

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-95-100  
УДК 657(045)  
JEL H83

## Совершенствование внутреннего аудита в государственном секторе

Д.Р. Гиниятуллина

Финансовый университет, Москва, Россия  
<https://orcid.org/0000-0002-0535-3126>

### АННОТАЦИЯ

Переход к цифровой экономике, порождаемые в связи с этим структурные изменения и совокупность теоретических, методических и практических вопросов, связанных с развитием организационно-методического обеспечения субъектов внутреннего финансового аудита в организациях государственного сектора, являются актуальными и наиболее интересными для научного изучения. Последнее десятилетие происходит коренное изменение организации внутреннего финансового аудита, связанное с имплементацией международных норм и стандартов в законодательство Российской Федерации. В соответствии с международной концепцией государственного внутреннего финансового контроля осуществляется разграничение функций внутреннего контроля и внутреннего аудита. В России такое разграничение на законодательном уровне осуществлено в июле 2013 г. внесением изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и делегированием соответствующих бюджетных полномочий распорядителям средств федерального бюджета. Правительством Российской Федерации утверждена Программа повышения эффективности управления общественными финансами на период до 2018 года, в которой указана необходимость повышения качества финансового менеджмента в органах исполнительной власти и государственных (муниципальных) учреждениях. Практическое воплощение указанной задачи связывается прежде всего с повышением качества внутреннего финансового контроля и аудита.

**Ключевые слова:** внутренний финансовый контроль; внутренний аудит; стандарты внутреннего аудита организаций государственного сектора; оценка качества финансового менеджмента организаций государственного сектора

**Для цитирования:** Гиниятуллина Д.Р. Совершенствование внутреннего аудита в государственном секторе. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(2):95-100. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-95-100

## ORIGINAL PAPER

## Improving Internal Audit in the Public Sector

D.R. Giniyatullina

Financial University, Moscow, Russia  
<https://orcid.org/0000-0002-0535-3126>

### ABSTRACT

The transition to a digital economy, as well as structural changes generated in connection with this and a set of theoretical, methodological and practical issues related to the development of organizational and methodological support of subjects of internal financial auditing in public sector organizations, are relevant and most interesting for scientific study. The last decade has undergone a fundamental change in the organization of internal financial audits, associated with the implementation of international norms and standards in the legislation of the Russian Federation. In accordance with the international concept of state internal financial control, the division of internal control and internal auditing functions is carried out. In Russia, such a distinction at the legislative level was made in July 2013 by amending the Budget Code of the Russian Federation and delegating the appropriate budgetary authority to the administrators of the federal budget. The government of the Russian Federation has approved a program to improve the efficiency of public finance management for the period until 2018, which indicates the need to improve the quality of financial management in executive bodies and state (municipal) institutions. The practical implementation of this task is associated primarily with improving the quality of internal financial control and auditing.

**Keywords:** internal financial control; internal auditing; internal auditing standards of public sector organizations; assessment of the quality of financial management of public sector organizations

**For citation:** Giniyatullina D.R. Improving internal audit in the public sector. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2019;6(2):95-100. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-2-95-100

## ВВЕДЕНИЕ

На сегодня возникла острая необходимость существенного повышения эффективности использования бюджетных средств, качества и действенности систем внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита. Системы внутреннего финансового контроля и аудита в органах государственной власти присутствуют, но исполнители неверно позиционируют термин «внутренний финансовый контроль» как контрольно-надзорную деятельность внутри органа власти за подведомственными органами и учреждениями. Система предполагает дублирование полномочий органов государственного финансового контроля и полномочия учредителя в сфере финансового контроля. Однако положения ст. 160.2–1, 157, 165 Бюджетного кодекса Российской Федерации, положения постановления Правительства РФ № 193 говорят о создании и функционировании систем внутреннего финансового контроля аудита самого органа исполнительной власти — внутренний финансовый контроль внутренних бюджетных процедур, аудит надежности системы внутреннего контроля и бюджетной отчетности.

## СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ И АУДИТА

Внутренний финансовый контроль — это одна из частей системы финансового менеджмента. В соответствии с Лимской декларацией руководящих принципов аудита государственных финансов государственный финансовый контроль — деятельность по своевременному выявлению отклонений от принятых стандартов, нарушений принципов эффективности, законности, результативности и экономности управления финансовыми ресурсами с целью внесения корректив, усиления ответственности уполномоченных лиц, возмещению ущерба, созданию помех и усложнению повторения нарушений в дальнейшем<sup>1</sup>.

В соответствии с международной практикой систему необходимо рассматривать как непрерывный процесс внутри органа исполнительной власти, направленный на:

1) соблюдение установленных процедур составления и исполнения бюджета;

2) соблюдение установленных процедур составления бюджетной отчетности и ведения бюджетного учета (обеспечение достоверности бюджетной отчетности);

3) подготовку и реализацию мер по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств.

Участники бюджетного процесса, в большинстве воспринимая систему внутреннего финансового контроля и аудита как «особенное» вмененное бюджетное полномочие, излишне формализованное регулятором — Минфином России, обосновывают необходимость увеличения штатной численности и финансового обеспечения в целях его качественного исполнения.

В свою очередь, Минфин России принял необходимые нормативные правовые и методико-организационные документы, необходимые органам государственной власти для внедрения и функционирования систем внутреннего финансового контроля и финансового аудита. Несмотря на различие мнений представителей субъектов контроля и аудита, сходятся они в одном — в настоящее время требуют организационных решений ряд процедурных и методологических вопросов, необходимых для обеспечения эффективности созданных систем внутреннего финансового контроля и финансового аудита.

Оценка качества финансового менеджмента органов государственной власти — это периодический формализованный процесс, обеспечивающий комплексную оценку и анализ процессов и процедур, охватывающих все элементы бюджетного процесса и финансово-хозяйственной деятельности. На федеральном уровне с 2008 г. осуществляется мониторинг качества финансового менеджмента главных администраторов средств федерального бюджета (далее — ГАСФБ)[2]. С 2017 г. начался новый этап в развитии методологии, предусматривающий интеграцию оценки качества финансового менеджмента с развитием систем внутреннего финансового контроля и аудита при смещении акцентов в деятельности органов государственного внешнего и внутреннего финансового контроля на аудит (оценку) качества этих систем [2].

Указанные механизмы необходимо внедрять с целью повышения качества управления финансовыми ресурсами, создания прозрачной эф-

<sup>1</sup> Лимская декларация руководящих принципов контроля. Контроллинг. 1991;1:56–65. URL: <https://economy-ru.info/info/56226/> (дата обращения: 26.01.2019).

фективной системы финансового менеджмента, однако формализованной связи между оценкой качества финансового менеджмента и системой внутреннего финансового контроля и внутреннего аудита на сегодня не существует. Следовательно, на практике указанные процедуры воспринимаются как отдельные функции, слабо встроенные в управленческий процесс и систему внутреннего контроля организации государственного сектора.

Совершенствование указанной системы необходимо проводить в несколько этапов.

*Первый этап* — включение элементов системы управления бюджетными рисками.

Правила осуществления внутреннего финансового контроля предусматривают необходимость формирования карт внутреннего финансового контроля (далее — карты), в них указываются операции, возникающие из соответствующей бюджетной процедуры, периодичность их выполнения, ответственные за их выполнение должностные лица, методы контроля, контрольные действия за их выполнением.

На сегодня нет четких критериев выбора операций и характеристик контрольных действий для их занесения в карту. В связи с этим многие рассматривают карту как дополнительный документ, отражающий ход выполнения внутренней бюджетной процедуры, уже predetermined в локальных актах (регламентах) соответствующих главных администраторов и администраторов бюджетных средств.

При этом возникает ключевой вопрос о необходимости описания в карте применяемых методов самоконтроля, контроля по подчиненности при условии, что в должностных регламентах и положениях о структурных подразделениях уже закреплена ответственность руководителей и их подчиненных за правильность и своевременность выполнения операций, находящихся в их компетенции. При разрешении вопроса по исключению вышеуказанного дублирования в целях формирования эффективного дизайна системы контроля и аудита, а также соответствующих изменений нормативной правовой базы необходимо учитывать международную концепцию внутреннего контроля COSO [3, с. 144]. Применительно к информационной сфере организации концепция Комитета COSO развивается рядом таких стандартов, как COBIT и ITIL. Базовые решения методологии ITIL закреплены отдельными международными стандартами менеджмента услуг

информационных технологий в организации из соответствующего семейства стандартов менеджмента ISO/IEC 20000 [4, с. 36].

### **РИСК-ОРИЕНТИРОВАННЫЙ ПОДХОД**

Основой указанной концепции является выявление и оценка бюджетных рисков — возможных событий, негативно влияющих на выполнение бюджетных процедур, по следующим направлениям: вероятность наступления и последствия его реализации.

При оценке вероятности рассматриваются условия возникновения негативного события — как в целях определения степени вероятности, так и в целях определения мер по смягчению соответствующих причин и условий. Степень влияния риска определяется исходя из того, приведет ли рассматриваемое негативное событие к грубому нарушению в финансово-бюджетной сфере (существенному снижению значения показателя качества финансового менеджмента) или нет.

По результатам оценки бюджетных рисков прежде всего необходимо определить рискованные операции для включения в карту и характер контрольных действий, необходимых для своевременного пресечения реализации существенных рисков. При таком подходе наиболее эффективными являются автоматические контрольные действия, проводимые с применением информационных систем, обеспечивающих осуществление внутренних бюджетных процедур, с автоматическим занесением данных о нарушениях (ошибках) и их исправлении в журнал (регистр) результатов контрольных действий.

Важнейшим источником для работы с рисками при формировании карт должна стать информация о результатах контрольных и аналитических мероприятий органов государственного (муниципального) финансового контроля, результатах проведения мониторинга качества финансового менеджмента, поступающая главному администратору бюджетных средств на регулярной основе, а также результатах внутреннего аудита.

*Второй этап* — гармонизация системы внутреннего контроля с системой управления бюджетными рисками главного администратора бюджетных средств, трансформация в систему повышения качества финансового менеджмента.

На данной стадии внутренний финансовый контроль должен стать целостной системой управления бюджетными рисками. Это означает не

только реализацию проверок за исполнением операций на основе оценки рисков, но и устранение причин реализации рисков, приводящих к нарушениям, недостижению установленных значений показателей качества финансового менеджмента.

При этом такая работа должна проводиться по уровням подчиненности — на уровне руководства главного администратора бюджетных средств, на уровне руководителей подразделений и на уровне рядовых работников подразделений главного администратора бюджетных средств. В результате для каждого значимого бюджетного риска определяются меры по ликвидации причин его возникновения.

К таким мерам можно отнести:

- уточнение регламентов выполнения отдельных процедур;
- уточнение мер по контролю в отношении процедур, выполняемых в рамках финансового менеджмента;
- проведение организационно-штатных мероприятий;
- повышение квалификации сотрудников, выполняющих операции (процедуры, действия), которым сопутствуют риски, подлежащие минимизации;
- перераспределение обязанностей внутри структурного подразделения, деятельность которого сопряжена с рисками, подлежащими минимизации;
- закупка и введение в эксплуатацию оборудования, средств автоматизации, программного обеспечения, иных материальных и нематериальных активов, необходимых для минимизации риска;
- организация и проведение мониторинга изменений бюджетного законодательства в целях своевременного доведения до ответственных сотрудников исчерпывающей информации, необходимой для правильного проведения операций;
- иные меры, выполнение которых может привести к минимизации рисков.

Мы должны получить эффективную взаимосвязь между системами внутреннего контроля, оценки качества финансового менеджмента и системой государственного финансового контроля. При этом большая часть нарушений и недостатков в финансово-бюджетной сфере должна определяться и устраняться внутри ведомства в результате работы внутреннего аудитора.

Завершающим и логичным шагом станет расширение сферы внутреннего финансового контроля на все учреждения сектора государственного управления.

## ВЫВОДЫ

Функция внутреннего финансового аудита, осуществляемая в целях оценки надежности системы внутреннего финансового контроля, подтверждения достоверности бюджетной отчетности и формирования предложений по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств находится на этапе своего становления.

В соответствии с международными стандартами внутреннего контроля в государственном секторе структурное подразделение, осуществляющее внутренний аудит, должно обладать независимостью и отчитываться о результатах оценки качества средств внутреннего контроля и управления рисками напрямую руководству организации. При этом аудит финансово-хозяйственной деятельности [аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности] является одним из направлений внутреннего аудита. В связи с этим внутренний финансовый аудит следует рассматривать как транзитивную форму к внутреннему аудиту в организациях сектора государственного управления<sup>2</sup>.

Стандарты Института внутренних аудиторов (ИВА) определяют внутренний аудит как деятельность по предоставлению руководителю организации независимых гарантий и консультаций, направленных на повышение эффективности ее работы<sup>3</sup>. Таким образом, конечным результатом проведения внутреннего аудита является не представление отчетов о выявленных нарушениях, а подтверждение надежности и эффективности процедур управления и контроля в организации, а также формирование рекомендаций по повышению их качества [1].

<sup>2</sup> INTOSAI GOV 9100 Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. Рекомендации по стандартам внутреннего контроля в государственном секторе. URL: [http://www.logos-pro.com/INTOSAI/intosai\\_gov\\_9100.htm](http://www.logos-pro.com/INTOSAI/intosai_gov_9100.htm) (дата обращения: 19.12.2018).

<sup>3</sup> Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита (Стандарты). The Institute of Internal Auditors, Inc. URL: <https://global.theiia.org/standards-guidance/Pages/Permission-to-Reprint-and-Translate-IPPF.aspx> (дата обращения: 26.01.2019).

Соответственно, в бюджетном законодательстве внутренний финансовый аудит целесообразно определить в качестве деятельности по предоставлению независимой и объективной информации о состоянии качества системы управления бюджетными средствами главного администратора бюджетных средств.

Следующей задачей является обеспечение функциональной независимости подразделений внутреннего финансового аудита и организация обучения внутренних аудиторов.

Для большинства главных администраторов бюджетных средств создание крупных обособленных подразделений внутреннего финансового аудита (департамент, управление), непосредственно подчиняющихся руководству ведомства, нереализуемо и экономически неоправданно исходя из целей и задач внутреннего финансового аудита. В целях соблюдения принципа функциональной независимости небольшие подразделения внутреннего финансового аудита следует создать в составе других подразделений, не осуществляющих внутренние бюджетные процедуры, либо напрямую подчинить их руководителю главного администратора бюджетных средств.

Также программы обучения специалистов в области внутреннего финансового аудита и их реализация должны дать им четкое понимание положений стандартов и методик по внутреннему финансовому аудиту, особенно в части проведения оценки надежности внутреннего финансового контроля, понимание принципиальных отличий функции внутреннего финансового аудита от любой контрольно-ревизионной функции.

Другой важной задачей по усилению функции внутреннего финансового аудита является выработка подходов к проведению внутреннего аудита достоверности бюджетной отчетности ведомства и их закрепление в правовом поле.

В связи с тем, что сплошная проверка показателей бюджетной отчетности практически нереализуема в связи с ограниченностью материальных и трудовых ресурсов и в принципе нерациональна, аудит отчетности должен про-

водиться с применением риск-ориентированных методов, предполагающих выявление и оценку рисков существенного искажения бюджетной отчетности, использование данной оценки для определения характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур. Проведение внутренними аудиторами качественной проверки бюджетной отчетности с применением риск-ориентированных методов до ее представления внешним пользователям позволит обеспечить ее достоверность и в итоге значительно снизит риски существенных искажений отчетности об исполнении соответствующих бюджетов.

Полная реализация перечисленных задач по усилению функции внутреннего финансового аудита позволит постепенно перейти к организации общего внутреннего аудита в ведомствах, в рамках осуществления которого должны решаться следующие задачи:

- внутриведомственная оценка качества управления и контроля за процессами, обеспечивающими достижение показателей (индикаторов) государственных (муниципальных) программ;
- анализ управленческих решений по финансовому обеспечению деятельности учреждения;
- подтверждение достоверности бюджетной отчетности [5].

Следовательно, необходимо трансформировать систему внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита, определить их места и роли в системе финансового менеджмента. Для этого нужно создать определенные условия, необходимые для внедрения каждым органом государственной власти решений по проектированию системы внутреннего финансового контроля и внутреннего аудита, обеспечивающих реальное выполнение целей, которые заложены в Бюджетном кодексе Российской Федерации.

Реализация описанных выше мер по совершенствованию систем внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита превратит эти системы в действенный инструмент повышения эффективности бюджетных расходов.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Булыга Р. П. Классификация и стандартизация финансового контроля и аудита в Российской Федерации. *Учет. Анализ. Аудит*. 2017;5;10–17.
2. Бычков С. С., Кокарев А. И., Лавров А. М. Развитие методологии и практики оценки качества финансового менеджмента главных администраторов средств федерального бюджета. *Научно-исследовательский финансовый институт. Финансовый журнал*. 2018;1:9–25.

3. Мельник М.В. Международные стандарты ISSAI и INTOSAI GOV, структура, содержание и практика применения высшими органами финансового контроля. *Бухгалтерский учет, аудит и статистика*. 2012;6:135–144.
4. Пашков Р., Юденков Ю. Западная модель COSO в системе западных моделей внутреннего контроля и управления рисками. *Бухгалтерия и банки*. 2016;9:34–60.
5. Романов С.В. О вопросах развития внутреннего финансового контроля и аудита. *Бюджет*. 2018;3. URL: <http://bujet.ru/article/318328.php> (дата обращения: 26.01.2019).

#### REFERENCES

1. Bulyga R.P. Classification and standardization of financial control and audit in the Russian Federation. *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Audit*. 2017;5;10–17. (In Russ.).
2. Bychkov S.S., Kokarev A.I., Lavrov A.M. Development of methodology and practice for assessing the quality of financial management. *Nauchno-issledovatel'skij finansovyj institut. Finansovyj zhurnal = Research Financial Institute. Financial Journal*. 2018;1:9–25. (In Russ.).
3. Mel'nik M.V. International standards ISSAI and INTOSAI GOV, structure, content and practice of application by the supreme bodies of financial control. *Buhgalterskij uchet, audit i statistika = Accounting, auditing and statistics*. 2012;6:135–144. (In Russ.).
4. Pashkov R., Yudenkov Yu. Western COSO model in Western system of internal control and risk management. *Bukhgalteriya i banki = Accounting and Banks*. 2016;9:34–60. (In Russ.).
5. Romanov S.V. On the issues of development of internal financial control and audit. *Byudzhet = Budget*. 2018;3. URL: <http://bujet.ru/article/318328.php> (accessed on 26.01.2019). (In Russ.).

#### ОБ АВТОРЕ

**Диана Ренатовна Гиниятуллина** — аспирант 1-го года обучения, Департамент учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия  
[dianaginiyat@gmail.com](mailto:dianaginiyat@gmail.com)

#### ABOUT THE AUTHOR

**Diana R. Giniyatulina** — 1st year graduate student, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia  
[dianaginiyat@gmail.com](mailto:dianaginiyat@gmail.com)

*Статья поступила 04.02.2019; принята к публикации 26.02.2019.*

*Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.*

*The article was received 04.02.2019; accepted for publication 26.02.2019.*

*The author read and approved the final version of the manuscript.*