

УДК 336.131

И.М. Ванькович

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва,
email: imvankovich@fa.ru

ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ВНУТРЕННЕМУ ФИНАНСОВОМУ АУДИТУ, ПРИМЕНЯЕМЫЕ В СЕКТОРЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН

Ключевые слова: внутренний финансовый аудит, зарубежный опыт, индекс открытости бюджета, высшие органы аудита, подотчетность.

Создание эффективной системы внутреннего финансового аудита невозможно вне прозрачной системы финансово-бюджетных отношений. Функционирование служб ВФА в подобной среде позволяет им не только достигать поставленных целей, но и, благодаря совместной работе с БОА, становиться инструментом достижения Целей устойчивого развития в рамках «создания эффективных, подотчетных и основанных на широком участии учреждений на всех уровнях». Представленная работа исследует организацию служб внутреннего финансового аудита в государственном секторе зарубежных стран с позиции их роли и места в системе управления, а также влияния таких показателей функционирования финансово-бюджетной сферы как прозрачность, взаимодействие служб с высшими органами аудита и вовлечение общественности в процесс управления общественными финансами на эффективность их деятельности.

I.M. Vankovich

Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow,
email: imvankovich@fa.ru

ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL APPROACHES TO INTERNAL FINANCIAL AUDIT IMPLEMENTED IN PUBLIC SECTOR OF FOREIGN COUNTRIES

Keywords: internal financial audit, foreign practice, open budget index, supreme audit institutions, accountability.

The development of effective internal financial control system requires transparent budget relation. Such a condition allows internal financial control departments not only to gain the results, but to coordinate its work with SAI. The collaboration makes internal financial control departments the instrument of sustainable development goals achievement and to «build effective, accountable and inclusive institutions at all levels». The paper reveals the methodological foundations of internal control department in public sector of foreign countries. The role of internal financial control departments in governance system is investigated and the influence of such indicators of public sector as transparency, budget oversight and public participation is identified.

Внутренний финансовый аудит является неотъемлемой частью процесса управления субъектов государственного сектора в каждой из стран, позволяя не только повысить эффективность их деятельности, но и обеспечивая открытость самого процесса государственного управления.

Подходы к организации систем внутреннего финансового аудита напрямую зависят от форм государственного устройства, распределения полномочий между органами государственной власти, а также особенностей государственного управления на национальном уровне. В то же время, можно выделить

общие подходы, находящие отражение в государственной политике каждой из стран, анализируемых в исследовании, вне зависимости от вышеперечисленных признаков:

- определение, приоритезация и реализация политики в социальной, экономической и экологической сферах;
- выбор оптимальных подходов к управлению государственными (муниципальными) ресурсами в интересах общества.

Достижение целей государственной политики, поставленных в рамках вышеуказанных подходов, возможно только при формировании эффективной си-

стемы внутреннего финансового аудита в каждом из субъектов государственного сектора.

В свою очередь, организация и функционирование систем внутреннего аудита невозможно без нормативно-правового и методического обеспечения, сформированного в соответствии с целями и задачами, стоящими перед субъектами государственного сектора.

Целью исследования является анализ нормативно-правового регулирования и основ организации деятельности служб внутреннего финансового аудита зарубежных стран.

Материалы и методы исследования

Материалами исследования послужили нормативно-правовые акты, регламентирующие организацию государственного сектора в зарубежных

странах, а также международные стандарты, регулирующие деятельность органов в финансово-бюджетной сфере. Методами исследования являются общенаучные методы (формализация и обобщение, индукция и дедукция, систематизация), экономико-статистические методы (сравнительный и экспертный анализ, табличные и графические приемы визуализации данных).

Результаты исследования и их обсуждение

Нормативно-правовые основы систем внутреннего аудита традиционно подразделяются на три уровня (табл. 1).

К международному уровню относятся стандарты ISSAI, IIA, IFAC регулирующие функционирование систем внутреннего финансового аудита в общественном секторе.

Таблица 1

Уровни нормативно-правового регулирования внутреннего финансового аудита

I	Международный	ISSAI	ISSAI 1 – Лимская декларация; ISSAI 200 – Общие стандарты проведения аудита в государственном секторе и стандарты с этическим значением; ISSAI 1260 – Взаимодействие с лицами, осуществляющими управление; ISSAI 1610 – Рекомендации по финансовой проверке – Специальные вопросы – Использование работы внутренних аудиторов; ISSAI 9100 – Рекомендации по стандартам внутреннего контроля в государственном секторе; ISSAI 9110 – Руководства для отчетности по эффективности внутреннего контроля: опыт BOA в области внедрения и оценки внутреннего контроля; ISSAI 9120 – Внутренний контроль: обеспечивая основу для подотчетности в Управлении; ISSAI 9130 – Руководства к стандартам внутреннего контроля в государственном секторе – дополнительная информация по управлению риском в организации; ISSAI 9140 – Независимость внутреннего аудита в государственном секторе; ISSAI 9150 – Координация и взаимодействие между BOA и внутренними аудиторами в государственном секторе
		IFAC	Международный стандарт аудита 610 [3]; Стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе (IPSASB)
		IIA	Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита
II	Национальный		Financial management and accountability act (Австралия), Financial administration act law (Канада), Public finance act (Новая Зеландия), General budget law (Испания) и т. д.
III	Ведомственный		Внутренние акты ведомств, осуществляющих ВФА

Так, внутренний контроль рассматривается как «всеобъемлющий процесс, реализуемый руководством и персоналом организации, предназначенный для сокращения рисков, а также обеспечения надлежащих гарантий того, что в ходе реализации задач организации будут достигаться следующие общие цели:

- ведение деятельности упорядоченным, этичным, экономичным, эффективным и результативным образом;
- исполнение обязательств подотчетности;
- соблюдение соответствующего законодательства и положений;
- защита ресурсов от утраты, нецелового использования и повреждения» [2].

Если внутренний контроль в целом – это инструмент управления для обеспечения разумной уверенности в достижении целей управления, то внутренний финансовый аудит государственного сектора является элементом основы надлежащего управления государственным сектором.

Таким образом, внутренний финансовый аудит выступает не как «некое дополнение к деятельности субъекта, но как необходимое бремя. Система внутреннего финансового аудита неразрывно связана с деятельностью субъекта, являясь наиболее эффективной, будучи встроенной в инфраструктуру и являясь составной частью его сути» [2].

В то же время, Институт внутренних аудиторов определяет внутренний аудит «как независимую, обеспечивающую объективную консультационную деятельность, направленную на улучшение операций, осуществляемых организацией. Она помогает организации достигать своих целей через осуществление систематического взвешенного подхода к оценке и улучшению эффективности управления рисками, контролю и управленческому процессу» [3].

Внутренний финансовый аудит взаимодействует с уполномоченными органами управления [4], такими как аудиторский комитет, высшее руководство или, в зависимости от обстоятельств, внешний надзорный орган, с целью обеспечения разработки и внедрения надлежащих систем внутреннего контроля.

Действуя таким образом, внутренний финансовый аудит может обеспе-

чить «содействие в выполнении задач и достижении целей, укреплении систем контроля, повышении эффективности и результативности операций и выполнении требований органов управления. Однако, для выполнения поставленных задач он должен быть достаточно автономным и объективным, так чтобы его работа могла быть использована внешним аудитором» [1].

ISSAI 1610 содержит критерии оценки объективности внутреннего аудита в государственном секторе.

Служба внутреннего финансового аудита:

- устанавливается законодательством или нормативными актами;
- подотчетна высшему руководству, например руководителю или заместителю руководителя государственного учреждения и лицам, осуществляющим управление;
- отчитывается о результатах аудита перед высшим руководством, например руководителем или заместителем руководителя государственного учреждения и лицами осуществляющими управление;
- организационно не включена в кадровую и управленческую функцию проверяемой организации;
- в достаточной степени выведена из-под политического давления с тем, чтобы проводить аудиты и сообщать их результаты, мнения и выводы объективно, без страха политических репрессий;
- не разрешает персоналу внутреннего аудита проверять операции, за которые они прежде несли ответственность, во избежание любого предположительного конфликта интересов;
- имеет доступ к лицам, осуществляющим управление.

Кроме того, критерии оценки независимости службы внутреннего аудита в государственном секторе могут включать:

- ясные и официально установленные сферы ответственности и полномочия внутреннего аудита в аудиторских полномочиях;
- функциональное и личное отделение внутреннего аудита от ответственности за управленческие задачи и решения (например, в качестве руководителей оперативных рабочих групп в проектах административных реформ);

- надлежащая свобода для руководителя службы аудита в принятии планов аудита;

- надлежащие выплаты и установление категорий на шкале заработной платы в соответствии с ответственностью и значимостью внутреннего аудита;

- вовлеченность и участие руководителей службы аудита в подборе аудиторского персонала» [1].

Становясь частью механизма и интегрируясь с основными управленческими процедурами планирования, исполнения и мониторинга, встроенный внутренний финансовый аудит помогает сдерживать расходы, в то время как добавление новых процедур контроля, отдельных от существующих процессов, увеличивает затраты. В основе Лимской декларации лежит тезис об управлении общественными финансами, влекущем ответственность перед обществом, делая контроль необходимым элементом системы, однако именно внутренний финансовый аудит позволяет обеспечить эффективность процесса управления внутри субъекта [1].

Внутренний финансовый аудит в субъектах государственного сектора следует понимать в контексте их специфических особенностей, т.е. в «контексте их задач по реализации социальных, либо политических целей; использования государственных средств; важности бюджетного цикла; сложности их деятельности (которая требует соблюдения баланса между традиционными ценностями, такими, как законность, добросовестность, прозрачность, и современными управленческими ценностями, такими, как эффективность и результативность); широкой сферы их публичной подотчетности» [2].

В соответствии с ISSAI 9100 [2] закрепляется 5 элементов системы внутреннего финансового аудита:

- 1) среда контроля;
- 2) оценка рисков;
- 3) деятельность по осуществлению контроля;
- 4) информация и средства связи;
- 5) мониторинг.

Указанные элементы определяют рекомендуемый подход государства к внутреннему контролю, а также описывают базовые показатели, используемые в качестве эталона для оценки уровня

внутреннего контроля в конкретной организации. Вышеназванные элементы применяются ко всем аспектам деятельности организации.

Руководство по стандартам внутреннего контроля, изданное ИНТОСАИ в июне 1992 г., определяет систему внутреннего контроля как план организации, включая поведение руководства, методы, процедуры и иные меры, обеспечивающие разумное подтверждение того, что достигнуты следующие главные цели [5]:

- «продвижение правильного, экономичного, эффективного и результативного управления, а также качественного и последовательного предоставления услуг, соответствующих цели организации;

- защита ресурсов от растраты, злоупотребления, плохого управления, ошибок и мошенничества, а также других нарушений;

- соблюдение законов, инструкций и руководящих директив;

- разработка и поддержание достоверной финансовой и управленческой информации и добросовестное и своевременное раскрытие этой информации в отчетах.

Стандарты внутреннего финансового аудита, принятые ИНТОСАИ, составляют основу системы внутреннего контроля, отвечающей этим целям, а также предусматривают определение или разработку конкретных целей контроля для деятельности каждого министерства/департамента/агентства, которые должны быть соответствующими, всесторонними, обоснованными и составлять неотъемлемую часть общих организационных целей.

С тем, чтобы способствовать достижению целей контроля и созданию правильной и результативной системы внутреннего контроля, Руководства ИНТОСАИ по внутреннему контролю предоставляют детализированные стандарты в отношении:

- (1) документации,
- (2) оперативной и правильной регистрации операций и событий,
- (3) согласования и оформления операций и событий,
- (4) разделения обязанностей,
- (5) надзора
- (6) доступа к отчетности по используемым ресурсам и соответствующим записям [5].

Таблица 2

Формирование групп стран в соответствии с Индексом открытости бюджета

Группа	№	Страны	Прозрачность бюджетных отношений	Уровень участия ВОА в контроле за исполнением бюджета и последующем раскрытии информации	Участие общественности
I	1	Швеция	85	85	15
	2	Норвегия	81	87	24
II	3	Франция	72	85	18
	4	Великобритания	74	67	54
	5	Германия	73	91	15
	6	Австралия	79	63	37
	7	Новая Зеландия	85	80	48
III	8	Испания	54	61	2
	9	Чехия	60	83	15
	10	Венгрия	44	54	0
IV	11	Канада	31	52	26
V		Группа не исследовалась по причине недостаточного объема информации для проведения анализа			

Данные стандарты, в свою очередь, закладывают основы национального регулирования деятельности служб ВФА.

Для целей исследования национальных систем внутреннего финансового аудита было сформирована выборка, основанная на критериях, позволяющих выделить страны, придерживающиеся принципа открытости и прозрачности при управлении общественными ресурсами.

В соответствии с данными требованиями была составлена выборка стран на основе методики, используемой при формировании Индекса открытости бюджета [6]. В основе данной методики лежит оценка уровня прозрачности управления общественными ресурсами и возможности граждан оказывать влияние на данный процесс. Данные критерии оказывают непосредственное влияние на цели внутреннего финансового аудита, заложенные в ISSAI 9100 [2], а именно: «ведение деятельности упорядоченным, этичным, экономичным, эффективным и результативным образом; исполнение обязательств подотчетности; соблюдение соответствующего законодательства и положений; защита ресурсов от утраты, нецелево-

го использования и повреждения» [2], позволяя формировать необходимые предпосылки для грамотного управления финансовыми ресурсами внутри исполнительных органов власти.

В соответствии с данной методикой была сформирована выборка из 4 групп стран (5 группа стран, классифицированная как «предоставляющая недостаточный объем информации», в исследовании не рассматривается). Страны ранжированы в соответствии с присвоенными баллами по каждому показателю и объединены в группы по уровням (табл. 2).

Каждая из стран классифицирована в соответствии со следующими показателями:

- прозрачность бюджетных отношений (основной показатель) – возможность доступа общественности к информации об управлении общественными ресурсами. Подразумевает соответствие данной информации таким требованиям, как: своевременность, публикация в открытых источниках и полнота. Для стран, отнесенных к первым 2 группам по данному показателю, характерен высокий уровень осведомленности общественности об управлении государственными ресурсами.

- уровень участия ВОА в контроле за исполнением бюджета и последующем раскрытии информации – оценка роли законодательной власти и ВОА в бюджетном процессе и степень его раскрытия.

- участие общественности – возможность общественности оказывать влияние на управление общественными ресурсами, взаимодействие как с законодательными, так и с исполнительными органами власти.

Выборка сформирована на основе следующего балльного распределения:

- всестороннее раскрытие информации (80-100 баллов);
- существенное раскрытие информации (61-80 баллов);
- ограниченное раскрытие информации (41-60 баллов);
- минимальное раскрытие информации (21-40 баллов).

Для каждой из групп были отображены страны, освещающие деятельность служб ВФА наиболее полно (посредством участия в проектах ОЭСР [7], предоставления информации в рамках исследования экономик стран-участниц Европейского союза, активной международной деятельности ВОА в рамках обмена опытом в сфере внутреннего финансового аудита). Данные критерии обусловлены требованиями к высокому уровню раскрытия информации и прозрачности систем внутреннего финансового контроля и финансово-бюджетной сфере в целом для формирования обоснованных выводов по результатам проведенного исследования.

В зарубежной практике внутренний финансовый аудит традиционно соотносится с 2 видами аудита, представленными в государственном секторе:

1. Аудитом соответствия, предполагающем верификацию установленных в субъекте процессов и процедур, обеспечивающих эффективность и результативность использования бюджетных средств, действующим нормам законодательства.

2. Аудитом эффективности, рассматривающем соотношение между результатами, полученными в рамках возложенных полномочий, и бюджетные средства, затраченными на их достижение.

Подобное соотнесение с видами государственного аудита, осуществляемы-

ми ВОА, неслучайно, так как несмотря на различие статуса и уровня подотчетности, внутренний финансовый аудит основан на тех же принципах, что и аудит, осуществляемый ВОА. И если независимость ВОА обусловлена закреплением их образования в конституциях и подотчетностью представительным органам власти, в то время как статус служб внутреннего финансового аудита регулируется правительством, то цели данных субъектов являются сопоставимыми.

В странах, представленных в выборке, стандарты внутреннего финансового аудита утверждаются министерствами финансов, в то время как в странах, являющихся также и членами Европейского союза, стандарты принимаются CHU (подразделение в структуре органов государственной власти, как правило, министерств финансов, отвечающее за методическое обеспечение внутреннего финансового аудита), входящего в структуру данных министерств, что позволяет согласовывать правовые основы его осуществления в разных странах.

В то же время, основой для формирования стандартов внутреннего финансового аудита являются как стандарты ISSAI, так и стандарты ПА, положения которых закрепляются в национальных правовых системах как на уровне законодательных, так и подзаконных актов (табл. 3), при этом органы исполнительной власти имеют возможность издавать ведомственные акты, уточняющие вопросы реализации внутреннего финансового аудита (исключение составляют страны с централизованными системами ВФА, в то же время в Великобритании деятельность служб регулируется актами Казначейства Его Величества).

Данные представленные в таблице 3, демонстрируют единые подходы к образованию служб внутреннего финансового аудита, основанных на единой национальной правовой базе, регулирующей осуществление данного вида деятельности. В то же время вопросы образования служб относятся к компетенции самого органа власти (за исключением Швеции). При этом необходимо обратить внимание на тесное взаимодействие служб ВФА и ВОА (на примере Германии и Швеции).

Таблица 3

Нормативно-правовое регулирование основ осуществления внутреннего финансового аудита

Группа	№	Страны	Нормативно-правовая основа	Образование службы внутреннего финансового аудита	Подотчетность	Направление материалов ВФА ВОО
I	1	Швеция	Внутренний аудит (Постановление правительства) [8]	По решению Правительства	Министр/руководитель органа исполнительной власти либо коллегия органа исполнительной власти	Полностью
	2	Норвегия	Регулирование финансового менеджмента в центральном правительстве (Постановление правительства) [9]	Министр	Министр/руководитель органа исполнительной власти	Частично
II	3	Франция	Основы учета в государственном секторе [10]	Министр	Министр финансов	Частично
	4	Великобритания	Стандарты внутреннего аудита в государственном секторе [11]	Министр	Министр/руководитель органа исполнительной власти	Частично
	5	Германия	Правила [12]	Министр	Министр/руководитель органа исполнительной власти	Полностью
	6	Австралия	Акт о Финансовых основах [13]	Министр	Министр/руководитель органа исполнительной власти	Частично
	7	Новая Зеландия	Закон о публичных финансах [14]	Министр	Министр/руководитель органа исполнительной власти	Частично
III	8	Испания	Закон о бюджете [15]	Министр	Министр финансов	Частично
	9	Чехия	Акт о финансовом контроле [16]	Министр	Министр/руководитель органа исполнительной власти	Частично
	10	Венгрия	Акт о публичных финансах [17]	Министр	Министр/руководитель органа исполнительной власти	Частично
IV	11	Канада	Акт о финансовом управлении [18]	Министр	Министр/руководитель органа исполнительной власти	Полностью

Таблица 4

Нормативно-правовое регулирование организации служб ВФА

Группа	№	Страны	Организационная структура	Закрепление требований к организации служб ВФА
I	1	Швеция	децентрализованная	Решение правительства
	2	Норвегия	децентрализованная	Министр/руководитель органа исполнительной власти
II	3	Франция	централизованная	Министерство финансов
	4	Великобритания	децентрализованная	Министр/руководитель органа исполнительной власти
	5	Германия	децентрализованная	Министр/руководитель органа исполнительной власти
	6	Австралия	децентрализованная	Министр/руководитель органа исполнительной власти (отдельные вопросы находятся в ведении правительства)
	7	Новая Зеландия	децентрализованная	Министр/руководитель органа исполнительной власти (отдельные вопросы находятся в ведении правительства)
III	8	Испания	централизованная	Министерство финансов
	9	Чехия	децентрализованная	Министр/руководитель органа исполнительной власти
	10	Венгрия	децентрализованная	Министр/руководитель органа исполнительной власти
IV	11	Канада	децентрализованная	Министр/руководитель органа исполнительной власти (отдельные вопросы находятся в ведении правительства)

Отдельно следует отметить 4-ступенчатую систему регулирования внутреннего финансового аудита, принятую в Венгрии, также имеющую один из самых низких показателей раскрытия информации о бюджете.

Необходимость осуществления внутреннего финансового аудита на основе принципов независимости и объективности накладывает определенные требования при формировании соответствующей системы. Для достижения необходимого уровня независимости внутренний финансовый аудитор должен иметь возможность отчитываться о результатах работы непосредственно перед руководством органа исполнительной власти, в то время как обеспечение объективности требует отсутствия влияния посторонних факторов на результаты деятельности службы и личной заинтересованности со стороны контролеров.

Данные условия достигаются путем непосредственного подчинения служб внутреннего финансового аудита министру либо руководителю органа исполнительной власти (табл. 4).

Независимость службы внутреннего финансового аудита может быть закреплена в отдельном нормативном акте, однако данное условие не является обязательным. В то же время, большинство из стран, представленных в выборке, регулируют основы организации внутреннего финансового аудита через законодательные акты, и только Швеция и Норвегия принимают для этого подзаконные акты, что свидетельствует о роли и значении подобного контроля в управлении общественными финансами.

Обеспечение независимости службы ВФА требует строгого закрепления роли и полномочий ее руководителя. Процедура назначения и снятия с должно-

сти руководителя службы ВФА должна предусматривать участие не только министра или руководителя соответствующего органа исполнительной власти, но и министра финансов и главы ВОА, что обеспечит требуемый уровень прозрачности при работе службы. Так, опыт Нидерландов наглядно демонстрирует практику согласования с ВОА назначения и снятия с должности глав служб ВФА, подобный механизм так же действует и в Дании [19].

Согласование назначения и снятия с должности руководителя службы ВФА является лишь одним из аспектов взаимодействия с ВОА, включающем также направление отчетности по результатам проведения внутреннего финансового аудита.

Взаимодействие служб ВФА и ВОА является не только эффективным инструментом управления общественными финансами, но и возможностью повысить уровень прозрачности расходов бюджета.

Организация служб ВФА традиционно происходит в рамках 2 моделей – централизованной и децентрализованной. Данные модели дифференцируются на основе роли и участия «третьей стороны» в осуществлении процесса управления субъекта в целом.

Так, для централизованной модели свойственно наделение министерств финансов полномочиями не только по составлению и утверждению сводной бюджетной росписи, но и осуществлению ex-ante контроля в органах исполнительной власти путем направления в ведомства представителей данного финансового органа. В данных условиях на службы ВФА возлагаются определенные полномочия по осуществлению предварительного контроля, а также сертификации годовой отчетности ведомств. Наглядным примером централизованных систем могут быть службы ВФА Испании и Франции.

Децентрализованные модели организации служб ВФА основаны на реализации принципа «ответственного управления ведомством», и подразумевает подчинение службы ВФА непосредственно руководителю ведомства. Особого внимания заслуживает опыт Германии и Швеции, практика осуществления вну-

треннего финансового аудита которых подразумевает направление отчетности ВОА в полном объеме и тесное взаимодействие с ними, оставаясь при этом подразделениями ведомств.

Системы внутреннего финансового аудита стран, представленных в выборке, в большинстве относятся к децентрализованным. Однако нормативно-правовое регулирование организационных основ данной модели также может различаться. Так, децентрализованные службы ВФА Швеции подвержены более жесткому регулированию со стороны правительства, чем аналогичные службы Австралии и Канады. В то же время, опыт Испании демонстрирует успешное функционирование централизованной системы внутреннего финансового аудита под началом Министерства экономики и финансов (Централизованная система внутреннего финансового аудита также представлена в Нидерландах). Подобное различие в организации служб ВФА связано с целями и задачами, стоящими перед данными подразделениями.

Так, одной из основных задач служб ВФА Испании является финансовый аудит (сертификация) годовой отчетности ведомств, что значительно расширяет круг полномочий служб ВФА, в то же время требуя их объединения в одну систему для целей единого регулирования (в противоположность децентрализованным системам, где возможно издание ведомственных актов).

Вопросы организации и размеров служб ВФА, как правило, регулируются ведомственными стандартами, за исключением примера Швеции, где вопросы организации служб ВФА регулируются решениями правительства, что является определенным ограничением для ведомств при их формировании.

Выводы

Анализ систем внутреннего финансового аудита, сформированных в странах, вошедших в выборку, свидетельствует о взаимосвязи открытости финансово-бюджетной сферы, прозрачности системы управления государственными ресурсами с ограничениями, накладываемыми национальными нормативно-правовыми системами. Так, самые высокие показатели Ин-

декса открытости бюджета свойственны странам, предоставляющим ведомствам относительную свободу при формировании служб ВФА, но требующие при этом обязательной отчетности перед БОА. В то время как низкие показатели Индекса открытости бюджета свойственны странам с высоким

уровнем регулирования деятельности служб ВФА, включая формирование централизованных систем.

Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансового университета.

Библиографический список

1. ISSAI 9140 Руководства к стандартам внутреннего контроля в государственном секторе // Официальный сайт EUROSAI. [Электронный ресурс]. URL: <http://docplayer.net/32015386-Internal-audit-independence-in-the-public-sector.html> (дата обращения: 04.05.2023).
2. ISSAI 9100 Руководства к стандартам внутреннего контроля в государственном секторе // Официальный сайт EUROSAI. [Электронный ресурс]. URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/3a5/3a5963458d253297ff5e388d88ef9c4a.pdf> (дата обращения: 04.05.2023).
3. Международный стандарт аудита 610 «Использование работы внутренних аудиторов» // Официальный сайт Гарант. [Электронный ресурс]. URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/3a5/3a5963458d253297ff5e388d88ef9c4a.pdf>. (дата обращения: 04.05.2023).
4. ISSAI 1260 (Revised) – Communication with Those Charged with Governance // Официальный сайт ISSAI. [Электронный ресурс]. URL: https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/1d-Financial-Audit-Practice-Notes-Phase-1-_FINAL_-_2_-1.pdf (дата обращения: 04.05.2023).
5. ISSAI 9110 Руководства для отчетности по эффективности внутреннего контроля: опыт БОА в области внедрения и оценки внутреннего контроля. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.eurosai.org/handle/404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/others/ISSAI/ISSAI-9110-RU.pdf>. (дата обращения: 04.05.2023).
6. Open budget survey // Официальный сайт: International Budget Partnership. [Электронный ресурс]. URL: <https://internationalbudget.org/open-budget-survey/country-results> (дата обращения: 05.05.2023).
7. Value for money in Government // Официальный сайт EUROSAI. [Электронный ресурс]. URL: https://www.oecd-ilibrary.org/governance/value-for-money-in-government_20798946 (дата обращения: 06.05.2023).
8. Regulation (1996:1515), Art. 62-65 on IA. Internal Audit Ordinance SFS 2006:1228 // Официальный сайт правительства Швеции. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.riksdagen.se/en/> (дата обращения: 06.05.2023).
9. Regulations on Financial Management in Central Government // Официальный сайт правительства Норвегии. [Электронный ресурс]. URL: https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/vedlegg/okstyring/regulations_on_financial_management_in_central_government_norway.pdf (дата обращения: 06.05.2023).
10. Decree No 62-1587 of 29 December 1962 establishing the general regulation on public accounting // Официальный сайт правительства Франции. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/LEGITEXT000006061078> (дата обращения: 06.05.2023).
11. Public Sector Internal Audit Standards // Официальный сайт правительства Великобритании. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/public-sector-internal-audit-standards> (дата обращения: 06.05.2023).
12. Rules on Integrity // Официальный сайт Парламента Германии. [Электронный ресурс]. URL: https://www.bmi.bund.de/SharedDocs/downloads/EN/publikationen/2014/rules-on-integrity.pdf?__blob=publicationFile (дата обращения: 06.05.2023).
13. Financial Framework (Supplementary Powers) // Официальный сайт Правительства Австралии. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.legislation.gov.au/Series/C2004A05251> (дата обращения: 06.05.2023).
14. Public Finance Act 1989 // Официальный сайт Правительства Новой Зеландии. [Электронный ресурс]. URL: <https://legislation.govt.nz/act/public/1989/0044/latest/DLM160809.html> (дата обращения: 06.05.2023).

15. General budget law // Официальный сайт Правительства Испании. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.hacienda.gob.es/en-GB/Areas%20Tematicas/Presupuestos%20Generales%20del%20Estado/Paginas/Presupuestos.aspx> (дата обращения: 06.05.2023).
16. Financial Control in Public Administration and on the Amendment to some Acts // Официальный сайт правительства Чехии. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.mvcr.cz/mvcren/file/act-on-financial-control-in-public-administration-2001-pdf.aspx> (дата обращения: 06.05.2023).
17. Act XXXVIII of 1992 on Public Finances // Официальный сайт правительства Венгрии. [Электронный ресурс]. URL: http://www.nefmi.gov.hu/letolt/kultura/kozgyujt/act_on_public_finances_070806.pdf (дата обращения: 06.05.2023).
18. Financial Administration Act // Официальный сайт правительства Канады. [Электронный ресурс]. URL: <https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/F-11/> (дата обращения: 06.05.2023).
19. Compendium of the public internal control systems in the EU Member States 2012 // Официальный сайт PEMPAL. [Электронный ресурс]. URL: https://www.pempal.org/sites/pempal/files/attachments/compendium_27_countries_en.pdf (дата обращения: 06.05.2023).