**Ознакомительный визит делегации сообщества**

**по внутреннему аудиту (СВА) сети PEMPAL в Гаагу (Нидерланды)**

Сообщество по внутреннему аудиту (СВА) организовало ознакомительный визит в Гаагу (Нидерланды) с посещением Министерства финансов и Национальной академии финансов и экономики. В состав делегации вошли 15 участников из 4 стран-членов PEMPAL (Болгария – 5; Хорватия - 5; Чешская Республика – 1; Венгрия – 4).

Цель визита заключалась в том, чтобы участники могли ознакомиться с передовым опытом Нидерландов и определить, в какой степени они могут применить этот опыт в своих странах для совершенствования национальных систем внутреннего аудита и контроля. Тематика визита охватывала следующие аспекты: внутренний контроль и аудит в секторе государственного управления (PIC); комитеты по аудиту; управление людскими ресурсами; функция центрального управления по гармонизации систем контроля и аудита (CHU); методология внутреннего аудита и ее внедрение в местных органах власти; управление рисками; обучение и сертификация; информационно-технологические решения; аудит эффективности.

В результате визита было сформировано основательное понимание нидерландской системы внутреннего аудита и ее взаимосвязи со смежными функциями для внутренних целей страны.

С презентациями на тему «Система внутреннего контроля и аудита в секторе государственного управления Нидерландов» выступили представители Министерства финансов, Аудиторской службы центрального правительства, Национальной академии финансов и экономики, а также Аудиторского суда (высший орган финансового контроля (ВОФК) в Нидерландах). Докладчики: Бас Верберн, Яапс Диркс, Герард ван Рейзен, Эрик ван Барел, Мартин Дис, Эрик Бааенс, Стэн ван Элтен, Пауль Шолт, Фердинанд Утенбогаард, Симоне Заал-Вестбрюк, Герт-Ян Яхе, Хервиг Клюере (ВОФК), а также Винсент ван дер Плух.

Члены делегации были весьма удовлетворены качеством презентаций и общей организацией ознакомительного визита.

Далее представлено описание системы внутреннего контроля в секторе государственного управления Нидерландов. К отчету прилагается программа визита.



**Описание нидерландской системы FGSCG**

Система финансового управления в центральном правительстве Нидерландов (FGSCG) представляет собой систему административного управления и менеджмента в финансовой сфере. Она включает в себя следующее:

*Внешнее управление/внешний контроль*

a. политический контроль со стороны парламента;

b. функцию аудита высшего органа финансового контроля;

*Внутреннее управление/внутренний контроль*

c. управленческий контроль, осуществляемый министром (политический), а также членами руководства министерства;

d. первая линия наблюдения со стороны руководителя Дирекции по финансово-экономическим делам (FEAD);

e. вторая линия наблюдения со стороны Министра финансов;

f. проведение аудита специалистами Аудиторской службы центрального правительства (CGAS).

Система предназначена для координации и контролирования **процессов принятия стратегических решений** (государственные программы/первичные процессы/административные функции), а также **процессов поддержки текущей деятельности** (вторичные процессы/вспомогательные функции оперативного учета и контроля), обеспечивающих процессы принятия решений в целях реализации (стратегических) задач министра(ов) /правительства.

**Государственные программы (первичные процессы)**

Стратегические элементы государственной программы включают следующее:

a. цели программы;

b. целевые группы;

c. инструменты/механизмы реализации;

d. организационная структура реализации программы, включая осуществление надзора:

Варианты реализации:

1. Реализация министерствами = полная ответственность министерства.   
2. Реализация внешними агентствами = законодательно ограниченная ответственность министерства.   
3. Реализация местными и региональными правительствами = министерство ответственности не несет; контроль осуществляется самостоятельно местными и региональными демократическими структурами.

4. В случаях 2 и 3 министерство отвечает за направление принятой политики (так называемая «системная» ответственность), а также за осуществление надзора со стороны министерства или (другого) внешнего агентства.

e. бюджет;

f. план-график реализации.

**Предварительные (или ограничительные) условия**

Важнейшим предварительным условием в системе стратегического планирования является сохранение устойчивой политической поддержки государственных программ со стороны парламента (внешний контроль). Для поддержания бюджетной устойчивости в интересах реализации государственной политики важно также обеспечить выполнение базовых бюджетных показателей, которые по большей части одобрены ЕС (сальдо бюджета сектора расширенного правительства: структурное нулевое сальдо бюджета, максимальный дефицит бюджета - 3% ВВП; совокупный государственный долг - максимум 60% ВВП).

Обеспечение таких предварительных условий, как соблюдение принципов экономичности, продуктивности и результативности (effectiveness, efficiency, economy – принцип трех «E»), а также установленных финансовых норм является важнейшей основой подхода, применяемого в рамках FGSCG.

**Процессы поддержки текущей деятельности**

*Управление процессами поддержки текущей деятельности* определяется так: организация вклада персонала и обеспечение материальных средств для поддержки процессов принятия государственных решений. Сюда относятся службы общей и технической поддержки (голландский акроним PIMOFACH-функции: персонал; закупки; материалы и оборудование; организация; финансы (включая аудит); автоматизация/ИКТ; коммуникация (внутренняя); размещение офисов).

Требования в отношении операций по финансовому менеджменту на уровне мероприятий и транзакций (низший уровень в организации) графически показаны на схеме под номером 10.

**Нидерландская политическая система: коалиционное правительство**

В Нидерландах политическая система парламента, как правило, представлена примерно 12 политическими партиями. После выборов несколько партий формируют на четырехлетний период коалиционное правительство (новую администрацию или кабинет) с учетом большинства мест, полученных в парламенте (более 75 депутатов). Новая администрация формируется на основе политической договоренности (коалиционного соглашения), в котором фиксируется следующее:

a. согласованные государственные программы, а также

b. налогово-бюджетные ограничения (рамочные основы бюджета и условия налоговой нагрузки):

1. среднесрочный целевой показатель дефицита бюджета сектора расширенного правительства, установленный на основе Программы ЕС по обеспечению бюджетной стабильности для Нидерландов (в настоящее время структурное сальдо бюджета должно находиться в диапазоне: дефицит в размере 0.5% - профицит в размере 0.5% ВВП);

2. налоговая нагрузка.

На первом заседании совета министров (учредительное собрание) принимаются решения о бюджетных правилах, т.е. правилах, регламентирующих бюджетные ограничения. Фактически, с приходом к власти новой администрации начинается новый (4-летний) цикл внешнего контроля.

**Политическая система Нидерландов: ответственность/подотчетность отдельных министров**

В нидерландской политической системе министры несут персональную ответственность перед парламентом и подотчетны ему. Такой институт, как коллективная ответственность правительства, отсутствует. Правительство лишь обеспечивает *единство государственной политики* посредством гармонизации министерских решений внутри Кабинета. То или иное решение правительства в конечном итоге всегда является решением, за которое соответствующий министр отвечает перед парламентом.

Отношения контроля и подотчетности в нидерландской системе FGSCG – это всегда отношения между отдельным министром и парламентом (внешний контроль и подотчетность), а также между министром и подчиненными ему должностными лицами министерства/управленцами (внутренний контроль и подотчетность). Отношений подотчетности между должностными лицами министерств и парламентом нет.

**Парламентский контроль и подотчетность министров (внешний контроль) и министерский контроль и подотчетность управленческого персонала (внутренний контроль)**

(Номера соответствуют номерам, указанным в регламенте FGSCG).

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Система финансового управления в центральном правительстве/финансовый менеджмент и контроль (FGSCG/FMC)** | | **Предварительный контроль и наблюдение в рамках системы бюджетного и финансового управления** | **Ретроспективный контроль, наблюдение и аудит в рамках системы бюджетного и финансового управления** |
| **Внешний контроль =**  **политический/парламентский контроль** | Политический контроль | 1. Осуществление контроля со стороны парламента над деятельностью министров/правительства посредством следующего:  a. ежегодного принятия законов о бюджете;  b. установления общих бюджетных и финансовых рамочных основ путем принятия конституционного (органического) закона о бюджете/закона о внутреннем финансовом контроле в секторе государственного управления (Comptabiliteitswet). | 1. Контроль со стороны **парламента**  над деятельностью министров/правительства посредством следующего:  a. проведения ежегодного голосования по итогам рассмотрения финансовых отчетов министерств;  b. обсуждения отчетов об аудиторских проверках, проведенных высшим органом финансового контроля (ВОФК)/Счетной палатой. |
| Внешний аудит |  | 14/15. Независимый аудит для целей парламентского контроля, проводимый **ВОФК)/Счетной палатой**.  a. Ежегодное проведение аудиторских проверок финансовой отчетности и систем финансового менеджмента министерств;  b. периодическое проведение аудитов эффективности. |
| **Внутренний контроль =**  **министерский и управленческий контроль** | Внутренний управленческий контроль | 3a. *Политический контроль* со стороны **министра** над деятельностью руководящего состава (управленческий совет**:** генеральный секретарь и генеральные директоры – стратегический уровень);  3b. управленческий контроль со стороны **высшего руководства** над деятельностью рядового персонала (тактический и оперативный уровень). | 3. В некоторых случаях по результатам оценки рисков проводятся *внутренние проверки* **инспекционным департаментом** – по приказу соответствующего руководителя (например, в случае предоставления масштабных субсидий). |
| 1-ая линия внутреннего финансового контроля | 9. Установление бюджетных и финансовых рамочных принципов, внутреннее регулирование, консультирование внутри линейного министерства специалистами **FEAD**.  Дополнительно **FEAD** осуществляет ограниченный превентивный контроль в особых случаях и ситуациях и при проведении специальных мероприятий и операций (обязательные указания = строгий контроль). | **Отсутствие** формального (строгого) ретроспективного контроля (например, обязательных указаний).  Применение нестрогого ретроспективного контроля путем информирования, аргументации и убеждения. |
| Внешний финансовый контроль | 7. Установление **Минфином/ Генеральной дирекцией по вопросам бюджета** общих для всего правительства рамочных принципов и регулятивных норм в бюджетной и финансовой сфере.  Дополнительно **Минфин/ Генеральная дирекция по вопросам бюджета** осуществляет ограниченный превентивный контроль в особых случаях и ситуациях и при проведении специальных мероприятий и операций (обязательные указания = строгий контроль). | **Отсутствие** формального (строгого) ретроспективного контроля (например, обязательных указаний).  Применение нестрогого ретроспективного контроля путем информирования, аргументации и убеждения. |
| Внутренний аудит |  | 11. Проведение аудита ревизором службы внутреннего аудита (CGAS).  Финансовый аудит, аудит на соответствие установленным требованиям, операционный аудит. Проверки проводятся специалистами, независимыми от соответствующего руководителя/лица, отвечающего за исполнение решений, но при этом подчиненными министру. |

Определения

*Контроль* координация и управление процессами, имеющими место в организации, посредством следующего:  
a. установления стандартов; b. апробации деятельности в соответствии с установленными стандартами; c. отчетности о результатах апробации; d. принятия корректирующих мер.

*Внутренний контроль* (в случае министерства): политическое и официальное руководство министром и (от его имени) руководителями высшего звена вверенного ему министерства.

*Наблюдение* мониторинг происходящего или уже произошедшего, совершаемых или уже совершенных действий в определенных нормативных условиях, а также обеспечение или стимулирование соблюдения установленных норм за счет принятия адекватных мер.

*Внутреннее наблюдение (1 линия)* ведение ревизором наблюдения за текущей деятельностью (особенно финансовыми операциями) линейных руководителей.

*Внутреннее наблюдение (2 линия)* ведение Министерством финансов /Генеральной дирекцией по вопросам бюджета наблюдения за текущей деятельностью (особенно финансовыми операциями) линейных министерств.

*Аудит/подтверждение* инспектирование с целью установления, соответствует ли возникшая ситуация или совершенные действия установленным стандартам; при этом инспектор не имеет полномочий принимать меры по обеспечению соблюдения стандарта или налагать санкции, предусматривающие компенсацию или наказание.

В рамках системы FGSCG различают внешний и внутренний контроль, а также предварительный (превентивный) и последующий (репрессивный) контроль.

Внешний контроль представляет собой политический контроль над деятельностью высшего руководства/министров со стороны парламента, при этом парламент контролирует деятельность министров или правительства в предварительном порядке путем принятия законов о бюджете и в ретроспективном порядке путем принятия годовых финансовых отчетов (в Нидерландах годовая финансовая отчетность не утверждается парламентом в законодательном порядке; парламент ежегодно отстраняет министров от должности).

Все другие виды контроля относятся к внутреннему контролю (управленческий контроль); контроль внутри центрального правительства со стороны министров и высшего руководства.

Управленческий контроль подразделяется на внутренний контроль и внутренний мониторинг (1-ая и 2-ая линии наблюдения).

Внутренний контроль осуществляется министром (на политическом уровне), а также подчиненными ему линейными руководителями (в официальном порядке) (генеральный секретарь, генеральные директоры, главы дирекций, департаментов и т.д.).

Внутреннее наблюдение 1-ой линии представляет собой мониторинг со стороны руководителя FEAD. Он оказывает руководству поддержку посредством представления отчетов и консультирования по результатам контроля. В организационном отношении руководитель FEAD не зависит от линейного руководства. Он наделен полномочиями напрямую информировать и консультировать генерального секретаря и министра.

Внутреннее наблюдение 2-ой линии осуществляется Министром финансов и от его имени Генеральной дирекцией по вопросам бюджета.

**Взаимоотношения в рамках контроля и подотчетности** (цифры соответствуют указанным в схеме FGSCG выше)

**1. Внешний парламентский контроль путем заслушивания министра(ов)/правительства**

Заслушивание министра (ов) или правительства проводится на регулярной или эпизодической основе. На регулярной основе происходит, например, обсуждение годового бюджета и годовой финансовой отчетности.

**2. Внешняя подотчетность министра (ов) /правительства посредством предоставления информации в парламент**

Министры обязаны отчитываться перед парламентом (обязательство предоставления информации). Предоставление информации на регулярной основе, в том числе через законодательный процесс, путем представления аналитических отчетов, оценочных отчетов, годового бюджета, регулярных отчетов об исполнении бюджета в течение года, годовых финансовых отчетов и т.д.

Министр несет полную ответственность и подотчетен перед парламентом за все действия и операции, осуществляемые организационными подразделениями вверенного ему министерства.

**3. Внутренний контроль со стороны министра (ов) путем организации в рамках министерства системы внутреннего управления и контроля**

Внутри каждого министерства (теоретически) можно выделить три уровня контроля:

A. Со стороны высшего руководства/стратегический уровень: министр, государственный секретарь, генеральный секретарь и генеральные директоры, ответственные за стратегическое планирование.

B. Со стороны руководства среднего звена/тактический уровень: руководители дирекций (директоры), ответственные за разработку государственных программ и управление процессом оперативной поддержки.

C. Со стороны руководства низшего звена/оперативный уровень: руководители департаментов, организационных подразделений и внутренних агентств, ответственные за выполнение мероприятий по реализации политики (первичная деятельность) и осуществление мер по оперативной поддержке (вторичная или вспомогательная деятельность).

Министр (или государственный секретарь) принимает стратегические решения после консультаций с высшим руководством («А»). Решения, которые не отнесены к компетенции министра (или государственного секретаря), делегируются генеральному секретарю и далее на нижестоящий уровень – генеральным директорам - они уполномочены действовать от имени министра. Дальнейшее делегирование осуществляется на уровень «B» (директоры) и иногда на уровень «C» (руководители департаментов и т.д.) – в зависимости от характера и масштаба соответствующих мероприятий. При этом министр сохраняет полную подотчетность парламенту за все решения, принимаемые им лично или от его имени.

Для обеспечения того, чтобы на всех уровнях решения принимались в соответствии с его политическими идеями и конкретными распоряжениями, министру необходима система внутреннего контроля. Такая система выстраивается на основе взаимосогласованного набора стандартов (например, стандартов Комитета организаций-спонсоров Комиссии Тредвея (COSO)).

***Агентства***

На агентства, как правило, возлагаются задачи, связанные с реализацией соответствующей политики, оказанием поддержки текущей деятельности, или задачи по внешнему наблюдению/инспектированию. В Нидерландах существует два вида агентств: внутренние и внешние.

Внутренние агентства являются организационными подразделениями министерств. Они составляют часть системы внутреннего контроля министерства. Министр несет полную ответственность и отчитывается перед парламентом за все виды деятельности и операции внутреннего агентства. Внутренние агентства не имеют статуса юридического лица.

Внешние агентства: см. 5/6 на вышеприведенной схеме.

**4. Отчетность (внутренняя) руководства перед министром**

Отчетность происходит в форме представления министру – по требованию или без запроса – периодических записок, отчетов и т.д. о ходе исполнения годового бюджета, реализации государственной программы, оценке действующей политики, рекомендаций комитета по аудиту и т.д.

**5. Внешний надзор (ограниченный контроль) со стороны министра (ов)/правительства за деятельностью внешних агентств и правительств местного и регионального уровня**

На ***внешние агентства,*** как правило, возлагаются задачи по реализации отдельных направлений национальной политики или осуществление законодательно регламентированного надзора за деятельностью частных рынков. Они имеют собственные законодательно установленные мандаты (полномочия). В отношении отдельных мероприятий и операций руководство внешнего агентства подотчетно не министру/правительству и не парламенту, а собственному наблюдательному совету, образованному в соответствии с законом. Соответственно, внешнее агентство имеет собственные системы внутреннего и внешнего контроля. Однако внешний контроль над внешним агентством дополняется внешним надзором со стороны министра/правительства. В соответствии с законом внешний надзор ограничен рамками деятельности по реализации соответствующей политики/исполнению решений или границами надзорной функции. Министр и парламент вместе отвечают за функционирование законодательно установленной системы надзора («системная ответственность - ответственность за функционирование системы). Если система работает неэффективно, то необходимо менять закон.

***Местные и региональные правительства*** по закону наделены собственными/прямыми мандатами (полномочиями) по управлению своим общественным хозяйством. Этот принцип уходит корнями в давнюю традицию децентрализации, которая берет свое начало в Средневековье. В отношении отдельных видов деятельности и операций местные и региональные правительства (мэр и олдермен/губернатор Его Королевского Величества и заместители губернатора) не подотчетны ни министру/правительству, ни парламенту, а подотчетны в целом только местному или региональному (демократически избранному) совету. Соответственно местные и региональные правительства имеют собственные системы внутреннего и внешнего контроля. Однако в некоторых сферах эти правительства осуществляют деятельность по определенным направлениям государственной политики. В таких случаях закон, как правило, предоставляет им необходимые мандаты и наделяет соответствующими полномочиями; при этом собственный внешний контроль, осуществляемый местными и региональными правительствами, расширяется за счет внешнего надзора со стороны министра/правительства. Подобный внешний надзор за деятельностью по реализации национальной политики носит ограниченный характер. Местные и региональные правительства несут ограниченную ответственность перед министром. Степень этой подотчетности зависит от того, как она регламентирована законом.

**6. Ограниченная подотчетность министру внешних агентств и местных/региональных правительств**

***Внешние агентства***

Руководство законодательно учрежденного агентства (со статусом юридического лица) полностью подотчетно своему наблюдательному совету, образованному в соответствии с законом, в ограниченной степени подотчетно министру и не имеет прямой подотчетности перед парламентом.

Министр (в ограниченной степени) подотчетен парламенту, то есть только в отношении наличия правовой базы и того, как осуществляется установленный им надзор (ответственность за функционирование системы).

***Местные и региональные правительства***

Политическое руководство местных и региональных правительств (мэр и олдермен/ губернатор Его Величества и заместители губернатора) полностью подотчетно совету представителей, избранному в соответствии с законом, и в ограниченной степени подотчетно министру (в случае реализации определенного направления национальной политики). Прямой подотчетности парламенту у местных/региональных властей нет вообще.

Министр (в ограниченной степени) подотчетен парламенту в случае реализации мер национальной политики, то есть он отвечает за состояние правовой базы и то, как осуществляется установленный им надзор (ответственность за функционирование системы).

**7. Определение рамочных принципов центральным подразделением Минфина по гармонизации внутреннего финансового контроля (Генеральная дирекция по вопросам бюджета/Директорат по делам бюджета - BAD)**

Генеральная дирекция по бюджету/Директорат Минфина по делам бюджета, действующий в качестве центрального подразделения по гармонизации внутреннего финансового контроля и внутреннего аудита в секторе государственного управления (CHU), осуществляет централизованную координацию путем определения рамочных основ бюджетного и финансового контроля, с одной стороны, и внутреннего аудита с другой стороны.

Рамочные основы закрепляются в общих постановлениях, издаваемых правительством. До издания соответствующих постановлений Минфином проводятся юридически регламентированные консультации между Генеральной дирекцией по бюджету и подразделениями FEAD линейных министерств – так называемые встречи IOFEZ.

В пределах установленных рамочных основ министерства (министры/руководители высшего звена) располагают определенной автономией в отношении финансового управления (в части управления бюджетом степень автономии у них меньше). Генеральная дирекция по бюджету осуществляет надзор, уделяя особое внимание соблюдению установленных рамок. Таким образом, наблюдение 2-ой линии (превентивное, предварительное) со стороны Генеральной дирекции по бюджету в отношении финансовых операций может носить весьма ограниченный характер и в целом может применяться только в отношении предоставления гарантий (выполнения гарантийных обязательств).

**8. Предоставление информации Генеральной дирекции по бюджету Минфина Дирекцией по финансово-экономическим делам (FEAD)**

Генеральная дирекция по вопросам бюджета в течение года осуществляет надзор за руководителями линейных министерств, отвечающими за финансовые и бюджетные вопросы (линейные министры/руководители высшего звена) посредством получения информации от FEAD на регулярной или эпизодической основе. Минфин (Генеральная дирекция по бюджету от его имени) имеет юридические полномочия требовать предоставления всей (финансовой) информации, необходимой для осуществления наблюдения Минфином.

Линейные министры (подразделения FEAD от их имени) по закону обязаны предоставлять такую информацию. Соответствующие полномочия и обязательства закреплены Законом о правительственных счетах (Comptabiliteitswet 2001)[[1]](#footnote-1).

**9. Функции координации, наблюдения и консультирования, осуществляемые Дирекцией по финансово-экономическим делам (FEAD) внутри линейного министерства**

Основные задачи FEAD внутри министерства:

a. координация процессов бюджетирования по годовому бюджету и подготовки многолетних финансовых проектировок;

b. контроль над выполнением бюджетных показателей;

c. организация бюджетного учета (учета финансовых проектировок) и финансового учета;

d. предоставление (независимо от высших/линейных руководителей) консультаций по всем вопросам, имеющим финансовые последствия;

e. координация проведения оценок государственной политики на многолетней основе;

f. организация процесса произведения платежей, назначение ответственных за расчетно-кассовые операции (менеджеры/администраторы банковских счетов), а также обеспечение сохранности ценностей (наличные средства, кредитные карты, банковские карты, банковские гарантии и т.д.).

Руководитель FEAD наделен следующими полномочиями:

1. *Установление/издание внутренних регламентов министерства,* относящихся к финансовому менеджменту, бюджетному процессу и процессу финансовой отчетности (т.е. рамочных правил в пределах более широких рамок, определенных Генеральной дирекцией по бюджету/BAD).

2. *Предоставление обязательных консультаций* касательно всех проектов (направленных на реализацию государственной политики), имеющих финансовые последствия, руководителям министерских департаментов; при этом руководитель FEAD уполномочен докладывать о своих возражениях (независимо от иерархии подчинения) напрямую министру (1-ая линия наблюдения превентивного, предварительного характера).

3. *Представление министру - независимо от иерархии подчинения – альтернативного предложения по бюджету* в случае несогласия с предложением соответствующего департамента (1-ая линия наблюдения превентивного, предварительного характера).

Функции FEAD по координации, наблюдению (1-ая линия) и консультированию осуществляются внутри министерства на трех организационных уровнях: стратегическом (уровень генеральных дирекций), тактическом (уровень дирекций) и операционном (низший уровень – мероприятия и операции).

В Нидерландах 10 линейных министерств, и в каждом имеется собственная дирекция FEAD. Иерархически FEAD напрямую подчиняется генеральному секретарю и министру, и соответственно внутри министерства она обладает независимостью от профильных дирекций.

*Примечание 1. Министерство финансов частично является линейным министерством, а частично - центральным координирующим министерством, отвечающим за оказание оперативной поддержки в сфере финансового менеджмента (FMCS).*

*Примечание 2. Министерство внутренних дел частично является линейным министерством, а частично - центральным координирующим министерством, отвечающим за другие аспекты оперативной поддержки (персонал, закупки, ИКТ, материалы и оборудование, организация деятельности и обеспечение помещений).*

**10. Оперативный уровень (уровень текущей деятельности - мероприятия и операции)**

На оперативном уровне внутри правительства осуществляются мероприятия по реализации политики/исполнению решений (первичные мероприятия), а также мероприятия по оказанию поддержки текущей деятельности (вторичная деятельность).

Мероприятия по управлению процессом оперативной поддержки можно подразделить на следующие категории:

A. операции по финансовому менеджменту;

B. операции по управлению материальными ресурсами;

C. управление людскими ресурсами.

Операции по финансовому менеджменту («A» в схеме выше) подразделяются на:

a. *регулярные финансовые операции*:

i. принятие финансовых обязательств: выделение средств/принятие обязательств при заключении контрактов, субсидировании и т.д.;

ii. произведение расходов: платежи/предоставление средств;

iii. взимание сборов, налогов, тарифов: предъявление требований;

iv. сбор доходов: налоговые и неналоговые доходы.

b. *специальные финансовые операции*, например, выплата авансов, определение остатков задолженности, выплаты в натуральной форме, погашение долгов, обеспечение сохранности ценностей (наличные средства, кредитные карты, банковские карты, банковские гарантии и т.д.) (на нидерландском языке: voorschotten, schuldvergelijking, betaling in natura, kwijtschelding en buiteninvorderingstelling, beveiliging van waarden).

c. *балансовые операции* (казначейские операции, управление финансовыми активами, управление финансовыми обязательствами).

Управление материальными ресурсами (B) (в широком смысле) включает следующее:

a. закупки материалов и оборудования;

b. управление материальными ресурсами в (ограниченной степени): управление запасами материальных оборотных средств, управление основными фондами/активами, управление объектами недвижимости и т.д.;

c. управление излишками материальных средств: отчуждение путем реализации, уничтожения, сноса.

Мероприятия по управлению кадрами (C) включают:

a. подбор и отбор персонала;

b. управление кадрами (обучение, оплата труда, оценка деятельности/аттестация, дисциплинарные действия и т.д.), увольнения (по собственному желанию и по инициативе администрации).

**11. Проведение финансового аудита, аудита на соответствие установленным требованиям, а также операционного аудита Аудиторской службой центрального правительства (CGAS)**

CGAS выполняет две основные задачи:

a. Законодательно установленная задача: проведение финансового аудита и аудита на соответствие установленным требованиям – проверка правильности финансового менеджмента, финансовой информации, а также включения обязательной информации в годовые отчеты; по результатам таких проверок составляется отчет о подтверждении достоверности информации. Эта задача является основным компонентом (внутренне независимого) ретроспективного аудита.

b. Консультативная задача: проведение операционного аудита (аудита эффективности) – консультирование руководителя по его запросу относительно систем и процедур обеспечения текущей деятельности (поддерживающие системы по управлению кадрами, закупкам, ИКТ, обеспечению материалов и оборудования, организации работы, финансам, размещению сотрудников). Результатом такого аудита может быть отчет о надежности используемых систем. Операционный аудит не является составной частью ретроспективного аудита.

CGAS докладывает результаты ежегодного финансового аудита и аудита на соответствие требованиям линейному министру. Таким образом, внутренний аудит включает в себя отчетность о результатах (предоставление информации министру ревизором CGAS).

Содержание финансового аудита и аудита на соответствие требованиям:

a. проверка того, является ли система финансового менеджмента упорядоченной, поддающейся проверке и эффективной;

b. проверка того, является ли финансовая информация, содержащаяся в годовых отчетах, достоверной и соответствует ли она финансовым записям;

c. проверка правильности отражения нормативно-правовой информации в годовых отчетах.

Финансовый аудит, аудит на соответствие требованиям и операционный аудит проводятся службой CGAS внутри министерства на трех организационных уровнях: стратегическом (уровень генеральных дирекций), тактическом (уровень дирекций) и операционном (низший уровень – мероприятия и операции).

Всего в Нидерландах 10 министерств. В них больше нет собственных департаментов внутреннего аудита. С 2014 года из соображений эффективности все департаменты внутреннего аудита были объединены в единую структуру – аудиторскую службу центрального правительства (CGAS). Иерархически CGAS напрямую подчиняется Генеральному секретарю Министерства финансов и Министерству финансов, а функционально – генеральному секретарю и министру соответствующего министерства. Служба CGAS не является центральной службой аудита в составе Министерства финансов. Результаты проверок и аудиторские заключения представляются непосредственно соответствующему министру. Таким образом, несмотря на то что функция аудита по-прежнему децентрализована, форма ее организации носит централизованный характер.

**12. Предоставление информации центральной службой внутреннего аудита (CGAS) Генеральной дирекции Минфина по вопросам бюджета**

В соответствии с законом линейные министры обязаны представлять результаты финансового аудита и аудита на соответствие требованиям (включая аудиторское заключение) в Генеральную дирекцию Минфина по вопросам бюджета.

Это обязательство закреплено Законом о правительственных счетах (Comptabiliteitswet 2001). На практике результаты аудиторских проверок представляются в Минфин (Генеральную дирекцию по вопросам бюджета) службой CGAS.

**13. Направление информации из CGAS в высший орган финансового контроля (ВОФК)**

Заключения CGAS о годовом финансовом аудите и аудите на соответствие требованиям направляются в ВОФК, и таким образом ВОФК может использовать результаты этих проверок (из соображений эффективности процесса аудита). Обязательство направления такой информации регламентируется Законом о правительственных счетах (Comptabiliteitswet 2001). При этом ВОФК, имея независимый конституционный статус, вправе самостоятельно определять необходимость проведения дополнительного аудита (финансового или на соответствие нормативным требованиям).

**14. Проведение внешнего аудита высшим органом финансового контроля**

***(Линейные) министерства и внешние агентства***

Независимо от CGAS высший орган финансового контроля проводит аудиторские проверки:

a. государственных программ (первичные процессы) и мероприятий по обеспечению текущей деятельности (вторичные процессы) на предмет соответствия установленным требованиям, и в особенности соблюдения финансовых правил при осуществлении финансовых операций;

b. осуществления государственных программ и обеспечения поддержки текущей деятельности на предмет соблюдения принципов экономичности, продуктивности и результативности (принцип трех «Е»).

Ежегодно ВОФК выпускает акт одобрения в отношении годовой финансовой отчетности, включенной в годовой финансовый отчет центрального правительства, а также в отношении подготовленного к утверждению балансового отчета центрального правительства.

Что касается внешних агентств, аудиторские проверки ВОФК ограничиваются выполняемыми этими агентствами государственными или законодательно установленными задачами, а также используемыми для этих целей общественными финансами.

Из соображений эффективности ВОФК использует результаты аудиторских проверок, проведенных CGAS (подтверждение достоверности информации). Внешний аудит включает в себя отчетность о результатах аудиторской проверки - ВОФК предоставляет информацию о проведенном аудите линейному министру и внешнему агентству.

***Местные и региональные правительства***

ВОФК не имеет полномочий проводить аудиторские проверки общественного хозяйства правительств местного и регионального уровня. Что касается реализации направлений национальной политики правительствами этого уровня, ВОФК может проводить аудит только путем проверки данных, документов и других носителей информации, находящихся в распоряжении заинтересованного министерства. ВОФК не имеет права доступа в помещения, учетные системы и т.д. местных и региональных правительств. Есть только одно исключение из этого правила – оно относится к использованию местными и региональными правительствами средств субсидий и субвенций ЕС.

В соответствии с исторически сложившейся традицией децентрализации местные и региональные правительства сами отвечают за организацию и регламентацию внешнего аудита. Как правило, такие аудиторские проверки проводятся местными «высшими органами финансового контроля» или фирмами, предоставляющими услуги по общественному аудиту.

**15. Направление информации из ВОФК в парламент (и министрам)**

Высший орган финансового контроля ежегодно информирует парламент о соответствии (финансовым) требованиям государственных программ (первичные процессы) и мероприятий по обеспечению текущей деятельности (вторичные процессы). Что касается эффективности осуществления программ (принцип трех «Е») ВОФК информирует парламент на регулярной, но не годовой основе (каждый год предоставляется информация о разных программах; проверки проводятся на основе оценки рисков).

До представления в парламент отчеты ВОФК направляются министрам для замечаний. Впоследствии замечания министров также направляются ВОФК в парламент.

**16. Комитет по аудиту**

В каждом министерстве комитет по аудиту консультирует министра и (или) генерального секретаря относительно следующего:

1. рекомендаций, данных внутренним ревизором или внешним аудитором (CGAS и ВОФК/Счетная палата) по итогам аудиторских проверок финансовой отчетности и систем финансового менеджмента;

b. управления мероприятиями по поддержке текущей деятельности (вторичные процессы) и управления рисками; а также

c. составления годового плана аудиторских проверок центральной аудиторской службой (CGAS) для соответствующего министерства.

Комитет по аудиту – это функциональный (не входящий в иерархию ведомства) официальный орган, в состав которого входят члены высшего руководства (генеральные директоры, генеральный секретарь), а также два внешних представителя, обладающих опытом в сфере финансового менеджмента и контроля или в более широкой области государственного управления. Руководитель Департамента по финансово-экономическим делам (FEAD) и представитель комитета CGAS выступают в качестве консультативных членов аудиторского комитета.

1. В Нидерландах Закон о правительственных счетах (Comptabiliteitswet 2001) представляет собой объединение норм Органического (конституционного) закона о бюджете, закона о внутреннем финансовом контроле в секторе государственного управления, Закона о внутреннем аудите и Закона о внешнем аудите (закон о высшем органе финансового контроля). [↑](#footnote-ref-1)