

Грачева М.В.

Внутренний контроль и аудит в секторе государственного управления: опыт развитых стран

История развития государственного управления в странах с рыночной экономикой свидетельствует о том, что кардинальное повышение эффективности и результативности бюджетных расходов может быть достигнуто только путем создания современной системы финансового менеджмента в органах исполнительной власти. Одним из важнейших компонентов этой системы является внутренний контроль и аудит, и именно с ним (а вернее, с его отсутствием) связаны многие серьезные проблемы российских ведомств. В предлагаемой статье исследуется становление государственного внутреннего контроля и аудита в развитых странах и важные для России выводы из сложившейся ситуации.

1. Базовые функции внутреннего контроля и аудита. Система внутреннего контроля и аудита как обязательный атрибут органов государственного управления начала формироваться в США с принятием в 1950 г. Закона о процедурах в сферах бюджета и бухгалтерского учета (*Budget and Accounting Procedures Act*) и Закона о системах учета и аудита (*Accounting and Auditing Act*). Согласно данным законам, федеральные ведомства должны были создать системы внутреннего контроля, учета и аудита, соответствующие требованиям Главного контрольного управления США (*General Accounting Office*, позднее *General Accountability Office* – высший контрольный орган в сфере госфинансов, его аналогом в РФ является Счетная палата) и обеспечивающие полное раскрытие информации о финансовых результатах деятельности ведомств и об эффективности осуществляемого ими контроля.

Тем самым во всех органах исполнительной власти США была официально закреплена практика, сложившаяся после окончания Второй мировой войны в рамках Министерства обороны, в соответствии с которой в ноябре 1946 г. было организовано специальное подразделение – Агентство армейского аудита (*Army Audit Agency*). В создании этой структуры важную роль сыграло Главное контрольное управление, выявившее в 1940-е гг. множество случаев злоупотреблений и мошенничества в использовании военного бюджета. Сначала главой аудиторского агентства был военный служащий, подчиненный заместителю министра обороны, позднее на должность главного аудитора вооруженных сил стали назначать гражданское лицо, подотчетное самому министру; в рамках Агентства армейского аудита было создано более 20 отделений в США и за рубежом.

Внедрение внутреннего контроля и аудита в секторе государственного управления, развернувшееся во второй половине XX в., базировалось на достаточно солидном опыте, накопленном к тому времени в корпоративном секторе стран с рыночной экономикой. Первые внутренние аудиторы появились в конце XIX в. в крупных компаниях, бизнес которых был особенно подвержен угрозе злоупотреблений (этому могли способствовать такие факторы, как большой объем деловых операций, множество сложных контрактов с поставщиками и потребителями, территориальное рассредоточение и т.д.). В американских железнодорожных трестах внутренних аудиторов называли *разъездными*: они проверяли бухгалтерский учет и отчетность находившихся в разных городах офисов по продаже билетов. Одной из самых ранних инструкций по внутреннему аудиту считается документ, принятый в 1875 г. германским металлургическим концерном *Krupp*. В нем указано: «Аудиторы должны определить, точно ли соблюдаются законы, контракты, инструкции и процедуры, соответствуют ли все деловые операции установленным нормам и правилам и

насколько успешно они проводятся. В связи с этим аудиторы обязаны внести предложения по расширению имеющихся возможностей и улучшению действующих процедур, подвергнуть критическому анализу заключенные договоры и т.п.» [1, р. 10].

Главными задачами внутреннего аудита в пору его становления были обеспечение сохранности активов и выявление мошенничества. Поэтому аудиторы проверяли в первую очередь правильность отражения произведенных операций в учетных записях и наличие имущества, являющегося наиболее вероятной добычей растратчиков. Кроме того, крайне важно было обнаружить ошибку в учете или разоблачить нечистого на руку сотрудника до того, как все это будет выявлено в результате ежегодного внешнего аудита. С этой точки зрения внутренний аудит играл роль своеобразного «страхового полиса».

Вплоть до начала 1940-х гг. профессия внутреннего аудитора считалась чисто канцелярской и не подразумевала применения каких-либо специальных правил, тогда как стандарты внешнего аудита появились еще в 1917 г. в бюллетене Федеральной резервной системы. В 1918 г. они были изданы в виде специальной брошюры «Общепринятые методы подготовки балансов», ставшей предшественницей широко известных сейчас стандартов *GAAP* (Общепринятых принципов бухгалтерского учета). В этом документе были изложены не только принципы бухгалтерского учета, но и вопросы, относящиеся к внешнему аудиту (программа его проведения, инструкции по аудиту отдельных статей баланса и счета прибылей и убытков, стандарты составления аудиторского заключения). При этом обращалось внимание на возможность применения метода выборочной, а не сплошной, проверки счетов и транзакций в случае, если внешний аудитор оценивает действующую в компании систему внутреннего контроля как достаточно надежную.

«Общепринятые методы» стали библией для аудиторских фирм, активно развивавшихся (прежде всего в США и Великобритании) в связи с быстрым увеличением спроса компаний на банковские кредиты и, соответственно, ростом потребности банков в независимой и правильной оценке промышленных активов. После принятия в 1933 г. Закона о ценных бумагах (*Securities Act*) ежегодный внешний аудит бухгалтерской отчетности, подтверждающий достоверность последней, стал обязательным для компаний, зарегистрированных на Нью-Йоркской фондовой бирже (публичных корпораций). На введение этой нормы сильно повлияло произошедшее в 1932 г. банкротство крупной шведской фирмы по производству спичек *Kreuger & Toll*: ее акции котировались на фондовой бирже, однако аудит финансовой отчетности она не проводила, и после ее банкротства оказалось, что стоимость активов была завышена на 250 млн долл.

Одна из статей Закона о ценных бумагах указывала, что при проведении внешнего аудита необходимо определить качество внутреннего контроля и внутреннего аудита в проверяемой компании. Обязательный внешний аудит стал для публичных компаний стимулом к организации служб внутреннего аудита в целях оказания содействия аудиторским фирмам, т.е. в те годы внутренний аудит был главным образом «тенью, или эхом, внешнего аудита» [2, р. 1].

В 1939 г., после скандала с мошенничеством в фармацевтической компании *McKesson & Robbins* (стоимость ее активов была завышена в отчетности на 19 млн долл., или на 40 %), которое не было обнаружено вовремя внешним аудитором (фирмой *Price Waterhouse*), Американский институт бухгалтеров сделал еще один важный шаг: опубликовал документ «Описание процедуры аудита № 1» (*Statement on Accounting Procedure No 1, SAP*). В соответствии с ним обязанности аудиторских фирм стали включать в себя не только проверку достоверности бухгалтерской отчетности в целом, но и оценку товарно-материальных запасов и дебиторской задолженности. Иными словами, внешние аудиторы начали осуществлять как аудит отчетности, так и

аудит самого бизнеса, и столь серьезная трансформация не могла не отразиться на развитии внутреннего аудита.

2. Расширение масштабов и усложнение системы. Перелом в развитии внутреннего контроля и аудита наступил в военное время. В 1941 г. произошли два важных события: публикация первого фундаментального труда – книги Виктора Бринка «Внутренний аудит» [3], ставшей классическим исследованием и выдержавшей с тех пор пять изданий, и создание американского Института внутренних аудиторов (*Institute of Internal Auditors, IIA*). Эта ассоциация профессионалов, работающих как в частном, так и в государственном секторах, вскоре превратилась в широко известную организацию, разрабатывающую международные стандарты внутреннего аудита [4], причем именно В.Бринк стал ее первым директором по исследованиям. (В настоящее время этот Институт объединяет свыше 120 тыс. внутренних аудиторов из более чем 160 стран (среди них – около 10 тыс. профессионалов, работающих в секторе госуправления) и имеет подразделения более чем в 100 странах, в т.ч. и в России).

Переход экономики в целом и госбюджета в частности на военные рельсы обусловил значительное расширение сферы внутреннего аудита. Руководителям компаний и организаций пришлось усилить внимание к решению проблем соблюдения рабочего графика, нехватки сырьевых и кадровых ресурсов, выполнения требований регулирующих документов, пресечения злоупотреблений среди поставщиков и т.д. Поэтому внутренние аудиторы стали направлять свои усилия на оказание содействия корпоративным и государственным менеджерам. Польза от этого была столь очевидна, что после окончания войны возвращения внутреннего аудита в прежние границы поиска бухгалтерских ошибок и растратчиков не произошло, хотя эти базовые функции продолжают оставаться достаточно важными и в настоящее время.

Для описания новых функций стал применяться термин *операционный аудит* (*operations audit, operational audit*). Впервые его использовал Артур Кент в статье, опубликованной в марте 1948 года в журнале «Внутренний аудитор», который начал издаваться указанным выше Институтом четырьмя годами ранее. Позднее появился целый ряд смежных терминов: управленческий аудит (*management audit*), комплексный аудит (*comprehensive audit*), аудит эффективности (*performance audit*¹), аудит в целях определения, стоит ли достигнутое затраченных денег (*value-for-money audit*), аудит на основе анализа рисков/систем (*risk-based/system-based audit*) [5, pp. 1 – 2; 6, p. 2; 7, p. 5].

С начала 1960-х гг. роль данного направления аудита, нацеленного на определение экономичности, эффективности и результативности функционирования компаний и организаций, сфокусированного на наиболее важных и высокорискованных сферах деятельности, имеющего преимущественно упреждающий (а не реагирующий) характер, постоянно возрастает, и сейчас ему посвящается уже львиная доля времени, затрачиваемого на проведение аудиторских мероприятий. Этому способствует быстрое повышение уровня автоматизации бухучета, обеспечивающей резкое снижение числа бухгалтерских ошибок и тем самым высвобождающей силы внутренних аудиторов. Следует отметить, что в настоящее время наиболее широко употребляемым, на наш взгляд, является термин «аудит эффективности».

В октябре 1977 г. аудит эффективности был признан, наряду с финансовым аудитом (*financial audit, regularity audit*) и аудитом соблюдения требований нормативно-правовых актов (*compliance audit, legality audit*), важным направлением и в рамках государственного внешнего аудита: это положение было сформулировано в Лимской декларации, принятой Международной организацией высших контрольных органов в сфере госфинансов (*International Organization of Supreme Audit Institutions*,

¹ Следует отличать этот термин от другого, выражаемого почти теми же самыми словами – *audit of performance*. Последний означает аудит операционных (нефинансовых) показателей деятельности и операционной (нефинансовой) информации.

INTOSAI). (Эта организация была образована в 1953 г., в настоящее время она объединяет свыше 180 высших органов государственного внешнего аудита (включая и Счетную палату РФ) и имеет семь региональных подразделений (<http://www.intosai.org>)).

Таким образом, к началу 1980-х гг. сформировалась единая концепция аудита – как внутреннего, осуществляемого силами организаций частного и государственного секторов, так и внешнего, осуществляемого независимыми аудиторскими фирмами и органами государственного контроля. К этому времени, и профессия внутреннего аудитора стала считаться полноценной, зрелой, требующей серьезного образования и сдачи особых экзаменов на звание дипломированного специалиста. Именно тогда начало меняться сформировавшееся ранее отношение к службам внутреннего аудита как к внутриведомственной полиции, и они постепенно стали восприниматься как подразделения, способные оказать ценную консультационную помощь руководителям и отраслевым специалистам государственных организаций.

В 1982 г. нормативно-правовая база внутреннего контроля и аудита в секторе государственного управления США получила дальнейшее развитие: был принят Закон о добросовестности федеральных менеджеров в финансовых вопросах (*Federal Managers' Financial Integrity Act*). Этот закон определил совершенствование системы внутреннего контроля как процесс, постоянно осуществляемый в каждом ведомстве согласно стандартам Главного контрольного управления (органа государственного внешнего аудита), а также ввел обязательную публикацию специального заявления о степени адекватности и уровне эффективности данной системы, подписываемого главным исполнительным должностным лицом ведомства. (В организациях сектора госуправления развитых стран данное лицо является исполнительным, а не политическим руководителем, т.е. не входит в кабинет министров. Именно этот главный исполнитель (не министр!) отчитывается за конкретную деятельность ведомства перед вышестоящими уровнями управленческой иерархии, правительством и парламентом, т.е. является главным подотчетным лицом ведомства. Смена министра – политического руководителя, реализующего линию определенной партии, не влечет за собой обязательной смены главного подотчетного лица. Обычно такое лицо занимает должность постоянного секретаря или статс-секретаря (в министерствах), или генерального директора (в агентствах и службах)). Отметим, что после принятия в 1990 г. Закона о главных должностных лицах по финансам (*Chief Financial Officers Act*) это заявление стало составной частью ежегодно публикуемого отчета ведомства, включающего в себя также финансовую отчетность.

Еще в преддверии принятия закона о добросовестности – в 1981 г. – Управление менеджмента и бюджета, действующее в составе Администрации Президента США, издало циркуляр А-123 «Системы внутреннего контроля» (его последняя редакция вышла в 2004 г. под названием «Обязанности менеджмента по осуществлению внутреннего контроля»). В нем была представлена четкая и последовательная система требований к организации и оценке внутреннего контроля в органах госуправления, включая и роль подразделения внутреннего аудита, возглавляемого генеральным инспектором (эта должность, право назначения на которую принадлежит Президенту, была введена в американских ведомствах в 1978 г., согласно Закону о генеральном инспекторе – *Inspector General Act*). Кроме того, в соответствии с положениями Закона о добросовестности, Главное контрольное управление приняло в 1983 г. документ «Стандарты внутреннего контроля в федеральных органах власти» (в 1999 г. вышла их новая редакция).

К середине 1980-х гг. практически все развитые страны последовали примеру США, введя обязательный внутренний аудит в организациях госуправления, приняв официальные документы, описывающие его задачи и направления и регулирующие его

процедуры, и внеся необходимые дополнения о процедурах взаимодействия с внутренним аудитом в нормативно-правовые акты, относящиеся к деятельности органов государственного внешнего аудита. В некоторых странах переход ведомств к обязательному внутреннему аудиту проходил постепенно: например, в Канаде сначала (в 1962 г.) реализация этой меры была рекомендована органам исполнительной власти, а затем (в 1973 г.) Совет Казначейства издал соответствующую директиву [8, р. 2].

Следующее эпохальное событие в сфере внутреннего контроля и аудита вновь произошло в США, но оказалось чрезвычайно важным и для других стран. В 1987 г. был опубликован доклад Национальной комиссии по расследованию мошенничества в финансовой отчетности под руководством Джеймса Тредуэя, ранее являвшегося членом Комиссии по ценным бумагам и биржам. Она была создана представителями пяти авторитетных ассоциаций (в их число вошел и Институт внутренних аудиторов), которые образовали Комитет спонсорских организаций (*Committee of Sponsoring Organizations, COSO*). Задачи комиссии Тредуэя состояли в следующем: во-первых, разработать систему, которая могла бы обеспечить выполнение требований о внедрении эффективного внутреннего контроля, установленных в 1977 году Законом об иностранной коррупции (*Foreign Corrupt Practices Act*); во-вторых, выявить факторы, обусловившие многочисленные случаи искажений финансовой отчетности, допущенных в 1980-е гг. американскими ссудо-сберегательными ассоциациями и не обнаруженных внешними аудиторами. Доклад комиссии включал в себя рекомендацию о разработке фундаментального руководства по созданию систем внутреннего контроля. Такое руководство под названием «Внутренний контроль – интегрированная конструкция» было издано в 1992 г. [9], а Комитет спонсорских организаций стал постоянно действующей и широко известной структурой в сфере внутреннего контроля и аудита.

Данное руководство до сих пор считается краеугольным камнем теории и практики внутреннего контроля и аудита в рамках любой организации – большой и маленькой, частной и государственной, коммерческой и благотворительной. Главные заслуги этого документа заключаются в следующем:

Первое - сформулировано классическое определение **внутреннего контроля** как **процесса**, который:

(1) осуществляется *всеми* руководителями и сотрудниками организации;

(2) развернут *в целях* достижения разумной, или достаточной (но не абсолютной!) уверенности в том, что обеспечивается решение *задач* по: проведению операций согласно принципам эффективности и результативности; созданию достоверной финансовой отчетности; соблюдению требований нормативно-правовых актов;

(3) закреплён в специальном внутреннем документе организации, утверждённом ее высшим коллегиальным руководящим органом;

Второе - подробно описаны пять взаимосвязанных **компонентов внутреннего контроля** (контрольная среда, оценка рисков, контрольные действия, обмен информацией, мониторинг) и включение внутреннего аудита в первый и пятый компоненты внутреннего контроля.

Третье - определена роль специального структурного подразделения организации – службы **внутреннего аудита** – как **органа, являющегося составной частью системы внутреннего контроля** и осуществляющего **мониторинг реализации процедур внутреннего контроля, оценку их эффективности и выработку рекомендаций** по укреплению внутреннего контроля;

Четвертое - выделена принципиальная характеристика службы внутреннего аудита – ее **независимость**, выражающаяся: во-первых, в организационной независимости (эта служба не может являться составной частью какого-либо другого структурного подразделения организации и, соответственно, должна быть напрямую

подотчетна главному исполнительному должностному лицу и комитету по аудиту, образованному в рамках высшего коллегиального руководящего органа). Во-вторых, в независимости мнения (чтобы объективно оценить эффективность внутреннего контроля и дать правильные рекомендации по ее повышению, эта служба не должна заниматься непосредственным созданием и обеспечением функционирования системы внутреннего контроля).

Пятое – определена роль еще одного важного *органа, входящего в систему внутреннего контроля – комитета по аудиту*, образованного в рамках совета директоров (в акционерных компаниях) / совета менеджеров или коллегии (в государственных ведомствах) и осуществляющего *надзор* за функционированием системы внутреннего контроля.

Все указанные выше положения легли в основу определений, приведенных в международных стандартах внутреннего контроля в государственном секторе, которые были опубликованы в 1992 г. [10] В 2004 г. вышла их обновленная редакция, в которой дается усовершенствованное определение, уточняющее следующие моменты:

(1) *осуществление* внутреннего контроля как процесса, пронизывающего всю организацию (т.е. внутренний контроль: а) действует непрерывно, а не в форме периодически проводимых проверок, и б) встроен в организационную инфраструктуру и управленческие процедуры, а не присоединен к ним);

(2) *цели* внутреннего контроля (к достижению разумной уверенности в решении задач организации добавлена еще одна цель – управление рисками);

(3) *задачи организации*, решаемые в рамках ее миссии и при содействии внутреннего контроля:

А) надлежащее проведение операций дополнено такими характеристиками, как упорядоченность, соответствие этическим стандартам и экономичность;

Б) создание достоверной финансовой отчетности сформулировано в расширенном контексте – как реализация подотчетности в отношении финансовой и нефинансовой информации (т.е. как создание, хранение, предоставление и раскрытие достоверных финансовых и нефинансовых сведений, отражающих ключевые аспекты деятельности организации);

В) недопущение потерь, злоупотреблений и ущерба при использовании ресурсов выделено в отдельную задачу.

В сентябре 2004 г. руководство *COSO* по внутреннему контролю получило дальнейшее развитие: был опубликован новый документ «Управление рисками – интегрированная конструкция», в котором внутренний контроль рассматривается как неотъемлемая составная часть процесса управления рисками, осуществляемого в любой организации [11]. Такой подход к сфере внутреннего контроля в настоящее время является общепризнанным для обоих секторов (и частного, и государственного) и активно разрабатывается регулирующими органами (особенно пристальное внимание уделяется проблеме управления рисками в ведомствах Великобритании) и экспертами.

В начале нового столетия в законодательстве США произошли существенные, поистине революционные изменения, серьезно затронувшие ситуацию в сфере внутреннего контроля и аудита. В результате громких скандалов, начало которым положила крупная компания по торговле электроэнергией *Enron*, когда обнаружились многочисленные случаи фальсификаций финансовой отчетности, а фирмы – внешние аудиторы оказались неспособными вовремя их выявить, в 2002 г. был принят Закон Сарбейнса-Оксли (*Sarbanes-Oxley Act*). В соответствии с ним, для зарегистрированных на фондовой бирже компаний стало обязательным выполнение следующих требований:

(1) организация комитета по аудиту, состоящего из независимых членов совета директоров и осуществляющего надзор за проведением внешнего аудита и взаимодействие с аудиторской фирмой;

(2) включение в годовой отчет специального раздела о внутреннем контроле, в рамках которого должны быть зафиксированы обязанности менеджеров по созданию и обеспечению функционирования адекватной системы внутреннего контроля за достоверностью бухгалтерской отчетности, а также дана оценка эффективности этой системы;

(3) подтверждение фирмой – внешним аудитором оценки эффективности внутреннего контроля за достоверностью бухгалтерской отчетности [12, pp. 31 – 32, 45].

Пересмотренные после принятия Закона Сарбейнса-Оксли правила Нью-Йоркской фондовой биржи требуют от компаний, ценные бумаги которых включены в ее котировальные списки, обязательного наличия службы внутреннего аудита [13, p. 13]. Указанные нововведения привели к резкому усилению роли внутреннего контроля и аудита в корпоративном секторе и оказали значительное влияние на всю мировую практику. Сходные требования были установлены практически во всех развитых странах.

В настоящее время активно развивается сформировавшееся еще в 1990-е годы представление о внутреннем контроле и аудите как о важной составной части надлежащего финансового менеджмента (*financial management*) и корпоративного управления (*corporate governance*). В секторе госуправления США взаимосвязь внутреннего контроля и аудита с финансовым менеджментом нашла юридическое закрепление в указанном выше Законе о главных должностных лицах по финансам, а также в Законе о совершенствовании финансового менеджмента в федеральных органах (*Federal Financial Management Improvement Act*), принятом в 1996 г. Концепцию включения в финансовый менеджмент четырех процессов (составление бюджета, исполнение бюджета, учет, аудит и контроль) и его тесной связи с управлением результатами, или управлением эффективностью (*performance management*), охватывающего, в свою очередь, три процесса (установление целей, измерение результатов/эффективности, мониторинг и отчетность) развивает и Комитет по государственному управлению Организации экономического сотрудничества и развития [14, p. 16]. Четыре индикатора, характеризующие состояние внутреннего контроля и аудита, включены в систему оценки финансового менеджмента в секторе госуправления, разработанную Секретариатом по вопросам государственных расходов и финансовой подотчетности Всемирного банка [15, p. 37 – 41].

Что касается подхода к внутреннему контролю и аудиту как к компоненту корпоративного управления, то в этой сфере наблюдается важная тенденция: в последние годы термин «корпоративное управление» стал распространяться не только на открытые акционерные компании, но и на государственные организации. Так, в июле 2005 г. Казначейство Великобритании утвердило специальное руководство «Корпоративное управление в министерствах центрального правительства: кодекс надлежащей практики» [16], многие положения которого, в том числе и о комитетах по аудиту в органах исполнительной власти, практически «списаны» с Объединенного кодекса корпоративного управления, являющегося приложением к правилам листинга Лондонской фондовой биржи (наличие служб внутреннего аудита в британских ведомствах уже давно является обязательным).

Объясняется это тем, что деятельность корпораций и ведомств базируется на одном и том же принципе – управлении *чужими деньгами* (*other people's money*). Разница в том, что первым доверены средства акционеров, а вторым – средства налогоплательщиков, т.е. подотчетность у органов госуправления еще шире, чем у акционерных компаний. Очередным свидетельством «стирания граней» стало начавшееся недавно в США обсуждение целесообразности переноса в сектор госуправления положений Закона Сарбейнса-Оксли, согласно которым акционерные

компании обязаны проводить внешний аудит системы внутреннего контроля за достоверностью финансовой отчетности и включать сформулированное внешними аудиторами заключение об эффективности данной системы в годовую отчетность. Суть этой дискуссии выразилась в следующем вопросе: «Если корпорации обязаны ежегодно подвергать свою систему внутреннего контроля оценке внешнего аудитора и отчитываться об этом, справедливо ли позволять федеральным ведомствам, расходующим деньги налогоплательщиков, работать по менее жестким стандартам?» В 2004 г. был принят Закон о финансовой подотчетности Министерства внутренней безопасности (*Department of Homeland Security Financial Accountability Act*), который ввел указанные требования в рамках «пилотного» министерства с 2006 г. Эксперты полагают, что вероятность распространения этого закона на другие министерства и агентства весьма высока.

Следует отметить также, что введение надлежащего внутреннего контроля и аудита в секторе госуправления является обязательным условием принятия новых стран-членов в Европейский союз. В документе, регулирующем процесс расширения ЕС, этому вопросу посвящена глава 28. Для вступления в ЕС необходимо внести в основной закон, регулирующий бюджетный процесс в стране, положения об обязательной организации служб внутреннего аудита в государственных ведомствах и о ключевых функциях этих служб. Кроме того, правительство должно принять стратегию развития внутреннего контроля и аудита, а центральный орган (чаще всего им оказывается министерство финансов) должен разработать свод стандартов и руководство по внутреннему аудиту, а также создать систему отчетности о выявленных нарушениях, принятии соответствующих мер и возмещении понесенного государственными финансами ущерба [17, р. 87]. Опыт 12 постсоциалистических стран, вступивших в Евросоюз в 2004 и 2007 гг., доказывает: создание основ эффективного внутреннего контроля и аудита в секторе госуправления вовсе не является безумно сложной задачей, при наличии политической воли с ней вполне можно справиться за три-четыре года. Факт включения государственного внутреннего контроля и аудита в перечень обязательных условий вступления в ЕС говорит сам за себя.

3. Выводы. Таким образом, мировой опыт свидетельствует: к настоящему времени «эхо» внешнего аудита превратилось в весьма существенный фактор развития государственных ведомств. Функции внутреннего контроля и аудита серьезно усложнились: вместо канцелярских работников, занятых поиском бухгалтерских ошибок, появились консультанты, содействующие операционным менеджерам в принятии решений, в том числе и в управлении рисками. Усилилось взаимодействие этой сферы с органами государственного внешнего аудита, в ее регулировании стали активно использоваться подходы, практикуемые в корпоративном секторе. Наличие надлежащего внутреннего контроля и аудита в сфере госфинансов, организованного на базе международных стандартов, сейчас рассматривается как необходимый атрибут принадлежности к цивилизованному сообществу. Считается, что в новом столетии профессию государственного внутреннего аудитора ждут блестящие перспективы.

Иными словами, внутренний контроль и внутренний аудит в секторе госуправления – не роскошь и не неизбежное зло, это неотъемлемый и насущно необходимый компонент бюджетного процесса в современном мире. Отсутствие таких систем и служб в наши дни оказывает серьезное негативное влияние на эффективность российских государственных финансов.

Список литературы

- [1] *Cangemi M., Singleton T.* Managing the audit function: a corporate audit department procedure guide. N.Y., 2003 - http://media.wiley.com/product_data/excerpt/90/04712811/0471281190.pdf
- [2] *Gupta P.* Spiraling upward – history of internal auditing and the Institute of internal auditors // Internal Auditor. 1991. June - http://www.findarticles.com/p/articles/mi_m4153/is_n3_v48/ai_10819174
- [3] *Brink V.* Internal auditing: its nature and function and methods of procedure. N.Y., 1941.
- [4] International standards for the professional practice of internal auditing // In: The Professional practices framework. The Institute of Internal Auditors, 2004 - <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-practices/professional-practices-framework/>
- [5] *Ha B.* System-based auditing and monitoring of government programs and projects // International Journal of Government Auditing. 2005. October - http://www.findarticles.com/p/articles/mi_qa3662/is_200510/ai_n15847186
- [6] *Malan R.* Internal auditing in government // Internal Auditor. 1991. June - http://www.findarticles.com/p/articles/mi_m4153/is_n3_v48/ai_10819154
- [7] Study of internal audit in the federal government. Part 5. Treasury Board of Canada Secretariat, 2000 - http://www.tbs-sct.gc.ca/ia-vi/policies-politiques/study-etude/study-etude_e.asp
- [8] *Chadler E.* The history of internal audit in the Federal Government. Treasury Board of Canada Secretariat, 2002 - http://www.tbs-sct.gc.ca/ia-vi/policies-politiques/history-histoire/history-histoire_e.rtf
- [9] Internal control – integrated framework. COSO, 1992 - http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm
- [10] Guidelines for internal control standards for the public sector. INTOSAI, 2004 - <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicpubsece.pdf>
- [11] Enterprise risk management – integrated framework. COSO, 2004 - http://www.coso.org/Publications/ERM/COSO_ERM_ExecutiveSummary.pdf
- [12] Sarbanes-Oxley Act of 2002 - <http://www.law.uc.edu/CCL/SOact/soact.pdf>
- [13] Final NYSE corporate governance rules. November 2003 - <http://www.nyse.com/pdfs/finalcorpgovrules.pdf>
- [14] Integrating financial management and performance management. OECD Public Management Committee, 1999 - <http://www.oilis.oecd.org/olis/1999doc.nsf/LinkTo/PUMA-SBO%2899%294-Final>
- [15] Public financial management: performance measurement framework. World Bank-PEFA Secretariat, 2005 - <http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/StrengthenedApproach/4PFMIndicators.pdf>
- [16] Corporate governance in central government departments: code of good practice. HM Treasury, 2005 - <http://www.hm-treasury.gov.uk/media/71D/48/daocorpgovernancecode.pdf>
- [17] Enlargement of the European Union. Guide to the negotiations – Chapter by Chapter. European Commission, 2004 - <http://www.europa-kommissionen.dk/upload/application/4052a437/negotiationsguide.pdf>