых случаях статуса назначения, замены, увольнения и вознаграждения	X	X
Обзор результативности предоставленных аудиторских услуг	X	X
Обзор эффективности функции аудита	X	X
Регулярное проведение совещаний для закрытого обсуждения вопросов	X	X
Обзор координации действий внутренних и внешних аудиторов	X	X
Обзор препятствий для либо оперативной, либо функциональной независимости аудиторов и консультирование по этим вопросам	X	X

189. В связи с этим было отмечено различие между полномочиями НККР (по отношению к УСВН и таким фондам и программам, охватываемым УСВН, как Конференция Организации Объединенных Наций по торговле и развитию (ЮНКТАД), ЮНЕП, Управление Организации Объединенных Наций по наркотикам и преступности (ЮНОДК), УВКБ и Управление Верховного комиссара Организации Объединенных Наций по правам человека) и полномочиями КР (по отношению к Организации Объединенных Наций и таким другим фондам и программам, как ПРООН, ЮНФПА, ЮНИСЕФ и ЮНОПС). Аналогичным образом, в соответствии с передовой практикой круг ведения всех комитетов по аудиту следует регулярно пересматривать для обеспечения включения в них всех требуемых элементов и по мере необходимости обновлять с одобрения руководящих/директивных органов. В настоящее время уставы/круги ведения комитетов по аудиту/надзору одобряются только исполнительным главой в ВПС, УВКБ, ЮНИСЕФ, ЮНФПА и ПРООН. Выполнение нижеследующей рекомендации повысит эффективность и результативность.

Рекомендация 16

Руководящим органам следует потребовать регулярного – как минимум раз в три года – пересмотра устава комитетов по аудиту/надзору и представления любых изменений на утверждение в руководящие органы.

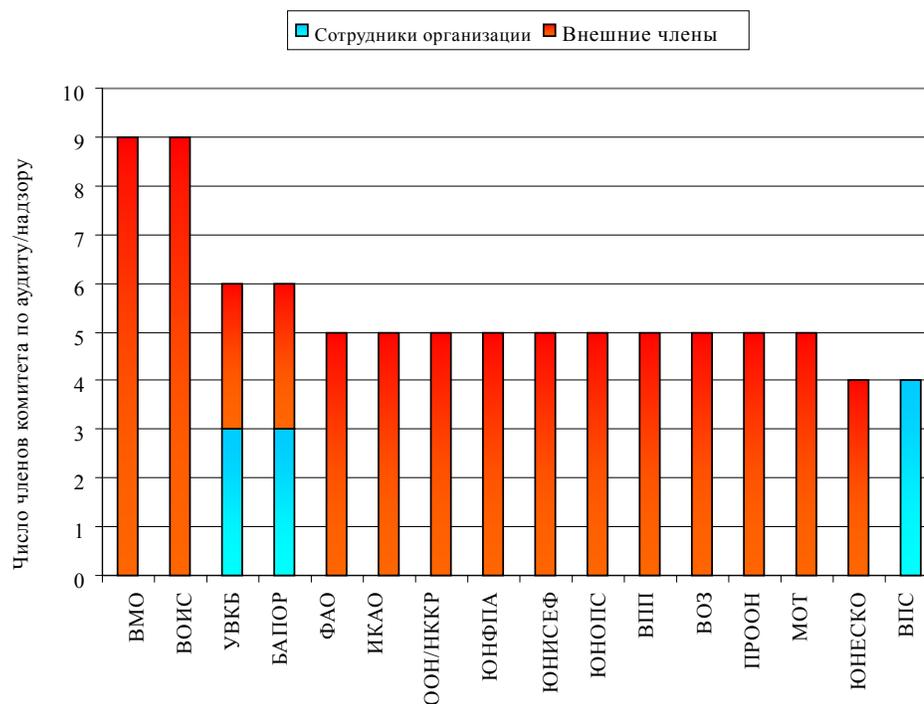
D. Состав

190. Что касается состава комитетов по аудиту/надзору, то опыт показывает, что весьма желательно иметь ограниченное число членов и что в составе этой группы следует обеспечивать определенное сочетание навыков и профессиональных знаний, включая опыт в сфере рационального управления, знание бухгалтерского учета и финансовой отчетности, внутреннего контроля, управления рисками, аудита, вопросов руководства и определенное знание самой организации и административных систем Организации Объединенных Наций. Как минимум один член комитета должен быть финансовым экспертом. Все эксперты-члены должны быть сторонними лицами и не иметь отношения к персоналу организации для обеспечения независимости, компетентности и объективности и должны проходить вводный курс и более глубокую подготовку по вопросам, касающимся операций организаций, с тем чтобы иметь возможность быстро обеспечить предоставление качественных услуг.

191. Как показано на диаграмме 13, фактический состав комитетов по аудиту/надзору в организациях системы Организации Объединенных Наций не в полной мере соответствует вышеуказанному принципу передовой практики. В количественном отношении членский состав может варьироваться от 3 до 9, например в ВОИС¹⁰⁷ и ВМО. В УВКБ и БАПОР в их состав входят половина внутренних и половина внешних членов, в ВМО представлены как государства-члены, так и внешние эксперты, а в ВПС Комитет состоит из руководителей организации. В состав комитета по аудиту УВКБ входят Контролер и Генеральный инспектор.

¹⁰⁷ Число членов в новом составе ревизионного комитета ВОИС с 2011 года было сокращено до семи.

Диаграмма 13
Членский состав комитетов по аудиту/надзору в организациях системы Организации Объединенных Наций



192. В число требований к членам комитетов по аудиту наряду с соответствующими навыками и опытом следует включить надлежащую географическую и гендерную представленность. Тем не менее соблюдение такого требования в некоторых из них, например в ВОИС, не обеспечивается (отсутствие гендерной сбалансированности – в составе только представители мужского пола).

193. Кандидаты в члены предлагаются либо руководящими/директивными органами, либо главой службы внутреннего аудита/надзора, председателями комитетов и/или руководством организации. В ЮНЕСКО и ВПП соответствующие предложения широко публикуются. Назначения одобряются главным образом исполнительными главами или руководящим/директивным органом. Выполнение ниже следующей рекомендации повысит уровень прозрачности и подотчетности.

Рекомендация 17

Руководящим/директивным органам следует избирать/назначать членов комитета по аудиту/надзору, число которых должно колебаться от пяти до семи, с должным учетом их профессиональной компетентности, принципов географического распределения и гендерной сбалансированности в целях отражения коллективных интересов директивных органов. Кандидаты должны проверяться комитетом, если только комитет по аудиту/надзору не является подкомитетом руководящих/директивных органов, для обеспечения соблюдения вышеуказанных требований, включая требования к независимости, до их назначения.

Е. Независимость

194. Как уже указывалось, независимость комитета по аудиту/надзору и его членов обеспечивается его уставом, внешним назначением всех его членов, а также их прямой подотчетностью руководящим/директивным органам в каждой организации. Вместе с тем в ряде организаций эти требования не всегда соблюдаются.

195. Кроме того, в соответствии с предложенным заявлением с изложением позиции ПСВР, для того чтобы члены комитета воспринимались как проявляющие объективность, срок их полномочий должен быть ограничен максимум шестью годами без права его возобновления или двумя четырехлетними сроками, они не должны быть бывшими сотрудниками организации и им должно быть запрещено получать какое-либо последующее назначение в организации в течение пяти лет. И наконец, на них должны распространяться такие же требования к раскрытию финансовой информации и конфликтов интересов, как и по отношению к внутренним и внешним аудиторам.

196. В ходе обзора было установлено, что предлагаемые стандарты соблюдают немногие организации. В настоящее время в большинстве организаций системы Организации Объединенных Наций срок полномочий варьируется от одного года до четырех лет с правом на одно возобновление этого срока. В ФАО, ЮНОПС, ВПС и ВМО срок полномочий не ограничен. В ВОЗ срок полномочий составляет четыре года без права продления. ПРООН и ЮНЕСКО исключили последующие назначения на должности в организации соответственно на два года и пять лет. ЮНИСЕФ установил срок полномочий в два года с правом одного возобновления. ЮНФПА и ВПП выступили с инициативой о регулярной ротации с установлением трехлетнего срока полномочий при наличии возможности одного продления и о такой процедуре найма, которая для обеспечения преемственности предусматривает поэтапную смену членского состава. В других организациях эти аспекты юридически не закреплены. Доклады комитетов по аудиту/надзору представляются непосредственно руководящим/директивным органам только в ИКАО, Организации Объединенных Наций, ПРООН и ВОИС, причем в большинстве случаев через исполнительного главу.

197. Хотя председатели всех комитетов по аудиту/надзору, обхваченных обследованием, оценили свою независимость на "удовлетворительно", по мнению Инспекторов, почти во всех организациях существующее положение нужно улучшить.

Ф. Ресурсы

198. В большинстве случаев члены комитетов по аудиту/надзору предоставляют услуги на безвозмездной основе, за исключением ЮНФПА, который выплачивает гонорар членам комитета. Обычно путевые расходы и суточные в связи с участием в совещаниях комитетов и других соответствующих совещаниях покрываются организациями, за исключением ИКАО, где такие расходы покрываются правительством соответствующего государства-члена. Бюджеты комитетов по аудиту/надзору в 2009 году колебались от 20 000 долл. США (ЮНЕСКО) до порядка 600 000 долл. США (Организация Объединенных Наций) (А/64/6 (Sect. 1), стр. 17).

199. Комитетам по аудиту/надзору оказывается секретариатская поддержка, главным образом со стороны службы внутреннего аудита, исполнительной канцелярии или администрации организации. **В связи с этим Инспекторы считают, что независимость комитета по аудиту/надзору обеспечивается в большей степени при поддержке со стороны сотрудников, отчитывающихся непосредственно перед председателем комитета по аудиту/надзору в межсессионный период.**

Г. Совещания

200. Для выполнения своего мандата комитет по аудиту/надзору должен на протяжении года проводить регулярные совещания, частотность которых должна определяться с учетом передовой практики и издержек/выгод, связанных с организацией таких совещаний. Продолжительность каждого совещания должна составлять как минимум два дня для более оптимального использования времени и ресурсов, и в ходе совещаний должны обсуждаться вопросы, стоящие на повестке дня комитета по аудиту. Необходимо предусмотреть обязательность участия всех членов, предпочтительно лично или в режиме теле/видеоконференции. В организациях системы Организации Объединенных Наций комитеты по аудиту проводят два-четыре совещания в год, каждое продолжительностью 1–5 дней, т.е. в зависимости от организации общая продолжительность совещаний составляет 2–20 дней в год. Решения, как правило, принимаются консенсусом. Простое большинство используется в ЮНИСЕФ в случае отсутствия консенсуса, а в ВПП оно является установленным требованием.

201. Все комитеты по аудиту/надзору, охваченные обследованием, обычно приглашают по отдельности представителей руководства организации, руководителя службы внутреннего аудита/надзора и в меньшей степени внешнего аудитора для участия в закрытых заседаниях и представления требуемой информации.

Н. Отчетность

202. В соответствии с передовой практикой комитет по аудиту/надзору должен готовить отчет после каждого совещания, а также годовой доклад о своей деятельности, выводы, рекомендации и, по мере необходимости, промежуточные доклады, которые должны представляться председателем комитета непосредственно руководящему/директивному органу. Однако большинство комитетов по аудиту в организациях системы Организации Объединенных Наций отчитываются перед руководящими/директивными органами через исполнительных глав; так обстоит дело в ФАО, МОТ, ЮНЕСКО, ЮНФПА, ЮНИСЕФ, ЮНОПС и УВКБ. **Инспекторы придерживаются того мнения, что такие доклады должны представляться непосредственно руководящим органам с направлением копии соответствующему исполнительному главе для предоставления ему возможности сформулировать по ним любые замечания.**

203. Кроме того, для обеспечения прозрачности и подотчетности эти доклады следует размещать на вебсайте организации. Это делается в МОТ, Организации Объединенных Наций, ПРООН, ЮНФПА, ЮНИСЕФ, ВМО и ВОИС, а в ИКАО и ЮНЕСКО такие доклады доступны в интранете.

Рекомендация 18

Для обеспечения прозрачности и распространения передовой практики председатель комитета по аудиту/надзору должен представлять непосредственно руководящим/директивным органам как минимум один ежегодный доклад с любыми возможными отдельными замечаниями исполнительных глав, который должен размещаться на вебсайте организации в соответствии с передовой практикой.

I. Последующие меры в связи с рекомендациями

204. За осуществлением всех принятых рекомендаций комитетов по аудиту/надзору должен осуществляться контроль вплоть до их выполнения, поскольку, несмотря на их консультативный характер, они базируются на передовой практике и опыте и направлены на улучшение процессов руководства и укрепление позиции функции аудита в организации.

205. В большинстве организаций либо службы внутреннего аудита, либо комитеты по аудиту/надзору имеют системы контроля и мониторинга выполнения рекомендаций комитетов по аудиту. Частотность мониторинга варьируется в зависимости от организации от одного до трех раз в год. Судя по всему, в ПРООН и ВПС такая система отсутствует.

206. На основе представленных данных Инспекторы не смогли оценить степень выполнения рекомендаций. В ходе обзора выборки ежегодных докладов комитетов по аудиту/надзору в девяти организациях системы Организации Объединенных Наций выяснилось, что главу, посвященную выполнению рекомендаций комитета, в свой доклад включает только Организация Объединенных Наций/НKKP (A/64/288, пункты 8–10). **По мнению Инспекторов, выполнение рекомендаций должно рассматриваться на каждом совещании комитета и соответствующая информация должна включаться в ежегодный доклад. Комитет по аудиту ВОИС принял решение о том, что такой обзор должен проводиться два раза в год, чтобы дать время руководителям для принятия соответствующих мер.**

J. Оценка результативности работы

207. Комитеты по аудиту/надзору должны оценивать результативность своей работы как минимум на ежегодной основе, предпринимая при этом корректирующие действия/меры и рассматривая возможные усовершенствования. Лишь очень немногие комитеты сообщили, что они реально делают это, и только в ЮНФПА и ВПП проводится регулярная оценка индивидуальной работы членов комитета.

208. Помочь в оценке результативности работы могли бы коллегиальные экспертные обзоры с участием комитетов по аудиту в организациях, имеющих аналогичные мандаты, таких как ПРООН, ЮНОПС, ЮНФПА, ЮНИСЕФ, ФАО, ВПП и МФСР.

209. При подготовке своего предложения Генеральной Ассамблее о внесении поправок в свой мандат НККР провел обследование в целях оценки результативности своей работы. **Инспекторы считают, что комитеты по аудиту/надзору должны как минимум раз в четыре года проводить периодическую самооценку**

ку своей работы, в том числе в формате коллегиальных экспертных обзоров в организациях, имеющих аналогичные мандаты. В этом плане можно сослаться на эффективную практику Комитета по аудиту ВОИС, который в 2009 году опубликовал отчет, посвященный оценке своей работы и оперативной деятельности за четыре года¹⁰⁸.

V. Координация

210. Внутренние и внешние аудиторы должны обмениваться информацией и координировать усилия как между собой, так и с другими службами внутреннего и внешнего надзора для обеспечения должного охвата организаций, сведения к минимуму дублирования и создания "добавленной стоимости" за счет проведения более результативных и эффективных аудиторских проверок, контроля за выполнением аудиторских рекомендаций и уменьшения сбоя в проверяемых операциях. В связи с этим исполнительные главы, с которыми были проведены беседы/которые приняли участие в обследовании, выразили обеспокоенность по поводу эффективности подобной координации, которую разделяют Инспекторы.

211. Взаимодействие/координация представляет собой двусторонний процесс, который подразумевает не только обмен планами аудита, докладами и служебными письмами, но и совместную работу по составлению планов, предоставлению доступа друг другу к программам и документации по аудиту, проведению регулярных встреч, подготовке методологий и, в случае необходимости, по обмену опытом в сфере профессиональной подготовки без подрыва их независимости. К сожалению, как об этом говорится более подробно ниже, координация не всегда обеспечивается или обеспечивается с разной степенью эффективности.

212. Предпосылкой для эффективного обмена информацией и координацией является наличие общей "карты обеспечения гарантий", которая разграничивает сферы ответственности и функции каждого подразделения внутреннего и внешнего надзора с точки зрения того, "кто что делает и для кого", для должной оценки важнейших деловых/организационных рисков и управления ими. "Карта обеспечения гарантий" представляет собой организационный инструмент для предотвращения излишних действий и сбоев в некоторых областях, который служит средством для прозрачного и всеобъемлющего документирования и регистрации координационных действий и обеспечения эффективности при предоставлении гарантий. В соответствии со стандартом ИВР № 2050 "карта обеспечения гарантий" должна включать в себя, в частности, данные о сфере охвата внутреннего и внешнего аудита, а также других сторон, отвечающих за предоставление гарантий.

213. О наличии такой "карты обеспечения гарантий" сообщило только ЮНОПС; 45% организаций отметили, что они имеют систему подотчетности, которая может быть приравнена к "карте обеспечения гарантий". Однако в половине из таких систем не предусматривается распределение обязанностей между внутренним и внешним аудитом и не проводится различие между аудитом и другими надзорными функциями в организации. Обзор выборки из десяти организаций подтвердил, что ВМО и ВОИС, например, не имеют такой "карты обеспечения гарантий", а карты/системы обеспечения гарантий еще в трех организациях не опубликованы. В МОТ такая система имеется, но в ней четко не определяется разделение обязан-

¹⁰⁸ Отчет Комитета ВОИС по аудиту, начиная с 2008 года, документ WO/GA/38/2 и Corr.

ностей между внешними и внутренними аудиторами, тогда как в соответствующих системах ПРООН, ЮНИСЕФ и ЮНОПС такое разделение определено.

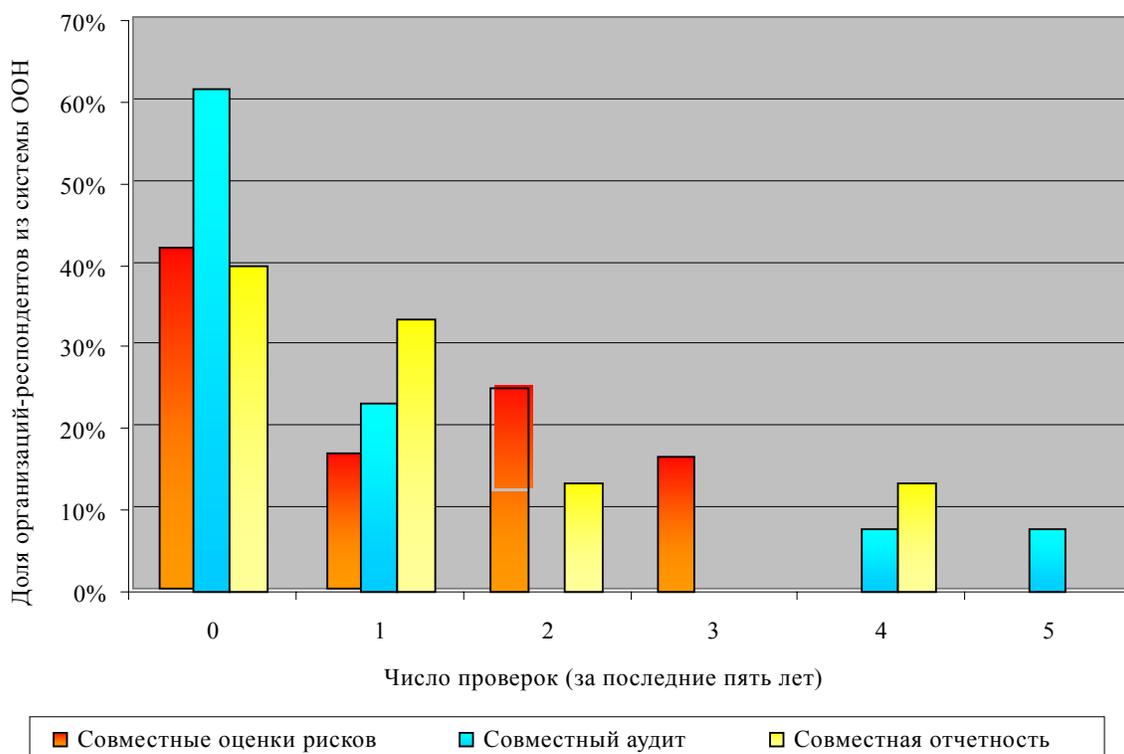
214. Инспекторы считают, что комитеты по аудиту/надзору или – в качестве альтернативы – руководящие/директивные органы в организациях, где комитет по аудиту/надзору еще не создан, должны с одобрения руководящих/директивных органов уточнить роль и функции каждого надзорного органа и характер ожидаемого от них взаимодействия либо в "карте обеспечения гарантий", либо в системе подотчетности.

А. Координация действий внутренних аудиторов

215. Координация действий внутренних аудиторов пунктуально и все более широко обеспечивается на двустороннем и общесистемном уровнях и на разных этапах процесса аудита: на стадии предварительного планирования, в ходе проведения аудиторских проверок и на этапе представления отчетности.

216. В последние годы внутренние аудиторы Организации Объединенных Наций, ряда фондов и программ (ПРООН, ЮНФПА, ЮНИСЕФ, ЮНОПС и ВПП) и нескольких специализированных учреждений (ФАО, ЮНЕСКО, ЮНИДО, ВОЗ) объединили свои усилия для проведения совместных оценок рисков, совместного представления отчетности и в меньшей степени для проведения совместных аудиторских проверок, главным образом многосторонних донорских целевых фондов (МДЦФ), согласованных подходов к переводу денежных средств, гуманитарных чрезвычайных операций, совместных программ и экспериментальных проектов. Ведущую роль в этих усилиях играют УСВН, ПРООН и ЮНФПА.

Диаграмма 14
Совместные проверки по линии внутреннего аудита



217. Например, Общий гуманитарный фонд для Судана, являющийся одним из МДЦФ в Судане, прошел раздельную аудиторскую проверку со стороны внутренних аудиторских служб шести учреждений, а ПРООН подготовила по результатам аудита сводный доклад. Оценка рисков в связи с чрезвычайной операцией в Мьянме была проведена совместно ФАО, ПРООН, ЮНЕСКО, ЮНИСЕФ и ВПП. Первый межучрежденческий аудит применения согласованного подхода к переводу денежных средств был проведен во Вьетнаме под руководством ЮНФПА с участием ПРООН и ЮНИСЕФ, и при этом методика будущих аудиторских проверок была разработана и вновь апробирована в Малави. Руководитель службы внутреннего аудита/надзора ФАО проинформировал Инспекторов о том, что ФАО, МФСР и ВПП достигли договоренности о взаимном обмене результатами их индивидуальных оценок операционных рисков. В настоящее время под руководством ПРООН готовится проведение совместной или скоординированной аудиторской проверки МДЦФ для Гаити. Оперативная подгруппа ПСВР ООН выступила в поддержку двух методик аудита МДЦФ и системы совместного программирования Организации Объединенных Наций. Она достигла также договоренности о стандартных положениях по аудиту и расследованиям на предмет включения в стандартный меморандум о договоренности Организации Объединенных Наций и стандартное административное соглашение по инициативе "Единая Организа-

ция Объединенных Наций", МДЦФ и совместной деятельности (октябрь 2008 года).

218. Эти попытки были сопряжены со значительной нагрузкой с точки зрения планирования, координации и доведения результатов. В числе основных трудностей были отмечены согласование планов и приоритетов работы и различных уровней рисков и моделей их оценки в организациях, сведение воедино рабочих документов и обмен ими, представление отчетности в рамках разных форматов и иерархических структур, обмен информацией и кадровые ресурсы.

219. Тем не менее помимо аудиторской проверки деятельности координаторов-резидентов Организации Объединенных Наций, которой поручено заниматься ПРООН, ведется работа по аудиту совместных программ и экспериментальных проектов Организации Объединенных Наций. Хотя большинство организаций теоретически поддерживают концепцию "Единой Организации Объединенных Наций", лишь одна треть респондентов, участвовавших в обследовании, отметила необходимость и выгоды проведения "единого аудита". Треть организаций в качестве серьезной проблемы/трудности отметила аудит в рамках инициативы "Единая Организация Объединенных Наций"¹⁰⁹.

220. Ежегодное пленарное Собрание представителей служб внутренней ревизии организаций системы Организации Объединенных Наций, многосторонних финансовых учреждений и других ассоциированных международных организаций внесло вклад в повышение уровня координации действий служб внутреннего аудита, обеспечив форум, занимающийся не только налаживанием сетевых связей, но и прежде всего обменом опытом, передовой практикой и извлеченными уроками, а также, что еще более важно, содействием проведению сравнительного анализа и установлению стандартов на основе подготовки обследований и документов с изложением позиций по важнейшим вопросам, представляющим общий интерес.

221. Для содействия развитию практики и опыта в области внутреннего аудита и надзора в Организации Объединенных Наций и обмена таким опытом представители служб внутреннего аудита организаций системы Организации Объединенных Наций (ПСВР ООН) ежегодно проводит совещания в качестве отдельной группы с 2007 года. Кроме того, в период между ежегодными совещаниями ПСВР ООН Оперативная подгруппа играет для некоторых органов Организации Объединенных Наций важную координационную роль: 12 организаций системы Организации Объединенных Наций каждые шесть-восемь недель проводят телеконференции по согласованной повестке дня¹¹⁰.

222. В качестве одного из трех главных компонентов КСР Группа Организации Объединенных Наций по вопросам развития в 2008 году создала Рабочую группу по вопросам совместного финансирования, финансам и аудиту для выработки рекомендаций по улучшению слаженности, эффективности и согласованию работы в этой области на уровне стран. Вместе с тем во избежание дублирования любые

¹⁰⁹ Оперативная подгруппа ПСВР ООН приняла решение отложить аудит экспериментальных проектов Организации Объединенных Наций до проведения оценки инициативы "Единая Организация Объединенных Наций", с тем чтобы избежать дублирования усилий и первоначально ознакомиться с результатами этой оценки.

¹¹⁰ United Nations Development Group Working Group on Joint Funding, Financial and Audit Issues, terms of reference, 23 June 2008, и UN-RIAS Operational Sub-Group, presentation to meeting of the Working Group on Joint Funding, Financial and Audit Issues, 4 Dec 2009.

вопросы, связанные с аудитом, передаются Оперативной подгруппе ПСВР ООН, которая отчитывается перед Рабочей группой в установленные сроки.

В. Координация действий внешних аудиторов

223. Координация действий внешних аудиторов обеспечивается через ГВР, в которой принимают участие все ВКРУ, проводящие аудит организаций системы Организации Объединенных Наций. Группа заседает ежегодно в конце года и избирает Председателя. Она координирует совместную деятельность и обобщает мнения ВКРУ по финансовому аудиту и аудиту результативности работы, а также готовит некоторые совместные документы.

224. Случаи согласования и координации действий между внешними аудиторами в организациях системы Организации Объединенных Наций являются крайне редкими. Совместный доклад, подготовленный Группой по вопросу о помощи Организации Объединенных Наций после цунами в Индийском океане¹¹¹ на основе замечаний, вынесенных при проведении индивидуальных аудиторских проверок, является первым и единственным крупным совместным аудитом с участием внешних аудиторов; за последние пять лет совместных аудиторских проверок не проводилось. Швейцарское федеральное аудиторское управление и Канцелярия Генерального аудитора Канады сообщили о совместной проверке МОТ-МСЭ в рамках аудита Фонда медицинского страхования персонала МОТ-МСЭ.

225. Несмотря на применение общих финансовых и аудиторских стандартов, каждое ВКРУ основывает свою деятельность на аудиторских требованиях своего национального правительства. Таким образом, ключевое значение для повышения эффективности аудита в Организации Объединенных Наций имеет взаимное плодотворное сотрудничество.

С. Координация действий между внутренними и внешними аудиторами

226. На практике рабочие документы по внутреннему аудиту в полной мере доступны для внешних аудиторов, тогда как их документы не всегда доступны для внутренних аудиторов. Улучшение координации действий между внутренними и внешними аудиторами должно принести пользу всем проверяемым организациям и заинтересованным сторонам. Такая координация может включать в себя подготовку планов аудита, обмен информацией об оценке рисков, связанных с аудитом, методиками проведения аудита, рабочими документами и докладами. Эта работа заключается в регулярном обмене планами и докладами аудиторов во всех организациях, за исключением БАПОР. В Организации Объединенных Наций НККР в докладе о своей деятельности рекомендовал обеспечить такую координацию на этапе планирования до одобрения планов аудита (A/63/328, пункт 23). В других организациях системы Организации Объединенных Наций решение задачи такой координации деятельности также следует поручить их комитетам по аудиту/надзору.

¹¹¹ P/47/06.

227. По мнению Инспекторов, внешние аудиторы должны извлекать пользу из работы внутренних аудиторов. Это подразумевает оценку объективности внутренней аудиторской работы, компетентности и должной профессиональной осмотрительности внутреннего аудитора, применяемых процедур аудита, документации и руководства его работой¹¹².

228. Инспекторы считают, что сотрудничество и координацию действий между внутренними и внешними аудиторами можно улучшить.

Д. Координация действий с другими внутренними и внешними проверяющими инстанциями

229. Координация действий с другими внутренними и внешними проверяющими инстанциями обеспечивается в случае внутренних аудиторов на более регулярной основе в рамках встреч с исполнительными главами, контролером, управлением по оценке и в меньшей степени с комитетами по аудиту/надзору и по вопросам управления, службами расследований и бюро по вопросам этики и, наконец, с внешними аудиторами.

230. В ФАО и ЮНИСЕФ руководитель службы внутреннего аудита/надзора присутствует на совещаниях руководства организаций, а в ФАО он участвует также в качестве наблюдателя в некоторых ключевых оперативных совещаниях организации. Во Всемирном банке вице-президент по вопросам аудита участвует в ежедневных совещаниях исполнительного руководства организации. Тем самым они находятся в курсе основных веяний в своих организациях и могут более эффективно содействовать процессам руководства. **Инспекторы считают такой порядок работы передовой практикой, которую следует внедрить в других организациях системы Организации Объединенных Наций.**

231. 30% служб внутреннего аудита отметили, что координация действий с другими надзорными функциональными звеньями сопряжена с проблемами/трудностями. В ВОИС с 2009 года проводятся регулярные совещания комитета по аудиту, внешнего аудитора, службы внутреннего аудита/надзора и исполнительного главы. Эта практика оказалась весьма полезной. Передовой практикой в области координации действий надзорных служб является официальное трехстороннее совещание, которое проводится как минимум на ежегодной основе с участием УСВН, КР и ОИГ. **Инспекторы предлагают внедрить эту практику в других организациях.** КР, ГВР и ОИГ участвуют также в качестве наблюдателей в совещаниях ПСВР.

Е. Координация действий между комитетами по аудиту/надзору

232. Координация действий между комитетами по аудиту/надзору осуществляется время от времени, и, по мнению некоторых из председателей комитетов, с которыми были проведены беседы, ее следует поставить на официальную основу. Как и в случае совещаний ПСВР и ГВР, председатели комитетов по аудиту/надзору могли бы организовать, по крайней мере, ежегодное совещание для обмена опытом по вопросам аудита и обсуждения общесистемных вопросов ауди-

¹¹² International Standard on Auditing 610: Using the work of internal auditors.

та, хотя бы в формате теле/видеоконференций. Председатели могут на совместной основе принять решение по повестке дня и порядку организации этих совещаний. **В качестве альтернативы, по мнению Инспекторов, НККР мог бы принимать совещания председателей таких комитетов в целях обеспечения указанной координации.**

233. В заключение следует отметить, что внутренние, внешние аудиторы и комитеты по аудиту/надзору работают наиболее эффективно и могут в большей мере содействовать процессам руководства в организациях, когда они поддерживают оперативные и объективные взаимоотношения друг с другом, а также с руководством организаций. Вместе с тем Инспекторам стало ясно, что эффективная общесистемная координация и сотрудничество между этими инстанциями все еще отсутствует. Поэтому Инспекторы считают, что в идеале координацию и сотрудничество между внешними и внутренними аудиторами должны осуществлять комитеты по аудиту/надзору на основе либо "карты обеспечения гарантий", либо системы подотчетности, которые должны быть одобрены соответствующими руководящими/директивными органами.

Приложение I

Общий обзор функции аудита в организациях системы Организации Объединенных Наций

Организация	Внутренний надзор/аудит		Внешний аудитор	Комитет по аудиту/надзору	
	Название	Функции надзора		Название	Год создания
ФАО	Управление Генерального инспектора (УГИ) – Группа внутренней ревизии	Аудит/ Расследования/ Инспекция	Филиппинская комиссия по аудиту (КОА)	Комитет по аудиту (КА)	2003
МАГАТЭ	Управление служб внутреннего надзора	Аудит/Оценка/ Расследования	Высшее контрольно-ревизионное учреждение Германии	Комитет по аудиту отсутствует	–
ИКАО	Управление по оценке и внутреннему аудиту (УОА)	Аудит/Оценка/ Расследования	Счетная палата Франции	Консультативная группа по оценке и аудиту (КГОА)	2008
МОТ	Управление внутреннего аудита и надзора	Аудит/ Инспекция/ Расследования	Генеральный аудитор Канады	Независимый консультативный комитет по надзору (НККН)	2008
ИМО	Службы внутреннего надзора (СВН)	Аудит/Оценка/ Расследования	Контролер и Генеральный аудитор Индии	Комитет по аудиту отсутствует	–
МСЭ	Группа внутреннего аудита (ГВА)	Аудит/Оценка/ Расследования	Швейцарское федеральное аудиторское управление	Комитет по аудиту отсутствует	–
Организация Объединенных Наций	Отдел внутренней ревизии (УСВН/ОВР)	Аудит/Оценка/ Инспекция/ Расследования	Счетная палата Франции (с июля 2010 года заменена СК)	Независимый консультативный комитет по ревизии (НККР)	2005
ПРООН	Управление ревизии и расследований (УРР)	Аудит/ Расследования	Генеральный аудитор Южно-Африканской Республики	Консультативный комитет по ревизии (ККР)	2006
ЮНЕСКО	Служба внутреннего надзора (СВН)	Аудит/Оценка/ Расследования	Счетная палата Франции	Консультативный комитет по надзору (ККН)	2002
ЮНФПА	Отдел служб надзора (ОСН)	Аудит/Оценка/ Расследования	Генеральный аудитор Южно-Африканской Республики	Консультативный комитет по ревизии (ККР)	2002
УВКБ	Секция ревизии (УСВН/ОВР – Женевское отделение)	Аудит	Счетная палата Франции (с июля 2010 года заменена СК)	Комитет по внутреннему надзору (КВН)	1997
ЮНИСЕФ	Управление внутренней ревизии (УВР)	Аудит/ Расследования	Китайское национальное контрольно-ревизионное управление (КНКРУ)	Консультативный комитет по ревизии (ККР)	2006

Организация	Внутренний надзор/аудит		Внешний аудитор	Комитет по аудиту/надзору	
	Название	Функции надзора		Название	Год создания
ЮНИДО	Управление служб внутреннего надзора	Аудит/ Расследования/ Инспекция	Генеральный аудитор Пакистана	Комитет по аудиту отсутствует	–
ЮНОПС	Группа по внутренней ревизии и расследованиям (ГВРР)	Аудит/ Расследования	Генеральный аудитор Южно-Африканской Республики	Консультативный комитет по ревизии (ККР)	2007
БАПОР	Департамент служб внутреннего надзора	Аудит/Оценка Инспекция/ Расследования	Генеральный аудитор Южно-Африканской Республики	Консультативный комитет по внутреннему надзору (ККВН)	2007
ЮНВТО	Внутренний аудит отсутствует	–	Контролер и Генеральный аудитор Индии	Комитет по аудиту отсутствует	–
ВПС	Внутренний аудит	Аудит/ Расследования	Швейцарское федеральное аудиторское управление	Комитет по внутреннему аудиту	2005
ВПП	Управление Генерального инспектора и надзора	Аудит/ Инспекция/ Расследования	Национальное контрольно-ревизионное управление СК (с июля 2010 года заменено Индией)	Комитет по аудиту (КА)	1984 (в 2004 году реформирован включением в состав только внешних членов)
ВОЗ	Управление служб внутреннего надзора	Аудит/Оценка/ Расследования	Контролер и Генеральный аудитор Индии	Независимый консультативный комитет экспертов по надзору	2009
ВОИС	Отдел внутреннего аудита и надзора (ОВАН)	Аудит/Оценка/ Инспекция/ Расследования	Швейцарское федеральное аудиторское управление	Комитет по аудиту (предложено переименовать в Независимый комитет по аудиту/надзору (НКАН))	2006
ВМО	Управление внутреннего надзора (УВН)	Аудит/Оценка/ Инспекция/ Расследования	Национальное контрольно-ревизионное управление СК	Комитет по аудиту (КА)	2003

Приложение II

**Обзор действий, которые необходимо предпринять участвующим
организациям по рекомендациям ОИГ
JIU/REP/2010/5**

Доклад	На решение	Намечаемая отдача	Организация Объединенных Наций, ее фонды и программы											Специализированные учреждения и МАГАТЭ														
			Организация Объединенных Наций*																									
			ЮНКТАД	ЮНОДК	ЮНЕП	ХАБИТАТ ООН	УВКБ	БАПОР	ПРООН	ЮНФПА	ЮНИСЕФ	ВПП	ЮНОПС	МОТ	ФАО	ЮНЕСКО	ИКАО	ВОЗ	ВПС	МСЭ	ВМО	ИМО	ВОИС	ЮНИДО	ЮНВТО	МАГАТЭ		
	Для информации		<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>						
Рекомендация 1	e	В					В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	
Рекомендация 2	e	В					В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В
Рекомендация 3	e	Р					Р	Р	Р	Р	Р	Р	Р	Р	Р	Р	Р	Р	Р	Р	Р	Р	Р	Р	Р	Р	Р	Р
Рекомендация 4	e						И	И	И	И	И	И	И	И	И	И	И	И	И	И	И	И	И	И	И	И	И	И
Рекомендация 5	b	В					В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В
Рекомендация 6	e	А					А	А	А	А	А	А	А	А	А	А	А	А	А	А	А	А	А	А	А	А	А	А
Рекомендация 7	e							Р							Р			Р		Р	Р	Р	Р					
Рекомендация 8	a							Р																	Р		Р	
Рекомендация 9	e	В					В	В		В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В	В
Рекомендация 10	a	Р						Р		Р															Р		Р	
Рекомендация 11	b	Р													Р	Р	Р	Р	Р	Р			Р		Р			
Рекомендация 12	e	Р													Р	Р	Р	Р	Р	Р	Р	Р	Р	Р	Р	Р	Р	

	Намечаемая отдача	Организация Объединенных Наций, ее фонды и программы											Специализированные учреждения и МАГАТЭ													
		Организация Объединенных Наций*	ЮНКТАД	ЮНОДК	ЮНЕП	ХАБИТАТ ООН	УВКБ	БАПОР	ПРООН	ЮНФПА	ЮНИСЕФ	ВПП	ЮНОПС	МОТ	ФАО	ЮНЕСКО	ИКАО	ВОЗ	ВПС	МСЭ	ВМО	ИМО	ВОИС	ЮНИДО	ЮНВТО	МАГАТЭ
Рекомендация 13	a	P					P	P	P	P	P		P	P	P	P	P		P	P	P	P	P	P	P	P
Рекомендация 14	d	P					P	P	P	P	P	P	P	P	P	P	P		P	P	P	P	P	P	P	P
Рекомендация 15	e	P					P	P		P	P		P	P	P	P	P	P		P		P				
Рекомендация 16	e	P					P	P		P	P	P	P	P	P	P	P	P		P		P				
Рекомендация 17	b	P					P	P		P	P	P	P	P	P	P	P	P		P		P				
Рекомендация 18	b	A					A	A		A	A	A	A	A	A	A	A	A					A			

Условные обозначения: **P:** Рекомендация для принятия решения руководящим органом
И: Рекомендация для принятия мер исполнительным главой (* в случае КСР – Председателем КСР)
В: Рекомендация для принятия мер руководителем службы внутреннего аудита/надзора
A: Рекомендация для принятия мер комитетом по аудиту/надзору
: Рекомендация не предполагает принятия каких-либо мер данной организацией

Намечаемая отдача: **a:** усиление подотчетности **b:** распространение передового опыта **c:** улучшение координации и сотрудничества **d:** усиление контроля и соблюдения требований **e:** повышение эффективности **f:** значительная финансовая экономия **g:** повышение результативности **o:** прочее

* Охватывает все органы, перечисленные в документе ST/SGB/2002/11, кроме ЮНКТАД, ЮНОДК, ЮНЕП, ХАБИТАТ ООН, УВКБ и БАПОР.