

МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ СОЗДАНИЯ СЛУЖБ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Подготовила:

Саркисян-Артамонова А.А.

ФФ 2410

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

- процессом, пронизывающим все входящие в систему организации,
- нацелен на управление рисками и подтверждение надлежащего решения задач 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:

- 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, так и современные аспекты. В настоящее время происходит следующий перенос акцентов внутреннего аудита:

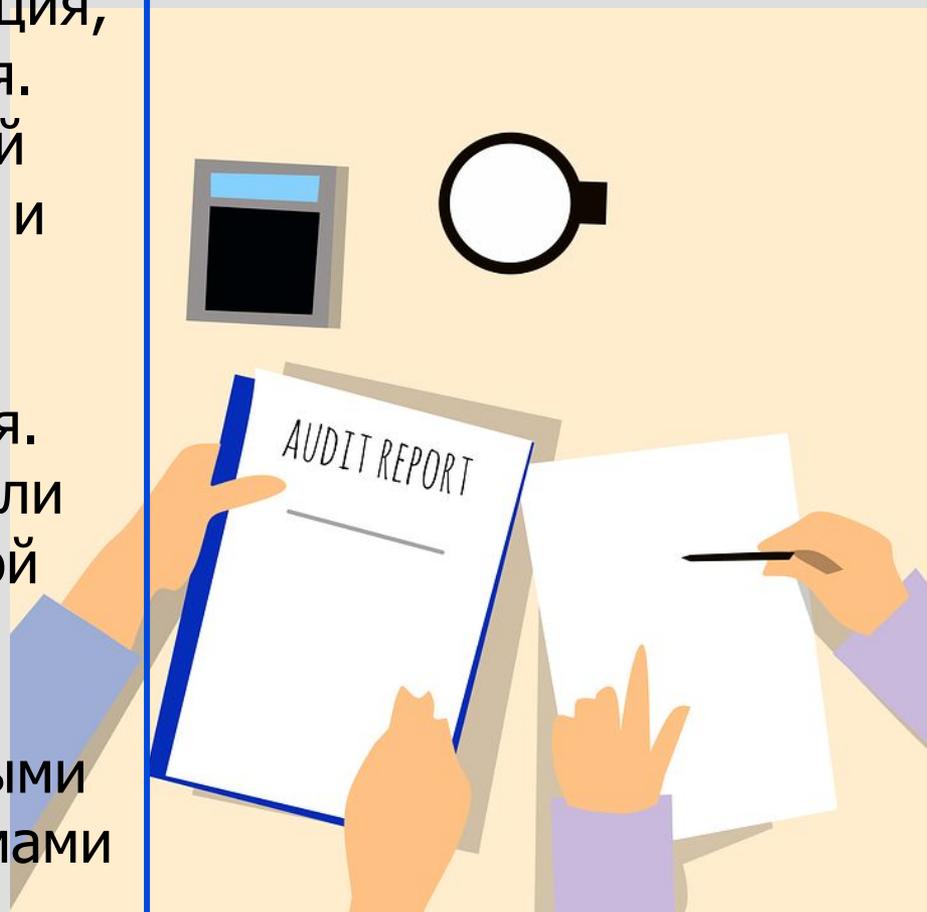
- с гарантий на консультации,
- с аудита транзакций на аудит систем/процессов на базе анализ рисков,
- с предварительного на последующий аудит,
- с мониторинга и оценки эффективности внутреннего контроля на мониторинг и оценку эффективности управления рисками,
- с реагирующего на упреждающий аудит,
- с материальных активов на нематериальные активы,
- с саморазвития на использование передового опыта.





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.



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.



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.

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
- аудит информационных технологий.

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:

- **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*),
- **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*).

Это 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 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. Институциональные структуры внутреннего контроля в секторе госуправления, страны ЕС

Страна	Службы внутреннего аудита (СВА)		Финансовые инспекции (ФИ)
	самостоятельные внутри-/межведомственные СВА	центральная государственная СВА	
Австрия	+		
Бельгия	+		+
Болгария	+		+
Великобритания	+	+	
Венгрия	+		+
Германия	+		
Греция	+		+
Дания	+		
Ирландия	+		
Испания			+
Италия			+
Кипр		+	
Латвия	+		
Литва	+		

Продолжение Таблицы 1.

Страна	Службы внутреннего аудита (СВА)		Финансовые инспекции (ФИ)
	самостоятельные внутри-/межведомст венные СВА	центральная государственная СВА	
Люксембург	+		+
Мальта		+	
Нидерланды		+	
Польша	+		+
Португалия	+		+
Румыния	+	+	+
Словакия	+		+
Словения	+		+
Финляндия	+		
Франция	+		+
Хорватия	+		+
Чехия	+	+	
Швеция	+		
Эстония	+		

Данные таблицы 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 большинства существующих в Евросоюзе институциональных структур внутреннего контроля в секторе госуправления, как правило, действует некая центральная **«гармонизирующая» структура**. Она разрабатывает 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.

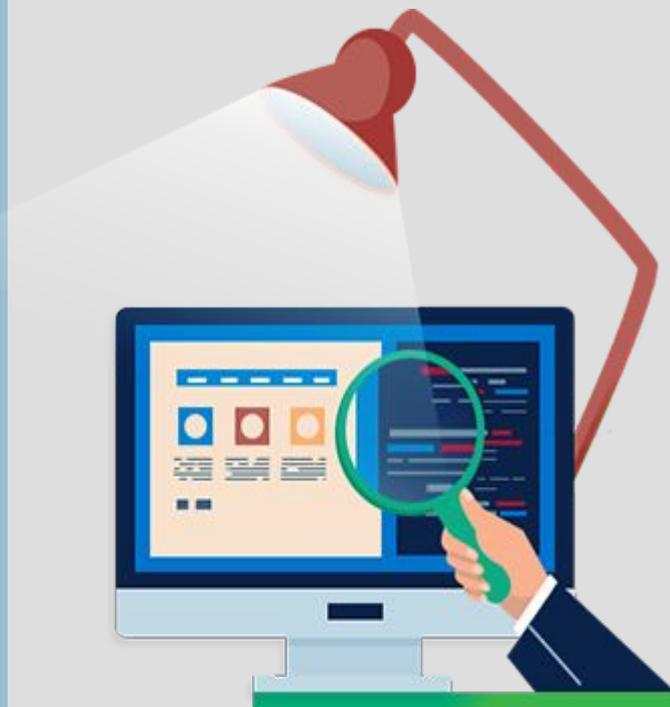


Необходимость создания такой гармонизирующей структуры специально отмечена в руководстве Европейской комиссии о внутреннем контроле в сфере госфинансов (public internal financial control).

Важной общей характеристикой всех институциональных структур внутреннего контроля в секторе государственного управления 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.



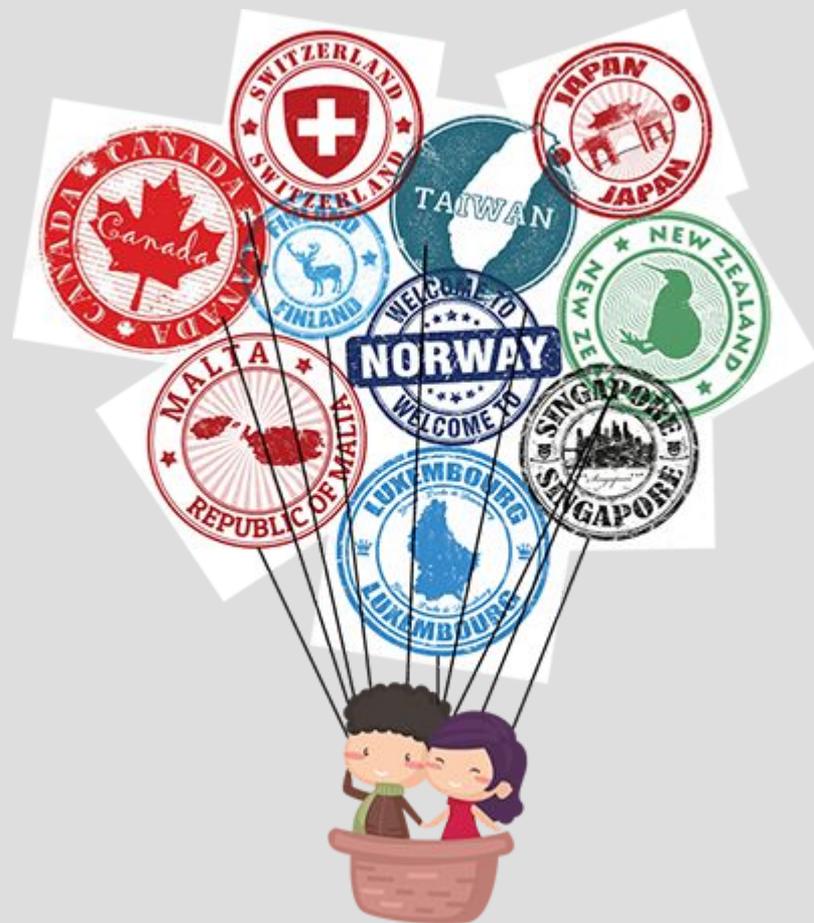
В рамках системы «ОВ-ПВ» институциональной структуры внутреннего контроля – самостоятельные СВА – функционирует следующим образом. СВА создается в первую очередь как собственная в ОВ (или как межведомственные в сотрудничестве между двумя или несколькими ОВ). Если среди ПВ нет таких организаций, которые 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 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
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 транзакций.



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.



СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. 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
2. 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>
3. Грачева М.В. Внутренний контроль и аудит в органах государственного управления развитых стран: история развития, современная практика, международные стандарты. LAP Lambert Academic Publishing. Saarbrücken, 2012 ISBN 978-3-8484-9464-4.
4. Грачева М.В. Управление рисками в государственных ведомствах и опыт Германии // Финансы. 2012 № 1 с. 66-75.

СПАСИБО ЗА ВНИМАНИЕ!