**Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего образования
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

**Климанов В.В., Казакова С.М., Михайлова А.А.,
Яговкина В.А.**

**Сравнительный анализ высших органов
государственного аудита в странах мира**

Москва 2020

Аннотация. Проведено определение роли государственного финансового контроля в социально-экономическом развитии государства, а также выявление основные направления трансформации данного института на современном этапе; выявлены основные проблемы функционирования системы органов государственного финансового контроля и путей их решения; проведен анализ практики организации функционирования органов государственного аудита в странах мира, и формирование на основе анализа рекомендаций для Счетной палаты Российской Федерации; выработаны направления совершенствования деятельности органов государственного финансового контроля в Российской Федерации.

Климанов В.В., заведующий кафедрой государственного регулирования экономики ИОН Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Казакова С.М., младший научный сотрудник научно-исследовательского центра публичной политики и государственного управления ИОН Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Михайлова А.А., доцент кафедры государственного регулирования экономики ИОН Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Яговкина В.А., доцент кафедры государственного регулирования экономики ИОН Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Данная работа подготовлена на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с Государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2019 год

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
Мировые тенденции в трансформации государственного финансового контроля.....	6
Функции органов государственного аудита: мировая практика.....	19
Деятельность высших органов государственного аудита в зарубежных странах.....	42
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	67

ВВЕДЕНИЕ

В 2019 году Россия в лице Счетной палаты Российской Федерации председательствует в Международной организации высших органов государственного аудита (ИНТОСАИ), конгресс которой состоялся в Москве в сентябре 2019 г. Органы государственного аудита функционируют в большинстве стран мира, выполняя, прежде всего, функцию внешнего контроля, как правило, со стороны парламента (законодательного органа власти) за процессом разработки проекта, исполнения и формирования отчетности по исполнению государственного бюджета правительством (органами исполнительной власти). Однако в разных странах детальный перечень функций и полномочий высших органов государственного аудита различается. В отдельных странах возникают задачи, связанные с мониторингом достижения тех или социально-экономических показателей. Иногда у высшего органа государственного аудита есть задача в проведении аттестации (переаттестации) государственных гражданских служащих. В то же время в отдельных странах функционал таких органов сужен до вопросов чисто финансового анализа.

В принятой на XXIII Конгрессе ИНТОСАИ Московской декларации выделяется как минимум два направления в рамках расширения функционала высших органов финансового контроля стран мира:

- обеспечение независимого внешнего надзора за достижением согласованных на национальном уровне целей, в том числе целей устойчивого развития;
- эффективное использование возможностей технологического прогресса.

В рамках первого направления предполагается развитие стратегического подхода к государственному аудиту, то есть предоставление консультационной поддержки правительства при принятии решений в государственном управлении. Кроме того, будет

расширяться практика предоставления основанных на результатах аудита рекомендаций по важным стратегическим вопросам государственного управления.

Второе направление деятельности высших органов финансового контроля будет реализовываться за счет повышения доступности и открытости данных, генерируемых государством, использования в аудиторской работе аналитики данных для повышения эффективности, подотчетности, результативности и прозрачности, в том числе анализа больших данных в рамках предварительного аудита.

Все это предопределяет необходимость проведения более глубокого анализа зарубежного опыта построения высших органов государственного финансового аудита и выработка рекомендаций для Счетной палаты Российской Федерации и контрольно-счетных органов регионов и муниципальных образований в осуществлении своей деятельности.

Мировые тенденции в трансформации государственного финансового контроля

В мировой практике трансформация государственного финансового контроля на современном этапе так или иначе направлена прежде всего на повышение эффективности управления финансовыми ресурсами государства и обеспечение прозрачности и подконтрольности деятельности органов власти.

Обращаясь к истории становления института государственного финансового контроля, следует отметить, что до XX в. функции высших органов государственного аудита во всем мире сводились только к контролю над формированием государственных доходов и над расходованием государственных средств. Современный же облик высших органов финансового контроля сформировался благодаря внедрению принципиально новой модели финансового контроля в государственном секторе, а именно наделению счетных палат независимостью от органов власти. Впервые данный принцип был реализован и закреплён в Конституции Австрии 1920 г., где Счетной палате приписывался статус независимого от федерального правительства и правительств земель органа¹.

Значительным шагом в развитии системы государственного финансового контроля в странах мира послужило создание в 1953 г. Международной организации высших органов финансового контроля². Эта организация стала эффективным инструментом для обмена опытом между странами-участницами, развивая и распространяя новые принципы внешнего государственного контроля.

В Лимской декларации окончательно были закреплены цель и задачи государственного финансового контроля, принцип независимости высшего

1 Послевоенные конституции Запада: Соединенные Штаты. Ирландия. Польша. Литва. Латвия. Эстония. Финляндия. Вып. 1 / В.П. Дурденевский. Л.: Госиздат, 1924. – 136 с.

2 Официальный сайт ИНТОСАИ. – URL: <http://www.intosai.org/ru/about-us.html> (Дата обращения: 01.10.2019).

органа финансового контроля, его права и полномочия, взаимоотношения с парламентом и правительством, а также методы контроля³.

Последующее развитие положения Лимской декларации получили в Мексиканской декларации, принятой в 2007 г. на XIX Конгрессе ИНТОСАИ в Мехико. Данным доктринальным документом было принято восемь принципов проведения внешнего аудита государственного сектора:

- 1) эффективная законодательная база, окончательно закрепляющая на национальном уровне и подробно описывающая степень независимости высшего органа государственного аудита;
- 2) независимость глав и членов высших органов государственного аудита (коллегиальных органов);
- 3) широкие полномочия и полная автономность при исполнении высшим органом финансового контроля своих функций;
- 4) неограниченный доступ к информации, касающейся деятельности объектов внешнего государственного аудита;
- 5) право и обязанность сообщать и отчитываться о результатах аудиторской деятельности;
- 6) свобода в определении содержания отчетов об аудиторской деятельности, а также порядка их публикации и распространения;
- 7) наличие эффективных механизмов контроля за выполнением рекомендаций высших органов финансового контроля;
- 8) финансовая и управленческая административная автономия, а также наличие соответствующих квалифицированных кадров и материальных ресурсов для эффективной деятельности по внешнему аудиту в государственном секторе⁴.

И хотя эти декларации носят рекомендательных характер, все государства, подписавшие их, придерживаются их положений в построении

3 Официальный сайт Счетной палаты Российской Федерации. – URL: <http://www.ach.gov.ru/activities/international/intosai-working-group-on-key-national-indicators/documents-of-intosai/the-lima-declaration-of-guidelines-on-monitoring.php> (Дата обращения: 01.10.2019).

4 Официальный сайт казначейства России. – URL: http://www.roskazna.ru/upload/iblock/b8b/issai-10.-meksikanskaya-deklaratsiya-nezavisimosti-vofk_rus.pdf (Дата обращения: 01.10.2019).

нормативной правовой базы осуществления государственного финансового контроля. Действительно, при отсутствии реализации этого принципа в системе органов государственного финансового контроля теряется сам смысл контроля⁵.

В нормативно-правовом обеспечении деятельности Счетной палаты Российской Федерации можно проследить качественные преобразования. С момента принятия в 1995 г. первого закона «О Счетной палате Российской Федерации» (Федеральный закон № 4-ФЗ) роль и функции Счетной палаты как высшего органа финансового контроля, так же как и понимание внешнего государственного аудита (контроля) в государственном управлении в целом существенно изменились.

Важным импульсом в этом процессе стала Резолюция 66-й Генеральной Ассамблеи ООН «Повышение эффективности, прозрачности и подотчетности государственного управления путем укрепления высших органов аудита», принятая в 2011 г. и призывающая страны-участницы применять принципы, изложенные в Лимской и Мексиканской декларациях.

В новой редакции закона (Федеральный закон № 41-ФЗ) внешний государственный аудит (контроль) осуществляется теперь не только на основе принципов законности, объективности, независимости и гласности, но и на основе принципов эффективности и открытости. Перечень задач Счетной палаты был дополнен следующими позициями:

- организация и осуществление контроля за целевым и эффективным использованием средств федерального бюджета, бюджетов государственных внебюджетных фондов;
- аудит реализуемости и результативности достижения стратегических целей социально-экономического развития Российской Федерации;

5 Гнездова Ю.В. Принципы государственного финансового контроля бюджетной сферы в современных экономических условиях // Государственный аудит. Право. Экономика. – 2016. – №2. – С. 43-48.

- определение эффективности управления и распоряжения федеральными и иными ресурсами, в том числе для целей стратегического планирования социально-экономического развития;
- развитие возможностей и методов аудита (контроля) эффективности, включая выбор и оценку ключевых национальных показателей и индикаторов социально-экономического развития Российской Федерации;
- оценка эффективности предоставления налоговых и иных льгот и преимуществ, бюджетных кредитов за счет средств федерального бюджета, а также оценка законности предоставления государственных гарантий и поручительств;
- обеспечение в пределах своей компетенции мер по противодействию коррупции.

Получили свое нормативное закрепление уже осуществляемые Счетной палатой виды государственного аудита – финансовый аудит, аудит эффективности и стратегический аудит, а также методы ее деятельности, формирование системы стандартов государственного аудита.

Функционал Счетной палаты был расширен за счет аудита эффективности формирования, управления и распоряжения федеральными ресурсами в целях обеспечения безопасности и социально-экономического развития; стратегического аудита; проведения аудита в сфере закупок товаров работ и услуг, осуществляемых объектами контроля; оказания содействия в организации системы внутреннего аудита, методологической и методической помощи при разработке стандартов внутреннего аудита.

Последняя редакция Федерального закона № 41-ФЗ, дополняется также такими полномочиями, как:

- предоставление федеральным органам исполнительной власти рекомендаций по составу и порядку формирования данных при создании и модернизации ими федеральных государственных информационных систем в целях обеспечения выполнения

государственных функций и предоставления государственных услуг, а также получению необходимого постоянного доступа к таким системам;

- подготовка рекомендаций по формированию системы целевых показателей для разработки документов стратегического планирования Российской Федерации, а также по их составу и количественным значениям;

- проведение стратегического аудита в целях оценки реализуемости, рисков и результатов достижения целей социально-экономического развития Российской Федерации, предусмотренных документами стратегического планирования Российской Федерации.

Принципиально новым ориентиром для деятельности высшего органа финансового контроля в настоящее время стала Стратегия развития Счетной палаты Российской Федерации на 2018-2024 гг., которая определила новое предназначение Счетной палаты в качестве стратегического партнера государства, помогающего органам власти, государственным и общественным организациям формировать стратегическое видение и перспективную картину социально-экономического состояния страны, а также комплексное понимание рисков недостижения целей устойчивого развития⁶.

Таким образом, обзор изменений федерального закона «О Счетной палате» показывает тенденции к постепенному расширению сферы государственного финансового контроля и полномочий высшего органа внешнего государственного аудита. Это соответствует и общемировым трендам.

В мировой практике среди глобальных трансформаций системы государственного финансового контроля следует отметить прежде всего переход от аудита результатов той или иной деятельности в государственном

⁶ Стратегия развития Счетной палаты Российской Федерации на 2018-2024 годы (<http://www.ach.gov.ru/about/document/strategy-2018-2024.php>).

секторе к аудиту текущей деятельности и, соответственно, промежуточных результатов.

Особую актуальность на современном этапе преобразования института государственного финансового контроля приобретает внедрение стратегического аудита. Государственный финансовый стратегический аудит в первую очередь выступает в качестве особого вида контроля, направленного на выявление соответствия затраченных финансовых ресурсов степени достижения стратегических целей, принятых программными документами, а также как инструмент управления, позволяющий оценивать и корректировать принятые стратегические решения⁷.

Дискуссии некоторых руководителей контрольно-счетных органов развитых и развивающихся стран мира, экспертов и аудиторов сводятся к тому, что внешний финансовый контроль постепенно переходит от чисто финансового контроля и контроля эффективности именно к стратегическому аудиту. В этой связи в принятой на XXIII Конгрессе ИНТОСАИ Московской декларации высшие органы финансового контроля призывают развивать стратегический подход к государственному аудиту в целях поддержания достижения национальных приоритетов и целей устойчивого развития. Так же, как и в Стратегии развития Счетной палаты до 2024 года, в Декларации высшие органы финансового контроля рассматриваются в роли стратегического помощника в процессах государственного управления, сохраняя при этом свою независимую позицию. В рамках такого стратегического подхода органы государственного аудита будут способствовать достижению национальных целей. Это подразумевает, в частности, проведение комплекса аудиторских проверок, нацеленных на оценку способности правительства достигать поставленных целей; оценку зрелости системы стратегического управления (постановки целей, увязки стратегий с национальными целями, «обратной связи» и надлежащего контроля на основе полученных результатов); оценку эффективности

⁷ Ангелина И.А. Стратегический аудит в системе государственного финансового контроля // Теория и практика общественного развития. – 2013. – №3. – С. 194-198.

взаимодействия различных уровней правительства; оценку синергии между различными государственными программами, стратегиями, согласованности государственной политики и т.п.⁸

Стратегия развития ИНТОСАИ одной из основных своих задач ставит реализацию эффективного государственного управления (*good governance*). Данный термин закреплен в стандартах и методических рекомендациях ИНТОСАИ и существенно отличается от принятого в российской практике термина «аудит эффективности».

Так, в соответствии со Стандартами ISSAI-300 и ISSAI-3000, под аудитом эффективности понимается независимая, объективная и достоверная проверка правительственных мероприятий, систем, операций, программ, действий или организаций на соответствие принципам экономичности, результативности и эффективности и на предмет, имеется ли потенциал для их улучшения. В ходе аудита эффективности контрольно-счетные органы предоставляют новую информацию, анализ или новые наработки, а также могут предоставлять объектам аудита рекомендации по улучшению^{9,10}.

Таким образом, российская практика применения аудита эффективности связана в основном с аудитом ресурсов и в меньшей степени акцентирует внимание на проверку мероприятий, систем, операций, программ и действий.

Для содействия эффективному государственному управлению высшие органы финансового контроля должны выполнять не только функции внешнего аудитора, но и предоставлять консультационные услуги и рекомендации проверяемым организациям и лицам, принимающим политические решения. Консультационная деятельность или консультирование (*advisory activities*) в целом представляет собой

8 XXIII Конгресс ИНТОСАИ 2019. Московская декларация. – URL: http://www.ach.gov.ru/press_center/news/38736. (Дата обращения: 01.10.2019).

9 Основопологающие принципы аудита эффективности. Комитет профессиональных стандартов ИНТОСАИ. – 2013. – URL: <http://www.issai.org/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm> (Дата обращения: 01.10.2019).

10 Standard for performance auditing. INTOSAI Professional Standards Committee. – 2016. – URL: file:///C:/Users/CMK/Downloads/ISSAI_3000_EN.pdf (Дата обращения: 01.10.2019).

организованное взаимодействие консультанта и клиента, направленное на разрешение проблем и внесение позитивных изменений в деятельность отдельного специалиста или организации.

В Стратегии развития Счетной палаты Российской Федерации на 2018-2024 годы консультативная помощь упоминается в контексте проведения стратегического аудита. Так, в рамках содействия повышению эффективности управления государственными ресурсами, совершенствованию методов формирования, управления реализацией госпрограмм и оценки их результативности за счет перехода к комплексному государственному аудиту со стороны Счетной палаты предполагается развитие взаимодействия с контрольно-счетными органами субъектов Федерации и муниципальных образований, оказание им консультативной и методической помощи в проведении стратегического аудита.

Контрольные и надзорные учреждения играют важную роль в эффективном управлении государственными финансами, в частности в обеспечении прозрачности и открытости бюджета. Одной из наиболее авторитетных организаций в сфере бюджетной открытости и прозрачности является Международное бюджетное партнерство (*International budget partnership*). Начиная с 2006 г., это партнерство проводит Обзор открытости бюджета (*Open Budget Survey*), посвященный анализу состояния уровня открытости и прозрачности бюджета в странах мира. В каждом новом обзоре растет число стран участников, в 2017 г. исследование анализировало уровень бюджетной открытости в 115 странах мира. Предыдущие обзоры проводились в 2006, 2008, 2010, 2012 и 2015 гг. Россия является участником Обзора с 2008 г. Обзор открытости включает в себя непосредственно Индекс открытости бюджетов (*Open budget Index*), а также оценку участия общественности в бюджетном процессе и качества надзора со стороны законодательного органа власти и высшего органа аудита.

При рассмотрении роли надзорных учреждений в бюджетном процессе Международное бюджетное партнерство уделяет особое внимание

законодательным органам власти, высшим органам государственного аудита и независимым финансовым учреждениям.

Сорок вопросов обзора, не используемых для подсчета Индекса открытости бюджета, оценивают возможности вовлечения общественности в бюджетный процесс и потенциал надзора со стороны независимых финансовых учреждений, законодательных органов власти и высших контрольных органов.

Кроме того, Международное бюджетное партнерство собирает информацию о роли независимых финансовых учреждений в составлении налогово-бюджетных прогнозов и оценке расходов на проведение политики. В исследовании, проведенном в 2017 г., показатели деятельности законодательного органа власти и высшего органа государственного аудита оцениваются по 100-бальной шкале, независимое финансовое учреждение для аудита бюджета оценивается лишь по факту его наличия («да» или «нет»).

По результатам Обзора бюджетной открытости – 2017 был сделан вывод, что только 28% законодательных органов власти имеют достаточное качество надзора. Среди высших контрольных органов данный показатель составляет две трети высших контрольных органов. Независимые финансовые учреждения существуют в 28 странах мира, но только 18 из них являются в достаточной степени независимыми.

Высшие контрольные органы в основном анализируют, использовались ли средства в соответствии с законодательством и соблюдались ли государственные финансовые процедуры. Многие контрольные органы также проводят дополнительные финансовые проверки и проверки эффективности работы чтобы выяснить, достигло ли правительство своих целей и были ли государственные расходы эффективными.

В большинстве рассматриваемых стран (75 из 115), надзор со стороны высшего контрольного органа в 2017 г. можно считать достаточным. В 24 странах эффективность надзорного органа признается слабой, а в 16 странах

его роль ограничена. При этом Международное бюджетное партнерство не анализирует фактическую эффективность надзора со стороны высшего контрольного органа, а оценивает благоприятные условия для надзора, например, являются ли высшие контрольные органы независимыми от влияния правительства и достаточно ли они финансируются для выполнения своих обязанностей.

Обзор открытости бюджета за 2017 г. показал, что в 81 из 115 рассмотренных высших контрольных органов руководители получали независимый статус при назначении на должность, а 92 руководителя были независимы от исполнительной власти. Это говорит о довольно высокой степени независимости высших контрольных органов во всем мире.

В 37% стран, обследованных в 2017 г., высшие контрольные органы не имеют достаточного бюджета для выполнения своей работы. В 38 странах не публикуются аудиторские отчёты, а в 41 стране, законодательный орган власти не анализирует итоги аудита. В таблице 1 представлены результаты Обзора открытости бюджета в 2017 г.

Таблица 1 – Результаты Обзора открытости бюджета за 2017 г.: Уровень прозрачности, участие общественности и надзорные учреждения

Страна	Индекс открытости бюджета	Участие общественности	Надзор со стороны законодательной власти и высших контрольных органов	Надзор со стороны законодательной власти	Надзор со стороны высших контрольных органов	Независимые финансовые учреждения (есть или нет)
Казахстан	55	13	63	69	50	Нет
Киргизия	55	31	74	72	78	Нет
Россия	72	13	78	75	83	Нет
Таджикистан	30	7	65	64	67	Нет
Бразилия	77	35	76	72	83	Нет
Индия	48	15	48	42	61	Нет
Китай	13	6	28	14	56	Нет
Южно-Африканская Республика	89	24	85	78	100	Да

Источник: Составлено авторами.

Международное бюджетное партнерство делает вывод, что, как правило, высшие контрольные органы имеют меньше полномочий в странах с низким уровнем прозрачности. Отсутствие прозрачности в сочетании с отсутствием независимости и надзора со стороны высших контрольных органов может создать особенно тревожные ситуации с точки зрения подотчетности.

Независимые финансовые учреждения являются субъектами, число которых в сфере государственных финансов быстро увеличивается. Они были представлены в небольшом количестве стран (таких как Австрия, Бельгия и США) на протяжении десятилетий, но за последнее десятилетие эти учреждения были созданы еще во многих других странах. Эти учреждения, как правило, считаются частью исполнительной или законодательной власти, но они не являются общественными, а их независимость обеспечивается законом. Одной из причин увеличения количества таких учреждений является необходимость восстановления престижа государственных финансовых учреждений и повышения доверия граждан к отчетам правительства. Таким образом, независимые финансовые учреждения являются еще одним инструментом, который может помочь выстроить новые взаимоотношения между гражданами и государством.

На практике независимые финансовые учреждения обычно принимают одну из двух форм: парламентские бюджетные службы или финансово-бюджетные советы. В качестве примера со стороны законодательного органа власти можно привести Парламентскую бюджетную службу Кении, Исследовательский центр государственных финансов в Мексике, Бюджетное бюро национального собрания в Южной Корее и Бюджетное управление Конгресса в США. Со стороны исполнительной власти в качестве примера можно привести Финансово-бюджетный совет Перу, Шведский Совет по Налоговой политике и Управление бюджетной ответственности Соединенного Королевства. В основном независимые финансовые учреждения несут ответственность за информирование о принятии бюджетных решений путем подготовки экономических прогнозов или оценки прогнозов, подготовленных исполнительной властью, а также за оценку расходов на разработку предложений по вопросам политики. Некоторые из них также контролируют соблюдение налогово-бюджетных правил, в то время как другие (например, в Кении или США) оказывают непосредственную помощь законодательным органам власти при анализе бюджета.

В 2016 г. 18 стран имели независимые и финансируемые в полном объеме финансовые учреждения, в то время как в 87 странах они вообще отсутствовали. В оставшихся 10 странах имеются независимые финансовые учреждения, которые либо не являются юридически независимыми, либо финансируются не в полном объеме, либо и то, и другое. Независимые финансовые учреждения часто встречаются в непропорциональной мере в странах с высоким уровнем прозрачности, хотя Южная Корея, Колумбия, Сербия и Словакия, все из которых являются странами с ограниченным уровнем прозрачности, также имеют независимые такие учреждения, финансируемые в полном объеме. Одиннадцать из этих учреждений заняты выполнением каждой из основных задач, анализируемых нами: они публикуют свои собственные макроэкономические и налогово-бюджетные

прогнозы и оценивают затраты, по крайней мере, по некоторым политическим предложениям. Остальные выполняют некоторые задачи, но не все из них. Только в Южной Африке, Южной Корее и США они готовят смету расходов по всем новым политическим предложениям, и все три из этих независимых финансовых учреждений созданы на основе законодательного органа власти. Существуют 12 независимых финансовых учреждений, которые не занимаются оценкой расходов на какие-либо предложения.

Как уже говорилось выше, Международное бюджетное партнерство, в своем Обзоре открытости бюджета в том числе исследует роль, которую законодательные органы, высшие органы аудита и независимые фискальные институты играют в бюджетном процессе, и в какой степени они способны обеспечить эффективный надзор за бюджетом. Эти играющие важную роль институты часто закреплены в национальных конституциях и законах, посвященных планированию бюджетов и контролю за их выполнением.

Международное бюджетное партнерство соглашается, что Счетная палата в России обеспечивает адекватный бюджетный надзор (83 балла из 100). В соответствии с законом, она имеет полное право проводить проверки по своему усмотрению. Кроме того, глава учреждения назначается законодательным органом и не может быть удалена без законодательного одобрения, что подтверждает ее независимость. Наконец, Счетная палата обеспечена достаточными ресурсами, чтобы выполнять свои полномочия, но процессы аудита не рассматриваются независимым агентством.

В Обзоре открытости бюджета – 2017 Российской Федерации в сфере совершенствования бюджетного аудита даются следующие рекомендации, выполнение которых положительно скажется на бюджетной открытости и прозрачности в Российской Федерации. К ним относятся: рассмотрение возможности создания независимого фискального института для дальнейшего укрепления бюджетного контроля; убедиться, что процессы аудита проверяются независимым агентством.

Функции органов государственного аудита: мировая практика

Независимые органы государственного аудита выполняют прежде всего функцию внешнего контроля, как правило, со стороны законодательного органа власти за процессом разработки проекта бюджета, исполнения и формирования отчетности по исполнению государственного бюджета органами исполнительной власти. Однако в разных странах детальный перечень функций и полномочий высших органов государственного аудита различается. В отдельных странах возникают задачи, связанные с мониторингом достижения тех или социально-экономических показателей. Иногда у высшего органа государственного аудита есть задачи в проведении аттестации государственных гражданских служащих или осуществлении финансового аудита деятельности политических партий. В то же время в отдельных странах функциональность таких органов сужена до вопросов чисто финансовой экспертизы.

Сегодня высшие органы финансового контроля большинства стран мира увеличивают долю стратегического аудита в своих проверках¹¹.

В Московской декларации устанавливается, что повышение ценности государственного аудита, осуществляемого высшими органами финансового контроля, будет реализовываться в том числе путем расширения предоставления рекомендаций по важным и стратегическим вопросам государственного управления и вопросам, касающимся выполнения функций правительства. Так, посредством своих рекомендаций по аудиту органы государственного аудита могут выполнять свои консультативные функции, не ставя под угрозу свою независимость, то есть не участвуя в управлении или операциях аудируемого лица¹².

11 Владимир Путин видит Счетную палату помощником в реализации нацпроектов. – URL: http://www.ach.gov.ru/press_center/news/35678 (Дата обращения: 01.10.2019).

12 XXIII Конгресс ИНТОСАИ 2019. Московская декларация. – URL: http://www.ach.gov.ru/press_center/news/38736. (Дата обращения: 01.10.2019).

Таким образом, наполнение привычных рекомендаций по итогам проверок меняется, высший орган аудита начинает играть роль консультанта и стратегического партнера для правительства¹³.

Так, Президент Федеральной Счетной палаты Германии занимает должность Федерального комиссара по экономической эффективности в федеральной администрации, внося в соответствующую ее структуру предложения и рекомендации о финансовом исполнении федеральных задач. Он также выступает в роли консультанта Парламента по вопросам законодательства, а также привлекается министерствами на регулярной основе к разработке законопроектов на ранней стадии. Кроме того, консультационная деятельность распространяется и на федеральное Правительство посредством экспертного участия в подготовке и процедуре установления стандартов деятельности. Для систематического использования администрацией рекомендаций и выводов Счетной палаты при принятии решений, Федеральный комиссар по вопросам экономической эффективности подготовил универсальное описание административных действий в форме руководящих принципов и изложил в «Руководстве по внешнему финансовому контролю»¹⁴.

Счетная палата Греции одним из основных направлений в рамках улучшения государственного управления считает фокус на аудите национальных программ и выполнении рекомендаций, а также на перспективном аспекте консультативной функции. В этой связи в 2018 г. палата провела широкий межотраслевой аудит с целью выявления структурных причин накопления задолженности и сформулировала конкретные предложения и рекомендации по улучшению процесса аудита и системы представления данных.

Счетный комитет по контролю за исполнением республиканского бюджета Республики Казахстан осуществляет стратегический аудит

13 Отчет о работе Счетной палаты Российской Федерации. 2018 год. – URL: <http://www.ach.gov.ru/upload/uf/ab1/ab1f999d9b80e687c9f554e7ba9dfb6b.pdf> (Дата обращения: 01.10.2019).

14 Здесь и далее представлены ответы высших органов финансового контроля ряда стран на опросник, розосланный Счетной палатой РФ с Основным документом по Теме 2 XXIII Конгресса ИНТОСАИ.

бюджетного процесса и документов системы государственного планирования, а также анализ, оценку и проверку эффективного и законного управления национальными ресурсами для обеспечения динамичного роста качества жизни населения и национальной безопасности.

Наиболее активно стратегический аудит развивается в Китайской народной республике. На конец 2018 г. Национальным ревизионным управлением было сформировано 28 отчетов об аудите национальной политики в реальном времени, на основе выполнения направленных в Государственный совет рекомендаций была ускорена реализация более 31 тыс. проектов и оптимизированы администрирование и делегирование полномочий в более, чем 2 тыс. учреждений. В общей сложности было выдвинуто более 1,3 млн. предложений по минимизации рисков, улучшению систем и углублению реформ, при этом почти 1 млн. предложений был выполнен. Национальное ревизионное управление Китая собирает и предоставляет подробную, объективную, всестороннюю и надежную информацию по социально-экономическим показателям, выявляет и анализирует институциональные проблемы и различные скрытые риски в процессе реализации основных политических мер, а также предоставляет справочную информацию и основу для принятия правительственных решений.

В Мексике процессы планирования и составления программы аудиторских проверок в рамках Верховной счетной палаты Федерации базируются на определении индекса риска с помощью различных критериев анализа, определения приоритетов и отбора субъектов и объектов для контроля. Аудиторские проверки, включаемые в ежегодную программу аудиторской работы, считаются стратегическими, поскольку осуществляются с применением методики анализа рисков. Следует также отметить, что Верховная счетная палата ввела две новые категории проверок: аудиты на основе комплексного и тематического подходов. В первом случае один и тот же объект проверяется с мультидисциплинарной точки зрения с применением

аудита эффективности, во втором случае аудиторские проверки затрагивают вопросы, касающиеся национальной государственной повестки дня. Кроме того, высший орган финансового контроля Мексики проводит исследования по вопросам экономической политики, государственного долга, устойчивости государственных финансов, а также оценивает государственную политику в целях предоставления ключевой информации для лиц, принимающих решения, с точки зрения, отличной от традиционного надзора, что обеспечивает дополнительные перспективы в вопросах воздействия финансового контроля на государственное управление.

Главное контрольно-финансовое управление США в рамках стратегического аудита разрабатывает стандарты для внутреннего контроля и других аспектов государственного аудита, в том числе методику оценки рисков. Управление разработало пятилетний стратегический план, определяющий среди прочих направлений глобальные условия, влияющие на США и международную безопасность, долгосрочный неустойчивый фискальный путь федерального правительства, ответы на глобальные вызовы, вызванные дивергентным экономическим ростом, влияние новых технологических достижений на подготовку рабочей силы, демографические изменения и их последствия, возможности балансирования конкурирующих потребностей в природных ресурсах и устойчивости развития.

Счетная палата Российской Федерации с 2019 г. запустила новый сервис по мониторингу достижения национальных целей, утвержденных Указом Президента Российской Федерации от 7 мая 2018 г. № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года». На сайте Счетной палаты размещается информация о ключевых показателях национальных целей, целевые и текущие значения показателей по каждой из целей, а также краткие комментарии, содержащие перспективы и риски достижения того или иного

показателя, позволяющие диагностировать возможные отклонения от достижения¹⁵.

Значение «стратегического аудита» все еще подлежит обсуждению, поскольку данный термин до сих пор официально не включен в Международные стандарты высших органов финансового контроля (*ISSAI*). Кроме того, отсутствуют принципы, инструменты и подходы к проведению стратегического аудита, определение его ресурсообеспеченности, а также согласования со стандартами аудита эффективности.

В России, как уже отмечалось ранее, сфера ответственности Счетной палаты также была дополнена полномочиями по проведению стратегического аудита в целях оценки реализуемости, рисков и результатов достижения целей социально-экономического развития Российской Федерации, предусмотренных документами стратегического планирования Российской Федерации. В настоящее время сфера стратегического аудита, как отметил Председатель Счетной палаты Российской Федерации А.Л. Кудрин, постоянно совершенствуется и расширяется и в ближайшем будущем составит более 50% от всей работы контрольного органа¹⁶. На повестке дня – вопросы трансформации финансового контроля и государственного аудита в контексте достижения национальных целей и стратегических задач развития Российской Федерации на период до 2024 года¹⁷.

Следует отметить, что полномочия высших органов финансового контроля в ряде развитых и развивающихся стран мира ограничиваются не только направлением рекомендаций и предписаний в проверяемые объекты, но и собственно, мандатом наложения дисциплинарных, административных и даже уголовных санкций. В большинстве случаев такие органы внешнего государственного аудита имеют конституционный статус суда.

15 Официальный сайт Счетной палаты РФ. – URL: <https://ng.ach.gov.ru/?lang=ru> (Дата обращения: 01.10.2019).

16 Официальный сайт Счетной палаты Российской Федерации. – URL: http://www.ach.gov.ru/press_center/news/35245 (Дата обращения: 01.10.2019).

17 Указ Президента Российской Федерации от 7 мая 2018 г. № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации и на период 2024 года» // СПС «КонсультантПлюс».

В России Счетная палата хотя и не обладает полномочиями накладывать санкции, однако может направлять руководителям объектов аудита обязательные предписания, при невыполнении или ненадлежащем выполнении которых по согласованию с Государственной Думой может быть принято решение о приостановлении всех видов финансовых платежных и расчетных операций по счетам объектов контроля¹⁸. Тем не менее, недостаточность правового регулирования, правовые пробелы и отсутствие санкций за совершаемые нарушения могут повлечь неблагоприятные последствия для бюджета.

Таким образом, национальные системы финансового контроля развитых и развивающихся стран мира в той или иной степени подвержены трансформации в рамках повышения эффективности государственного финансового контроля. Обобщая все вышесказанное, можно отметить основные тенденции или условия происходящей трансформации:

- совершенствование нормативно-правовой базы реализации государственного финансового контроля, своевременно отвечающее изменениям, происходящим в национальной экономике;
- четкое законодательное разграничение функций внешнего и внутреннего государственного финансового контроля;
- обеспечение независимости и профессионализма контролирующих органов посредством надления необходимым объемом полномочий и компетенций;
- расширение перечня объектов государственного финансового контроля, а также доступа к любой информации, касающейся объектов финансового контроля;
- смещение акцентов с последующего на предварительный контроль и стратегический аудит;

¹⁸ Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. №41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».

- переход к риск-ориентированному подходу в планировании и осуществлении контрольной и аудиторской деятельности;
- совершенствование системы санкций за совершение правонарушений в финансово-бюджетной сфере.

Анализ внешнего финансового контроля в зарубежных странах мира свидетельствует, с одной стороны, о многообразии его форм, с другой – о некоторой общности функций и принципов контроля¹⁹.

Так, можно выделить три принципа или условия эффективности организации государственного финансового контроля.

Во-первых, это обеспечение доступа к любой значимой информации проверяемого объекта. Чтобы гарантировать достоверность предоставляемой высшими органами финансового контроля информации о распределении средств налогоплательщиков и деятельности объектов контроля, счетные палаты наделены полномочиями получать доступ абсолютно к любым документам и материалам контролируемого лица, проводить расследования при выявлении каких-либо незаконных действий и даже «опечатывать» объекты.

В качестве второго условия можно обозначить возможность расстановки приоритетов при выборе объекта, подвергаемого контрольно-аудиторским мероприятиям. Аудит бюджетов различных уровней, а также внебюджетных структур производится абсолютно во всех анализируемых странах, в то время как, например, аудит финансов компаний с долевым участием государства вещь скорее второстепенная. То же касается и государственной контрактной системы: приоритетными являются крупные проекты закупок.

Третьим принципом эффективности организации государственного финансового контроля является возможность адаптации системы финансового контроля к решению новых задач, возникающих в результате

¹⁹ Ялбулганов А.А. Государственный финансовый контроль: современное правовое регулирование. – М.: Библиотечка РГ, 2014. – 175 с.

изменения внутренних и внешних условий функционирования государства. В частности, к таким задачам можно отнести стратегический аудит²⁰.

В 2019 г. Россия в лице Счетной палаты Российской Федерации председательствует в ИНТОСАИ, в этой связи особенно актуальным является проведение содержательной систематизации перечня задач, решаемых высшими органами государственного аудита в странах мира, и выработка на этой основе рекомендаций по корректировке функций и задач Счетной палаты Российской Федерации.

С целью выявления лучшей практики организации системы государственного финансового контроля здесь и далее в настоящем разделе в качестве объекта исследования выступают высшие органы государственного аудита 20 стран: развитые страны Европы и Ближнего Востока (Австрия, Бельгия, Великобритания, Германия, Греция, Израиль, Исландия, Люксембург, Португалия и Франция), Северной Америки (Канада и США), Австралии и Дальнего Востока (Австралия, Южная Корея и Япония), а также развивающиеся страны Латинской Америки (Бразилия и Чили), Азии и Африки (Индия, Китай и ЮАР).

Все эти страны являются членами ИНТОСАИ и руководствуются Лимской декларацией, которая гарантирует в странах-участницах независимую внешнюю ревизию в государственном секторе и устанавливает общие принципы организации внешнего государственного финансового контроля.

Однако в виду общего и неконкретного характера содержащихся в Декларации положений необходима инвентаризация ратифицированных в каждой из анализируемых стран нормативных правовых актов, регулирующих сферу государственного финансового контроля. Данные положения закрепляются в основном в Конституциях, специальных законах о высших органах финансового контроля, бюджетных и налоговых кодексах.

20 Монак С.Г. Организация государственного финансового контроля в зарубежных странах // Юристъ-Правоведъ. – 2011. – №5. – С. 113-117.

Разнообразие функций и полномочий высших органов финансового контроля во многом объясняется их статусом.

Например, финансовые органы, построенные по принципу судебной коллегии, обладают полномочиями выносить судебные решения и накладывать санкции.

В свою очередь, структуры, которые создаются как независимый от Правительства орган или возглавляются (подотчетны) Президентом, обладают достаточно широкими полномочиями, например, берут на себя функции кадрового аудита или контроля над деятельностью политических партий и избирательных кампаний.

Тем не менее, несмотря на различный статус высших органов финансового контроля, можно выделить достаточно узкий перечень функций и полномочий, которым их деятельность ограничивается. По результатам анализа функционирования высших органов финансового контроля 20 стран мира мы определили девять групп функций (таблица 2).

Таблица 2 – Группы функций высших органов государственного аудита развитых и развивающихся стран мира

Страны	Финансовый аудит	Аудит эффективности	Законодательная экспертиза	Судебные функции	Кадровый аудит	Контроль за деятельностью политических партий и избирательных кампаний	Стратегический аудит	Аудит в сфере государственных закупок	Внешний контроль работы аудиторских организаций
Развитые страны Европы и Ближнего Востока									
Австрия	+	+	+/-	-	+	+	-	-	-
Бельгия	+	+	-	+	-	+	-	-	-
Великобритания	+	+	+/-	-	-	-	-	-	-
Германия	+	+	-	-	-	-	-	+	-
Греция	+	+	+/-	+/-	-	-	-	+	-
Израиль	+	+	+	-	+	+	-	-	-
Исландия	+	+	+/-	-	-	+	-	+	-
Люксембург	+	+	+	-	-	-	-	-	-
Португалия	+	+	+	+	-	-	-	-	-
Франция	+	+	+/-	+	-	-	+/-	-	-
Развитые страны Северной Америки									
Канада	+	+	+/-	-	-	-	-	-	-
США	+	+	-	-	-	-	+/-	-	-
Развитые страны Австралии и Дальнего Востока									
Австралия	+	+	-	-	-	-	-	-	-
Республика Корея	+	+	+	+	+	-	+	-	+
Япония	+	+	-	+/-	-	-	-	-	-
Развивающиеся страны Латинской Америки									
Бразилия	+	+	+	+	+	-	-	-	-
Чили	+	+	+	+	+	-	-	-	-
Развивающиеся страны Азии и Африки									
Индия	+	+	+/-	-	-	-	-	-	-
Китай	+	+	-	+	+/-	-	+	+/-	+
ЮАР	+	+	-	-	-	-	-	-	-
Итого: 20 стран	20	20	13	8	6	4	4	2	2

Источник: Составлено авторами.

Группы функций представлены:

- финансовым аудитом, объектом которого является исполнение бюджетов различных уровней, а также деятельность всех государственных учреждений и предприятий, фондов, целевых капиталов, компаний, находящихся частично или полностью в ведении публично-правовых образований или назначаемых ими лиц, а также учреждений социального обеспечения и иных юридических лиц, связанная с использованием средств государственного бюджета;
- аудитом эффективности, который предполагает проверку деятельности всех распределителей государственных средств и государственных институтов в целях оценки экономности и продуктивности использования средств, результативности достижения цели и выполнения задач²¹;
- стратегическим аудитом, выступающим в качестве особого вида контроля, направленного на выявление соответствия затраченных финансовых ресурсов степени достижения стратегических целей, установленных в программных документах и документах стратегического планирования²²;
- внешним контролем качества работы аудиторских организаций и аудиторов, включающим профессиональное руководство и надзор за эффективностью работы внутренней надзорной службы, контроль за соответствием стандартам аудита²³;
- аудитом федеральной контрактной системы, в рамках которого высшие органы финансового контроля осуществляют в первую очередь мониторинг всех осуществляемых государственными структурами

21 Рябухин С.Н. Аудит эффективности. – М.: Экономика, 2009. – 602 с.

22 Столяров Н.С. Стратегический аудит и стратегический бюджет в единой системе управления общественными ресурсами // Экономические системы. – 2009. – №5. – С. 2-10.

23 Шкодинский С.В., Кондратьева Е.А. Сотрудничество между высшим органом внешнего государственного аудита (контроля) и службами внутреннего аудита государственных органов в целях повышения эффективности внешнего государственного аудита (контроля): основы и зарубежный опыт // Государственный аудит. Право. Экономика. – 2016. – №4. – С. 35-41.

крупных проектов закупок, а также дают комментарии и рекомендации по совершаемым сделкам²⁴;

- экспертизой нормативных правовых актов, проектов законов и документов стратегического планирования в бюджетно-финансовой сфере, включающей в том числе консультирование органов власти по различным вопросам финансовой сферы, участие в разработке федерального бюджета и т.п.

- внешним контролем над деятельностью политических партий и избирательных кампаний;

- кадровым аудитом, под которым понимается проведение независимой экспертизы и консультационной поддержки управления человеческими ресурсами на государственной службе и в органах власти: индексация вознаграждений, обучение, аттестация, контроль за правомочностью действий и т.п.²⁵;

- судебными функциями, проявляющимися в основном у органов финансового контроля, обладающих статусом судебной инстанции, и выражающимися в применении к объектам аудита санкций, которые обладают юридической силой.

Кроме того, все высшие органы государственного аудита выполняют вспомогательную информационно-аналитическую функцию, предполагающую на основе анализа эффективности деятельности в государственном секторе информирование органов государственной власти, а также граждан об использовании государственных средств (которые в том числе являются средствами налогоплательщиков).

Функции, связанные с финансовым аудитом, а также аудитом эффективности, встречаются абсолютно во всех высших органах финансового контроля, поскольку прямо следуют из целей их создания и

24 Тараскина А.В., Дубская Е.С. Аудит в сфере закупок товаров, работ и услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд как метод оценки их эффективности // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2015. – №13. – С. 30-36.

25 Столяров Н.С. Зачем финансовому аудиту кадровый аудит? // Вестник АККОР. – 2012. – №2. – С. 6-7.

функционирования. В деятельности высших органов финансового контроля 13 стран представлены функции по законодательной экспертизе. Остальные функции выявляются в менее, чем половине из анализируемых стран: в восьми органах государственного аудита представлены судебные функции, в шести – функции кадрового аудита; по четыре органа обладают компетенциями по контролю за деятельностью политических партий и избирательных кампаний и реализации стратегического аудита, еще по две страны включают в свой функционал аудит в сфере государственных закупок и внешний контроль качества работы аудиторов и аудиторских организаций.

Мировая практика показывает, что нормативно-правовое регулирование деятельности системы государственных органов финансового и бюджетного контроля основывается на модели финансового контроля, складывающейся исторически, в основном исходя из особенностей построения правовой системы. Поэтому в целях выявления основных закономерностей организации функционирования высших органов финансового контроля в странах мира, представляется целесообразным проанализировать сложившуюся законодательную базу внешнего финансового контроля.

Прежде всего необходимо обозначить встречающиеся в отечественных и зарубежных исследованиях типологии высших контрольных органов. Следует отметить, что число таких исследований в отечественной науке относительно невелико²⁶. Наиболее точной, на наш взгляд, является классификация систем финансового контроля, составленная по критерию отражения норм регулирования деятельности высших органов финансового контроля в конституциях стран и иных нормативно-правовых актах. Выделяют четыре типа таких систем:

- 1) специализированная, отличительная черта которой – отражение регламентирующих органы финансового контроля норм в отдельном разделе конституции, связанном с функционированием всех

26 Степашин С.В. Конституционный аудит. – М.: Наука, 2006. – 816 с

контрольных органов страны, в том числе в рамках финансово-бюджетной системы;

2) парламентская, где финансовый контроль непосредственно связан с деятельностью Парламента. Высший орган финансового контроля подотчетен Парламенту и в большинстве случаев при нем и формируется;

3) президентская, где соответствующие нормы включены в раздел конституции о полномочиях президента. Кроме того, к данному типу относятся структуры, где президент или высший орган исполнительной власти принимают участие в их формировании;

4) судебная, при которой конституционное регулирование финансового органа строится на основе норм регулирования судебной ветви власти.

Чаще всего перечисленные модели встречаются в смешанном виде, включая элементы сразу двух или трех типов систем (таблица 3): в Германии, Люксембурге, США, Японии, Бразилии, Чили, Индии, Китае и ЮАР встречаются элементы специализированной, парламентской и президентской систем, во Франции – специализированной, президентской и судебной, в Австрии, Бельгии, Израиле и Исландии – парламентской и специализированной, в Республике Корея – парламентской и президентской систем. К парламентскому типу относятся финансовые системы Великобритании, Канады и Австралии. Только судебная система финансового контроля представлена в Греции, а президентский тип в чистом виде присутствует в Португалии.

В таблице 3 представлено распределение развитых и развивающихся стран мира и их высших органов государственного аудита по типам систем финансового контроля.

Таблица 3 – Типы систем финансового контроля в странах мира

Страна	Наименование ВОФК	Документ, закрепляющий статус ВОФК	Система финансового контроля			
			Специализированная	Парламентская	Президентская	Судебная
Развитые страны Европы и Ближнего Востока						
Австрия	Счетная палата ²⁷	Конституция	+	+		
Бельгия	Счетная палата	Конституция	+	+		
Великобритания	Национальное контрольно-ревизионное управление	Конституция		+		
Германия	Федеральная счетная палата	Конституция	+	+	+	
Греция	Счетная палата	Конституция				+
Израиль	Государственный контролер и омбудсмен	Закон «О государственном контролере»	+	+		
Исландия	Национальное контрольно-ревизионное управление	Закон «О Государственном аудиторе и аудите государственных счетов»	+	+		
Люксембург	Суд счетов	Закон «Об организации Суда счетов»	+	+	+	
Португалия	Счетная палата	Конституция			+	
Франция	Счетная палата	Закон «О Счетной палате»	+		+	+
Развитые страны Северной Америки						
Канада	Управление Генерального аудитора	Закон «О Генеральном аудиторе»		+		
США	Главное контрольно-финансовое управление	Закон «О бюджете и бухгалтерском учете»	+	+	+	
Развитые страны Австралии и Дальнего Востока						
Австралия	Национальное финансово-ревизионное управление	Закон «О генеральном аудиторе»		+		
Республика Корея	Управление по аудиту и инспекциям	Конституция		+	+	
Япония	Счетная палата	Закон «О Счетной палате Японии»	+	+	+	
Развивающиеся страны Латинской Америки						
Бразилия	Федеральный счетный суд	Конституция	+	+	+	

²⁷ Здесь и далее в качестве наименований высших органов финансового контроля используются общепринятые в российской практике названия, а не дословный их перевод

Страна	Наименование высшего органа финансового контролера	Документ, закрепляющий конституционный статус ВФК	Система финансового контроля			
Чили			+	+	+	
Развивающиеся страны Азии и Африки						
Индия	Контролер и генеральный аудитор	Конституция	+	+	+	

Продолжение таблицы 3

Китай	Национальное ревизионное управление	Конституция	+	+	+	
Южно-Африканская Республика	Генеральный аудитор	Конституция	+	+	+	

*в качестве наименований высших органов финансового контроля используются общепринятые в российской практике названия, а не дословный их перевод

Источник: Составлено авторами.

Как видно из таблицы, независимый статус органов финансового контроля закрепляется в основном конституционно, реже – в специальных законах, регулирующих только деятельность финансового органа или сферу государственного аудита, в отдельных случаях – в законах, регламентирующих сферу финансов (например, Закон США «О бюджете и бухгалтерском учете»). В Конституциях анализируемых стран чаще всего выделяется отдельные глава или раздел, в которых обозначены основные аспекты регулирования государственных финансов и организация сферы финансового контроля.

Так, Счетная палата Австрии является независимым от федерального правительства, правительств земель и муниципалитетов органом и подчиняется только положениям Конституции и специальных законов²⁸. В Конституции, в отдельной главе – «Контроль счетов и управление финансами» – сформулированы статус, организационная структура, задачи и функции Счетной палаты. В Федеральном законе №144 от 1948 г. «О Счетной палате Австрии»²⁹ определены полномочия высшего органа финансового контроля, статус Президента Счетной палаты, а также некоторые кадровые

²⁸ Конституция Австрии. – URL: https://www.constituteproject.org/constitution/Austria_2009.pdf (Дата обращения: 01.10.2019).

²⁹ Закон «О Счетной палате Австрии». – URL: <https://www.rechnungshof.gv.at/en/aca/legal-provisions/federal-act-on-the-austrian-court-of-audit.html> (Дата обращения: 01.10.2019).

вопросы. Законы «Об ограничении доходов»³⁰, «Об ограничении вознаграждения должностных лиц»³¹, «О политических партиях»³², «О персонале и управлении персоналом»³³ также являются основополагающими для Счетной палаты при непосредственной реализации ее функций и полномочий.

Счетная палата Королевства Бельгия является обеспечивающим органом Парламента. Ее статус закреплен в 180 статье Конституции Бельгии, включенной в отдельную главу, регулирующую сферу финансов³⁴. Палата осуществляет контроль за бюджетными и финансовыми операциями федерации, регионов и провинций, а также различных государственных учреждений, предприятий и организаций.

Организационная структура Палаты, ее компетенции и полномочия, а также вопросы кадрового менеджмента регулируется Законом «Об организации деятельности Счетной палаты Бельгии».

Независимый статус Национального контрольно-ревизионного управления Великобритании установлен в специальном законе от 2011 г. «О бюджетной ответственности и государственном аудите»³⁵. В Конституции Соединенного Королевства помимо закрепления независимого статуса высшего органа финансового контроля, определяются также вопросы назначения и пребывания на должности Контролера и Генерального аудитора, а также ряд его обязательств и полномочий³⁶.

30 Закон «Об ограничении доходов». – URL: <https://www.rechnungshof.gv.at/en/aca/legal-provisions/extract-from-the-incompatibility-act.html> (Дата обращения: 01.10.2019).

31 Закон «Об ограничении вознаграждения должностных лиц». – URL: <https://www.rechnungshof.gv.at/en/aca/legal-provisions/extract-from-limitation-of-earnings-act.html> (Дата обращения: 01.10.2019).

32 Закон «О политических партиях». – URL: <https://www.parlament.gv.at/ENGL/PERK/PK/PP/> (Дата обращения: 01.10.2019).

33 Закон «О персонале и управлении персоналом». – URL: <https://www.rechnungshof.gv.at/en/aca/legal-provisions/staffing-act-and-regulation.html> (Дата обращения: 01.10.2019).

34 Конституция Бельгии. – URL: https://www.constituteproject.org/constitution/Belgium_2012.pdf (Дата обращения: 01.10.2019).

35 Закон от 2011 г. «О бюджетной ответственности и государственном аудите». – URL: <https://obr.uk> (Дата обращения: 01.10.2019).

36 Конституция Соединенного Королевства. – URL: https://www.ippr.org/files/images/media/files/publication/2014/01/the-constitution-of-the-united-kingdom_1991-2014_1420.pdf (Дата обращения: 01.10.2019).

Статус, основные принципы формирования и организации высшего органа финансового контроля Германии регулируются Конституцией и лишь конкретизируются специальным законом «О Федеральной счетной палате», принятым 11 июля 1985 г. Постановка задач, предмет ревизий, критерии и методы контроля подробно определены в Положении о Федеральной Счетной Палате, Законе «О бюджетных принципах» и в некоторых специальных законах (например, в Законе «О стимулировании труда»)³⁷.

Счетная палата Греции наделена статусом суда высшей инстанции, который гарантируется Конституцией. Конституционные нормы, регламентирующие деятельность высшего органа финансового контроля, содержатся в отдельном разделе, посвященном функционированию судебной ветви власти.

Государственный контролер и омбудсмен Израиля действует на основании Основного закона «О Государственном контролере», где отражены его статус и основные аспекты функционирования: в частности, организационная структура, функции и полномочия. При выполнении своих функций Государственный контролер подотчетен только Парламенту (Кнессету) и независим от Правительства³⁸.

Национальное контрольно-ревизионное управление Исландии является обеспечивающей структурой Генерального аудитора, который подотчетен Парламенту в отношении аудита государственных финансов, однако не является его должностным лицом.

Статус Генерального аудитора Исландии, его полномочия, задачи и функции закреплены в специальном Законе «О Государственном аудиторе и аудите государственных счетов». В Конституции о Генеральном аудиторе и аудите в принципе не сообщается, однако она включает в себя норму (статья 43), согласно которой финансовая отчетность государства, государственных

37 Федеральная счетная палата Германии. Краткая справка. – URL: http://germanlaw24.com/12-buletten_doc_files-fl-814.pdf (Дата обращения: 01.10.2019).

38 Основной закон 1988 г. «О государственном контролере Израиля». – URL: <https://main.knesset.gov.il/EN/activity/Documents/BasicLawsPDF/BasicLawStateComptroller.pdf> (Дата обращения: 01.10.2019).

учреждений и органов государственной администрации подлежит аудиторской проверке, осуществляемой Альтингом (Парламентом) или под его контролем в соответствии с требованиями закона.

Суд счетов Великого Герцогства Люксембург является независимым высшим органом финансового контроля и функционирует в соответствии с Конституцией и положениями Закона от 8 июня 1999 г. «Об организации Суда счетов». Закон содержит положения о статусе Суда счетов и его членов, а также о его основных задачах, функциях и полномочиях³⁹. В 105 статье главы 8 «О Финансах» Конституции Люксембурга обозначена ответственность Суда, его организационная структура и порядок назначения его членов

Счетная палата Португалии обладает независимостью, которая гарантируется Конституцией. основополагающие нормы организации и функционирования высшего органа финансового контроля включены в раздел Конституции о полномочиях президента страны⁴⁰.

Счетная палата Французской Республики является коллегиальной структурой, независимой от Парламента и Правительства. Независимость палаты закрепляется специальным законом «О Счетной палате», который определяет ее как судебную инстанцию, осуществляющую контроль за правильностью публичных расчетов, и как административный орган, контролирующей деятельность государственных бухгалтеров и распорядителей кредитов⁴¹. В Конституции Французской Республики обозначено только, что Счетная палата является вспомогательным органом Парламента в осуществлении контроля над деятельностью Правительства.

Высшим органом финансового контроля Канады является Управление Генерального аудитора, которое выступает в качестве обеспечивающего органа Генерального аудитора Канады. Его независимость гарантируется специальным законом «О Генеральном аудиторе», принятым в 1990 г. В

39 Закон от 8 июня 1999 г. «Об организации Суда счетов». – URL: <http://legilux.public.lu/eli/etat/leg/loi/1999/06/08/n1/jo> (Дата обращения: 01.10.2019).

40 Пилипенко А. Н. Местное управление и самоуправление во Франции // Обзорная информация ВНИИСЗ. Вып. 220. М.: 1985. – С. 13-15.

41 Ведель Ж. Административное право Франции. – М., 1973. – 276 с.

законе закреплены статус и порядок формирования Генерального аудитора и Управления, а также их основные функции и полномочия.

Главное контрольно-финансовое управление США является подотчетным Конгрессу США органом в рамках реализации законодательных контрольных функций и финансового контроля. Управление не зависит от исполнительной ветви власти, его независимый статус гарантируется в отдельной главе закона США «О бюджете и бухгалтерском учете».

Национальное финансово-ревизионное управление Австралии является аппаратом Генерального аудитора в выполнении им мандата, установленного в законе №151 от 1997 г. «О Генеральном аудиторе». Помимо закона «О Генеральном аудиторе», закрепляющего статус, порядок назначения и функции Генерального аудитора и Управления, их деятельность регулируется также законом №123 от 2013 г. «О государственном управлении, эффективности и подотчетности»⁴².

Управление по аудиту и инспекциям Республики Корея создается при Президенте, но сохраняет за собой независимый статус в отношении своих полномочий. Принципы формирования и организации высшего органа финансового контроля закреплены в Конституции Республики Корея в отдельном разделе главы 4 «Исполнительная ветвь власти».

Счетная палата Японии является независимым от законодательной, исполнительной и судебной ветвей власти органом. Ее статус независимости закреплен в специальном законе №73 от 1947 г. «О Счетной палате Японии», где также сформулированы порядок формирования и организации работы высшего органа финансового контроля, его основные функции и полномочия. В Конституции Японии Счетной палате посвящена одна статья в отдельной главе «Финансы», где в том числе отмечается, что организация и компетенции Счетной палаты должны регулироваться законом⁴³.

42 Закон «О государственном управлении, эффективности и подотчетности». – URL: <https://www.legislation.gov.au/Details/C2017C00269> (Дата обращения: 01.10.2019).

43 Конституция Японии. – URL: https://www.constituteproject.org/constitution/Japan_1946.pdf (Дата обращения: 01.10.2019).

Федеральный счетный суд Бразилии выполняет функцию вспомогательного органа Парламента. Порядок формирования и организации деятельности высшего органа финансового контроля сформулирован в разделе Конституции, регулирующем деятельность контрольных органов и финансово-бюджетную систему.

Управление Генерального контролера Чили является высшим органом государственного аудита, независимый статус которого, принципы организации и функционирования, а также полномочия закреплены в Конституции Чили в отдельной главе. Порядок назначения Генерального контролера определен в разделе Конституции «О полномочиях Президента Республики». Кроме того, в главе, посвященной Национальному Конгрессу, среди особых полномочий Палаты депутатов Чили сформулированы также полномочия на вынесение обвинения Генеральному контролеру за отказ от исполнения обязанностей.

Независимый статус и правовая организация деятельности Контролера и генерального аудитора Индии закрепляется в Конституции, где ему посвящена отдельная глава. Кроме того, в данной главе определен порядок назначения и пребывания на должности Генерального аудитора.

Национальное ревизионное управление Китая обладает независимым статусом, который закреплен конституционно. В специальном законе «Об аудите в Китайской Народной Республике» сформулированы функции и полномочия высшего органа финансового контроля. В Конституции КНР закреплены также некоторые принципы финансового контроля.

Генеральный аудитор Южно-Африканской Республики обладает статусом независимого государственного института, поддерживающего конституционную демократию и подчиняющегося только Конституции и законам. В Конституции в отдельном разделе закреплен его независимый статус, а также функции и порядок формирования⁴⁴.

44 Конституция Южно-Африканской Республики. – URL: <https://www.gov.za/documents/constitution-republic-south-africa-1996> (Дата обращения: 01.10.2019).

Таким образом, законодательная база организации деятельности высших органов финансового контроля демонстрирует ряд общих признаков и открывает поле для дальнейшего исследования норм и принципов организации функционирования государственного аудита в странах мира.

Принципы организации функционирования высших органов государственного аудита базируются прежде всего на модели финансового контроля. Ориентируясь на сложившиеся особенности национальных систем права (форма правления, государственное устройство и т.п.), а также на правовой статус руководителей высших органов государственного аудита, исследователями выделяется два способа организации функционирования высшего органа финансового контроля:

1) **монократическая (единоличная) организационная структура** высшего органа финансового контроля, возглавляемая генеральным аудитором или президентом, которые избираются или назначаются путем согласования кандидатуры с законодательным органом. Такая форма преобладает в странах, чьи правовые системы входят в англосаксонскую и близкие к ней правовые семьи (например, в Исландии).

2) **независимые органы**, построенные по коллегиальному принципу и характеризующиеся децентрализацией в принятии решений. Данный тип преобладает в странах с романо-германской правовой системой (например, в Японии).

В мировой практике монократическая организационная структура встречается гораздо реже, чем коллегиальная, и среди анализируемых стран она выявляется в девяти из 20 государств: Великобритании, Израиле, Исландии, Канаде, США, Австралии, Чили, Индии, ЮАР (таблица 4).

Таблица 4 – Основные аспекты организации функционирования высших органов финансового контроля (ВОФК) стран мира

Страна	Организационная структура	Срок полномочий руководителя ВОФК (число лет)	Возможность повторного назначения руководителя ВОФК (+/-)
Развитые страны Европы и Ближнего Востока			

Австрия	Коллегиальная	12	-
Продолжение таблицы 4			
Бельгия	Коллегиальная	6	
Великобритания	Монократическая	не ограничен	-
Германия	Коллегиальная	12	-
Греция	Коллегиальная	4	-
Израиль	Монократическая	7	-
Исландия	Монократическая	6	+ (на один срок)
Люксембург	Коллегиальная	6	+
Португалия	Коллегиальная	4	+
Франция	Коллегиальная	Не ограничен	+
Развитые страны Северной Америки			
Канада	Монократическая	10	-
США	Монократическая	15	-
Развитые страны Австралии и Дальнего Востока			
Австралия	Монократическая	10	-
Республика Корея	Коллегиальная	4	-
Япония	Коллегиальная	7	+ (на один срок)
Развивающиеся страны Латинской Америки			
Бразилия	Коллегиальная	1	+ (на один срок)
Чили	Монократическая	8	-
Развивающиеся страны Азии и Африки			
Индия	Монократическая	не ограничен	-
Китай	Коллегиальная	6	+
Южно-Африканская Республика	Монократическая	5-10	-

Источник: Составлено авторами.

Анализ устройства зарубежных органов финансового контроля позволяет выявить достаточно разнообразные подходы к их формированию и функционированию (таблица 4).

Так, срок полномочий руководителя высшего органа финансового контроля, которым может быть Председатель, Президент или Генеральный аудитор, варьируется в рамках анализируемой выборки от одного года (Федеральный счетный суд Бразилии) до 15 лет (Главное контрольно-финансовое управление США). В некоторых странах срок полномочий руководителя высшего органа финансового контроля не ограничен (например, такая ситуация сложилась в Великобритании и Индии). При этом повторное назначение руководителя возможно в семи странах (в Исландии, Японии и Бразилии – только на второй срок).

Таким образом, обобщенный анализ устройства зарубежных органов финансового контроля позволяет выявить достаточно разнообразные подходы к их формированию и правовому регулированию деятельности. Вместе с тем можно заметить возрастающие общемировые тенденции к расширению деятельности высшего органа финансового контроля и поддержанию его независимости и беспристрастности за счет предоставления конституционного статуса.

Деятельность высших органов государственного аудита в зарубежных странах

Базой для анализа зарубежного опыта функционирования высших органов финансового контроля послужили нормативные правовые акты анализируемых иностранных государств, а также официальные сайты организаций системы государственного аудита. Ниже приведен более детальный анализ функций и задач органов государственного аудита.

Лидером по разнообразию задач и функций являются Управление по аудиту и инспекциям **Республики Корея**. Среди функций, связанных с бюджетными вопросами, встречаются ревизия счетов центральных правительственных учреждений, правительств провинций, местных автономных органов и организаций, финансируемых государством, а также проверка итоговых отчетов о доходах и расходах государства и дальнейшее сообщение о результатах Президенту и Национальному собранию.

В рамках аудита эффективности Управление осуществляет проверку деятельности государственных органов и должного исполнения обязанностей их сотрудников с целью улучшения работы и качества государственных услуг. Экспертиза нормативно-правовых актов осуществляется в основном посредством оказания консультационной поддержки правительственным учреждениям при принятии, пересмотре или отмене законов, касающихся бухгалтерского учета, полномочий Совета или внутреннего аудита. Кроме того, Управление по аудиту располагает судебными полномочиями на

вынесение решений о закрытии счетов государства или наложение на проверяемые учреждения санкций в форме дисциплинарного взыскания или выговора. При выявлении серьезных нарушений или незаконных действий Управление может направить запрос в Прокуратуру на предъявление обвинения или проведение расследования.

В рамках кадрового аудита Управление проводит аттестацию и переаттестацию государственных гражданских служащих. Контроль над деятельностью организаций внутреннего аудита осуществляется в рамках проверки гражданских дел. Касательно процедуры проведения проверок, Управление может самостоятельно определять внутреннюю политику и план по аудиту и инспекции, инициировать процесс повторной экспертизы по запросу проверяемых органов или от своего имени, давать рекомендации по результатам проверки.

Кроме того, Управление по аудиту и инспекциям Республики Корея располагает судебными полномочиями на вынесение решений о закрытии счетов государства или наложение на проверяемые учреждения санкций в форме дисциплинарного взыскания или выговора. При выявлении серьезных нарушений или незаконных действий Управление может направить запрос в Прокуратуру на предъявление обвинения или проведение расследования. В случае обнаружения факта ненадлежащего или незаконного ведения деятельности Управление обладает также полномочиями обращаться к ответственному министру, руководителю надзорного органа или агентства с просьбой об исправлении или уделении более пристального внимания тому или иному аспекту деятельности⁴⁵.

Следующим органом финансового контроля, обладающим одним из самых широких функционалов, является Национальное ревизионное управление **Китая**. Его деятельность также осуществляется в рамках семи направлений (кроме внешнего контроля за деятельностью политических

45 Официальный сайт Управления по аудиту и инспекциям Республики Корея. – URL: http://english.bai.go.kr/bai_eng/index.do (Дата обращения: 01.10.2019).

партий и избирательным процессом и судебных функций), однако функции кадрового аудита и аудита в сфере закупок реализуются частично.

Основными задачами финансовой структуры в настоящее время являются следующие:

- надзор за финансовой деятельностью всех департаментов Государственного Совета и местных органов власти, а также финансовых организаций и государственных учреждений;
- проверка исполнения бюджета центральным правительством, а также других правительственных доходов и расходов;
- аудит реализации мер государственной политики, направленных на обеспечение устойчивого роста, содействие реформе и реструктуризации экономики, обеспечение роста благосостояния граждан;
- профессиональное руководство и надзор за внутренним аудитом, в том числе проверка отчетов государственных аудиторских фирм⁴⁹.

В рамках указанных задач Национальное ревизионное управление осуществляет аудит бюджетных и внебюджетных фондов, а именно:

- аудит исполнения бюджета и других государственных доходов и расходов органов власти и их департаментов на соответствующих уровнях, государственных учреждений;
- проверку финансовых активов и пассивов центрального банка и финансовых организаций, которые частично или полностью финансируются за счет государственных средств;
- аудит финансовых доходов и расходов, связанных с фондами социального обеспечения, государственными пожертвованиями и другими связанными фондами, которые управляются правительственными ведомствами;

- проверку финансовых доходов и расходов по проектам, для реализации которых финансирование осуществляется международными организациями или правительствами других стран.

В рамках аудита в сфере государственных закупок Управление производит проверку итоговой отчетности по крупным проектам строительства, финансируемым за счет государственных инвестиций.

Реализуя задачи кадрового аудита, Национальное ревизионное управление Китая осуществляет надзор за выполнением обязанностей основных руководящих должностей центральных и местных органов исполнительной власти, государственных учреждений и предприятий, судебных органов, органов прокуратуры и общественных организаций.

Под руководством премьер-министра Государственного совета контрольно-ревизионный орган самостоятельно осуществляет свои полномочия по надзору посредством ревизии в соответствии с законом, без вмешательства со стороны какого-либо другого административного органа или какой-либо общественной организации либо лица.

Кроме того, ревизионное управление обладает полномочиями запрашивать у проверяемых лиц информацию о доходах и расходах, отчеты об исполнении бюджета, электронные данные и др.; определять порядок проведения аудиторских проверок; проводить расследования и осуществлять сбор доказательств; запрашивать о содействии у департаментов, отвечающих за общественную безопасность, контрольно-надзорную деятельность, финансы, налогообложение, таможенную политику, ценообразование, промышленно-торговую сферу; накладывать санкции на проверяемые организации и учреждения (прекращение финансирования деятельности, опечатывание документации и т.п.), а также обращаться в соответствующие органы для применения мер дисциплинарной, административной или

уголовной ответственности и наложения санкций (в рамках осуществления судебных функций)⁴⁶.

По пять из девяти выявленных групп функций среди выделяемых направлений встречается в компетенции высших органов финансового контроля Австрии, Греции, Израиля, Исландии, Франции, Бразилии и Чили.

Так, в перечень задач Счетной палаты **Австрии** включаются:

- аудит эффективности деятельности федерального правительства, правительств земель и муниципалитетов;
- проверка эффективности финансовой деятельности всех фондов и учреждений, находящихся в ведении публично-правовых образований или назначаемых ими лиц, иных юридических лиц, использующих средства государственного бюджета, агентств социального страхования, объединений работодателей и работников;
- аудит финансового менеджмента компаний с долевым участием государства.

Финансовый аудит бюджетов и внебюджетных фондов осуществляется в том числе посредством мониторинга и представления текущей информации об исполнении бюджета и превышении бюджетных ассигнований, а также путем раскрытия необычайного увеличения благосостояния членов федерального и провинциальных правительств и государственных секретарей и участия в формировании отчетности о финансовой задолженности.

В рамках экспертизы нормативно-правовых актов Счетная палата принимает участие в разработке проекта федерального бюджета.

С целью содействия надлежащему кадровому менеджменту в государственном секторе Счетная палата Австрии определяет поправочный коэффициент для вознаграждения государственных служащих, а также формирует отчет о средних доходах и пенсионных льготах сотрудников государственных предприятий и учреждений.

46 Официальный сайт Национального ревизионного управления Китая. – URL: <http://www.audit.gov.cn/en/index.html> (Дата обращения: 01.10.2019).

Кроме того, Счетная палата выполняет задачи, связанные с внешним аудитом деятельности политических партий и избирательных кампаний в соответствии с Законом о политических партиях.

Как подотчетный Парламенту орган Счетная палата Австрии наделена достаточно стандартными для высшего органа финансового контроля такого статуса полномочиями, в частности:

- запрашивать у объектов аудита любую информацию, которую сочтет необходимой, напрямую или в письменной форме, в том числе бухгалтерскую отчетность, уставные документы, контракты и корреспонденцию;
- осуществлять выездные аудиторские проверки и издавать распоряжения о проведении расследований⁴⁷.

Основными задачами функционирования Счетной палаты **Греции**, помимо финансового аудита бюджета и аудита эффективности деятельности органов власти и организаций государственного сектора, являются также задачи, связанные с экспертизой нормативно-правовых актов и аудитом в сфере государственных закупок.

В сфере государственных закупок, в частности, одно из приоритетных направлений – аудит контрактов с высокой финансовой стоимостью.

В законодательных актах Греции, связанных с государственным финансовым аудитом, закреплены полномочия по экспертизе нормативных правовых актов только касательно вынесения консультативных заключений по законопроектам о пенсиях, в том числе о предоставлении права на пенсию, рассмотрении споров о назначении пенсий и т.п.⁴⁸

Основной функционал, связанный с финансовым аудитом и аудитом эффективности, включает:

47 Официальный сайт Счетной палаты Австрии. – URL: <https://www.rechnungshof.gv.at/en/aca/legal-provisions/federal-act-on-the-austrian-court-of-audit.html> (Дата обращения: 01.10.2019).

48 Конституция Греции. URL: <https://www.hellenicparliament.gr/UserFiles/f3c70a23-7696-49db-9148-f24dce6a27c8/001-156%20aggliko.pdf> (Дата обращения: 01.10.2019).

- аудит счетов ответственных должностных лиц, а также органов местного самоуправления или других юридических лиц, подлежащих проверке в соответствии с законодательством;
- проверка финансовой отчетности и общего баланса государства, составление и предоставление отчета о проверке в Парламент;
- контроль за соответствием ведения хозяйственной и финансовой деятельности государственных учреждений и предприятий правовым нормам, эффективности и результативности использования ими получаемых бюджетных средств;
- контроль за правонарушениями, совершаемыми при использовании государственных средств их распорядителями, и обеспечение возмещения нанесенного государству ущерба.

В рамках своих полномочий Счетная палата занимается рассмотрением дел, связанных с ответственностью государственных гражданских и военных служащих, а также гражданских служащих органов местного самоуправления за любые убытки, понесенные в результате умышленного или небрежного отношения к исполнению своих полномочий.

Полномочия по проведению выездных аудиторских проверок распространяются на все без исключения институты публичной власти и государственные учреждения, в том числе на получателей средств в виде субсидий, кредитов, государственных гарантий или любого другого вида государственной поддержки.

Палата не обладает полномочиями самостоятельно накладывать санкции на нарушителей, но на основании выявленных им нарушений компетентные правоохранительные органы могут возбудить уголовное преследование⁴⁹.

В перечень задач и функций независимого от Кабинета Министров Государственного контроллера и омбудсмана **Израиля** входит контроль за деятельностью исполнительной власти, государственных предприятий и

49 Официальный сайт Счетной палаты Греции. – URL: <https://www.elsyn.gr/en> (Дата обращения: 01.10.2019).

учреждений, политических партий и ряда негосударственных организаций, законодательный аудит и аудит эффективности.

Так, основными направлениями деятельности высшего органа финансового контроля Израиля являются:

- проверка эффективности и корректности распределения и использования финансов, эффективности финансового менеджмента государства и министерств, в том числе соблюдения административно-управленческих норм;
- осуществление общественного контроля путем независимой оценки действий, предпринимаемых государством, его институтами и корпорациями;
- аудит деятельности всех предприятий, государственных учреждений и корпораций, местных властей и других государственных органов.

Проводя внешний контроль деятельности политических партий и избирательных кампаний, Генеральный контроллер ориентируется в первую очередь на обеспечение равных возможностей для всех кандидатов, участвующих в выборах. Кроме того, производится государственный аудит финансового менеджмента фракций и партий Парламента и списков кандидатов, участвующих в выборах в местные органы власти; аудит использования государственных средств, выделенных политическим партиям на избирательную кампанию.

Кадровый аудит в государственном секторе осуществляется посредством проверки степени соблюдения государственными служащими установленных норм и правил поведения, а также факта выполнения министрами и их заместителями правил по предоставлению деклараций с указанием своих доходов и активов. В том числе производится аудит подразделений оборонного ведомства.

В рамках законодательного аудита осуществляется оценка степени соответствия проверяемых органов обязательным конституционным и правовым нормам, касающимся защиты и реализации прав личности.

Экспертиза нормативных правовых актов включает полномочия устанавливать нормы для органов власти и должностных лиц в сферах, связанных с государственными финансами, а также полномочия давать рекомендации, связанные с изменениями в законодательстве. Нередко эти нормы и рекомендации впоследствии включаются в законодательные акты или, как минимум, учитываются при их принятии.

Государственный контролер и омбудсмен Израиля обладает полномочиями на получение любой информации, документации и разъяснений от проверяемых органов, которую сочтет необходимой⁵⁰.

В перечень полномочий Национального контрольно-ревизионного управления **Исландии** включены как функции финансового аудита и аудита эффективности, так и функции по экспертизе нормативно-правовых актов, контролю над деятельностью политических партий и избирательных кампаний и аудиту в сфере государственной контрактной системы.

В рамках финансового аудита Управлением производится ревизия счетов центрального правительства, государственных органов и предприятий, в которых государству принадлежит мажоритарная доля, проверка счетов юридических лиц, которые работают под эгидой государства, а также мониторинг финансов частных организаций (фондов).

Функции законодательного аудита и аудита эффективности деятельности различных институтов государственного сектора реализуются за счет:

- проверки государственных счетов и годовых отчетов государственных предприятий и фондов, а также компаний, где государству принадлежит 50% или более акций;

50 Официальный сайт Государственного контролера и омбудсмена Израиля. – URL: <http://www.mevaker.gov.il/en/Pages/default.aspx> (Дата обращения: 01.10.2019).

- мониторинга исполнения государственного бюджета и контроля за выполнением договоров, заключенных государством с частными лицами;
- аудита годовых отчетов международных организаций, членом которых является Исландия;
- проверки счетов муниципалитетов в той степени, в которой они касаются совместной деятельности государства и муниципалитетов;
- аудит работы государственных органов, государственных предприятий и сторон, которые получают финансирование от государства, оценка экономичности, эффективности и результативности их деятельности и выработка соответствующих рекомендаций.

Касаемо осуществления экспертизы нормативных правовых актов, законодательная база Исландии в сфере государственного аудита не располагает конкретным перечнем соответствующих функций, однако в эту категорию можно отнести формирование и предоставление в Парламент отчетности о деятельности высшего органа финансового контроля, об аудиторских проверках, вынесение на повестку дня вопросов, касающихся аудита, и внесение соответствующих предложений в законодательный орган.

Компетенция по аудиту деятельности политических партий и политических кандидатов связана прежде всего с мониторингом их финансов, доходов и расходов в рамках предвыборных компаний, а также содействием в работе парламентских комитетов, связанных с государственными финансами, включая контроль за исполнением Закона о бюджете.

Выполняя функцию аудита в сфере контрактной системы, контрольно-ревизионное управление непосредственно контролирует надлежащее выполнение государственных контрактов с муниципалитетами и отдельными юридическими лицами, поскольку обладает доступом, собственно, к контрактам, исходным материалам и отчетам, которые вводятся одновременно со счетами, выставленными государству за работу или услуги.

В рамках информационно-аналитической деятельности в Управлении осуществляется работа по совершенствованию систем бухгалтерского учета, финансовой отчетности, внутреннего контроля, безопасности ИТ-систем и финансового менеджмента в целом⁵¹.

В перечне задач Счетной палаты **Французской Республики** полностью раскрыты функции финансового аудита, аудита эффективности, а также судебные функции. Частично раскрыты функции по экспертизе нормативно-правовых актов и функции стратегического аудита.

Обеспечивая финансовый аудит бюджета и внебюджетных фондов, Счетная палата осуществляет проверку счетов органов исполнительной власти, государственных учреждений и предприятий, а также организаций, получающих финансовую помощь от государства. Палата производит сертификацию государственных счетов и счетов системы социального обеспечения.

В рамках аудита эффективности обеспечивается корректное, рациональное и результативное использование государственных средств, осуществляется законодательный мониторинг исполнительной власти.

Кроме того, Счетная палата Франции производит оценку мер государственной политики, осуществляя контроль либо по всем направлениям государственной политики, либо для конкретных органов (в рамках стратегического аудита).

Судебные полномочия высшего органа финансового контроля Франции состоят в привлечении или освобождении от ответственности государственных бухгалтеров по результатам проверки государственных счетов, а также вынесении на судебное заседание отчетов о проводимых расследованиях. Юридический вес имеют также выданные судом предписания государственным бухгалтерам на обоснование невзысканных поступлений или неправильно выполненных платежей.

⁵¹ Официальный сайт Национального контрольно-ревизионного управления Исландии. – URL: <https://rikisendurskodun.is/en/> (Дата обращения: 01.10.2019).

При непосредственно осуществлении проверок и расследований счетов государства, государственных предприятий и учреждений Счетная палата Французской Республики располагает полномочиями на получение необходимой финансовой документации, а также на вынесение руководителям объектов аудита основных замечаний и рекомендаций⁵².

В функционале деятельности Федерального Счетного суда **Бразилии** весьма детально раскрыты направления, связанные с финансовым аудитом и аудитом эффективности, законодательной экспертизой, кадровым аудитом, а также судебными функциями.

Так, в рамках бюджетного аудита производится проверка и оценка счетов лиц, отвечающих за государственные средства, активы и ценности, включая фонды и учреждения, созданные и поддерживаемые федеральными органами власти, а также наднациональные корпорации. Суд также уполномочен устанавливать коэффициенты участия штатов, федерального округа и муниципалитетов в федеральных ресурсах и осуществлять контроль за использованием федеральных средств, переданных бюджетами нижестоящих уровней.

Аудит эффективности включает оценку достижения целей, установленных в многолетнем плане реализации государственных программ и бюджетов республики, проверку законности и оценку результатов в отношении эффективности и результативности бюджетного, финансового и имущественного управления в государственных учреждениях и организациях, а также использования государственных средств частными юридическими лицами. Кроме того, осуществляется контроль над кредитными операциями, залоговыми подписями и гарантиями, а также над правами и активами Федерации.

Кадровый аудит в государственном секторе осуществляется посредством проведения обследований, ревизий и мониторинга законности

⁵² Официальный сайт Счетной палаты Франции. – URL: <https://www.ccomptes.fr/en> (Дата обращения: 01.10.2019).

процедур подбора персонала для государственной службы и выхода на пенсию, а также проверки административных актов и контрактов.

Счетный суд Бразилии наделяется полномочиями на применение санкций к лицам, ответственным за незаконное расходование средств или нарушения в счетах. Обнаружив незаконность или нарушение в административной деятельности какой-либо организации, Суд устанавливает крайний срок для исправления нарушений в соответствии с законодательством Бразилии. Судебные полномочия раскрываются также в вопросах, связанных с рассмотрением заявлений и ходатайств о нарушениях и незаконных действиях со стороны организаций, ответственных за внутренний финансовый контроль, органов власти, простых граждан, политических партий, ассоциаций или профсоюзов.

В рамках законодательной экспертизы Судом осуществляется рассмотрение запросов органов власти о находящихся в его ведении нормативных правовых аспектах, по результатам которого Суд может издавать инструкции и различные методические рекомендации по управлению государственными счетами.

Кроме того, Федеральный Счетный суд Бразилии осуществляет информационно-образовательную деятельность, включающую:

- подготовку индивидуальных мнений в отношении представления отчетов, ежегодно выполняемых главами исполнительной, законодательной и судебной системы, в целях обеспечения Конгресса основаниями на вынесение судебных решений по таким отчетам;
- предоставление необходимой информации по запросу Конгресса, одной из его палат или их комитетов об аудиторской деятельности Суда, представление соответствующему Департаменту заключений о выявляемых нарушениях;

- публикацию рабочих материалов и учебных пособий, обучение лучшим практикам в области управления, организация семинаров, конференций и т.д.⁵³

Высший орган финансового контроля **Чили** представлен Управлением генерального аудитора, который обладает статусом, наделяющим его достаточно широким перечнем полномочий, также реализуемых в рамках пяти из выделенных направлений:

- 1) контроль за экономностью, эффективностью и результативностью использования государственных ресурсов казначейством, муниципалитетами и другими государственными институтами, обеспечение прозрачности, подотчетности и неподкупности в государственном секторе, борьба с коррупцией, а также содействие развитию институциональных возможностей в государственном секторе;
- 2) надзор за законностью деятельности правительства посредством издания обязательных юридических предписаний, а также посредством аудита официальных распоряжений действующего Правительства;
- 3) предварительная законодательная экспертиза всех проектов декретов исполнительной власти до их официального опубликования;
- 4) профессиональная подготовка государственных и муниципальных служащих, предоставление учебных программ для должностных лиц;
- 5) издание обязательных юридических заключений по законопроектам и законам, регулирующим административные органы и процедуры. Как государственные субъекты, так и частные лица могут запросить у ведомства разъяснение любого юридического аспекта, связанного с функционированием государственных служб. Кроме того, Генеральный контролер направляет справочную информацию в Палату

⁵³ Официальный сайт Счетного суда Бразилии. – URL: <https://portal.tcu.gov.br/home> (Дата обращения: 01.10.2019).

депутатов о факте превышения государственных расходов указанного предела и осуществляет надзор за исполнением соответствующих предписаний⁵⁴.

Высшие органы финансового контроля Бельгии и Португалии осуществляют свою деятельность в пределах четырех из девяти выявленных функциональных групп.

Счетная палата Королевства **Бельгия**, проводя финансовый аудит, осуществляет аудит доходов и расходов бюджетов федерации, регионов и провинций, различных государственных учреждений, предприятий и организаций; проводит консультирование Палаты представителей по бюджетным и бухгалтерским вопросам⁵⁵.

В рамках аудита эффективности в компетенцию Палаты включены законодательный и финансовый аудит эффективности использования государственных средств, в том числе распределения ресурсов между федерацией, регионами и муниципалитетами. К данной функциональной группе относится также контроль за операциями, связанными с установлением и сбором государственных доходов, включая налоговые сборы.

Судебные функции финансового органа реализуются через мандат на применение санкций к государственным бухгалтерам и иным лицам, несоблюдающим установленные законы и предписания, а также на закрытие счетов государственных учреждений. Счетная палата Бельгии самостоятельно определяет направления аудита и все вопросы, касающиеся проведения аудиторских проверок. В ежегодную программу аудита могут включаться также организации, предложенные Национальной ассамблеей или Советом министров.

54 Официальный сайт Управления Генерального аудитора Чили. – URL: <https://www.contraloria.cl/en/web/cgr> (Дата обращения: 01.10.2019).

55 Васильева М.В. Мировой опыт организации государственного и муниципального финансового контроля и возможность его применения в России // Угрозы и безопасность. – 2011. – № 25(118). – С. 46-56.

Кроме того, Счетная палата несет ответственность за эффективное управление списками мандатов и декларациями активов, представленными политическими представителями и высокопоставленными должностными лицами, консультации по финансовой отчетности политических партий и расходам на кампанию⁵⁶.

Счетная палата **Португалии** выполняет следующие функции:

- осуществляет финансовый контроль за деятельностью Республики, автономных районов, местных властей, государственных учреждений и служб, а также столичных районов, общественных институтов, учреждений социального обеспечения, проверяет законность и эффективность государственных доходов и расходов, производит оценку финансового менеджмента и обеспечивает соблюдение ответственности за финансовые преступления;
- реализует финансовый аудит деятельности общественных объединений и ассоциаций, государственно-частных организаций, в основном финансируемых государством или находящихся под его административным контролем; публичных компаний, в том числе государственных; региональных, межмуниципальных и местных компаний; концессионных компаний; частных фондов, регулярно получающих средства из государственного бюджета или от местных органов власти;
- разрабатывает или утверждает разработанные по просьбе Парламента или Правительства заключения по законопроектам в сфере финансов, а также внедряет законодательные и административные нормы, издает инструкции, необходимые для осуществления своих полномочий;
- в рамках судебных полномочий принимает решения по вопросам предварительного одобрения, применения финансовой ответственности

⁵⁶ Официальный сайт Счетной палаты Бельгии. – URL: <https://www.ccrek.be/EN> (Дата обращения: 01.10.2019).

или наложения штрафов за ненадлежащее управление государственными средствами, а также выносит заключения по общему государственному счету, в том числе по социальному обеспечению, счету Парламента и счетам автономных регионов и соответствующих законодательных собраний.

Счетная палата Португалии уполномочена проводить проверки указанных объектов аудита по собственной инициативе и по требованию Парламента или Правительства и запрашивать в любое время от проверяемых органов и организаций отчетность, документацию и любую необходимую информацию⁵⁷.

Достаточно узкий перечень задач является основой для функционирования Федеральной счетной палаты Республики Германия, Национального контрольно-ревизионного управления Великобритании, Суда счетов Великого Герцогства Люксембург, Главного контрольно-финансового управления США, Управления генерального аудитора Канады, Счетной палаты Японии и Контролера и генерального аудитора Индии.

Так, одной из первостепенных задач Федеральной счетной палаты **Республики Германия** является проведение законодательного аудита и осуществление контроля за соблюдением правил и принципов эффективного финансового менеджмента в государственном секторе, в частности:

- соблюдением бюджетного законодательства;
- обоснованием и подтверждением ваучерами доходов и расходов федерального бюджета, а также отражением всех финансовых операций;
- соблюдением принципов эффективного и экономного управления средствами.

Кроме того, Счетная палата проводит финансовый аудит учреждений социального обеспечения и частных предприятий, где акционером выступает

⁵⁷ Официальный сайт Счетной палаты Португалии. – URL: <https://www.tcontas.pt/index.shtm> (Дата обращения: 01.10.2019).

Федерация. Аудиторская деятельность органа финансового контроля осуществляется в широком спектре областей, в том числе таких, как оборона, транспортная инфраструктура и проч.

По результатам аудиторских инспекций Счетная палата дает рекомендации проверяемым органам, Парламенту и федеральному Правительству по улучшению качества финансового менеджмента, экономии средств или увеличению доходов. Может также в любое время представлять специальные доклады по актуальным вопросам в сфере финансов как в Парламент, так и в Правительство.

В рамках аудита в сфере закупок товаров, работ и услуг Палата дает комментарии и рекомендации по правительственным счетам и крупным проектам закупок⁵⁸.

Национальное контрольно-ревизионное управление **Великобритании** выполняет функции по:

- обеспечению надзора и консультационной поддержки, способствующих эффективному использованию государственных средств и предоставлению государственных услуг в условиях финансовых ограничений, а также повышению эффективности реализации крупных государственных программ и проектов;
- проведению аудита финансовой отчетности всех центральных правительственных ведомств и агентств, государственных учреждений и предприятий;

Контролер и Генеральный аудитор несет ответственность за подготовку и публикацию Кодекса практики аудита, который устанавливает, что должны делать местные аудиторы для выполнения своих уставных обязанностей в соответствии с Законом «О бюджетной ответственности и государственном аудите».

⁵⁸ Официальный сайт Счетной палаты Германии. – URL: <https://www.ccomptes.fr/en> (Дата обращения: 01.10.2019).

Контролер и Генеральный аудитор Великобритании располагает полномочиями для независимых решений о проведении аудиторских проверок, о форме и порядке информирования Парламента о результатах деятельности, об использовании права доступа к документам и опроса персонала для получения информации и разъяснений⁵⁹.

Обладая статусом судебной коллегии, Суд счетов Великого Герцогства Люксембург осуществляет свою деятельность в рамках следующих направлений:

- проверка в рамках финансово-бюджетного аудита законности и регулярности совершения государством доходов и расходов, надлежащего финансового управления государственными средствами;
- контроль за экономией, эффективностью и результативностью управления государственными финансами;
- экспертиза и вынесение заключений по проекту бюджета и по законопроектам, касающимся государственного финансового учета и юридических лиц, регулируемых публичным правом;
- вынесение по результатам проверок рекомендаций ответственным министрам и руководителям по устранению ошибок или улучшению тех или иных аспектов деятельности. В случае, если после предоставления рекомендаций проверяемые органы не выполняют предписания и такие действия могут привести к уголовному преследованию или дисциплинарному взысканию, Суд счетов направляет соответствующих запрос в Палату депутатов и другие ответственные органы.

Кроме того, Суд счетов Люксембурга регулярно проводит заседания, на которых заслушивает государственных должностных лиц, представителей и руководителей различных государственных структур, являющихся распорядителями государственных средств или членов инспекционных служб

⁵⁹ Официальный сайт Национального контрольно-ревизионного управления Великобритании. – URL: <https://www.nao.org.uk> (Дата обращения: 01.10.2019).

и контрольных органов. Их слушание считается необходимым, и все должностные лица обязаны отреагировать на созыв.

Осуществляя аудиторские проверки, Суд обладает полномочиями запрашивать у проверяемых лиц любые документы и материалы⁶⁰.

В основные задачи Главного контрольно-финансового управления **США** входит:

- надзор над деятельностью государственных органов исполнительной власти с целью обеспечения эффективного и целевого использования государственных средств, а также законодательный аудит и аудит эффективности правительственных программ и политики;
- разработка стандартов для внутреннего и внешнего финансового контроля, а также выдача правительственным учреждениям рекомендаций и юридических предписаний, связанных с правительственными расходами.

Выступая, в том числе в роле информационно-аналитического органа, Управление предоставляет Конгрессу, руководителям исполнительных органов и общественности актуальную и достоверную информацию, которая в дальнейшем может быть использована для улучшения работы правительства и экономии средств налогоплательщиков.

Управление не уполномочено рассматривать отдельные решения денежно-кредитной политики, принимаемые Федеральной резервной системой, однако оно обладает полномочиями для аудита операций Федерального резерва⁶¹.

Управление генерального аудитора **Канады** осуществляет аудит широкого спектра мероприятий, проводимых канадским федеральным правительством и тремя территориями в области здравоохранения, культуры,

60 Официальный сайт Суда счетов Люксембурга. – URL: <https://cour-des-comptes.public.lu/fr.html> (Дата обращения: 01.10.2019).

61 Официальный сайт Главного контрольно-финансового управления США. – URL: <https://www.gao.gov> (Дата обращения: 01.10.2019).

окружающей среды, финансов, сельского хозяйства, транспорта и научных исследований.

Управление генерального аудитора проводит три основных вида законодательных проверок:

- 1) финансовый аудит: производится оценка соответствия проводимых финансовых операций законам, нормативным актам и уставам организаций. Управление предоставляет парламентариям беспристрастную информацию о том, в какой степени проверяемые им организации выполняют свои обязательства. Аудиторские проверки направлены прежде всего на выявление того, как финансовые аспекты политических решений отражаются в финансовой отчетности Правительства и отдельных организаций.
- 2) аудит эффективности: определяет факт того, отвечают ли государственные программы необходимому уровню экономической эффективности.
- 3) специальные проверки: представляют собой аудит эффективности, в ходе которого выявляется, обеспечивают ли применяемые в государственных корпорациях методы управления необходимую безопасность активов, экономное и эффективное управление ресурсами и процессами.

Объем и характер полномочий, осуществляемых Генеральным аудитором, во многом предопределен концепцией «законодательного аудита», в результате которого депутаты парламента получают объективную информацию и рекомендации, необходимые для осуществления контроля над финансовой и иной деятельностью исполнительной власти⁶².

Компетенции Счетной палаты Японии реализуются за счет контроля за рациональным управлением административными и финансовыми операциями государства и эффективным использованием государственных

62 Официальный сайт Генерального аудитора Канады. – URL: <http://www.auditor.on.ca/index.html> (Дата обращения: 01.10.2019).

средств, а также проверки и содействия обеспечению точности, экономичности, эффективности и результативности использования государственных средств частными фирмами и работы предприятий государственного сектора⁶³.

Финансовый аудит осуществляется посредством проверки бюджета и итоговой отчетности о расходах и доходах государства; счетов национального имущества и обязательств государства; счетов государственных организаций и предприятий, получающих финансовую помощь от государства, банков, имеющих государственные акции, а также государственных предприятий, реализующих средства государственного бюджета за рубежом.

Счетная палата **Японии** также проводит выездные проверки частных предприятий. Она уполномочена запрашивать у проверяемых организаций официальные финансовые отчеты вместе с платежными поручениями, а также может вызвать на беседу в управление их ответственных сотрудников.

По результатам проверок, в случае выявления каких-либо нарушений, Палата принимает к нарушителям административные меры вплоть до закрытия счетов и передачи материалов ревизии прокурору. Может потребовать от руководства соответствующего департамента принятия в отношении виновного сотрудника учетных финансовых органов дисциплинарных мер наказания и решения о возмещении им нанесенного ущерба⁶⁴.

Контролер и генеральный аудитор Индии осуществляет свою деятельность в рамках функций по финансовому аудиту, аудиту эффективности деятельности органов власти и организаций государственного сектора, а также экспертизы проектов нормативных правовых актов в сфере финансов.

63 Конституция Японии. – URL: https://www.constituteproject.org/constitution/Japan_1946.pdf (Дата обращения: 01.10.2019).

64 Официальный сайт Счетной палаты Японии. – URL: <http://www.jbaudit.go.jp> (Дата обращения: 01.10.2019).

Так, в рамках первого направления производится аудит счетов и финансового менеджмента на всех уровнях государственного управления; аудит государственных предприятий и компаний с государственным участием и самоуправляемых организаций, финансируемых федеральным правительством и правительствами штатов. Кроме того, данное направление включает проведение аудита расходов из Консолидированного фонда и резервных фондов Индии, штатов и территорий и выявление факта того, были ли средства на счетах расходованы законно и релевантно целям расходования и распорядителям средств.

Законодательная экспертиза включает составление основного и вспомогательного счетов республики и каждого штата, предоставленных для аудита, и счетов подконтрольных ему управлений, казначейств и департаментов, а также оказание консультационной поддержки.

Контролер и генеральный аудитор **Индии** обладает мандатом принимать нормативные правовые акты в сфере аудита, включая установление для исполнительных органов власти общих принципов государственного бухгалтерского учета и аудита доходов и расходов⁶⁵.

Функции, связанные только с финансовым аудитом и аудитом эффективности, представлены в компетенции высших органов финансового контроля Австралии и Южно-Африканской Республики.

Главная цель деятельности Национального ревизионного управления **Австралии** – поддержание прозрачности деятельности правительства посредством независимого аудита и отчетности перед парламентом и тем самым содействие повышению эффективности государственного сектора. Управление реализует полный спектр финансовых проверок и сопутствующих услуг, которые включают:

65 Официальный сайт Контролера и генерального аудитора Индии. – URL: <https://www.saiindia.gov.in> (Дата обращения: 01.10.2019).

- обеспечение прозрачности финансовой отчетности правительства Австралии и контролируемых им организаций путем предоставления независимых аудиторских заключений;
- аудит эффективности государственных программ, в том числе проведение проверок и формирование отчетов по основным проектам оборонного комплекса;
- информационно-аналитическую деятельность, в том числе обнародование результатов аудита⁶⁶.

Функционал Генерального аудитора **Южно-Африканской Республики** представлен следующими задачами:

- финансовый аудит и аудит эффективности деятельности Правительства, всех национальных, провинциальных и муниципальных департаментов и администраций, органов аудита, а также любых других государственных учреждений;
- проверка и информирование Парламента о расходовании Правительством средств налогоплательщиков;
- консультационная поддержка законодательного органа или любого из его комитетов в сфере аудита⁶⁷.

При проведении аудиторских проверок Генеральный аудитор обладает полномочиями:

- по своему усмотрению проверять любое учреждение, которое получает финансирование для общественных целей;
- сотрудничать в целях совершенствования института государственного финансового контроля с лицами, учреждениями и ассоциациями на национальном и международном уровнях;
- давать комментарии и рекомендации по результатам аудиторской проверки проверяемому органу, а также назначать внешние

⁶⁶ Официальный сайт Национального ревизионного управления Австралии. – URL: <https://www.anao.gov.au> (Дата обращения: 01.10.2019).

⁶⁷ Официальный сайт Генерального аудитора Южно-Африканской Республики. – URL: <https://www.agsa.co.za/Home.aspx> (Дата обращения: 01.10.2019).

консультативные и другие структуры для предоставления специализированных рекомендаций;

- проводить расследования или специальные проверки любого учреждения в общественных интересах либо при получении соответствующей жалобы или запроса.

Таким образом, анализ внешнего финансового контроля в зарубежных странах мира свидетельствует, с одной стороны, о многообразии его форм, с другой стороны, о некоторой общности функций и принципов этого контроля.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Эволюционное развитие финансового контроля связано с трансформацией системы финансовых отношений, институционализацией бюджетной и налоговой систем. Понятия, связанные с государственным и муниципальным финансовым контролем, в правовой сфере Российской Федерации закрепились не в полном объеме и менялись в последние годы, вплоть до июля 2019 г., что создает определённые препятствия как в области правового регулирования данного вида деятельности, так и непосредственно в осуществлении финансово-бюджетного контроля органами государственной власти и местного самоуправления. Финансовый контроль, обеспечивая достижение правопорядка в осуществлении финансовой деятельности, становится основой принятия верных управленческих решений в государственном управлении.

Трансформация внешнего государственного аудита на современном этапе так или иначе направлена прежде всего на повышение эффективности управления финансовыми ресурсами государства и обеспечение прозрачности и подконтрольности деятельности органов власти за счет постепенного расширения сферы государственного финансового контроля и функций высшего органа внешнего государственного аудита.

В мировой практике среди глобальных изменений системы государственного финансового контроля следует отметить прежде всего переход от аудита результатов той или иной деятельности в государственном секторе к аудиту текущей деятельности и, соответственно, промежуточных результатов.

Особую актуальность на современном этапе преобразования института государственного финансового контроля приобретает внедрение стратегического аудита, в том числе и для деятельности Счетной палаты Российской Федерации. Принципиально новым ориентиром стала Московская декларация ИНТОСАИ 2019 года, которая определила новое

предназначение высших органов государственного аудита в качестве стратегического партнера государства.

Кроме того, в условиях внедрения цифровых технологий в государственном секторе актуальными становятся вопросы дистанционного аудита и развития консультационных услуг, а также взаимодействия институтов государственного контроля и бизнеса. Новым направлением становится аудит больших данных, который еще на этапе предварительного контроля позволяет значительно улучшить качество предоставляемых органом финансового контроля рекомендаций, увеличить их масштаб, и упрощает процесс мониторинга за их исполнением.

В контексте опыта Российской Федерации можно выделить ряд особенностей (или проблем), которые до сих пор находятся на повестке реформирования системы государственного финансового контроля. Тем не менее, изменения в законодательстве, регулирующие деятельность Счетной палаты Российской Федерации, позволяют проследить существенные изменения роли и функций высшего органа финансового контроля, так же как и понимание внешнего государственного аудита в государственном управлении, в сторону повышения эффективности ее деятельности и расширения сферы компетенции и ответственности.