

УДК 336.148

Мария ГРАЧЕВА

## ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ И АУДИТ В МИНИСТЕРСТВАХ И ВЕДОМСТВАХ ГЕРМАНИИ

**Аннотация.** В статье рассматриваются особенности организации государственного внутреннего аудита в Германии. Автор описывает трансформацию германского варианта децентрализованной модели в единую систему на базе служб внутреннего аудита в органах государственного управления, но без центрального государственного органа. Отмечается отсутствие в министерствах и ведомствах ФРГ ряда характеристик, рекомендуемых регулирующим документом Евросоюза и уже внедрённых в других развитых странах – комитетов по аудиту, сертификации аудиторов, гармонизирующей структуры в рамках ответственного министерства. Представляются результаты недавнего опроса, проведённого Германским институтом внутренних аудиторов и дающего адекватную картину текущей практики внутреннего контроля и аудита в секторе государственного управления ФРГ, включая её слабые стороны – управление рисками и кадры. Проведённый анализ может оказаться полезным при определении путей совершенствования системы внутреннего контроля и аудита в государственном управлении России, которая только начинает развиваться.

**Ключевые слова:** Германия, внутренний контроль, службы внутреннего аудита, органы государственного управления, модели государственного внутреннего аудита.

Внутренний контроль и аудит является важным компонентом финансового менеджмента в органах государственного управления развитых стран. Основы этой концепции представлены в Международных стандартах внутреннего контроля в государственном секторе<sup>1</sup>, разработанных Международной организацией высших органов аудита (International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI). Указанные стандарты были впервые опубликованы в 1992 г., с 2004 г. действует их последняя редакция, а в настоящее время готовится обновление этого документа<sup>2</sup>.

В соответствии с данными стандартами, соотношение внутреннего контроля и внутреннего аудита в системе госфинансов определяется следующим образом. Внутренний контроль – это **процесс**, который (1) пронизывает все организации системы, (2) нацелен на управление рисками и подтверждение надлежащего решения задач (должное проведение операций, достоверность финансовой и нефинансовой отчётности, соблюдение требований нормативно-правовых актов, обеспечение сохранности ресурсов) в рамках всех организаций системы, и (3) включает в себя пять компонентов (контрольную среду, оценку рисков, контрольные дей-

---

© **Грачева Мария Владимировна** – кандидат экономических наук, ведущий научный сотрудник ИМЭМО им. Е.М. Примакова РАН. **Адрес:** 117997, Россия, Москва, ул. Профсоюзная, д. 23. **E-mail:** mgracheva@mail.ru.

Статья поступила в редакцию: 21.01.2020.

**DOI:** <http://dx.doi.org/10.15211/vestnikieran220201421>.

<sup>1</sup> Guidelines for internal control standards for the public sector. INTOSAI, Vienna, 2004. Подробное изложение стандартов представлено в монографии: Грачева М.В. Внутренний контроль и аудит в органах государственного управления развитых стран. ИМЭМО РАН, Москва, 2008. С. 26-51.

<sup>2</sup> Professional pronouncements under review. URL: <https://www.issai.org/under-review/> (дата обращения: 22.03.2020).

ствия, обмен информацией, мониторинг), которые действуют во всех организациях системы. Внутренний аудит – это **институциональная структура процесса** внутреннего контроля; с одной стороны, внутренний аудит входит в два компонента внутреннего контроля (контрольную среду и мониторинг), а с другой стороны, он чётко отделён (дифференцирован) от внутреннего контроля, поскольку проводит мониторинг контрольных правил и процедур и оценивает их эффективность.

Теории и практике внутреннего контроля и аудита в органах государственного управления посвящены множество статей известных экспертов, докладов и сборников Организации экономического сотрудничества и развития, Международного валютного фонда и Европейской комиссии<sup>1</sup>. Важное направление исследований в рамках данной темы – особенности организации системы государственного внутреннего аудита в различных странах. В Германии была проведена существенная трансформация указанной системы для приведения её в соответствие с требованиями международных стандартов, анализ результатов этих преобразований и является целью настоящей статьи.

К концу 1990-х гг. в министерствах и ведомствах Германии сложилась децентрализованная модель внутреннего аудита. Классификацию моделей того времени (децентрализованная/централизованная) ввёл эксперт Международного валютного фонда Дж. Даймонд<sup>2</sup>. Децентрализованная модель базировалась на внутриминистерских/внутриведомственных службах внутреннего аудита (СВА) – особых подразделениях органов государственного управления, обладающих независимостью от их других структурных подразделений<sup>3</sup>. Централизованная модель основывалась на финансовых инспекциях – независимых от министерств/ведомств специальных госучреждениях<sup>4</sup>.

Германский вариант децентрализованной модели имел весьма существенную особенность, отличавшую его от классического образца: СВА германских органов государственного управления были подведомственны Федеральной счётной палате (ФСП) – высшему органу *внешнего* государственного аудита. СВА отчитывались перед палатой (а не перед высшими исполнительными руководителями соответствующих министерств/ведомств, как в других странах с данной моделью). ФСП осуществляла надзор за СВА, а также руководила этими службами в технической и профессиональной областях (в других странах с данной моделью эти функции выполняло подразделение министерства финансов или иного министерства)<sup>5</sup>.

В Европейской комиссии (высшем органе исполнительной власти Евросоюза) внутренний аудит был организован в 2001 г. в классическом виде, т.е. были созданы следующие структуры: 1) во всех генеральных директоратах Еврокомиссии (ЕК) – СВА, подотчётные высшим исполнительным лицам директоратов; 2) центральная СВА ЕК, подотчётная одному из еврокомиссаров; 3) Комитет ЕК по развитию аудита, надзирающий за СВА директоратов и за центральной СВА, и подотчётный Коллегии еврокомиссаров. Было налажено взаимодействие центральной СВА с органом внешнего аудита ЕК – Европейской счётной палатой, од-

<sup>1</sup> Обзор основных публикаций представлен в статье: Грачева М.В. Внутренний контроль и аудит подведомственной сети в органах государственного управления. Вестник Московского университета, серия 21, Управление (государство и общество), 2019, №3. С. 39-56.

<sup>2</sup> Diamond J. The role of internal audit in government financial management: an international perspective. IMF Working Paper, 2002.

<sup>3</sup> Децентрализованная модель действовала, кроме ФРГ, в Австралии, Австрии, Великобритании, Ирландии, Канаде, Нидерландах, Новой Зеландии, Скандинавских странах, США.

<sup>4</sup> Централизованная модель действовала в Бельгии, Греции, Испании, Италии, Люксембурге, Португалии, Франции.

<sup>5</sup> Management control in modern government administration: some comparative practices. OECD, Paris, 1996. P. 93. Diamond J. Internal control and internal audit. In: Allen R., Hemming R. and Potter B.H. (ed.). The International Handbook of Public Financial Management. Palgrave Macmillan, New York, 2013. P. 374-395.

нако без прямой подотчётности<sup>1</sup>.

Принципы организации надлежащего внутреннего контроля и аудита в органах государственного управления стран ЕС были зафиксированы в 2006 г. в специальном Руководстве по внутреннему контролю в сфере госфинансов<sup>2</sup>. В соответствии с практикой Еврокомиссии и требованиями этого Руководства началась реорганизация германской модели: СВА органов государственного управления, подотчётные Федеральной счетной палате<sup>3</sup>, были переданы в подотчётность высшим исполнительным лицам министерств/ведомств, регламентацию деятельности СВА стало осуществлять Министерство внутренних дел (МВД) Германии.

В 2008 г. МВД опубликовало Рекомендации для служб внутреннего аудита в органах федеральной администрации, составленные на базе международных стандартов. В этом документе (не зря он называется не постановлением или инструкцией, а рекомендациями) не зафиксировано *обязанности* всех федеральных министерств/ведомств создавать СВА. Преамбула Рекомендаций гласит: «Решение и ответственность относительно того, нужно ли создавать в конкретном ведомстве службу внутреннего аудита и какими будут её масштабы, как будут реализовываться данные Рекомендации, особенно какие варианты будут необходимы, исходя из специфики ведомства, оставляются на усмотрение отдельных ведомств. Данные Рекомендации служат руководством для службы внутреннего аудита»<sup>4</sup>. В Рекомендациях нет упоминаний о необходимости создания комитетов по аудиту, действующих в составе советов директоров министерств/ведомств и осуществляющих надзор за службами внутреннего аудита, и об обязательной сертификации внутренних аудиторов, работающих в государственном управлении (указанные комитеты и сертификация активно развивались в 2000-е гг. в ряде других стран с децентрализованной моделью, прежде всего в Великобритании; в Германии такой практики до сих пор нет).

К середине 2010-х гг. разделение на децентрализованную и централизованную модели внутреннего аудита стало размываться. Поскольку указанное выше евросоюзное Руководство по внутреннему контролю в сфере госфинансов было основано на децентрализованной модели, многие страны ЕС – как новые (вступившие в союз в 2004–2013 гг.), так и старые – создали СВА в министерствах/ведомствах, но при этом сохранили существовавшие у них ранее финансовые инспекции (ФИ). Одновременно в ряде стран с ранее чётко сформированной децентрализованной моделью стали появляться центральные государственные СВА в виде отдельных ведомств, осуществляющих внутренний аудит в некоторых или во всех органах государственного управления. Это произошло в таких странах с давними традициями государственного внутреннего аудита, как Великобритания и Нидерланды, а также в рамках евросоюзного правительства – Еврокомиссии. В марте 2015 г. СВА в генеральных директоратах ЕК были упразднены<sup>5</sup> и их функции были переданы центральной СВА ЕК, которая осуществляет с тех пор внутренний аудит как в директоратах, так и в агентствах ЕК, и находится под надзором Комитета Коллегии ЕК по развитию аудита.

В результате сформировались иные модели – с единой системой внутреннего аудита (на

<sup>1</sup> IAS history. URL: [https://ec.europa.eu/info/ias-history\\_en](https://ec.europa.eu/info/ias-history_en) (дата обращения: 22.03.2020).

<sup>2</sup> Welcome to the world of PIFC: public internal financial control. European Commission, 2006.

<sup>3</sup> Федеральная счётная палата стала проводить специальные исследования деятельности СВА в органах государственного управления, среди наиболее важных следует отметить такие публикации: Mitteilung über die Prüfung der Aufgaben und Wirkungen Interner Revisionen im nachgeordneten Bereich. Bundesrechnungshof, Bonn, 2005; Leitsatz 09/02 – Interne Revision als Steuerungsinstrument der Behördenleitung. Bundesrechnungshof, Bonn, 2013; Bericht an die Bundesregierung nach §88 Abs. 2 BHO über die Verbreitung Interner Revisionen in der Bundesverwaltung. Bundesrechnungshof, Bonn, 2015.

<sup>4</sup> Empfehlungen für Interne Revisionen in der Bundesverwaltung. Bundesministerium des Innern, 2007. S. 1.

<sup>5</sup> IAS history. URL: [https://ec.europa.eu/info/ias-history\\_en](https://ec.europa.eu/info/ias-history_en) (дата обращения: 22.03.2020).

базе либо СВА, либо ФИ) и с двойной системой внутреннего аудита (на базе как СВА, так и ФИ). Первая модель действует в 16 странах ЕС<sup>1</sup>, вторая – в 12 странах ЕС<sup>2</sup>. В рамках первой модели есть группа из девяти стран, в которых имеются только самостоятельные внутриминистерские/внутриведомственные СВА, без центральных государственных СВА. К этой группе и относится Германия<sup>3</sup>.

В евросоюзном Руководстве по внутреннему контролю в сфере госфинансов присутствует рекомендация создавать центральную «гармонизирующую» структуру, обычно в виде подразделения министерства финансов, которая разрабатывает и утверждает единые стандарты, методологию, типовые документы (положения, инструкции, своды правил) внутреннего контроля и аудита, квалификационные требования к государственным внутренним аудиторам и программы их обучения. МВД ФРГ такой гармонизирующей структурой не является (кроме указанных выше Рекомендаций, каких-либо стандартов, методик и т.п. МВД не публиковало).

Выполнение близких к гармонизации задач взяла на себя рабочая группа по внутреннему аудиту в государственных учреждениях, действующая в Германском институте внутреннего аудита<sup>4</sup> (ГИВА) – профессиональном объединении, членами которого являются внутренние аудиторы, работающие в различных отраслях, в т.ч. и в госуправлении, а также научные эксперты в области внутреннего аудита. ГИВА проводит ежегодные конференции по вопросам внутреннего аудита в органах госуправления, выпустил в рамках серии своих публикаций фундаментальную монографию «Аудит ИТ-процессов в государственных учреждениях: практическое руководство по проведению проверки»<sup>5</sup>, издаёт «Журнал внутреннего аудита»<sup>6</sup>, в котором уделяется определённое внимание статьям, посвящённым проблемам развития государственного внутреннего аудита. В 2018 г. О. Дитерле, руководитель службы внутреннего аудита Федерального агентства по труду, входивший ранее в правление ГИВА, опубликовал основательный труд «Практическое пособие по внутреннему аудиту в государственной администрации»<sup>7</sup>.

В 2018 г. был проведён первый после перевода внутриминистерских/внутриведомственных СВА в надлежащую подотчётность весьма репрезентативный опрос внутренних аудиторов, работающих в секторе госуправления. Респондентами опроса стали 102 участника 12-й конференции ГИВА по вопросам внутреннего контроля и аудита в органах госуправления. В 2019 г. профессор факультета государственного управления Высшей школы Гарца – Университета прикладных исследований Н. Ангермюллер представил в «Журнале внутреннего аудита» результаты этого опроса, характеризующие текущую ситуацию в данной сфере<sup>8</sup>.

<sup>1</sup> Модель с единой системой государственного внутреннего аудита действует в Австрии, Великобритании, Германии, Дании, Ирландии, Кипре, Латвии, Литве, Мальте, Нидерландах, Финляндии, Чехии, Швеции, Эстонии (на базе только СВА), в Испании, Италии (на базе только ФИ).

<sup>2</sup> Модель с двойной системой государственного внутреннего аудита (на базе как СВА, так и ФИ) действует в Бельгии, Болгарии, Венгрии, Греции, Люксембурге, Польше, Португалии, Румынии, Словакии, Словении, Франции, Хорватии.

<sup>3</sup> Кроме ФРГ, в эту группу на базе самостоятельных СВА входят также Австрия, Дания, Ирландия, Латвия, Литва, Финляндия, Швеция и Эстония. Другую группу составляют пять стран, у которых имеются центральные государственные СВА, в сочетании с самостоятельными СВА или без них – Великобритания, Кипр, Мальта, Нидерланды, Чехия. Подробности текущей ситуации с моделями государственного внутреннего аудита представлены в ст.: Грачева М.В. Внутренний контроль и аудит подведомственной сети в органах государственного управления. Вестник Московского университета, серия 21, Управление (государство и общество), 2019, №3. С. 39-56.

<sup>4</sup> Arbeitskreis «Interne Revision in öffentlichen Institutionen», Deutsches Institut für Interne Revision e.V. URL: <https://www.diir.de/arbeitskreise/interne-revision-in-oeffentlichen-institutionen/> (дата обращения: 22.03.2020).

<sup>5</sup> Revision von IT-Verfahren in öffentlichen Institutionen: Praxisleitfaden für den Prüfungsprozess. DIIR-Schriftenreihe, Band 53, Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2015.

<sup>6</sup> Zeitschrift Interne Revision. URL: <https://www.diir.de/fachwissen/diir-veroeffentlichungen/zir-zeitschrift-interne-revision/> (дата обращения: 22.03.2020).

<sup>7</sup> Dieterle O. Praxishandbuch Interne Revision in der öffentlichen Verwaltung. Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2018.

<sup>8</sup> Angermüller N.O. Interne Kontroll- und Revisionssysteme im öffentlichen Sektor. Zeitschrift Interne Revision, 2019,

Почти все органы госуправления, в которых работают участники опроса (93%) имеют в своём составе службы внутреннего аудита, независимые от других подразделений. Оказалось, что СВА распространены даже больше, чем юридические отделы (76%). Около половины респондентов указали на наличие структур, обеспечивающих приём и обработку административных жалоб (46%) и надлежащее качество работы (46%). Структуры, занимающиеся анонимными сообщениями о злоупотреблениях, имеются у 28% организаций (для банков и страховых компаний Германии такие структуры являются обязательными).

Самыми важными рисками в деятельности министерств/ведомств участники опроса считают:

- финансовый риск (77%),
- операционный риск (75%),
- политический риск (60%),
- киберриск (60%).

На рыночный риск указывают лишь 28% опрошенных, в числе прочих рисков упоминаются репутационный, стратегический, проектный, правовой, технический. Киберриск оценивается на уровне 63 (по шкале от 0 – отсутствие угроз, до 100 – наличие чрезвычайно сильных угроз), т.е. как весьма существенный. Среди мер по защите от кибератак отмечаются следующие: регулярное обновление программного обеспечения и паролей (85%), установка сетевых брандмауэров и антивирусов (70%), применение зашифрованных каналов связи (72%), обучение сотрудников мерам киберзащиты (52%), проведение тестов на несанкционированное проникновение в ИТ-системы (25%).

Важными средствами внутреннего контроля в целях управления рисками являются:

– управление полномочиями, т.е. предотвращение злоупотреблений, возникающих вследствие наделения сотрудников чрезмерной компетенцией, когда они контролируют сами себя; наличие такого управления полномочиями в своих организациях подтверждают 71% респондентов;

– ведение базы данных о реализации рисков – случаях нанесения ущерба, включающей в себя сведения о событии, повлекшем за собой возникновение ущерба, дате наступления/выявления этого события, а также о размере, причине и последствиях ущерба; наличие такой базы данных в своих организациях подтверждают лишь 39% участников опроса.

Степень соответствия шести критериям, составляющим третий стандарт аудита ГИВА, по которому оценивается качество внутреннего аудита в организации, участники опроса определили следующим образом (по шкале от 1 до 5):

наличие в организации документа (официального, оформленного письменно и согласно надлежащим правилам), регулирующего деятельность внутреннего аудита	4,38
обеспечение нейтралитета и независимости СВА от других подразделений и права СВА на неограниченный доступ к информации о деятельности всех подразделений	4,11
наличие у СВА кадровых ресурсов надлежащего количества и качества	3,53
составление плана аудиторских проверок на основе стандартизированного и риск-ориентированного подхода	3,94
документирование типа и охвата проверочных действий и результатов аудита по единому образцу, должным образом и в установленном порядке	4,18
эффективный мониторинг реализации рекомендаций внутреннего аудита силами СВА	3,83

Оценки качества внутреннего аудита в органах госуправления Германии свидетельству-

ют о неплохом его уровне, в то же время обращает на себя внимание отставание в обеспечении СВА качественными кадровыми ресурсами.

\* \* \*

Подведем итоги. Внутренний контроль и аудит в органах государственного управления Германии эволюционировал от децентрализованной модели со значительной спецификой в виде своеобразной подотчётности внутриминистерских/внутриведомственных СВА Федеральной счётной палате до модели с единой системой на базе СВА, но без центрального государственного органа. В ФРГ отсутствуют некоторые характеристики государственного внутреннего аудита, рекомендуемые в рамках передовой международной практики – комитеты по аудиту (надзирающие за СВА и подотчётные советам директоров/коллегиям органов государственного управления), обязательная сертификация государственных внутренних аудиторов, гармонизирующая структура в министерстве, которое осуществляет регламентацию деятельности СВА. Результаты недавнего опроса свидетельствуют о том, что в целом практика внутреннего аудита в министерствах/ведомствах соответствует надлежащим требованиям, однако некоторые области – управление рисками с помощью ведения соответствующей базы данных и обеспечение служб внутреннего аудита высококвалифицированными кадрами – нуждаются в значительном совершенствовании.

Таким образом, развивая технологии внутреннего контроля и аудита в сфере госфинансов, Германия придерживается консервативного, осторожного подхода и не стремится следовать последней моде. Время следующего этапа реформ в этой области ещё не пришло.

### Список литературы/References

Грачева М.В. Внутренний контроль и аудит в органах государственного управления развитых стран. ИМЭМО РАН, Москва, 2008.

Грачева М.В. Внутренний контроль и аудит подведомственной сети в органах государственного управления. Вестник Московского университета, серия 21, Управление (государство и общество), 2019, №3. С. 39-56.

Gracheva M.V. Vnutrennij control i audit v organakh gosudarstvennogo upravleniya razvitykh stran. IMEMO RAN, Moscow, 2008.

Gracheva M.V. Internal control and audit of the subordinate network of public governance bodies. Moscow University Bulletin, Series 21, Public Administration, 2019, №3. P. 39-56.

Angermüller N.O. Interne Kontroll- und Revisionssysteme im öffentlichen Sektor. Zeitschrift Interne Revision, 2019, №4. P. 180-184.

Arbeitskreis «Interne Revision in öffentlichen Institutionen». Deutsches Institut für Interne Revision e.V. URL: <https://www.diir.de/arbeitskreise/interne-revision-in-oeffentlichen-institutionen/> (дата обращения: 22.03.2020).

Bericht an die Bundesregierung nach §88 Abs. 2 BHO über die Verbreitung Interner Revisionen in der Bundesverwaltung. Bundesrechnungshof, Bonn, 2015.

Diamond J. The role of internal audit in government financial management: an international perspective. IMF Working Paper, 2002.

Diamond J. Internal control and internal audit. In: Allen R., Hemming R. and Potter B.H. (ed.). The International Handbook of Public Financial Management. Palgrave Macmillan, New York, 2013. P. 374-395.

Dieterle O. Praxishandbuch Interne Revision in der öffentlichen Verwaltung. Erich Schmidt

Verlag, Berlin, 2018.

Empfehlungen für Interne Revisionen in der Bundesverwaltung. Bundesministerium des Innern, 2007.

Guidelines for internal control standards for the public sector. INTOSAI, Vienna, 2004.

IAS history. URL: [https://ec.europa.eu/info/ias-history\\_en](https://ec.europa.eu/info/ias-history_en) (дата обращения: 22.03.2020).

Leitsatz 09/02 – Interne Revision als Steuerungsinstrument der Behördenleitung. Bundesrechnungshof, Bonn, 2013.

Management control in modern government administration: some comparative practices. OECD, Paris, 1996.

Mitteilung über die Prüfung der Aufgaben und Wirkungen Interner Revisionen im nachgeordneten Bereich. Bundesrechnungshof, Bonn, 2005.

Professional pronouncements under review. URL: <https://www.issai.org/under-review/> (дата обращения: 22.03.2020).

Revision von IT-Verfahren in öffentlichen Institutionen: Praxisleitfaden für den Prüfungsprozess. DIIR-Schriftenreihe, Band 53, Erich Schmidt Verlag, Berlin, 2015.

Welcome to the world of PIFC: public internal financial control. European Commission, 2006.

Zeitschrift Interne Revision. URL: <https://www.diir.de/fachwissen/diir-veroeffentlichungen/zir-zeitschrift-interne-revision/> (дата обращения: 22.03.2020).

### **Development of public finance technologies: internal control and audit in Germany's ministries and agencies**

**Author.** Maria Gracheva, Candidate of Sciences (Economics), leading researcher, IMEMO RAS. **Address:** 23, Profsoyuznaya str., Moscow, Russia, 117997. **E-mail:** mgracheva@mail.ru.

**Abstract.** The article discusses the government internal audit system in Germany. The author describes the transformation of German decentralized model into a model with an unified system based on internal audit services in public governance bodies and functioning without central service of government internal audit. It is noted that the ministries and agencies of the Federal Republic of Germany do not have a number of characteristics recommended by the EU regulatory document and already implemented in other developed countries, i.e. audit committees, certification of auditors, harmonizing structure within the responsible ministry. The results of a recent survey conducted by the German Institute of Internal Auditors present an adequate picture of current internal control and audit's practice in the public governance sector, including its weaknesses – risk management and audit personnel's qualification. The analysis may be useful in determining the ways to improve the system of internal control and audit in Russian public governance bodies, which is just starting to develop.

**Key words:** Germany, internal control, internal audit services, public governance bodies, models of government internal audit.

**DOI:** <http://dx.doi.org/10.15211/vestnikieran32020>.