

## Лимская декларация руководящих принципов аудита

Принята IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов

(ИНТОСАИ) в 1977 году

### I. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

#### Статья 1. Цель аудита

Концепция и структура аудита является обязательным элементом **общественного управления финансами**, поскольку право на управление общественными фондами предоставляется обществом (**represents a trust**). Аудит в этом случае является не самоцелью, а неотъемлемой частью системы **общественного регулирования**, задачей которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности, **результативности** и экономичности управления финансами на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность в отдельных случаях принять корректирующие меры, заставить лиц, принимающих решения признать свою ответственность, получить компенсацию, или предпринять меры для предотвращения, или, по крайней мере, сокращения возможностей для нарушений в будущем.

#### Статья 2. Предварительный аудит и аудит по факту

1. Предварительный аудит представляет собой проверку административной или финансовой деятельности, проводимую **до окончания события**. Аудит по факту - это проверка, проводимая **после окончания события**.
2. Эффективный предварительный аудит является неотъемлемой частью **эффективной и здоровой системы управления общественными фондами, распоряжение которыми доверено государству**. Он может быть проведен Высшим органом аудита или другими органами аудита.
3. Предварительный аудит, осуществляемый Высшим органом аудита, имеет то преимущество, что позволяет **предотвратить возможный ущерб**. Однако его недостатком является значительный объем работы и неопределенность в отношении ответственности перед законом. Аудиторская проверка, осуществляемая по итогам деятельности или факту, проведенная Высшим органом аудита, подчеркивает **ответственность лиц, принимавших решения**; может приводить к получению компенсации причиненного ущерба и предотвращению нарушений в будущем.
4. Если порядок и условия проведения предварительных аудиторских проверок могут зависеть от **законодательства** конкретных стран, то проведение аудиторских проверок по факту является главной задачей Высшего органа аудита, независимо от того занимается ли он проведением предварительных аудиторских проверок или нет.

#### Статья 3. Внутренний и внешний аудит

1. Внутренние службы аудита создаются внутри отдельных подразделений Правительства (министерств, ведомств и организаций), в то время как службы внешнего аудита не могут

являться частью организационной структуры проверяемых организаций. Высший орган аудита – всегда орган внешнего аудита.

2. Внутренние службы аудита подчиняются руководителю организации, внутри которой они создаются. Однако они должны быть настолько, насколько это возможно функционально и организационно независимы внутри соответствующей административной системы.

3. В качестве органа внешнего аудита Высший орган аудита имеет задачу проверки эффективности служб внутреннего аудита. Если служба внутреннего аудита считается эффективной, необходимо предпринимать усилия с тем, чтобы не ущемляя право Высшего органа аудита проводить всеобъемлющую проверку, обеспечить необходимое разделение задач и сотрудничество между Высшим органом аудита и службой внутреннего аудита.

#### **Статья 4. Аудит законности, аудит корректности и аудит исполнения**

1. Традиционной задачей Высшего органа аудита является проверка законности и корректности финансового управления и ведения бухгалтерских счетов.

2. В дополнение к этому виду аудита, важность которого сохраняется, имеется также другой, не менее важный вид аудита, аудита, ориентированного **на оценку действий, эффективности, результативности и экономичности деятельности органов власти и управления как институтов народовластия**. Аудит исполнения в этом случае включает не только специфические аспекты финансовых операций управления, но и всю управленческую деятельность, в том числе ее организационную и административную составляющие.

3. Цели работы Высшего органа аудита – **оценки** законности, корректности, эффективности, результативности и экономичность управления финансовыми ресурсами принципиально одинаково важны. При этом задачей каждого Высшего органа финансового аудита остается соответствующих приоритетов в каждом конкретном случае.

## **II. НЕЗАВИСИМОСТЬ**

#### **Статья 5. Независимость Высших органов аудита**

1. Высшие органы аудита могут выполнять возложенные на них задачи объективно и эффективно только в случае, если они независимы от проверяемых ими организаций и защищены от постороннего влияния.

2. Хотя государственные органы не могут быть абсолютно независимы, так как они являются частью государства в целом, Высший орган аудита должен иметь функциональную и организационную независимость, необходимую для выполнения возложенных на него задач.

3. Учреждение Высшего органа аудита и необходимая степень его независимости должны быть заложены в Конституции, детали могут быть установлены соответствующим законом. В частности, надлежащая юридическая защита от вмешательства в вопросы независимости и полномочий Высшего органа аудита должна быть гарантирована Верховным судом государства.

## **Статья 6. Независимость членов и сотрудников Высшего органа аудита**

1. Независимость высшего органа аудита неразрывно связана с независимостью его членов. Членами считаются лица, которые принимают решения в интересах Высшего органа аудита и ответственны за эти решения перед третьей стороной, т.е. члены руководящих коллегиальных органов или руководители единоначально управляемых Высших органов аудита.

2. Независимость членов Высшего органа аудита также должна быть гарантирована Конституцией. В частности, процедура их отзыва, которая также должна определяться Конституцией, не должна наносить ущерб их независимости. Порядок назначения и освобождения от занимаемой должности членов Высшего органа аудита зависит от конституционного устройства каждой страны.

3. В своей служебной деятельности и карьерном росте сотрудники Высшего органа аудита не должны находиться в зависимости от проверяемых организаций и подвергаться влиянию с их стороны.

## **Статья 7. Финансовая независимость высших аудитных органов**

1. Высшие органы аудита должны быть обеспечены финансовыми ресурсами, обеспечивающими выполнение возложенных на них задач.

2. Высший орган аудита должен иметь право прямого обращения за необходимыми финансовыми ресурсами непосредственно в орган, принимающий решение по национальному бюджету.

3. Высшие органы аудита должны иметь право использовать выделенные для них отдельной строкой бюджета денежные средства по своему усмотрению.

## **III. Взаимоотношения С ПАРЛАМЕНТОМ, ПРАВИТЕЛЬСТВОМ И АДМИНИСТРАЦИЕЙ**

### **Статья 8. Взаимоотношения с парламентом**

Независимость Высшего органа аудита, гарантированная Конституцией и законом, также гарантирует ему высокую степень инициативы и автономии даже в том случае, когда он выступает представителем парламента и проводит проверки по указаниям последнего. Взаимоотношения между Высшим органом аудита и парламентом должны быть определены Конституцией в соответствии с условиями и потребностями каждой страны.

### **Статья 9. Взаимоотношения с правительством и администрацией**

Высший орган аудита проверяет деятельность правительства, его административного руководства и других подчиненных подразделений или органов. Однако это не означает, что правительство подчиняется Высшему органу аудита. В частности, правительство полностью и самостоятельно отвечает за свои действия и упущения и не может освобождать себя от ответственности, ссылаясь на проведенные проверки, если только экспертное мнение Высшего органа аудита не было представлено в качестве юридически обоснованного и обязательного к исполнению заключения.

## **IV. ПРАВА ВЫСШЕГО КОНТРОЛЬНОГО ОРГАНА**

## **Статья 10. Права расследования**

1. Высшие органы аудита (ВОФА) должны иметь доступ ко всем записям и документам, относящимся к управлению финансами и должны обладать правом запрашивать устно или письменно любую информацию, которую (ВОФА) сочтут необходимой.
2. Для каждой проверки Высший орган аудита должен принимать решения относительно целесообразности проведения проверки непосредственно по месту нахождения проверяемой организации или в самом Высшем органе аудита.
3. Сроки представления необходимой информации или запрошенных документов и других справок, включая счетов, в Высший орган аудита должны быть оговорены законом, или (в отдельных случаях) самим ВОФА.

## **Статья 11. Обеспечение исполнения выводов Высшего органа аудита**

1. Проверяемые организации должны иметь право на комментарий к выводам Высшего органа аудита в сроки, установленные, как правило, законом или самим ВОФА, и должны быть обязаны в этих комментариях указывать меры принятые по результатам проверки.
2. В том случае, когда выводы ВОФА не представляются в форме юридически обоснованных и выполнимых заключений, Высший орган аудита должен быть наделен правом обращаться в компетентные органы с требованием о принятии необходимых мер для возложения на соответствующую сторону ответственности.

## **Статья 12. Экспертное мнение и права на консультацию**

1. По необходимости Высший орган аудита может предоставить в распоряжение парламента и администрации свои профессиональные знания и опыт в форме экспертного заключения, включая замечания по проектам законов и других постановлений, относящихся к финансовым вопросам. Административное руководство должно нести полную ответственность за принятие или отклонение такого экспертного заключения; более того, эта дополнительная задача ВОФА не может предполагать получения от него дальнейших выводов и не может влиять на эффективность проверок.
2. Нормы приемлемой и, по возможности, унифицированной процедуры финансовой отчетности должны приниматься только по согласованию с Высшим органом аудита.

## **V. МЕТОДЫ аудита, ПЕРСОНАЛ аудиторов. МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОБМЕН ОПЫТОМ**

### **Статья 13. Методы и порядок аудита**

1. Высшие органы аудита должны проводить проверки в соответствии с самостоятельно утвержденной программой. При этом права определенных государственных органов ходатайствовать в отдельных случаях о проведении проверки остаются в силе.
2. Так как аудиторская проверка редко может быть всеобъемлющей, Высший орган аудита, может счесть целесообразным использовать выборочный метод. Однако объекты проверки должны отбираться на основе определенной модели и их количество должно быть достаточно большим для того, чтобы стало возможным сделать вывод о качестве и правильности управления финансовыми ресурсами.

3. Методы аудита следует совершенствовать, опираясь на достижения научно-технического прогресса и техники финансового управления.

4. Целесообразно, чтобы в помощь своим аудиторам Высший орган аудита разрабатывал памятки и инструкции о проведении проверок.

#### **Статья 14. Кадры аудиторов**

1. Члены и сотрудники Высшего органа аудита должны иметь квалификацию и честность, необходимые для того, чтобы успешно выполнять возложенные на них задачи.

2. При наборе персонала для Высшего органа аудита необходимо должное внимание уделять уровню их теоретической подготовки, работоспособности и соответствующему профессиональному опыту.

3. Особое внимание следует уделять повышению теоретической и профессиональной практической подготовке всех членов и сотрудников Высших органов аудита. Повышение квалификации должно обеспечиваться с финансовой и организационной точек зрения всеми возможными способами. Профессиональная подготовка должна выходить за традиционные рамки юридической, экономической и бухгалтерской подготовки, и включать другие элементы техники управления, включая электронную обработку данных.

4. Для того, чтобы обеспечить подбор кадров высшей квалификации, уровень их зарплаты должен соответствовать тем специфическим требованиям, которые к ним предъявляются по роду их деятельности.

5. В случае, если сотрудники Высшего органа аудита не располагают необходимыми профессиональными знаниями для проведения отдельных проверок, к таким проверкам могут быть привлечены эксперты со стороны.

#### **Статья 15. Международный обмен опытом**

1. Международный обмен идеями и опытом в рамках Международной организации высших органов аудита является эффективным средством помощи Высшим органам аудита в выполнении возложенных на них задач.

2. Эта цель до сих пор достигалась путем проведения конгрессов, семинаров, организуемых совместно с ООН и другими организациями, совещаний региональных рабочих групп и изданием специального журнала.

3. Желательно расширять и активизировать эту деятельность. Особенно важно развивать унифицированную технологию государственного аудита на базе сравнительного законодательства.

### **VI. ОТЧЕТНОСТЬ**

#### **Статья 16. Ответность перед парламентом и перед общественностью**

1. Высшие органы аудита должны быть уполномочены и обязаны в соответствии Конституцией направлять ежегодно свой доклад об итогах и выводах по результатам проведенных им проверок непосредственно в парламент или другие компетентные государственные органы. Этот доклад должен публиковаться. Это обеспечит

распространение информации и вызовет дискуссии и таким образом создаст более благоприятный климат для реализации выводов и рекомендаций Высшего органа аудита.

2. Высший орган аудита должен быть также уполномочен направлять в парламент свои особенно важные выводы и заключения не дожидаясь сроков представления годовых отчетов.

3. В целом, годовой отчет должен отражать всю деятельность высшего органа аудита, только в случае наличия интереса в защите содержания доклада от разглашения, Высший орган аудита должен внимательно оценивать весомость таких интересов по отношению к пользе предания фактов гласности.

### **Статья 17. Метод отчета**

1. Отчет должен содержать факты и их оценку в объективном и четком виде и ограничиваться изложением наиболее значимых позиций. Язык отчета должен быть точным и легким для понимания.

2. Высший орган аудита должен уделять достойное внимание изложению мнения проверяемой организации относительно своих выводов.

## **VII. ПОЛНОМОЧИЯ ВЫСШЕГО ОРГАНА АУДИТА**

### **Статья 18. Конституционная основа полномочий, аудит над управлением государственными финансами**

1. Основные аудиторские полномочия Высшего органа аудита должны быть определены Конституцией; детали могут быть установлены законом.

2. Конкретизация полномочий Высших органов аудита может зависеть от условий и потребностей каждой страны.

3. Все операции с государственными финансами, независимо от того, как они отражены в национальном бюджете или отражены ли вообще, должны быть предметом внимания Высшего органа аудита. Изъятие из национального бюджета части управления государственными финансами не должно означать выведения этих операций из-под контроля высшего органа аудита.

4. Высший орган аудита способствует своей аудиторской деятельностью установлению как можно более четкой и ясной бюджетной классификации и как можно более простой и точной системы бухгалтерского учета и отчетности.

### **Статья 19. Аудит государственных органов и других организаций, находящихся за границей**

Как общий принцип, государственные органы и другие организации, созданные за границей, должны контролироваться Высшим органом аудита. Во время проверки таких организаций должное внимание должно быть уделено соблюдению тех ограничений, которые установлены международным правом. Вместе с тем эти ограничения должны преодолеваться по мере развития международного права.

### **Статья 20. Аудит за уплатой налогов**

1. Высший орган аудита должен быть уполномочен проверять уплату налогов до максимально возможной степени и в ходе проверки просматривать личные досье об уплате налогов.

2. Аудит уплаты налогов в основном относится к юридическому аудиту и проверке корректности. Однако, проверяя соблюдение законодательства о налогах, Высший орган аудита должен также изучать экономическую эффективность и систему сбора налогов, достижение целей плана поступления налоговых сборов и, если это необходимо, должен вносить предложения по совершенствованию соответствующего законодательства в законодательный орган.

### **Статья 21. Государственные контракты и общественные работы**

1. Значительные средства, расходуемые государственными органами на контракты и общественные работы оправдывают особую тщательность проверки использования этих средств.

2. Проведение тендеров на подряд для выполнения государственных контрактов является наиболее подходящим способом получения наиболее выгодного предложения по цене и качеству. В том случае, когда тендер не проводится, Высший орган аудита должен определять причину.

3. При проведении проверки общественных работ Высший орган аудита должен содействовать установлению подходящих стандартов для осуществления руководства такими работами

4. Проверка общественных работ должна включать не только анализ правильности платежей, но и изучение эффективности управления строительством и качества строительных работ

### **Статья 22. Проверка оборудования по электронной обработке данных**

Существенный уровень расходов на обеспечение возможностей по электронной обработке данных требует также надлежащей аудиторской проверки. Такие проверки должны носить системный характер, при этом особое внимание должно быть уделено планированию потребности, экономному использованию электронного оборудования, использованию контингента специалистов необходимой квалификации, подобранных предпочтительно из состава администрации проверяемой организации, предотвращению неправильного использования техники, полезность получаемой информации

### **Статья 23. Промышленные и коммерческие предприятия с государственным участием**

1. Расширение экономической деятельности правительств часто происходит в форме использования частных предприятий. Эти предприятия должны быть объектом контроля со стороны Высшего органа аудита, если правительство принимает существенное участие в них, и особенно, когда имеет место преобладающее участие Правительства, или когда Правительство оказывает доминирующее влияние на деятельность предприятия.

2. Такие проверки целесообразно проводить по факту, а также следует изучать вопросы экономии, эффективности и результативности.

3. Отчеты о проверке таких предприятий, направленные в парламент и публикуемые в печати должны быть составлены с учетом требований о необходимости соблюдения производственных и торговых секретов.

#### **Статья 24. Аудит организаций, субсидируемых государством**

1. Высшие органы аудита должны быть уполномочены проверять использование субсидий, предоставляемых из государственных фондов.
2. Когда субсидии в абсолютных значениях или относительно величины дохода или капитала субсидируемого предприятия особенно высоки, проверка может охватывать все вопросы управления финансами на этом предприятии
3. В случае обнаружения неправильного использования субсидий следует требовать возмещения ресурсов.

#### **Статья 25. Аудит международных и многонациональных организаций**

1. Международные и наднациональные организации, расходы которых покрываются за счет взносов стран-членов, могут быть объектом независимой внешней проверки, подобной той, которая проводится в отношении отдельных стран.
2. Хотя такие проверки должны проводиться с учетом структуры и задач соответствующей организации, они осуществляются по тем же принципам, как и в случае проведения в странах-членах этих организаций проверок Высшими органами аудита.
3. Для того, чтобы обеспечить независимость таких проверок, члены внешней аудиторской комиссии должны назначаться главным образом из состава Высших органов аудита.