проект

П Р И К А З

от\_ \_\_\_\_\_\_ 2021 г. №\_\_\_\_\_

Об утверждении Порядка осуществления Министерством

промышленности и торговли Республики Дагестан внутреннего финансового аудита

В соответствии с пунктом 5 статьи 160.2-1 Бюджетного кодекса Российской Федерации, приказами Министерства финансов Российской Федерации от 21 ноября 2019 года № 195н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Права и обязанности должностных лиц (работников) при осуществлении внутреннего финансового аудита», от 21 ноября 2019 года № 196н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита», от 18 декабря 2019 года № 237н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Основания и порядок организации, случаи и порядок передачи полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита», от 5 августа 2020 года № 160н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Планирование и проведение внутреннего финансового аудита», от 22 мая 2020 года № 91н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Реализация результатов внутреннего финансового аудита»

**п р и к а з ы в а ю:**

1. Утвердить прилагаемый Порядок осуществления Министерством промышленности и торговли Республики Дагестан внутреннего финансового аудита.

2. Признать утратившим силу [приказ](consultantplus://offline/ref=02AE37028736FB59F5B38731ABCA28636AD20B561CB202627B1FD0D4732041E6E862FB7B1760EA627439438B978F3381J45CM) Министерства промышленности и энергетики Республики Дагестан от 2 октября 2018 года № 119-ОД «Об утверждении положения об осуществлении внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита в министерстве промышленности и энергетики республики Дагестан».

3. Разместить настоящий приказ на официальном сайте Министерства промышленности и торговли Республики Дагестан в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» (www.minpromdag.ru).

4. Направить настоящий приказ на государственную регистрацию в Министерство юстиции Республики Дагестан в установленном законодательством порядке.

5. Настоящий приказ вступает в силу в установленном законом порядке.

6. Контроль за исполнением настоящего приказа оставляю за собой.

**Министр**

**промышленности и торговли**

**Республики Дагестан Н. Р. Халилов**

Утвержден

приказом Министерства

промышленности и торговли

Республики Дагестан

от \_\_ октября 2021 г. № \_\_\_\_

**Порядок осуществления Министерством промышленности и торговли Республики Дагестан внутреннего финансового аудита**

**I. Общие положения**

1. Порядок осуществления Министерством промышленности и торговли Республики Дагестан внутреннего финансового аудита разработан на основании [пункта 5 статьи 160.2-1](consultantplus://offline/ref=289659CD197694BB4740D4813E7BFD818FBDA593E268A7EBEBEDE415F052A7F2F6A6AC9BB0571EFEB487B1130B18481889886F835AE2ZD1FM) Бюджетного кодекса Российской Федерации и в соответствии с федеральными стандартами внутреннего финансового аудита, утвержденными Министерством финансов Российской Федерации (далее - Порядок). Порядок содержит положения, определяющие особенности их применения при планировании, формировании и утверждении программы аудиторского мероприятия, проведении аудиторского мероприятия, составлении и представлении заключения, годовой отчетности о результатах деятельности субъекта внутреннего финансового аудита и другие положения. В настоящем Порядке применяются термины в значениях, определенных федеральным [стандартом](consultantplus://offline/ref=289659CD197694BB4740D4813E7BFD818FBBA89FED69A7EBEBEDE415F052A7F2F6A6AC9FB0561AF4E5DDA117424F4C048097718044E2DE82ZA1FM) внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита», утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 21 ноября 2019 года № 196н (далее - приказ Минфина России № 196н).

2. Внутренний финансовый аудит осуществляется в целях:

а) оценки надежности внутреннего процесса Министерства промышленности и торговли Республики Дагестан (далее - Министерство), осуществляемого в целях соблюдения установленных правовыми актами, регулирующими бюджетные правоотношения, требований к исполнению своих бюджетных полномочий, и подготовки предложений об организации внутреннего финансового контроля;

б) подтверждения достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности, установленной Министерством финансов Российской Федерации;

в) повышения качества финансового менеджмента.

3. Объектами внутреннего финансового аудита являются бюджетные процедуры и (или) составляющие эти процедуры операции (действия) по их выполнению (далее - Объект аудита).

4. Внутренний финансовый аудит осуществляется субъектом внутреннего финансового аудита - структурным подразделением или уполномоченным должностным лицом Министерства, наделенным полномочиями по осуществлению внутреннего финансового аудита (далее - уполномоченное должностное лицо).

5. Деятельность субъекта внутреннего финансового аудита основывается на принципах законности, функциональной независимости, объективности, компетентности, профессиональном скептицизме, эффективности, системности, ответственности и стандартизации.

6. Права и обязанности должностных лиц Субъекта аудита утверждены [приказом](consultantplus://offline/ref=289659CD197694BB4740D4813E7BFD818FBBA89FED6AA7EBEBEDE415F052A7F2F6A6AC9FB0561AF4E9DDA117424F4C048097718044E2DE82ZA1FM) Министерства финансов Российской Федерации от 21 ноября 2019 года   
№ 195н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Права и обязанности должностных лиц (работников) при осуществлении внутреннего финансового аудита» (далее - приказ Минфина России № 195н).

**II. Планирование аудиторских проверок**

7. Плановые аудиторские проверки осуществляются в соответствии с планом проведения аудиторских мероприятий, который составляется руководителем субъекта внутреннего финансового аудита (рекомендуемый образец приведен в [приложении № 1](#Par259) к настоящему Порядку).

План проведения аудиторских мероприятий утверждается министром экономики и территориального развития Республики Дагестан (далее – руководитель Министерства) до начала очередного финансового года.

8. План проведения аудиторских мероприятий должен содержать перечень планируемых к проведению в очередном финансовом году аудиторских мероприятий, одно из которых проводится в целях подтверждения достоверности бюджетной отчетности Министерства и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности, а также ведомственным (внутренним) актам, принятым в соответствии с пунктом 5 статьи 264.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации, в том числе содержать тему и дату (месяц) окончания аудиторского мероприятия.

План доводится до руководителей структурных подразделений и должностных лиц, ответственных за осуществление внутренних бюджетных процедур (далее - Субъекты бюджетных процедур).

9. Решение о проведении аудиторского мероприятия оформляется приказом Министерства, в котором указывается тема, даты начала и окончания аудиторского мероприятия, Объект аудита, Субъект бюджетных процедур, состав аудиторской группы.

Сроки проведения аудиторского мероприятия содержат дату начала и дату окончания аудиторского мероприятия.

Дата начала аудиторского мероприятия определяется исходя из:

а) поставленных целей и объема задач аудиторского мероприятия;

б) перечня вопросов, подлежащих изучению в ходе проведения аудиторского мероприятия;

в) требования, в соответствии с которым программа аудиторского мероприятия должна быть утверждена до даты начала проведения аудиторского мероприятия.

Датой окончания аудиторского мероприятия является дата подписания заключения.

10. В утвержденный план проведения аудиторских мероприятий могут вноситься изменения в случае:

а) принятия руководителем Министерства решения о необходимости внесения изменений в план проведения аудиторских мероприятий;

б) направления руководителем субъекта внутреннего финансового аудита в адрес руководителя Министерства предложений о внесении изменений в план проведения аудиторских мероприятий, в том числе по причине невозможности проведения плановых аудиторских мероприятий в связи с:

наступлением обстоятельств непреодолимой силы;

недостаточностью временных и (или) трудовых ресурсов при необходимости проведения внеплановых аудиторских мероприятий;

внесением изменений в законодательные и иные нормативные правовые акты Российской Федерации, в том числе регулирующие осуществление операций (действий) по выполнению бюджетных процедур;

выявлением в ходе подготовки аудиторского мероприятия существенных обстоятельств (необходимость изменения темы и (или) даты (месяца) окончания аудиторского мероприятия);

реорганизацией, ликвидацией Министерства и (или) субъекта внутреннего финансового аудита.

Изменения в план проведения аудиторских мероприятий утверждаются руководителем Министерства.

11. Внеплановое аудиторское мероприятие проводится на основании решения руководителя Министерства, которое должно содержать тему и сроки проведения внепланового аудиторского мероприятия.

12. При формировании данных для составления проекта плана проведения аудиторских мероприятий учитываются:

возможность осуществления внутреннего финансового аудита в соответствии с установленными [приказом](consultantplus://offline/ref=289659CD197694BB4740D4813E7BFD818FBBA89FED69A7EBEBEDE415F052A7F2F6A6AC9FB0561AF2E2DDA117424F4C048097718044E2DE82ZA1FM) Минфина России № 196н принципами внутреннего финансового аудита, в том числе принципом функциональной независимости;

степень обеспеченности ресурсами (временными, трудовыми, материальными, финансовыми и иными ресурсами, которые способны оказать влияние на качество осуществления внутреннего финансового аудита);

возможность (необходимость) привлечения к проведению аудиторских мероприятий уполномоченных должностных лиц Министерства и (или) экспертов;

необходимость резервирования времени и трудовых ресурсов на проведение внеплановых аудиторских мероприятий исходя из данных о внеплановых аудиторских мероприятиях, проведенных в годы, предшествующие году составления проекта плана проведения аудиторских мероприятий (1 - 2 года);

необходимость резервирования времени на осуществление уполномоченными должностными лицами субъекта внутреннего финансового аудита профессионального развития в целях поддержания и повышения уровня квалификации, необходимого для осуществления внутреннего финансового аудита;

решения руководителя Министерства о необходимости проведения плановых аудиторских мероприятий;

решения руководителя Министерства, в том числе принятые по результатам подведения итогов деятельности Министерства за отчетный год и определения целей и задач на текущий год и плановый период, а также взаимосвязанные с организацией (обеспечением выполнения), выполнением бюджетных процедур;

информация, поступившая Министерству и указанная в актах, заключениях, представлениях и предписаниях органов государственного финансового контроля, а также информация о типовых нарушениях и (или) недостатках, выявленных органами государственного финансового контроля;

информация, содержащаяся в реестре бюджетных рисков, в том числе о значимых бюджетных рисках;

информация о надежности осуществляемого в Министерстве внутреннего финансового контроля;

информация о достоверности бюджетной отчетности, в том числе о наличии фактов и (или) признаков, влияющих на достоверность бюджетной отчетности и соответствие порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности, а также результаты внешней проверки бюджетной отчетности Министерства, проведенной органом внешнего государственного финансового контроля;

результаты ранее проведенных аудиторских мероприятий, отраженных в заключениях;

результаты мониторинга реализации мер по минимизации (устранению) бюджетных рисков, проводимого уполномоченными должностными лицами субъекта внутреннего финансового аудита в соответствии с [пунктами 22](consultantplus://offline/ref=289659CD197694BB4740D4813E7BFD818FBDA49BE36EA7EBEBEDE415F052A7F2F6A6AC9FB0561AFCE4DDA117424F4C048097718044E2DE82ZA1FM) - [24](consultantplus://offline/ref=289659CD197694BB4740D4813E7BFD818FBDA49BE36EA7EBEBEDE415F052A7F2F6A6AC9FB0561AFCE6DDA117424F4C048097718044E2DE82ZA1FM) федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Реализация результатов внутреннего финансового аудита», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 22 мая 2020 года № 91н (далее - приказ Минфина России № 91н);

информация, отраженная в годовой отчетности о результатах деятельности субъекта внутреннего финансового аудита;

предложения субъектов бюджетных процедур, являющихся руководителями структурных подразделений Министерства, о необходимости проведения плановых аудиторских мероприятий;

информация субъектов бюджетных процедур о выявленных при совершении контрольных действий нарушениях и (или) недостатках;

информация о выявленных бюджетных рисках, но не включенных ранее в реестр бюджетных рисков, в том числе о причинах и возможных последствиях реализации этих бюджетных рисков, а также о рисках, остающихся после реализации мер по минимизации (устранению) бюджетных рисков и по организации внутреннего финансового контроля (далее - значимые остаточные бюджетные риски);

информация об опыте и квалификации субъектов бюджетных процедур, а также информация о кадровых изменениях (например, организационно-штатные мероприятия, изменение организационных или технологических условий труда), которые способны оказать влияние на качество организации (обеспечения выполнения), выполнения бюджетной процедуры;

информация об изменениях положений законодательства Российской Федерации, регулирующего осуществление операций (действий) по выполнению бюджетных процедур;

объем бюджетных полномочий, самостоятельно осуществляемых Министерством в соответствии со статьями 158, 160.1, 160.2 и 162 Бюджетного кодекса Российской Федерации;

передача Министерством своих отдельных полномочий, в том числе бюджетных полномочий, полномочий государственного заказчика и полномочий, указанных в пункте 6 статьи 264.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации;

результаты мониторинга качества финансового менеджмента, проведенного в отношении Министерства, в том числе достижение Министерством значений, включая целевые значения, показателей качества финансового менеджмента (далее - значения показателей качества финансового менеджмента), определенных в соответствии с порядком проведения мониторинга качества финансового менеджмента, предусмотренным пунктом 6 статьи 160.2-1 Бюджетного кодекса Российской Федерации;

наличие (отсутствие) изменений в деятельности Министерства, в том числе в его организационной структуре (например, изменение типа учреждения, реорганизация юридического лица (слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование), изменение полномочий (видов деятельности), создание (ликвидация) обособленных структурных подразделений);

объем бюджетных ассигнований, предусмотренный по направлению расходов бюджета, источников финансирования дефицита бюджета, либо объем поступлений в бюджет по доходному источнику, закрепленному за Министерством (за исключением поступлений в бюджет в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, законодательством Российской Федерации о таможенном регулировании);

иная информация, необходимая субъекту внутреннего финансового аудита для составления проекта плана проведения аудиторских мероприятий.

**III. Программа аудиторского мероприятия**

13. Аудиторское мероприятие проводится в соответствии с программой аудиторского мероприятия (далее - Программа), которая утверждается руководителем субъекта внутреннего финансового аудита.

14. Руководитель субъекта внутреннего финансового аудита утверждает программу аудиторского мероприятия в срок не позднее 5 рабочих дней до даты начала проведения аудиторского мероприятия.

15. В целях составления программы аудиторского мероприятия уполномоченными должностными лицами субъекта внутреннего финансового аудита проводится предварительный анализ документов, фактических данных, информации об организации и выполнении бюджетных процедур, бюджетных рисков во взаимосвязи с операциями (действиями) по выполнению бюджетных процедур, являющихся Объектами аудита.

16. В целях планирования аудиторского мероприятия и с учетом положений [пунктов 6](consultantplus://offline/ref=289659CD197694BB4740D4813E7BFD818FBBA89FED6AA7EBEBEDE415F052A7F2F6A6AC9FB0561AF1E4DDA117424F4C048097718044E2DE82ZA1FM) и [7](consultantplus://offline/ref=289659CD197694BB4740D4813E7BFD818FBBA89FED6AA7EBEBEDE415F052A7F2F6A6AC9FB0561AF0E5DDA117424F4C048097718044E2DE82ZA1FM) приказа Минфина России № 195н уполномоченным должностным лицом Министерства, наделенным полномочиями по осуществлению внутреннего финансового аудита, или руководителем аудиторской группы формируется программа аудиторского мероприятия, которая содержит следующую информацию:

а) основание проведения и тему аудиторского мероприятия (пункт плана проведения аудиторских мероприятий или решение о проведении внепланового аудиторского мероприятия);

б) сроки проведения аудиторского мероприятия;

в) цель (цели) и задачи аудиторского мероприятия;

г) методы внутреннего финансового аудита, которые будут применены при проведении аудиторского мероприятия;

д) наименование (перечень) объекта(ов) внутреннего финансового аудита;

е) перечень вопросов, подлежащих изучению в ходе проведения аудиторского мероприятия;

ж) сведения об уполномоченном должностном лице или о руководителе и членах аудиторской группы.

17. Наименование (перечень) объекта(ов) внутреннего финансового аудита, а также перечень вопросов, подлежащих изучению в ходе проведения аудиторского мероприятия, определяются исходя из результатов анализа данных для составления проекта плана проведения аудиторских мероприятий, во взаимосвязи с целью (целями) и задачами аудиторского мероприятия, в том числе исходя из:

а) информации, содержащейся в реестре бюджетных рисков;

б) информации о значимых остаточных бюджетных рисках;

в) результатов мониторинга реализации мер по минимизации (устранению) бюджетных рисков, проводимого уполномоченными должностными лицами субъекта внутреннего финансового аудита в соответствии с [пунктами 22](consultantplus://offline/ref=289659CD197694BB4740D4813E7BFD818FBDA49BE36EA7EBEBEDE415F052A7F2F6A6AC9FB0561AFCE4DDA117424F4C048097718044E2DE82ZA1FM) - [24](consultantplus://offline/ref=289659CD197694BB4740D4813E7BFD818FBDA49BE36EA7EBEBEDE415F052A7F2F6A6AC9FB0561AFCE6DDA117424F4C048097718044E2DE82ZA1FM) приказа Минфина России № 91н.

18. Выбор метода внутреннего финансового аудита для исследования каждого из вопросов, подлежащих изучению для достижения целей аудиторского мероприятия, основывается на характере исследуемого вопроса и целях его изучения.

Для изучения одного вопроса могут быть использованы несколько методов внутреннего финансового аудита.

19. Методы внутреннего финансового аудита:

а) аналитические процедуры;

б) инспектирование;

в) пересчет;

г) запрос и подтверждение;

д) наблюдение;

е) мониторинг процедур внутреннего финансового контроля.

20. Для проведения аудиторского мероприятия из уполномоченных должностных лиц субъекта внутреннего финансового аудита формируется аудиторская группа.

В программе аудиторского мероприятия указываются сведения об уполномоченном должностном лице или о руководителе и членах аудиторской группы.

В случае формирования аудиторской группы численность аудиторской группы определяется исходя из цели (целей), задач и сроков проведения аудиторского мероприятия, а также вопросов, подлежащих изучению в ходе проведения аудиторского мероприятия, и компетентности уполномоченных должностных лиц субъекта внутреннего финансового аудита.

Руководитель субъекта внутреннего финансового аудита исходя из вопросов, подлежащих изучению в ходе проведения аудиторского мероприятия, и компетентности уполномоченных должностных лиц субъекта внутреннего финансового аудита, а также с учетом положений [пункта 5](consultantplus://offline/ref=289659CD197694BB4740D4813E7BFD818FBBA89FED6AA7EBEBEDE415F052A7F2F6A6AC9FB0561AF6E5DDA117424F4C048097718044E2DE82ZA1FM) приказа Минфина России № 195н имеет право привлекать к проведению аудиторского мероприятия уполномоченных должностных лиц Министерства и (или) экспертов, а также включать привлеченных лиц в состав аудиторской группы.

Привлечение к проведению аудиторских мероприятий должностных лиц Министерства и (или) экспертов осуществляется в соответствии с [Приложением   
№ 2](consultantplus://offline/ref=2EBC413AA74FA4CAAD0D0D3F0B8C17A1AB9FAC10445BEDBA66543D1C77447DB7FA5AFB7A1310A47963E4BD6419E2D28A54F341C79AC63F52jBU8M) к федеральному стандарту внутреннего финансового аудита «Планирование и проведение внутреннего финансового аудита», утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 5 августа 2020 года № 160н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Планирование и проведение внутреннего финансового аудита».

21. Руководитель субъекта внутреннего финансового аудита утверждает программу аудиторского мероприятия в срок не позднее 5 рабочих дней до даты начала проведения аудиторского мероприятия.

При проведении аудиторского мероприятия руководитель аудиторской группы может прийти к выводу о необходимости изменения программы аудиторского мероприятия в связи с переоценкой значимости (уровня) бюджетных рисков, в том числе на основании полученной информации об организации (обеспечении выполнения), выполнении бюджетной процедуры, а также с учетом положений [пункта 4](consultantplus://offline/ref=289659CD197694BB4740D4813E7BFD818FBBA89FED6AA7EBEBEDE415F052A7F2F6A6AC9FB0561AF6E1DDA117424F4C048097718044E2DE82ZA1FM) приказа Минфина России № 195н подготовить и представить на согласование руководителю субъекта внутреннего финансового аудита предложения по изменению программы аудиторского мероприятия.

Изменения в программу аудиторского мероприятия утверждаются руководителем субъекта внутреннего финансового аудита в срок не позднее 5 рабочих дней с даты представления предложений по изменению программы аудиторского мероприятия.

В случае если руководителем субъекта внутреннего финансового аудита является уполномоченное должностное лицо, то программа аудиторского мероприятия, а также изменения в нее утверждаются уполномоченным должностным лицом.

**IV. Проведение аудиторских мероприятий**

22. При проведении аудиторского мероприятия собираются аудиторские доказательства, достаточные и уместные для достижения целей аудиторского мероприятия, обоснования выводов и рекомендаций и формирования заключения по результатам проведения аудиторского мероприятия.

23. Достаточность является мерой количества аудиторских доказательств, необходимых для достижения целей аудиторского мероприятия, обоснования выводов и рекомендаций и формирования заключения по результатам проведения аудиторского мероприятия. При оценке достаточности аудиторских доказательств следует учитывать, что большой объем аудиторских доказательств не компенсирует их нерелевантность и ненадежность.

24. Аудиторское мероприятие проводится в соответствии с утвержденной программой аудиторского мероприятия путем выполнения уполномоченным должностным лицом или членами аудиторской группы профессиональных действий (применения совокупности профессиональных знаний, навыков и других компетенций, позволяющих проводить аудиторское мероприятие), в том числе действий по сбору аудиторских доказательств, формированию выводов, предложений и рекомендаций.

Уполномоченным должностным лицом или членами аудиторской группы в соответствии с принципами внутреннего финансового аудита, установленными [приказом](consultantplus://offline/ref=289659CD197694BB4740D4813E7BFD818FBBA89FED69A7EBEBEDE415F052A7F2F6A6AC9FB0561AF2E2DDA117424F4C048097718044E2DE82ZA1FM) Минфина России № 196н, в том числе в соответствии с принципом профессионального скептицизма, при проведении аудиторского мероприятия должны быть собраны обоснованные, надежные и достаточные аудиторские доказательства.

При проведении аудиторского мероприятия может использоваться фото-, видео- и аудиотехника, а также иные виды техники и приборов.

Срок проведения аудиторского мероприятия не может превышать 30 рабочих дней и не должен выходить за пределы текущего финансового года.

25. Изучение объектов внутреннего финансового аудита может осуществляться сплошным или выборочным способом в зависимости от цели (целей) и задач аудиторского мероприятия, характеристик исследуемых документов и информации, в том числе о бюджетных процедурах и операциях (действиях) по выполнению бюджетной процедуры, а также в зависимости от использования информационных систем для изучения объектов внутреннего финансового аудита.

26. Аудиторская выборка предназначена для того, чтобы на основании изучения менее чем 100% элементов общего набора операций (действий) по выполнению бюджетной процедуры, документов и информации (далее - генеральной совокупности), из которых производится выборка, сделать выводы относительно всей генеральной совокупности.

27. При проведении аудиторского мероприятия может использоваться статистическая или нестатистическая аудиторская выборка.

Статистическая аудиторская выборка - это способ формирования аудиторской выборки, при котором:

а) элементы для изучения выбираются из генеральной совокупности случайным способом;

б) для оценки результатов выборки могут использоваться статистические инструменты анализа.

Аудиторская выборка, не соответствующая характеристикам статистической аудиторской выборки, является нестатистической аудиторской выборкой.

Применяемый для изучения объектов внутреннего финансового аудита способ формирования аудиторской выборки должен обеспечить получение обоснованных, надежных и достаточных аудиторских доказательств.

В случаях, когда аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют аудиторским доказательствам, полученным из другого источника, или надежность информации, полученной в качестве аудиторских доказательств, не подтверждена, то уполномоченным должностным лицом или членами аудиторской группы должны быть проведены дополнительные профессиональные действия для сбора аудиторских доказательств, а также могут быть подготовлены предложения по внесению изменений в программу аудиторского мероприятия (при необходимости), предложения в части приостановления и (или) продления сроков аудиторского мероприятия.

В соответствии с [пунктом 3](consultantplus://offline/ref=289659CD197694BB4740D4813E7BFD818FBDA49BE36EA7EBEBEDE415F052A7F2F6A6AC9FB0561AF7E1DDA117424F4C048097718044E2DE82ZA1FM) приказа Минфина России № 91н по решению руководителя субъекта внутреннего финансового аудита информация о результатах оценки исполнения бюджетных полномочий Министерства, о надежности внутреннего финансового контроля, о достоверности бюджетной отчетности, а также предложения и рекомендации о повышении качества финансового менеджмента могут быть отражены в ходе проведения аудиторского мероприятия (промежуточные и предварительные результаты аудиторского мероприятия), в том числе в форме аналитических записок, направляемых субъектам бюджетных процедур.

По окончании проведения аудиторского мероприятия и с учетом положений [пункта 8](consultantplus://offline/ref=289659CD197694BB4740D4813E7BFD818FBBA89FED6AA7EBEBEDE415F052A7F2F6A6AC9FB0561AF3E2DDA117424F4C048097718044E2DE82ZA1FM) приказа Минфина России № 195н руководитель субъекта внутреннего финансового аудита подписывает заключение, осуществляя контроль полноты отражения результатов проведения аудиторского мероприятия, и представляет заключение руководителю Министерства.

28. Руководитель аудиторской группы при проведении аудиторского мероприятия оценивает степень выполнения программы аудиторского мероприятия и достижения его целей. Оценка выполнения программы аудиторского мероприятия и достижения его целей осуществляется на основе рабочей документации аудиторского мероприятия.

**V. Основания и сроки приостановления и (или) продления**

**аудиторских мероприятий**

29. В случае возникновения обстоятельств, требующих приостановления (при наличии обстоятельств, при которых невозможно дальнейшее проведение аудиторского мероприятия) или продления аудиторского мероприятия, руководитель субъекта внутреннего финансового аудита направляет Руководителю Министерства служебную записку с изложением обстоятельств и срока предлагаемого приостановления (продления) данного мероприятия.

30. Аудиторское мероприятие может быть приостановлено:

а) при наличии нарушения требований к бюджетному (бухгалтерскому) учету, в том числе по хранению первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности, которое делает невозможным дальнейшее проведение аудиторского мероприятия, - на период восстановления документов, необходимых для проведения аудиторского мероприятия, а также приведения документов учета и отчетности в состояние, позволяющее проводить их изучение в ходе проведения аудиторского мероприятия;

б) на период непредставления (неполного представления) документов и информации или воспрепятствования проведению аудиторского мероприятия;

в) на период организации и проведения экспертиз, а также исполнения запросов;

г) при наличии обстоятельств, делающих невозможным дальнейшее проведение аудиторского мероприятия по причинам, не зависящим от уполномоченного должностного лица или членов аудиторской группы, включая наступление обстоятельств непреодолимой силы.

31. Общий срок приостановлений аудиторского мероприятия не может составлять более одного года. На время приостановления аудиторского мероприятия течение его срока прерывается.

32. Основаниями продления срока проведения аудиторского мероприятия являются:

а) получение в ходе проведения аудиторского мероприятия информации, свидетельствующей о наличии нарушений законодательства Российской Федерации и требующей дополнительного изучения, в том числе информации от правоохранительных органов, иных органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления либо из иных источников;

б) наличие обстоятельств, которые делают невозможным дальнейшее проведение аудиторского мероприятия по причинам, не зависящим от уполномоченного должностного лица или членов аудиторской группы, включая наступление обстоятельств непреодолимой силы;

в) значительный объем анализируемых документов, который не представлялось возможным установить при подготовке к проведению аудиторского мероприятия.

33. Решение о приостановлении аудиторского мероприятия и (или) о продлении срока проведения аудиторского мероприятия принимается руководителем Министерства, при этом изменения в план проведения аудиторских мероприятий не вносятся.

**VI. Составление и представление заключений.**

**Представление и рассмотрение возражений по результатам**

**проведенного аудиторского мероприятия**

34. Заключение по аудиторскому мероприятию (далее - Заключение) должно содержать следующую информацию:

а) тему аудиторского мероприятия;

б) описание выявленных нарушений и (или) недостатков (в случае их выявления), а также их причин и условий;

в) описание значимых остаточных бюджетных рисков;

г) выводы о достижении цели (целей) осуществления внутреннего финансового аудита, установленной(ых) [пунктом 2 статьи 160.2-1](consultantplus://offline/ref=289659CD197694BB4740D4813E7BFD818FBDA593E268A7EBEBEDE415F052A7F2F6A6AC9AB85E19FEB487B1130B18481889886F835AE2ZD1FM) Бюджетного кодекса Российской Федерации и (или) программой аудиторского мероприятия, включая один или несколько из следующих выводов:

о степени надежности внутреннего финансового контроля;

о достоверности бюджетной отчетности, в том числе о наличии фактов и (или) признаков, влияющих на достоверность бюджетной отчетности и соответствие порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности;

о качестве исполнения бюджетных полномочий Министерством значений показателей качества финансового менеджмента, определенных в соответствии с порядком проведения мониторинга качества финансового менеджмента, предусмотренным [пунктом 7 статьи 160.2-1](consultantplus://offline/ref=289659CD197694BB4740D4813E7BFD818FBDA593E268A7EBEBEDE415F052A7F2F6A6AC9AB85F18FEB487B1130B18481889886F835AE2ZD1FM) Бюджетного кодекса Российской Федерации;

д) предложения и рекомендации о повышении качества финансового менеджмента, в том числе предложения по мерам минимизации (устранения) бюджетных рисков и по организации внутреннего финансового контроля;

е) дату подписания заключения;

ж) должность, фамилию и инициалы, подпись руководителя аудиторской группы (при наличии);

з) должность, фамилию и инициалы, подпись руководителя субъекта внутреннего финансового аудита.

35. Подписанный экземпляр Заключения передается на ознакомление Субъекту бюджетной процедуры в течение 10 рабочих дней.

36. При наличии возражений и предложений по фактам, указанным в Заключении, Субъект бюджетной процедуры в течение 5 рабочих дней с даты его получения вправе представить в свободной форме возражения и предложения аудиторской группе на бумажном носителе или в электронном виде.

37. Возражения и предложения Субъекта бюджетных процедур, поступившие по результатам проведенного аудиторского мероприятия, рассматриваются руководителем субъекта внутреннего финансового аудита и, при необходимости, учитываются уполномоченными должностными лицами субъекта внутреннего финансового аудита, в том числе в целях ведения реестра бюджетных рисков.

38. В случае если в подписанном руководителем субъекта внутреннего финансового аудита заключении содержится существенная ошибка или искажение, а также если после подписания заключения руководитель субъекта внутреннего финансового аудита получил информацию, которая не была доступна на дату окончания аудиторского мероприятия и существенно влияет на выводы, предложения и рекомендации по его результатам, то руководитель субъекта внутреннего финансового аудита должен довести исправленную информацию до сведения всех сторон, получивших первоначальный вариант заключения.

39. В течение 5 рабочих дней со дня, следующего за днем получения Заключения, Субъект бюджетной процедуры обеспечивает разработку плана мероприятий по реализации предложений и рекомендаций и (или) устранению нарушений (недостатков), выявленных в ходе аудиторского мероприятия (рекомендуемый образец приведен в [приложении № 2](#Par317) к настоящему Порядку).

40. Субъект бюджетной процедуры обеспечивает выполнение внесенных аудиторской группой предложений и в установленные сроки представляет руководителю субъекта внутреннего финансового аудита информацию об устранении нарушений и недостатков, выявленных в ходе аудиторских мероприятий (рекомендуемый образец приведен в [приложении № 3](#Par383) к настоящему Порядку).

41. Подписанный экземпляр Заключения направляется руководителю Министерства в течение 10 рабочих дней для принятия решений.

42. Руководитель Министерства рассматривает Заключение и принимает одно или несколько решений, направленных на повышение качества финансового менеджмента, предусмотренных [приказом](consultantplus://offline/ref=289659CD197694BB4740D4813E7BFD818FBDA49BE36EA7EBEBEDE415F052A7F2F6A6AC9FB0561AF3E9DDA117424F4C048097718044E2DE82ZA1FM) Минфина России N 91н, с указанием сроков их выполнения.

43. Руководитель Министерства принимает решения, направленные на повышение качества финансового менеджмента, на основании информации, как содержащейся в заключениях субъекта внутреннего финансового аудита, так и в полученной вне рамок проведения аудиторских мероприятий, в том числе на основании информации руководителя субъекта внутреннего финансового аудита о выявленных признаках коррупционных и иных правонарушений, о результатах мониторинга реализации мер по минимизации (устранению) бюджетных рисков.

44. Субъекты бюджетных процедур, являющиеся руководителями структурных подразделений Министерства, в целях выполнения решений руководителя Министерства, а также на основании информации о проведении и результатах аудиторского мероприятия, в том числе указанной в аналитических записках субъекта внутреннего финансового аудита, проекте заключения и заключении, вправе самостоятельно принимать решения, направленные на повышение качества финансового менеджмента, включая разработку и выполнение перечня (плана) мероприятий по совершенствованию организации (обеспечения выполнения), выполнения бюджетной процедуры и (или) операций (действий) по выполнению бюджетной процедуры.

45. Информация о принятых решениях, а также о принятых (необходимых к принятию) мерах по повышению качества финансового менеджмента обобщается уполномоченными должностными лицами субъекта внутреннего финансового аудита в целях ведения реестра бюджетных рисков и проведения мониторинга реализации мер по минимизации (устранению) бюджетных рисков.

46. Уполномоченные должностные лица субъекта внутреннего финансового аудита регулярно (не реже одного раза в год) проводят мониторинг реализации Субъектами бюджетных процедур мер по минимизации (устранению) бюджетных рисков, в рамках которого формируют информацию о результатах исполнения решений, направленных на повышение качества финансового менеджмента.

47. Обобщенная информация о результатах мониторинга реализации мер по минимизации (устранению) бюджетных рисков отражается в годовой отчетности о результатах деятельности субъекта внутреннего финансового аудита.

**VII. Документирование аудиторских мероприятий**

48. При проведении аудиторской проверки формируется рабочая документация, которая ведется и хранится в электронном виде и (или) на бумажных носителях.

49. Рабочая документация подтверждает, что объекты внутреннего финансового аудита исследованы в соответствии с Программой этого аудиторского мероприятия; собраны аудиторские доказательства (документы, данные, информация), достаточные и уместные для обоснования выводов, рекомендаций и формирования заключения по результатам проведенного аудиторского мероприятия.

50. Рабочая документация формируется до окончания аудиторского мероприятия.

51. Рабочая документация хранится в архиве субъекта внутреннего финансового аудита.

**VIII. Составление и представление годовой отчетности**

**о результатах осуществления внутреннего финансового аудита**

52. Годовая отчетность о результатах деятельности субъекта внутреннего финансового аудита за отчетный год формируется по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным годом, подписывается руководителем субъекта внутреннего финансового контроля и направляется руководителю Министерства (рекомендуемый образец приведен в [приложении № 4](#Par432) к настоящему Порядку).

53. Отчетным периодом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно.

54. Годовая отчетность о результатах деятельности субъекта внутреннего финансового аудита должна содержать информацию, характеризующую достижение целей осуществления внутреннего финансового аудита, установленных [пунктом 2 статьи 160.2-1](consultantplus://offline/ref=289659CD197694BB4740D4813E7BFD818FBDA593E268A7EBEBEDE415F052A7F2F6A6AC9AB85E19FEB487B1130B18481889886F835AE2ZD1FM) Бюджетного кодекса Российской Федерации, в частности:

а) о выполнении плана проведения аудиторских мероприятий за отчетный год, в том числе аудиторских мероприятий, проведенных в рамках переданных от администратора бюджетных средств полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита (при наличии), а в случае невыполнения плана - информацию о причинах его невыполнения;

б) о количестве и темах проведенных внеплановых аудиторских мероприятий за отчетный год (при наличии);

в) о степени надежности осуществляемого в Министерстве внутреннего финансового контроля;

г) о достоверности (недостоверности) сформированной бюджетной отчетности Министерства;

д) о результатах оценки исполнения бюджетных полномочий Министерства, в частности, о достижении Министерством целевых значений показателей качества финансового менеджмента;

е) о результатах деятельности субъекта внутреннего финансового аудита, направленной на решение задач внутреннего финансового аудита, указанных в [пунктах 14](consultantplus://offline/ref=289659CD197694BB4740D4813E7BFD818FBBA89FED69A7EBEBEDE415F052A7F2F6A6AC9FB0561AFDE4DDA117424F4C048097718044E2DE82ZA1FM) - [16](consultantplus://offline/ref=289659CD197694BB4740D4813E7BFD818FBBA89FED69A7EBEBEDE415F052A7F2F6A6AC9FB0561BF5E7DDA117424F4C048097718044E2DE82ZA1FM) приказа Минфина России № 196н, включая информацию о наиболее значимых, по мнению руководителя субъекта внутреннего финансового аудита:

выводах, предложениях и рекомендациях субъекта внутреннего финансового аудита;

нарушениях и (или) недостатках, бюджетных рисках, а также о значимых остаточных бюджетных рисках, включая информацию об их причинах;

принятых (необходимых к принятию) мерах по повышению качества финансового менеджмента Министерства и минимизации (устранению) бюджетных рисков;

примерах (лучших практиках) организации (обеспечения выполнения), выполнения бюджетных процедур и (или) операций (действий) по выполнению бюджетных процедур в Министерстве (при наличии);

ж) о результатах мониторинга реализации мер по минимизации (устранению) бюджетных рисков;

з) о событиях, оказавших существенное влияние на организацию и осуществление внутреннего финансового аудита, а также на деятельность субъекта внутреннего финансового аудита;

и) о субъекте внутреннего финансового аудита, в том числе о его подчиненности, штатной и фактической численности, а также о принятых мерах по повышению квалификации уполномоченных должностных лиц субъекта внутреннего финансового аудита;

к) дату подписания годовой отчетности о результатах деятельности субъекта внутреннего финансового аудита, должность, фамилию и инициалы, подпись руководителя субъекта внутреннего финансового аудита.

**IX. Реестр бюджетных рисков, участие субъектов бюджетных**

**процедур в формировании и ведении (актуализации) реестра**

**бюджетных рисков**

55. Для сбора и анализа информации о бюджетных рисках и их оценки ведется реестр бюджетных рисков Министерства, который должен включать следующую информацию в отношении каждого выявленного бюджетного риска (рекомендуемый образец приведен в [приложении № 5](#Par567) к настоящему Порядку):

а) наименование операций (действий) по выполнению бюджетной процедуры, в которых выявлен бюджетный риск;

б) описание выявленного бюджетного риска и его причин;

в) возможные последствия реализации бюджетного риска;

г) значимость (уровень) бюджетного риска (в том числе оценка вероятности и степени влияния бюджетного риска);

д) владельцы бюджетного риска;

е) необходимость (отсутствие необходимости) и приоритетность принятия мер по минимизации (устранению) бюджетного риска;

ж) предложения по мерам минимизации (устранения) бюджетных рисков, включая меры по организации внутреннего финансового контроля (рекомендуемые к осуществлению контрольные действия).

Информация, указанная в [подпункте «ж](#Par238)» настоящего пункта, включается в реестр бюджетных рисков только в случае возможности и целесообразности принятия Министерством мер по предупреждению и (или) минимизации (устранению) соответствующего бюджетного риска.

56. При формировании и ведении реестра бюджетных рисков субъектом внутреннего финансового аудита осуществляется оценка бюджетных рисков, определение их значимости.

57. Субъектом внутреннего финансового аудита проводится мониторинг реализации Субъектами бюджетных процедур мер по минимизации бюджетных рисков, по организации и осуществлению внутреннего финансового контроля, по устранению выявленных нарушений и недостатков.

58. Субъект внутреннего финансового аудита при осуществлении внутреннего финансового аудита также руководствуется положениями, определенными федеральными стандартами внутреннего финансового аудита, не включенными в настоящий Порядок.

Приложение № 1

к Порядку осуществления

Министерством промышленности

и торговли Республики Дагестан

внутреннего финансового аудита

(рекомендуемый образец)

|  |
| --- |
| План  проведения аудиторских мероприятий Министерства промышленности и торговли Республики Дагестан |
| на 20\_\_ год |

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Тема аудиторского мероприятия | Проверяемый период | Объект аудита | Субъект бюджетных процедур | Срок проведения аудиторской проверки | Ответствен-ные исполнители |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
|  |  |  |  |  |  |  |

Приложение № 2

к Порядку осуществления

Министерством промышленности

и торговли Республики Дагестан

внутреннего финансового аудита

(рекомендуемый образец)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | УТВЕРЖДАЮ | | |
|  |  | | |
|  | (должность руководителя субъекта бюджетных процедур) | | |
|  |  |  |  |
|  | (подпись) |  | (расшифровка подписи) |
|  | «\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_ 20\_\_ г. | | |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| План  мероприятий по реализации предложений и рекомендаций и (или) устранению нарушений и недостатков, выявленных в | | | |
|  | хходе |  |  |
|  |  | (наименование аудиторской проверки, наименование объекта аудита, субъекта бюджетных процедур) |  |
|  |  | проведенной с «\_\_» \_\_\_\_\_\_\_ 20\_\_ г. по «\_\_» \_\_\_\_\_\_\_ 20\_\_ г. |  |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Предложения, внесенные в акт аудиторской проверки | Краткое содержание нарушений и недостатков, выявленных в ходе аудиторской проверки (по каждому предложению) | Мероприятия по устранению выявленных нарушений и недостатков | Срок выполнения | Ответствен-ные исполнители |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|  |  |  |  |  |  |

Приложение № 3

к Порядку осуществления

Министерством промышленности

и торговли Республики Дагестан

внутреннего финансового аудита

(рекомендуемый образец)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | УТВЕРЖДАЮ | | |
|  |  | | |
|  | (должность руководителя субъекта бюджетных процедур) | | |
|  |  |  |  |
|  | (подпись) |  | (расшифровка подписи) |
|  | «\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_ 20\_\_ г. | | |

|  |
| --- |
| Информацию  об устранении нарушений (недостатков, выявленных в ходе |
|  |
| (наименование аудиторской проверки, наименование объекта аудита, субъекта бюджетных процедур) |
| проведенной с «\_\_» \_\_\_\_\_\_\_ 20\_\_ г. по «\_\_» \_\_\_\_\_\_\_ 20\_\_ г. |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Предложения, внесенные в акт аудиторской проверки | Краткое содержание всех нарушений и недостатков, выявленных в ходе аудиторской проверки (по каждому предложению) | Принятые меры по устранению выявленных нарушений и недостатков |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
|  |  |  |  |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Ответственный исполнитель | |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
| (должность) |  | (подпись) |  | (расшифровка подписи) |

Приложение № 4

к Порядку осуществления

Министерством промышленности

и торговли Республики Дагестан

внутреннего финансового аудита

(рекомендуемый образец)

|  |
| --- |
| ГОДОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ  о результатах осуществления внутреннего финансового аудита |
| в \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ |
| по состоянию на «\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 20\_\_ г. |

|  |
| --- |
| 1. Общие сведения о результатах внутреннего финансового аудита |

|  |  |
| --- | --- |
| Наименование показателя | Значения показателя |
| 1 | 2 |
| Штатная численность субъекта внутреннего финансового аудита, человек |  |
| из них:  фактическая численность субъекта внутреннего финансового аудита |  |
| Количество проведенных аудиторских мероприятий, единиц |  |
| в том числе:  в отношении системы внутреннего финансового контроля |  |
| достоверности бюджетной отчетности |  |
| экономности и результативности использования бюджетных средств |  |
| Количество аудиторских мероприятий, предусмотренных в плане проведения аудиторских мероприятий внутреннего финансового аудита на отчетный год, единиц |  |
| из них:  количество проведенных плановых аудиторских мероприятий |  |
| Количество проведенных внеплановых аудиторских мероприятий, единиц |  |
| Количество направленных рекомендаций по повышению эффективности внутреннего финансового контроля, единиц |  |
| из них:  количество исполненных рекомендаций |  |
| Количество направленных предложений о повышении экономности и результативности использования бюджетных средств, единиц |  |
| из них:  количество исполненных предложений |  |

|  |
| --- |
| 2. Сведения о выявленных нарушениях и недостатках, тыс. руб. |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | Коли-чество (единиц) | Объем (тыс. руб.) | Динамика нарушений и недостатков по сравнению с прошлым отчетным периодом | |
| (тыс. руб.) | (%) |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Нецелевое использование бюджетных средств |  |  |  |  |
| Неправомерное использование бюджетных средств (кроме нецелевого использования) |  |  |  |  |
| Нарушения процедур составления и исполнения бюджета по расходам, установленных бюджетным законодательством |  |  |  |  |
| Нарушения правил ведения бюджетного учета |  |  |  |  |
| Нарушения порядка составления бюджетной отчетности |  |  |  |  |
| Несоблюдение порядка, целей и условий предоставления средств из бюджета (субсидий, инвестиций), предоставления кредитов и займов, обеспеченных государственными гарантиями |  |  |  |  |
| Нарушения порядка администрирования доходов бюджета |  |  |  |  |
| Нарушения в сфере закупок в части обоснования закупок и исполнения контрактов |  |  |  |  |
| Нарушения установленных процедур и требований по осуществлению внутреннего финансового контроля |  | X | X |  |
| Прочие нарушения и недостатки |  |  |  |  |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Руководитель субъекта внутреннего финансового аудита |  |  |  |
|  | (подпись) |  | (расшифровка подписи) |
| «\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 20\_\_ г. |  |  |  |

Приложение № 5

к Порядку осуществления

Министерством промышленности

и торговли Республики Дагестан

внутреннего финансового аудита

(рекомендуемый образец)

|  |
| --- |
| Реестр  бюджетных рисков Министерства промышленности и торговли Республики Дагестан  по состоянию на «\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 20\_\_ г. |

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наимено-вание операций (действий) по выпо-лнению бюджетной процедуры | Бюд-жетный риск и его причи-ны | После-дствия реали-зации бюдже-тного риска | Значи-мость (уро-вень) бюдже-тного риска | В том числе | | Владельцы бюджетного риска | Меры по предупреждению и (или) минимизации (устранению) бюджетного риска |
| Оценка вероят-ности | Вероят-ность бюджетного риска |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |