**Зарубежный опыт организации финансового контроля и аудита**

(раздел 5 «Обзора новаций в бюджетном процессе стран ОЭСР за период 2008-2016 гг. и предложения по возможному их внедрению в бюджетный процесс в Российской Федерации»,

выполненного в рамках шестого этапа Контракта на оказание консультационных услуг № PFMTAP/QCBS-4.15 «Сопровождение реализации Программы Правительства Российской Федерации по повышению эффективности общественных (государственных и муниципальных) финансов до 2018 года в части «открытого бюджета»)

**Москва 2017 г.**

Оглавление

[Введение 3](#_Toc497401227)

[1 Опыт организации финансового контроля и аудита 7](#_Toc497401228)

[Введение 7](#_Toc497401229)

[1.1 Основные изменения в государственном внутреннем контроле в странах ЕС 8](#_Toc497401230)

[1.2 Модели организации финансового контроля в странах ОЭСР и современные тенденции 16](#_Toc497401231)

[1.3 Страновые примеры 27](#_Toc497401232)

[1.3.1. Латвия 27](#_Toc497401233)

[1.3.2. Венгрия 35](#_Toc497401234)

[1.4 Рекомендации для России по повышению эффективности организации финансового контроля 44](#_Toc497401235)

[Список использованных источников 50](#_Toc497401236)

# Введение

В большинстве стран ОЭСР в настоящее время стоит задача преодоления последствий экономического и финансового кризиса 2008 года. Посткризисные годы отмечены необходимостью проведения мер жесткой экономии и финансового оздоровления, беспрецедентных по масштабу в современной истории.

Поэтому основной характеристикой бюджетной политики стран ОЭСР является ее нацеленность на преодоление последствий глобального финансового кризиса. Этим же целям служат имеющие место изменения в приоритетах бюджетной политики и новации бюджетных процессов.

Большинство стран ОЭСР пыталось обеспечить экономический рост и защитить его от последствий финансового кризиса. Для этих целей использовались структурные экономические реформы, включая либерализацию рынка рабочей силы, меры по дерегулированию экономики и снижению административных барьеров, используемые наряду с фискальной консолидацией.

В качестве общих направлений бюджетной политики, отмеченных в большинстве стран ОЭСР, экспертами ОЭСР выделяются следующие:

- корректировка национальных фискальных правил;

- осуществление финансовой консолидации (оздоровления);

- в том числе за счет проведения анализа бюджетных расходов как инструмента контроля расходов;

- создание независимых бюджетных советов (независимых финансовых институтов (IFIs));

- повышение прозрачности и доступности бюджетных документов и бюджетных данных, в том числе путем размещения на веб-порталах и в формате «Бюджетов для граждан»;

- сокращение расходов на заработную плату в бюджетном секторе путем реформирования госслужбы и систем оплаты труда;

- стимулирование создания резервных фондов на уровне субнациональных правительств для защиты субнациональных бюджетов от влияния кризиса.

Именно нацеленность бюджетных политик большинства стран ОЭСР на преодоление последствий глобального финансового кризиса является, по оценкам экспертов ОЭСР, причиной незначительного прогресса в части бюджетной реформы в этих странах за последние годы[[1]](#footnote-1).

Цель настоящего Обзора – провести анализ определенных по согласованию с Заказчиком новых / актуальных инструментов бюджетного процесса стран ОЭСР в период 2008-2016 гг. и подготовить предложения по возможному их внедрению в бюджетный процесс в Российской Федерации.

По согласованию с Заказчиком, в Обзоре рассматриваются следующие актуальные направления и новации бюджетного процесса:

- повышение роли обзоров (анализа) бюджетных расходов как элемента БП;

- создание независимых бюджетных советов (НБС);

- новые акценты и тенденции развития БОР и программного бюджета;

- повышение роли оценки бюджетных рисков;

- опыт организации финансового контроля и аудита.

Обзор состоит из пяти разделов, соответствующих вышеперечисленным направлениям /новациям бюджетного процесса в странах ОЭСР, каждый из которых является логически завершенным исследованием. В каждом разделе анализируются общие тенденции развития соответствующего направления бюджетного процесса, раскрываются выявленные проблемы и предлагаемые решения. Приводится обширный фактический материал по странам ОЭСР. Далее проводится краткий обзор состояния соответствующего направления в Российской Федерации, и формулируются предложения по возможному внедрению новаций /передового опыта в бюджетный процесс Российской Федерации. В конце каждого раздела представлен список использованных источников.

Данный Обзор выполнен в результате работы с обширным объемом статистического и аналитического материала. Использованы сборники, статьи и доклады ОЭСР, Всемирного Банка, Международного Валютного Фонда, Европейской комиссии, национальных статистических бюро и казначейств, Министерства Финансов РФ, Министерства экономического развития РФ и Центрального Банка РФ.

В первом разделе «Повышение роли анализа бюджетных расходов как элемента бюджетного процесса» рассматриваются: цели и задачи анализа бюджетных расходов (АБР) и его роль в бюджетном процессе; модели и методические подходы к его проведению; соотношение АБР с бюджетированием, ориентированным на результаты (БОР), практические результаты АБР; предпосылки успешного внедрения АБР, а также оценка предпосылок и предложения по внедрению АБР в бюджетный процесс в РФ. Анализ проводится на примере 23 стран ОЭСР, в том числе детально разобран опыт следующих стран: Германии, Хорватии, Великобритании, Польши и Нидерландов. Раздел содержит 1 врезку, 2 таблицы и 1 рисунок.

Во втором разделе «Создание независимых бюджетных советов (НБС)» рассматриваются: цели создания и основные характеристики НБС; предпосылки и ограничения эффективной деятельности НБС; а также оценка предпосылок и предложения по возможному внедрению НБС в России. Анализ проводится на примере 22 стран ОЭСР, в том числе детально разобран опыт следующих стран: Дании, Мексики, Словакии, Франции и Швеции.

В третьем разделе «Новые акценты и тенденции развития БОР» рассматриваются: краткая эволюция внедрения БОР в странах ОЭСР, виды БОР; основные выводы из странового опыта внедрения БОР; опыт внедрения БОР и рекомендации по развитию системы БОР в России. Анализ проводится на примере 17 стран ОЭСР, в том числе детально разобран опыт следующих стран: Франции, Австралии, Польши и США. Раздел содержит 1 врезку, 9 таблиц и 3 рисунка.

В четвертом разделе «Повышение роли оценки бюджетных рисков» рассматриваются: цели оценки бюджетных рисков, ее роль для повышения качества бюджетного прогнозирования и планирования; институциональные основы и опыт оценки бюджетных рисков в странах ОЭСР; возможные варианты и предложения по внедрению оценки бюджетных рисков в России. Анализ проводится на примере 23 стран мира, в том числе детально разобран опыт следующих стран: Швеции, Чили, Мексики, Исландии и ЮАР. Раздел содержит 6 таблиц и 4 рисунка.

В пятом разделе «**Опыт организации финансового контроля и аудита**» рассматриваются: основные изменения в государственном внутреннем контроле в странах ЕС; модели организации финансового контроля в странах ОЭСР и современные тенденции; а также рекомендации для России по повышению эффективности организации финансового контроля. Анализ проводится на примере стран-членов ЕС и 5 стран-членов ОЭСР, в том числе детально разобран опыт следующих – Латвии и Венгрии. Раздел содержит 2 таблицы.

1. **Опыт организации финансового контроля и аудита**

**Введение**

Согласно Международным стандартам внутреннего контроля в государственном секторе, разработанным Международной организацией высших органов аудита (*International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI*), внутренний контроль (и в т.ч. финансовый контроль как составная часть внутреннего контроля), осуществляемый в рамках системы «ОВ-ПВ», объединяющей отраслевое ведомство (ОВ) и подведомственные (ПВ) организации, является:

* процессом, пронизывающим все входящие в систему организации (как ОВ, так и ПВ),
* нацелен на управление рисками и подтверждение надлежащего решения задач (должное проведение операций, достоверность финансовой и нефинансовой отчетности, соблюдение требований нормативно-правовых актов, обеспечение сохранности ресурсов) в рамках всей системы организаций,
* включает в себя пять компонентов (контрольную среду, оценку рисков, контрольные действия, обмен информацией, мониторинг), которые действуют во всех входящих в систему организациях.

Институциональной структурой внутреннего контроля в целом и финансового контроля в частности является внутренний аудит, который[[2]](#footnote-2):

* с одной стороны, входит в два компонента внутреннего контроля (контрольную среду и мониторинг), а
* с другой стороны, четко отделен (дифференцирован) от внутреннего контроля, поскольку проводит мониторинг контрольных правил и процедур и оценивает их эффективность. Внутренними контролерами являются все без исключения руководители и сотрудники как ОВ, так и ПВ, а внутренними аудиторами – отдельные, независимые специалисты, которые не являются внутренними контролерами, но отслеживают и оценивают деятельность последних.

Деятельность внутреннего аудита как институциональной структуры внутреннего контроля охватывает как традиционные (базовые), так и современные (усложненные) аспекты. В настоящее время происходит следующий перенос акцентов внутреннего аудита:

* с гарантий на консультации,
* с аудита трансакций на аудит систем/процессов на базе анализа рисков,
* с предварительного на последующий аудит,
* с финансового и юридического аудита на операционный аудит (аудит эффективности),
* с мониторинга и оценки эффективности внутреннего контроля на мониторинг и оценку эффективности управления рисками,
* с реагирующего на упреждающий аудит,
* с роли полицейского на роль партнера в отношениях с объектом аудита,
* с материальных активов на нематериальные активы,
* с саморазвития на использование передового опыта.

**1.1 Основные изменения в государственном внутреннем контроле в странах ЕС**

Самые заметные изменения компонентов государственного внутреннего контроля[[3]](#footnote-3) в Европе стали результатом растущего внимания к целям и управлению по результатам деятельности в государственном секторе, к управлению рисками, обеспечению подотчетности, а также качеству предоставления услуг и экономической эффективности. Данные изменения привели к широкому внедрению международных или национальных стандартов, четко определенной законодательной базы и более четко сформулированных полномочий для контроля, внутреннего аудита и финансовой инспекции (там, где она проводится). Возросла функциональная независимость внутренних аудиторов. Ожидается, что они будут предоставлять новые или расширенные услуги, нацеленные на результативность, эффективность и экономическую выгоду, а также на предоставление информации и гарантий, относящихся к деятельности системы. Возросли требования к отчетности, к особым знаниям и компетенциям государственных служащих, ответственных за управление финансами и аудит.

Безусловно, государственный внутренний контроль существовал всегда в той или иной форме в каждом государстве. Но, начавшись в некоторых странах с реформ 1970-ых гг. (например, во Франции) и 1980-ых гг. (например, в Нидерландах и Великобритании), он был усовершенствован в течение относительно короткого промежутка времени (в течение последних 10-15 лет) по всей Европе. В течение этого периода была создана общеизвестная концепция, которая широко применяется. Государственный внутренний контроль стал неотъемлемой и жизненно важной частью современной системы государственного управления. Внутренние аудиторы стали или становятся профессиональной категорией персонала с формализованными квалификациями и специальными сертифицированными программами обучения. Однако необходимо подчеркнуть, что существует множество различий между странами, даже соседними странами, в том, «почему, когда и как» проводить реформы государственного внутреннего контроля.

*Отдельные составляющие государственного внутреннего контроля*

*Контрольная среда*

Системы государственного внутреннего контроля различны в разных странах, поскольку им нужно вписываться в соответствующие всеобъемлющие механизмы управления каждого из конституционных участников – правительства, парламента и высшего аудиторского института – а также в механизмы подотчетности, которые существуют между данными участниками. В рамках правительства внутренние механизмы подотчетности также являются определяющим фактором, наряду с содержанием отчетности тех, кто ответственен за выполнение государственных задач. Здесь может быть проведено различие между правовой подотчетностью за соответствие правилам и регламентам и управленческой подотчетностью за использование государственных ресурсов для достижения целей. Также необходимо принимать во внимание механизмы бюджетирования и бухгалтерского учета.

*Механизмы подотчетности*

Каждая страна-член ЕС включает описание системы государственного внутреннего контроля в рамки всеобъемлющего механизма управления страны.

Делегирование и децентрализация политических и административных полномочий, включая существование автономных слоев государственного управления (на центральном, региональном и местном уровнях) или использование различных типов организаций (полугосударственных, частных) для предоставления государственных услуг и для сбора пошлин/налогов или для распределения бюджетных средств определяют условия того, каким образом и кем разрабатываются системы государственного внутреннего контроля.

Несмотря на то, что можно выделить общие направления, и на то, что все страны-члены ЕС имеют в своем распоряжении основные демократические механизмы, способы конституционной организации правительства сильно отличаются в разных странах. Данные различия относятся к организации управления и подотчетности правительства парламенту, а также к системам бюджетирования и бухгалтерской отчетности, которые были созданы исходя из особых условий и потребностей каждой страны. Вопросы о том, кто является руководителями, выполняющими государственные задачи, и за что именно они отвечают, также трактуются по-разному в разных странах. Однако все эти вопросы оказывают значительное влияние на то, как понимается и организуется государственный внутренний контроль.

Большинство стран описывает свое государственное управление как организованное единовластным и иерархическим образом, при этом осуществляющее свою деятельность на основе принципа законности. Управление обычно организовано в соответствии с министерским правилом: профильные министерства несут общую ответственность за свой сектор, включая подведомственные организации, а профильные министры политически подотчетны правительству и/или парламенту за решения, принимаемые в их секторе ответственности.

Некоторые страны дополнительно создали агентства, которые несут политическую ответственность перед соответствующим профильным министром. Например, Нидерланды создали 40 внутренних агентств для политически результативной и оперативной управленческой деятельности, за работу которых несет полную политическую ответственность соответствующий министр. За деятельность сотен коммерческих агентств – юридических лиц соответствующий министр несет ограниченную политическую ответственность. Швеция является исключением из министерского правила, так как у министерств нет подведомственных административных органов. В Швеции ежедневная административная деятельность выполняется центральными агентствами, которые работают независимо от министерств, а руководители этих агентств напрямую подотчетны правительству.

*Обязанности государственных руководителей*

Механизмы управления и подотчетности внутри субъектов государственного управления сильно отличаются в разных странах, также как и спектр обязанностей на исполнительном уровне административных органов, то есть министров, директоров агентств и глав управлений и подразделений (государственных руководителей). Некоторые страны (такие как Германия, Греция и Люксембург) в большой степени сохранили традиционные законодательные и иерархические механизмы, вследствие чего руководители законодательно отвечают за периодичность и уместность, а также результативное и экономически выгодное использование ресурсов организаций.

*Концепция внутреннего контроля*

Не все страны трактуют концепцию внутреннего контроля одинаковым образом. В то время как в некоторых странах есть специальные институты внутреннего контроля, которые независимы от тех, кого они контролируют, в других странах ответственность за внутренний контроль делегируется соответствующим административным органам. В некоторых странах такая децентрализованная система внутреннего контроля включена в управление и составляет его неотъемлемую часть. Необходимость создания внутреннего контроля, представления отчетов о нем и применения подхода по управлению рисками может быть прямо изложена в законах и регламентах или быть следствием существующей законодательной базы.

В децентрализованных системах руководители высшего звена должны отчитываться о функционировании систем внутреннего контроля. Все большее количество стран также требует, чтобы руководители высшего звена применяли системы управления или ослабления риска того, что поставленные цели не будут достигнуты.

*Законодательная база*

Многие страны с децентрализованной системой контроля нуждаются в том, чтобы система внутреннего контроля, которая создана в рамках государственных организаций, была:

- прямо изложена в законодательной базе этих организаций;

- либо в особых законах (как, например, в Греции и Словакии);

- либо непосредственно включена в прочие финансовые регламенты (например, в Финляндии определение и обязанности внутреннего контроля изложены в Законе о бюджете; в Венгрии они включены в Закон о государственных финансах, в специальный правительственный регламент, а также пособия и руководства; в Эстонии внутренний контроль упоминается в различных законодательных актах, таких как Закон о правительстве).

В некоторых странах внутренний контроль прямо не упоминается, однако создана четкая институциональная концептуальная основа для внутреннего контроля в рамках существующих правил и регламентов (например, в Дании на основе Порядка государственного бухгалтерского учета и Руководящих принципов ответственности за руководство). Многие страны заявляют, что в их законодательство, управление финансами и практики контроля внедрены взаимосвязанные компоненты, описанные в модели Комитета организаций-спонсоров Комиссии Тредвея (COSO), а также в руководящих принципах в отношении стандартов внутреннего контроля в государственной секторе Международной организации высших органов финансового контроля (INTOSAI). Особенно это касается новейших стран-членов ЕС, а также прочих стран, таких как Финляндия, Нидерланды и Великобритания.

*Ответственность за внутренний контроль и отчетность по нему*

Создание, непрерывный контроль и представление отчетов о функционировании соответствующих систем внутреннего контроля в рамках государственных организаций является частью обязанностей руководителей тех странах, которые внедрили четко сформулированную децентрализованную политику внутреннего контроля. Это требование к отчетности обычно совмещается с ежегодным отчетом или ежегодной финансовой отчетностью организаций. В Литве каждый год руководитель высшего звена государственного юридического лица представляет отчет о состоянии финансового контроля в данной организации. В Польше министры ежегодно докладывают о выполнении годового плана по деятельности в секторе, за который они отвечают, и представляют отчет о состоянии управленческого контроля за предыдущий год. В Финляндии отчет об операционной деятельности, включенный в итоговый отчет бухгалтерии, должен включать в себя оценку целесообразности и адекватности внутреннего контроля и связанного с ним управления рисками, а также отчет о статусе внутреннего контроля и ключевых целей для развития, составленный на базе оценки (оценка и отчет о гарантии внутреннего контроля). Бухгалтер в Великобритании ежегодно подписывает отчет о внутреннем контроле, декларируя подход бухгалтера к управлению рисками, внутреннему контролю и корпоративному управлению, а также его ответственность за них.

*Внутренний аудит*

Почти во всех странах-членах ЕС имеется должность внутреннего аудитора, но она не обязательно охватывает все области государственного управления. Для достижения соответствующего уровня координации и гармонизации используются формальные и неформальные методы. Традиционная проверка на соответствие предписаниям закона и финансовый аудит все больше дополняются консультационными услугами и аудитом результатов деятельности, которые требуют профессиональных и хорошо подготовленных аудиторов. Некоторые из стран-членов ЕС создали комиссии и/или комитеты по аудиту.

Внедрение бюджетирования, ориентированного на результаты, оценок управления на основе рисков, растущая сложность технологии, используемой для оказания государственных услуг и т.д., значительно изменили спрос на внутренний аудит. Растет количество запросов на более разнообразные компетенции, консультационные услуги и их более высокое качество. И лишь только в Эстонии снизился спрос на консультационные услуги.

Расширение спектра услуг внутреннего аудита также отражено в растущем числе различных типов аудита, регулярно выполняемых подразделениями внутреннего аудита: проверка на соответствие предписаниям закона, инвентаризация, финансовый аудит, аудит финансовых гарантий, аудит управления, аудит операционной деятельности, системный аудит и аудит информационных технологий. Также часто упоминаются аудит безопасности, информационной безопасности и результатов деятельности.

*Координация и гармонизация внутреннего контроля и аудита*

Координация и гармонизация внутреннего контроля и аудита в государственном секторе в целом или в правительственном секторе в частности достигается множеством разных способов. Более половины стран для данной цели создали специальные подразделения.

*Финансовая инспекция*

Служба финансовой инспекции по фактическим результатам создана почти в половине стран. Требования к организации инспекции и ее отчетности сильно отличаются.

Под финансовой инспекцией обычно понимается внешняя централизованная контрольная деятельность, осуществляемая инспекторами, независимыми от организации, которую они инспектируют, и нацеленная на выявление основных сбоев, нарушений и административное наказание ответственных лиц и организаций, либо деятельность инспекторов-контролеров по фактическим финансовым результатам, включенным в государственные организации. Иногда служба финансовой инспекции также решает задачи предварительного контроля (например, в Бельгии).

Функция финансовой инспекции создана в большинстве новых стран-членов ЕС, таких как Болгария, Хорватия, Венгрия, Польша, Румыния и Словакия, а также в Бельгии, Франции, Греции, Италии, Португалии и Испании. Однако, центральные институты, ответственные за финансовую инспекцию, отсутствуют в Северных странах (Дании, Финляндии и Швеции), Прибалтике (Эстонии, Латвии и Литве), Германской группе стран (Австрии и Германии) и Великобритании. В этих странах данная функция включена в финансовое управление и систему контроля.

Организация финансовой инспекции сильно отличается в разных странах. В 15 странах-членах ЕС, в которых существует функция финансовой инспекции, например, во Франции и Испании, данная функция исторически является важной частью управления финансами и системы контроля и охватывает большое количество сотрудников. В период своего вступления в ЕС 13 новых стран-членов создали функцию внутреннего аудита, тем не менее, они сохранили функцию финансовой инспекции на время переходного периода, пока внутренний аудит еще находился на стадии формирования. Однако они сместили акцент с традиционной финансовой инспекции на расследование более серьезных случаев неэффективного управления, мошенничества и коррупции на основании жалоб и прочей информации. Количество инспекторов в 12 новых странах-членах меньше, чем в старых странах-членах, тем не менее, оно значительно.

Требования к отчетности также отличаются в разных странах. В 13 новых странах-членах ЕС финансовая инспекция обычно подотчетна Министерству финансов. В странах, где организован высший аудиторский институт в виде Счетного суда с судебными полномочиями (например, во Франции, Италии, Португалии и Испании), финансовая инспекция также должна отчитываться о любых обнаруженных нарушениях перед Счетным судом, который затем запускает процедуру финансовой ответственности и ходатайствует о возврате любых необоснованных платежей, произведенных руководством.

**1.2 Модели организации финансового контроля в странах ОЭСР и современные тенденции**

Исторически сложились две основные модели институциональных структур внутреннего контроля в целом и финансового контроля в частности[[4]](#footnote-4):

- децентрализованная, на базе служб внутреннего аудита, действующих в отраслевых ведомствах, но обладающих независимостью от других подразделений этих ведомств (Австралия, Австрия, Великобритания, Германия, Ирландия, Канада, Нидерланды, Новая Зеландия, Скандинавские страны, США), и

- централизованная, на базе независимой от отраслевых ведомств системы финансовых инспекций (Бельгия, Греция, Испания, Италия, Люксембург, Португалия, Франция).

В Европейской комиссии с 2003 г. действует децентрализованная модель. Большинство «новых» стран, вступивших в Евросоюз в 2004 г., 2007 г. и 2013 г., сориентировали свои структуры на децентрализованную модель, создав службы внутреннего аудита в отраслевых ведомствах (Болгария, Венгрия, Кипр, Латвия, Литва, Мальта, Польша, Румыния, Словакия, Словения, Хорватия, Чехия, Эстония). В то же время некоторые из этих стран сохранили существовавшие у них ранее системы финансовых инспекций (Болгария, Венгрия, Польша, Румыния, Словакия, Словения, Хорватия). В последние годы ряд «старых» стран Евросоюза, прежде использовавших только централизованную модель, также организовали службы внутреннего аудита в отраслевых ведомствах, но не ликвидировали финансовые инспекции (Бельгия, Греция, Люксембург, Португалия, Франция). Одновременно в некоторых странах с ранее четко сформированной децентрализованной моделью стали появляться центральные государственные службы, осуществляющие внутренний аудит в отраслевых ведомствах (Великобритания, Нидерланды). Поэтому в настоящее время границы между децентрализованной и централизованной моделями в странах Евросоюза перестали быть столь же отчетливыми, какими они были в начале 2000-х гг. (таблица 1.1)[[5]](#footnote-5).

Следует отметить, что в рамках большинства существующих в Евросоюзе институциональных структур внутреннего контроля в секторе госуправления, как правило, действует некая центральная «гармонизирующая» структура. Она разрабатывает (на базе международных стандартов и передовой практики) и утверждает единые стандарты, методологию, типовые документы (положения, инструкции, своды правил) внутреннего контроля и аудита, квалификационные требования к внутренним аудиторам и программы их обучения, но не занимается непосредственным проведением внутреннего аудита. Необходимость создания такой гармонизирующей структуры (обычно в рамках министерства финансов) специально отмечена в руководстве Европейской комиссии о внутреннем контроле в сфере госфинансов (public internal financial control)[[6]](#footnote-6).

Таблица 1.1 – Институциональные структуры внутреннего контроля в секторе госуправления, страны ЕС

| **Страна** | **Службы внутреннего аудита (СВА)** | | **Финансовые инспекции (ФИ)** |
| --- | --- | --- | --- |
| **самостоятельные внутри-/межведомственные СВА** | **центральная государственная СВА** |
| **1. Австрия** |  |  |  |
| **2. Бельгия** |  |  |  |
| **3. Болгария** |  |  |  |
| **4. Великобритания** |  |  |  |
| **5. Венгрия** |  |  |  |
| **6. Германия** |  |  |  |
| **7. Греция** |  |  |  |
| **8. Дания** |  |  |  |
| **9. Ирландия** |  |  |  |
| **10. Испания** |  |  |  |
| **11. Италия** |  |  |  |
| **12. Кипр** |  |  |  |
| **13. Латвия** |  |  |  |
| **14. Литва** |  |  |  |
| **15. Люксембург** |  |  |  |
| **16. Мальта** |  |  |  |
| **17. Нидерланды** |  |  |  |
| **18. Польша** |  |  |  |
| **19. Португалия** |  |  |  |
| **20. Румыния** |  |  |  |
| **21. Словакия** |  |  |  |
| **22. Словения** |  |  |  |
| **23. Финляндия** |  |  |  |
| **24. Франция** |  |  |  |
| **25. Хорватия** |  |  |  |
| **26. Чехия** |  |  |  |
| **27. Швеция** |  |  |  |
| **28. Эстония** |  |  |  |
| **ВСЕГО** | **26 СВА, в т.ч. 20 самостоятельных,**  **3 центральных государственных,**  **3 смешанных** | | **14 ФИ** |
| **14 только СВА,**  **2 только ФИ,**  **12 СВА и ФИ** | | |

Важной общей характеристикой всех институциональных структур внутреннего контроля в секторе госуправления является регламентация их взаимодействия с органами внешнего аудита – Счетными палатами (или их аналогами, имеющими другие названия), которые действуют во всех странах. Это взаимодействие проходит в виде тесного сотрудничества, но не в виде подчинения Счетной палате (ранее в Германии существовала такая практика, но в настоящее время она упразднена).

Данные таблицы 1.1 свидетельствуют, что наиболее распространенной институциональной структурой внутреннего контроля в ЕС являются самостоятельные внутриведомственные или межведомственные ***службы внутреннего аудита (СВА):*** они действуют в 20 из 28 стран. В 14 странах существуют финансовые инспекции (ФИ). В 16 странах действуют единые институциональные структуры внутреннего контроля, в т.ч.: в 14 странах – на базе СВА, в двух странах – на базе ФИ. В 12 странах действуют двойные структуры.

В рамках системы «ОВ-ПВ» главная разновидность институциональной структуры внутреннего контроля – самостоятельные СВА – функционирует следующим образом. СВА создается в первую очередь как собственная в ОВ (или как межведомственные в сотрудничестве между двумя или несколькими ОВ). Если среди ПВ нет таких организаций, которые управляют большими бюджетами, то указанные СВА отслеживают и оценивают внутренний контроль и управление рисками как в ОВ, так и в ПВ. Крупнобюджетные ПВ (большие университеты, больницы, научные центры) либо создают свои, дополнительные СВА, либо пользуются услугами частных аудиторских фирм. Отчеты внутренних аудиторов такой ПВ с большим бюджетом представляются не только высшему руководству этой организации, но и руководителю СВА, действующей в ОВ, или руководителю межведомственной СВА.

В трех странах (Кипр, Мальта, Нидерланды) ранее существовавшие самостоятельные СВА в системах «ОВ-ПВ» были ликвидированы, и на базе их кадровых ресурсов были созданы центральные государственные СВА, осуществляющие внутренний аудит во всем секторе госуправления. В Великобритании, Румынии и Чехии действуют двухвариантные системы СВА, включающие в себя как самостоятельные внутри-/межведомственные СВА (в системах «ОВ-ПВ» с большими бюджетами), так и центральные государственные СВА, обслуживающие системы «ОВ-ПВ» со средними и малыми бюджетами.

Особую проблему представляет собой взаимодействие СВА и финансовых инспекций (ФИ) в странах, имеющих обе институциональные структуры внутреннего контроля. Из довольно значительного числа стран, ранее использовавших только централизованную модель на базе ФИ, в настоящее время лишь Испания и Италия продолжают сохранять ей полную верность. Остальные (даже Франция, считавшаяся классической страной с централизованной моделью) создали в конце 2000-х – начале 2010-х гг. СВА в отраслевых ведомствах, сохранив также и ФИ (прежде всего для обеспечения гладкости перехода к внутреннему аудиту на базе СВА). Финансовая инспекция (именно это название используется наиболее часто, но не во всех 14 указанных в таблице 1.1 странах, имеющих ФИ) определяется в практике Евросоюза следующим образом:

- внешний по отношению к отраслевому ведомству и централизованный контроль, осуществляемый независимыми от объекта инспекции инспекторами, нацеленный на выявление крупных нарушений и проблем и на применение санкций к допустившим нарушения госслужащим и организациям, или

- финансовый контроль, осуществляемый инспекторами-представителями ФИ в отраслевых ведомствах после проведения трансакций[[7]](#footnote-7).

В настоящее время для устранения дублирования деятельности ФИ и СВА усиливается сфокусированность ФИ на проведении расследований случаев крупных злоупотреблений, халатности, мошенничества, коррупции, тогда как на долю СВА оставляется выявление указанных случаев. Процесс дифференцирования деятельности институциональных структур внутреннего контроля во всех странах, имеющих двойную систему, происходит довольно медленно и требует значительных усилий по координации и приведению системы внутреннего контроля в секторе госуправления к общему знаменателю. В странах с единой системой СВА этой проблемы нет, и численность госслужащих, занятых в рассматриваемой сфере, у них гораздо меньше, чем у стран с двойной системой.

***Модель внутреннего аудита ИВА***

Исследовательской организацией «Институт внутренних аудиторов» разработана модель внутреннего аудита, позволяющая идентифицировать базовые критерии эффективного внутреннего аудита в организации государственного сектора[[8]](#footnote-8). Модель выделяет фазы, или уровни развития системы внутреннего аудита в организации и является своего рода учебным пособием для развития системы внутреннего аудита. Модель также может быть использована в качестве инструмента самооценки или внешней оценки системы внутреннего аудита в организации.

**Первый (первоначальный)** **уровень** отличается такими характеристиками, как:

- ситуативность и несистематичность;

- проведение отдельных аудиторских проверок документов и трансакций на достоверность и на соответствие установленным требованиям и нормам;

- зависимость результативности аудита от квалификации работника, занимающего позицию аудитора;

- отсутствие специализированной профессиональной практики, кроме практики профессиональных организаций аудиторов;

- утверждение финансирования по необходимости;

- отсутствие инфраструктуры;

- аудиторы являются частью большой организационной единицы;

- не сформирован институциональный потенциал внутреннего аудита.

**Второй (инфраструктурный) уровень** характеризуется решением такой базовой задачи, как установление и постоянное возобновление процессов внутреннего аудита, формирование внутреннего аудита как совокупности повторяющихся действий, а также:

- установлением формата и процедуры отчетности внутреннего аудита, управленческой и административной инфраструктуры, профессиональной практики и процессов; наличием руководства по процессам и процедурам внутреннего аудита;

- планированием аудита на основе установленных управленческих приоритетов;

- доверием к компетентности и знаниям внутренних аудиторов;

- частичным соответствием международным Стандартам внутреннего аудита.

**Третий (интеграционный) уровень** - характеризуется наличием задокументированных определений политики, процессов и процедур внутреннего аудита, их взаимной интеграции и интеграцией с организационной инфраструктурой организации. Кроме того,

- управление и применение внутреннего аудита четко определены и унифицированы применительно ко всем его направлениям;

- внутренний аудит начинает подстраиваться под основную деятельность организации, а также под ее риски;

- внутренний аудит эволюционирует от собственно традиционного внутреннего аудита до его интегрирования в качестве командного игрока и советника по вопросам основной деятельности организации и ее рискам;

- фокус переносится на развитие профессионализма внутреннего аудита, его независимость и объективность;

- обеспечивается соответствие в целом международным Стандартам внутреннего аудита.

**Четвертый уровень (управляемый)** **уровень** - характеризуется тем, что система внутреннего аудита является гарантом осуществления в организации эффективного управления, риск-менеджмента и контроля. При этом:

- ожидания участников внутреннего аудита и ключевых стейкхолдеров организации совпадают;

- функции внутреннего аудита становятся неотъемлемой частью управленческих функций в организации;

- подразделение внутреннего аудита является эффективно управляемой структурной единицей организации;

- риски оцениваются в количественном выражении; управление рисками также имеет количественное измерение;

- имеется достаточный уровень квалификация и компетенции в области внутреннего аудита, включая потенциал для воспроизводства и передачи знаний (внутри системы внутреннего аудита и в организации в целом).

**Пятый (оптимальный) уровень** характеризуется повышением роли внутреннего аудита как ключевого агента преобразований в организации. Для него характерны:

- статус непрерывно обучающейся и улучшающейся инновационной системы;

- система внутреннего аудита использует внутреннюю и внешнюю информацию для содействия достижению стратегических целей;

- используется оптимальная система лучшей практики;

- высочайший уровень квалификации и профессионализма персонала;

- показатели оценки деятельности отдельных сотрудников, подразделений и организации в целом представляют целостную систему, ориентированную на развитие организации в соответствии с поставленными целями.

В таблице 1.2 представлена матрица развития внутреннего аудита, разработанная Институтом внутренних аудиторов.

Таблица 1.2 – Матрица уровней развития внутреннего аудита

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Уровни внутреннего аудита** | **Элементы системы внутреннего аудита** | | | | | |
| **Функции и роль ВА** | **Управление персоналом** | **Профессиональная практика** | **Результаты управления и отчетность** | **Корпоративная культура и отношения** | **Структура управления** |
| **Уровень 5 - оптимальный** | ВА – как ключевой агент преобразований | Внедрение института лидерства в профессиональную структуру.  Проектирование трудовых ресурсов | Постоянное усовершенствование профессиональной практики.  Стратегическое планирование ВА | Публикация отчетов об эффективности ВА | Эффективные и длительные отношения | Независимость, наличие властных полномочий деятельности внутреннего аудита. |
| **Уровень 4 - управляемый** | Гарант осуществления управления в целом, риск-менеджмента и контроля | ВА способствует развитию процесса управления персоналом.  ВА поддерживает элементы профессиональной структуры организации.  Планирование трудовых ресурсов | Стратегия аудита улучшает процесс управления рисками в организации | Количественная и качественная оценка результативности | Руководитель внутреннего аудита консультирует и влияет на принятие решений топ-менеджмента | Независимый контроль над деятельностью ВА |
| **Уровень 3 - объединенный** | Консультирование.  Аудит результативности и эффективности деятельности | Построение командной структуры (тимбилдинг) и развитие навыков и компетенций.  Квалифицированный персонал.  Координация трудовых ресурсов. | Качественная основа управления.  Риск-ориентированное планирования аудита. | Оценка результативности  Информация о расходах  Отчет об управлении ВА | Координация с другими ревизионными группами.  Неотъемлемый компонент управленческой команды. | Управленческий контроль над деятельностью ВА.  Механизмы финансирования. |
| **Уровень 2 - инфраструктурный** | Аудит соответствия | Индивидуальное профессиональное развитие.  Профессиональный отбор и найм квалифицированных работников. | Профессиональная практика и стандарты.  План аудита основан на приоритетах управления/заинтересованных сторон | Операционный бюджет ВА.  План ВА. | Управление деятельностью внутреннего аудита | Полный доступ к корпоративной информации, активам и трудовым ресурсам.  Установлена подотчетность. |
| **Уровень 1 - начальный** | Ситуативен и несистематичен; отдельные аудиторские проверки документов и трансакций на достоверность и соответствие установленным требованиям и нормам; результативность зависит от квалификации работника, занимающего позицию аудитора; нет специализированной профессиональной практики, кроме практики профессиональных организаций аудиторов; утвержденное финансирование по необходимости; отсутствие инфраструктуры; аудиторы являются частью большой организационной единицы; не сформирован институциональный потенциал , соответственно, не выделено специфичных ключевых процессных областей. | | | | | |

**1.3 Страновые примеры**

**1.3.1. Латвия**

Развитие системы внутреннего контроля в Латвии тесно связано с интеграцией Латвии в Европейский союз. В ходе предварительных переговоров о вступлении в него латвийские власти приняли на себя обязательства по созданию системы внутреннего аудита, охватывающей все министерства и подведомственные им организации, и по определению обязанностей директоров этих организаций, относящихся к созданию системы.

*Внешний аудит*

Аудит финансовых отчетов всех управлений, а также финансовых отчетов центральных органов государственного управления (подготовленных Государственным казначейством) проводится на ежегодной основе Государственной счетной палатой, которая выносит заключение в соответствии с международными стандартами аудита. Государственная счетная палата является высшей независимой коллегиальной аудиторской организацией, работа которой управляется только законом. Закон о Государственном аудите устанавливает следующие сферы ответственности Государственной счетной палаты:

- Представление латвийскому Парламенту ежегодного заключения относительно отчета Министерства финансов о выполнении национального бюджета и финансового состояния местных бюджетов за экономический год;

- Подготовка ежегодного заключения относительно правильности ежегодных отчетов министерств или других центральных государственных организаций;

- Выполнение аудита законности и результатов деятельности в соответствии с планом аудиторской проверки, одобренным Государственной счетной палатой.

Информация о результатах аудита, выполненного Государственной аудиторской палатой, представляется латвийскому Парламенту и Кабинету министров; о нарушениях, которые выявляются в ходе аудита, сообщается правоохранительным органам.

Согласно разделам 2(1)(1) и 2(1)(2) Закона о государственном аудите, в ходе финансового аудита, аудита законности и аудита результатов деятельности Государственная счетная палата контролирует бюджетные доходы и расходы государственных и местных органов власти и подведомственных им государственных организаций, а также использование средств Европейского союза и прочих международных организаций и организаций, включенных в национальный бюджет, или бюджеты местных органов власти. Целью Государственной счетной палаты является обеспечение законного, правильного, экономичного и эффективного использования средств, и предоставление рекомендаций для исправления выявленных нарушений.

Государственная счетная палата также информирует Комитет по финансовому аудиту о результатах всех аудиторских проверок.

Отчеты Государственной счетной палаты также доступны на сайте палаты.

*Борьба против мошенничества и/или нарушений*

В Латвии был учрежден ряд организаций, таких как Бюро по предотвращению и борьбе с коррупцией, Управление по борьбе с экономическими преступлениями государственной полиции, Управление по борьбе с финансовыми преступлениям Службы государственных доходов и Криминальное управление таможни для того, чтобы предотвращать и расследовать случаи мошенничества.

Министерство Финансов было выбрано контактным учреждением для сотрудничества с Европейским бюро по борьбе с мошенничеством (OLAF). Оно также функционирует в качестве координационного центра по борьбе с мошенничеством (AFCOS).

Новое членство AFCOS в Совете по координации защиты финансовых интересов ЕС было одобрено приказом Кабинета № 475 от 15 октября 2013 года. Этот совет - коллегиальная консультационная организация, чьей целью является обеспечение внедрения и развития последовательной политики по защите финансовых интересов ЕС на национальном уровне.

Совет AFCOS проверяет нерегулярные расходы средств ЕС в ходе регулярных встреч AFCOS. Главой Совета AFCOS является Государственный секретарь Министерства финансов, а среди его членов высокопоставленные чиновники органов Европейского союза по управлению финансовыми средствами, вышеуказанные следственные органы и Министерство юстиции. Совет AFCOS поддерживает прямой контакт и обменивается информацией с управлениями OLAF и национальными властями.

Министерство финансов как управляющая организация Европейского союза и Структурных фондов и Министерство сельского хозяйства как управляющая организация фондов сельского хозяйства и рыболовства отвечают за ежедневную операционную деятельность, относящуюся к администрированию нарушений и составлению регулярных отчетов.

*Концепция государственного внутреннего контроля в управлении*

*Подотчетность/ответственность руководства*

Согласно латвийскому законодательству, глава организации организует выполнение функций организации и отвечает за выполнение этих функций, а также за управление ее административной деятельностью с тем, чтобы обеспечить непрерывность, эффективность и законность. Глава организации отвечает за создание, отслеживание и улучшение системы внутреннего контроля.

У глав организаций также есть следующие обязанности:

a) управление финансовыми, человеческими и прочими ресурсами;

b) определение обязанностей их чиновников и сотрудников;

c) назначение и смещение их чиновников и наем и смещение их сотрудников;

d) обеспечение подготовки годового плана операционной деятельности и бюджетного запроса организации;

e) определение процедур для ожидаемого и фактического контроля административных решений.

Глава организации должен быть чиновником, который является государственным служащим или сотрудником организации, который назначается или нанимается на основе профессиональных критериев.

*Внутренний аудит*

Министерство финансов разрабатывает свою политику внутреннего аудита с целью получения гарантий функционирования системы внутреннего контроля в министерствах и организациях. В рамках координации внутреннего аудита в органах государственного управления Министерство финансов представляет Кабинету заключение о государственной системе внутреннего контроля, оценивает деятельность подразделений внутреннего аудита, предоставляющих свои заключения главам соответствующих учреждений и министрам, и надзирает за сертификацией внутренних аудиторов.

Законодательной основой для внутреннего аудита является Закон о внутреннем аудите, который определяет, как должна создаваться система внутреннего аудита, как она должна работать и как она должна координироваться, а также обязанности чиновников, которым поставлена задача создания подразделений внутреннего аудита, принципы, обеспечивающие независимость подразделений внутреннего аудита и обязанности внутреннего аудитора, включая этические принципы. В Латвии внутренний аудит – это независимая и объективная деятельность, выполняемая внутренним аудитором, результатом которой является представление заключения или рекомендации аудитором для того, чтобы улучшить работу системы внутреннего контроля в определенном министерстве или организации. Подразделение внутреннего аудита действует независимо от других подразделений организации в сфере планирования своей операционной деятельности, осуществления внутреннего аудита и представления отчетов о результатах своей деятельности.

Внутренний аудитор не участвует в выполнении основных функций министерства или организации или в выполнении программ или проектов, целиком или частично финансируемых Европейским Союзом, или в предоставлении иностранной финансовой помощи, разработке определенных проектов или программ, или в создании системы внутреннего контроля. Внутренний аудитор может участвовать в выполнении этих функций в качестве консультанта.

Регламент работы внутреннего аудитора одобряется главой соответствующей организации. Регламент работы внутреннего аудитора определяет статус, цели, функции, задачи, суть консультаций, объем работ, структуру и права и обязанности подразделения внутреннего аудита.

Отчет содержит следующие главы: планы подразделения внутреннего аудита, системы, аудиторские проверки которых проводились в отчетном году, заключение системы внутреннего контроля, информацию о сотрудниках подразделения внутреннего контроля и другую значительную информацию. Отчет подразделения внутреннего аудита министерства или организации должен также включать в себя информацию об осуществлении деятельности организации и показатели качества.

На основе информации, представляемой подразделениями внутреннего контроля к 1 июня соответствующего года, Министерство финансов подготавливает отчет о функционировании системы внутреннего аудита в министерствах и организациях и представляет этот отчет и заключение Совета по внутреннему аудиту Кабинету министров и Государственной счетной палате в соответствии с установленной процедурой. Подразделения внутреннего аудита проводят внутренний аудит системы на основе оценки рисков и внутренний аудит системы управления качеством. В зависимости от цели определенной аудиторской проверки, подразделения внутреннего аудита проводят аудит соответствия, финансовый аудит, аудит результатов деятельности, ИТ аудит и функциональный аудит.

*Отношения Внутреннего аудита с Внешним аудитом*

Подразделение внутреннего аудита отвечает за отслеживание выполнения рекомендаций Государственной счетной палаты и внешних аудиторов в соответствующей организации. Подразделение внутреннего аудита представляет Государственной счетной палате стратегический план подразделения внутреннего аудита, годовой план и годовой отчет. При проверке системы в ходе аудита системы внутренние аудиторы пользуются результатами внешних аудиторских проверок, выполненных Государственной счетной палатой.

В соответствии с международными аудиторскими стандартами, Государственная счетная палата оценивает, можно ли воспользоваться работой, выполненной внутренними аудиторами, каждый раз, когда она проводит внешний аудит. Почти во всех случаях Государственная счетная палата может использовать работу, выполненную внутренними аудиторами для понимания области, аудит которой необходимо провести, и потенциальных рисков, которые она несет, и оценить систему внутреннего контроля. До настоящего времени, Государственная счетная палата была неспособна использовать работу внутренних аудиторов для подтверждения достоверности своего аудита.

Государственная счетная палата устраивает встречи с внутренними аудиторами раз в год, на которых обсуждаются недостатки, замеченные в ходе внешних аудиторских проверок, проведенных в предыдущем году, приоритеты внешнего аудита для наступающего года и возможные области сотрудничества. В 2013 году Государственная счетная палата и внутренние аудиторы договорились о действиях, которые необходимо предпринять для дальнейшего улучшения сотрудничества.

*Координация государственного внутреннего контроля*

В Латвии не было создано никаких формальных подразделений, отвечающих за координацию государственного внутреннего контроля. Оценка системы внутреннего контроля является обязанностью подразделений внутреннего аудита. Подразделения внутреннего аудита представляют свои заключения о работе системы внутреннего аудита в годовом отчете об операционной деятельности подразделений внутреннего аудита. Министерство финансов готовит краткое изложение представленной информации и включает его в годовой отчет о внутренних аудиторских проверках в органах государственного управления. Отчет представляется Кабинету министров.

*Финансовая инспекция*

В соответствии со Статьей 2 Закона о Бюро по предотвращению и борьбе с коррупцией (KNAB), данное Бюро является органом государственного управления под надзором Кабинета, который выполняет функции предотвращения и борьбы с коррупцией, предусмотренные в этом Законе, и подтверждает соблюдение правил финансирования политических организаций (политических партий) и их ассоциаций. Бюро выполняет оперативно-следственную работу.

*Роль Государственной счетной палаты в контроле за использованием средств*

Каждый год Государственная счетная палата осуществляет аудит Министерства финансов и Службы государственных доходов в части раздела о доходах отчета Министра финансов о выполнении Государственного бюджета и бюджетов местных органов власти. Целью этого аудита является получение гарантии того, что система администрирования доходов на данном этапе обеспечивает должное отражение собранных налогов в ежегодном отчете. Аудит включает в себя проверки основных процессов налогового администрирования, влияющих на регистрацию и подтверждение платежей, и на налогооблагаемых лиц, а также сбор Государственных налогов и пошлин и других обязательных платежей в Латвии.

*Инициирование проверок*

Государственная счетная палата является независимой организацией и принимает решения о своих планах и внеплановых аудиторских проверках самостоятельно. При выполнении анализа рисков и планирования своей операционной деятельности Государственная счетная палата принимает во внимание всю имеющуюся информацию, включая информацию в открытом доступе, информацию представляемую частными лицами и т.д.

Государственная счетная палата также представляет в Министерство финансов информационный отчет об аудиторских проверках, которые она выполнила, таким образом обеспечивая обмен информации между Государственной счетной палатой как надзорным органом власти и Министерством финансов. Эти отчеты также представляются в Министерство финансов отдельно.

*Текущие или/и будущие развитие*

1. С 2014 года обязанности управляющего внутренним аудитом могут выполняться только лицом, которое получило сертификат профессионального внутреннего аудитора.

2. С 2012 года Министерство финансов информирует Кабинет о своих взглядах на функционирование государственной системы внутреннего контроля.

3. Методология для оценки операционной деятельности подразделений внутреннего аудита была улучшена в соответствии со Справочником по оценке качества, выпущенным Институтом внутренних аудиторов.

4. Планируется выполнить следующие действия для повышения эффективности управления:

- улучшить планирование разработки политики, связав ее с планированием бюджета и анализом показателей результатов деятельности;

- внедрить систему отчетности о трудовых ресурсах во всем секторе государственной гражданской службы;

- увеличить долю аудиторских проверок эффективности и определить таким образом насколько возможно уменьшить потребление ресурсов для того, чтобы достичь поставленных целей.

5. С 2014 года местные органы власти должны также представлять отчет Министру финансов, подтверждая создание всеобъемлющей и эффективной системы внутреннего контроля, которая гарантирует, что ежегодные отчеты составляются без мошенничества и значительных нарушений, вызванных ошибками, а также выбор и применение подходящей учетной политики.

6. Планируется внедрить бухгалтерский учет для налоговых целей в соответствии с принципом начислений к 2016 году.

**1.3.2. Венгрия**

*Краткая история системы внутреннего контроля*

В 1995 году в целях уменьшения потребности во внешнем финансировании и для обеспечения прозрачности бюджетных средств парламент создал Государственное казначейство Венгрии (далее – «казначейство»). Главная роль казначейства заключалась в обеспечении централизованного управления бюджетными средствами.

В результате переговоров о вступлении в ЕС, а также в результате процесса законотворчества и внесения поправок, в объем регулирования вошли правительственные инспекции и надзорные аудиторские проверки, а также система внутреннего аудита государственных бюджетных организаций. Система внутреннего аудита государственных бюджетных организаций состоит из трех компонентов:

- управленческий контроль;

- текущий контроль;

- независимый внутренний аудит.

В 2000 году было создано Управление финансового аудита в рамках Министерства финансов, которое явилось предшественником централизованного подразделения по гармонизации, созданного позднее.

В 2008 году система государственного внутреннего финансового контроля была пересмотрена, и новое законодательство вступило в силу 1 января 2009 года. Новая система государственного внутреннего контроля основана на модели Комитета организаций-спонсоров Комиссии Тредвея (КОСКТ). Система внутреннего контроля государственных бюджетных организаций в соответствии с моделью КОСКТ содержит пять хорошо известных составляющих. С внедрением модели КОСКТ и ее компонентов система внутреннего контроля охватывает все функции оперативного управления государственных бюджетных организаций, соответствующие регламенты и внутренние инструкции (контрольная среда), идентификацию возможных факторов, которые могут затруднить законодательное и эффективное выполнение функций оперативного управления (управление рисками), создание законодательно действующего обеспечения гарантий (средства контроля) и связанные с этим задачи непрерывной коммуникации. Она также охватывает непрерывный оперативный контроль над государственными бюджетными организациями и их внутренний аудит (мониторинг). Регулирование системы внутреннего контроля, описанное в Законе о бюджетных средствах, отражает как передовой международный опыт использования рекомендаций Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) и КОСКТ, так и принципы корпоративного управления.

С 1 января 2012 года различают три уровня правительственного контроля: внешний (законодательный уровень), правительственный уровень и организационный уровень.

Внешний аудит государственной финансовой системы проводится Высшим аудиторским институтом Венгрии – Государственной счетной палатой (ГСП). Аудиторские отчеты ГСП являются общедоступными.

Контроль на правительственном уровне осуществляет Правительственное контрольное управление (ПКУ). Задачи, организационные и операционные правила ПКУ изложены в постановлении правительства. Контроль, осуществляемый ПКУ, включает в себя нормативный контроль и контроль целесообразности. Его деятельность охватывает мониторинг выполнения решений правительства и контроль по фактическим результатам государственного бюджета, внебюджетных государственных фондов, фондов социального обеспечения, государственных бюджетных организаций центрального уровня, государственных предприятий, общественных фондов, советов по развитию микро-, окружного, территориального, регионального уровня, а также социальных организаций, которые получают субсидии из бюджета. С 1 января 2012 года процедуры ПКУ полностью отделены от процедурных правил внутреннего аудита.

Казначейство является ключевым элементом среды государственного внутреннего контроля. Казначейство осуществляет контрольную деятельность первого уровня, относящуюся к финансовому исполнению бюджета, и контроль по фактическим результатам в случае определенных субсидий. Система управления казначейством была создана в 1995 году для достижения целей реформы государственной финансовой системы. Главной целью казначейства является обеспечение рационального управления финансами. Для того, чтобы соответствовать данному требованию, казначейство выполняет задачи, относящиеся к финансовому исполнению бюджета, и осуществляет контрольную деятельность. Самой важной деятельностью является функция контроля в ходе финансового исполнения бюджета. Данный контроль охватывает классическое управление финансами, управление оборотом наличных средств и контрольные функции, а также определенные функции контроля по фактическим результатам, относящиеся к использованию национальных субсидий и субсидий ЕС. Осуществление деятельности по оперативному контролю государственного долга и деятельности по регистрации обязательств также является контрольной функцией. Система оперативного контроля казначейства с раскрытием и регистрацией основных вспомогательных данных применяется для того, чтобы избежать накопления субсидий/двойного финансирования.

Новой особенностью государственной системы контроля является деятельность бюджетного контролера, которая была создана в 2010 году. Данная деятельность вводит в действие профилактический государственный контроль, основанный на решении Правительства. Министерство национальной экономики (МНЭ) отвечает за назначение (главного) бюджетного контролера в любое подразделение руководящего органа, в любую государственную бюджетную организацию, в любые государственные фонды или в любую финансовую организацию, связанную с социальным обеспечением, которая находится под контролем или под надзором Правительства. Главный бюджетный контролер может принять любые меры (регулируемые постановлением правительства) для того, чтобы обеспечивать последовательность бюджетной политики, а также предписанную правилами, результативную и эффективную деятельность. Руководство бюджетными контролерами осуществляется Главой казначейства.

*Борьба против коррупции*

Министерство государственного управления и правосудия создало Антикоррупционную рабочую группу.

Для обеспечения координации этических правил внутри государственных органов была создана так называемая Зеленая книга. Зеленая книга, которая была выпущена также для общественного обсуждения, это сборник профессиональных этических стандартов государственного сектора. Национальная ассамблея государственных служащих Венгрии приняла Профессиональный этический кодекс 21 июня 2013 года. В июне 2013 года государственные служащие избрали членов комитета по этике, которые ответственны за обсуждение и вынесение решений за нарушения этических правил.

*Усиление системы защиты свидетелей*

Правительство поручило Министру государственного управления и правосудия проанализировать законодательную основу системы защиты свидетелей и, если потребуется, предложить изменения и ввести в действие подробные регламенты процедур.

*Концепция государственного внутреннего контроля*

Сущностью системы внутреннего контроля как интегрированного подхода к корпоративному управлению является то, что она включает в себя регламенты, процедуры, функциональные методы и организационные структуры, нацеленные на достижение целей управления. Внутренний контроль должен предотвращать, обнаруживать и/или исправлять события, которые представляют опасность для таких целей.

*Взаимосвязь внутреннего и внешнего аудита*

ГСП и внутренний аудит взаимодействуют и дополняют работу друг друга. ГСП часто использует отчеты внутреннего аудита при внешнем аудите государственных бюджетных учреждений. Внутренний аудит обычно помогает (в основном действуя как источник информации) внешним аудиторским проверкам ГСП. У ГСП есть право участвовать в качестве советника во встречах Рабочей группы по государственному внутреннему контролю (РГГВК). Аудируемые организации должны отчитываться о выполнении рекомендаций ГСП до 31 января года, следующего за годом аудиторской проверки.

*Комиссии и комитеты по аудиту*

РГГВК была создана для того, чтобы обеспечить руководство совершенствованием системы государственного внутреннего контроля, сотрудничества, координации, гармонизации и подготовки дальнейших необходимых улучшений. В соответствии со своей сферой полномочий РГГВК должна принять на себя выполнение следующих задач (через свои тематические группы):

- Поддержка МНЭ в управлении обзором операционной деятельности государственного внутреннего контроля наряду со сферами регулирования, координации и гармонизации системы;

- Формирование заключений в отношении ежегодных планов, стратегий и отчетов, требуемых законодательством ЕС;

- Подготовка рекомендаций по совершенствованию и операционной деятельности системы государственного внутреннего контроля;

- Координация планирования и осуществления государственных аудиторских проверок;

- Подготовка документов для специальных потребностей местных органов самоуправления;

- Поиск ответов на специальные вопросы, задаваемые МНЭ или представителями государственных бюджетных организаций;

- Обсуждение ежегодного доклада МНЭ, посвященного государственному внутреннему контролю.

*Координация государственных систем внутреннего контроля*

МНЭ отвечает за развитие, подготовку регламентов, координацию и гармонизацию систем внутреннего контроля, связанных с подсистемами государственной финансовой системы. Задачи центрального подразделения по гармонизации выполняются Управлением государственного внутреннего контроля (в рамках МНЭ).

*Финансовая инспекция*

Задача правительственного контроля должна выполняться ПКУ, которое подчинено Аппарату Премьер-министра. ПКУ выполняет следующие обязанности:

- оперативный контроль выполнения решений правительства;

*-* контроль по фактическим результатам исполнения государственного бюджета, внебюджетных государственных фондов, национальных фондов здравоохранения и государственных бюджетных организаций центрального уровня (за исключением организаций, находящихся вне надзора правительства или министра);

*-* контроль по фактическим результатам хозяйствующих субъектов, государственных фондов, фондов, советов по развитию микро-, окружного, территориального, регионального уровня, а также социальных организаций, за исключением политических партий, которые получают поддержку от государственного правительства и фондов или помощь и поддержку от международных соглашений;

- оперативный контроль государственных хозяйствующих субъектов, за исключением Центрального банка Венгрии;

*-* контроль по фактическим результатам деятельности фондов, государственных фондов, основанных и/или спонсируемых правительством, членами правительства;

*-* контроль по фактическим результатам законности предпринимательской деятельности и исполнение гарантий государства в рамках данной деятельности, наряду с бюджетом государства — ПКУ может проверять первоначально обязанную сторону и уполномоченную сторону относительно соблюдения условий соглашения о гарантии;

*-* контроль по фактическим результатам частных пенсионных фондов и финансовых механизмов передачи частных пенсионных фондов в государственный пенсионный фонд;

*-* контроль по фактическим результатам операций и субподрядчиков в связи с вышеуказанными подразделами, выполнение этих контрактов, и в этой связи сторон контрактов, ответственных за результаты деятельности тех, что участвует в контрактах;

- прочие задачи контроля по фактическим результатам, определенные в отдельном законе или других регламентах.

ПКУ осуществляет контроль периодичности и целесообразности по фактическим результатам исполнения бюджета, перечисления национальной и международной помощи, использования государственной собственности, операционной деятельности государственных хозяйствующих субъектов, проведения государственных закупок и выполнения решений правительства.

Ранее деятельность ПКУ осуществлялась в соответствии с регламентами внутреннего аудита бюджетных органов. На основании нового регламента, с января 2012 года контрольная деятельность правительства является «объективной, нацеленной на установление фактов, управляется предложениями» и осуществляется независимо от аудируемых государственных бюджетных учреждений и имеет дело в основном с использованием средств государственного бюджета, управлением и защитой национального богатства, выполняя результативные, эффективные и экономически выгодные государственные функции.

ПКУ осуществляет не только контроль по фактическим результатам, но и предшествующийконтроль. Отчеты ПКУ должны быть направлены правительству или лицу/органу, которое указано в законе. Если ПКУ в ходе контрольной деятельности обнаружит любое нецелевое использование или расточительное использование средств государственного бюджета/собственности, оно имеет право обратиться в компетентные органы власти для предотвращения потерь.

ПКУ и подразделения внутреннего аудита министерств координируют свою деятельность и делятся своими выводами через Тематическую группу по контролю правительства РГГВК.

*Текущее и/или будущее развитие*

Управление государственного внутреннего контроля МНЭ стремится внедрить следующие усовершенствования системы государственного внутреннего контроля:

- дальнейшее развитие государственной системы внутреннего контроля с акцентом на управленческую подотчетность;

- облегчение административного бремени, относящегося к контрольной и аудиторской деятельности;

- дальнейшее расширение объема государственного внутреннего аудита для охвата государственных хозяйствующих субъектов;

- усиление контрольной деятельности Казначейства и прочих государственных бюджетных организаций;

- участие в работе Антикоррупционной рабочей группы;

- усиление центральной гармонизации внутреннего контроля и внутреннего аудита на уровне местных органов самоуправления, а также совместная разработка пособий и целенаправленных руководств;

- анализ данных и информационного содержания отчетов МНЭ о системе государственного внутреннего контроля для того, чтобы сделать информацию более доступной и применимой для правительства;

- постоянное развитие методологии внутреннего контроля и систем внутреннего аудита;

- развитие новой методологии оценки качества;

- развитие предложений по совершенствованию системы обучения, участвующей в методах аккредитации (там, где это необходимо);

- поощрение признания внутреннего аудита в качестве профессии на уровне высшего образования;

- усиление сотрудничества между аудиторскими организациями (ГСП, ПКУ и Генеральной дирекцией по аудиту европейских фондов) и профессиональными организациями, а также усиление профессиональных взаимоотношений.

**1.4 Рекомендации для России по повышению эффективности организации финансового контроля**

Повышать эффективность системы финансового контроля в России необходимо прежде всего путем приведения этой системы в полное соответствие с международными стандартами. Действующая в России нормативно-правовая база такого соответствия не обеспечивает. Необходимо внедрить понимание финансового контроля как составной, но не единственной части внутреннего контроля, как процесса, нацеленного на управление рисками и подтверждение надлежащего решения задач и включающего в себя не только контрольные действия, но и другие столь же важные компоненты, в т.ч. и независимый внутренний аудит, осуществляемый как финансовый, юридический и операционный аудит. Естественно, требуется закрепление всех должным образом сформулированных характеристик внутреннего контроля и внутреннего аудита в регулирующих документах, создание систем подготовки и сертификации кадров внутренних аудиторов для организаций сектора госуправления.

При формировании институциональной структуры внутреннего контроля, на наш взгляд, лучше нацеливаться на создание единой, а не двойной системы: это позволит избежать необходимости сложного дифференцирования деятельности структур и не допустить значительного увеличения численности госслужащих. При этом наиболее разумным нам представляется начать с формирования двухвариантной системы СВА, включающей в себя несколько самостоятельных внутри-/межведомственных СВА для ведомств с большими бюджетами и одну центральную государственную СВА для ведомств со средними и малыми бюджетами (по примеру Великобритании). Позднее, с накоплением опыта работы центральной государственной СВА, возможно распространение ее компетенции на внутренний аудит ведомств с большими бюджетами и ликвидация самостоятельных внутри-/межведомственных СВА в этих ведомствах (по примеру Нидерландов).

Центральную государственную СВА следует учредить как орган, подведомственный Минфину или Федеральному казначейству, его наилучшей основой могут стать структурные подразделения казначейства, созданные для исполнения функций по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере, которые были переданы от упраздненной в феврале 2016 г. Федеральной службы финансово-бюджетного надзора (ФСФБН). Как в свое время ФСФБН, так и ее нынешние преемники – подразделения казначейства – воспринимаются Счетной палатой как конкурент, а отраслевыми ведомствами – как второй внешний аудитор в дополнение к Счетной палате.

По сути это так и есть, что означает двойственность государственного внешнего аудита. Трансформация соответствующих подразделений казначейства в центральную государственную службу внутреннего аудита в секторе госуправления позволит устранить это странное дублирование и сделать Счетную палату, как и подобает, единственным высшим органом государственного внешнего аудита.

Развитие СВА в российских отраслевых ведомствах идет крайне медленно, во многом это связано с трудностью создания нового структурного подразделения в рамках жесткого штатного расписания и с дефицитом кадров государственных внутренних аудиторов (поскольку система их подготовки отсутствует, единственным выходом остается переманивание внешних аудиторов из Счетной палаты и Федерального казначейства и внутренних или внешних аудиторов из бизнеса). Создание центральной государственной СВА на базе соответствующих подразделений казначейства позволит хотя бы отчасти решить кадровую проблему и тем самым ускорить развитие внутреннего аудита в секторе госуправления.

Подразделения казначейства, занимающиеся разработкой стандартов и методологии внутреннего контроля и аудита в государственных организациях, следует объединить в другую структуру – особое подразделение Минфина, обеспечивающее единство развития внутреннего контроля и аудита как во внутри-/межведомственных СВА, так и в центральной государственной СВА, которое будет соответствовать описанной выше гармонизирующей структуре.

Важное современное требование к центральной государственной СВА, на которое указывают эксперты ОЭСР – закрепление сильного акцента на обеспечении профессиональной добросовестности в сфере госфинансов (т.е. на недопущении злоупотреблений, халатности, мошенничества, коррупции) как в регулирующих деятельность службы документах, так и в самой деятельности[[9]](#footnote-9).

В соответствии с задачами новой центральной государственной СВА, ее сотрудники, перешедшие из казначейских подразделений, ставших преемниками ФСФБН, должны будут изменить свой подход к аудиту с «внешнеаудиторского» на «внутриаудиторский». Это означает, во-первых, необходимость наладить надлежащее сотрудничество со Счетной палатой, осуществляющей внешний аудит организаций сектора госуправления. Во-вторых, что крайне важно, работа с ОВ/системами «ОВ-ПВ» должна стать постоянной, а не периодической, и охватывать много направлений внутреннего аудита. Результатами этой работы должны стать несколько десятков аудиторских отчетов в год, представляемых руководителем центральной государственной СВА высшему руководству каждого аудируемого ведомства.

Так, например, соответствующая двухвариантная система СВА, включающая в себя несколько самостоятельных внутри-/межведомственных СВА для ведомств с большими бюджетами и одну центральную государственную СВА для ведомств со средними и малыми бюджетами, устроена в Великобритании следующим образом.

Решение о переходе к такой системе было принято по итогам анализа финансового менеджмента в секторе госуправления, проведенного в июне-декабре 2013 г. под руководством Ш. Уайт, постоянного секретаря британского Казначейства (так называется в Великобритании Министерство финансов) и Р. Дугласа, руководителя подразделения профессии финансистов в Ведомстве государственной гражданской службы. В отношении внутреннего аудита были утверждены рекомендации:

* о создании новой структуры – центральной службы внутреннего аудита, подведомственной Казначейству и осуществляющей внутренний аудит отраслевых ведомств (вместе с подведомственными организациями), путем консолидации материальных и кадровых ресурсов служб внутреннего аудита, действовавших ранее в отраслевых ведомствах;
* о предоставлении отчетов, гарантий и консультаций главным подотчетным лицам аудируемых ведомств, а также комитетам по аудиту и рискам, создаваемым в рамках советов директоров этих ведомств,
* о подотчетности руководителя этой службы – главы государственного внутреннего аудита – директору Казначейства по финансам.

Переход к новой системе предполагалось проводить постепенно, объединяя сначала СВА ведомств с малыми и средними бюджетами, но с перспективой расширения компетенции центральной СВА на весь сектор госуправления.

Главными преимуществами центральной государственной СВА считаются выгоды от концентрации и совместного использования ресурсов, профессиональных знаний и опыта, а также возможность выявления общих для разных ведомств рисков в рамках горизонтальных бюджетных процессов (госзакупок, управления кадровыми и информационно-технологическими ресурсами и т.д.)[[10]](#footnote-10).

Во исполнение этих рекомендаций в апреле 2015 гг. была создана подведомственная Казначейству Служба государственного внутреннего аудита (Government Internal Audit Agency) с численностью персонала свыше 450 чел.

В настоящее время она проводит внутренний аудит 14 министерств со 110 подведомственными организациями (всего у этих министерств 299 подведомственных организаций) и располагает территориальной сетью из 65 офисов по всей стране[[11]](#footnote-11). В своей работе служба использует единые методологию, стандарты и правила государственного внутреннего аудита и единое программное обеспечение.

К обслуживаемым министерствам относятся[[12]](#footnote-12):

- секретариат кабинета министров,

- министерство предпринимательства, энергетики и промышленной стратегии,

- министерство по делам общин и местного самоуправления,

- министерство цифровых технологий, культуры, средств массовой информации и спорта,

- министерство образования,

- министерство окружающей среды, продовольствия и сельских территорий,

- министерство по делам выхода из Евросоюза,

- министерство международной торговли,

- министерство транспорта,

- министерство труда и пенсионного обеспечения,

- министерство здравоохранения,

- казначейство (министерство финансов),

- министерство внутренних дел,

- министерство юстиции.

В восьми министерствах продолжают действовать их собственные СВА:

- генеральная прокуратура,

- министерство международного развития,

- министерство иностранных дел и по делам Содружества,

- министерство обороны,

- генеральная прокуратура Шотландии,

- секретариат лидера палаты общин,

- секретариат лидера палаты лордов.

Взаимодействие Службы государственного внутреннего аудита с отраслевым министерством на примере Министерства образования можно кратко описать следующим образом[[13]](#footnote-13). Аудиторская группа Службы государственного внутреннего аудита, прикрепленная к Министерству образования, работает в министерстве на постоянной основе. Надзор за ее деятельностью в рамках министерства ведет Комитет по аудиту и рискам (КАР), действующий в составе Совета директоров министерства.

В начале года составляется план работы внутреннего аудита, который представляется в КАР и утверждается на совместном заседании КАР с исполнительным руководством министерства. На каждом своем заседании КАР (не реже чем раз в квартал) рассматривает все отчеты внутреннего аудита за истекший период, в которых оценки эффективности внутреннего контроля и управления рисками по различным направлениям деятельности министерства и семи подведомственных организаций выставлены на уровнях «неудовлетворительно» и «ограниченно удовлетворительно» (шкала оценок включает в себя две указанные, а также оценки «удовлетворительно» и «надежно»). Кроме того, КАР рассматривает квартальные отчеты подразделений министерства о выполнении ранее предложенных внутренними аудиторами рекомендаций.

В конце года КАР и постоянный секретарь министерства рассматривают годовой отчет Службы государственного внутреннего аудита, а также отчеты внутренних аудиторов тех десяти подведомственных организаций, которые пока не охвачены государственной Службой. Так, например, внутренний аудит Совета по финансированию высших учебных заведений Англии проводит частная аудиторская фирма EY, входящая в группу «Эрнст энд Янг»[[14]](#footnote-14).

В 2016 г. Служба государственного внутреннего аудита представила Министерству образования 70 отчетов внутреннего аудита, итоговые оценки в которых распределились следующим образом: 54 – «надежно» и «удовлетворительно», 15 – «ограниченно удовлетворительно», 1 – «неудовлетворительно». Неудовлетворительная оценка была выставлена в аудиторском отчете об управлении информационными технологиями. В целом эффективность внутреннего контроля и управления рисками в министерстве получила оценку «удовлетворительно».

**Список использованных источников**

Diamond J. Performance Budgeting – Is Accrual Accounting Required? [Electronic resource] // imf.org. – Washington, 2002. – Mode of access: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2002/wp02240.pdf> (date of access: 27.09.2017)

Annual report and accounts 2016-17 [Electronic resource] // Higher Education Funding Council for England. – 2017. – Mode of access: <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/624270/An_Rep_and_Acc_2017_web.pdf> (date of access: 07.10.2017)

Compendium of the public internal control systems in the EU Member States 2012 [Electronic resource] // European Commission. – Brussels, 2012. – Mode of access: <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/51bc647f-54e3-4984-ad4d-a8f0ecb86cd0> (date of access: 27.09.2017)

Government Internal Audit Agency customer list as of May 2017 [Electronic resource] // gov.uk. – 2017. – Mode of access: <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/617547/GIAA_Customers_May_2017.pdf> (date of access: 07.10.2017)

Government Internal Audit Agency Corporate Plan 2017-2018 [Electronic resource] // gov.uk. – 2017. – Mode of access: <https://www.gov.uk/government/publications/government-internal-audit-agency-corporate-plan-2017-2018> (date of access: 07.10.2017)

Department for Education Consolidated annual report and accounts for the year ended 31 March 2017 [Electronic resource] // Department for Education. – 2017. – Mode of access: <https://www.amazon.com/Department-Education-consolidated-accounts-Commons/dp/1474148352> (date of access: 07.10.2017)

Guidelines for internal control standards for the public sector [Electronic resource] // INTOSAI. – Vienna, 2004. – Mode of access: <http://psc-intosai.org/data/files/A7/A7/9C/A1/2E927510C0EA0E65CA5818A8/intosai_gov_9130_e.pdf> (date of access: 17.09.2017)

Internal Audit Capability Model (IA-CV) for the Public sector [Electronic resource] //The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Carnegie Mellon University. – Florida, 2009. – Mode of access: <https://na.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/Internal%20Audit%20Capability%20Model%20IA-CM%20for%20the%20Public%20Sector%20Overview.pdf> (date of access: 07.10.2017)

OECD Recommendation on Public Integrity [Electronic resource] // OECD. – Paris, 2017. – Mode of access: <http://www.oecd.org/gov/ethics/recommendation-public-integrity.htm> (date of access: 27.08.2017)

Review of financial management in government [Electronic resource] // gov.uk. – 2013. – Mode of access: <https://www.gov.uk/government/publications/review-of-financial-management-in-government> (date of access: 07.10.2017)

Welcome to the world of PIFC [Electronic resource] // European Commission. – Brussels, 2016. – Mode of access: <http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf> (date of access: 07.10.2017)

Грачева М.В. Внутренний контроль и аудит в органах госуправления развитых стран: история развития, современная практика, международные стандарты. LAP Lambert Academic Publishing. Saarbrücken, 2012. ISBN 978-3-8484-9464-4.

Грачева М.В. Управление рисками в государственных ведомствах и опыт Германии // Финансы. 2012. № 1. с. 66-75.

1. The State of Public Finances 2015 Strategies For budgetary consolidation and reform in OECD countries [Electronic resource] // OECD. – 2015. – Mode of access: <http://www.oecd-ilibrary.org/governance/the-state-of-public-finances-2015_9789264244290-en> (date of access: 27.08.2017) [↑](#footnote-ref-1)
2. Guidelines for internal control standards for the public sector [Electronic resource] // INTOSAI. – Vienna, 2004. – Mode of access: <http://psc-intosai.org/data/files/A7/A7/9C/A1/2E927510C0EA0E65CA5818A8/intosai_gov_9130_e.pdf> (date of access: 17.09.2017) [↑](#footnote-ref-2)
3. Compendium of the public internal control systems in the EU Member States 2012 [Electronic resource] // European Commission. – Brussels, 2012. – Mode of access: <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/51bc647f-54e3-4984-ad4d-a8f0ecb86cd0> (date of access: 27.09.2017) [↑](#footnote-ref-3)
4. Diamond J. Performance Budgeting – Is Accrual Accounting Required? [Electronic resource] // imf.org. – Washington, 2002. – Mode of access: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2002/wp02240.pdf> (date of access: 27.09.2017) [↑](#footnote-ref-4)
5. Compendium of the public internal control systems in the EU Member States 2012 // European Commission. [↑](#footnote-ref-5)
6. Welcome to the world of PIFC [Electronic resource] // European Commission. – Brussels, 2016. – Mode of access: <http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf> (date of access: 07.10.2017) [↑](#footnote-ref-6)
7. Compendium of the public internal control systems in the EU Member States 2012 // European Commission. [↑](#footnote-ref-7)
8. Internal Audit Capability Model (IA-CV) for the Public sector [Electronic resource] //The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Carnegie Mellon University. – Florida, 2009. – Mode of access: <https://na.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/Internal%20Audit%20Capability%20Model%20IA-CM%20for%20the%20Public%20Sector%20Overview.pdf> (date of access: 07.10.2017) [↑](#footnote-ref-8)
9. OECD Recommendation on Public Integrity [Electronic resource] // OECD. – Paris, 2017. – Mode of access: <http://www.oecd.org/gov/ethics/recommendation-public-integrity.htm> (date of access: 27.08.2017) [↑](#footnote-ref-9)
10. Review of financial management in government [Electronic resource] // gov.uk. – 2013. – Mode of access: <https://www.gov.uk/government/publications/review-of-financial-management-in-government> (date of access: 07.10.2017) [↑](#footnote-ref-10)
11. Government Internal Audit Agency Corporate Plan 2017-2018 [Electronic resource] // gov.uk. – 2017. – Mode of access: <https://www.gov.uk/government/publications/government-internal-audit-agency-corporate-plan-2017-2018> (date of access: 07.10.2017) [↑](#footnote-ref-11)
12. Government Internal Audit Agency customer list as of May 2017 [Electronic resource] // gov.uk. – 2017. – Mode of access: <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/617547/GIAA_Customers_May_2017.pdf> (date of access: 07.10.2017) [↑](#footnote-ref-12)
13. Department for Education Consolidated annual report and accounts for the year ended 31 March 2017 [Electronic resource] // Department for Education. – 2017. – Mode of access: <https://www.amazon.com/Department-Education-consolidated-accounts-Commons/dp/1474148352> (date of access: 07.10.2017) [↑](#footnote-ref-13)
14. Annual report and accounts 2016-17 [Electronic resource] // Higher Education Funding Council for England. – 2017. – Mode of access: <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/624270/An_Rep_and_Acc_2017_web.pdf> (date of access: 07.10.2017) [↑](#footnote-ref-14)