

На правах рукописи



Трухина Надежда Викторовна

**Развитие риск-ориентированного внутреннего финансового аудита
в государственном секторе**

5.2.3. Региональная и отраслевая экономика
(бухгалтерский учёт, аудит и экономическая статистика)

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва – 2022

Диссертационная работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и налогообложения федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова».

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Чайковская Любовь Александровна

Официальные оппоненты: **Панкова Светлана Валентиновна**
доктор экономических наук, профессор, ФГБОУ
ВО «Оренбургский государственный университет»,
профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа
и аудита

Бычкова Светлана Михайловна
доктор экономических наук, профессор,
ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский
государственный аграрный университет»
профессор кафедры «Экономика и бухгалтерский
учет»

Ведущая организация: федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего образования
«Ставропольский государственный аграрный
университет»

Защита состоится 8 декабря 2022 г. в 10:00 на заседании диссертационного совета 24.2.372.07 на базе ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова» по адресу: Стремянный переулок, д. 36, корпус 3, ауд. 353, Москва, 117997

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в Научно-информационном библиотечном центре имени академика Л.И. Абалкина ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова» по адресу: ул. Зацепа, д. 43, Москва, 117997 и на сайте организации: <http://ords.rea.ru/>

Автореферат разослан «___» _____ 2022 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета 24.2.372.07
кандидат экономических наук, доцент



Анастасия Владимировна
Васильева

1 Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. Одним из приоритетов направлений реформирования в секторе государственного управления Российской Федерации является обеспечение высокой эффективности, социальной и экономической результативности использования бюджетных средств. В свою очередь это предполагает применение современных методов оценки, анализа, мониторинга и контроля деятельности участников бюджетного процесса. До последнего времени в теоретическом и нормативном дискурсе ведущая роль в этом вопросе отводилась функции внутреннего финансового контроля. Однако относительно недавно здесь произошел заметный парадигмальный сдвиг, выразившийся в появлении и все более широком внедрении в государственном секторе функции внутреннего финансового аудита, получившей самостоятельный нормативный статус в качестве отдельного бюджетного полномочия.

Наличие указанного сдвига влечет за собой серьезные методологические трансформации, связанные с объективной необходимостью пересмотра сложившихся ранее концепций внутреннего контроля и внутреннего аудита в государственном секторе и поиске новых нормативных, теоретических и методических решений, в частности, с применением риск-ориентированного подхода. Вместе с тем, несмотря на высокую значимость и большую востребованность, в силу ряда объективных причин данная область остается недостаточно хорошо изученной. Опыт практического внедрения современных методов и инструментальных решений в практику деятельности бюджетных ведомств и учреждений в настоящий момент изучен слабо и нуждается в серьезном последующем осмыслении.

Вопросы построения эффективной и действенной системы внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления, в том числе в части создания качественного методического обеспечения сегодня имеют более чем высокую значимость. Однако здесь следует признать наличие ряда теоретических и методических проблем, вызванных несовершенством

теоретико-методологического аппарата, недостаточно четким и ясным нормативным регулированием, отсутствием прямого практического опыта в этой области. Существование которых затрудняет на данный момент поиск лучшего решения.

Так, до сих пор остается нерешенным вопрос четкого и однозначного разграничения функций внутреннего финансового аудита и внутреннего контроля. Особое место среди принципиальных вопросов, связанных с построением эффективной системы внутреннего финансового аудита, занимает проблема обеспечения независимости внутренних аудиторов. Существуют серьезные пробелы в методическом и нормативном обеспечении функции внутреннего финансового аудита в части оценки бюджетных рисков, создания реально эффективного и действенного процесса внутреннего подтверждения достоверности бюджетной отчетности.

Наличие этих и других проблемных областей определяет выбор основного направления проводимого исследования. Его необходимость также вызвана настоятельной потребностью со стороны ответственных лиц бюджетных ведомств и учреждений и иных заинтересованных сторон в глубоком теоретическом осмыслении функции внутреннего финансового аудита в сфере государственного управления в целях разработки новых предложений по её совершенствованию и повышению эффективности получаемых с её помощью результатов.

Степень разработанности проблемы. В процессе диссертационного исследования изучены и проанализированы работы, посвященные вопросам методологии, организации и методики внутреннего финансового контроля в государственном секторе, внутреннего и внешнего государственного аудита, а также управления рисками, как в целом, так и в части, связанной с организацией бюджетного процесса.

Теоретической и методологической основой проведенного исследования в части вопросов, связанных с внутренним и внешним аудитом послужили труды отечественных ученых и практиков, среди которых особое влияние оказали работы таких авторов как М.А.Азарская, В.В.Бурцев, А.Ю.Демидов, А.В.Крикунов,

Т.Г.Нестеренко, О.А.Миронова, С.В.Панкова, С.Е.Прокофьев, а вместе с тем, работы зарубежных специалистов, среди которых следует выделить А.Аренса, Р.Адамса, Р.Доджа, Дж.Робертсона, Дж.Лоббека.

Различные аспекты государственного регулирования и контроля исследуются в трудах зарубежных ученых: М.Алле, Дж.Бьюкенена, К.Викселля, Дж.Кейнса, В.Леонтьева, А.Маршалла, Дж.Мида, К.Поппера, М.Портера, Дж.Стиглица, Э.Тоффлера, А.Хансена, Дж.Хнкса, У.Шарпа, К.Эрроу и др.

Несмотря на значительный вклад, внесенный учеными, занимавшимися исследуемой проблематикой, остается ряд нерешенных вопросов и проблемных областей, требующих глубокого изучения. Поэтому, даже при наличии известной теоретико-методологической базы, сохраняется высокая потребность в дальнейшей системной разработке данной области научного знания с учетом современного уровня развития теории и практики.

Все вышесказанное определило выбор темы научного исследования, структуру и логику изложения материала. В соответствии с выбранной логикой исследования была сформулирована главная цель и определены задачи для ее достижения.

Целью исследования является разработка комплекса теоретических и методологических положений, связанных с развитием внутреннего финансового аудита в государственном секторе Российской Федерации, основанных на интегративном понимании её сущностных характеристик с учетом применения риск-ориентированного подхода и информационных потребностей заинтересованных сторон.

Для реализации указанной цели были поставлены и решены следующие **задачи:**

- раскрыть внутреннее сущностное содержание понятия «внутренний финансовый аудит» через мультитеоретическую парадигму, обосновав его самостоятельное значение в учреждениях и ведомствами в системе государственного управления и выявив его ключевые отличия от понятия «внутренний финансовый контроль»;

- на основе изучения отечественного и международного опыта исследовать роль и значение риск-ориентированного подхода к формированию эффективной функции внутреннего финансового аудита, рассматриваемой в качестве одного из ключевых институциональных механизмов обеспечения стабильности деятельности в государственном секторе;

- исследовать теоретическое и практическое содержание и внутреннюю сущность принципа независимости внутреннего финансового аудита, идентифицировать и описать основные институциональные механизмы обеспечения указанного принципа на практике с учетом передового отечественного и зарубежного опыта;

- подготовить предложения по формированию актуальной нормативно-методической базы построения эффективной системы внутреннего финансового аудита на ведомственном уровне с учетом современных нормативных требований и спецификой ведомственной деятельности;

- подготовить набор практических рекомендаций по внедрению актуальных элементов риск-ориентированного подхода в практику внутреннего финансового аудита Минприроды России;

- предложить авторскую методику проведения внутренней самооценки системы внутреннего финансового аудита на ведомственном уровне с использованием комплексного подхода, сочетающего элементы модели оценки эффективности, применяемой Счетной палатой Российской Федерации, и модели зрелости функции внутреннего финансового аудита, активно используемой в международной практике.

Объект исследования – процессы создания и функционирования внутреннего финансового аудита субъектов государственного сектора Российской Федерации с учетом применения риск-ориентированного подхода.

Предмет исследования – совокупность теоретических и методологических положений, составляющих научную основу учетно-аналитического обеспечения организации эффективной функции внутреннего финансового аудита в рамках

реализации соответствующего бюджетного полномочия субъектами государственного сектора Российской Федерации.

Объект наблюдения – деятельность государственного сектора Российской Федерации, связанная с созданием и функционированием внутреннего финансового аудита.

Область исследования. Область исследования соответствует Паспорту научных специальностей Высшей аттестационной комиссии при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации по научной специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика, а по направлению исследований (специализации) пункту 11. Бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика.

Теоретическая основа исследования – общеаудиторские теории: полицейская теория, теория обеспечения доверия, агентская теория, теория внушенной уверенности (рациональных ожиданий); теории государственного аудита – теория проверки счетов, теория экономического надзора, теория экономической кибернетики, теория ограничения власти, теория демократии и верховенства; фундаментальные труды российских и зарубежных ученых в области государственного финансового контроля, внешнего и внутреннего аудита, теории государственных и муниципальных финансов.

Методологическая основа исследования – системный, процессный и комбинаторный научные подходы; общелогические научные методы (анализ, синтез, индукция и дедукция); теоретические методы (формализация, абстрагирование, обобщение, системный метод); эмпирические методы (наблюдение, описание, измерение, сравнение, моделирование).

Информационная основа исследования – законодательные и нормативные акты Российской Федерации в области финансового контроля, финансов, бюджета, финансовой и бюджетной политики, данные Росстата и Минэкономразвития России, специальная методическая и справочная литература, Интернет-ресурсы, специальная периодическая печать, материалы научно-практических конференций

по исследуемой проблеме, информация и данные службы внутреннего финансового аудита Минприроды России.

Научная новизна проведенного исследования заключается в формировании комплексного набора взаимосвязанных научно-методических рекомендаций и механизмов, обеспечивающих построение современной риск-ориентированной системы внутреннего финансового аудита на ведомственном уровне. Разработан принципиально новый методический подход к проведению комплексной внутренней самооценки системы внутреннего финансового аудита на ведомственном уровне, сочетающий элементы модели оценки эффективности, применяемой Счетной палатой Российской Федерации, и модели зрелости функции внутреннего финансового аудита, активно используемой в международной практике.

В рамках проведенного исследования автором лично получены следующие теоретические, методологические и практические выводы и результаты, составляющие научную новизну:

- на основе анализа трудов отечественных и зарубежных авторов уточнена трактовка понятия «внутренний финансовый аудит», показан его мультитеоретический характер, что позволяет более полно по сравнению с другими трактовками раскрыть внутреннее содержание и сущность данного понятия; обосновывается принципиальная концептуальная самостоятельность и внутренняя методологическая независимость понятия «внутренний финансовый аудит» от понятия «внутренний финансовый контроль»;

- по-новому раскрыты роль и значение риск-ориентированного подхода в формировании эффективной функции внутреннего финансового аудита, идентифицированы его основные элементы, показаны механизмы и способы учета аудиторских и бюджетных рисков в организации эффективного внутреннего финансового аудита, рассматриваемого в качестве одного из ключевых институциональных механизмов обеспечения стабильности деятельности в государственном секторе;

- на основе исследования теоретического содержания и внутренней сущности принципа независимости внутреннего финансового аудита, раскрывается системная природа указанного принципа и обосновывается вывод о сложном характере реализации указанного принципа, который не может быть сведен к требованию только «функциональной независимости», как это предлагается в существующей нормативной базе, а должен рассматриваться комплексно, с учетом влияния объективных и субъективных факторов, в совокупности формирующих требования «профессиональной независимости»; на этой основе подготовлены авторские практические рекомендации по совершенствованию механизмов обеспечения практической реализации принципа независимости на ведомственном уровне;

- подготовлен набор практических предложений по созданию современной многоуровневой нормативно-методической базы построения на ведомственном уровне эффективной системы внутреннего финансового аудита; даны авторские предложения относительно состава и содержания ключевого внутреннего системного документа «Ведомственная политика внутреннего финансового аудита»;

- сформирован набор практических предложений по внедрению актуальных элементов риск-ориентированного подхода в практику внутреннего финансового аудита Министерства природных ресурсов и экологии России;

- впервые исследованы вопросы проведения комплексной внутренней самооценки системы внутреннего финансового аудита на ведомственном уровне, что позволило предложить оригинальный авторский методический инструментарий проведения такой самооценки, особенностью которого является параллельное комплексное использование двух, дополняющих друг друга, методических подходов: первый ориентирован на оценку эффективности внутреннего финансового аудита по методике Счетной палаты Российской Федерации, а второй построен на основе модели зрелости функции внутреннего финансового аудита, предлагаемой международным институтом внутренних аудиторов.

Теоретическая и практическая ценность исследования. Разработанные методические материалы и предложения могут быть использованы для разработки нормативно-методического обеспечения построения систем внутреннего финансового аудита в государственном секторе Российской Федерации.

Исследование проводилось на базе Министерства природных ресурсов и экологии Российской Федерации.

Апробация результатов исследования. Основные положения и выводы диссертации обсуждались в ходе научно-практических конференций:

- LVI Международная научно-практическая конференция WORLD SCIENCE: PROBLEMS AND INNOVATIONS. г. Пенза, 30 августа 2021 г.

- XXI Международной научно-практической конференции «Современная наука: актуальные вопросы, достижения и инновации». г. Пенза, 5 сентября 2021 г.

- Международной научно-практической конференции «Развитие современной науки и образования: актуальные вопросы, достижения и инновации». г. Пенза, 20 января 2022 г.

- Результаты исследования используются в образовательном процессе ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова» при изучении дисциплины «Аудит и анализ эффективности использования государственных ресурсов», предусмотренных образовательной программой магистратуры, при реализации дополнительных профессиональных программ подготовки слушателей, в том числе программы повышения квалификации: «Совершенствование методологического обеспечения деятельности региональных КСО с учетом современных тенденций социально-экономического развития: методология и практика стратегического аудита и аудита эффективности» (2021 г.).

Отдельные методические разработки апробированы в Министерстве природных ресурсов и экологии Российской Федерации, что подтверждается справкой о внедрении.

Публикации. По результатам проведенного исследования опубликовано 8 научных статей, общим объемом 4,72 печ. л. (4,37 авт. печ. л.), из них 5 статей опубликованы в рецензируемых изданиях, рекомендованных Высшей

аттестационной комиссией при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты на соискание ученой степени кандидата наук.

Структура и объем диссертации. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы из 193 источника, 11 приложений. Работа изложена на 183 страницах текста и содержит 14 таблиц и 23 рисунка.

2 Основные положения и результаты исследования, выносимые на защиту

1) Предложена новая уточненная трактовка понятия «внутренний финансовый аудит», основанная на множественной теоретико-методологической платформе, что позволяет по сравнению с ранее существовавшими интерпретациями более полно и глубоко определить фундаментальное содержание и раскрыть внутреннюю сущность указанного понятия; обосновывается принципиальная концептуальная самостоятельность и внутренняя методологическая независимость понятия «внутренний финансовый аудит» в отличие от понятия «внутренний финансовый контроль».

Теория внутреннего финансового аудита в государственном секторе находится сегодня на этапе становления. Несмотря на активное внедрение и использование в государственном секторе таких фундаментальных категорий, как «финансовый аудит», «аудит эффективности», «стратегический аудит», «внутренний аудит», многие сущностные вопросы, связанные с их техническим и методологическим обеспечением, но прежде всего – с практической реализацией, остаются нерешенными. Во многом это связано с отсутствием исходного профессионального и исследовательского консенсуса относительно исходных положений и фундаментальных теоретических предпосылок природы и содержания внутреннего финансового аудита.

Особенностью подхода, к которому обращаются российские исследователи, лежит отсутствие четкой методологической и теоретической дифференциации между внутренним финансовым аудитом и внутренним финансовым контролем, в то время как преобладающий же в международной практике подход предполагает наличие всеобщего теоретического, экспертного и методологического консенсуса в понимании природы и сущности аудита как самостоятельного направления управленческой деятельности, не сводимого к категории внешнего или внутреннего финансового контроля.

В диссертации исследована совокупность современных теорий аудита и показано, что ни одна из них не может рассматриваться как единственное и абсолютно верное обоснование развития функции внутреннего финансового аудита. По мнению автора, современный аудит в государственном секторе, также как и внутренний финансовый аудит как его разновидность, должен исследоваться на основе фундамента сложной мультитеоретической платформы, обращение к которой позволяет формировать объемное и подлинно научное видение предпосылок существования и развития данной области научного познания и человеческой деятельности (рисунок 1).

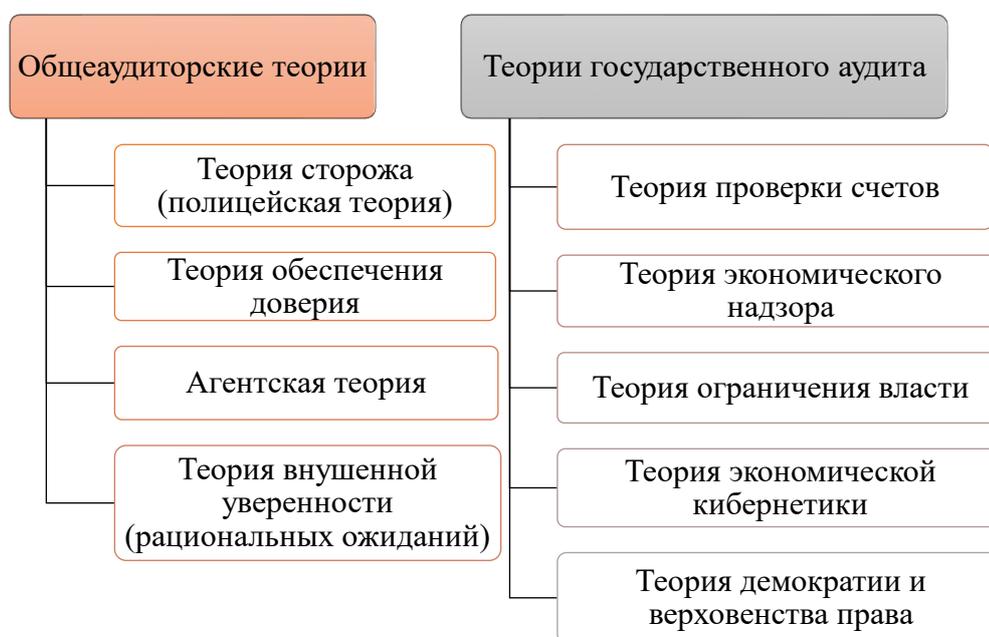


Рисунок 1 – Теоретические модели аудиторской деятельности

Проведенное исследование позволяет сделать вывод о теоретической, терминологической и методологической самостоятельности понятий «внутренний

финансовый аудит» и «внутренний финансовый контроль», которые, по мнению автора диссертации должны рассматриваться как сущностно различающиеся управленческие функции, реализующие различные задачи в области бюджетных отношений. В диссертации обосновывается применение нового исследовательского подхода, который характеризуется как «дифференцированный».

В работе исследуется и анализируется происходящий сегодня в российской бюджетной системе сущностный переход от недифференцированного к дифференцированному подходу к пониманию природы и внутреннего содержания внутреннего финансового аудита (рисунок 2).

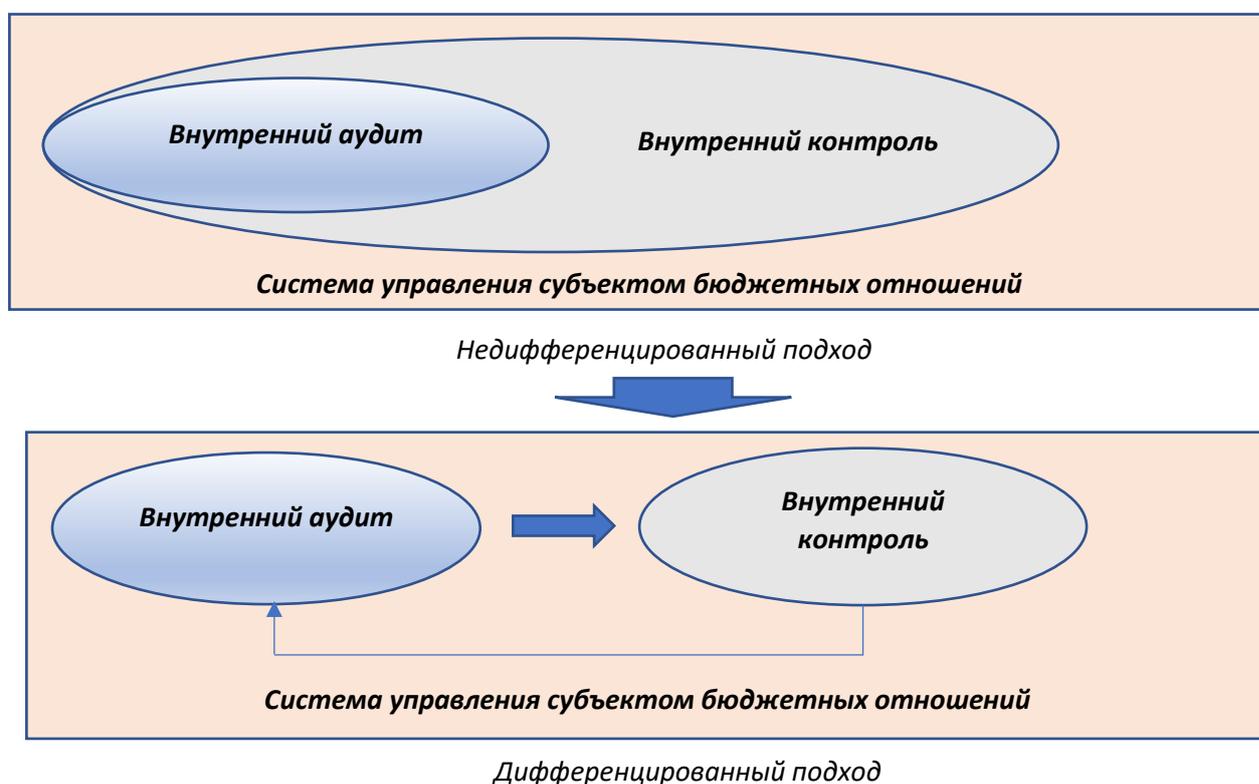


Рисунок 2 – Смена подходов к пониманию природы и сущности внутреннего финансового аудита

2) Исследованы роль и значение риск-ориентированного подхода в формировании эффективной функции внутреннего финансового аудита и идентифицированы его основные элементы, показаны механизмы и способы

учета аудиторских и бюджетных рисков в организации эффективного внутреннего финансового аудита, рассматриваемого в качестве одного из ключевых институциональных механизмов обеспечения стабильности деятельности в государственном секторе.

Целенаправленный, комплексный, планомерный подход к организации внутреннего аудита требует глубокого понимания и достоверной оценки всех ключевых существенных рисков. Несмотря на то, что конечная ответственность за управление рисками остается за высшим руководством, часть этой ответственности обоснованно ложится на службу внутреннего аудита. Поэтому ожидается, что внутренний аудит будет применять системные, процессно-ориентированные подходы к оценке рисков, с целью выявления и мониторинга как положительных, так и отрицательных рисков и понимания их воздействия на эффективность результатов деятельности.

Помимо понимания рисков, функция внутреннего аудита должна оценивать процессы управления рисками, чтобы определить, насколько подходят структура и процессы внутреннего контроля для управления факторами риска. Данный подход получил наименование риск-ориентированного. Термин «риск-ориентированный» применительно к государственному сектору в Российской Федерации получил широкое признание относительно недавно, но уже сейчас рассматривается в качестве концептуального ядра контрольно-аудиторской деятельности, чему способствовало его закрепление в документах Счетной палаты Российской Федерации и федеральных стандартах внутреннего финансового аудита.

В диссертации показано, что аудиторский процесс в ходе проведения внутреннего финансового аудита изначально строится на таких основополагающих концепциях, как аудиторский риск, существенность, выборка, что позволяет оптимизировать аудиторскую процедуру и сконцентрироваться на областях, подверженных наибольшему риску нарушений и искажений. С другой стороны, одним из главных предметов изучения в ходе внутреннего финансового аудита являются бюджетные риски. В связи с этим, развитие риск-ориентированного подхода применительно к внутреннему финансовому аудиту в государственном

секторе предполагает ориентацию его на процессы бюджетного риск-менеджмента. В диссертации обосновывается вывод, что сегодня формируется комбинированная концептуальная модель риск-ориентированного внутреннего финансового аудита. Наглядно она представлена на рисунке 3.



Рисунок 3 – Внутренний финансовый аудит и внутренние финансовые риски

Данный методический подход можно назвать превентивным, поскольку при риск-ориентированном подходе особую значимость приобретают не те ошибки, нарушения, недобросовестные действия, которые имели место ранее, сколько те, которые можно реально предотвратить и не допустить в будущем.

Авторское обобщение различий между системами традиционного внутреннего аудита, внутреннего финансового контроля и риск-ориентированного внутреннего финансового аудита представлено в таблице 1.

Таблица 1 – Сравнительная характеристика системами традиционного внутреннего аудита, внутреннего финансового контроля и риск-ориентированного внутреннего финансового аудита

Ключевые характеристики	Традиционный внутренний аудит	Внутренний финансовый контроль	Риск-ориентированный внутренний финансовый аудит
Фокальная точка	Система внутреннего контроля	Нарушения и недостатки	Риски
Характер действий	Реактивный; активируется уже после совершенных событий, дискретные наблюдения	Реактивный; активируется уже после совершенных событий, постоянное наблюдение	Проактивный; упреждающее непрерывное воздействие; постоянное наблюдение; быстрая скорость реагирования
Оценка рисков	Выявление риск-факторов	Выявление риск-факторов	Выявление риск-факторов; сценарное планирование; форсайт
Характер тестирования	Выборочное, основанное на оценке внутреннего контроля	Сплошное в пределах области контроля	Выборочное, основанное на рисках
Используемые методы	Классические аудиторские, основанные на тестировании средств контроля	Стандартные методы контроля и ревизии	Классические аудиторские, а также основанные на оценке рисков
Характер рекомендаций	Совершенствование системы внутреннего контроля с учетом соотношения затраты-выгоды	Недопущение выявленных нарушений и недостатков в будущем	Изменение рисков, предотвращение рисков, распределение рисков и передача рисков для управления рисками; совершенствование внутреннего контроля
Место в бюджетном процессе	Не предусмотрено	Часть функции управления участника бюджетного процесса	Самостоятельное бюджетное полномочие

Ключевые характеристики	Традиционный внутренний аудит	Внутренний финансовый контроль	Риск-ориентированный внутренний финансовый аудит
Место в системе управления	Независимая позиция	Формально независимая; Интеграция в систему управления	Независимая позиция; Интеграция в систему риск-менеджмента

В работе исследуются особенности применения риск-ориентированного подхода во внутреннем финансовом аудите, раскрываются основные направления его развития и делается принципиальный вывод, что благодаря концентрации на ключевых бюджетных рисках внутренний финансовый аудит сегодня может рассматриваться как один из ключевых институциональных механизмов обеспечения стабильности деятельности в государственном секторе.

3) Исследована системная природа принципа независимости внутреннего финансового аудита и обоснован авторский вывод о сложном характере его практической реализации и принципиальной его несводимости только к «функциональной независимости»; предложено рассматривать независимость внутреннего финансового аудита комплексно как сопряжение требований функциональной и профессиональной независимости.

В работе исследован фундаментальный вопрос обеспечения независимости внутреннего финансового аудита, выявлены и проанализированы основные методические и организационные подходы к обеспечению независимости. Выявлена главная сложность в интерпретации указанного принципа, связанная с абстрактным характером самой концепции независимости, особенно во внутреннем аудите. На основе проведенного исследования в диссертации показано, что в настоящее время вопрос независимости в аудите рассматривается сегодня максимально широко, не только как проблема взаимоотношений внутренних аудитором и системы управления, но и как проблема этических и поведенческих рисков утраты самостоятельности в выражении аудиторского мнения. По мнению автора работы, независимость аудиторов следует рассматривать и оценивать, прежде всего, в контексте предоставления необходимых подтверждений в любых

ситуациях, когда потенциально существует внешний для объекта аудита конфликт интересов. Сами же внутренние аудиторы должны выступать в качестве гарантов внутреннего доверия, подтверждающих не только достоверность проаудированной информации и обеспечивающих необходимое независимое подтверждение её надежности и полноты, но и способных дать реальные методические советы и консультации относительно снижения неопределенности деятельности в будущем.

В работе обосновывается вывод, что именно указанная позиция определяет одно из ключевых отличий функции внутреннего аудита от функции внутреннего контроля. Последний выявляет нарушения и отклонения, но не обеспечивает никаких независимых гарантий и не подтверждает достоверность проверяемой информации. При этом, функция контроля (особенно, внутреннего) всегда реализуется как неотъемлемая обязанность вышестоящей инстанции и в этом смысле никогда не может быть объективно независимой ни функционально, ни организационно от контролируемой системы управления.

В диссертации проводится принципиальное отличие между «функциональным» и «профессиональным» подходами к обеспечению независимости внутреннего финансового аудита. На этой основе даются предложения по совершенствованию существующих нормативных и институциональных механизмов обеспечения «профессиональной независимости» в том числе, путем создания специального регламентного внутреннего документа, определяющего минимальные требования к профессиональной подготовке внутренних финансовых аудиторов и подтверждения ими своей профессиональной квалификации. Кроме того, даются предложения по усилению реальной автономии внутренних финансовых аудиторов посредством введения в практику деятельности государственного сектора института Аудиторского комитета.

4) Подготовлены предложения по созданию современной нормативно-методической базы построения эффективной системы внутреннего финансового аудита на ведомственном уровне, позволяющие организовать процесс с использованием более действенных внутренних инструментов

методического и организационного обеспечения внутреннего финансового аудита.

С функциональной точки зрения внутренний финансовый аудит представляет собой отдельную, относительно автономную внутреннюю управленческую функцию, обеспечивающую определенную информационно-консультационную и аналитическую поддержку решений высшего руководства относительно внутренних процессов и результатов реализации плановых бюджетных заданий. В диссертации показано, что несмотря на то, что обязательное требования создания функции внутреннего финансового аудита существует уже несколько лет, многие вопросы его методического сопровождения остаются нерешенными. В связи с этим, особое внимание в работе было уделено поиску эффективных внутренних инструментов методического и организационного обеспечения внутреннего финансового аудита.

В частности, были исследованы состав и содержание основных источников нормативно-методического обеспечения внутреннего финансового аудита. В диссертации показано, что указанные источники могут быть сгруппированы по следующим основаниям:

- **общеметодические** – действуют, как правило, опосредованно, определяя и формируя основное терминологическое и понятийно-концептуальное поле, в котором реализуется функция ВФА;
- **собственно нормативно-методические** – источники прямого действия, задают основные нормативные рамки и определяют обязательные элементы, на основе которых строятся конкретные процессы ВФА;
- **внутренние** – закрепляют и поддерживают рабочие методические, процедурные и инструментальные решения, реализация которых, собственно, и создает конкретную конфигурацию системы ВФА.

В свою очередь внутренние источники должны включать в себя включают в себя две составляющие – общеведомственные (политики, регламенты, приказы, распоряжения и т.д.), как видно из названия, имеют общий характер и универсальное применение в рамках всего ведомства, и специальные – внутренние

стандарты, правила, указания инструкции и т.д., имеющие направленное действие и выраженную область реализации.

Как показано в диссертации, многообразию и сложности вопросов, решаемых внутренним финансовым аудитом, должна соответствовать актуальная система его внутриведомственного закрепления и регламентации. С этой целью в работе представлена авторская концепция нормативно-методической базы построения четырехуровневой системы внутреннего финансового аудита. Каждый уровень предлагаемой системы содержит в себе ряд внутренних нормативных и инструментальных механизмов, в совокупности создающих объемную, целостную, внутренне взаимосвязанную систему, обеспечивающую должную реализацию и высокую эффективность результатов проводимых аудиторских мероприятий. Наглядно предлагаемая концепция представлена на рисунке 4.

По мнению автора диссертации, предлагаемая модель обеспечивает достаточно полное и всеобъемлющее представление обо всех значимых элементах нормативно-методического обеспечения внутреннего финансового аудита. Вместе с тем, в случае необходимости данная модель может быть расширена за счет принятия ряда дополнительных документов, расширяющих и уточняющих отдельные функциональные области аудиторских заданий. В частности, могут оказаться актуальными дополнительные методические разработки, предполагающие построение модели зрелости системы управления бюджетными рисками, построение системы антикоррупционных мероприятий и оценка эффективности их реализации; отдельное положение по работе аудиторского комитета и т.д.

Самостоятельное значение имеет также авторское предложение относительно разработки внутреннего системного общеведомственного документа, имеющего концептуальный и стратегический характер, в котором рассматривались бы все значимые аспекты конкретной организации внутреннего финансового аудита на ведомственном уровне - внутренняя политика внутреннего финансового аудита. В диссертации рассматриваются ключевые вопросы принятия указанного документа и даются предложения по его внутреннему содержанию.



Рисунок 4 – Модель нормативно-методического обеспечения системы внутреннего финансового аудита

5) В ходе проведения исследования изучены вопросы, связанные с практической организацией внутреннего финансового аудита на примере Министерства природных ресурсов и экологии Российской Федерации и в числе прочего, рассмотрены проблемы организации аудиторских

мероприятий с применением риск-ориентированного подхода с учетом лучшей российской и зарубежной практики.

Предложено систематически оценивать риски и фокусировать приоритеты в плане периодических и непериодических мероприятий *внутреннего аудита* на подверженности рискам во всём ведомстве. План аудита – один из важнейших инструментов, разрабатываемых отделом внутреннего аудита. Увеличение ценности внутреннего аудита начинается с понимания *стратегии и целей министерства*, а затем определения того, как их достижение может быть наилучшим образом поддержано внутренним аудитом.

Предложено рассмотреть *шесть шагов для разработки плана аудита*.

Во-первых, необходимо определить окружение аудита, то есть все возможные объекты и виды деятельности, подлежащие аудиту внутри организации.

Во-вторых, необходимо идентифицировать все возможные риски, связанные с окружением аудита.

В-третьих, осуществить приоритезацию этих рисков исходя из их значимости, поскольку не все риски могут быть устранены из-за ограниченности ресурсов.

В-четвертых, это увязка критических рисков со связанным объектом аудита или деятельностью, подлежащей рассмотрению, и определение приоритетности аудиторских проектов или заданий, которые будут реализованы.

В-пятых, это реализовать план аудита.

В-шестых, подготовить отчет о результатах и проблемах, связанных с выполнением плана аудита.

При этом необходимо иметь в виду, что разработка плана аудита, основанного на оценке рисков, не должна быть сложной. В зависимости от уровня зрелости ВА, для некоторых организаций он состоит из обсуждения на семинаре рисков и приоритетов аудита, которые затем передаются на рассмотрение в какой-либо орган управления, такой как высшее руководство или комитет по аудиту. Представленный подход обеспечивает более строгий подход к повышению достоверности и надежности плана аудита, чтобы гарантировать эффективное

использование ограниченных ресурсов аудита.

Эти шесть шагов предложено предпринимать с учетом существующего анализа рисков в организации и целей, стратегии и ожиданий правительства и высшего руководства, а также потенциальных внутренних и внешних рисков. Анализ рисков не должен быть сложным и может включать в себя мероприятия по сбору информации, такие как опросы, интервью или семинары.

Наиболее важным фактором, который следует учитывать при разработке плана аудита, является ценность результатов внутреннего аудита. Для этого предложено убедиться, что план аудита поддерживает стратегические цели и задачи ведомства. Вовлеченность высшего руководства и одобрение плана могут помочь в достижении этой цели. В диссертации описаны мероприятия по подготовке и проведению мероприятий внутреннего аудита с учетом риск-ориентированного подхода.

б) Впервые в отечественной науке исследованы вопросы проведения комплексной внутренней самооценки системы внутреннего финансового аудита на ведомственном уровне. По результатам исследования даны оригинальные авторские предложения созданию комплексной системы самооценки, основанной на применении двух ведущих методических подходов: самооценка эффективности внутреннего финансового аудита по методике Счетной палаты России и самооценка на основе модели зрелости функции внутреннего финансового аудита, используемой в международной практике.

Сложившийся сегодня подход к оценке эффективности внутреннего финансового аудита основан на применении формулы, отражающей отношение фактически достигнутых результатов деятельности к цели осуществления такой деятельности. Поэтому большое значение приобретают вопросы разработки практических рекомендаций, направленных на оптимизацию существующих подходов к оценке эффективности внутреннего финансового аудита, а также адаптации практики использования такой системы оценки к ведомственной специфике.

С исследовательской и научной точки зрения представляет интерес возможность творческого обращения к международному опыту. В частности, применение для оценки состояния и результатов системы внутреннего финансового контроля так называемой «модели зрелости».

Существующие исследования по внутреннему финансовому аудиту не дают точного определения зрелости. Как правило, это слово ассоциируется с моделями, которые профессиональные ассоциации и консалтинговые фирмы разработали для оценки зрелости модель, ориентированная на выявление заранее определенного набора критериев уровня зрелости.

Критерии, приведенные для более высоких уровней, могут помочь организации в понимании вопросов, требующих рассмотрения, и в определении улучшений, необходимых для достижения более высоких уровней зрелости (таблица 2).

Таблица 2 – Базовая модель элементов и критериев самооценки, связанных с уровнями зрелости

Уровень зрелости на пути к достижению устойчивого успеха					
Ключевой элемент	Уровень 1	Уровень 2	Уровень 3	Уровень 4	Уровень 5
Элемент 1	Критерии 1 Базовый уровень	–	–	–	Критерии 1 Лучшая практика
Элемент 2	Критерии 2 Базовый уровень	–	–	–	Критерии 2 Лучшая практика
Элемент 3	Критерии 3 Базовый уровень	–	–	–	Критерии 3 Лучшая практика

Схожий подход был применен и сегодня активно используется Институтом внутренних аудиторов. Указанная модель определяет последовательность эволюционных этапов зрелости, начиная с начальной стадии, на которой функция внутреннего финансового аудита не структурирована, не соответствует профессиональным стандартам и в значительной степени неэффективна, до стадии

оптимизации, на которой процессы внутреннего финансового аудита оптимизируются, постоянно совершенствуются и внедряются.

Согласно предложенному в работе подходу с позиции модели зрелости при оценке деятельности в области внутреннего финансового аудита для организаций в государственном секторе следует учитывать влияние, которое структуры управления, системы управления рисками и внутреннего контроля оказывают на способность осуществлять внутренний финансовый аудит и развивать его возможности. Предложено также учитывать и тот факт, что управленческий потенциал, инфраструктура и механизмы управления различаются в зависимости от ведомственных особенностей.

Для оценки глубины прохождения данного этапа и потенциала развития функции внутреннего финансового аудита к более высоким уровням можно использовать внутреннее анкетирование по предлагаемой автором форме. Одновременно целесообразно проводить параллельную самооценку эффективности системы внутреннего финансового аудита, основанную на подходе, используемом Счетной палатой Российской Федерации. С этой целью предложено проводить постоянный мониторинг с представленных в работе позиций.

Перекрестная самооценка позволяет более полно, глубоко и реалистично оценить потенциал результативности и эффективности службы внутреннего финансового аудита, а также выявить резервы и ключевые направления его дальнейшего совершенствования и развития

3 Заключение

В результате проведенного исследования решен ряд важных народно-хозяйственных задач, связанных с рациональностью использования бюджетных ресурсов и достижением намеченных социально-значимых результатов управления в государственном секторе. Главный итог исследования заключается в уточнении существующих представлений и создании более полного, системного и

комплексного теоретического видения современной функции внутреннего финансового аудита с учетом риск-ориентированного подхода в государственном секторе. Выводы и результаты, содержащиеся в диссертации, позволяют не только расширить теоретические рамки будущих исследований, но и определить состав и содержание практических методик и инструментов создания современных высокоэффективных систем внутреннего финансового аудита, адаптированных к конкретным ведомственным и отраслевым особенностям. Поэтому, результаты исследования будут полезны как ученым - теоретикам, так и практикующим внутренним аудиторам, а также высшим руководителям учреждений и ведомств, которым вменена обязанность организации внутреннего финансового аудита.

4 Список публикаций автора по теме диссертации

Рецензируемые издания

1. Трухина, Н. В. Риск-ориентированный внутренний финансовый аудит в современной структуре государственного управления / Н. В. Трухина. – Текст : непосредственный // Петербургский экономический журнал – 2021. – № 3. – С. 85-90. – 0,70 печ. л.
2. Трухина, Н. В. Риск-ориентированный внутренний финансовый аудит при трансформации государственного сектора / Н. В. Трухина. – Текст : непосредственный // Петербургский экономический журнал. – 2021. – № 4. – С. 129-136. – 0,93 печ. л.
3. Трухина, Н. В. Внутренний аудит и ведомственный финансовый контроль в государственном секторе: сущностное содержание и сравнительная характеристика / Н. В. Трухина, Л. А. Чайковская. – Текст : непосредственный // Экономические и гуманитарные науки. – 2021. – № 10(357). – С. 37-44. – 0,70 печ. л. – 0,35 авт. печ. л.
4. Трухина, Н. В. Принципиальные отличия внутреннего финансового аудита государственных учреждений от внутренней финансовой контрольной

деятельности / Н. В. Трухина. – Текст : непосредственный // Научно-практический теоретический журнал «Экономика и управление: проблемы, решения». – 2021. – Т. 4, № 11 – С. 33-38. – 0,88 печ. л.

5. Трухина, Н. В. Системная природа принципа независимости внутреннего финансового аудита / Н. В. Трухина – Текст: непосредственный // Научно-практический журнал «Экономика и управление: проблемы, решения». – 2022. – Т.5, № 10 – С.57-64. – 1,00 печ. л.

Другие издания

6. Трухина, Н. В. Особенности риск-ориентированного внутреннего финансового аудита в государственном секторе / Н. В. Трухина. – Текст : непосредственный // WORLD SCIENCE: PROBLEMS AND INNOVATIONS : сб. ст. LVI Междунар. науч.-практ. конф. – Пенза : Наука и Просвещение, 2021. – С. 191-193. – 0,17 печ. л.

7. Трухина, Н. В. Основные изменения правил внутреннего государственного финансового контроля / Н. В. Трухина. – Текст : непосредственный // Современная наука: актуальные вопросы, достижения и инновации : сб. ст. XXI Междунар. науч.-практ. конф. – Пенза : Наука и Просвещение, 2021. – С. 134-136. – 0,17 печ. л.

8. Трухина, Н. В. Внедрение в практику государственных учреждений риск-ориентированного подхода во внутреннем финансовом аудите / Н. В. Трухина. – Текст : непосредственный // Развитие современной науки и образования: актуальные вопросы, достижения и инновации : сб. ст. Междунар. науч.-практ. конф. – Пенза : Наука и просвещение, 2022. – С. 10-13. – 0,17 печ. л.