

## Мировой опыт развития государственного финансового контроля при внедрении результативного бюджетирования

© 2010 Н.Н. Асташова

Российская академия народного хозяйства и государственной службы  
при Президенте Российской Федерации  
E-mail: kafedra\_itemeo@mail.ru

В статье рассмотрена тема развития системы государственного финансового контроля в России с учетом использования лучшего зарубежного опыта по внедрению метода аудита эффективности бюджетных расходов и различных форм внутреннего контроля.

*Ключевые слова:* аудит эффективности, бюджетирование, ориентированное на результат, финансовый контроль.

Развитие национальных систем государственного финансового контроля в определенной степени связано с использованием лучшего зарубежного опыта, его достижений. Конечно, в каждой стране существуют отличия в системе государственного контроля, обусловленные историческими традициями, социальными и экономическими особенностями. Но благодаря принятой в 1977 г. Лимской декларации руководящих принципов контроля (далее - Лимской декларации), последовательной и эффективной деятельности Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) удается вырабатывать единые подходы к повышению роли органов финансового контроля в государственном управлении, широко внедрять передовой опыт в национальные системы контроля и управления.

Сегодня система распределения общественных финансов стала столь сложна, что даже в развитых странах с их достаточно высокой прозрачностью финансовых потоков далеко не всегда очевидно, какие именно расходы приведут к лучшим результатам. Поэтому нужны довольно сложные методы расчетов, процедуры консультаций правительства с институтами гражданского общества по поводу определения приоритетов расходования бюджетных средств.

Управление по результатам и результативное бюджетирование стали одними из наиболее значимых направлений развития системы государственного управления. Опыт программно-целевого планирования применительно к бюджетным расходам широко используется во многих странах мира. Впервые такой подход был сформулирован министром обороны США Макнамарой в середине XX в. для оптимизации бюджетных расходов на закупки вооружений<sup>1</sup>. Начиная с этого времени стал формироваться методологический

аппарат метода аудита эффективности. Позднее во многих развитых странах в той или иной форме была разработана и внедрена система бюджетирования, ориентированного на результат (БОР). Мотив данных реформ очевиден - сокращение сфер неэффективного расходования ресурсов, выбор таких направлений бюджетных расходов, которые в наилучшей степени соответствуют приоритетам общественного развития.

В конце 1950-х - начале 1960-х гг. органы государственного финансового контроля ряда стран (в частности, Канады, Швеции) начали проводить проверки государственных расходов не только в отношении их соответствия закону, но и с точки зрения общественной полезности, в аспекте тех результатов, которые общество получило от законно израсходованных бюджетных средств. Иными словами, стали разрабатываться основы проведения аудита эффективности.

Развитие и прогрессивное значение аудита эффективности было зафиксировано в Лимской декларации, где подчеркивалось, что в дополнение к финансовому аудиту, "важность которого неоспорима, имеется также другой вид контроля, который направлен на проверку того, насколько эффективно и разумно расходуются государственные средства. Такой контроль включает не только специфические аспекты управления, но и всю управленческую деятельность, в том числе организационную и административные системы"<sup>2</sup>.

В последующем аудит эффективности получил высокую оценку и международное признание. В настоящее время в развитых странах органы финансового контроля широко используют аудит эффективности бюджетных расходов. В ряде государств доля аудита достигает 50-60% в совокупном объеме проверок высших органов финансового контроля.<sup>3</sup>

К числу факторов, способствующих быстрому развитию в зарубежных странах аудита эффективности, относятся:

- повышение экономического потенциала общества, при котором закономерно происходят качественные изменения в социально-экономической, политической и других сферах, что прямо или косвенно оказывает влияние на повышение роли высших органов финансового контроля и результативности их деятельности;

- реализация общепринятых международных принципов и правовых основ подготовки проекта государственного бюджета, его исполнения, а также разработка международных стандартов финансовой отчетности и стандартов аудита. Результатом этого процесса является возрастание степени прозрачности и публичности бюджетного процесса, что гарантирует предупреждение различного рода злоупотреблений и нарушений при расходовании бюджетных средств;

- в развитых странах длительную историю имеет применение методов программно-целевого бюджетирования, ориентированного на конечный социально значимый результат. В рамках концепции “управления результатами” бюджет формируется исходя из целей и планируемых конечных результатов. Расходы имеют четкую привязку к функциям, программам, услугам, видам деятельности, при их планировании основное внимание уделяется обоснованию конечных результатов в рамках бюджетных программ с точки зрения экономической эффективности их достижения. А это предполагает новое качество государственного финансового контроля по сравнению с финансовым аудитом - аудит эффективности государственных расходов;

- возможность использовать практики зарубежных стран, сформировавших эффективную систему государственного финансового контроля, в которой законодательно разграничены функции внешнего контроля, осуществляемого независимыми и подотчетными лишь парламентам своих стран высшими органами финансового контроля, и внутреннего контроля, действующего в рамках исполнительной власти через систему казначейства и различных органов контроля министерств и ведомств.

При этом высшие органы финансового контроля играют ведущую роль по отношению к структурам внутреннего контроля, поскольку в процессе проведения финансового контроля (проверок, ревизий и т.д.) они оценивают контрольно-ревизионную деятельность последних и, в зависимости от уровня ее качества, соответствующим образом используют полученные результаты при организации своей работы по контролю за исполнением бюджета.

Мировой опыт свидетельствует о существенном положительном влиянии аудита эффективности на качество принятия и исполнения органами власти решений, касающихся бюджетно-финансовой сферы, повышение ответственности властных структур, а также прозрачности и подотчетности их деятельности. С возникновением аудита эффективности, результаты которого непосредственно связаны с оценкой деятельности органов исполнительной власти по управлению государственными финансовыми средствами, парламентам зарубежных стран стали значительно больше интересоваться деятельностью высших органов государственного финансового контроля. Это проявилось в том, что в структуре многих законодательных органов были созданы специализированные комитеты для осуществления взаимодействия с органами государственного финансового контроля.

При проведении аудита эффективности органы государственного финансового контроля руководствуются положениями Ревизионных стандартов ИНТОСАИ, в которых сущность аудита эффективности определяется как проверка экономичности, продуктивности и результативности, с которой проверяемая организация использует ресурсы при выполнении своих задач и обязательств<sup>4</sup>.

Аудит эффективности в странах, где разработка и исполнение бюджетов основываются на принципах бюджетирования, ориентированного на результат, имеет существенные особенности. В процессе проведения аудита эффективности определяется не только эффективность управления и использования государственных средств, но и наличие в проверяемых министерствах, ведомствах и организациях конкретных инструментов и показателей оценки их деятельности.

В зарубежных источниках встречаются различные термины в отношении аудита эффективности использования государственных средств. Например, в Швеции и Норвегии - это “аудит исполнения” или “аудит управления”, в Великобритании и Канаде - “аудит выгоды от использования денег”. В США используется термин “операционный аудит”, а в Австралии и ряде других стран - “аудит эффективности работы”<sup>5</sup>.

Постепенное становление аудита эффективности является объективным процессом, связанным с совершенствованием управления государственными финансами и развитием государственного финансового контроля. Его применение возможно благодаря формированию следующих условий:

- развитию системы государственного финансового контроля, включающей внешний контроль, осуществляемый независимыми и подот-

четными лишь парламентам своих стран органами финансового контроля, и внутренний контроль, действующий в рамках исполнительной власти через систему казначейства, а также различных органов контроля министерств и ведомств. Между высшими органами финансового контроля и структурами внутреннего контроля сложилось определенное функциональное "разделение труда". Высшие органы финансового контроля играют ведущую роль по отношению к структурам внутреннего контроля и все активнее оценивают эффективность их контроля в области исполнения бюджета;

- повышению прозрачности бюджетного процесса, гарантирующего предупреждение различного рода злоупотреблений и нарушений при расходовании бюджетных средств, в связи с чем контроль законности и целевого использования бюджетных средств отстает на второй план. Как правило, нецелевое (или незаконное) использование бюджетных средств исключается порядком их выделения;

- появлению новых форм взаимодействия законодательных органов власти и органов государственного финансового контроля. Парламенты все более активны в формировании направлений деятельности органов финансового контроля, одним из которых становится аудит эффективности.

Изучение и обобщение опыта проведения аудита эффективности органами государственного финансового контроля ряда стран показывает, что, несмотря на имеющиеся у них различия в законодательном регулировании аудита эффективности<sup>6</sup>, существуют общие принципы, правила и процедуры, выполнение которых обязательно при проведении проверок эффективности расходования бюджетных средств.

Наиболее обстоятельно такие правила разработаны Управлением Главного аудитора Канады, где аудит эффективности бюджетных расходов Канады проводится практически во всех сферах их использования органами исполнительной власти и государственными организациями. Объектами проверок являются около 70 министерств и ведомств, 40 государственных корпораций, в большинстве которых в соответствии с "Законом об управлении финансовой деятельностью" аудит эффективности должен проводиться 1 раз в 5 лет<sup>7</sup>.

Планирование аудита эффективности представляет собой многоуровневый процесс, предполагающий ряд взаимосвязанных действий, которые выполняются до начала проверки.

Наиболее важным этапом планирования аудита эффективности является выбор темы и объектов проверки, поскольку проверить все ас-

пекты деятельности всех министерств и ведомств невозможно. В Управлении Главного аудитора Канады разработан следующий порядок планирования проведения проверок:

- определение приоритетных задач, которые призван решать аудит сегодня и в будущем, на основе общего анализа деятельности органов государственной власти, который проводится с целью выявления новых проблем, значительных изменений в федеральных программах, системах административного управления и уровне расходования государственных средств, возможностей совершенствования работы, существующих рисков, а также вопросов, которые вызывают озабоченность у депутатов парламента и граждан Канады;

- сбор информации для последующего анализа, которую предоставляют депутаты парламента, заместители министров и другие руководители министерств и ведомств, пользующиеся авторитетом представители бизнеса, известные специалисты в области консалтинга и аудита, ученые, представители неправительственных и экологических организаций, а также должностные лица, представляющие органы государственной власти другого уровня;

- разработка стратегии проведения проверок организаций, секторов и функциональных областей с целью определения основных контрольно-ревизионных мероприятий на последующие 5 лет, охватывающих все федеральные министерства и ведомства и функциональные области. Разработка такой стратегии дает возможность проанализировать все основные направления деятельности правительства, проверка которых входит в компетенцию Управления, и определить, какие из этих направлений станут предметами проверок;

- составление графика проведения предложенных аудиторских проверок с учетом их важности. Определяются области, для проверки которых потребуется применить секторальный подход, а также предварительные цели аудиторских проверок, оцениваются потребности в ресурсах для их проведения, указывается желательная частота аудиторских проверок;

- выявление сфер, для проверки которых потребуется координировать проведение аудитов других организаций, секторов или функциональных областей;

- сбор информации о данной организации или данной области для подготовки плана проведения проверки на основе материалов, предоставленных руководителями проверяемых министерств и ведомств и содержащихся в документах этих министерств и ведомств;

- получение рекомендаций в ходе консультаций с членами Консультативного комитета по

проведению аудиторской проверки, соответствующим заместителем Главного аудитора Канады, ответственным за данное направление деятельности, Специальным уполномоченным по охране окружающей среды и устойчивому развитию, руководителями Управления, ответственными за конкретные направления работы, и другими коллегами;

- утверждение планов работы групп проверяющих, которые включают сведенные воедино долгосрочные программы работы группы. В этих планах обосновывается объем работы, которую предстоит выполнить данной группе, указываются объекты и области, подлежащие проверке, и ресурсы, требующиеся для проведения проверок. Они также содержат предварительные предложения по проведению аудиторских проверок в следующем году;

- подготовка предложений по проведению проверок в текущем году, включающих общие сведения о сфере и объектах проверки, предварительные цели проверки и оценку пользы, которую может принести данная проверка с точки зрения обеспечения эффективности расходования государственных средств. Кроме того, в этих предложениях указываются сметы расходов на аудиторские проверки и графики их проведения.

По мнению канадских специалистов, цели аудита эффективности должны быть конкретными и поддаваться измерению. Необходимыми компонентами по достижению целей являются масштабы (объемы) работ - наличие информации, ее полнота, обеспечение мониторинга.

Для оценки эффективности формирования и расходования бюджетных средств по каждой проверке устанавливаются соответствующие критерии, которые для каждой проверки вырабатываются особо в зависимости от цели, постановки задачи и т.д. Критерии, как правило, базируются на научных достижениях, лежащих в основе той или иной проверки, на существующих стандартах и инструкциях, а также результатах предварительного изучения механизмов контроля за управлением той или иной программой. Критерием оценки эффективности может служить также положительный пример, сравнение с результатами работы по реализации аналогичной программы другого министерства или учреждения.

На втором этапе аудита эффективности начинается исследовательская работа. Ее задачей является определение наиболее проблемных направлений деятельности проверяемой организации, которые должны стать предметом проверки в первую очередь. На этой стадии важное место отводится определению рисков в работе проверяемых объектов. В зависимости от степени рис-

ков, их профиля и количества формируются вопросы проверки, а также бригада инспекторов-аудиторов.

В условиях рыночных отношений проблема оценки и учета экономических и финансовых рисков приобретает самостоятельное теоретическое и практическое значение как важная часть менеджмента, теории и практики управления<sup>8</sup>.

Целью разработки любой модели управления риском является обеспечение успешного функционирования рискованного проекта. Эта цель может быть достигнута за счет решения таких основных задач, как выявление возможных экономических и финансовых рисков и снижение финансовых потерь, связанных с экономическими рисками.

При определении степени риска проверяющие должны ответить на следующие вопросы:

- Какие могут быть отклонения в работе проверяемой организации, осуществляющей финансовый проект?

- Какова степень вероятности таких отклонений?

- Каковы последствия этих отклонений в социально-экономическом плане, для налогоплательщиков, бюджета?

- Имеется ли возможность свести риск к минимуму или контролировать данный риск?

Результатом проведенного анализа является предварительная оценка существующих рисков. При этом классификация рисков представляет собой один из этапов их анализа, позволяющий в дальнейшем проводить идентификацию и оценку рисков, разрабатывать методы управления ими. Часто риски классифицируют по областям их проявления (политические риски, социальные риски, природные риски и др.). Главное в оценке риска при проведении аудита эффективности состоит в определении зон и показателей допустимого и критического риска. Отметим, что начиная с определенного уровня затраты на прямое снижение риска растут более быстрыми темпами, чем снижается сам риск.

Второй этап планирования аудита эффективности завершается составлением и утверждением программы проверки. Как правило, на первые два этапа канадские специалисты отводят от 2 до 4 месяцев.

Следующим этапом аудита эффективности является непосредственный процесс проведения контрольного мероприятия. В ходе него осуществляется сбор аудиторских доказательств в соответствии с целями проверки, выбранными критериями оценки эффективности и теми вопросами, которые в ходе исследования получили предварительную оценку. Изучаются риски реализации

программы, деятельность органов управления по минимизации этих рисков, качество функционирования соответствующих подсистем управления - информационной, кадровой. В процессе проверки определяется, насколько рационально и экономично используются выделенные государственные ресурсы, а также оценивается эффективность решения задач, поставленных в проверяемой государственной программе.

Завершающий этап аудита эффективности - это формулирование выводов, заключений и рекомендаций по его результатам, подготовка и оформление отчета. При подготовке отчета по результатам аудита эффективности важно решить, какие основные выводы в нем прозвучат, чтобы наиболее выпукло отразить проблемы, представляющие интерес для парламента и общества. Отчет, как правило, не содержит прямых ссылок на выявленные нарушения или на неэффективность использования государственных средств. Основная нить отчета - показать, достигнута ли цель (мероприятий государственной программы или деятельности государственной структуры), на которую были выделены государственные средства (деньги налогоплательщиков), и выработать рекомендации по повышению эффективности деятельности и расходования бюджетных средств.

В целом, многолетний опыт использования аудита эффективности в государственном финансовом контроле зарубежных стран позволил создать его методологическую основу, разработать критериальные показатели деятельности пользователей бюджетных средств, издать и постоянно пополнять обширные методические материалы.

Следующим вопросом, имеющим значение при анализе зарубежного опыта, является развитие внутреннего финансового контроля, включая внутриведомственный контроль.

Руководство по стандартам внутреннего контроля для государственного и муниципального сектора<sup>9</sup> было принято INTOSAI в 1992 г. и воспринято как живой документ, отражающий точку зрения, что стандарты должны пропагандироваться для разработки, реализации и оценки внутреннего контроля. Эта точка зрения включает понимание необходимости постоянного поддержания данного руководства на уровне современных требований. 17-й конгресс INCOSAI (Сеул, 2001) признал настоятельную необходимость приведения в соответствие с современными требованиями руководства, созданного в 1992 г., и пришел к соглашению о том, что опорным элементом должна стать интегрированная рамка внутреннего контроля Комитета по спонсорским организациям Комиссии Тредвей (COSO - Committee on Sponsoring Organisations of the Treadway

Commission) - Рамка COSO по управлению рисками деятельности<sup>10</sup>.

Последующие усилия привели к дополнительным рекомендациям о включении в руководство вопросов, касающихся этических ценностей, о предоставлении большей информации об общих принципах контрольной деятельности в отношении обработки информации. Переработанное руководство учитывает эти рекомендации и должно обеспечить понимание новых концепций, касающихся внутреннего контроля. Данное обновление является результатом совместных усилий членов Комитета по стандартам внутреннего контроля INTOSAI<sup>11</sup>.

В дальнейшем был проведен анализ опыта европейских стран в области создания систем внутреннего контроля и аудита<sup>12</sup> и разработаны "Признаки хорошей практики современных систем финансового контроля в государственном секторе". Настоящий документ рассматривает опыт создания системы внутреннего контроля и аудита пяти европейских стран. В нем также представлены выводы, основанные на анализе опыта по внедрению системы внутреннего контроля и аудита в организациях государственного сектора каждой из этих стран.

Пять выбранных для анализа стран - Великобритания, Польша, Болгария, Хорватия и Сербия - находятся на разных стадиях процесса реформирования систем внутреннего контроля и аудита. Все страны, за исключением Великобритании, завершили или находятся в процессе модернизации своих систем внутреннего контроля и аудита<sup>13</sup>. Великобритания также провела реформы внутреннего контроля и аудита, однако в ее случае основной задачей было создание более эффективной системы внутреннего контроля и аудита, которая обеспечивала бы надлежащую работу и прозрачность системы государственного управления.

Стратегия развития системы финансового контроля, разработанная ЕС, основана на многолетнем опыте его развития в странах, пытающихся получить право на вступление в члены ЕС. В ЕС для обозначения модернизации системы внутреннего контроля и аудита применяется термин "государственный внутренний финансовый контроль" (ГВФК), который в настоящее время склонны применять большинство европейских стран. По мнению экспертов, использование стратегии государственного внутреннего контроля было бы выгодно для Российской Федерации в целях надлежащего управления органами государственной власти.

Согласно вышеуказанной стратегии, ГВФК состоит из следующих основных элементов:

- системы финансового менеджмента и контроля (ФМК);
- функционально независимого внутреннего аудита (ВА);
- общей гармонизации методической базы как ФМК, так и ВА путем создания “центрального органа по гармонизации”.

Подробнее элементы ГВФК характеризуются следующим образом.

*Система финансового менеджмента и контроля.* Создание и реализации систем ФМК, включая разработку комплекса правил, направленных на обеспечение эффективного и экономичного использования имеющихся средств, являются управленческой функцией и, следовательно, обязанностью главы соответствующего бюджетного учреждения (ГБУ)<sup>14</sup>.

Система ФМК реализует функции:

- предварительного финансового контроля (одобрение финансовых сделок на основании их соответствия требованиям закона и других нормативно-правовых актов);
- ведения учета и формирования отчетности (должное ведение бухгалтерских записей, бухгалтерского учета и отчетности);
- подготовки, хранения и сбора документов, необходимых для принятия финансовых решений любого рода (например, принятие обязательств, заключение договоров, осуществление платежных операций, возврат сумм, выплаченных ненадлежащим образом, и т.д.).

*Внутренний аудит* - это независимая деятельность по предоставлению объективного заключения относительно достоверности информации и консультированию организации с целью повышения эффективности и улучшения работы организации. Система ВА содействует достижению задач, поставленных перед организацией, путем внедрения системного, упорядоченного подхода, направленного на оценку и повышение эффективности процесса управления рисками, контроля и управления. В сущности, система ВА призвана улучшить управление и результаты финансовой деятельности организации. Для эффективного выполнения внутренними аудиторами своих обязанностей крайне важным является соблюдение международных стандартов, применяемых профессиональных методов работы внутреннего аудита<sup>15</sup>.

*Центральный орган по гармонизации (ЦОГ)* создается с целью приведения в соответствие методологических баз системы финансового менеджмента и контроля и внутреннего аудита. ЦОГ отвечает за разработку и внедрение методологической базы и руководящих принципов ведения и формирования финансовой отчетности во всех сферах деятельности правительства.

Важно, что рекомендации ЕС касаются и направлений внедрения ГВФК на основании лучшего опыта стран ЕС. При этом отмечается, что важнейшей стадией указанного процесса является разработка концепции, так как на данном этапе формулируются результаты анализа расхождений между современными системами внутреннего контроля, существующими в стране, и требованиями международных стандартов. В этот период формулируются основные рекомендации по реформированию систем и средств контроля в будущем. Данный процесс предполагает наличие централизованного органа (которым обычно является Министерство финансов), отвечающего за внедрение элементов ГВФК в организациях государственного сектора. Стратегия развития ГВФК должна включать в себя реалистичный план действий, указывающий временные рамки принятия основных решений и проведения реформ.

Для России большое значение имеет обращение к опыту развитых стран, изучение и критическое осмысление которого позволит использовать его в практике государственного финансового контроля. Следует отметить, что этот опыт не является исчерпывающим и бесспорным. К нему следует относиться критически, творчески сопоставляя с экономическими возможностями, практическими реалиями современного состояния российской экономики, с целями, задачами экономической и социальной политики государства. Необходимо развивать собственную нормативно-правовую базу, регламентирующую деятельность контрольно-счетных органов РФ, совершенствовать организацию и методологию их деятельности.

<sup>1</sup> Хатри Г.П. Мониторинг результативности в общественном секторе: пер. с англ. М., 2005. С. 11-12.

<sup>2</sup> Лимская декларация руководящих принципов контроля. Ст. 4. Цит. по: Селезнев А.З. Контроль финансовых потоков: учеб. пособие / под ред. В.Ю. Катасонова. М., 2010. С. 147.

<sup>3</sup> Саунин А.Н. Аудит эффективности в государственном финансовом контроле. М., 2004. С. 13.

<sup>4</sup> Под экономичностью понимается минимизация расходов на осуществление деятельности организации в сочетании с сохранением соответствующего качества работы. Продуктивность рассматривается как соотношение между выходом товаров, услуг и других результатов деятельности организации и использованными на их производство ресурсами. Результативность характеризуется уровнем выполнения организацией поставленных задач в виде соотношения между запланированными и фактическими результатами ее деятельности.

<sup>5</sup> Селезнев А.З. Указ. соч. С. 151.

<sup>6</sup> Например, в Канаде, Великобритании и ряде других стран Западной Европы аудит эффективности охватывает только расходную часть бюджета, за эффективным использованием которой внимательно следят налогоплательщики. Высшие контрольные органы этих стран аудитом формирования доходной части бюджета не занимаются.

<sup>7</sup> Воронин Ю.М. Государственный финансовый контроль: вопросы теории и практики. М., 2005. С. 245.

<sup>8</sup> См., например: Шапкин А.С. Экономические и финансовые риски: оценка, управление, портфель инвестиций. М., 2003; Подгоршек М. Оценка рисков в проектах электронных услуг / CISA. Счетная палата Респ. Словения // 4-й рабочий семинар по аудиту эффективности INTOSAI. М., 2004.

<sup>9</sup> <http://www.intosai.org>.

<sup>10</sup> Управление рисками деятельности - Интегрированная рамка. - COSO, 2004. URL: [www.coso.org](http://www.coso.org).

<sup>11</sup> Это обновление координировалось специальной комиссией по изучению данного вопроса, созданной из членов комитета, представляющих высшие органы аудита Боливии, Франции, Венгрии, Литвы, Нидерландов, Румынии, Великобритании, Соединенных Штатов Америки и Бельгии (председатель). Руководство по стандартам внутреннего контроля для государственного сектора представлено для одобрения XVIII конгрессом INCOSAI в Будапеште в 2004 г.

<sup>12</sup> Внутренний контроль и аудит в организациях государственного сектора Российской Федерации. Номер проекта 2006/128201. Аналитический обзор опыта европейских стран в области создания систем внутреннего контроля и аудита. 2007. URL: [www.gt-centre.ru](http://www.gt-centre.ru).

<sup>13</sup> С целью приведения их в соответствие с положениями по финансовому контролю гл. 32 (ранее гл. 28) "Acquis Communautaire".

<sup>14</sup> ГБУ отвечает за осуществление надзора и разработку системы финансового менеджмента и контроля, а также за представление финансовой отчетности о результатах финансовой и хозяйственной деятельности.

<sup>15</sup> Внутренний аудитор не осуществляет никаких управленческих функций. Он независим в планировании своей работы, проведении внутреннего аудита и подготовке отчетов о результатах проведенного аудита, хотя планируемые мероприятия должны предварительно обсуждаться и согласовываться с руководством организации. Ответственность за принятие мер, основанных на рекомендациях внутреннего аудитора, лежит на главе данного бюджетного учреждения. Служба ВА должна сохранять функциональную независимость от коммерческой деятельности, в отношении которой ею осуществляется аудиторская проверка и подготавливается отчет.

Поступила в редакцию 05.11.2010 г.