

Международный опыт осуществления государственного финансового контроля

Наталья Сергеевна Матвеева, младший научный сотрудник
Центра финансового менеджмента в государственном секторе
НИФИ Минфина России, г. Москва
E-mail: natalia.matveeva@inbox.ru, ORCID 0000-0002-8353-5638

Аннотация

Финансовый контроль является важной частью системы управления финансами, повышение значимости которого в современном мире отражено в том числе в Лимской декларации руководящих принципов контроля, согласно которой финансовый контроль представляет собой неотъемлемый компонент управления общественными финансами. Актуальность темы исследования обусловлена усилением роли финансового контроля в развитых странах мира и поиском путей повышения эффективности его осуществления.

Цель данной статьи заключается в выявлении основных направлений развития государственного финансового контроля и анализе процесса стандартизации. Несмотря на то что принципы построения системы государственного финансового контроля разнятся в зависимости от сложившихся исторических, экономических и нормативно-правовых традиций определенной страны, общие тенденции к децентрализации осуществления контроля, а также стандартизации контрольной деятельности определяют дальнейшие направления развития данной сферы. Кроме того, описывается текущий уровень развития государственного финансового контроля в Российской Федерации и возможности адаптации международного опыта в нашей стране с целью повышения эффективности осуществления финансового контроля.

В настоящей статье анализ зарубежного опыта проводился по трем направлениям — общий контроль над государственными финансами, парламентский и правительственный контроль, а также внутренний контроль и внутренний аудит как особые области финансового контроля. В части стандартизации было установлено, что стандарты внешнего государственного контроля формируются и утверждаются национальными контрольно-счетными органами соответствующей страны, как правило, с учетом требований стандартов ИНТОСАИ. При этом в национальных стандартах обязательно отражаются особенности организации финансового контроля в соответствующей стране, установленные законодательно, и сложившаяся национальная практика осуществления государственного аудита. Требования к организации и функционированию внутреннего финансового контроля могут устанавливаться как высшими органами государственного аудита, так и министерствами финансов. А требование организовать и осуществлять внутренний финансовый аудит устанавливается, как правило, законодательно.

Ключевые слова: государственный финансовый контроль, система управления финансами, высшие органы финансового контроля, внутренний контроль, внутренний аудит, контрольные органы, зарубежный опыт

JEL: E62, H11, H83

Для цитирования: Матвеева Н. С. Международный опыт осуществления государственного финансового контроля // Финансовый журнал. 2020. Т. 12. № 2. С. 69–95. DOI: 10.31107/2075-1990-2020-2-69-95.

DOI: 10.31107/2075-1990-2020-2-69-95

State Financial Control: International Experience

Natalia S. Matveeva¹

E-mail: natalia.matveeva@inbox.ru), ORCID 0000-0002-8353-5638

¹ Financial Research Institute, Moscow 127006, Russian Federation

Abstract

Financial control is a major part of the financial management system. Its increasing importance in the contemporary world is reflected in the Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, according to which financial control is an integral component of public finance management. The relevance of the topic is also associated with the strengthening of the role of financial control in developed countries and the search for ways to increase the effectiveness of its implementation.

The article aims to identify the main development trends of state financial control in advanced countries and to analyze the standardization process. Despite the fact that the system of state financial control is based on different principles in different countries, depending on the prevailing historical, economic and regulatory traditions of a particular country, further directions for the development of this sphere are determined by general trends toward decentralization of control and the standardization of control activities. In addition, the current level of development of state financial control in the Russian Federation and the possibility of adapting international experience in our country in order to increase the effectiveness of financial control are described.

In this article, the analysis of foreign experience has been carried out at three levels: general control over public finance; government and parliamentary control; and internal control and internal audit as special areas of financial control. In regards to standardization, the standards of external state control have been found to be formed and approved by the national control and accounting bodies of the country, taking into account the requirements of INTOSAI standards. At the same time, national standards include legally established features of the state financial control organization in a given country as well as the national practice of conducting state audit. Requirements for the organization and implementation of internal financial control can be set by supreme audit bodies or ministries of finance, whereas requirements to organize and carry out internal financial audit are often provided by law.

Keywords: state financial control, financial management system, Supreme Audit Institution, internal control, internal audit, regulatory authorities, international experience

JEL: E62, H11, H83

For citation: Matveeva N.S. State Financial Control: International Experience. *Financial Journal*, 2020, vol. 12, no. 2, pp. 69–95 (In Russ.). DOI: 10.31107/2075-1990-2020-2-69-95.

ВВЕДЕНИЕ

Принципы функционирования органов государственного финансового контроля зависят от модели финансового контроля, сформированной в конкретной стране. С целью выявления лучших практик был проанализирован опыт развитых стран в сфере государственного финансового контроля, включая правовые акты государств, а также официальные сайты органов финансового контроля. Для исследования выбраны страны, накопившие значительный опыт в сфере государственного финансового контроля и продолжающие активно развивать процесс стандартизации в данной сфере. При этом сравнение опыта проводилось по нескольким уровням: общий контроль над государственными финансами, парламентский и правительственный государственный финансовый контроль, а также внутренний контроль и внутренний аудит в правительственных органах.

ОБЩИЙ КОНТРОЛЬ НАД ГОСУДАРСТВЕННЫМИ ФИНАНСАМИ

Общий контроль над государственными финансами осуществляется высшим органом финансового контроля. Эта функция может быть возложена на Счетную палату, как, например, в Германии и Франции. В странах с монархической формой правления, при которой основная политическая роль принадлежит парламенту, центральным контрольным органом является независимый от правительства и подотчетный непосредственно парламенту орган, например Национальное контрольно-ревизионное управление Великобритании. В президентских республиках также осуществляется парламентский контроль, например, в США это подчиненное конгрессу Главное контрольно-финансовое управление.

Так, Счетная палата **Франции** (*Cour des Comptes*) является высшим органом внешне-го контроля и обладает широкими полномочиями. Она независима от парламента и правительства. Счетная палата состоит из семи палат и Генеральной прокуратуры. Каждая палата, как правило, контролирует деятельность определенного министерства, а также отчетность государственных предприятий, учреждений и иных организаций, относящихся к контролируемой сфере. Контроль, требующий взаимодействия нескольких палат, проводится межколлегиальными органами¹. Основной задачей Генеральной прокуратуры является предоставление консультаций по вопросам применения законодательства Франции. Кроме того, генеральный прокурор участвует в деятельности всех палат Счетной палаты и осуществляет проверку отчетов по результатам проведенного аудита.

Согласно Кодексу о финансовых и судебных учреждениях (*Code des juridictions financières*) Счетная палата проверяет финансовую отчетность государственных учреждений и рассматривает апелляции на решения, принятые региональными и территориальными счетными палатами [Самойлова Л. М., 2010]. В соответствии с кодексом создан Суд бюджетной и финансовой дисциплины, который контролирует деятельность распорядителей бюджетных средств и обладает правом привлекать должностных лиц к ответственности.

Контроль над текущими финансовыми операциями осуществляют сотрудники Министерства финансов, Счетная палата проводит контроль только по завершенным финансовым операциям [Ибрагимова Т. С., 2016]. Помимо содействия парламенту и правительству в сфере контроля за исполнением бюджетного законодательства, Счетная палата также оказывает помощь парламенту в осуществлении контроля исполнения законов о финансировании социального обеспечения. Счетная палата осуществляет контроль экономности, эффективности и результативности осуществляемых органом или учреждением мероприятий. Она также осуществляет проверку отчетности, составляемой государственными бухгалтерами (государственными служащими или служащими, аккредитованными для управления государственными средствами), в том числе проверяя правильность учета доходов и расходов.

Счетная палата вправе проверять и оценивать все счета государства, осуществляемые бухгалтериями государственных организаций и администраций, издавать постановления, в которых зафиксированы недостатки работы всех объектов государства и даны варианты решения проблем, связанных с возмещением потерь, причиненных государству. По результатам проверок формируются доклады, которые Счетная палата Франции ежегодно уполномочена представлять президенту республики, а также печатать эти результаты в прессе [Зайцева М. А., 2016].

Новой компетенцией Счетной палаты является сертификация, конечная цель которой заключается в обеспечении общественности надежным источником ясной, более

¹ Официальный сайт Счетной палаты Франции. URL: <https://www.ccomptes.fr/en/who-we-are-and-what-we-do/cour-des-comptes>.

понятной финансовой и бухгалтерской информации и более прозрачной картиной финансового состояния государства и социального обеспечения. Сертификация счетов — это гарантия прозрачности, надежности счетов и качества процедур финансового, учетного и внутреннего контроля².

В своей работе Счетная палата руководствуется принципами, гарантирующими качество и беспристрастность: независимость (при составлении программ и проведении ревизий и выборе последующих мер), коллегиальность и состязательность.

Региональные и территориальные счетные палаты являются независимыми органами, которые проверяют отчетность государственных бухгалтеров, а также управление и бюджетные операции региональных органов власти и их государственных учреждений. В своей деятельности они стремятся способствовать повышению качества местного государственного управления, проверяя сбалансированность финансов региональных органов власти и надежность местных счетов. Региональные и территориальные счетные палаты обладают широкими полномочиями, в том числе по информированию общественности, а также по принуждению к исправлению нарушений и управленческих ошибок, тем самым способствуя прозрачности государственного управления.

Согласно Кодексу финансовой юрисдикции (*Financial Jurisdictions Code*) члены Счетной палаты и региональных и территориальных счетных палат обязаны при выполнении своих обязанностей соблюдать установленные профессиональные стандарты с учетом мнения консультативных советов Счетной палаты и региональных счетных палат. Кроме того, свою деятельность Счетная палата осуществляет с учетом стандартов, принятых Международной организацией высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ).

Профессиональные стандарты разрабатываются для достижения следующих целей:

- описать деятельность Счетной палаты и региональных счетных палат;
- предоставить необходимые методологические разработки;
- сформировать единую структуру в соответствии с международными стандартами высших органов финансового контроля, изданными ИНТОСАИ.

В дополнение к общим стандартам каждое из основных направлений деятельности Счетной палаты (аудит исполнения бюджета, аудит соответствия и эффективности, оценка государственной политики, аудит финансовой отчетности) регулируется конкретными профессиональными стандартами.

В Германии государственный финансовый контроль осуществляется Федеральной счетной палатой (*Bundesrechnungshof*) и региональными (земельными) счетными палатами. Федеральная счетная палата состоит из одиннадцати отделов: девять отделов аудита, охватывающих 51 подразделение аудита, одно подразделение по международной работе и президентское подразделение по поддержке. Счетные палаты земель действуют параллельно с Федеральной счетной палатой и являются независимыми и самостоятельными органами финансового контроля.

Федеральная счетная палата независима в своей деятельности и «контролирует как бюджетное финансирование и управление экономикой федерации и федеральными объектами особой важности, так и деятельность государственных предприятий, организаций социального страхования, получающих государственные дотации». [Пашенцев Д. А., 2012]. Как правило, члены счетных палат назначаются законодательным органом власти соответствующей территории, при этом они независимы в вопросах своей деятельности.

Федеральная счетная палата осуществляет проверку расчетов, рентабельности и правильности ведения бюджета, а также проверяет отчет федерального министра финансов

² Официальный сайт государственного института независимых аудиторов. URL: <https://cdn.cncc.fr/download/plaquette-secteur-public.pdf>.

о всех доходах и расходах, о состоянии государственного имущества и государственного долга за текущий финансовый год, представляемого федеральным правительством в бундестаг и бундесрат [Гусева Д. Е., 2016].

Федеральная счетная палата осуществляет федеральный финансовый менеджмент. Аудиторские миссии охватывают годовые федеральные доходы и расходы на сумму более 600 млрд евро. Федеральная счетная палата обходится налогоплательщику примерно в 150 млн евро, т. е. всего около 0,05 % от общих федеральных расходов. В свою очередь рекомендации Счетной палаты приводят к экономии и дополнительным доходам от 1 млрд до 2 млрд евро в год³.

Функции аудита, предметы и критерии аудита, а также процедуры аудита изложены в Федеральном бюджетном кодексе (ст. 88 и др.), в Законе о бюджетных принципах (ст. 53 и др.) и в других законодательных актах, например в немецком Законе о реформе железных дорог и федеральном Законе о радио и телевидении. Кроме того, в правилах ревизии Счетной палаты предусмотрены единые критерии и процедуры аудита. Обычно Счетная палата проводит более 1200 ревизионных миссий каждый год.

Федеральная счетная палата ежегодно составляет отчет по результатам проведенных проверок и предоставляет его правительству, бундестагу и бундесрату. Кроме того, для информирования общественности о результатах отчета проводится пресс-конференция.

Государственный финансовый контроль федеральной и земельных счетных палат охватывает проверки правильности ведения счетов, экономической эффективности всех показателей, а также соответствия законодательству. С этой целью сравниваются суммы, указанные в бухгалтерских книгах, с отчетными данными об исполнении бюджета. Еще одной важной функцией Федеральной счетной палаты является предоставление консультаций в отношении учреждений, контролируемых парламентом. Чаще всего консультации Счетной палаты используются Бюджетным комитетом бундестага при рассмотрении различных законодательных проектов в сфере финансов.

В США высшим органом финансового контроля на федеральном уровне является Главное контрольно-финансовое управление (U.S. GAO). Главное контрольно-финансовое управление является независимым, внепартийным агентством, которое работает на конгресс. Работа Главного контрольно-финансового управления осуществляется в соответствии с законами, докладами комитетов конгресса или по запросам его комитетов и подкомитетов. Управление также проводит исследования под руководством генерального контролера и осуществляет надзор следующим образом:

- через аудит деятельности агентств, с целью определения, эффективно ли расходуются федеральные средства;
- расследуя обвинения в незаконной и неправомерной деятельности;
- информируя о том, насколько правительственные программы и политика соответствуют поставленным задачам;
- путем вынесения юридически обязывающих решений и заключений.

Проверки документов и информации, а также ревизии являются основными формами контрольно-ревизионной деятельности Главного контрольно-финансового управления. Главное контрольно-финансовое управление также учитывает информацию, полученную по телефонам горячей линии. При этом «информатору гарантируется конфиденциальность как с помощью юридических средств, что установлено в локальных политиках Главного контрольно-финансового управления, так и техническими способами (шифрование каналов связи)» [Корф Д. В., 2009].

³ Официальный сайт Федеральной счетной палаты Германии. URL: <https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/booklet>.

Генеральный контролер США вправе публиковать мнения по любым, но в первую очередь финансовым законам. Он ежегодно представляет конгрессу отчет об эффективности управления за год. Этот отчет открыт для общественности и средств массовой информации. Кроме того, ежегодно публикуется отчет о рекомендациях, которые были даны руководству и не утверждены [Зудилин А. П., Ахмедов Ф. Н., 2000].

Стандарты государственного финансового контроля включают:

1. Общепринятые стандарты государственного аудита — «Желтая книга» (*Generally Accepted Government Auditing Standards — Yellow Book*)⁴. Они содержат требования к аудиторским отчетам, профессиональной квалификации аудиторов и контролю качества аудиторской организации. Аудиторы используют данные стандарты для проведения аудитов и подготовки отчетов на всех уровнях — федеральном, местном и уровне штатов. Аудиторы используют общепринятые стандарты государственного аудита в сочетании с профессиональными стандартами, выпущенными Главным контрольно-финансовым управлением и другими органами, уполномоченными выпускать стандарты. Главное контрольно-финансовое управление также выпускает руководства по внедрению и соблюдению стандартов.

2. Принципы формирования и утверждения федеральных законов об ассигнованиях — «Красная книга» (*Principles of Federal Appropriations Law — Red Book*)⁵. «Красная книга» является практическим руководством, описывающим правовые вопросы, возникающие в процессе выполнения генеральным контролером своих обязанностей по принятию решений и вынесению заключений относительно выделения и использования государственных средств;

3. Стандарты внутреннего контроля в федеральных органах исполнительной власти США — «Зеленая книга» (*Standards for Internal Control in the Federal Government — Green Book*)⁶. «Зеленая книга» устанавливает стандарты эффективной системы внутреннего контроля для федеральных агентств и обеспечивает общие рамки для разработки, внедрения и функционирования эффективной системы внутреннего контроля. Стандарты обязательны для применения и устанавливают для государственных учреждений необходимость периодически оценивать систему внутреннего контроля и ежегодно отчитываться о ее состоянии. Определение внутреннего контроля в стандартах полностью соответствует определению Комитета спонсорских организаций Комиссии Тредвея (COSO). «Зеленая книга» может применяться государственными, местными и квазиправительственными организациями, а также некоммерческими организациями в качестве основы для построения системы внутреннего контроля.

4. Руководство по осуществлению государственного финансового аудита (*GAO/PCIE Financial Audit Manual*)⁷ представляет собой методологию аудита финансовой отчетности федеральных органов власти в соответствии с профессиональными стандартами. Руководство состоит из трех томов: первый посвящен методологии аудита, второй том содержит подробное руководство по применению, а третий — контрольный перечень вопросов.

5. Руководство по оценке соответствия необходимых затрат запланированным результатам (*GAO Cost Estimating and Assessment Guide*)⁸. Руководство разработано с целью

⁴ Официальный сайт Главного контрольно-финансового управления США. URL: <https://www.gao.gov/yellowbook/overview>.

⁵ Официальный сайт Главного контрольно-финансового управления США. URL: <https://www.gao.gov/legal/appropriations-law-decisions/red-book>.

⁶ Официальный сайт Главного контрольно-финансового управления США. URL: <https://www.gao.gov/greenbook/overview>.

⁷ Официальный сайт Главного контрольно-финансового управления США. URL: https://www.gao.gov/financial_audit_manual/overview#t=0.

⁸ Официальный сайт Главного контрольно-финансового управления США. URL: <https://www.gao.gov/products/GAO-09-3SP>.

предоставить федеральному правительству единую методологию, основанную на передовом опыте, для разработки, управления и оценки сметы затрат на реализацию государственных программ. Основная информация в руководстве включает цели, сферу охвата и график сметы расходов, структуру разбивки работ; способы сбора данных; методологии оценки; оценку стоимости программного обеспечения; анализ чувствительности и риска; проверку сметы расходов; документирование и уведомление о результатах и др. В руководстве также рассматриваются подводные камни, связанные с оценкой затрат, из-за которых правительственные учреждения могут сформировать нереалистичные бюджетные заявки.

Центральный контрольный орган **Великобритании** — Национальное контрольно-ревизионное управление (*National Audit Office*) — полностью независимо от правительства. Возглавляет Национальное контрольно-ревизионное управление (НКРУ) государственный бухгалтер-ревизор. Национальное контрольно-ревизионное управление является членом ИНТОСАИ и Европейской организации высших контрольных органов (ЕВРОСАИ).

Национальное контрольно-ревизионное управление проверяет более 60 % государственных расходов, отраженных в отчетности государственных учреждений и органов управления. Оно также осуществляет проверку субсидий местных органов власти, выделенных учреждениям здравоохранения, предприятиям национализированных отраслей промышленности и корпорациям с государственным участием [Кабашкин В. А., Карташева Е. Ю., 2011]. О результатах своей деятельности Национальное контрольно-ревизионное управление регулярно отчитывается парламенту.

Государственный бухгалтер-ревизор наделен правом осуществлять проверку экономности, эффективности и результативности использования средств государственными органами, а также аудит информационных технологий и экологический аудит. Заключение государственного бухгалтера-ревизора передаются в парламент.

Национальное контрольно-ревизионное управление и Комитет по контролю над расходованием государственных средств (*Committee of Public Accounts*) палаты общин формируют основное звено в цикле аудита государственных средств, который выглядит следующим образом.

- Национальное контрольно-ревизионное управление проводит финансовый аудит и аудит эффективности и публикует свои отчеты.
- Комитет проводит слушания на основе отчетов НКРУ и представляет рекомендации по результатам проведенных слушаний.
- Правительство отвечает на отчет комитета в специальных документах Казначейства.
- НКРУ публикует ответы на такие документы и может участвовать в последующих совместных исследованиях НКРУ и комитета.

Государственный бухгалтер-ревизор НКРУ также выпускает руководства и инструкции для аудиторов, например «Общее руководство по проведению аудита на местном уровне», «Аудиторская проверка соотношения цены и качества», «Дополнительные полномочия и обязанности аудиторов», «Планирование аудита органов местного самоуправления», «Аудиторские отчеты» и др.⁹

Национальное контрольно-ревизионное управление проверяет финансовые отчеты всех центральных правительственных ведомств, агентств и других государственных органов и сообщает результаты парламенту. Кроме того, НКРУ выпускает материалы по методологии аудита. В данных документах обобщены методологические подходы, используемые НКРУ при проведении экспертного анализа. Такой анализ проводится для изучения

⁹ Официальный сайт Национального контрольно-ревизионного управления. URL: <https://www.nao.org.uk/code-audit-practice/guidance-and-information-for-auditors/>.

и представления парламенту отчетов об экономности, эффективности и результативности использования ресурсов правительственными ведомствами.

Национальное контрольно-ревизионное управление осуществляет ресурсную поддержку парламента и советов организаций государственного сектора. НКРУ не оценивает достоинства государственной политики, а оценивает эффективность ее осуществления. НКРУ публикует отчеты, подтверждает счета, проводит обзоры деятельности департаментов. Как Национальное контрольно-ревизионное управление ответственно за проведение внешнего аудита для центрального правительства, так и у правительств автономий существуют эквивалентные органы внешнего аудита. Контрольно-ревизионное управление Уэльса, Контрольно-ревизионное управление Шотландии и Контрольно-ревизионное управление Северной Ирландии несут ответственность за аудит соответствующего законодательного собрания со значительной степенью автономии и связанных с ними государственных органов.

Национальное контрольно-ревизионное управление разрабатывает руководства и другие инструменты для оказания помощи комитетам по аудиту в государственном секторе, например:

- Руководство по кибербезопасности для аудиторских комитетов;
- Руководство по самооценке внутреннего аудита и др.

Таким образом, высшие органы финансового контроля анализируемых стран независимы в своей деятельности, являются полноправными членами ИНТОСАИ, придерживаются принципов экономичности и эффективности деятельности, которая, как правило, оценивается путем сопоставления потраченных средств и уровня доходов (в т. ч. возвращенных в бюджет и сэкономленных средств), полученных в результате соблюдения рекомендаций высших органов контроля. Основными направлениями деятельности анализируемых органов во всех странах являются финансовый аудит и аудит эффективности. При этом Счетная палата Франции, действующая как судебная инстанция, осуществляет и судебный аудит.

ПАРЛАМЕНТСКИЙ И ПРАВИТЕЛЬСТВЕННЫЙ ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ

В анализируемых странах действует эффективная система осуществления финансового контроля парламентскими и правительственными органами.

В Великобритании палата общин осуществляет контроль над расходованием государственных средств через проверку смет расходов, представляемых министерствами при утверждении Закона об ассигнованиях, и проверку отчетов о расходовании средств, осуществляемой Комитетом по контролю над расходованием государственных средств (*Public Account Committee*) [Богов Х. М., 2011].

Комитет по контролю над расходованием государственных средств был создан в 1861 г. для проверки, насколько денежные средства, выделенные правительственным департаментам и учреждениям, расходуются в соответствии с назначением, установленным парламентом. На основе доклада государственного бухгалтера-ревизора НКРУ комитет анализирует отчеты о расходовании средств. Комитет также изучает соотношение цены и качества — экономичность, эффективность и результативность государственных расходов — и, как правило, призывает правительство и его гражданских служащих отчитываться за предоставление государственных услуг, проводит проверки как самостоятельно, так и по поручению НКРУ. Обычно публикует собственный отчет с рекомендациями, на которые правительство должно ответить.

Казначейству Великобритании отводится особое место в системе финансового контроля: будучи ведомством центрального значения, оно представляет интересы правительства в парламенте по вопросам осуществления административного финансового контроля [Петракова С., 2008].

Внутриведомственный финансовый контроль подразумевает контроль за финансово-экономической деятельностью подотчетных организаций и подразделяется на текущий и последующий. Текущий контроль осуществляется бухгалтерскими подразделениями в процессе исполнения бюджета над всеми операциями, а последующий — специальными внутренними службами после совершения финансовых операций.

При исполнении обязанностей уполномоченным бухгалтером используется система внутренних финансовых служб. Уполномоченный бухгалтер имеет двойное подчинение: министру центрального правительства и Казначейству, и лично отчитывается по вопросам государственных счетов и эффективному управлению финансами министерства перед Комитетом над расходованием государственных средств палаты общин парламента [Петракова С., 2008]. Внутриведомственный финансовый контроль деятельности органов исполнительной власти осуществляется уполномоченными бухгалтерами через комиссии по аудиту. Результаты деятельности комиссий отражаются в отчетах «О внутриведомственном контроле». В США система правительственного контроля представлена в первую очередь Административно-бюджетным управлением при президенте (*Office of Management and Budget*), а также инспекторскими службами в министерствах и ведомствах.

Административно-бюджетное управление — центральный орган, осуществляющий прогнозирование, управление, контроль и координирование правительственных программ и их финансирование. Кроме того, управление отвечает за составление федерального бюджета и разработку финансовых программ, осуществление оперативного контроля по управлению бюджетом на федеральном уровне.

Деятельность Административно-бюджетного управления направлена не только на стандартизацию и унификацию огромного массива финансовой отчетности об использовании федеральных средств, поступающей от государственных и муниципальных органов, агентств и образовательных учреждений, но и предоставление Президенту США объективной информации о состоянии финансовой системы и формулирование приоритетов бюджетной политики на предстоящий финансовый год [Корф Д. В., 2009].

Административно-бюджетное управление осуществляет свою миссию через пять важнейших процессов, которые позволяют президенту планировать и реализовывать установленные приоритеты в исполнительной власти:

- разработка и исполнение бюджета;
- управление, включая надзор за деятельностью агентств, использованием человеческого капитала, федеральными закупками, финансовый менеджмент и информационные технологии;
- указы и меморандумы президента;
- регулирующая политика, включая координацию и обзор всех значительных федеральных правил исполнительными органами;
- представление рекомендаций президенту по законодательным вопросам.

В агентствах и ведомствах **США** созданы инспекторские службы (управления генерального инспектора). Деятельность служб направлена на аудит и проверки программ и операций министерства, включая аудит результатов программ, безопасности информационных технологий, соблюдения законов и правил и достоверности финансовых отчетов; расследование сведений о мошенничестве и злоупотреблениях; оценку эффективности программ, их экономности и результативности; информирование о деятельности генерального инспектора конгресса США и др. Ежегодно управления проводят оценку рисков программ министерства и на ее основе разрабатывают план аудита на следующий финансовый год¹⁰.

¹⁰ Например, официальный сайт Управления генерального инспектора Министерства сельского хозяйства США. URL: <https://www.usda.gov/oig/about.htm>; официальный сайт Управления генерального инспектора Министерства торговли. URL: <https://www.oig.doc.gov/Pages/Audits-Evaluations.aspx>.

Внутриведомственное направление финансового контроля во Франции представлено в министерствах инспекциями по контролю, которые оценивают эффективность деятельности центральных и региональных подразделений. Например, Генеральная инспекция финансов (*L'inspection générale des finances*) обладает широкими полномочиями и вправе контролировать не только деятельность Министерства финансов, но и всех организаций, получающих государственное финансирование (как общественных, так и частных). В компетенцию сотрудников Генеральной инспекции финансов входит также контроль деятельности государственных бухгалтеров. В связи с этим «административный статус инспекторов финансов, имеющих специальные ранги, весьма высок» [Годин А. М. и др., 2010]. Кроме того, Генеральная инспекция финансов консультирует правительство по экономическим и финансовым вопросам и оказывает помощь различным комитетам, рабочим группам и международным организациям (МВФ, Всемирный банк и т. д.).

Основным методом деятельности Генеральной инспекции финансов является проведение внезапных проверок на местах и оценка деятельности бухгалтера. При этом Генеральная инспекция финансов использует совокупность процедур аудита (запросы информации, анализ данных и т. д.), а также экспертно-аналитические методы (экономическая и финансовая экспертиза, анализ управленческого контроля, международный бенчмаркинг и др.).

Наряду с Генеральной инспекцией финансов и Генеральной инспекцией по социальным вопросам (IGAS) одной из трех государственных межминистерских инспекций является Генеральная инспекция администрации (*Inspection générale de l'administration*). Она отвечает за оценку государственной политики, аудит и экспертно-консультационные задания. Благодаря своему межведомственному положению она может воздействовать на все сферы деятельности государства в ответ на запросы премьер-министра или любого другого члена правительства.

В Германии ключевую роль при осуществлении контрольных функций в отношении правительства играет Бюджетный комитет бундестага. Его представители участвуют в заседаниях правительства, посвященных вопросам исполнения бюджета, осуществляют текущий контроль за исполнением федерального бюджета, включая рассмотрение ежеквартального отчета Министерства финансов о произведенных расходах и др. Последующий финансовый контроль проводится Аудиторским комитетом, который входит в Бюджетный комитет [Головин К. Л., 2007].

Важную роль играет Министерство финансов, которое осуществляет финансовый контроль через все свои отделы по направлениям их деятельности. Управления и отделы министерства контролируют процесс составления и рассмотрения государственного бюджета, анализируют финансовые сметы министерств и ведомств. В каждом ведомстве Министерство финансов имеет своих представителей, которые отвечают за правильность и законность производимых расходов, оценивают их эффективность [Пашенцев Д. А., 2012].

Функции финансового контроля правительства осуществляет также Экономическое подразделение при канцлере.

Таким образом, парламентский контроль вне зависимости от формы его осуществления (напрямую или через комитеты) играет ключевую роль в реализации бюджетной политики государства. Основная роль при осуществлении правительственного финансового контроля, как правило, принадлежит Министерству финансов и специализированным комитетам (Экономическое подразделение при канцлере Германии, государственные межминистерские инспекции во Франции, Административно-бюджетное управление при Президенте США).

ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ И АУДИТ

Особое значение в рамках осуществления финансового контроля отводится его разновидностям — внутреннему контролю и внутреннему аудиту. В анализируемых странах во многих министерствах (агентствах, ведомствах) созданы службы внутреннего контроля и аудита.

Например, во **Франции** декрет 2011 г. предусматривает создание в министерствах Комитета по внутреннему аудиту, к функциям которого относится определение политики внутреннего аудита, утверждение плана деятельности внутреннего аудита, проверка качества систем управления рисками и внутреннего контроля. В основу была положена модель, действующая на предприятиях, а также стандарты Института внутренних аудиторов и Международные стандарты аудита.

Система внутреннего контроля и миссия Министерства внутреннего аудита были сформированы во всех министерствах, уполномоченных на предложение годовой программы аудитов и их проведение.

Комитет по гармонизации (*Comité d'harmonisation de l'audit interne*) — это межминистерский комитет, который координирует, поддерживает и контролирует развитие внутреннего аудита в государственной администрации.

Миссия комитета включает три направления:

- разработку государственной системы внутреннего аудита;
- организацию деятельности сообщества министерских аудиторов;
- контроль за политикой внутреннего аудита¹¹.

Поскольку внутренний аудит является международной стандартизированной профессиональной практикой, миссия комитета заключается в том, чтобы адаптировать руководящие принципы, определенные на международном уровне частными профессиональными организациями, к французской действительности с ее спецификой. Комитет работает над согласованием методологии работы министерств в области внутреннего аудита и распространяет эффективную практику.

При проведении внутреннего контроля и внутреннего аудита министерства объединяются в группы (координационные центры внутреннего контроля в соответствии с постановлением от 28.06.2011), а также генеральные инспекционные и надзорные службы. Например, у министерств, отвечающих за социальные вопросы, которые имеют общий секретариат, создано совместное подразделение в составе Генеральной инспекции по социальным вопросам. Таким образом, существует 12 министерских подразделений внутреннего аудита, которые уже учреждены или находятся в процессе подготовки или доработки.

В **США** системы внутреннего контроля и аудита рассматриваются как обязательные для эффективного функционирования органов государственного управления. Законы «О процедурах в сферах бюджета и бухгалтерского учета» (*Budget and Accounting Procedures Act*, 1950 г.) и «О бухгалтерском учете и аудите» (*Accounting and Auditing Act*, 1950 г.) обязали федеральные ведомства сформировать системы внутреннего контроля и аудита, которые должны соответствовать требованиям, установленным Главным контрольно-финансовым управлением, и обеспечивать полное раскрытие информации о финансовых результатах деятельности ведомств и об эффективности осуществляемого ими контроля [Грачева М. В., 2007].

В 1981 г. Административно-бюджетное управление издало циркуляр A-123, посвященный системам внутреннего контроля. В циркуляре были определены обязанности руководства по внутреннему контролю в федеральных агентствах, обозначены роль

¹¹ Официальный сайт Комитета по гармонизации. URL: <https://www.economie.gouv.fr/cha/actualites>.

подразделения по внутреннему аудиту, а также зафиксированы требования к системе внутреннего контроля.

В 1995 г. была выпущена новая версия циркуляра «Управленческая отчетность и контроль»¹², в соответствии с которой агентства и федеральные менеджеры должны систематически принимать профилактические меры с целью разработки и внедрения экономически эффективных управленческих средств контроля для управления, ориентированного на результат, а также оценивать адекватность управленческого контроля в федеральных программах, определять необходимые улучшения, принимать соответствующие корректирующие меры и ежегодно отчитываться об управленческом контроле.

Редакция циркуляра от 2004 г. («Обязанности менеджмента по осуществлению внутреннего контроля»¹³) закрепила понятие внутреннего контроля, а также его цели в соответствии с компонентами модели Комитета организаций-спонсоров Комиссии Тредвея (COSO). В приложении к циркуляру перечислены обязанности руководства в сфере внутреннего контроля и процесса оценки эффективности внутреннего контроля. Редакция циркуляра от 2016 г. («Обязанности менеджмента по управлению рисками и внутреннему контролю»¹⁴) была дополнена руководством по управлению рисками и методикой его применения. Кроме того, совершенствование системы внутреннего контроля должно быть постоянным процессом и осуществляться каждым ведомством с учетом стандартов Главного контрольно-финансового управления, что закреплено в законе о финансовой честности федеральных менеджеров¹⁵. Закон также обязывает публиковать специальное заявление об уровне адекватности и эффективности системы внутреннего контроля. Согласно закону 1990 г. о руководителях финансовых служб (*Chief Financial Officers Act*) данное заявление стало публиковаться в рамках ежегодного отчета ведомства.

В **Великобритании** система внутреннего контроля функционирует в рамках управления и финансовой дисциплины, разработанной специально для центрального правительства. Она связана с требованиями корпоративного управления, которые действуют в частном секторе, но были адаптированы для отражения уникальных особенностей государственного сектора [European Commission, 2014]. Существование внутри каждого министерства должным образом сформированного аудиторского комитета с четкой компетенцией способствует формированию эффективного внутреннего контроля, повышает статус внутреннего аудита и его независимость. Для оказания поддержки в разработке положений о внутреннем контроле НКРУ выпускает положения об управлении, которые ранее назывались положениями о внутреннем контроле.

В 2010 г. было издано Руководство по лучшей практике формирования положений о внутреннем контроле¹⁶. Согласно данному руководству годовая отчетность государственного учреждения должна включать отчет о состоянии системы внутреннего контроля, а также прозрачное описание систем управления рисками и контроля. Необходимо осуществлять постоянный мониторинг эффективности внутреннего контроля, и соответствующая информация должна распространяться вверх и вниз в организации. Согласно руководству необходимо сформировать четкую, основанную на фактических данных картину эффективности внутреннего контроля в организации.

¹² Официальный сайт Белого дома США. URL: <https://www.whitehouse.gov/wp-content/uploads/2017/11/Circular-a-123.pdf>.

¹³ Официальный сайт Белого дома США. URL: https://www.whitehouse.gov/sites/whitehouse.gov/files/omb/circulars/A123/a123_rev.pdf.

¹⁴ Официальный сайт Белого дома США. URL: <https://www.whitehouse.gov/sites/whitehouse.gov/files/omb/memoranda/2016/m-16-17.pdf>.

¹⁵ Официальный сайт Белого дома США. URL: <https://www.whitehouse.gov/sites/whitehouse.gov/files/omb/financial/fmfi1982.html>.

¹⁶ Официальный сайт Национального контрольно-ревизионного управления Великобритании. URL: <https://www.nao.org.uk/report/a-good-practice-guide-to-the-statement-on-internal-control/>.

Организациями, выпускающими стандарты по внутреннему аудиту в Великобритании, являются:

- Казначейство Великобритании, которое выпускает стандарты для центрального правительства, государственных департаментов и их исполнительных органов и неправительственных организаций;
- Институт государственных финансов и бухгалтерского учета (*Chartered Institute of Public Finance and Accountancy*) — для местных правительств Великобритании;
- Департамент здравоохранения — для сектора здравоохранения Англии;
- Департамент финансов и персонала Правительства Северной Ирландии, Правительства Уэльса, Правительства Шотландии — для соответствующих центральных правительств и сектора здравоохранения.

В законодательстве **Германии** отсутствует определение системы внутреннего контроля, системы управления рисками для общественного сектора. Введенный в действие в 1998 г. закон о контроле и прозрачности в области предпринимательства (*Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich*)¹⁷, который обязал немецкие организации к созданию системы управления рисками, применяется только для коммерческих организаций или организаций с частичным государственным участием. В настоящее время действуют отдельные нормы, регулирующие функционирование системы управления рисками и систему внутреннего контроля. Так, например, в Основном законе Федеративной Республики Германия есть отдельные статьи, посвященные контролю в бюджетной сфере. Несмотря на слабое законодательство, многие бюджетные организации в Германии внедрились на практике элементы системы управления рисками и внутреннего контроля. Отсутствие соответствующих норм в законодательстве приводит к несоблюдению единства подходов к организации системы внутреннего контроля в бюджетной сфере, в то же время это способствует индивидуализации и уникальности системы внутреннего контроля в каждой бюджетной организации в соответствии со своими внутренними потребностями в контроле и особенностями функционирования [Святковская Е. Ю., 2015].

Таким образом, система внутреннего контроля и аудита в анализируемых странах выстраивалась на основе принципов и стандартов, разработанных для коммерческого сектора. При этом в основе системы внутреннего контроля, как правило, лежит модель управления рисками, разработанная Комитетом организаций-спонсоров Комиссии Тредвея (COSO).

СОСТОЯНИЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

В Российской Федерации высшим органом государственного финансового контроля является Счетная палата, которая самостоятельно разрабатывает и утверждает стандарты своей деятельности.

Счетная палата РФ выпускает стандарты двух видов:

- стандарты организации деятельности, которые устанавливают порядок планирования работы Счетной палаты РФ, подготовки отчетов по результатам деятельности, методологического обеспечения и других процедурных аспектов деятельности Счетной палаты РФ;
- стандарты осуществления Счетной палатой РФ внешнего государственного аудита (контроля), определяющие порядок проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий Счетной палаты РФ.

¹⁷ Закон о контроле и прозрачности в области предпринимательства. URL: https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGBI&jumpTo=bgbl198s0786.pdf#__bgbl__%2F%2F*%5B%40attr_id%3D%27bgbl198s0786.pdf%27%5D__1577652390767.

Ряд стандартов осуществления внешнего государственного контроля разработан Счетной палатой РФ с учетом положений стандартов ИНТОСАИ, но в целом они не являются полным аналогом международных стандартов высших органов контроля.

Внутренний государственный финансовый контроль представляет собой систему контроля, осуществляемую правительством, его отдельными подразделениями (министерствами), а также органами власти регионального уровня и органами местного самоуправления за использованием бюджетных средств.

Система внутреннего государственного финансового контроля включает:

— государственный финансовый контроль, осуществляемый инспекционными (контрольно-ревизионными) органами, если они созданы и функционируют, как в рамках правительства в целом, так и в отдельных министерствах и ведомствах на национальном и субнациональном уровнях;

— внутренний аудит в организациях сектора государственного управления;

— внутренний контроль в организациях сектора государственного управления.

Внутренний государственный финансовый контроль осуществляется Федеральным казначейством Российской Федерации в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 28 ноября 2013 г. № 1092 «О порядке осуществления Федерального казначейством полномочий по контролю в финансово-бюджетной сфере». Деятельность Федерального казначейства по контролю в финансово-бюджетной сфере осуществляется в соответствии со стандартами и методическими рекомендациями, разработанными и утвержденными Федеральным казначейством.

В настоящее время Министерство финансов Российской Федерации разрабатывает проекты федеральных стандартов внутреннего финансового аудита для сектора государственного управления, которые, как предполагается, заменят Методические рекомендации по осуществлению внутреннего финансового аудита и будут распространяться на все организации сектора государственного управления, включая организации регионального и муниципального уровня, а также органы управления государственными внебюджетными фондами. С 1 января 2020 г. приказами Минфина России введены три таких стандарта, содержащие определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита, права и обязанности должностных лиц при его осуществлении, а также основания и порядок организации, случаи и порядок передачи полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита. После вступления федеральных стандартов в действие все организации сектора государственного управления в РФ должны будут руководствоваться ими при осуществлении внутреннего финансового аудита.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Таким образом, проведенный анализ показывает, что органы государственного финансового контроля в большинстве анализируемых стран принимают активное участие в управлении государственными финансами. В своей деятельности они придерживаются принципов независимости, объективности и гласности.

На основе проведенного исследования можно выделить основные изменения и обозначить направления развития государственного финансового контроля.

1. Финансовый контроль стал важной частью системы государственного управления, появились новые задачи контроля. Помимо контроля целевого и законного использования государственных средств особое внимание стало уделяться контролю эффективности использования средств и обоснованности их выделения.

2. Органы государственного финансового контроля должны принимать активное участие в разработке и осуществлении единой финансовой политики, включая вопросы законности, правильности и управления эффективностью и результативностью, в том числе государственных программ.

3. Происходит повышение роли контрольных органов, которые выступают как эксперты, принимая более активное участие в разработке финансовой и социально-экономической политики своей страны.

4. Широкое распространение стандартизации в области финансового контроля. Стандарты разрабатываются для различных областей контроля и часто включают дополнительные практические руководства по их применению.

5. Становление внутреннего финансового контроля и аудита как неотъемлемых компонентов эффективной деятельности организации.

6. С одной стороны, можно обозначить тенденцию к децентрализации контроля, когда контрольные функции осуществляются непосредственно на объекте контроля. С другой стороны, зарубежный опыт выявляет активную разработку и применение стандартов финансового контроля, которые содержат единые требования к организации и осуществлению финансового контроля и призваны способствовать совершенствованию координации деятельности органов финансового контроля, единым аудиторским процедурам и др.

Российская Федерация находится на пути реформирования системы государственного финансового контроля. Опыт зарубежных стран показывает, что необходимо трансформировать систему финансового контроля с целью повышения эффективности его осуществления, сформировать единую методологию и нормативно-правовую основу, разграничить сферы деятельности органов финансового контроля, применять новые информационные технологии, а также обеспечить необходимые условия для создания каждым органом государственной власти эффективной системы внутреннего финансового контроля и внутреннего аудита, в том числе путем стандартизации в области финансового контроля.

Список источников

Богов Х. М. Реализация полномочий зарубежных парламентов в бюджетном процессе // Вестник АКСОР. 2011. № 4. С. 160–169. URL: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=17184322&>.

Годин А. М., Горегляд В. П., Подпорина И. В. Бюджетная система Российской Федерации: учебник. М.: Дашков и К, 2010. 628 с.

Головин К. Л. Правовые основы бюджетного контроля в РФ и ФРГ: сравнительно-правовое исследование. Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М.: МГИМО МИД России, 2007.

Грачева М. В. Внутренний контроль и аудит в секторе государственного управления: опыт развитых стран // Государственное управление. Электронный вестник. 2007. № 12.

Гусева Д. Е. Современные институты парламентского контроля европейских государств (Германия, Франция, Великобритания, Россия) // PolitBook. 2016. № 3. С. 168–181.

Зайцева М. А. Особенности организации государственного аудита на примере Франции и возможность применения этого опыта в РФ / Материалы Международного молодежного научного форума «Ломоносов-2016» / Отв. ред. И. А. Алешковский, А. В. Андриянов, Е. А. Антипов. М.: МАКС Пресс, 2016. URL: https://lomonosov-msu.ru/archive/Lomonosov_2016/data/8386/uid109847_report.pdf.

Зудилин А. П., Ахмедов Ф. Н. Финансовый контроль: учеб. пособие. М.: Изд-во РУДН, 2000. 124 с.

Ибрагимова Т. С. О зарубежном опыте осуществления финансового контроля // Казахская цивилизация (Университет Кайнар). 2016. URL: <https://articlekz.com/article/20018>.

Кабашкин В. А., Карташева Е. Ю. Отличительные особенности современного зарубежного опыта организации контроля // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 5. С. 51–60.

Корф Д. В. Правовое регулирование финансового контроля в сфере образования в США // Ежегодник российского образовательного законодательства. Т. 4. 2009. № 1. С. 150–162.

Пашенцев Д. А. Система и принципы организации финансового контроля в европейских странах // Евразийский юридический журнал. 2012. № 3 (46). С. 26–28.

Петракова С. Организационно-экономические основы административного финансового контроля Великобритании // Финансовый контроль. 2008. № 4 (77).

Самойлова Л. М. Счетная палата Франции: 200 лет независимости // Финансовое право. 2010. № 3. С. 9–13.

Святковская Е. Ю. Актуальные подходы к организации системы внутреннего контроля в бюджетных организациях Великобритании, Германии и США // Аудит и финансовый анализ. 2015. № 5. С. 56–64.

Public Internal Control Compendium / European Commission. Second edition, 2014. URL: <https://ec.europa.eu/budget/pic/lib/book/UK/HTML/index.html#/2/>.

Поступила в редакцию 30 декабря 2019 г.

Принята к публикации 08 апреля 2020 г.



State Financial Control: International Experience

(Translation from Russian)

Natalia S. Matveeva

E-mail: natalia.matveeva@inbox.ru), ORCID 0000-0002-8353-5638

Financial Research Institute, Moscow 127006, Russian Federation

Abstract

Financial control is a major part of the financial management system. Its increasing importance in the contemporary world is reflected in the Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, according to which financial control is an integral component of public finance management. The relevance of the topic is also associated with the strengthening of the role of financial control in developed countries and the search for ways to increase the effectiveness of its implementation.

The article aims to identify the main development trends of state financial control in advanced countries and to analyze the standardization process. Despite the fact that the system of state financial control is based on different principles in different countries, depending on the prevailing historical, economic and regulatory traditions of a particular country, further directions for the development of this sphere are determined by general trends toward decentralization of control and the standardization of control activities. In addition, the current level of development of state financial control in the Russian Federation and the possibility of adapting international experience in our country in order to increase the effectiveness of financial control are described.

In this article, the analysis of foreign experience has been carried out at three levels: general control over public finance; government and parliamentary control; and internal control and internal audit as special areas of financial control. In regards to standardization, the standards of external state control have been found to be formed and approved by the national control and accounting bodies of the country, taking into account the requirements of INTOSAI standards. At the same time, national standards include legally established features of the state financial control organization in a given country as well as the national practice of conducting state audit. Requirements for the organization and implementation of internal financial control can be set by supreme audit bodies or ministries of finance, whereas requirements to organize and carry out internal financial audit are often provided by law.

Keywords: state financial control, financial management system, Supreme Audit Institution, internal control, internal audit, regulatory authorities, international experience

JEL: E62, H11, H83

For citation: Matveeva N.S. State Financial Control: International Experience. *Financial Journal*, 2020, vol. 12, no. 2, pp. 69–95. DOI: 10.31107/2075-1990-2020-2-69-95.

INTRODUCTION

The principles of functioning of state financial control bodies depend on the model of financial control formed in a particular country. In order to identify the best practices, the experience of developed countries in the field of state financial control was analyzed, including legal acts of states, as well as official websites of financial control authorities. Countries that have accumulated significant experience in the field of state financial control and continue to actively develop the process of standardization in this area were selected for the study.

GENERAL CONTROL OVER PUBLIC FINANCE

The supreme body of financial control (or Supreme Audit Institution) carries out the overall control over public finances. This function can be served by the Accounts Chamber, as it is performed in France and Germany. In monarchical states, where the parliament actually plays the main role in the country's political life, the central control body is independent from the government and accountable directly to the parliament (for example, the National Audit Office of Great Britain). Parliamentary control is also exercised in presidential republics. The example is the U.S. Government Accountability Office, which is subordinate to Congress.

The Court of Accounts of France (Cour des comptes), for instance, is the supreme body of external control and has broad powers. It is independent of Parliament and Government. The Court of Accounts consists of seven chambers and the General Prosecutor. Each chamber, as usual, controls the activities of a certain ministry, as well as the reporting of state enterprises, institutions and other organizations related to the controlled sphere. Inter-collegial bodies carry out control, which requires interaction of several chambers¹. The main task of the General Prosecutor is to provide advice on the application of French law. In addition, the General Prosecutor participates in the activities of all chambers of the Court of Accounts and verifies reports based on the results of the audit. According to the Code of Financial Jurisdictions (Code des juridictions financières), the Court of Accounts audits the financial statements of state institutions and considers appeals against decisions made by regional and territorial chambers [Samoilova L. M., 2010].

The control over current financial operations is carried out by officers of the Ministry of Finance. The Court of Accounts conducts control only on completed financial operations [Ibragimova T.S., 2016]. In addition to assisting the parliament and the government in monitoring the implementation of budget legislation, the Court of Accounts assists the parliament in monitoring the implementation of laws on the financing of social security. The Court of Accounts controls the economy, efficiency and effectiveness of activities performed by a given department or institution to achieve its goals. The Court of Accounts also verifies the reporting prepared by public accountants (public servants or employees accredited for the management of public funds), including checking the accuracy of recognition of income and expenditure.

The Court of Accounts has the right to examine and evaluate all the state's accounts carried out by the accounts departments of public organizations, to issue decrees that fix the gaps and provide solutions to problems related to compensation for losses caused to the state. The reports are generated based on the results of inspections. The Court of Accounts of France is authorized to submit these reports annually to the President of the Republic as well as print these results in the press [Zaitseva M.A., 2016].

Certification is the new competence of the Court of Accounts. The ultimate goal of certification is to provide the public with a reliable source of clear, more understandable

¹ The Court of Accounts of France official website. URL: <https://www.ccomptes.fr/en/who-we-are-and-what-we-do/cour-des-comptes>.

financial and accounting information and with a more transparent picture of the financial reality of the state and social security. Certification of accounts is a guarantee of transparency, reliability of accounts and quality of financial, accounting and internal control procedures.²

Regional and territorial chambers of accounts are independent bodies that verify the reporting of public accountants as well as management and budgetary operations of regional authorities and their state institutions. According to the Code of Financial Jurisdictions, members of the Court of Accounts and regional and territorial chambers are required to uphold professional standards, taking into account the opinions of the advisory councils of the Court of Accounts and regional chambers of accounts. In addition, the Court of Accounts uses standards adopted by the International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI).

Professional standards are developed to achieve the following goals:

- describing the activities of the Court of Accounts and regional chambers;
- providing the necessary methodological developments;
- forming a unified structure in accordance with international standards published by INTOSAI.

In addition to general standards, each of the main areas of activity of the Court of Accounts (audit of budget execution, compliance and performance audit, assessment of state policy, and financial audit) is regulated by specific professional standards.

In Germany, financial control is carried out by the German Supreme Audit Institution (Bundesrechnungshof) and Land Audit Offices. The Supreme Audit Institution (SAI) is an independent body of financial control, which takes place between the parliament and the government and serves as their assistant. The Supreme Audit Institution consists of eleven divisions: nine audit divisions, covering 51 audit units, one international work unit, and a presidential unit for support work.

The Supreme Audit Institution monitors both budget funding and the management of the economy of the federation and federal facilities of special importance, and the activities of state enterprises and social insurance organizations receiving state subsidies. The SAI may also control institutions that have the right to administer federal funds [Pashentsev D.A., 2012].

Members of the Supreme Audit Institution have the independence of judges. The SAI verifies the accounts, the profitability and the accuracy of the budget and economic management. Moreover, it verifies the report of the Federal Minister of Finance on all income and expenses as well as on public property and state debt for the current financial year, submitted by the Federal Government to the Bundestag and the Bundesrat [Guseva D.E., 2016].

The Supreme Audit Institution carries out federal financial management. Its audit missions cover annual federal revenues and spending amounting to more than 600 billion euros. The SAI costs the taxpayers about 150 million euros i.e. only about 0.05 percent of total federal expenditure. In turn, the recommendations by the SAI lead to savings and additional revenues of 1 to 2 billion euros annually³.

The audit's functions, subjects, criteria and procedures are set forth in the Federal Budget Code (Article 88 et seq.), in the Budgetary Principles Act (Art. 53 et seq.), and in other legislation such as the German Railways Reform Act and the Federal Radio and Television Act. In addition, the audit rules of the SAI provide for uniform criteria and audit procedures. Typically, the SAI conducts more than 1,200 audit missions each year.

² Official website of the National Institute of Statutory Auditors. URL: <https://cdn.cncc.fr/download/plaquette-secteur-public.pdf>.

³ Official website of the German Supreme Audit Institution (Bundesrechnungshof). URL: <https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/booklet>.

Every year the SAI prepares and submits to the Bundestag, the Bundesrat and the government a report that contains the main results of the audits. In turn, on the basis of the submitted report, the government draws up its own report. The head of the SAI brings the contents of the generated annual report to the public through a press conference. Land Audit Offices operate in parallel with the Supreme Audit Institution. According to their status, Land Audit Offices are autonomous and independent bodies of financial control.

State financial control of both federal and land audit institutions is carried out in Germany not only in the direction of verifying compliance with applicable laws and the correctness and reasonableness of accounts, but also in the direction of determining economic efficiency and profitability of all parameters. On this basis, the compliance of the accounting data on budget execution with the amounts presented in the account books; the correctness of the main documents that confirm expenses and incomes; and the analysis of cost-effective and economical use of funds as well as the ability to perform tasks through more effective methods are checked.

The Supreme Audit Institution also conducts consultative activities in relation to institutions controlled by the Parliament. The Bundestag and, above all, its Budget Committee use the consultations with the SAI when considering various draft laws in the field of finance.

U.S. Government Accountability Office (U.S. GAO) is the supreme financial control authority in the United States at the federal level. It is an independent, nonpartisan agency that works for Congress. The U.S. GAO operates in accordance with laws and reports of congressional committees, or at the request of Congress' committees and subcommittees. The U.S. GAO also conducts research under the supervision of the Comptroller General and supervises as follows:

- through an audit of the activities of agencies in order to determine whether federal funds are being effectively spent;
- by investigating allegations of illegal and unlawful activities;
- by informing about how government programs and policies are in line with the objectives;
- by issuing legally binding decisions and conclusions.

Auditing, verification of documents and information are the main forms of control and auditing activities of the U.S. GAO. The specificity of the control and auditing activities of almost all departments and government agencies in the United States is that, in addition to official requests and letters, they are guided by information received via hotlines, anonymous included. The U.S. GAO is no exception in this regard. The informant is guaranteed confidentiality both by legal means (according to the local policies of the U.S. GAO) and by technical means (encryption of communication channels) [Korf D.V., 2009].

The U.S. Comptroller General is entitled to issue decisions and opinions on any, but primarily financial, laws (Appropriations Law). An important component of the everyday work of the U.S. GAO is the consideration of protests of participants who have lost tenders or auctions (bid protest), based on the results of which a state contract is concluded.

The U.S. Comptroller General annually submits a report to the Congress on the management's performance for the year. This report is open to the public and the media. In addition, an annual report is published on the recommendations that were given to the management and were not approved. [Zudilin A.P., Akhmedov F.N., 2000]

Standards of state financial control include:

1. Generally Accepted Government Auditing Standards – the “Yellow Book”⁴. They contain requirements for audit reports, professional qualifications of auditors, and quality control of audit organization. Auditors use these standards to conduct audits and prepare reports

⁴ Official website of the GAO. URL: <https://www.gao.gov/yellowbook/overview>.

at all levels – federal, local, and state. Auditors use generally accepted government auditing standards in combination with professional standards issued by the U.S. GAO and other bodies authorized to issue standards.

2. Principles of Federal Appropriations Law – the “Red Book”⁵. The Red Book is a practical guideline for the process of filing and approving of applications by executive authorities for public funds. It includes references to specific legal grounds for illustrating legal principles, their application and existing exceptions, and helps to form a common understanding of legislative provisions by all participants in the process.

3. Standards for Internal Control in the Federal Government – the “Green Book”⁶. The Green Book establishes standards for the development of an effective internal control system for federal agencies, and provides a common framework for the development, implementation and operation of an effective internal control system. The standards are mandatory and require government agencies to evaluate periodically the internal control system and report annually on its status. The definition of internal control in the standards is fully consistent with the definition of the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). The Green Book can be used by state, local, quasi-governmental organizations and non-profit organizations as the basis for building an internal control system.

4. GAO/PCIE Financial Audit Manual⁷. It is a methodology for auditing the financial statements of federal authorities in accordance with professional standards. The manual consists of three volumes: the first one is devoted to the audit methodology; the second one contains a detailed application manual; and the third one contains a checklist.

5. GAO Cost Estimating and Assessment Guide⁸. This guide is developed to provide the federal government with a unified best practice methodology for developing, managing and evaluating cost estimates for implementing government programs. Key information in the manual includes cost estimates’ objectives, scope and schedule; work breakdown structure; data collection methods; assessment methodology; software estimation; sensitivity and risk analysis; documentation of results etc. The guide also discusses the pitfalls associated with cost estimating, which can lead government agencies to form unrealistic budget requests.

The central control body of Great Britain – the National Audit Office (NAO) – is completely independent of the government and reports directly to Parliament on the results of its activities on a regular basis. The NAO is headed by the Comptroller and Auditor General (C&AG). The National Audit Office is a member of INTOSAI and EUROSAI, and the C&AG takes part in meetings of the governing bodies of both organizations.

The National Audit Office reviews more than 60 % of government expenditures, recorded in the accounts of state institutions and government bodies. The NAO also checks the subsidies of local authorities allocated to healthcare institutions, enterprises of nationalized industries and corporations with public ownership [Kabashkin V.A., Kartasheva E.Yu., 2011].

The Comptroller and Auditor General is empowered with the right to conduct audits of the economy, effectiveness and efficiency of the use of resources by the government and other state bodies as well as audits of information technology and environmental audits. The C&AG’s findings are submitted to Parliament.

The National Audit Office and the House of Commons Public Accounts Committee form the key link in the public funds audit cycle:

- The NAO conducts financial and performance audits and publishes its reports;

⁵ Official website of the GAO. URL: <https://www.gao.gov/legal/appropriations-law-decisions/red-book>.

⁶ Official website of the GAO. URL: <https://www.gao.gov/greenbook/overview>.

⁷ Official website of the GAO. URL: https://www.gao.gov/financial_audit_manual/overview#t=0.

⁸ Official website of the GAO. URL: <https://www.gao.gov/products/GAO-09-3SP>.

- The committee holds hearings based on the reports by the NAO and makes recommendations on the results of the hearings;
- The government responds to the report of the Committee in special documents of the Treasury;
- The NAO publishes answers to such documents, and may participate in subsequent joint studies of the NAO and the Committee.

The Comptroller and Auditor General also issues guides and instructions for auditors, for example, General Guidance Supporting Local Audit, Auditors' Work on Value for Money Arrangements, Auditors' Additional Powers and Duties, Local Government Audit Planning, Auditor Reporting etc.⁹.

The National Audit Office reviews the financial statements of all central government departments, agencies, and other government agencies and reports the results to Parliament. In addition, the NAO issues materials on the audit methodology. These documents summarize the methodological approaches used by the NAO in conducting expert analysis. Such an analysis is carried out to study and submit reports to Parliament on the economy, efficiency and effectiveness of use of resources by government departments. The NAO publishes reports, confirms accounts, and reviews departmental activities. As the National Audit Office is responsible for conducting external audits for the central government, autonomous governments have equivalent external audit bodies. The Wales Audit Office, Audit Scotland and the Northern Ireland Audit Office are responsible for auditing the relevant legislative assembly with a significant degree of autonomy and related government bodies.

Thus, the supreme financial control bodies of the analyzed countries are independent in their activities and are full members of INTOSAI; they adhere to the principles of economy and cost-effectiveness, which, as a rule, are estimated by comparing the spent funds and the level of income (including returned funds to the budget and saved money) obtained as a result of following the recommendations of the supreme control bodies. They conduct financial and performance audits. At the same time, the Court of Accounts of France, acting as a court of justice, also carries out judicial audits.

GOVERNMENT AND PARLIAMENTARY CONTROL

There is an effective system of financial control by parliamentary and government bodies in the analyzed countries.

In the United Kingdom, the control of the House of Commons over government spending of funds includes reviewing cost estimates submitted to the House of Commons by the ministries when approving the Appropriation Act and checking the reports on spending by the Public Accounts Committee [Bogov Kh.M., 2011].

The Public Accounts Committee was established in 1861 to review reports from government departments and institutions in the United Kingdom in order to ensure that the funds allocated to these organizations are spent as designated by Parliament. The verification of reports on expenditures is based on the report of the Comptroller and Auditor General. The committee examines the value for money factor (economy, efficiency and effectiveness) of government spending and appeals the government and its civil servants to report on the provision of public services, conducting inspections both independently and on behalf of the NAO. The Public Accounts Committee usually publishes its own report with recommendations, to which the government should respond.

⁹ Official website of the National Audit Office. URL: <https://www.nao.org.uk/code-audit-practice/guidance-and-information-for-auditors/>.

The UK Treasury holds a valuable place in the system of administrative financial control. It is a department of special significance and represents the interests of the Government in Parliament in the implementation of administrative financial control.

Intradepartmental financial control is divided into current (carried out in the process of conducting financial transactions by financial departments) and follow-up (carried out by special internal services) types of audit. In the performance of duties by an authorized accountant, a system of internal financial services is used. The authorized accountant has two submissions: to the minister of the central government and to the Treasury. They personally report on the issues of state accounts and the efficient financial management of the ministry to the House of Commons Public Accounts Committee of Parliament [Petraikova S., 2008]. Authorized accountants create Audit Committees to conduct intradepartmental control over the activities of central executive authorities and executive agencies. The results of Audit Committees' activities are reflected in the Statement on Internal Control.

The system of government control in the United States is represented, first of all, by the Office of Management and Budget (OMB) under the President, as well as by inspection services in ministries and departments. OMB is the central body that carries out forecasting, management, control and coordination of government programs and their financing. Moreover, it prepares the federal budget, develops financial programs and implements operational control over budget management at the federal level.

The Office of Management and Budget is intended not only to standardize and unify a huge array of financial statements on the use of federal funds from state and municipal authorities, agencies, and educational institutions, but also to provide the President with objective information about the state financial system and develop budget policy priorities for the upcoming fiscal year [Korf D.V., 2009].

OMB realizes its mission through five major processes that allow the President to plan and implement the established priorities in the executive branch:

- budget development and execution;
- management, including supervision of the activities of agencies, the use of human capital, and federal procurement; financial management; and information technology;
- assessment of the policy of the Presidential Administration and the results of government agencies' activities;
- regulatory policy, including coordination and review of all significant federal rules by executive bodies;
- submission of recommendations on legislative issues to the President.

Offices of inspector general are established in US departments and agencies. They audit and verify programs and operations of the ministry, including audit of program results; information technology security; compliance with laws and regulations, and the reliability of financial reports; investigating information about fraud and abuse; assessing the effectiveness of programs, their economy and efficiency; informing on the activities of the inspector general to the U.S. Congress etc. Each year, the Office of Inspector General carries out a risk assessment of the ministry's programs and, on its basis, develops an audit plan for the next financial year¹⁰.

The intradepartmental direction of financial control in France is represented in the ministries by control inspections, which evaluate the effectiveness of the activities of central and regional units. For example, the General Inspectorate of Finance (Inspection générale des finances) has broad powers and the right to control not only the activities of the Ministry of

¹⁰ See, for example, the official website of Inspector General of the U.S. Department of Agriculture. URL: <https://www.usda.gov/oig/about.htm>; and the official website of Inspector General of the Ministry of Commerce, URL: <https://www.oig.doc.gov/Pages/Audits-Evaluations.aspx>.

Finance, but also all organizations receiving state funding (both public and private). Moreover, its employees control the activities of public accountants. Therefore, the administrative status of finance inspectors with special ranks is very high [Godin A.M., Goreglyad V.P., Podporina I.V., 2010]. In addition, the General Inspectorate of Finance advises the Government on economic and financial issues and assists various committees, working groups and international organizations (IMF, World Bank etc.).

The main method of activity of the General Inspectorate of Finance is to conduct on-site surprise inspections and evaluate the activities of an accountant. In this case, the General Inspectorate uses a set of audit procedures (information requests, data analysis etc.), as well as expert and analytical methods (economic and financial expertise, analysis of management control, international benchmarking etc.).

Along with the General Inspectorate of Finance and the General Inspectorate for Social Affairs (Inspection générale des affaires sociales, IGAS), one of the three state interministerial inspections is the General Inspectorate of the Administration (Inspection générale de l'administration). It is responsible for evaluating public policy, auditing and expert advisory tasks. Due to its interdepartmental position, it can influence all spheres of activity of the state in response to requests from the Prime Minister or any other member of the Government.

In Germany, the Bundestag Budget Committee plays an important role in exercising control functions in relation to the Government. Its representatives participate in government meetings devoted to budget execution issues as well as exercise current control over the implementation of federal budget, including consideration of the quarterly report of the Ministry of Finance on expenses etc. [Golovin K.L., 2007]. Follow-up financial control is carried out by the Audit Committee, which is part of the Budget Committee.

The Ministry of Finance plays an important role in the financial control system in Germany. Due to the lack of specialized control departments, it carries out financial control through all departments in their areas of activity. Departments and divisions of the ministry control the process of preparation and reviewing of the state budget, and analyze the financial estimates of ministries and departments. The Ministry of Finance has its representatives in each department, responsible for the correctness and legality of expenses and the evaluation of their effectiveness [Pashentsev D.A., 2012].

The financial control function of the government is also carried out by the Economic Division under the Chancellor.

Thus, parliamentary control, regardless of the form of its execution (direct or through committees) plays a key role in the implementation of state budget policy. The main role in the implementation of government financial control, as a rule, belongs to the Ministry of Finance and specialized committees (Economic Division under the Chancellor of Germany, state interministerial inspections in France, or OMB in the USA).

INTERNAL CONTROL AND INTERNAL AUDIT

Particular importance in the implementation of financial control is given to its varieties, namely internal control and internal audit. In the analyzed countries, many ministries (agencies, departments) have established internal control and audit services.

For example, in France, the 2011 decree provides for the creation of an internal audit committee in the ministries, whose functions include determining the internal audit policy, approving the internal audit plan, and quality audit of risk management and internal control systems. It is based on a model operating in enterprises as well as standards of the Institute of Internal Auditors and International Standards on Auditing.

An internal control system and the mission of the ministry of internal audit were established across all ministries, authorized to propose and conduct an annual audit program.

The Harmonization Committee (Comité d'harmonisation de l'audit interne) is an inter-ministerial committee that coordinates, supports and oversees the development of internal audit in public administration. The mission of the committee includes three areas:

- development of state system of internal audit;
- organization of activities in the community of ministerial auditors;
- control over the internal audit policy¹¹.

Since internal audit is an international standardized professional practice, the committee's mission is to adapt the guidelines defined by private professional organizations at the international level to the French reality with its specifics. The committee has been working on the harmonization of the methodologies of the ministries in the field of internal audit and disseminating good practice.

When conducting internal control and internal audit, ministries are united into groups (coordination centers for internal control in accordance with the resolution dated June 28, 2011) as well as general inspection and supervisory services.

In the United States, internal control and audit systems are considered mandatory for the effective functioning of government. The Budget and Accounting Procedures Act (1950) and the Accounting and Auditing Act (1950) obligated federal agencies to establish internal control and audit systems, which must comply with the requirements of the U.S. General Accounting Office, and provide full disclosure of information about the financial performance of departments and the effectiveness of their control [Gracheva M.V., 2007].

In 1981, the Office of Management and Budget published the A-123 circular on internal control systems. It describes the requirements for implementing and evaluating the internal control system in government, including the role of the internal audit unit, headed by an inspector general.

In 1995, a new version of the circular¹² was released, according to which agencies and federal managers should take systematic preventive measures to develop and implement cost-effective management controls for results-based management, assess the adequacy of managerial control in federal programs, take appropriate corrective measures, and report annually about management control.

The 2004 edition of the circular¹³ enshrined the concept of internal control as well as its objectives in accordance with the components of the COSO model. The circular appendix defines management responsibilities related to internal control and the process of evaluating the effectiveness of internal control. The 2016 revision of the circular¹⁴ was supplemented by a risk management manual and methodology for its application.

In addition, according to the Federal Managers' Financial Integrity Act¹⁵, improvement of the internal control system is an ongoing process carried out by each department taking into account the GAO standards. The Law establishes the need to publish a special statement, signed by the chief executive officer of the department, on the level of adequacy and effectiveness of the internal control system. With the 1990 Chief Financial Officers Act, this statement became a part of the department's annual report.

¹¹ Official website of the Harmonization Committee (Comité d'harmonisation de l'audit interne). URL: <https://www.economie.gouv.fr/chai/actualites>.

¹² OMB Circular A-123. Official website of the White House. URL: <https://www.whitehouse.gov/wp-content/uploads/2017/11/Circular-a-123.pdf>.

¹³ Revisions to OMB Circular A-123, Management's Responsibility for Internal Control. Official website of the White House. URL: https://www.whitehouse.gov/sites/whitehouse.gov/files/omb/circulars/A123/a123_rev.pdf.

¹⁴ OMB Circular No. A-123, Management's Responsibility for Enterprise Risk Management and Internal Control. Official website of the White House. URL: <https://www.whitehouse.gov/sites/whitehouse.gov/files/omb/memoranda/2016/m-16-17.pdf>.

¹⁵ Federal Managers' Financial Integrity Act. Official website of the White House. URL: <https://www.whitehouse.gov/sites/whitehouse.gov/files/omb/financial/fmia1982.html>.

In the UK, the Internal Control System operates within the framework of management and financial discipline designed specifically for the central government. It is related to corporate governance requirements that apply in the private sector, but has been adapted to reflect the unique characteristics of the public sector [Public Internal Control Compendium, 2014]. The existence within each ministry of a properly formed audit committee with clear competence contributes to the formation of effective internal control and increases the status of internal audit and its independence. To support the development of internal control regulations, the NAO issues management regulations, which were previously called “internal control provisions”.

In 2010, *A Good Practice guide to the Statement on Internal Control* was published¹⁶. According to this guide, annual reporting by a government agency should include a report on the status of the internal control system and risk management. According to the Guide, it is necessary to form a clear, evidence-based picture of the effectiveness of internal control in the organization.

The following organizations issue internal audit standards in the UK:

- UK Treasury, which issues standards for the central government, government departments and their executive bodies, and non-governmental organizations;
- Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA), for local governments of Great Britain;
- Department of Health, for the health sector in England;
- Department of Finance of the Government of Northern Ireland, the Government of Wales, and the Government of Scotland, for the respective central governments and the health sector.

In German legislation, there is no definition of system of internal control and risk management system for the public sector. The Law on Control and Transparency in Entrepreneurship¹⁷, obliged German organizations to create a risk management system, applicable only to commercial organizations or organizations with partial state participation. Currently there are separate rules governing the functioning of the risk management system and internal control systems. For example, in the Basic Law for the Federal Republic of Germany there are separate articles devoted to control in the budget sphere. Despite weak legislation, many budgetary organizations in Germany have put into practice elements of a risk management system and internal control. The lack of relevant norms in the legislation leads to non-compliance with the unity of approaches to the organization of internal control systems in the budget sphere. At the same time it contributes to the individualization and uniqueness of the organization of internal control systems in each budget organization in accordance with its internal control needs and operating features [Svyatkovskaya E.Yu., 2015].

Thus, the system of internal control and audit in the analyzed countries has been built on the basis of principles and standards developed for the commercial sector. Moreover, the internal control system, as a rule, is based on the risk management model developed by the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

STATE FINANCIAL CONTROL IN THE RUSSIAN FEDERATION

In the Russian Federation, the supreme body of state financial control is the Accounts Chamber, which independently develops and approves the standards of its activities. It issues two types of standards:

¹⁶ *A Good Practice guide to the Statement on Internal Control*. URL: <https://www.nao.org.uk/report/a-good-practice-guide-to-the-statement-on-internal-control/>.

¹⁷ *Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG)*. URL: https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGBl&jumpTo=bgbl198s0786.pdf#__bgbl__%2F%2F*%5B%40attr_id%3D%27bgbl198s0786.pdf%27%5D__1577652390767.

– standards for performance that establish the procedure for planning the work, preparation of reports, methodological support and other procedural aspects of the activities of the Accounts Chamber;

– standards for the execution of external state audit (control), determining the procedure for the implementation of control and expert analysis by the Accounts Chamber.

A number of standards for the implementation of external state control have been developed by the Accounts Chamber, taking into account the provisions of INTOSAI standards, but in general they are not a complete analogue of international standards.

Internal state financial control is a control system implemented by the government, its individual units (ministries), and regional and local authorities for the use of budget funds.

The system of internal state financial control includes:

– state financial control carried out by inspection (control and audit) bodies, if they are created and operate both within the government as a whole and in ministries and departments at the national and subnational levels;

– internal audit in organizations of the general government sector;

– internal control in organizations of the general government sector.

Internal state financial control is carried out by the Federal Treasury of the Russian Federation. The activities of the Federal Treasury in the field of control in the financial and budgetary sphere are carried out in accordance with the standards and methodological recommendations developed and approved by the Federal Treasury.

Nowadays, the Ministry of Finance of the Russian Federation is developing draft federal standards for internal financial audit for the general government sector, which are expected to replace the Guidelines for the implementation of internal financial audit and to be extended to all organizations in the general government sector, including organizations at the regional and municipal levels, as well as governing bodies of state extrabudgetary funds. On January 1, 2020, the first three standards were introduced by orders of the Ministry of Finance. They contain definitions, principles and tasks of internal financial audit, the rights and obligations of officials in carrying out internal financial audit, and the procedure for organizing and delegation of authorities to carry out internal financial audits. As soon as the federal standards enter into force, all organizations of the public administration sector in the Russian Federation will have to be guided by them in carrying out internal financial audits.

CONCLUSION

The analysis shows that state financial control authorities in most of the analyzed countries are actively involved in the management of public finances. In their activities, they adhere to the principles of independence, objectivity and transparency. The analysis allows us to highlight the following main trends in the development of state financial control in advanced countries of the world:

1. Financial control has become an important part of the public administration system. The importance of control as a management function has increased significantly, and new control tasks have appeared. The control of targeted and legal use of public funds has been supplemented by monitoring the effectiveness of the use of funds and the validity of their allocation.

2. State financial control bodies should be actively involved in the development and implementation of unified financial policy, covering questions of legality, correctness and management of efficiency and effectiveness, including issues of performance management of government programs.

3. The role of control bodies that act as experts, taking a more active part in the development of the financial and socio-economic policies of their country, has been increasing.

4. The field of financial control has been subject to widespread standardization. Standards are being developed for various areas of control, and often include additional practical guidance on their application.

5. Internal financial control and internal audit are being established as integral components of effective activities of an organization.

6. On the one hand, it is possible to single out the tendency to decentralize the implementation of the control function and to realize it directly at the control object. On the other hand, foreign experience shows active development and application of financial control standards, which contain uniform requirements for the organization of financial control and will contribute to better coordination of financial control bodies' activities, unify audit procedures etc.

The Russian Federation is on the path to reforming its state financial control system. The experience of foreign countries shows that it is necessary to transform the system of financial control in order to increase the efficiency of its implementation, form a unified methodology and regulatory framework, distinguish the areas of activity between financial control bodies, apply new information technologies, and create the necessary conditions for each government body to form an effective system of internal financial control and internal audit, including standardization in the field of financial control.

References

- Bogov Kh.M. Realization of powers of foreign parliaments in the budget process // Vestnik AKSOR. 2011 (4). pp. 160-169. Available at: <https://www.elibrary.ru/item.asp?id=17184322&> (In Russ.).
- Godin A.M., Goreglyad V.P., Podporina I.V. The budget system of the Russian Federation: Textbook. M.: Publishing and trading corporation "Dashkov and K". 2010. 628p. Available at: https://textbook.news/byudjet_850/1135-gosudarstvennyiy-finansovyiy-kontrol-176906.html. (In Russ.).
- Golovin K.L. The legal basis of budget control in the Russian Federation and Germany: a comparative legal study. Abstract of the dissertation of the candidate of legal sciences. Moscow State Institute of International Relations (University) of the Russian Ministry of Foreign Affairs. Moscow. 2007. (In Russ.).
- Gracheva M.V. Internal control and audit in the public administration sector: the experience of developed countries // Public Administration. Electronic bulletin. Issue No. 12. September 2007. Available at: <https://cyberleninka.ru/article/n/14194088>. (In Russ.).
- Guseva D.E. Modern institutes of parliamentary control of European states (Germany, France, Great Britain, Russia) // PolitBook. 2016. No. 3. pp. 168–181. Available at: <https://elibrary.ru/item.asp?id=28807851>. (In Russ.).
- Ibragimova T.S. On foreign experience of financial control // Kazakh Civilization (Kainar University). 2016. Available at: <https://articlekz.com/article/20018>. (In Russ.).
- Kabashkin V.A., Kartasheva E.Yu. Distinctive features of modern foreign experience in the organization of control // International Accounting. 2011. No. 5. (In Russ.).
- Korf D.V. Legal regulation of financial control in education in the USA // Yearbook of the Russian educational legislation. Volume 4. 2009. No. 1. pp. 150-162. Available at: <https://elibrary.ru/item.asp?id=15583431>. (In Russ.).
- Pashentsev D.A. System and principles of organization of financial control in European countries // Eurasian Law Journal. 2012. No. 3 (46). pp. 26–28. Available at: <https://elibrary.ru/item.asp?id=17644118>. (In Russ.).
- Petrakova S. Organizational and economic foundations of administrative financial control in the UK // «Financial control», No. 4 (77), 2008. (In Russ.).
- Public Internal Control Compendium, Second edition, 2014. Available at: <https://ec.europa.eu/budget/pic/lib/book/UK/HTML/index.html#/2/>.
- Samoilova L. M. Accounts Chamber of France: two hundred years of independence // Financial Law. 2010. No. 3. pp. 9-13. (In Russ.).
- Svyatkovskaya E.Yu. Actual approaches to the organization of the internal control system in budgetary organizations of Great Britain, Germany and the USA // Audit and financial analysis. 2015. No. 5. pp. 56-64. Available at: http://auditfin.com/fin/2015/5/fin_2015_51_rus_02_06.pdf. (In Russ.).
- Zaitseva M.A. Features of the organization of state audit exemplified by France and the possibility of applying this experience in the Russian Federation // Materials of the International Youth Scientific Forum "LOMONOSOV-2016". 2016. Available at: https://lomonosov-msu.ru/archive/Lomonosov_2016/data/8386/uid109847_report.pdf. (In Russ.).
- Zudilin A.P., Akhmedov F.N. Financial control: Textbook. M.: Publishing House of RUDN, 2000. 124 p. (In Russ.).

Received 30.12.2019

Accepted for publication 08.04.2020