

## 2.6. АКТУАЛЬНЫЕ ПОДХОДЫ К ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ ВЕЛИКОБРИТАНИИ, ГЕРМАНИИ И США

Святковская Е.Ю., аспирант, кафедра бухгалтерского учета в финансово-кредитных и некоммерческих организациях

Финансовый университет при Правительстве РФ

В данной статье автор исследует подходы к организации системы внутреннего контроля в бюджетных организациях Германии, Великобритании и США. В работе представлен обзор законодательных актов, регулирующих организацию системы внутреннего контроля в бюджетных организациях; приведены практические примеры внедрения элементов системы внутреннего контроля в работу бюджетных организаций; сформулированы основные достижения в организации внутреннего контроля в бюджетной сфере в исследуемых странах.

Принимая во внимание выступление Т. Голиковой на пленарном заседании Государственной Думы в мае 2015 г. об итогах работы Счетной палаты РФ за 2014 г. [2], в котором особое внимание было уделено выявлению неэффективных трат государственных средств, очевидна необходимость внедрения в бюджетную сферу эффективных механизмов внутреннего контроля.

В связи с этим особый интерес представляют актуальные подходы к организации системы внутреннего контроля (СВК) в бюджетной сфере развитых стран. В работе были проанализированы актуальные подходы к организации СВК в бюджетной сфере Великобритании, Германии и США, что позволило выявить основные достижения в организации внутреннего контроля в бюджетной сфере.

Законодательство об организации СВК в бюджетных организациях Великобритании, Германии и США основывается на стандартах, разработанных для организации системы внутреннего контроля в коммерческих организациях, таких как стандарт «Интегрированная схема внутреннего контроля», разработанный Комитетом спонсорских организаций Комиссии Тредвея в 1992 г.<sup>1</sup>, отчета Кэдбьюри<sup>2</sup>, опубликованного в Великобритании в 1992 г., и многих других.

В Великобритании не существует единого стандарта для организации СВК. В настоящее время для общественного сектора Счетной палатой Великобритании разработано Руководство по управлению рисками (так называемая оранжевая книга) [18]. Этот документ регулирует организацию СВК в общественном секторе, стандарт носит рекомендательный характер и не ограничивает применение

организациями общественного сектора других всемирно известных стандартов по управлению рисками и организации СВК в организациях. Этапы развития законодательства в отношении управления рисками и создания СВК до 2004 г. представлены в табл. 1.

Таблица 1

### ЭТАПЫ ВНЕДРЕНИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ РИСКАМИ В БЮДЖЕТНЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ ВЕЛИКОБРИТАНИИ<sup>3</sup>

Этап	Документ	Перевод документа на русский язык	Основные положения	Год
1	Green book: appraisal and evaluation in Central government	Зеленая книга: оценивание и оценка в центральном правительстве	Учет рисков и неопределенности при оценивании проектов и программных альтернатив правительственных организаций	1997
2	White book: manual of valuation guidance notes	Белая книга модернизации правительства Великобритании	Программа усовершенствования управления рисками и поощрение использования инновационных подходов для управления рисками, заимствованных из разных источников – общественных и частных	1999
3	Orange book: management of risk. A strategic overview	Оранжевая книга: управление рисками – стратегический обзор	Ключевые положения управления рисками, элементы системы риск-менеджмента	2001
4	Risk: improving Governments capability to handle risk and uncertainty	Риск: усовершенствование способности государства обращаться с рисками и неопределенностью	В документе рассматривалась существующая практика государственного риск-менеджмента и направления ее совершенствования, ответственность правительства, понимание государственными служащими сущности и типов рисков, с которыми сталкиваются органы государственной власти	2002
5	Orange book: risk management guidance for Government departments and offices	Оранжевая книга: Управление рисками для министерств и государственных служб	Внедрение концепции риск-менеджмента; установление ролей и ответственности менеджеров и персонала при внедрении и поддержании интегрированного подхода к риск-менеджменту	2004

<sup>1</sup>Committee of sponsoring organizations of the treadway commission, COSO.

<sup>2</sup> Cadbury report – report of the Committee on the financial aspects of corporate governance.

<sup>3</sup> Составлена по материалам [3].

Ключевым элементом модели управления рисками в этом руководстве является цикл управления рисками, состоящий из четырех фаз.

1. Выявление рисков.
2. Оценка рисков.
3. Распределение рисков.
4. Ревизия и отчетность.

На первом этапе выявляют риски, которым подвержена организация. В руководстве по управлению рисками особое внимание уделяется выявлению новых рисков и актуализации ранее выявленных. На втором этапе риски оценивают по двум критериям – возможность возникновения риска и определение ущерба от него. Третий этап связан с понятием «риск-аппетит». Это понятие означает способность организации выдержать воздействие риска. Управление рисками связано с ограничением таких ресурсов организации, как лимиты расходов на контроль, страхование рисков, расходы на организацию возможности избежать рисков. При этом различают пять аспектов воздействия на риски.

*Первый* – невозможность воздействия на риск. Этот аспект означает, что воздействие выявленного риска нельзя избежать, и организации ничего не остается делать, как смириться с наличием этого риска и учитывать его последствия в случае его реализации.

*Второй* – удержание воздействия от риска на приемлемом уровне. Этот аспект означает, что воздействие от выявленных рисков может быть ограничено организацией или удерживаться на приемлемом уровне.

*Третий* – возможность перенести риски на другую организацию. Воздействие выявленных рисков частично или полностью может быть перенесено на другую организацию.

*Четвертый* – использование благоприятных возможностей. Руководство, принимая во внимание потенциальные события, возникающие от воздействия рисков, способно выявить в них положительные возможности и активно их использовать.

*Пятый* – прекращение деятельности. Воздействие некоторых рисков может быть снижено только при прекращении деятельности, с которой они связаны.

Последний этап «Ревизия и отчетность» состоит из регулярного проведения ревизии рисков в организации с целью достижения уверенности, что система управления рисками в организации эффективна.

В Великобритании контроль над государственными расходами осуществляет Счетная палата (National audit office). Счетная палата является независимым от правительства Великобритании органом. Контроль за расходами государственных средств в Великобритании осуществляется на основе Руководства по управлению государственными средствами [12]. Руководство по управлению государственными средствами было издано Министерством финансов Великобритании в 2007 г., последний раз обновлено в 2013 г. Прежде всего этот документ регламентирует порядок осуществления государственных закупок. Отдельные положения руководства по управлению государственными средствами посвящены системе внутреннего контроля. Например, в документе при-

водятся указания по контролю за кредиторской задолженностью:

- соответствующие бухгалтерские записи по кредиторской задолженности должны быть сделаны в полном объеме;
- утвержден порядок во избежание ситуаций несанкционированного списания или корректировки кредиторской задолженности.

Система управления кредиторской задолженностью для контроля за ней:

- контроль для предотвращения нецелевых расходов и прочих недобросовестных действий;
- четкое распределение ответственности за принятие решений по оплате кредиторской задолженности;
- соглашения о погашении долгов или списания долгов;
- сквозная проверка, которая может быть проведена как внутренне, так и внешне.

В дополнениях к документу приведены процедуры внутреннего контроля, которые должны быть проведены при оплате. Это согласование срока оплаты, период оплаты счета должен быть согласован с поставщиком, 80% суммы по не вызывающим сомнения счетам должны быть оплачены в течение пяти дней с момента получения счета. Авансовые платежи не должны быть кредитом для поставщиков. Государственным учреждениям запрещается осуществлять бесцельные платежи, т.е. в случаях, если учреждение не получило за перечисленные денежные средства услугу или товар, просто для того чтобы избежать недорасходования денежных средств.

В государственных учреждениях могут время от времени проводиться нетипичные бухгалтерские операции, в частности, списание безнадежных долгов или переплат, обнаружение недостач, выдача долгосрочных кредитов, подарков. В каждом таком случае необходимо действовать в соответствии с общественными интересами, честно и эффективно в отношении получения выгод от данных операции. В документе даны четкие указания, как нужно действовать при проведении каждой такой нетипичной хозяйственной операции. В каждом таком случае незамедлительно должно быть уведомлено Министерство финансов. В случае убытков на общую сумму более 300 тыс. фунтов стерлингов должен быть составлен отчет об убытках. В случае, если убыток от какой-то одной операции превысил 300 тыс. фунтов стерлингов, составляется отдельный отчет по такой операции. Отчеты об убытках представляются в парламент.

Ответственность за управление активами в государственных учреждениях возлагается на главных бухгалтеров. В государственном учреждении должен вестись реестр учета всех активов организации. Этот реестр должен включать в себя как материальные, так и нематериальные активы, включая как собственные активы, так и активы в лизинге или частные финансовые активы.

Положения, относящиеся к СВК, также содержатся в Кодексе корпоративного управления в центральных отделах государственных учреждений [6].

Кодексом корпоративного управления контроль функционирования СВК в департаменте возлагается на совет департамента. Совет должен состоять из равного количества персон разных категорий – министров, государственных служащих – руководи-

телей, а также не членов правительства. Состав совета утверждается государственным секретарем. Встречи членов совета департамента организуются ежеквартально. Совет департамента должен оценивать эффективность системы управления рисками в департаменте и удостовериться в следующем:

- в департаменте разработана система управления рисками;
- существует возможность управления рисками;
- руководство департамента обладает достаточными навыками и инструкциями, чтобы выполнять свои обязанности эффективно.

В 2010 г. Счетная палата Великобритании издала инструкцию для введения в формы годовой отчетности в государственных учреждениях отчета о внутреннем контроле [4]. Отчет о внутреннем контроле<sup>4</sup> является частью годовой отчетности организации.

Государственные органы должны гарантировать экономное расходование и контроль государственных средств. Отчет о внутреннем контроле – важный документ, подтверждающий эти гарантии перед парламентом и гражданами.

Форма отчета о внутреннем контроле утверждает-ся ежегодно в указаниях по подготовке финансовой отчетности, издаваемых Министерством финансов Великобритании.

Форма отчета о внутреннем контроле состоит из следующих разделов.

1. Объем ответственности. В этом разделе главный бухгалтер учреждения сообщает о своей ответственности за обеспечение функционирования СВК в организации.
2. Цель СВК. В этом разделе объясняется, что СВК призвана обеспечить управление рисками возникновения ошибок, однако не может исключить риска возникновения ошибки. В этом разделе главный бухгалтер подтверждает факт, что СВК эффективно функционировала в течение всего отчетного года или, наоборот, сообщает о недостаточной эффективности функционирования СВК.
3. Возможность управления рисками. В этом разделе сообщается о том, что персонал учреждения в состоянии осуществлять контроль над рисками возникновения ошибок в соответствии со своими обязанностями и полномочиями. Здесь также необходимо указать, как учреждение приспосабливается к изменениям, связанным с появлением новых рисков возникновения ошибок.
4. Модель внутреннего контроля. В этом разделе необходимо описать ключевые элементы системы управления рисками возникновения ошибок: как распознаются риски, оцениваются и контролируются.
5. Ревизия эффективности СВК. В этом разделе главный бухгалтер сообщает о своей обязанности по проверке эффективности СВК учреждения, о методах осуществления проверки эффективности СВК в учреждении, о роли органов управления, аудиторского комитета, внутреннего аудита и прочих контролирующих органов.

В Великобритании контроль над эффективностью СВК в государственных учреждениях осуществляют также внутренние аудиторы. Так, в докладе Д. она Келли, главы Совета по аудиту, от 31 марта 2014 г. сообщается, что в Великобритании работают 1000 внутренних аудиторов в более 400 центральных правительственных организациях, расходы на внутренний аудит составляют 70 млн. фунтов стерлингов в год. Внутренние аудиторы действуют в соответствии со стандартами внутреннего аудита в гос-

ударственном секторе [13]. Стандарты внутреннего аудита в государственном секторе выделяют следующие элементы контрольной среды.

1. Верность принципам и этическим ценностям.
2. Методология управления и стиль управления.
3. Организационная структура.
4. Распределение полномочий и ответственности.
5. Правила отбора и найма персонала.
6. Профессиональные требования к персоналу.

В 2011 г. Аудиторская палата Великобритании провела исследование об управлении рисками в правительстве в 15 департаментах, которое может служить оценкой внедрения системы внутреннего контроля [8]. Результаты исследования были опубликованы в отчете «Управление рисками в правительстве». На рис 1-3 представлены выборочные результаты исследования.

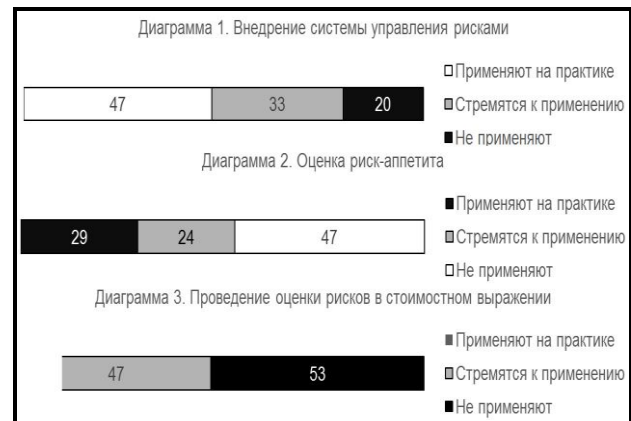


Рис. 1. Фрагменты отчета «Управление рисками в правительстве», Великобритания, 2011 год

Согласно исследованию, 47% департаментов демонстрируют внедрение системы управления рисками, 29% исследуемых департаментов проводят оценку «риск-аппетита», 47% демонстрируют стремление к проведению оценки рисков и расходов, связанных с ними.

В исследовании приведены примеры успешного внедрения системы управления рисками в департаментах. Так в Тресте Национальной системы здравоохранения<sup>5</sup> проводят идентификацию рисков, руководство департамента на постоянной основе осуществляет оценку актуальности рисков и действий по снижению воздействию от них, для чего разработано руководство по оценке рисков [15]. Все подведомственные организации, входящие в состав треста, классифицированы по рисковому шкале. Классификация этих организаций находится в свободном доступе.

Государственное управление Великобритании по налоговым и таможенным сборам<sup>6</sup> опубликовало руководство по борьбе с недобросовестными действиями и коррупцией внутри ведомства [11]. Руководство:

- обязывает проводить оценку риска недобросовестных действий и коррупции на регулярной основе;

<sup>4</sup> The Statement of Internal Control.

<sup>5</sup> National Health Service.

<sup>6</sup> Her Majesty's Revenue and Customs

- предусматривает создание горячей линии, конфиденциальной почты для сообщения фактов недобросовестных действий и коррупции;
- публикацию внутри управления информации о выявленных случаях недобросовестных действий и коррупции с целью сдерживания преступности;
- выявление сотрудников, которые потенциально могут совершить недобросовестные действия.

Стоит отметить, что положения Руководства направлены на создание атмосферы, в которой сотрудники будут удерживаться от недобросовестных действий, однако это может привести к угнетению и контролю личности, ложным доносам, обманам.

В законодательстве Великобритании в полной мере отражены современные достижения в области организации СВК. Соблюдение дисциплины СВК обеспечивается несколькими стандартами, среди которых выделяют следующие.

1. Руководство по управлению рисками (Orange book).
2. Руководство по управлению государственными средствами.
3. Кодекс корпоративного управления в центральных отделах государственных учреждений.
4. Стандарты внутреннего аудита в государственном секторе.

Контроль за соблюдением дисциплины СВК осуществляют независимые друг от друга и от правительства органы: Счетная палата, совет соответствующего департамента, Совет по аудиту.

Ответственность за управление активами и соблюдение СВК в организации несет главный бухгалтер, который ежегодно представляет годовой отчет о ее состоянии.

В законодательстве Германии отсутствует определение СВК, системы управления рисками для общественного сектора. Введенный в действие в 1998 г. закон о контроле и прозрачности в области предпринимательства (KonTraG)<sup>7</sup>, который обязал немецкие организации к созданию системы управления рисками, применяется только для коммерческих организаций или организаций с частичным государственным участием. Немецкий ученый Г.-П. Швинтовски [16, с. 183] обращает внимание на то, что норма об обязанности создания системы управления рисками в организации возникла в немецком законодательстве, для того чтобы организация могла вовремя предотвратить свое банкротство. В случае же с организациями общественного сектора вопрос о банкротстве является спорным. Немецкие ученые имеют единое мнение о необходимости введения правовых норм в отношении системы управления рисками для общественного сектора в законодательство Германии, и возможно, что такой документ скоро появится. В настоящее время действуют отдельные нормы, регулирующие функционирование системы управления рисками и СВК. Так, например, в Основном законе Федеративной Республики Германии<sup>8</sup> есть отдельные статьи, посвященные контролю в бюджетной сфере [9].

1. Согласно ст. 114, федеральный министр финансов обязан ежегодно представлять отчет о всех доходах и

расходах, а также об имуществе и о долгах. Этот отчет проверяет Счетная палата, члены которой обладают судебской независимостью. Ревизия отчетов регулируется федеральным законом. Расходы должны соответствовать принципам экономичности и целесообразности.

2. Согласно ст. 115, суммы кредита не могут превышать суммы инвестиционных расходов.
3. В ст. 111 содержится ограничение размера кредита, согласно которому сумма кредита не может превышать четверть итоговой суммы бюджета прошлого года.

В законе о бюджетных принципах<sup>9</sup>, принятом 19 августа 1969 г., содержатся принципы экономичности и бережливости, согласно §6 закона, учреждение должно вести управленческий учет. Согласно §30 закона о бюджетных принципах при заключении договоров на поставку товаров или оказание услуг обязательно размещение открытых тендеров.

В каждом федеральном округе Германии приняты свои региональные законы о бюджете, о борьбе с коррупцией. Внешнюю проверку государственных бюджетных учреждений осуществляют Центральная счетная палата и еще 16 региональных счетных палат, кроме того Европейская счетная палата. Каждая счетная палата является независимым как от правительства, так и от других счетных палат органом. На сайте Счетных палат принимаются обращения граждан о случаях расточительства бюджетных средств. Ежегодно каждая счетная палата публикует годовые отчеты о проверках с описанием выявленных нарушений и рекомендациями по их устранению.

Несмотря на слабое законодательство, регулирующее дисциплину системы управления рисками и СВК в бюджетной сфере, многие бюджетные организации в Германии внедрили на практике элементы системы управления рисками и СВК. Например, Предприятие водоснабжения и водоотведения города Берлина, которое на 100% принадлежит городу Берлин, утвердило Руководство по управлению рисками [16, с. 307], руководство по предотвращению недобросовестных действий и коррупции, по фактам в подозрении в коррупции действует внештатный юрист, утвержден кодекс корпоративного поведения [20].

В настоящее время в государственных учреждениях Германии наблюдается общая тенденция к электронному контролю распределения бюджетных средств. Согласно отчету Центральной счетной палаты от 14 апреля 2014 г. [10], Министерство транспорта в Германии внедряет IT-систему контроля. Предпосылкой к созданию такой системы стало существенное превышение совершенных расходов по строительству трамвайных путей над заложенными в смете.

Министерство транспорта Германии разработало указания по контролю над расходами. Этот документ преследует следующие цели.

1. Повысить прозрачность учета расходов.
2. Установить контроль над учетом расходов на всех стадиях выполнения проекта.
3. Наладить своевременный учет рисков по расходам на всех стадиях выполнения проекта.

В действующей системе контроля предусмотрено пять ступеней контроля расходов.

<sup>7</sup> Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) vom apr. 27, 1998.

<sup>8</sup> Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland.

<sup>9</sup> Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder.

1. Планирование расходов.
2. Оценка расходов.
3. Подсчет расходов.
4. Предварительный расчет конечной стоимости проекта.
5. Расчет конечной стоимости проекта.

Процесс контроля расходов взаимосвязан со стадиями каждого проекта. Счетная палата проверила СВК по учету расходов с целью улучшить контроль над расходами по строительству, выявила нарушения и внесла предложения по их устранению:

1. *Планирование расходов.* При проверке сумм, заявленных в плане расходов, Счетная палата установила, что расчеты расходов не подтверждены какими-либо документами, которые могли бы подтвердить правильность расчетов расходов.

Планирование расходов производится на стадии разработки плана по расширению транспортной инфраструктуры. В плане по расширению транспортной инфраструктуры указываются рамки, в которых могут производиться расходы на реализацию того или иного проекта. На этой стадии определяется экономическая привлекательность проекта.

2. *Оценка расходов.* При проверке Счетная палата установила, что не все проекты проходят стадию оценки расходов, а если оценка издержек все же происходит, то документально расчеты не подтверждаются.

Оценка расходов производится на стадии детальной разработки плана строительства транспортной инфраструктуры. На этом этапе расходы детализируются.

3. *Подсчет расходов.* На стадии оценки различных технических решений будущей инфраструктуры происходит подсчет расходов. На этой стадии расходы не оцениваются, а рассчитываются на основе требуемого количества и цен.

При этом источником формирования цен являются цены из предыдущих аналогичных проектов. При проверке Счетная палата установила, что какой-либо базы цен не существует. Ответственные сотрудники не смогли предоставить подтверждающие документы, которые они использовали для расчета цен. Цены, используемые для подсчета расходов, по оценке Счетной палаты, оказались неактуальными.

Счетная палата настаивает на том, что подсчет расходов должен осуществляться на основе цен и требуемого количества. Цены, использованные для расчета, должны быть актуальными, для чего Счетная палата предлагает организовать региональные базы данных цен.

4. *Предварительный расчет конечной стоимости проекта.* На стадии подготовки проекта к сдаче предварительно рассчитывается конечная стоимость проекта. На этой стадии фактические расходы сравниваются с планируемыми, анализируются отклонения. Потери при строительстве должны быть задокументированы. При планировании необходимо включить расходы от возможных убытков и потерь в общие расходы. На этой стадии необходимо проанализировать фактические потери в сравнении с плановыми.

5. *Расчет конечной стоимости проекта.* При расчете конечной стоимости проекта обязательно должны использоваться цены из ценовой базы данных.

Министерство транспорта ожидает, что цены и количество, заложенные в проекте, соответствуют це-

нам и количеству в заключаемых договорах. Эффективный контроль над расходами возможен только при наличии ценовой базы данных. Было принято решение создать Центр управления договорами, который будет докладывать Министерству транспорта о превышении цен по договорам над ценами в проекте при отклонении более 5%.

Управление договорами должно осуществляться посредством автоматизированной системы управления с применением современных IT-технологий. Министерство транспорта не должно иметь возможность внести изменения в эту автоматизированную систему.

Каждое увеличение расходов должно быть обосновано и документально подтверждено. При проверке Счетной палатой наблюдалось превышение расходов, расчеты были неверными или отсутствовали. С введением программного обеспечения для управления договорами изменения в расходах могут быть осуществлены только в случае их документального подтверждения.

Ввод этой системы контроля разбит на две стадии.

1. На первой стадии вводится в эксплуатацию программа, с помощью которой контролируется процесс выбора подрядчиков для проекта.
2. На второй стадии функции введенной на первой стадии программы расширяются: программа позволяет контролировать даты выполнения проектов, суммы расходов. В этой системе не могут быть учтены расходы, которые не предусмотрены договором.

Для контроля бюджетных ассигнований в аграрный сектор экономики стран Евросоюза в настоящее время вводится интегрированная IT-система управления и контроля «InVeKos»<sup>10</sup>. В системе должны быть собраны все данные об обрабатываемых земельных участках, животных, сельскохозяйственной технике. Система призвана обеспечить правильное распределение денежных средств между владельцами сельскохозяйственных предприятий стран Евросоюза.

Несомненно, в немецком законодательстве существует необходимость внедрения законодательных норм, регулирующих дисциплину системы управления рисками и СВК. Однако, несмотря на отсутствие таких норм, немецкие бюджетные организации демонстрируют внедрение и функционирование СВК. Отсутствие соответствующих норм в законодательстве приводит к несоблюдению единства подходов к организации СВК в бюджетной сфере, в то же время это способствует индивидуализации и уникальности организации СВК в каждой бюджетной организации в соответствии со своими внутренними потребностями в контроле и особенностями функционирования.

СВК в бюджетной сфере в США имеет более чем тридцатилетнюю практику. В ноябре 1999 г. в США Государственным управлением общего учета США был обновлен стандарт «Система внутреннего контроля в федеральных органах власти» [19]. Впервые стандарт был выпущен в 1983 г. Этот стандарт обязателен для применения государственными учреждениями США. Государственные учреждения США должны периодически проводить оценку функционирующей СВК и ежегодно предоставлять отчет о ее состоянии. Определение внутреннего контроля

<sup>10</sup> Das Integrierte verwaltungs und kontrollsystem (InVeKoS).

в этом стандарте идентично определению в стандарте COSO. Так же, как и в стандарте COSO, основными элементами внутреннего контроля экономического субъекта являются:

- контрольная среда;
- оценка рисков;
- процедуры внутреннего контроля;
- информация и коммуникация;
- мониторинг внутреннего контроля.

В стандарте приводятся примеры процедур СВК в федеральных органах власти для иллюстрации разнообразия процедур внутреннего контроля.

*Оценка деятельности.* Руководство должно установить главные цели своего ведомства в соответствии с планами и целями закона о работе правительства и ее результатах.

*Проверка руководством деятельности своего ведомства.* Руководство должно анализировать текущую деятельность ведомства, сравнивать ее результаты с запланированными и ожидаемыми, анализировать причины отклонений.

*Руководство персоналом.* Руководство должно рассматривать персонал организации как актив ведомства, а не расходы. Руководство должно обеспечивать уверенность в том, что персонал ведомства обладает необходимыми навыками и умениями для достижения целей и выполнения задач, поставленных перед ведомством.

В организации должна быть разработана система поощрения, которая давала бы понять сотрудникам связь между их трудовой деятельностью и успешной деятельностью ведомства.

*Контроль в системе обработки данных.* Процедуры внутреннего контроля в системе обработки данных довольно разнообразны и включают в себя такие процедуры, как контроль редактирования введенной информации, последовательная нумерация бухгалтерского учета хозяйственных операций и прочие.

Контроль в системе обработки данных можно разделить на общий и прикладной.

Общий контроль применяется для информационной системы в целом – сервер, компьютер, сеть и прочие объекты, относящиеся к конечным пользователям. Прикладной контроль призван обеспечить контроль над обработкой данных в рамках применяемого программного обеспечения.

К процедурам общего контроля относят обеспечение защиты от несанкционированного доступа к системам и сетям ведомства, такие меры, как частая смена набора номеров для подключения к базе данных, использование обратного соединения, ограничения доступа пользователей в соответствии с их функциями, регулярная смена паролей и деактивация идентификационных данных уволившихся сотрудников.

Процедуры прикладного контроля могут применяться только при успешном обеспечении функционирования процедур общего контроля. Процедуры прикладного контроля обеспечивают контроль обеспечения полноты, точности, обоснованности, подтверждение полномочий на проведение хозяйственных операций.

*Физический контроль над активами, риск недобросовестного использования которых очень высок.* Ведомство должно обеспечить физический контроль для сохранения и безопасности над активами, риск недобросовестного использования которых очень высок. К таким действиям можно отнести ограниченный доступ к использованию денежных средств, ценных бумаг, товарно-материальных ценностей и оборудования, которые подвержены риску утраты или несанкционированного использования. Инвентаризация таких активов должна производиться на регулярной основе.

*Разработка и проверка показателей деятельности ведомства.* Для контроля над деятельностью ведомства должны быть разработаны индивидуальные и ведомственные показатели для оценки деятельности ведомства.

*Разделение обязанностей.* Для снижения риска возникновения ошибки или недобросовестных действий ключевые обязанности должны быть разделены между различными сотрудниками, что включает в себя разделение обязанностей по разрешению на проведение хозяйственных операций, их осуществлению, учету и проверке. Никто в организации не должен иметь возможности осуществлять какую-либо хозяйственную операцию на всех этапах ее исполнения.

*Надлежащее исполнение хозяйственных операций.* Хозяйственные операции должны быть утверждены для их проведения и приводятся в исполнение сотрудниками в пределах утвержденных для них обязанностей.

*Обеспечение аккуратного и своевременного бухгалтерского учета хозяйственных операций.* В ведомстве должен быть обеспечен аккуратный и своевременный бухгалтерский учет всех хозяйственных операций, а также контроль над полнотой и аккуратностью бухгалтерского учета.

В отчете Счетной палаты о результатах проверки ведомства по управлению денежным обращением от 4 февраля 2014 г. есть замечание о несоблюдении положения стандарта «Система внутреннего контроля в федеральных органах власти» об обеспечении аккуратного и своевременного бухгалтерского учета хозяйственных операций. В результате нарушения в сентябре 2013 г. шесть кредитно-финансовых учреждений были квалифицированы как коммерческие банки, в то время как они являются независимыми кредитными банками. Активы независимых кредитных банков оцениваются выше, чем коммерческих банков. В результате активы этих банков были занижены на 863 885 долл. США. Ведомство по управлению денежным обращением в ответ на замечание создало рабочую группу для работы над разработкой процедур, обеспечивающих правильную классификацию и оценку банков.

*Документирование хозяйственных операций.* Положения СВК, хозяйственные операции и другие существенные факты деятельности ведомства должны быть задокументированы и готовы для проверки.

Документация может быть в бумажной или электронной форме в виде указаний руководства, и ад-

министративных директив. Вся документация и бухгалтерские записи должны быть тщательным образом организованы для хранения.

Интересны практические примеры внедрения СВК в бюджетную сферу США. На сайте Главного бюджетно-контрольного управления представлены многочисленные отчеты о проверке расходов бюджетных организаций.

Например, Управление провело проверку расходов на сотовую связь и интернет 15 бюджетных учреждений [14]. Результаты проверки представлены в отчете управления в мае 2015 г. Проверка была инициирована в связи с тем, что расходы на сотовую связь и интернет составляют 1,2 млрд. долл. ежегодно, всего используется 1,5 млн. гаджетов. Целью проверки было определить объем расходов на сотовую связь и интернет и оценить эффективность процедур контроля за расходами на сотовую связь и интернет за период с 2012 по 2014 гг. В ноябре 2011 г. указом Президента США было выпущено указание, в соответствии с которым бюджетные учреждения должны были добиться снижения административных расходов на сотовую связь и интернет. Ведомства должны были провести оценку использования гаджетов.

По результатам последующей проверки было выявлено, что в большинстве ведомств не установлены процедуры контроля за расходами на сотовую связь и интернет, например, были выявлены такие нарушения:

- оплата абонентской платы по неиспользуемым телефонам, компьютерам и т.д.;
- отсутствие должностных лиц, ответственных за расходы;
- отсутствие контроля за превышением установленных лимитов на расходы.

Для контроля над расходами менее 100 тыс. долл. в бюджетных организациях США были введены в обращение карты для осуществления поставок – Purchase Card. По состоянию на октябрь 2014 г. выпущено 48 карт. Если стоимость покупки превышает 300 долл., для осуществления платежа требуется согласие контролирующего закупки служащего. По состоянию на октябрь 2014 г. в Управлении работает 31 контролер.

Система заказов по картам функционирует с 2006 г. В Управлении провели проверку организации внутреннего контроля по закупкам через закупочные карты за период с 2012 по 2014 гг. Согласно отчету, опубликованному в мае 2015 г. [7], были выявлены нарушения, которые могут повлечь за собой расточительство, мошенничество и злоупотребление закупочными картами.

1. В инструкции по использованию карт не отражены процедуры контроля, анализа и коммуникации, связанные с введением в 2014 г. автоматической системы контроля за совершаемыми покупками. Данная система контроля выявляет высокорисковые закупки, к которым относятся такие покупки, как совершение покупки в выходной день, покупка товаров и услуг, закупаемых централизованно, и пр.

2. Не разработаны процедуры, позволяющие приостановить операции по карте, вследствие совершения не санкционированной покупки.
3. Не установлены лимиты на количество карт и не разработаны процедуры, позволяющие определить оптимальное количество карт для каждого ведомства.
4. Установлено, что 22% выбранных для проверки транзакций не были подтверждены необходимой документацией, и тем не менее были одобрены со стороны контролеров.

Отчеты, представленные Главным бюджетно-контрольным управлением США, законодательные акты, руководства и указания в отношении системы управления рисками и СВК для бюджетных организаций в США успешно демонстрируют и обеспечивают функционирование СВК в бюджетной сфере США.

В работе был представлен обзор современного законодательства в отношении организации СВК в бюджетной сфере Великобритании, Германии и США, а также рассмотрены примеры функционирования СВК в исследуемых странах. Несмотря на то, что в исследуемых странах в бюджетной сфере и присутствует коррупция, и ведутся служебные расследования в отношении случаев расточительства, мошенничества и прочих недобросовестных действий со стороны сотрудников бюджетных организаций, развитие законодательства в области СВК и практическое внедрение элементов СВК демонстрируют стремление к усилению СВК в бюджетной сфере.

В табл. 2 ниже представлен сравнительный анализ подходов к организации СВК исследуемых стран. Стоит отметить, что правовые нормы в отношении СВК в бюджетной сфере исследуемых стран слабо отличаются друг от друга, в то же время сфера практического применения носит индивидуальный характер. В Великобритании отсутствие обратной связи с гражданами компенсируется внутриведомственными законодательными актами по борьбе с недобросовестными действиями и коррупцией, действие которых направлено на сдерживание преступности в бюджетных учреждениях.

Отличительным элементом СВК в Великобритании выступает отчетность о соблюдении дисциплины СВК и возложение ответственности за ее соблюдение на главного бухгалтера. В настоящее время в доступных источниках информации автору не удалось найти документов, подтверждающих внедрение Счетной палатой США автоматизированной СВК в бюджетных организациях, в то же время положения стандарта «Система внутреннего контроля в федеральных органах власти» предъявляют высокие требования к документированию СВК и установлению контроля в системе обработки данных.

Таблица 2

**АНАЛИЗ ПОДХОДОВ К ОРГАНИЗАЦИИ СВК В ВЕЛИКОБРИТАНИИ, ГЕРМАНИИ И США**

Элементы СВК	Великобритания	Германия	США
Нормы и акты, обеспечивающие соблюдение	Руководство по управлению рисками (Orange book), Руководство по управле-	Действуют отдельные нормы, регулирующие функци-	Стандарт «Система внутреннего контроля в феде-

Элементы СВК	Великобритания	Германия	США
дисциплины СВК	нию государственными средствами, Кодекс корпоративного управления в центральных отделах государственных учреждений, Стандарты внутреннего аудита в государственном секторе	онирование системы управления рисками и СВК	ральных органах власти»
Органы, осуществляющие контроль	Счетная палата, Совет департамента, Совет по аудиту	Центральная счетная палата, региональные счетные палаты, Европейская счетная палата	Счетная палата
Независимость органов, осуществляющих контроль	Независимы от Правительства	Независимы от Правительства	Независимы от Правительства
Отчетность о соблюдении дисциплины СВК	Входит в состав годовой отчетности	Нет	Нет
Обратная связь с гражданами	Нет	На сайте счетных палат принимаются обращения граждан о случаях расточительства бюджетных средств	На сайте Счетной палаты США есть возможность оставить заявление, в том числе анонимно, об известных фактах расточительства, мошенничества, злоупотребления должностными обязанностями
Автоматизация СВК	Для документирования процедур цикла управления рисками используется, как правило, Microsoft Excel	Внедряется IT-система контроллинга в Министерстве транспорта, IT-система управления и контроля «InVeKos» для контроля бюджетных ассигнований в аграрный сектор экономики стран Евросоюза	Нет

Результаты исследования применяемых подходов к организации системы внутреннего контроля в бюджетной сфере в Великобритании, Германии и США дают возможность сформулировать основные достижения в организации внутреннего контроля в бюджетной сфере:

- организация СВК основывается на модели управления рисками;
- все положения СВК должны быть задокументированы, регулярное проведение актуализации процедур внутреннего контроля;
- разработка подробных инструкций в отношении совершаемых закупок, их оплаты, установление лимитов по совершаемым транзакциям, утверждение ответственных за совершаемые транзакции лиц, последующий контроль соблюдения утвержденных инструкций;
- регулярный внутренний и внешний контроль за совершаемыми транзакциями, сквозные внутренние и внешние проверки;
- отчетность о состоянии СВК входит в состав годовой отчетности бюджетной организации;
- классификация хозяйственных операций на типичные и нетипичные для каждой бюджетной организации; разработка указаний по учету и контролю нетипичных хозяйственных операций;
- ведение реестра всех активов организации, в том числе активы в лизинге, частные финансовые активы; регулярная их инвентаризация;
- осуществление внешнего контроля независимыми от бюджетной организации и правительства органами;
- создание коммуникаций внутри и вне ведомства о фактах коррупции, недобросовестных действиях сотрудников бюджетных организаций;
- разработка и утверждение инструкций по предотвращению недобросовестных действий и коррупции, кодекса корпоративного поведения;
- разработка средств электронного контроля за расходованием и распределением бюджетных средств;

- создание системы региональных баз данных по рыночным ценам;
- установление уровня существенности как в абсолютном, так и в относительном выражении в отношении расходов, отклонения расходов от бюджета и смет, последующий контроль за отклонениями, документальным подтверждением отклонений;
- электронный контроль за условиями выполнения условий договоров;
- разделение функциональных обязанностей сотрудников по разрешению на проведение хозяйственных операций, их осуществлению, учету и проверке;
- разработка показателей для оценки эффективности деятельности ведомства;
- проведение ревизий в отношении отдельных статей затрат по всем ведомствам;
- использование закупочных карт для контроля несущественных расходов, исключение наличных расчетов, отсутствие кассы в учреждениях.

Результаты исследования о добросовестном и недобросовестном поведении в повторяющихся закупках, проведенного российскими учеными Яковлевым А.А., Выгловским О.В., Демидовой О.А. [1], позволили сделать ученым вывод, что усиление контроля за процедурами закупок со стороны регулирующих органов малоэффективно, и что «гораздо более эффективным может стать внедрение в бюджетные организации ответственности их руководителей за их конечные результаты деятельности в сочетании с внедрением более эффективных механизмов внутреннего контроля».

На сегодняшний день отсутствуют исследования, демонстрирующие эффективность в отношении произведенных затрат, направленных на



внедрение СВК в бюджетную сферу, однако представляется очевидным его необходимость.

**Литература**

1. Башлык А.Н. Добросовестное и недобросовестное поведение в повторяющихся закупках: эмпирический анализ [Текст] / А.Н. Башлык, А.А. Яковлев, О.В. Выгловский, О.А. Демидова // Экономический журнал ВШЭ. – 2014. – №4.
2. Выступление Председателя Счетной палаты Российской Федерации Т.А. Голиковой на пленарном заседании Госдумы с отчетом о работе Счетной палаты в 2014 г. [Электронный ресурс]. URL: <http://audit.gov.ru/structure/golikova-tatyana-alekseevna/speeches/21719/>
3. Кулик Г.Ю. Зарубежный опыт внедрения риск-менеджмента в государственное управление [Электронный ресурс] / Г.Ю. Кулик // Государственное управление. Электронный вестник. – 2013. – №37. URL: [http://e-journal.spa.msu.ru/uploads/vestnik/2013/vipusk\\_\\_37\\_-\\_aprel\\_2013\\_g.\\_/problemi\\_upravljenija\\_teorija\\_i\\_praktika-kulik.pdf](http://e-journal.spa.msu.ru/uploads/vestnik/2013/vipusk__37_-_aprel_2013_g._/problemi_upravljenija_teorija_i_praktika-kulik.pdf).
4. A good practice guide to the statement on internal control [Electronic resource]. URL: [http://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2013/03/sic\\_good\\_practice\\_guide.pdf](http://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2013/03/sic_good_practice_guide.pdf).
5. Committee of sponsoring organizations of the treadway commission [Electronic resource]. URL: <http://www.coso.org>.
6. Corporate governance in central government departments: Code of good practice 2011 [Electronic resource]. URL: [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/220645/corporate\\_governance\\_good\\_practice\\_july2011.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/220645/corporate_governance_good_practice_july2011.pdf).
7. Financial management: actions needed to strengthen GAO's purchase card program controls [Electronic resource]. URL: <http://www.gao.gov/about/workforce/ig.html>.
8. Good practice: managing risks in government [Electronic resource]. URL: [http://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2011/06/managing\\_risks\\_in\\_government.pdf](http://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2011/06/managing_risks_in_government.pdf).
9. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland [Electronic resource]. URL: <https://www.bundestag.de/grundgesetz>.
10. Gutachten des Bundesbeauftragten für wirtschaftlichkeit in der verwaltung über das rostenmanagement im Bundesfernstraßenbau [Electronic resource]. URL: <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/gutachten-berichte-bww/berichte/sammlung/startseite/2014-bww-gutachten-kostenmanagement-im-bundesfernstrassenbau>.
11. HMRC's management of internal fraud and corruption [Electronic resource]. URL: <http://www.justiceinspectores.gov.uk/hmic/media/HMRCs-management-of-internal-fraud-and-corruption20120919.pdf>.
12. Managing public money [Electronic resource]. URL: [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/212123/Managing\\_Public\\_Money\\_AA\\_v2\\_chapters\\_annex\\_web.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/212123/Managing_Public_Money_AA_v2_chapters_annex_web.pdf).
13. Public sector internal audit standards: applying the IIA international standards to the UK public sector [Electronic resource]. URL: [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/207064/public\\_sector\\_internal\\_audit\\_standards\\_december2012.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/207064/public_sector_internal_audit_standards_december2012.pdf).
14. Report to congressional requesters: agencies need better controls to achieve significant savings on mobile devices and services [Electronic resource] URL: <http://www.gao.gov/assets/680/670333.pdf>
15. Risk assessment framework [Electronic resource]. URL: [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/421204/RAF\\_update\\_revmar15.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/421204/RAF_update_revmar15.pdf)
16. Scholz F. Risikomanagement der Öffentlichen hand [Text] / Frank Scholz, Andreas Schuler, Hans-Peter Schwintowski. – Berlin : Physica-Verlag, 2009. – 391 p.
17. The effectiveness of internal audit in UK Central Government [Electronic resource]. URL: <http://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2012/06/121323.pdf>.

18. The orange book management of risk: principles and concepts october 2004 [Electronic resource]. URL: [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/220647/orange\\_book.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/220647/orange_book.pdf).
19. USA standards for internal control in the Federal Government. GAO/AIMD-OO-21.3.1. November 1999 [Electronic resource].
20. Verhaltenskodex: Grundsätze für verantwortungsvolles und rechtmäßiges Handeln [Electronic resource]. URL: [http://www.bwb.de/content/language1/downloads/Compliance\\_Verhaltenskodex\\_BWB\\_PDF.pdf](http://www.bwb.de/content/language1/downloads/Compliance_Verhaltenskodex_BWB_PDF.pdf)

**Ключевые слова**

Система внутреннего контроля; бюджетные организации; управление рисками; процедуры внутреннего контроля; внутренний аудит; управление дебиторской задолженностью; расходы бюджетных организаций; мошенничество и недобросовестные действия; документирование системы внутреннего контроля; автоматизированная система внутреннего контроля.

*Святковская Евгения Юрьевна*

**РЕЦЕНЗИЯ**

Одной из главных задач, стоящих в настоящее время перед бюджетной системой, выступает задача повышения эффективности ее функционирования. Эта задача может быть решена с помощью внедрения эффективных механизмов внутреннего контроля. Таким образом, можно говорить, что предлагаемая статья написана на особенно актуальную сегодня тему.

В данной статье автор представил обзор основных законодательных актов, регулирующих функционирование системы внутреннего контроля в бюджетных организациях Великобритании, Германии и США. В работе обобщен опыт внедрения в работу бюджетных организаций элементов системы внутреннего контроля Великобритании, Германии и США.

В последнее время проблемам организации системы внутреннего контроля в бюджетной сфере посвящено много научных работ, однако исследованию международного опыта внедрения системы внутреннего контроля в бюджетной сфере, не уделяется достаточно внимания.

Научная новизна предлагаемой статьи заключается в том, что автором проведено системное исследование международного опыта правового регулирования организации системы внутреннего контроля в бюджетной сфере.

Статья выполнена в рамках государственного задания Министерства образования и науки РФ высшим учебным заведениям в части проведения научно-исследовательских работ по теме «Организация учета и внутреннего контроля в государственных (муниципальных) учреждениях».

На основе проведенного исследования международных законодательных актов и отчетов о практическом внедрении системы внутреннего контроля в бюджетные организации автором были выявлены наиболее эффективные инструменты системы внутреннего контроля, которые могут быть рекомендованы для внедрения в бюджетные организации.

*Кришталева Т.И., д.э.н., профессор кафедры «Бухгалтерский учет в финансово-кредитных и некоммерческих организациях» Финансового университета при Правительстве РФ.*