

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова»

На правах рукописи

Трухина Надежда Викторовна

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

5.2.3. Региональная и отраслевая экономика

Диссертация на соискание ученой степени кандидата
экономических наук

Научный руководитель –
доктор экономических наук, профессор
Чайковская Любовь Александровна

Москва – 2022

Содержание

| | |
|--|-----|
| Введение..... | 4 |
| Глава 1 Теоретико-методические вопросы организации внутреннего финансового аудита в системе государственного управления..... | 12 |
| 1.1 Теоретические основания организации аудита в государственном секторе | 12 |
| 1.2 Концептуальные основы построения эффективной функции внутреннего финансового аудита в государственных учреждениях | 29 |
| 1.3 Отечественный и зарубежный опыт применения риск-ориентированного подхода во внутреннем финансовом аудите | 46 |
| Глава 2 Методическое обеспечение построения современной системы внутреннего финансового аудита | 64 |
| 2.1 Роль и значение концепций внешнего государственного аудита (контроля) в формировании современной нормативно-методической базы внутреннего финансового аудита | 64 |
| 2.2. Методические и организационные вопросы обеспечения независимости внутреннего финансового аудита..... | 78 |
| 2.3 Формирование методического обеспечения построения современной системы внутреннего финансового аудита..... | 94 |
| Глава 3 Рекомендации по совершенствованию системы внутреннего финансового аудита в Министерстве экологии и природы Российской Федерации | 107 |
| 3.1 Совершенствование методических подходов к организации внутреннего финансового аудита в Минприроды России | 107 |
| 3.2 Методическое обеспечение планирования мероприятий внутреннего финансового аудита с учетом риск-ориентированного подхода | 121 |
| 3.3 Совершенствование методического обеспечения процесса самооценки эффективности внутреннего финансового аудита в Минприроды России..... | 132 |
| Заключение | 151 |
| Список литературы | 156 |

| | |
|--|-----|
| Приложение А (обязательное). Вопросы для анализа эффективности внутреннего финансового аудита | 184 |
| Приложение Б (обязательное). Вопросы, подлежащие исследованию в рамках аудиторской проверки в зависимости от ее направления..... | 185 |
| Приложение В (обязательное). Порядок организации аудиторского мероприятия внутреннего финансового аудита по подтверждению достоверности материалов инвентаризации в Минприроды России | 186 |
| Приложение Г (обязательное). План проведения аудиторских мероприятий..... | 187 |
| Приложение Д (обязательное). Пример Приказа "О проведении планового аудиторского мероприятия в целях подтверждения достоверности бюджетной отчетности Министерства природных ресурсов и экологии Российской Федерации" | 188 |
| Приложение Е (обязательное). Шаблон программы для мероприятия по инвентаризации | 189 |
| Приложение Ж (обязательное). Запрос представление документов по годовой инвентаризации | 190 |
| Приложение И (обязательное). Результаты аудиторского мероприятия | 191 |
| Приложение К (обязательное). Пример анкеты для подведомственных учреждений | 194 |
| Приложение Л (обязательное). Способы классификаций ошибок и нарушений, возникающих при проведении аудиторских мероприятий внутреннего финансового аудита..... | 197 |
| Приложение М (обязательное). Классификатор типовых нарушений, выявляемых в ходе проведения запланированных годовых мероприятий ВФА в Минприроды России | 198 |

Введение

Актуальность темы исследования. Государственный сектор экономики как важнейший институт государственного управления, контроля и регулирования национальной экономики связан с эффективным функционированием государственных финансов, что предполагает переход на качественно новый уровень, необходимый для динамичного его развития, улучшения социального статуса граждан и инвестиционного климата. Это предопределяет объективную необходимость переосмысления и выявления принципиально новых подходов к изучению теоретических, методологических и практических проблем контроля и аудита. Особая роль в этом процессе принадлежит государственному внутреннему финансовому аудиту.

С 2020 г. имели место значительные изменения требований к организации, которые были направлены на совершенствование и укрепление этого управленческого механизма. Вместе с тем в этой области по-прежнему остается ряд серьезных проблем, наличие которых во многом определяется несовершенством теоретико-методологического аппарата, недостаточно четким и ясным нормативным регулированием, отсутствием прямого практического опыта в этой области. Так, до сих пор остается нерешенным вопрос четкого и однозначного разграничения функций внутреннего финансового аудита и внутреннего контроля. Среди актуальных вопросов, возникающих при построении эффективной системы внутреннего финансового аудита особое место, сегодня занимает проблема обеспечения независимости внутренних аудиторов. Сохраняются серьезные пробелы в методическом и нормативном обеспечении функции внутреннего финансового аудита в части оценки бюджетных рисков, построения реально эффективного и действенного процесса внутреннего подтверждения достоверности бюджетной и бухгалтерской отчетности.

Наличие этих и других проблемных областей определяет выбор основных направлений исследования, необходимость которого вызвана потребностью со

стороны всех ответственных лиц и заинтересованных сторон в глубоком теоретическом осмыслении и разработке предложений по практической организации эффективной функции внутреннего финансового аудита в сфере государственного управления.

Разработанность темы исследования. Проведение диссертационного исследования предполагало активное обращение к статьям и работам, в которых освещались различные стороны теории и практики, методики и методологии управления государственными финансами, внутреннего финансового контроля внутреннего и внешнего государственного аудита. Фундаментальные теоретические положения раскрыты в трудах таких ученых и специалистов-практиков, как: Л.И.Абалкин, С.М.Бычкова, В.И.Жуков, Д.Н.Земляков, И.К.Ларионов, Н.А.Казакова, М.И.Кутер, В.Л.Макаров, В.В.Панков, Н.Н.Пилипенко, Н.А.Проданова, Е.Л.Татарский, В.А.Шаховой, В.Н.Щербаков, и др.

Теоретической и методологической основой проведенного исследования послужили труды ученых и практиков, среди которых можно особо выделить работы таких отечественных авторов, как М.А.Азарская, В.В.Бурцев, Т.Г.Миронова, С.В.Панкова, Н.А.Пласкова, С.Е.Прокофьев, В.Я.Соколов, О.Е.Федченко, В.Т.Чая, а также работы зарубежных специалистов А.Аренса, Р.Адамса.

Важные аспекты государственного внешнего и внутреннего контроля и аудита рассматриваются в трудах зарубежных ученых: М.Портера, Э.Тоффлера, А.Хансена, Дж.Хнкса, У.Шарпа, К.Эрроу и др.

Несмотря на значительный вклад, внесенный учеными, занимавшимися исследуемой проблематикой, ряд нерешенных вопросов и проблемных областей еще требует углубленных исследований.

Происходящие сегодня в области контроля, управления и аудита государственных финансов нуждаются в глубоком анализе с точки зрения как теории, так и методологии.

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 развитие существующих теоретических подходов и подготовка практических рекомендаций по формированию эффективной функции внутреннего финансового аудита в сфере государственного управления, направленной на создание условий для все более эффективного решения вопросов управления бюджетными рисками, совершенствования систем внутреннего контроля и увеличения результативности финансового менеджмента.

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

1. Раскрыть внутреннее сущностное содержание понятия «внутренний финансовый аудит», обосновать его самостоятельное значение в системе бюджетного управления и выявить его ключевые отличия от понятия «внутренний финансовый контроль».

2. 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.

3. Исследовать теоретическое содержание и внутреннюю сущность принципа независимости внутреннего финансового аудита, выявить особенности его реализации при построении функции внутреннего финансового аудита в государственном секторе, дать рекомендации по его реализации в практической деятельности.

4. Подготовить предложения по созданию современной нормативно-методической базы построения эффективной системы внутреннего финансового аудита на ведомственном уровне.

5. Подготовить практические рекомендации по внедрению практики риск-ориентированного подхода при планировании аудиторских мероприятий по оценке бюджетных рисков.

6. Разработать предложения по совершенствованию методического инструментария проведения внутренней самооценки системы внутреннего финансового аудита с использованием модели оценки эффективности и модели зрелости функции внутреннего финансового аудита.

Объектом исследования выступают ключевые бюджетные функции и управление ключевыми внутренними процессами деятельности государственных учреждений.

Предметом исследования выступают внутренние процессы, процедуры и инструментальные решения, направленные на организацию эффективного внутреннего финансового аудита в государственном секторе с учетом современных требований.

Теоретическую основу исследования формируют фундаментальные работы российских и зарубежных ученых по теории и практике управления государственными финансами, организации эффективного внутреннего контроля и внутреннего финансового в государственном секторе.

Методологическая основа исследования строится на основе системного подхода, обращение к которому позволяет рассматривать изучаемые явления в динамике в диалектической связи с окружающим миром и между собой.

В ходе исследования были применены стандартные научные методы, применяемые в такого рода работах, включающие в себя абстракцию, анализ и синтез, группировку и обобщение, а также сравнительный и логический анализ.

Совокупность используемой методологической базы обеспечивает достоверность и обоснованность выводов и рекомендаций. Логика исследования построена на основе методического подхода, предполагающего развертывания исходного понятийного аппарата от абстрактного к конкретному, от отвлеченных теоретических построений на основе к конкретным практическим решениям и рекомендациям.

Информационной базой исследования послужили законодательные и иные нормативные-правовые акты Российской Федерации в области управления государственными финансами, бюджетными отношениями, внутреннего финансового контроля, внутреннего и внешнего государственного аудита, данные государственной статистики и Минэкономразвития России, методическая и справочная литература, интернет-ресурсы, специальная периодическая печать, материалы научно-практических конференций по исследуемой проблеме

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.

Научная новизна проведенного исследования заключается в разработке комплексно взаимосвязанных научно-методических рекомендаций и механизмов, обеспечивающих построение современной риск-ориентированной системы внутреннего финансового аудита на ведомственном уровне. Предложен принципиально новый методический подход к проведению комплексной внутренней самооценки системы внутреннего финансового аудита в государственном секторе, сочетающий в себе элементы модели оценки эффективности и модели зрелости функции внутреннего финансового аудита.

Основные научные результаты, обладающие новизной, полученные лично автором и выносимые на защиту, заключаются в следующем:

– на основе анализа трудов отечественных и зарубежных авторов уточнена трактовка понятия «внутренний финансовый аудит», более полно по сравнению с предыдущими исследованиями раскрыто его внутреннее содержание и сущность, дано авторское обоснование его самостоятельного значения в системе бюджетного управления, выявлены его ключевые отличия от понятия «внутренний финансовый контроль»;

– выявлены роль и значение риск-ориентированного подхода к формированию эффективной функции внутреннего финансового аудита, обоснован вывод, что последний должен рассматриваться 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 показана системная природа указанного принципа; обоснован вывод, что эта природа не может быть сведена к понятию функциональной независимости, как это предлагается в существующей нормативной базе, а должна рассматриваться комплексно, с учетом влияния объективных и субъективных факторов; на этой основе даны практические рекомендации по совершенствованию механизмов обеспечения независимости на ведомственном уровне;

– подготовлен набор практических предложений по созданию современной нормативно-методической базы построения эффективной четырехуровневой системы внутреннего финансового аудита на ведомственном уровне; обосновано предложение о необходимости формирования системного документа «Ведомственная политика внутреннего финансового аудита» и даны рекомендации по его составу и содержанию;

– подготовлены практические рекомендации по внедрению методов и инструментов риск-ориентированного подхода при планировании аудиторских мероприятий по оценке бюджетных рисков с учетом лучшей российской и зарубежной практики;

– впервые рассмотрены вопросы проведения комплексной внутренней самооценки системы внутреннего финансового аудита на ведомственном уровне; предложен новый методический инструментарий проведения такой самооценки, особенностью которого является одновременное комплексное использование двух методических подходов, каждый из которых дополняет друг друга: первый ориентирован на оценку эффективности внутреннего финансового аудита по методике Счетной палаты России, а второй построен на основе модели зрелости функции внутреннего финансового аудита, предлагаемой международным институтом внутренних аудиторов.

Теоретическая значимость исследования состоит в развитии мультитеоретического подхода к пониманию функции внутреннего финансового аудита в государственном секторе, что позволяет уточнить существующие представления о его природе и сущности; в расширении представлений о применимости инструментов и методов риск-ориентированного подхода при организации эффективной функции внутреннего финансового аудита как с позиций оценки собственно аудиторских рисков, так и с точки зрения признания бюджетных рисков в качестве одного из важнейших объектов аудиторских заданий; в уточнении принципа «независимости» внутреннего финансового аудита, рассматриваемого с «функциональной» и «профессиональной» точки зрения; в обосновании необходимости создания многоуровневой нормативно-методической базы построения современной эффективной системы внутреннего финансового аудита на ведомственном уровне.

Практическая значимость исследования заключается в выработке новых методических и инструментальных решений, направленных на формирование современной риск-ориентированной функции внутреннего финансового аудита, в том числе в части: разработки рекомендаций по совершенствованию механизмов обеспечения практической реализации принципа независимости; подготовке предложений по составу и содержанию ключевого внутреннего системного документа «Ведомственная политика внутреннего финансового аудита»; формированию практических предложений по внедрению актуальных элементов риск-ориентированного подхода в практику внутреннего финансового аудита Минприроды России. Самостоятельное практическое значение имеет авторское предложение по организации проведения регулярной комплексной внутренней самооценки системы внутреннего финансового аудита с применением двух дополняющих друг друга методических подходов.

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 экологии и природопользования.

Апробация результатов исследования. Основные положения и выводы диссертации обсуждались в ходе таких научно-практических конференций, как LVI Международная научно-практическая конференция WORLD SCIENCE: PROBLEMS AND INNOVATIONS (г. Пенза, 30 августа 2021); XXI Международная научно-практическая конференция «Современная наука: актуальные вопросы, достижения и инновации (г. Пенза, 5 сентября 2021).

Предложения по разработке и научному обоснованию. Результаты исследования используются в образовательном процессе ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова» при изучении дисциплин «Аудит и анализ эффективности использования государственных ресурсов», предусмотренных образовательной программой магистратуры; внедрены в деятельность Министерства природных ресурсов (подтверждено справкой о внедрении).

Отдельные методические разработки апробированы в Министерстве экологии и природопользования, что подтверждается справкой о внедрении.

Публикации. По результатам проведенного исследования опубликованы 8 (восемь) научных статей, общим объемом 4,72 печ. л. (в т. ч. авторские – 4,37 печ. л.), которые включают 5 статей, опубликованных в печатных 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.

Глава 1 Теоретико-методические вопросы организации внутреннего финансового аудита в системе государственного управления

1.1 Теоретические основания организации аудита в государственном секторе

В настоящем разделе на основе анализа российских и зарубежных источников будет показана сущность аудита и выявлено, какие исходные фундаментальные теории лежат в основе современного понимания аудита.

По мнению экспертов, доля присутствия государства в российской экономике традиционно остается высокой [166], что закономерно ставит вопрос об эффективности государственного управления в целом и управления государственным имуществом в частности. Этот вопрос неслучайно занимает ключевое место в современной повестке дня, приобретая особую значимость в свете кризисных явлений, проявляющихся на фоне пандемии коронавирусной инфекции. Но еще до текущих событий этот же вопрос был озвучен в Стратегии экономической безопасности Российской Федерации до 2030 года, где в качестве одной из системных угроз стратегическому развитию признано «недостаточно неэффективное государственное управление» [7].

Одним из ключевых требований к эффективности и результативности государственного управления выступает требование достоверности и высокого качества информации о достижении запланированных результатов и намеченных целевых показателей социально-экономического развития страны. Это требование возникает не «на ровном месте», а определяется внутренней логикой всей системы, обеспечивающей бесперебойную и слаженную работу набора институтов, подсистем и функций, в совокупности формирующих сферу бюджетных отношений. Государство, распоряжающееся средствами налогоплательщиков, «должно детально обосновывать принимаемые решения, для чего нужна полная, своевременная и достоверная информация» [91].

В системе информационно-аналитического обеспечения государственного управления особое место занимают такие категории как «государственный финансовый контроль» и «государственный аудит» [72, 99, 100, 104]. Как будет показано далее, оба понятия одновременно имеют области тесного переплетения и взаимопроникновения, и в то же время каждое из них как в познавательном, так и в практическом плане обладает собственной теоретической и аналитической автономией.

Здесь необходимо отметить, что в то время, как понятие государственного финансового контроля в российском государстве традиционно обладает определенной исторической преемственностью, понятие государственного аудита в какой-то степени новое. Его появление тесно связано с глубинными процессами системной трансформации отечественной системы государственного управления в последнее тридцатилетие.

Исходный процесс реформирования, запущенный еще в 1990-е годы, протекал неоднозначно и зачастую болезненно. Он не всегда шел последовательно, поскольку в силу масштабности и комплексности, затрагивал почти все аспекты государственного управления, административных и бюджетных отношений. В числе факторов, определивших характер и вектор происходивших изменений, особое место занимает процесс обращения к международному опыту, благодаря которому произошла правовая и концептуальная рецепция в российскую систему государственного управления ряда активно используемых сегодня концепций, понятий, стандартов и практик. Благодаря этому процессу появились такие признаваемые сегодня устоявшимися терминологические и управленческие новации, как «контрактная система закупок», «управление по результатам», «эффективный контракт», «риск-ориентированный подход» и т.д. Одной из принципиальных нормативно-правовых новаций, существенно изменивших сложившиеся представления о содержании информационного учетного обеспечения бюджетного процесса и государственной контрольной деятельности, стало внедрение в практику работы государственных органов понятия «аудит».

До последнего времени понятие «государственный аудит» было в первую очередь связано с деятельностью Счетной палаты Российской Федерации, а также региональных и муниципальных контрольно-счетных органов [125, 132]. Как самостоятельный понятийный концепт «государственный аудит» был введен в научно-практический оборот председателем Счетной палаты С.В. Степашиным [112, 120]. И в 2013 г. он был официально использован в качестве самостоятельного понятия в Федеральном законе «О Счетной палате Российской Федерации», где впервые закреплён статус Счетной палаты в качестве «постоянно действующего высшего органа внешнего государственного аудита (контроля)» [5].

При этом именно в силу своего инновационного, и в какой-то мере внешнего, заимствованного характера уже с самого начала своего использования в контексте вопросов государственного управления концепция «аудита» оказалась предметом многочисленных дискуссий и споров. Принципиальная сложность ее прямой рецепции в российское-нормативно правовое поле и в непосредственную практику государственного управления связана с тем, что как в смысловом, так и содержательном, равно как и в методологическом плане фундаментальный концепт «аудит» был внедрен в область, где традиционно теоретически и нормативно был укоренен другой фундаментальный концепт – «финансовый контроль».

Поэтому даже сегодня, когда слово «аудит» все более активно используется при рассмотрении деятельности различных государственных учреждений, реализации бюджетных полномочий и полномочий по управлению государственной собственностью, нельзя однозначно сказать, что сферы предметного использования понятий «финансового контроля» и «государственного аудита» не только предметно разделены, но и сущностно демаркированы друг от друга. Поэтому для целей настоящей работы следует более подробно остановиться на вопросах теоретического обоснования предмета исследования, различая собственно концепт «аудита в государственном секторе», рассматриваемый в целом, и его представление в конкретных практических проявлениях через рефлексию понятия «внутренний финансовый аудит».

Познание людьми вещей, явлений и процессов – это бесконечный процесс понимания, развертывающийся от субъективного к объективному, от частного к общему, от явлений к природе, от поверхностного к глубокому. Познание аудита как предмета изучения и как направления практической деятельности подчиняется одному и тому же императиву [46]. Научное понимание предмета и объекта аудита углубляется по мере развития аудиторской практики, изучения закономерностей ее развития, повышения осведомленности об особенностях и разнообразии его прикладной реализации в различных контекстах [111]. Лишь путем углубленного анализа и исследования существующих знаний, а также добросовестного обобщения и совершенствования опыта и правил аудиторской деятельности, можно сделать попытку суммировать сущностное содержание внутреннего аудита в государственном секторе.

Следует признать, что на данный момент теория внутреннего финансового аудита в государственном секторе проходит всего лишь этап становления. Причина проста – даже сама концепция аудита как самостоятельной области бюджетного процесса и государственных финансов, отличной от области финансового контроля, получила жизнь относительно недавно. Несмотря на внедрение в нормативно-правовые документы, регламентирующие деятельность Счетной палаты Российской Федерации и региональных (муниципальных) контрольно-счетных органов таких понятий, как «финансовый аудит», «аудит эффективности», «стратегический аудит», сегодня по-прежнему остаются нерешенными многие принципиальные вопросы относительно их сущностного содержания, технического и методологического обеспечения.

В этой связи неизбежно возникает вопрос об углублении и расширении соответствующего понятийно-концептуального аппарата, необходимости дальнейшей теоретической проработки рассматриваемой исследовательской области. То, что понятия «государственный финансовый контроль» и «государственный аудит» являются пересекающимися, но все же кардинально отличающимися друг от друга, давно отмечается отечественными исследователями [55, 56, 113, 119]. Внимание обращается и на сложный, комплексный характер их

реализации в реальных системах управления [70]. Но найти исчерпывающий ответ на данный вопрос отечественным исследователям сегодня не удалось.

Причины этого, также как и критический анализ концепции «внутреннего контроля», будут детально рассмотрены в следующем разделе. Здесь же необходимо отметить, что методологическая проблема сходства-различия «контроля» и «аудита» менее характерна для международной практики, а отражает скорее специфику российского правоприменения и внутреннего видения вопросов обеспечения бюджетной и управленческой эффективности. Преобладающий же в международной практике подход предполагает наличие всеобщего теоретического, экспертного и методологического консенсуса понимания природы и сущности аудита, и потому аудит развивается во всем мире в рамках в общем-то единой институциональной и теоретической модели, получившей сегодня широкое распространение во всех сферах нашей жизни, в том числе в сфере государственного управления. Эта модель строится на наборе объективных фундаментальных положений, благодаря которым само существование аудита в современном обществе оказывается одновременно легитимным, востребованным и закономерным.

В классической работе Р. Маутца и Х. Шарафа цель построения общего аудита обозначена следующим образом: «...Одной из причин серьезного и существенного исследования возможностей и природы теории аудита является надежда на то, что она предоставит нам решения или, по крайней мере, ключи к решению проблем, которые мы сейчас находим трудными» [153]. Отталкиваясь от различных представлений об аудите в разные исторические периоды и в разных социально-экономических контекстах, можно говорить о нескольких теоретических подходах, по-разному позволяющих обосновать настоятельную потребность в аудите в современном обществе [144].

В соответствие с так называемой теорией сторожа (или же полицейской теорией), специалист-аудитор несет всю основную ответственность за надлежащее исполнение операций поиска, определения и предотвращения различных видов мошенничества. Описываемая здесь теория сформировалась еще в начале XX века,

когда общество впервые столкнулось с данными проблемами и решение этого вопроса стало достаточно актуальным. В настоящее время главное внимание со стороны аудиторов, работающих во всех мировых странах, уделяется вопросам, связанным с обеспечением необходимого уровня уверенности и осуществлении проверки на корректность и достоверность информации, которая отображается в предоставленных отчетах о финансах. Одновременно с этим определение различных механизмов мошенничества было и до сих пор остается достаточно «жаркой» темой в большинстве дебатов, связанных с деятельностью и основными обязанностями специалиста-аудитора, и, в большинстве случаев, когда аудитором определяется факт совершения мошеннических действий с финансовыми документами, существенно повышается уровень давления в вопросах увеличения ответственности специалистов-аудиторов в вопросах определения мошеннических действий.

Существует активно поддерживаемое мнение, что пользователи получают выгоду от роста доверия если общее качество решений, связанных с инвестициями, повышается, поскольку они базируются на достоверных и надежных данных, или когда полностью пропадает необходимость в выполнении дополнительных процессов контроля по отношению к предоставляемой в проаудированной отчетности информации.

Еще одной теорией, которая относится к сфере аудита, относится теория внушенной уверенности (по-другому она называется теория рациональных ожиданий) [150]. Несмотря на то, что рациональные ожидания часто рассматриваются как школа экономической мысли, их лучше рассматривать как вездесущий метод моделирования, широко используемый во всей экономике. Теория рациональных ожиданий возникла для устранения недостатков гипотезы адаптивных ожиданий. Рациональные ожидания обеспечивают внутреннюю согласованность и предполагают, что прогнозы модели верны. Это предположение используется, в частности, во многих макроэкономических моделях. Рациональные ожидания отличаются от рационального выбора в условиях неопределенности. Этот способ моделирования был впервые описан Джоном Ф. Муттом в 1961 году, но

позже стал популярным, когда его использовал Роберт Лукас. Теория рациональных ожиданий гласит, что экономические агенты используют всю доступную им информацию для прогнозирования будущего. Если их прогноз окажется неверным, они потеряют полезность и не смогут максимизировать свою отдачу. Поэтому у них есть стимул получать больше и лучшую информацию, чтобы ошибки не повторялись. Верно, что прогнозы или решения экономических агентов не всегда основаны на точной информации, но их ошибки не будут систематическими. С момента публикации основополагающей статьи Джона Мута о рациональных ожиданиях для этой теории было предложено множество определений. Хотя определения не могут быть неправильными, некоторые способы определения вещей могут быть более плодотворными, чем другие. Существует два возможных вида определений: слабое и сильное. В соответствии со слабой формой теория, по существу, сводится к предположению, что будет оптимально использоваться любая уместная информация для формирования своих ожиданий. Это рассматривается многими экономистами как естественное продолжение обычного постулата экономической теории о том, что, если нет убедительных эмпирических доказательств обратного, необходимо исходить из того, что существует потребность всегда стремиться привести свои ожидания в соответствие со своей информацией. При сильной форме, как правило, предположительно обладают гораздо большим количеством информации, чем на самом деле было бы доступно любому эконометрику, который проверяет эти модели на основе данных.

Данная теория напрямую связана с вопросами, возникающими в связи с действием экономического закона спроса и предложения на рынке аудиторских услуг. В соответствии с данной теорией, величина спроса на оказание аудиторских услуг напрямую зависит от степени вовлеченности в работу организации третьей стороны, которая нуждается в постоянном запросе отчетов от руководящего звена предприятия в обмен на предоставляемые инвестиции. Подотчетность может быть обеспечена с помощью периодической разработки и выпуска всей необходимой финансовой документации. Однако внешняя сторона не обладает какими-либо прямыми методами для ведения контроля, но при этом данные, которые

предоставляются в финансовой отчетности, могут быть некорректными и ложными. В связи с этим с целью обеспечения необходимого уровня достоверности предоставляемых данных необходимо предоставление определенных гарантий при проведении аудита. В связи с этим каждый специалист, осуществляющий услуги аудита, должны соответствовать ожиданиям общественности.

Наиболее известно широко комментируемое теоретическое построение – агентская теория [160–162]. Агентская теория анализирует отношения между инвесторами и менеджерами: агент (менеджер) обязуется выполнять определенные обязанности для принципала (инвестора), а принципал обязуется вознаграждать агента [74]. Принципал предоставляет ресурсы для основной деятельности, в то время как задача агента обеспечить наилучшее использование указанных ресурсов в пользу принципала.

Аудитор может действовать в интересах как третьих сторон, так и руководства, при этом он играет ту же роль, что и руководитель организации, контролирующей отношения между агентом и принципалом. Соответственно, аудит обеспечивает независимую проверку работы агентов и подтверждает достоверность представляемой им информации, что помогает поддерживать доверие и уверенность [88]. Можно видеть, что в этой схеме возникают конфликты интересов и риски, связанные с действиями аудитора, что приводит к проблеме «разрыва ожиданий». В соответствии с агентской теорией обязанности аудитора могут быть классифицированы в терминах разумных ожиданий относительно его действий и полученных в ходе аудита результатов. Если и аудитор, и пользователь согласятся с тем, что они действительно входят в сферу ответственности аудитора, между сторонами нет конфликта интересов и риска. Наоборот, обязанности аудитора неразумны, если ожидания пользователей противоречат ожиданиям аудитора.

Особенностью всех четырех рассмотренных выше теоретических позиций является их опора на современную экономическую теорию и откровенно прорыночный характер лежащих в их основе фундаментальных принципов и допущений. Не оспаривая их высокое общеметодологическое и теоретическое

значение, необходимо все же отметить, что они не в полной мере раскрывают особенности присущие государственному сектору.

В связи с этим несомненный интерес представляет иной набор фундаментальных теоретических положений, обосновывающих необходимость аудита в экономике, идеологически и социально-экономически более близкой к российской. Известный китайский специалист Лиу Д. полагает, что можно выделить пять таких теоретических платформ [151].

Согласно *теории проверки счетов*, аудит просто означает проверку регистров и книг бухгалтерского учета. Данная теория носит выраженный инструментальный характер и строится с точки зрения задействованных в аудите методов и средств. В качестве результирующего итога она предполагает достаточно простой (хотя и вовсе не примитивный) взгляд на социальную природу аудиторской деятельности.

Эта традиционная теория интуитивно понятна, наглядна, легка для понимания и все еще оказывает большое влияние несмотря на то, что исходные ее предпосылки в некоторой степени устарели. Ее появление связано с ранним периодом аудита, который условно можно соотнести с концом XIX – началом XX века, когда действия аудиторов были сосредоточены на проверке счетов и бухгалтерских книг, а используемые ими средства относительно простыми, что поощряло относительно интуитивный подход. В середине XX в. Комитет по терминологии Американского института сертифицированных бухгалтеров (AICPA) давал следующее определение аудита: «Аудит – это средство проверки, направленное на выражение мнения о справедливости и согласованности финансовой отчетности, предоставляемой компанией или другим юридическим лицом общественности и заинтересованным сторонам в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета» [139]. Сходным образом трактовался аудит в начале своего становления и в Российской Федерации. В 1993 году был принят важный документ, заметно повлиявший на развитие отечественной теории и практики аудита - Указ Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. № 2263 «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации».

Федерации». В нём впервые были нормативно определены содержание и рамки осуществления аудита, который понимался как «...деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию иных аудиторских услуг» [8], и закреплены правила осуществления аудиторской деятельности. Несмотря свой временный статус, эти правила действовали достаточно долго, до конца 2001 г., когда общая концепция регулирования отечественного аудита была пересмотрена в сторону большего сближения с передовой международной практикой.

Данный подход частично сохраняется и сегодня, когда многие исследователи продолжают рассматривать аудит лишь как один из видов финансового контроля за порядком ведения бухгалтерского учета [47, 88, 133].

Явным ограничением теории проверки счетов является ее выраженный бухгалтерский характер и явная инструменталистская направленность. Аудит здесь интерпретируется с точки зрения используемых средств и методов, но ничего не говорит о разнообразии аудиторской деятельности сегодня. В этой терминологии нельзя объяснить многообразие видов аудита, таких как, например, аудит эффективности, стратегический аудит, экологический аудит, непрерывный аудит и т.д. Вместе с тем в силу исторических, методологических и идеологических причин, исходные предпосылки теории проверки счетов во многом были восприняты теориями современного государственного финансового контроля, где сходная по внутреннему содержанию и методическим подходам финансовая контрольная деятельность трактуется в аналогичном ключе: «*выявление ошибок и исправление недостатков*». Сегодня это характерно и для Российской Федерации.

В целом можно утверждать, что в странах с высоким уровнем государственного участия в экономике (особенно, в тех, кто находился и находится под влиянием коммунистической идеологии) эта теория активно используется в качестве основы для создания методического обеспечения как государственной контрольной деятельности, так и государственного аудита.

Согласно *теории экономического надзора (Economic Supervision Theory)*, основная идея государственного аудита заключается в необходимости выстраивания сетей доверительных отношений на основе социальной и экономической ответственности субъектов бюджетного процесса, возникающих в результате разделения в государственном секторе собственности и прав распоряжения ею. Этот подход тесно пересекается с ранее упомянутой теорией агентских отношений и строится во многом на тех же теоретических и методологических основаниях. В его основе лежит понимание того, что государство (принципал), будучи ключевым субъектом сложных правоотношений, связанных с управлением государственным имуществом и бюджетным процессом, должно обеспечить должный экономический контроль всех подотчетных ему операторов, получающих право распоряжения государственным имуществом и использования бюджетных средств агентов. Аудит с этой точки зрения является деятельностью, связанной с экономическим надзором, проводимой для оценки и подтверждения того, что агенты правильно и добросовестно выполняют возложенные на них экономические обязанности.

Теория экономического надзора широко введена сегодня в бюджетные отношения в Российской Федерации. Анализ законодательства Российской Федерации о контрольной деятельности и материалов Счетной палаты Российской Федерации показывает, что в целом сегодня сложилось комплексное видение государственного аудита, который рассматривается как независимая деятельность по экономическому надзору, осуществляемую профессиональным агентством и его персоналом в соответствии с законами для проверки достоверности, соответствия и эффективности в отношении финансового состояния, финансовых доходов и расходов и соответствующей экономической деятельности проверяемых подразделений, а также оценки экономических обязанностей, с тем чтобы поддерживать финансовые законы и дисциплину, улучшать управление и экономическую отдачу и укреплять макроконтроль.

Этот же теоретический фундамент положен и в основу современного понимания главной аудиторской новации последнего времени, такой как

стратегический аудит [78]. Стратегический аудит как составная часть общего аудита осуществляет проверку основных стратегических решений в области развития учреждения.

Эти два определения, оказавшие глубокое влияние на теорию и практику аудита, были предложены с точки зрения того, что экономический надзор является природой аудита.

По мере экономического и социального развития Российской Федерации отечественная практика финансового контроля претерпела не просто значительные изменения, но и трансформировалась в практику аудита. В ходе этого процесса происходит постепенный перенос акцентов в понимании характера государственного аудита с контрольной составляющей на примат функций оценки и надзора, сосредоточение внимания на экономической и социальной составляющих, что в целом соответствует тенденциям изменения аудиторской среды во всем мире. Благодаря этому в последние годы государственный аудит играет активную и конструктивную роль в политическом, экономическом, культурном, социальном и экологическом строительстве, а также во всех других социально-экономических аспектах [79]. Вместе с тем, *теория экономического надзора* по-прежнему не охватывает всех аспектов и особенностей современного государственного аудита и должна быть дополнена другими принципиально значимыми теоретическими подходами.

Согласно *теории экономической кибернетики*, государственный аудит должен рассматриваться с позиций деятельности, обеспечивающей обратную связь и коррекцию процессов государственного управления. Его основная идея в какой-то мере противоположна положениям агентской теории – аудит ориентирован на поиск не столько нарушений, сколько проблемных областей, связанных с обеспечением должной подотчетности и прозрачности, достижением запланированных бюджетных результатов и обеспечением эффективности процессов управления государственной собственностью. Находя дисфункциональные области, аудиторы ищут пути и направления их «исправления». Это приводит к переоценке роли и значения аудиторской

информации в управлении государственной экономикой в целом и аудируемых объектов в частности. Таким образом, с этой позиции государственный аудит рассматривается не столько как механизм проверок, сколько в качестве механизма кибернетической «петли» обратной связи. Именно благодаря наличию последней в системе государственного управления повышается прозрачность и укрепляется подотчетность в рамках реализации бюджетного процесса.

Главным инструментом обеспечения обратной связи здесь выступает информация о выявленных в ходе аудита нарушениях, недостатках, проблемах, дисфункциях. Абстрактная концепция кибернетической обратной связи по результатам проведения государственного аудита на практике соответствует фактической ситуации подготовки прямых и косвенных рекомендаций. Одним из явных следствий принятия кибернетического подхода к государственному аудиту в международной практике является планирование в рамках любого аудиторского задания дополнительного послепроверочного этапа. Его основная цель – не только последующий контроль [130] исполнения рекомендаций по итогам аудита, но и оценка степени реального практического эффекта их реализации.

Во многом благодаря своей позитивной практической составляющей по сравнению с теорией экономического надзора, теория экономической кибернетики имеет более богатое методологическое и практическое содержание. При этом она подчеркивают важную роль государственного аудита в экономике, уделяя должное внимание конкретным видам экономической деятельности и экономическим вопросам. Но вместе с тем она, как и рассмотренные выше теории, также абстрагируется от оценки роли государственного аудита в политическом, культурном, социальном и экологическом строительстве на макроуровне.

В какой-то степени этот недостаток покрывается двумя другими известными теоретическими построениями, в большей степени ориентированными на институциональное, политическое и правовое содержание государственного аудита.

Теория ограничения властных полномочий восходит к идеям просветителей XVII в. Французский мыслитель Ш. Монтескье в знаменитом трактате «О духе

законов» отмечал, что исходя из имеющегося векового опыта можно утверждать, что каждый человек, который имеет определенный уровень власти, будет достаточно часто ею злоупотреблять, и это будет происходить до момента, пока человек не дойдет до установленного для него предела. Автор отмечает, что именно в таком пределе нуждается даже сама добродетель. Для того, чтобы исключить все возможности для злоупотребления имеющейся властью, требуется наладить порядок вещей, в рамках которого власти могут иметь возможности для взаимного сдерживания [98, с. 289]. Согласно этой точке зрения, государственный аудит, посредством надзора за управлением и использованием государственных ресурсов во время осуществления государственных полномочий, в конечном счете направлен на контроль государственной власти, предотвращение коррупции и злоупотребления властью. После проверки выполнения обязанностей административными органами государственные аудиторские службы сообщают о результатах контрольных мероприятий, что становится основой для вынесения предписаний и проведения дополнительных расследований. В какой-то мере этот подход предполагает в некотором роде политическую подоснову, согласно которой государственный аудит (как и государственный финансовый контроль) рассматривается не столько как инструмент выявления нарушений как таковых, сколько как общественный механизм сдержек и противовесов в отношениях законодательной и исполнительной власти [53, 189]. Данный теоретический подход в значительной мере дополняет и устраняет ограничения теорий экономического надзора и экономической кибернетики, которые в большей мере ориентированы на экономические и бухгалтерские аспекты аудита. Благодаря ему происходит обобщение теории и практики государственного аудита с позиций политической науки и теорий государственного управления. Природа государственного аудита связана не столько с экономикой, сколько с необходимостью ограничения власти, предотвращения злоупотребления ею и искоренения коррупции. Именно поэтому, данный подход играет сегодня активную роль в создании современной демократической теории государственного аудита, расширяя его понимание его политические и социальные перспективы.

Однако *теория ограничения властных полномочий* также не может быть принята безоговорочно. По мнению ряда исследователей, она слишком демонстративно подчеркивает ограничительные функции государственного аудита, не уделяя достаточного внимания его конструктивной роли в содействии более эффективному осуществлению политических и бюджетных полномочий. Отчасти поэтому сегодня активно дебатруется и продвигается другая политически ориентированная теория, перенаправляющая исходный критический посыл в сторону позитивного истолкования государственного аудита, как проводника демократии и законности.

Теория демократии и верховенства права (Theory of Democracy and Rule of Law) предполагает, что современный государственный аудит является продуктом демократии и верховенства закона, а также инструментом продвижения этих концепций [151]. Согласно этой концепции, независимая государственная система аудита не может эффективно функционировать без признания примата определенных ценностей, закрепленных в гражданском и бюджетном праве при активной реализации принципа «верховенства права». Принципиальное значение в этом подходе приобретает принцип обеспечения независимости и полного соблюдения профессиональных стандартов, в первую очередь при сборе аудиторских доказательств, что способствует достоверности результатов и обеспечению требуемого качества аудита.

В теории подчеркивается три аспекта, благодаря которым аудит становится важным проводником законности и независимости.

Во-первых, процесс государственного аудита строится на строгом и неукоснительном соблюдении законодательных требований, и сами аудиторы действуют на основании соответствующих законодательных мандатов. Так, во многих странах статус аудитора устанавливается конституционно, а в Российской Федерации статус аудита закрепляется в бюджетном законодательстве.

Во-вторых, современный государственный аудит играет все более активную роль в продвижении верховенства права и продвижении принципа законности путем надзора за соблюдением финансовых законов и нормативных актов,

активного администрирования бюджетного процесса с точки зрения соблюдения законности при проведении бюджетных операций; наконец, путем разработки рекомендаций по совершенствованию законодательной базы, а также выявления проблем и недостатков, связанных с ее несовершенством.

В-третьих, государственный аудит проводится по поручению органов власти, но результаты его проведения конструктивны и открыты для общественного мнения и публичного обсуждения. В этом смысле он рассматривается в качестве инструмента продвижения демократических процедур управления обществом, которые в совокупности с принципом «верховенства права» обеспечивают необходимый баланс общественных, ведомственных и групповых интересов. Тем самым, государственный аудит может рассматриваться как один из инструментов построения гармоничного, сбалансированного общества, способствуя достижению не только краткосрочных, но и долгосрочных ориентиров государственного развития. Элементы этой теории достаточно активно, хотя и не всегда явно, используются отечественными специалистами при развитии концепции стратегического аудита [121].

Несомненная значимость указанной теории определяется ее выраженной культурно-социальной направленностью. В какой-то мере она более абстрактна по сравнению с другими теориями, поскольку в ней подчеркивается не столько инструментальность государственного аудита, сколько институциональная обусловленность выполняемой им общественной роли. Государственный аудит рассматривается здесь не отвлеченно, а в тесной взаимосвязи с правовыми, политическими, культурными институтами. При этом подчеркивается не столько его надзорная и ограничительная функции, сколько позитивный вклад в процессы поддержания законности и укрепления институтов правового государства.

В настоящем разделе будет исследована природа внутреннего аудита в государственном секторе и выявлено принципиальное отличие внутреннего аудита от внутренней контрольной деятельности.

На рисунке 1.1 приведены теоретические модели аудиторской деятельности.



Рисунок 1.1 – Теоретические модели аудиторской деятельности

Источник: составлено автором.

Рисунок 1.1 позволяет видеть, что теоретические рамки современного аудита, как внешний, так и внутренний не единообразны, а представляют собой сложное, многомерное, динамическое явление, не сводимое к какой-либо одной единственной и верной теории.

Некоторые теории связаны друг с другом, некоторые имеют самостоятельное значение, но все они в совокупности формируют то, что образует современный каркас эффективной и действенной функции внутреннего финансового аудита в государственном секторе.

1.2 Концептуальные основы построения эффективной функции внутреннего финансового аудита в государственных учреждениях

Сложившаяся сегодня в Российской Федерации система бюджетных отношений ставит перед участниками бюджетного процесса ответственную и достаточно сложную задачу организовать на соответствующих подведомственных уровнях самостоятельно функционирующие, независимые друг от друга, системы внутреннего финансового аудита и внутреннего финансового контроля. Для решения этой задачи Бюджетный кодекс Российской Федерации даёт общие указания, в то время как Минфин России формирует необходимую методическую базу. Вместе с тем, на практике реальные внутриведомственные решения зачастую носят незавершенный, неполный характер в силу неоднозначности постановки исходного вопроса о сущностной теоретической и методологической демаркации концептов «внутреннего финансового контроля» и «внутреннего финансового аудита», о чем кратко уже было сказано выше.

Главная причина этого, на взгляд автора настоящей работы, – выраженная нормативно-правовая и институциональная инерция, не позволяющая быстро и безболезненно провести замену одних институциональных механизмов в обществе на другие [102].

В силу целого ряда исторических, политических, социо-экономических причин, до последнего времени единственным механизмом мониторинга и проверки процессов выделения бюджетных средств и оценки результатов исполнения бюджетных решений выступали внешний и внутренний государственный финансовый контроль.

Имплантиция в бюджетные отношения идеи аудита, тем более внутреннего аудита, изначально столкнулась со сложностью вопросов изначальной однозначной и четкой «дифференциации» областей контрольной и аудиторской деятельности, отсутствием соответствующего понятийного и терминологического аппарата, отражающего реалии и особенности процессов аудита в государственном

секторе, позволяющих как сущностно, так и понятийно разграничить их друг от друга. В какой-то степени можно признать закономерным, что законодатель и многие эксперты уже длительное время не могут провести между ними окончательное разграничение, поскольку в статье 101 Конституции Российской Федерации закреплена единственная функция Счетной палаты, определяемая как «осуществление контроля за исполнением федерального бюджета». Параллельно, в статье 157 Бюджетного кодекса Российской Федерации Счетная палата и контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований однозначно рассматриваются как органы государственного (муниципального) финансового контроля. В результате в законе о Счетной палате Российской Федерации активно используется достаточно неоднозначный в методологическом плане термин «внешний государственный аудит (контроль)» [5], в то время как аналогичная деятельность на региональном и муниципальном уровне характеризуется как «контрольная» [6]. Отсюда вытекает исходная методологическая позиция, до сих пор имеющая множество сторонников, согласно которой государственный аудит рассматривается лишь как «подобласть» государственного финансового контроля, а «понятие “государственный аудит” на законодательном уровне рассматривается как синоним контроля или как одно из полномочий в сфере контроля бюджетных финансовых потоков» [178].

Для целей настоящей работы данный подход предлагается именовать «недифференцированным», что предполагает у его последователей признания какого-либо сущностного различия между «аудитом» и «контролем» и отрицанием за последним какой-либо содержательной и методологической самостоятельности. Последователи этого подхода предлагают рассматривать в качестве государственного аудита «...все, что относится к системе внешнего, независимого публичного контроля деятельности органов государства, а понятие «государственный контроль» используется для институтов и процедур, связанных с осуществлением внутреннего самоконтроля государства (прежде всего органов исполнительной власти)» [116].

Обобщение указанной выше позиции с лингвистической точки зрения делает А.В. Абросимов, отметивший, что такие термины, как внешний «государственный финансовый контроль» и «государственный аудит» могут быть изучены на практике как синонимы в рамках определенного контекста, где данные понятия чаще всего используются. Основные отличия в понятиях в таком случае можно пояснить, в основном, лингвистическими отличиями: в нашем родном языке, отмечает он, нет одного отдельного слова, которое могло бы обозначить процесс выполнения финансового контроля, который осуществляется извне. Однако, как он также подчеркивает, что, в зависимости от контекста, термин аудит может быть применен в достаточно широком смысле в определенном контексте по сравнению с иными понятиями [44].

В связи с этим здесь будет уместно поднять вопрос о том, что лингвистический компонент действительно важен и, к сожалению, недостаточно полно учитывается как в проводимых исследованиях, так и на нормативном уровне. В первую очередь он имеет значение в вопросах, связанных с международной и внутренней гармонизацией нормативного, терминологического и методического аппарата процессов регулирования государственного аудита Российской Федерации.

В настоящий момент многие используемые термины, понятия, концепции внешнего государственного аудита не только недостаточно сопряжены и слабо согласованы между собой, но и зачастую основаны на неверных переводах основополагающих международных документов. Так, формально при подготовке нормативной базы внутреннего финансового аудита Минфин России использует документы ИНТОСАИ, среди которых основополагающее значение имеет Лимская декларация. Исходный текст официального перевода указанного документа содержал ряд существенных терминологических ошибок, в результате чего смысл ряда используемых понятий был заметно искажен. В частности, везде по тексту оригинала исходно использовано понятие «аудит», в то же время в русском переводе оно везде было заменено на «контроль», что существенно сместило акценты понимания как смысла, так и содержания всего документа. Следует

отметить, что на сайте ИНТОСАИ давно размещены более корректные и правильные переводы [168]. Между тем многие специалисты по-прежнему трактуют содержание документов в ИНТОСАИ в терминах не аудиторской, а именно контрольной деятельности [90, 96, 176].

Переходя к главной теме настоящей работы, следует указать, что процесс формирования концепции «внутреннего финансового аудита» в государственном секторе также изначально осуществлялся в рамках именно этого «недифференцированного подхода». Разграничение в рамках реализации бюджетных отношений понятия «внутренний финансовый аудит» от понятия «внутренний финансовый контроль» через признание их в качестве самостоятельных бюджетных полномочий произошло в 2013 г. путем внесения необходимых изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты [3].

Изначально законодателю две указанные функции виделись как единая область реализации бюджетных полномочий с разными целевыми установками и различающиеся преимущественно методически. При этом обе функции рассматривались исходя из предмета методического регулирования на уровне Правительства Российской Федерации. В этой связи важно отметить, что для обеих функциональных областей был выпущен общий методический документ, в котором они рассматривались совместно [10] и который в дальнейшем был транслирован почти без изменений в соответствующие внутренние документы муниципального, регионального и ведомственного уровня. Соответственно, после введения концепций «внутренний финансовый аудит» и «внутренний финансовый контроль» в нормативно-правовое поле деятельности участников бюджетных отношений обе они стали предметом изучения, исследования и ряда дискуссий.

Вместе с тем в основном корпусе исследовательских работ по данной тематике по-прежнему преобладал «недифференцированный подход», который, тем не менее, в применении к тематике внутренней деятельности получил своеобразную и несколько противоречивую трактовку.

«Внутренний финансовый аудит» также рассматривается как форма «внутреннего контроля», отличающаяся только особым статусом и имеющая собственную область реализации. Этот подход преобладал в исследованиях, затрагивавших вопросы внутреннего аудита в государственном секторе, и встречается до последнего времени [65, 72, 99, 103]. Наиболее полно эта позиция, но не в отношении к государственному сектору, выражена в работе коллектива авторов под редакцией Т. М. Рогуленко. Авторы подчеркивают, что внутренний аудит, исходя из своего базового понятия, относится к числу составных элементов СВК работы организации. К числу основных задач относится проверка таких позиций, как присутствие, состояние и организация сохранности имеющегося имущества субъекта экономики, выполнение нормативно-правовых актов и политики, связанной с учетом, подробное исследование операций и имеющихся остатков в рамках счетов бухгалтерского учета [75].

Вместе с тем уже в 2019 г. наметился серьезный методологический сдвиг в нормативно-правовом и академическом понимании природы и содержания «внутреннего финансового аудита». С этого момента активно продвигается иное видение данного вопроса – внутренний аудит и внутренний контроль как принципиально различные функции общего бюджетного процесса. Такое сущностное разграничение проводится по трем основаниям.

Во-первых, содержательно, поскольку теперь «государственный финансовый контроль» и «государственный аудит» рассматриваются как два различных направления организации финансового управления в области бюджетных отношений [129]. Соответственно, поскольку они выступают как соответствующие подобласти управленческой деятельности внутри ведомств и учреждений государственного сектора, также они должны рассматриваться самостоятельно, автономно друг от друга.

Во-вторых, нормативно – сегодня законодатель сознательно разделяет оба направления внутренней деятельности, по-разному позиционируя их в нормативной структуре управления на ведомственном уровне. «Внутренний финансовый контроль и внутренний финансовый аудит Бюджетным кодексом

отнесены к отдельным бюджетным полномочиям главных администраторов бюджетных средств» [60, 136].

В-третьих, терминологически – например, Т.П. Хребтова обращается к лингвистическому аргументу, указывая на разную исходную этимологию понятий «аудит» и «контроль» [129].

Впрочем, используемая указанным исследователем аргументация в этой части недостаточно убедительна, и потому справедливо отвергается критиками такого подхода, в частности уже упомянутым выше А.В. Абросимовым. Этимология понятий несмотря на то, что может представлять исторический интерес, сама по себе не может рассматриваться как основание для правового и технического их разграничения на уровне законодательных положений. Таким образом, уже можно констатировать, что сегодня сформировалась иная, более концептуально и методологически обоснованная, научная позиция, предполагающая новое решение поставленного ранее вопроса. Теперь «внутренний финансовый аудит» следует рассматривать как самостоятельную, сущностно различающуюся от «внутреннего финансового контроля» управленческую функцию [129]. Данный подход в отличие от предыдущего можно обозначить как «дифференцированный».

Сущностный переход от недифференцированного к дифференцированному подходу можно наглядно представить в виде простой, но принципиально важной концептуальной схемы (рисунок 1.2).

Представленная на рисунке 1.2 схема позволяет более четко увидеть разницу между двумя подходами.

При *первом подходе* – внутренний аудит рассматривается как самостоятельная область системы внутреннего контроля, обладающая собственным функционалом, который связан с оценкой работы остальных контрольных систем. В то время, как «внутренний финансовый аудит выполняет роль последующей проверки отчетности, ... внутренний финансовый контроль является методом предварительной или текущей проверки исполнения финансовых процедур. При этом оба процесса дополняют друг друга, позволяя получить полный спектр финансового

состояния объекта контроля предприятия» [103]. В целом в рамках указанного подхода с теоретической и методической точек зрения они слабо отличаются друг от друга.

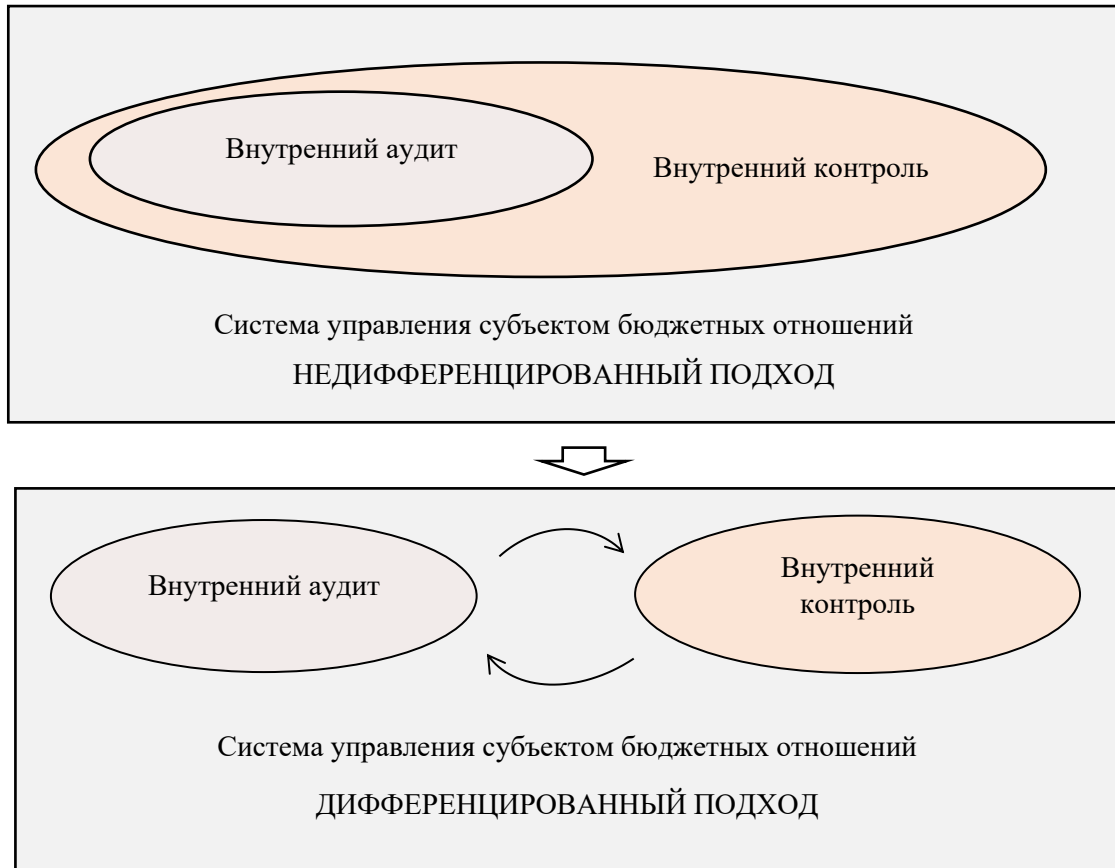


Рисунок 1.2 – Смена подходов к управлению в бюджетных отношениях

Источник: составлено автором.

Второй подход предполагает, что система внутреннего контроля действует и функционирует автономно, в то время как внутренний аудит выполняет своеобразную роль «системы мониторинга системы контроля», выстраиваемой независимо и на более высоком уровне организационных отношений, что показано большой направленной стрелкой. Между тем между внутренним аудитом и системой внутреннего контроля все же сохраняется некоторая обратная связь, и по мере развития и изменения системы внутреннего контроля будет меняться и система внутреннего аудита. Здесь необходимо сделать несколько замечаний относительно природы и сущности внутреннего аудита в современных условиях.

Предыдущий текст строился, исходя из преобладающего сегодня среди отечественных исследований взгляда, согласно которому «внутренний аудит» следует рассматривать как концепт, производный от концепта «государственный финансовый контроль» и его производной «внутренний финансовый контроль». Но сложившаяся международная практика предполагает иное прочтение понимания природы и сущности «внутреннего аудита» как институализированной подобласти более широкой концепции «аудита» как общераспространенной общественной и управленческой практики независимых подтверждений в самых разнообразных областях человеческой деятельности.

Классический финансовый аудит финансовой отчетности, который принципиально противопоставляют государственному аудиту, пожалуй, только в отечественной практике, является лишь одним из направлений всего многообразия аудиторской деятельности вообще. Сложившийся сегодня во всем мире в академическом и профессиональном сообществе подход на самом деле предполагает универсальное единое видение аудита как самостоятельное направление социально-экономической активности, осуществляемой на профессиональной основе, изначально связанное с вопросом подтверждения достоверности финансовых отчетов и данных бухгалтерских регистров, но в дальнейшем существенно расширившее сферу исходного применения [106].

Несмотря на имеющееся отраслевое, технологическое, правовое разбиение области применимости аудита, можно говорить о наличии некоего целостного теоретического и парадигмального ядра, обеспечивающего необходимую теоретическую основу универсального видения концепции аудита, независимо от того, проводится ли он в государственном или негосударственном секторе, что позволяет уникально позиционировать его среди других направлений деятельности. С этой точки зрения, аудит представляет собой независимую деятельность по проверке активов, обязательств, деятельности организации, наборов финансовых или иных отчетов. Отличительной его особенностью является выраженная информационная функция. Он всегда проводится для подтверждения или опровержения какой-либо информации относительно предмета и объекта аудита и

обычно завершается специально подготовленным документом – заключением аудита по рассматриваемому вопросу.

Классик теории аудита Д. Флинт так характеризовал аудит: «Целью аудита является проверка и анализ действий (или бездействия), решений, достижений, заявлений или отчетов определенных лиц с определенными обязанностями, сравнение этих действий и т.д. с некоторой нормой, а также формирование и выражение мнения о результатах проверки, обзора или сравнения» [142]. Именно этот универсализм определяет, что, несмотря на широкое распространение в современном обществе, у аудита нет единого удовлетворительного определения для всех направлений или ответвлений его проведения, охватывающего все его виды и формы осуществления. Поэтому без какого-либо противоречия эксперты говорят сегодня, как о чем-то самостоятельном и в то же время внутренне едином, о таких направлениях, как внешний аудит, внутренний аудит, экологический аудит, финансовый аудит, аудит качества, клинический аудит, управленческий аудит, социальный аудит и т.д. [83, 106]. При этом активно развиваются иные виды аудита и даже отдельные «парааудиторские» практики, наподобие независимого подтверждения достоверности интегрированной отчетности [164].

По мнению автора настоящей работы, вопрос о фундаментальном теоретическом и методологическом содержании «внутреннего финансового аудита», как предмета теоретического изучения и научного исследования необходимо ставить, прежде всего исходя из понимания его как одного из направлений именно в терминах «аудиторской», а не «контрольной» деятельности [124]. Такая позиция не только является научной, но и позволяет переопределить и по-новому представить некоторые устоявшиеся положения.

Как было отмечено выше, основной посыл к переосмыслению концепции «внутреннего финансового аудита» изначально был задан в ходе уточнения нормативно-правового поле, определяющего бюджетные полномочия основных участников бюджетного процесса. В соответствии с положениями Федерального закона от 26 июля 2019 г. № 199-ФЗ статья 160.2-1 Бюджетного кодекса Российской Федерации была изложена в новой редакции, благодаря чему были переопределены

и переформатированы границы организации и осуществления внутреннего финансового аудита, поскольку внутренний финансовый контроль перестал рассматриваться как самостоятельное бюджетное полномочие отдельных участников бюджетного процесса [4] (рисунок 1.3).



Рисунок 1.3 – Бюджетные полномочия и их трансформация

Источник: составлено автором.

В соответствии с действующей редакцией Бюджетного Кодекса Российской Федерации предметом внутреннего финансового аудита стала оценка реализации бюджетных полномочий соответствующими участниками бюджетного процесса, перечень которых наглядно представлен на рисунке 1.4.

В рамках статьи 160.2-1 Бюджетного кодекса Российской Федерации, внутренний финансовый аудит представляет собой «деятельность по формированию и предоставлению администраторам бюджетных средств информации о результатах оценки исполнения бюджетных полномочий распорядителя бюджетных средств, получателя бюджетных средств,

администратора доходов бюджета»¹.

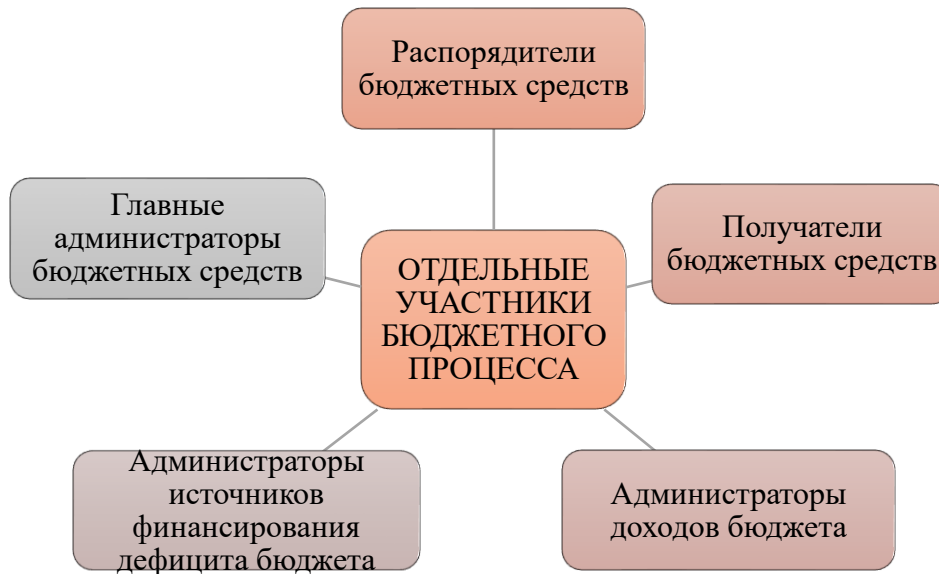


Рисунок 1.4 – Отдельные участники бюджетного процесса

Источник: составлено автором.

С теоретических и методических позиций такое переопределение сущности внутреннего финансового аудита следует рассматривать как значительный положительный сдвиг в понимании законодателем исходного содержания аудиторской деятельности вообще и внутреннего аудита в частности. Вместе с тем, следует отметить, что используемое определение дается в терминах бюджетного законодательства и характеризуется исключительно через совокупность нормативно разрешенных действий: «деятельность по формированию и предоставлению... информации...», «предложений...», «заклучения...» и т.д. соответственно, оно не вполне согласуется с общепринятым международным подходом, развиваемым международным институтом внутренних бухгалтеров, согласно которому внутренний аудит следует рассматривать как деятельность «по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленной на совершенствование работы организации» [171].

Таким образом, согласно международному подходу, конечный результат внутреннего аудита – это не документы или информация, а предоставление

¹ Статья 160.1-2 Бюджетного Кодекса Российской Федерации «Бюджетные полномочия отдельных участников бюджетного процесса по организации и осуществлению внутреннего финансового аудита».

гарантий, независимое и объективное подтверждение надежности действующей системы управления и внутреннего контроля, обеспечение уверенности в том, что поставленные цели и задачи будут достигнуты.

Определение Института внутренних аудиторов имеет универсальное содержание. Оно гораздо шире и глубже в смысловом плане и одновременно носит более абстрактный и широкий характер по сравнению с определением Бюджетного Кодекса Российской Федерации, что придает ему необходимую гибкость в применении. Поэтому с научной и методологической точки зрения правомерно поставить вопрос, насколько корректно давать исходные определения такому сложному и многогранному виду деятельности как внутренний аудит на уровне Бюджетного Кодекса Российской Федерации. В такой ситуации также правомерно поставить вопрос, является ли «внутренний финансовый аудит» бюджетным полномочием, область которого автоматически ограничивается бюджетными операциями, в то время как деятельность участников бюджетных отношений не сводится исключительно к ним. Например, деятельность автономных учреждений включает в себя операции от приносящей доход деятельности, которая не имеет прямого отношения к бюджетным финансовым потокам.

Здесь возникает закономерный вопрос - если внутренний финансовый аудит рассматривать исключительно как бюджетное полномочие, насколько правомерно распространять его на указанные операции, и если это так, то каков его управленческий статус? Следует признать, что этот подход не вполне соответствует ни международному опыту, ни сложившейся сегодня практике внутреннего аудита в негосударственном секторе российской экономики.

Можно судить о том, что здесь на новом витке повторяется тезис о недостаточной гармонизации российской и международной нормативно-правовой базы «государственного аудита» в целом и «внутреннего финансового аудита» в частности, что можно проиллюстрировать путем сравнительного анализа старой и новой формулировок целей внутреннего финансового аудита в Бюджетном Кодексе Российской Федерации и критической оценки последних с позиций международного опыта (таблица 1.1).

Таблица 1.1 – Цели внутреннего финансового аудита

| Редакция до 1 января 2020 г. | Редакция после 1 января 2020 г. | Критический комментарий с учетом требований международной практики |
|---|---|---|
| «Оценка надежности внутреннего финансового контроля и подготовки рекомендаций по повышению его эффективности» [1] | «Оценка надежности внутреннего процесса главного администратора бюджетных средств, администратора бюджетных средств» [1] | Аудиту подлежит весь процесс предоставления и расходования бюджетных средств. При этом аудитор дает оценку указанного процесса с позиций его обоснованности, легитимности, надежности исполнения. Процесс внутреннего контроля подлежит не столько проверке, сколько подтверждению в области эффективности собственной работы |
| «Подтверждение достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета методологии и стандартам бюджетного учета, установленным Министерством финансов Российской Федерации» [1] | «Подтверждение достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности, установленной Министерством финансов Российской Федерации, а также ведомственным (внутренним) актам, принятым в соответствии с пунктом 5 ст. 264.1 Бюджетного Кодекса Российской Федерации» [1] | Это стандартная функция любого внешнего аудита. Вместе с тем данное положение находится в некотором противоречии с общепринятыми международными подходами, согласно которым главная функция подтверждения достоверности отчетности не входит в задачи внутреннего аудита, а относится к компетенции внешних аудиторов |
| «Подготовка предложений по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств» [1] | «Повышение качества финансового менеджмента» [1] | В данном пункте произведено уточнение третьей цели, которая в ранней редакции фактически дублировала первую. Но новый выбор вызывает серьезные методологические вопросы, поскольку с точки зрения общепринятых международных подходов повышение качества финансового менеджмента может изучаться в качестве одной из базовых стандартных задач внутреннего аудита, но не как его основная цель. Фактически этот пункт уже включен в состав первой цели. |

Источник: составлено автором.

В процессе оценки надежности внутреннего финансового контроля в части

проведения бюджетных процедур учета и формирования отчетности в ходе реализации мероприятий внутреннего финансового аудита производится оценка исполнения ряда обязательных условий, которые приведены на рисунке 1.

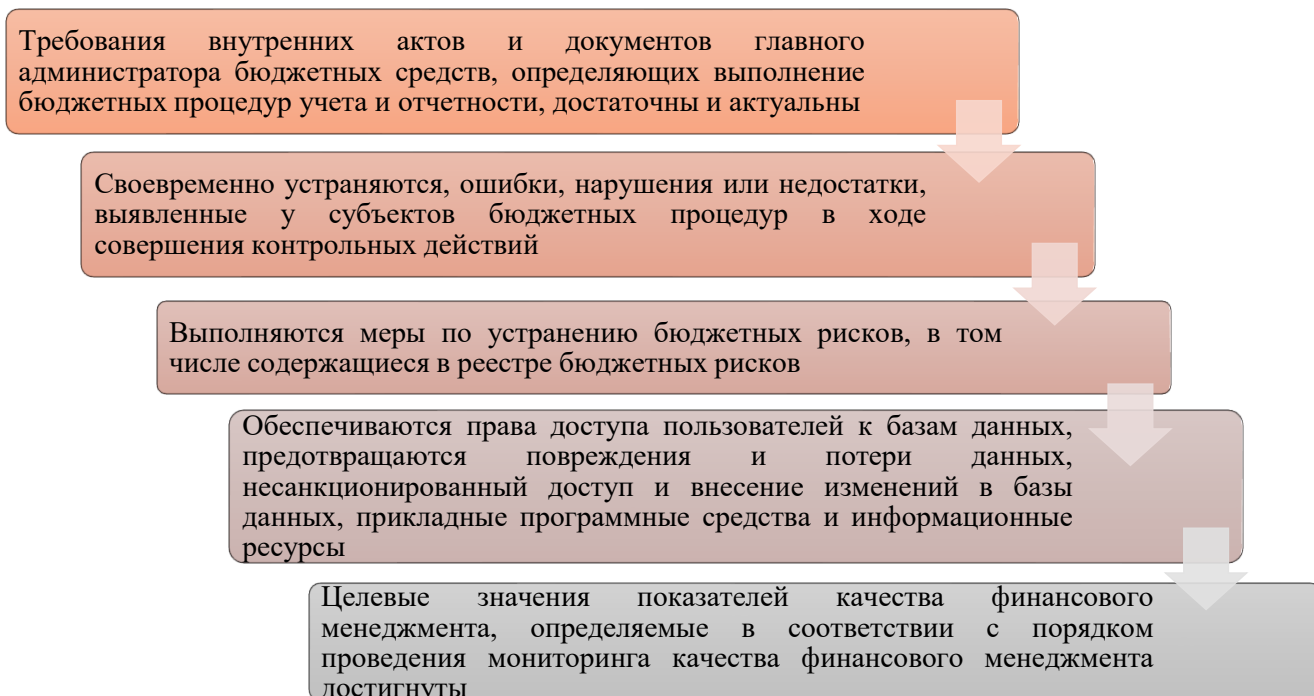


Рисунок 1.5 – Ключевые условия оценки надежности внутреннего финансового контроля в отношении бюджетных процедур учета и отчетности

Источник: составлено автором.

Одной из основных организационных проблем формирования эффективной функции внутреннего финансового аудита в государственном секторе сегодня остается недостаточно полно и системно проработанное методическое обеспечение. Для решения указанного вопроса следует обратить внимание на существенные изменения, которые произошли относительно недавно в системе нормативного регулирования внутреннего финансового аудита, связанные с вводом в действие набора федеральных стандартов внутреннего финансового аудита¹ (рисунок 1.6).

¹ Пункт 5 статьи 160.2-1; абзац 45 статьи 165 Бюджетного Кодекса Российской Федерации.

| | |
|--|--|
| Приказ Минфина России от 05.08.2020 № 160н | • Планирование и проведение внутреннего финансового аудита |
| Приказ Минфина России от 22.05.2020 № 91н | • Реализация результатов внутреннего финансового аудита |
| Приказ Минфина России от 18.12.2019 № 237н | • Основания и порядок организации, случаи и порядок передачи полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита |
| Приказ Минфина России от 21.11.2019 № 195н | • Права и обязанности должностных лиц (работников) при осуществлении внутреннего финансового аудита |
| Приказ Минфина России от 21.11.2019 № 196н | • Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита |
| Приказ Минфина России от 01.09.2021 N 120н | • Осуществление внутреннего финансового аудита в целях подтверждения достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности |

Рисунок 1.6 – Актуальные федеральные стандарты внутреннего финансового аудита

Источник: составлено автором.

Очевидной целью стандартизации внутреннего финансового аудита является формирование единых и обязательных для всех уровней бюджетной системы Российской Федерации подходов к его осуществлению [59]. В указанных стандартах определены основные принципы, задачи, порядок принятия и реализации аудиторских заданий, устанавливаются права и обязанности должностных лиц при осуществлении ими соответствующих аудиторских мероприятий. Ввод в действие федеральных стандартов следует трактовать как серьезное расширение существовавшей ранее области институционального регулирования внутреннего финансового аудита как в качестве самостоятельного элемента бюджетных полномочий, так и в качестве автономной сферы внутреннего управления в государственном секторе.

Закрепление институционального статуса внутреннего финансового аудита через систему федеральных стандартов предполагает помимо прочего его профессионализацию, т.е. развитие и укрепление его как особой области

профессиональной деятельности. Помимо прочего, это происходит за счет разработки и закрепления системы профессиональных квалификаций, знаний и специальных требований. Этот аспект связан с такими вопросами, как создание системы профессиональной подготовки и повышения квалификации специалистов соответствующего профиля. В перспективе, по мнению автора, возможна добровольная или обязательная сертификация или аттестация указанных специалистов с последующим регулярным подтверждением уровня профессиональной подготовки. Такой подход соответствует общепринятому международному опыту. В данном направлении пока что сделаны только предварительные шаги. Так, Минфин России, опираясь на соответствующие разработки Минтруда России [14] и АНО «Национальное агентство развития квалификаций» [182], разработал отдельный федеральный стандарт, определяющий права и обязанности, реализуемые в ходе осуществления внутреннего финансового аудита [15]. Вместе с тем критический анализ содержания указанных документов показывает недостаточно хороший уровень их проработки. В частности, деятельность лиц, на которых возлагается обязанность организации и реализации функции внутреннего финансового аудита, описывается лишь через формальные признаки прав и обязанностей, а также через совокупность соответствующих формальных компетенций, перечень которых заведомо неполон и нечетко сформулирован. В данных документах говорится только о том, что должны делать специалисты определенного уровня и какие функции ими реализуются, но в них никак не определяется ни реальный набор базовых знаний и практических навыков и ничего не говорится относительно уровня профессиональной квалификации и способах ее подтверждения и повышения. Очевидно, в данном направлении предстоит еще большая работа. Все сказанное позволяет констатировать, что на данном этапе сформировалось достаточно новое для российского бюджетного законодательства видение и понимание внутреннего финансового аудита. Однако, на взгляд автора, можно выделить пока только два этапа становления указанной функции.

Первый этап, реализованный во временном интервале второй половины 2013 г. – 2019 г., связан с введением в Бюджетный Кодекс Российской Федерации понятия внутренний финансовый аудит, закреплением практики его применения в бюджетном процессе и созданием первой версии его методического обеспечения.

Второй этап связан с дальнейшим уточнением и переосмыслением функции «внутреннего финансового аудита», четким ее разграничением от функции «внутреннего финансового контроля», уточнением содержания его целей задач и радикальным пересмотром его методического аппарата. Содержание результатов каждого из этапов представлено в таблице 1.2.

Таблица 1.2 – Становление функции внутреннего финансового аудита

| Основания для категоризации | 1 этап | 2 этап |
|--|--|---|
| Период | 2013–2019 | 2020 – текущий момент |
| Ключевой методологический принцип | Форма финансового контроля | Контроль над средствами контроля |
| Взаимоотношение с внутренним контролем | Слабодифференцированное (внутренний аудит и внутренний контроль – параллельные полномочия бюджетные) | Дифференцированное (внутренний аудит – бюджетное полномочие, внутренний контроль – внутренняя управленческая функция) |
| Методологическое руководство | Правительство Российской Федерации | Минфин России |
| Нормативно-правовая база | - Бюджетный Кодекс Российской Федерации; - Постановление Правительства Российской Федерации от 17 марта 2014 г. № 193 | - Бюджетный Кодекс Российской Федерации; - Федеральные стандарты внутреннего финансового аудита, установленными Минфин России; - Ведомственные (внутренние) акты, обеспечивающие осуществление внутреннего финансового аудита с соблюдением федеральных стандартов внутреннего финансового аудита |
| Механизм обеспечения реализации функций внутреннего аудита | Методическая независимость | Методическая и функциональная независимость |

| Основания для категоризации | 1 этап | 2 этап |
|-----------------------------|--|--|
| Цели | Оценка надежности внутреннего финансового контроля и подготовка рекомендаций по повышению его эффективности. Подтверждение достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета методологии и стандартам бюджетного учета. Подготовка предложений по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств | Оценка надежности внутренних процессов исполнения бюджетных полномочий. Оценка систем внутреннего контроля. Подтверждения достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета |
| Объекты | Бюджетная отчетность и бюджетный учет. Система финансового менеджмента. Система внутреннего контроля | Бюджетная отчетность и бюджетный учет. Система финансового менеджмента. Система внутреннего контроля |

Источник: составлено автором.

Таким образом, для российского бюджетного законодательства видение и понимание внутреннего финансового аудита наглядно представлено в виде двух раскрываемых в таблице стадий становления рассматриваемой функции.

1.3 Отечественный и зарубежный опыт применения риск-ориентированного подхода во внутреннем финансовом аудите

В настоящем разделе предполагается исследовать основополагающие принципы и методы, регулирующие процесс внутреннего аудита и его результаты с позиций риск-ориентированного подхода.

Специалисты давно отмечают наличие длительного системного кризиса современного государственного управления. Пути поиска выхода из этого кризиса способствовали разработке, принятию и развитию в последние три десятилетия новых парадигм государственного управления, среди которых наибольшее распространение получили модели Нового государственного управления (New

Public Management – NPM), трактуемая «государство как систему сервисных функций, деятельность государственных служащих сводится к оказанию государственных услуг» [51] и Должного управления (Good Governance – GG), в основе которого лежит представление об управлении как «как исполнении функций к управлению как сети взаимосвязей государства и граждан: граждане участвуют в принятии управленческих решений, их организации и объединения представлены в системе управления» [51]. Несмотря на то, что ни одна из указанных моделей не оказалась безоговорочно успешной и не решила в полной мере задач, поставленных кризисом, их внедрение в практику государственного управления позволило обогатить его многими эффективными методическими подходами и действенными инструментальными решениями [89]. Именно эти две управленческие модели обусловили, помимо прочего, широкое внедрение в бюджетные отношения практики внутреннего финансового аудита, одновременно как адаптированной управленческой технологии и риск-ориентированной работы с информацией [101].

Одними из следствий повсеместного распространения идей Нового государственного управления являются деbüroкратизация и децентрализация управленческой ответственности в государственном секторе. На этом фоне практически повсеместно произошло внедрение модели управления бюджетными отношениями на основе ожидаемых результатов, определяемых целевыми ориентирами социально-экономического развития. Измерение результатов оказалось привязанным к критериям так называемой триады 3-Е, включающей в себя критерии эффективности, результативности и экономичности. Данный подход в своей основе нацелен на максимальное повышение эффективности работы государственных служащих в интересах граждан, сводя к минимуму расходование задействованных для этого бюджетных ресурсов [152, 155].

В свою очередь, подходы к оценке эффективности деятельности государственного сектора в модели Нового государственного управления во многом совпадают с уже существующими подходами, применяемыми для этих же целей в негосударственном секторе [146]. Они включают в себя такие элементы,

как использование общепринятых принципов, связанных с оценкой эффективности предоставляемых услуг, внедрение практики все более широкой подотчетности и прозрачности бюджетных отношений, более комплексные оценки результатов оказания государственных услуг, в первую очередь на основе показателя соотношения цены и качества с учетом ожиданий граждан. Понятия прозрачности, участия и подотчетности получили широкое распространение в управлении различными учреждениями, ведомствами государственного сектора, которые стали нести более адресную ответственность за результаты, достигнутые в отношении поставленных перед ними целей. Ключевой технологией контроля этих результатов стало использование соответствующих показателей оценки эффективности, которые должны постоянно отслеживаться [163].

Переход к новым техникам оценки и контроля результатов деятельности обусловил изменение подходов к пониманию целей и задач, стоящих перед аудитором, в том числе внутренними [92]. Принципы широкой общественной, а не только внутренней, подотчетности и прозрачности деятельности перестали восприниматься только как внутренние сторожа и просто проверяющие [140]. Одновременно многие функции, такие как выявление и предотвращение мошенничества, различных нарушений, анализ дисфункций управления и борьба с коррупцией, раньше воспринимавшиеся как деятельность внешних и внутренних подразделений, занимающихся контролем и аудитом, в наши дни стали неотъемлемой частью самих систем управления и организации в целом. Сегодня они рассматриваются как прямая или опосредованная обязанность всех работников организаций и учреждений.

Исходная концепция финансового аудита связана с подтверждением достоверности и надежности информации, содержащейся в финансовой отчетности организации (подтверждение соответствия стандартам). Факт того, что проаудированная отчетность достоверна и заслуживает доверия, предполагает внешнюю общественную демонстрацию способности организации создавать ценность и осуществлять свою деятельность в будущем (гарантия непрерывности деятельности) [49]. Как деятельность, аудит изначально рассматривался прежде

всего как процесс сбора объективных доказательств с целью изучения степени соответствия результатов, операций и событий, связанных с данной аудируемой единицей, характеру и масштабам осуществляемой деятельности [73]. Отличительной особенностью аудита является институционально ритуализированная обусловленность его проведения и представления результатов, критерии качества которых всегда установлены извне на уровне стандартов и иных нормативных актов [105].

Однако в новых условиях аудит (особенно внутренний) как управленческая и общественная институциональная практика вынужден адаптироваться к новым свойствам окружающей его институциональной среды и изменившимся требованиям заинтересованных сторон, что отмечается многими современными исследователями [48, 57, 68, 105]. В среде, в которой организации государственного сектора осуществляют свою деятельность, каждый раз по-новому реагируя на новые социальные и экономические вызовы, внутренний аудит все более широко рассматривает вопросы эффективности и результативности деятельности, соответствия их принципам ЗЕ. Иными словами, сфера его деятельности не ограничивается теперь только финансовой, бюджетной составляющей, а распространяется на все ключевые области управления, и он начинает играть уже не столько оперативную, сколько стратегическую роль в вопросах обеспечения прозрачности и подотчетности. В какой-то мере можно утверждать, что внутренний аудит берет на себя определенную социальную ответственность в отношении информации, предоставляемой заинтересованным сторонам, причем не только в пределах ведомственной иерархии.

Новое видение внутреннего аудита Институт внутренних аудиторов представляет следующим образом: «...Независимая деятельность по обеспечению и консультированию, направленная на повышение ценности и улучшение результатов деятельности организации» [147, 149]. Иными словами, внутренний аудит рассматривается как особого рода систематическая целенаправленная внутренняя функция всесторонней поддержки процессов управления,

организуемая как систематический процесс с использованием соответствующих аудиторских методов, методологий и инструментов.

Характеризуя современные представления о внутреннем аудите, следует отметить две его характерные особенности, отражающие сущностное содержание применяемых в нем организационных решений и методических подходов.

Во-первых, следует отметить процессно-ориентированный характер внутреннего аудита [87]. Действительно, те глубокие знания и понимание, которые внутренние аудиторы накапливают в ходе своей деятельности в масштабах всей организации, ставят их в особое положение по отношению к организации в целом и отдельным ее подразделениям в частности. Именно они оказываются наиболее осведомленными участниками процессов управления, связанных с расходованием ресурсов и бюджетных средств, и поэтому выступают не столько как проверяющие, сколько как идеальные консультанты по внутренним процессам. Регулярная комплексная оценка накапливаемой информации, в свою очередь, способствует получению все более надежных и актуальных данных, что позволяет выявлять новые внутренние резервы организационного совершенствования, повышая качество внутреннего финансового менеджмента.

Во-вторых, целенаправленный, комплексный, планомерный подход к организации внутреннего аудита требует хорошего понимания и достоверной оценки всех ключевых существенных рисков [77].

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 их выявления и мониторинга, и оценки их влияния на конечные результаты 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, о чем будет сказано ниже.

Само по себе признание риска в качестве ключевого фактора, определяющего реализацию какой-либо деятельности, нельзя считать изобретением прошлого. Риск-ориентированный подход активно используется в финансовой сфере [95], в частности при регулировании деятельности кредитных [169] и некредитных финансовых организаций [173], страховых организаций [172], вопросов противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма [183].

В России, риск-ориентированный подход зарекомендовал себя как эффективный механизм несколько лет назад, когда был начат переход к дифференцированному контролю (надзору) с учетом рисков от доминировавшего ранее всеобъемлющего контроля (надзора) [54].

В российском федеральном законодательстве первое упоминание о риск-ориентированном подходе появилось в середине 2015 г., когда в Федеральный закон от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» была включена отдельная статья 8.1., предусматривавшая широкое использование риск-ориентированного подхода в ходе осуществления государственного контроля (надзора) [2].

Согласно указанной статье риск-ориентированный подход был определен как «метод организации и осуществления государственного контроля (надзора), при котором выбор интенсивности (формы, продолжительности, периодичности) проведения мероприятий по контролю определяется отнесением деятельности юридического лица, индивидуального предпринимателя и (или) используемых ими при осуществлении такой деятельности производственных объектов к

определенной категории риска либо определенному классу (категории) опасности»¹.

В целях расширения применимости риск-ориентированного подхода и более полного его закрепления в российском законодательстве позже было принято Постановление Правительства Российской Федерации от 17 августа 2016 г. № 806 «О применении риск-ориентированного подхода при организации отдельных видов государственного контроля (надзора) и внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации» [13], которым было предусмотрено расширение применения данного методического подхода по следующим ключевым направлениям государственного надзора - связь, санитарно-эпидемиологическая и пожарная сферы. В дальнейшем, с каждым последующим годом число сфер государственного надзора и контроля, по отношению к которому применяется риск-ориентированный подход, увеличивается. На момент написания настоящей работы он включает в себя 27 элементов и их число будет в дальнейшем увеличиваться [170].

В дальнейшем активное внедрение риск-ориентированного подхода в контрольно-надзорной деятельности осуществлялось в соответствии с положениями, определенными в Паспорте приоритетной программы «Реформа контрольной и надзорной деятельности» [36]. В целом сегодня можно утверждать, что большинство целей реформирования сегодня выполнено [167].

С 2018 года принципы риск-ориентированного подхода активно использовались Счетной палатой Российской Федерации и региональными КСП при разработке стратегий развития и контрольной и экспертно-аналитической деятельности СП Российской Федерации и КСП регионов до 2024 года. Окончательное его признание в качестве ключевой методологической основы при проведении контрольных и экспертно-аналитических мероприятий произошло в 2021 году с принятием «Концепции риск-ориентированного подхода в Счетной палате Российской Федерации» [174].

¹ Пункт 2 статьи 8.1 Федерального закона от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ (ред. от 11 июня 2021 г.) «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля».

Риск-ориентированный подход определяется в концепции как комплекс взаимно связанных принципов, методик и элементов выполнения работы Счетной палаты, которые предусматривают осуществление планирования и выполнения различных экспертных, аналитических и контрольных действий с применением данных об оценке рисков¹.

Фундаментальными понятиями, предопределяющими появление риск-ориентированного подхода, являются понятия «риска» и «риск-менеджмента». Обе указанные категории, также как и связанный с ними вопрос оценки риска, подробно исследованы многими российскими и зарубежными учеными.

Широкому изучению подвергалась также такая специальная категория «аудиторский риск». Среди ученых, активно исследовавших данную категорию, следует отметить С.М.Бычкову, Я.В.Соколова, В.П.Суйца, А.Д.Шеремета, Н.Н.Хахонову, Э.А.Аренса, Дж.К.Лоббека, Р.Робертсона и др.

Риск представляет собой универсальную категорию человеческой деятельности, проявление которой можно обнаружить практически в любой области. Это многообразие проявлений риска приводит ко множеству его определений. Вообще говоря, риск может быть выражен как любой инцидент, который мешает организации достичь своих целей.

Риск – это угроза, которая негативно влияет на организацию либо систему в плане достижения целей и успешного выполнения намеченных стратегий [84]. Соответственно, ключевые характеристики, связанные с риском, могут быть определены следующим образом:

- риск связан с изменяющейся угрозой;
- угроза связана с тем или иным событием (инцидентом);
- наступление события (возникновение инцидента) препятствует достижению насеченных целей и результатов (рисунок 1.7).

¹ Пункт 15 главы 2 Концепции риск-ориентированного подхода в Счетной палате Российской Федерации.

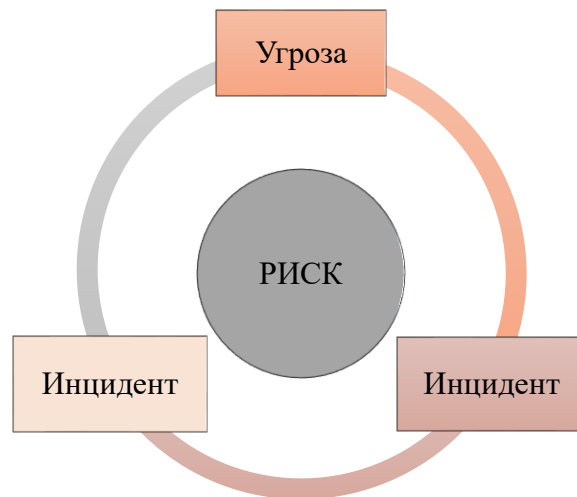


Рисунок 1.7 – Концепция риска исходя из подхода достижения целей

Источник: составлено автором.

Ключевой характеристикой риска является его тесная связь с неопределенностью [115, 117]. Риск возникает, если можно определить вероятность возникновения возможных исходов принятия решений. В свою очередь неопределенность может приниматься во внимание, когда существует некоторая вероятность того, что может произойти более одного результата решения, и общие вероятности возникновения тех или иных исходов в целом не известны [135]. Аналогичный подход в отношении категории риска рассматривается Счетной палатой Российской Федерации.

Вторым значимым компонентом риска является конечный эффект рискового события. Сама по себе неопределенность в определенных ситуациях может не иметь никакого эффекта, но ситуация риска, как правило, предполагает за собой те или иные результаты. Но понятие результата в любой социальной ситуации определяется предпринимаемыми людьми действиями, которые в свою очередь оказываются следствием принимаемых решений. Этот момент в понимании природы риска неоднократно подчеркивал известный немецкий социолог Н. Луман, который связывал риски прежде всего с последствиями принимаемых решений [94]. И потому, хотя вероятность инцидента, который произойдет в неопределенных ситуациях, сама по себе точно неизвестна, вероятность

наступления рискованного события, как правило, просчитываема, и, соответственно, во многих случаях поддается контролю. По этой причине следует разграничивать понятия риска и неопределенности, не сводя их одно к другому: «...Различие между риском и неопределенностью заключается в том, известны ли принимающему решения субъекту количественные вероятности наступления определенных событий» [135]. Помимо этого, исследователи риска указывают на его рефлексивный, комплексный характер. Происходящие сегодня драматические изменения всей системы человеческих отношений, во многом переопределяющие статус человека в современном обществе и трансформирующие многие исходные базовые характеристики современного общества, способствовали появлению концепции «общества риска», в основе которой лежат вызовы человечеству в сфере «надежности» и «безопасности» окружающей его внешней среды [52]. По мнению А.В. Федоровой, «в основании рефлексивного видения современности лежит «крест реальности», концами которого становятся риски/неопределенность и опасность/безопасность» [127] (рисунок 1.8).



Рисунок 1.8 – Структура рефлексивного видения современности

Источник: составлено автором на основе [127].

Видение ключевых аспектов современного мира через такой рефлексивный «крест реальности» во многом может рассматриваться как универсальный паттерн

моделирования того, что в современных разработках рассматривается как риск-ориентированный подход [110].

Понимание рисков любой организационной деятельности, а бюджетные отношения не являются исключением, определяет способность систем управления реагировать на те или иные вызовы окружающей среды или нарушения внутренних процессов. Поэтому в рамках проводимого исследования необходимо рассмотреть риски, возникающие в государственном секторе.

Общепризнано, что риски в зависимости от вида и направления деятельности, особенностей систем принятия решений и регулирования подвержены различным вариациям. Если обратиться к государственному сектору, определяющей для него областью рисков будут отношения бюджетного финансирования. Здесь можно найти некоторую аналогию с устоявшимся пониманием финансовых рисков в коммерческом секторе. Риск оказывается «связан с тем, насколько изменчивы наши доходы и расходы» [86]. При обращении к бюджетным отношениям риск принимает несколько иной характер, но общий принцип остается тем же – насколько изменчивы оказываются конечные результаты движения бюджетных потоков.

В современной научной литературе до сих пор идут активные обсуждения вопроса, связанного с применением такого понятия как «бюджетный риск». Это определяется самой природой бюджетных отношений, их сложностью, многогранностью и в какой-то мере неоднозначностью современных трактовок бюджета как такового. Бюджет может трактоваться одновременно как некий стратегический и оперативный финансовый план, выделенный и расходуемый централизованно общественный фонд, совокупность социально-экономических отношений государства и общества, зафиксированных на уровне закона в особом рода нормативном документе. Но вместе с тем на уровне конкретных получателей и распорядителей бюджетных средств – это некий финансовый поток, направляемый и расходуемый в соответствии с установленным заданием. Относительно недавно в России было признано, что потоковая форма движения бюджетного финансирования в силу ряда более и менее контролируемых факторов

подвержена определенным рискам, которые были названы бюджетными. Неслучайно область внутреннего управления учреждений и ведомств, выступающих в качестве участников бюджетного процесса, в которой возникают бюджетные риски [61], получила наименование «финансового менеджмента» [109]. Впервые в нормативных документах понятие бюджетного риска было использовано в целях оценки качества финансового менеджмента в 2011 г, где он определялся как возможность неисполнения конкретных параметров федерального бюджета, неэффективного управления ликвидностью счета, используемого для учета средств федерального бюджета, и неэффективного использования средств в текущем году при условии сохранения на протяжении года качественных показателей финансового менеджмента, которые были получены в отчетном периоде [19]. Это определение практически сохранило свое содержание после принятия другого документа аналогичного содержания [20].

Для целей внутреннего финансового аудита «бюджетный риск» определяется как «возможное событие, негативно влияющее на результат выполнения бюджетной процедуры, в том числе на операцию (действие) по выполнению бюджетной процедуры, а также на качество финансового менеджмента главного администратора (администратора) бюджетных средств» [16]. Министерство финансов Российской Федерации официально закрепило в качестве одной из обязанностей внутреннего финансового аудита оценку бюджетных рисков [23]. Тем самым была продемонстрирована прямая методологическая связь с концепцией риск-ориентированного подхода, продвигаемой Счетной палатой Российской Федерации, реализация которого при организации внутреннего финансового аудита предполагает определенную функциональную двойственность.

С одной стороны, риск-ориентированный подход распространяется на сам аудиторский процесс. Классическая теория аудита предполагает, что последний строится таким образом, что цели и планы аудиторской проверки реализуются с учетом оценок риска. Это значит, что уже на этапе планирования аудитор должен

тестировать и анализировать соответствующие аудиторские риски, используя полученные результаты для формирования плана аудита [50].

В общем случае, Счетная Палата Российской Федерации определяет аудиторский риск как вероятность того, что полученные по результатам проведенных экспертных и аналитических мероприятий выводы вполне могут быть некорректными¹. Применительно к финансовому аудиту (контролю), определение в целом аутентично, но более развернуто: риск проведения аудита в сфере финансов является вероятностью того, что приведенные в отчетности данные могут оказаться некорректными в тех случаях, когда материалы, которые предоставлены с целью проведения конкретного мероприятия, содержали искаженную информацию, в том числе, должностными лицами объекта аудита (контроля)². Вторая сторона риск-ориентированного подхода, как было отмечено выше, связана с общим процессом риск-менеджмента, интегрируя элементы последнего в аудиторский процесс. Соответственно проведение риск-ориентированных оценок выводит внутренний финансовый аудит, рассматриваемый как самозамкнутый внутренний процесс, за рамки собственно аудиторских вопросов. Более широкое представление внутреннего финансового аудита предполагает его сопряженность со всем процессом управления, прежде всего в части, связанной с вопросами управления рисками [126] и регулярного мониторинга средств внутреннего контроля.

Внутренний финансовый аудит и внутренние финансовые риски рассмотрены на рисунке 1.9.

Для описания этого расширенного представления Институт внутренних аудиторов использует в своей практике понятие риск-ориентированный внутренний аудит (*risk based internal auditing – RBIA*), определяя последний как методологию, которая связывает внутренний аудит с общей системой управления рисками организации, благодаря которому внутренние аудиторы способны давать

¹ Пункт 5 статьи 2 Концепции риск-ориентированного подхода в Счетной палате Российской Федерации.

² Пункт 2.2.3 СГА 103. «Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Финансовый аудит (контроль)» (утв. постановлением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 25 декабря 2017 г. № 14ПК).

определенные гарантии, что процессы управления рисками реализованы эффективно в соответствии с допустимым рисковым «аппетитом» [188].

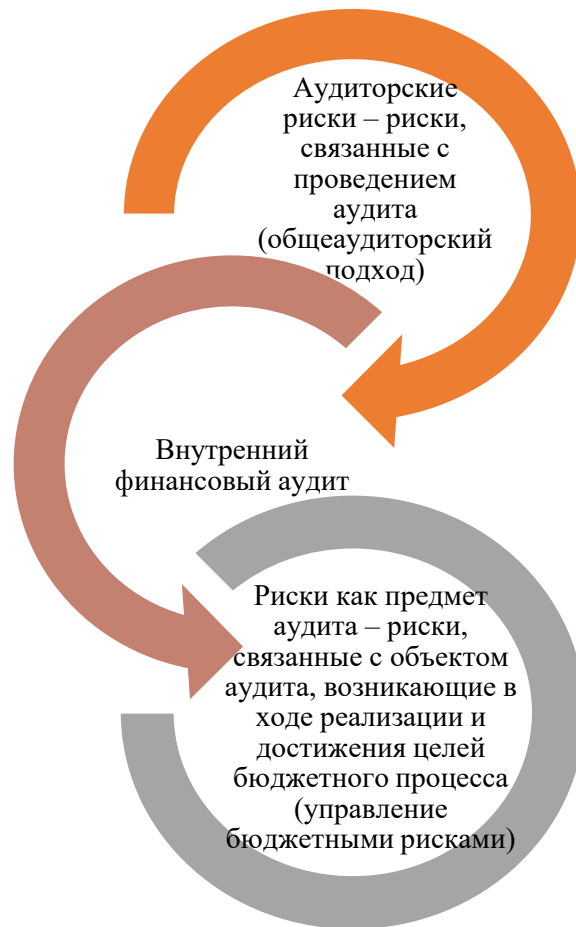


Рисунок 1.9 – Внутренний финансовый аудит и внутренние финансовые риски

Источник: составлено автором.

Внутренний финансовый аудит, основанный на оценке рисков, – это в какой-то мере инновационный тип аудита, основанный на предположении, что предмет аудиторского внимания в рамках организации, учреждения, ведомства не ограничен, а деятельность подразделений, подлежащих аудиту, подвержена различным рискам [57]. Соответственно, внутренний аудитор составляет и реализует планы аудиторских мероприятий, основанные на оценках рисков, которые в свою очередь отражают ключевые управленческие приоритеты, сформированные в соответствии с целями и задачами бюджетного процесса.

Это предполагает, в частности, что в государственном секторе, внутренний финансовый аудит должен решать следующие задачи:

- проверка и оценка надежности и эффективности системы внутреннего контроля;
- изучение процессов внедрения и оценка эффективности методов управления рисками и методологий их анализа;
- мониторинг систем управленческой и финансовой информации, включая электронную информационную систему и электронные услуги;
- проверка правильности и достоверности бухгалтерской и бюджетной отчетности, отчетности по управлению рисками и т.д.;
- оценка эффективности системы финансового менеджмента;
- проверка соблюдения условий, нормативных и технических, требований, этических норм, используемых политик и процедур.

Изменения, возникающие в результате восприятия рисков в рамках риск-ориентированного внутреннего финансового аудита, охватывают все аудируемые области. В этом контексте выявляется, оценивается и анализируется профиль бюджетных рисков, а затем на основе проведенного анализа решаются такие вопросы, как объем, содержание и сроки процедуры аудита, используемые инструментальные и технические решения.

Следует отметить, что данный комбинированный риск-ориентированный подход в мировой практике используется относительно недавно. В какой-то мере его можно рассматривать как существенное, возможно даже парадигмальное, изменение в концепции внутреннего аудита. Если традиционный внутренний аудит был ориентирован преимущественно на прошлое и настоящее, то с появлением нового риск-ориентированного подхода такая ретроспективная точка зрения на цели и задачи внутреннего аудита существенно изменилась. Он стал фокусироваться больше на будущем. Теперь внутренний аудитор должен принимать во внимание детали управленческого процесса и факторы, которые могут помешать достичь поставленных целей. Его внимание теперь сосредоточено не столько на том, что уже произошло (выявление прошлых и настоящих ошибок

– в значительной мере является задачей внутреннего контроля), сколько на угрозах и инцидентах, которые могут произойти в будущем. Этот методический подход можно назвать превентивным, поскольку при риск-ориентированном подходе особую значимость приобретают не те ошибки, нарушения, недобросовестные действия, которые имели место ранее, а те, которые можно реально предотвратить и не допустить в будущем. Соответственно, в ходе внутреннего риск-ориентированного внутреннего финансового аудита, наиболее значимой областью повышенного внимания оказываются текущие и будущие риски, а не внутренний контроль [191]. Несмотря на то, что в обоих типах аудита принимаются во внимание в общем-то схожие факторы риска, сфера риск-ориентированного внутреннего финансового аудита оказывается существенно шире. Традиционный внутренний аудит фокусируется на неотъемлемом риске, риске контроля и риске необнаружения (т.е. риске классического аудиторского процесса). Риск-ориентированный внутренний финансовый аудит использует более широкую модель, включая помимо чисто аудиторских рисков, собственные риски управленческого и бюджетного процесса. Отсюда – разница в процессах и процедурах организации аудита. В классическом внутреннем аудите аудитор проводит большую часть своего рабочего времени с деталями, связанными с планированием, технической системой и системой внутреннего контроля [69, 80].

Отличия в указанных выше деталях позволяют сформулировать отличия на уровне результатов обоих видов внутреннего аудита. В традиционном внутреннем аудите аудитор постоянно фокусируется на системе внутреннего контроля и потому дает в первую очередь рекомендации относительно того, насколько эффективно и результативно ли она работает, обеспечивается ли эффективность с точки зрения выгод и затрат. В риск-ориентированном внутреннем финансовом аудите внимание смещается к таким темам, как изменение рискованного ландшафта, предотвращение угроз, эффективность процессов управления рисками и т.д.

Авторское обобщение различий между системами традиционного внутреннего аудита, внутреннего финансового контроля и риск-ориентированного внутреннего финансового аудита представлено в таблице 1.3.

Таблица 1.3 – Сравнительная характеристика системам 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 свершившихся событий, дискретные наблюдения | Реактивный; активируется уже после свершившихся 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 контроле | 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 обнаруженных несоответствий в дальнейшем | Изменение, устранение, трансляция, предотвращение различных рисков и контроль за ними; модернизация системы проведения внутреннего контроля предприятия |
| Ключевые характеристики | Традиционный внутренний аудит | Внутренний финансовый контроль | Риск-ориентированный внутренний финансовый аудит |
| Место в бюджетном процессе | Не предусмотрено | Часть функции управления участника бюджетного процесса | Самостоятельное бюджетное полномочие |
| Место в системе управления | Независимая позиция | Формально независимая; Интеграция в систему управления | Независимая позиция; Интеграция в систему риск-менеджмента |

Источник: составлено автором.

В таблице 1.3 наглядно представлены разные виды аудита по ключевым признакам. Особое содержание имеет риск-ориентированный внутренний финансовый аудит, раскрытие которого предполагается провести в последующих разделах настоящей работы.

Глава 2 Методическое обеспечение построения современной системы внутреннего финансового аудита

2.1 Роль и значение концепций внешнего государственного аудита (контроля) в формировании современной нормативно-методической базы внутреннего финансового аудита

В настоящем разделе решаемая задача связана с изучением связи методов и подходов внутреннего аудита с методами и подходами внешнего государственного аудита (контроля). Предполагается дать оценку их влияния на разработку организационно-методического обеспечения построения современной системы внутреннего финансового аудита.

В главе 1 были подробно исследованы теоретико-методологические предпосылки возникновения современного представления о внутреннем аудите в государственном секторе. В основе этого представления лежит в первую очередь общефункциональное видение внутреннего аудита как системной совокупности внутренних процессов и процедур, направленных на проверку учетных записей, документов, бюджетной и финансовой отчетности, с целью подтверждения достоверности и надежности содержащейся в них информации. Кроме того, он выполняет задачу представления информации и выводов в виде аудиторских заключений и отчетов.

Российской особенностью является признание за внутренним финансовым аудитом статуса самостоятельного бюджетного полномочия, что в свою очередь определяет особенности его нормативно-методической базы.

Многообразие существующих представлений о внутреннем финансовом аудите может быть обобщено в виде рисунка 2.1.



Рисунок 2.1 – Сущностные характеристики внутреннего финансового аудита

Источник: составлено автором.

На основе результатов проведения и выводов внутреннего финансового аудита руководство субъекта аудита получает необходимые гарантии и консультации относительно того, насколько внутренние процессы организованы правильно, а используемые ресурсы (прежде всего бюджетные) расходуются результативно, экономично и эффективно в соответствии с целями и задачами бюджетного процесса. Отдельно ставится вопрос о том, в какой степени текущий внутренний контроль в учреждении достаточен и транслируемые на текущую деятельность бюджетные риски контролируются и управляемы.

Если попытаться найти исходную общеметодологическую базу, определяющую содержание и функции внутреннего финансового аудита в

государственном секторе Российской Федерации, то, несомненно, можно будет выделить следующие источники (рисунок 2.2).



Рисунок 2.2 – Основные источники методологической базы внутреннего финансового аудита в Российской Федерации

Источник: составлено автором.

Совокупность указанных источников формирует достаточно полную содержательную картину того, какие категориальные, понятийные, нормативные элементы и инструментальные решения в совокупности определяют состав и содержание системы федеральных стандартов внутреннего финансового аудита и всего комплекса внутренних регламентных и руководящих документов, определяющих самостоятельное функционирование систем внутреннего финансового аудита на уровне отдельных субъектов бюджетного процесса. Вместе с тем следует понимать и то, что в силу особенностей бюджетного и ведомственного нормативного регулирования не все указанные источники равнозначно определяют содержание организационно-методического обеспечения.

По мнению автора настоящей работы, определяющее влияние здесь будут иметь отечественные стандарты государственного аудита (контроля) и методические материалы Счетной палаты России, а также система международных

стандартов и руководств по проведению государственного аудита ИНТОСАИ. Данный вывод опирается на следующие исходные предпосылки:

1. Внутренний финансовый аудит в своей основе рассматривается именно как аудиторская и связанная с ней деятельность. Отечественные и международные стандарты государственного аудита детально проработаны и опираются на документированную, обоснованную и хорошо зарекомендовавшую себя длительную практику реального применения [85, 187].

2. Отечественные и международные стандарты государственного аудита разрабатывались целенаправленно с учетом задач и потребностей государственного сектора, в то время как Методические материалы по созданию систем внутреннего контроля и управления рисками COSO и Профессиональные стандарты и лучшие практики Института Внутренних аудиторов изначально ориентированы на общие практики управления, в большей степени нацеленные на применение в коммерческом секторе.

3. По своей изначальной природе внутренний финансовый аудит в какой-то мере выступает одним из предметов внешнего государственного аудита, прежде всего в части оценки его эффективности [41]. При этом ИНТОСАИ совершенно однозначно рассматривает внутренних аудиторов как значимый элемент повышения надежности и эффективности государственного сектора, отмечая необходимость их регулярного взаимодействия и координации с органами внешнего государственного аудита [175].

Именно поэтому ниже будут подробно рассмотрены основные моменты, определяющие влияние прежде всего первых двух источников на формирование современной базы разработки организационно-методического обеспечения системы внутреннего финансового аудита.

Несмотря на то, что непосредственная правовая основа отечественной системы государственного аудита строится на соответствующих основополагающих законодательных актах (Бюджетный кодекс, Закон о Счетной палате, иные законодательные акты), с методологической точки зрения в данной области следует признать существенное влияние соответствующих

международных соглашений и документов. основополагающими и неотъемлемыми международными принципами, которыми необходимо руководствоваться при создании субъектов государственного аудита, являющегося одновременно и высшим органом финансового аудита, и главным государственным институтом контроля за публичными финансами, являются принципы, изложенные в наработках международных финансовых институтов ИНТОСАИ И ЕВРОСАИ. Это прежде всего Лимская декларация [177], Мексиканская декларация [179] и X Конгресс EUROSAI [192], Московская декларация 2020 г. ИНТОСАИ [193].

Сложившаяся международная практика предполагает различие трех основных видов аудита: финансовый (financial), соответствия (compliance) и аудит эффективности (performance или value-for-money) [184]. Кроме того, эксперты ИНТОСАИ допускают проведение так называемых комбинированных аудитов, предполагающих сочетание в одном аудиторском задании элементов аудита соответствия и аудита эффективности. Разработки ИНТОСАИ не носят директивного характера, а рассматриваются как некие рамочные разработки, носящие скорее рекомендательный, модельный характер. Сами же ВОА самостоятельно определяют виды аудита в рамках своей юрисдикции, исходя из декларируемых ими целей и миссией [184].

На территории Российской Федерации по аналогии действуют сходные принципы и подходы, используемые в деятельности Счетной палаты. Помимо положений Бюджетного кодекса Российской Федерации, федерального закона о Счетной палате [5], они включают в себя совокупность стандартов государственного аудита и связанных с ними методических материалов [186], охватывающих практически все области действия Счетной палаты Российской Федерации. Формально, документы, относящиеся к деятельности Счетной палаты, не имеют определяющего значения и прямого воздействия на деятельность систем внутреннего финансового аудита, однако многие термины, понятия и содержащиеся в них положения формируют значимый методологический каркас,

во многом определяющий как содержание стандартов внутреннего финансового аудита, так и практику их реального исполнения.

Согласно общепринятой международной практике, финансовый аудит проводится для обеспечения подтверждения достоверности финансовой отчетности о средствах, потраченных государственными учреждениями (то есть того, что они расходуются правильно в рамках бюджетных ассигнований), и того, что представленные финансовые отчеты достоверно отражают (или показывают истинное и справедливое представление) в агентских отношениях между государственными ведомствами и учреждениями (агенты) и обществом в целом как сообществом налогоплательщиков (принципалы) [141]. Именно на этой концептуальной основе сформировалась идея, что организации государственного сектора, выступая в качестве субъектов финансового аудита, будут проводить и свой собственный внутренний аудит [68, 158]. Соответственно, выстраивается прямая аналогия с классическим представлением о содержании финансового аудита в коммерческом секторе, где оценка качества внутреннего аудита является частью системного внешнего аудита.

Схожая, хотя не полностью идентичная, методическая позиция содержится в документах Счетной палаты Российской Федерации, где финансовый аудит (контроль) рассматривается как один из основных видов аудита и согласно СГА 103 применяется в рамках проведения проверок на достоверность финансовых операций, бюджетным учетом и отчетности. В процессе финансового аудита в рамках юрисдикции Счетной Палаты производится проверка соблюдения бюджетного законодательства, а также нормативных документов, которые регулируют бюджетные отношения [38].

Его принципиальной особенностью является акцент на финансово-бюджетных отношениях, и потому в его сферу попадает не только бюджетная отчетность, но и любые иные документы, содержащие в себе бухгалтерскую, финансовую, плановую и любую иную аналогичную информацию. Это предполагает более широкую трактовку финансового аудита, чем предусмотрено в документах ИНТОСАИ, и во многом пересекается с областью аудита соответствия,

о чем будет сказано ниже. Именно эта трактовка сегодня является определяющей при понимании области действия внутреннего финансового аудита.

Аудит соответствия (комплаенс-аудит) исторически возник в юрисдикциях, предполагавших предварительную аудиторскую деятельность (*pre-audit, a-priori audit*) для проверки соблюдения политики расходов до момента их совершения, то есть уже на этапе выделения бюджетных ассигнований, а не после произведенных расходов таким образом [141]. Сегодня данный подход имеет более широкое толкование, и процедуры аудита соответствия проводятся не только на предварительной, так и последующей (*ex-post*) основе [107]. Мероприятия по предварительному аудиту соответствия остаются важными в некоторых странах, например, в Бельгии и Греции [143], а также во многих испаноязычных юрисдикциях. С позиций практического применения процедуры аудита соответствия достаточно сильно коррелируют с процедурами отечественного стандартного финансового контроля, включая в себя проверку конкретных операций, документов, удостоверяющих процедур, внутренних процессов и т.д. на предмет соответствия их установленным правилам, стандартам, нормативам, заданиям, критериям и т.п. В рамках проведения комплаенс-аудита осуществляется проверка производимых операций и их отражения в учете с тем, чтобы подтвердить правильность учета в соответствии с действующими нормативно-правовым законодательством, лимитами и иными ограничениями. Данный тип аудита в сфере бюджетных взаимоотношений ориентирован на постоянный контроль фидуциарных обязательств пользователей средств, выделенных из бюджета [107, с. 55].

Таким образом, с точки зрения внутреннего содержания аудит соответствия в значительной мере реализует то, что российским законодателем характеризуется как внешний финансовый аудит.

В этой части отечественное представление о финансовом аудите не коррелирует с устоявшейся международной практикой и рекомендациями ИНТОСАИ. Принципиальное различие аудита соответствия и финансового аудита, согласно рекомендациям ИНТОСАИ, – в предмете аудита и конечном результате.

В международной практике предметом финансового аудита являются не сами операции, а то каким образом они находят отражение в финансовой и бюджетной отчетности. Именно последняя выступает в качестве объекта финансового аудита, по итогам которого дается официальное аудиторское заключение. Иными словами, предмет и методы финансового аудита в государственном секторе, согласно международной практике и рекомендациям ИНТОСАИ, практически полностью соответствуют предмету и методам негосударственного финансового аудита [82]. Неслучайно актуальные сегодня стандарты финансового аудита ИНТОСАИ во всех ключевых моментах разработаны в полном соответствии с текстами Международных Стандартов Аудита, принятых Международной Ассоциацией Сертифицированных бухгалтеров (IFAC), которые, к слову, признаны в качестве обязательных для проведения негосударственного аудита и на территории Российской Федерации.

В предыдущей главе уже отмечалось, что предметом финансового аудита в государственном секторе в Российской Федерации выступают бюджетные финансовые потоки, их распределение и расходование. Слово «финансовый» понимается здесь буквально – оно связано с любыми бюджетными отношениями, чье исполнение и результаты выражаются в денежных единицах. Соответственно, по логике отечественных специалистов, в ходе финансового аудита рассматриваются именно вопросы, связанные с правомерностью и полнотой расходования бюджетных средств, отслеживается законность и правомочность их использования, а одним из наиболее серьезных финансовых нарушений, выявляемых в ходе финансового аудита в Российской Федерации, является нецелевое использование бюджетных средств¹.

Но эти вопросы в документах ИНТОСАИ относятся исключительно к сфере проведения аудита соответствия. Таким образом, можно видеть, что сложившаяся в настоящий момент в Российской Федерации система государственного аудита в значительной мере, но далеко не полностью соответствует методологическому подходу ИНТОСАИ, и имеют место серьезные расхождения в понимании и

¹ Статья 306.4. Бюджетного кодекса Российской Федерации.

трактовке внутреннего содержания отдельных видов аудита, в частности, финансового аудита и аудита соответствия. Закрепленное документами Счетной палаты Российской Федерации понимание финансового аудита (соответственно и внутреннего финансового аудита) в методологическом и процессуальном плане больше соответствует международному подходу к проведению аудита соответствия, поскольку ориентируется не на задачу подтверждения достоверности бюджетной и финансовой отчетности, а на выявление нарушений и отклонений в организации бюджетного процесса.

Широкое распространение идей Нового государственного менеджмента (NPM) с середины 1970-х годов (сначала в Великобритании и Соединенных Штатах Америки, но позже в других странах) привело к тому, что пристальное внимание стало уделяться вопросам эффективности государственного сектора, включая экономичность, эффективность и результативность [156]. Аудит эффективности в настоящее время рассматривается как ключевой элемент работы практически ВОА во всем мире [93]. Его сфера охвата варьируется в широких пределах и включает в себя вопросы проверок текущей операционной деятельности, систем управления, оценки исполнения государственных контрактов и реализации проектов, прежде всего в части соотношения «цены и качества» (VFM).

Вместе с тем существующие правила проведения аудита эффективности существенно варьируются в разных юрисдикциях. Для некоторых аудит эффективности является частью аудита их финансовой отчетности на предмет соответствия заданным параметрам эффективности и результативности (особенно когда это уже включает аудит нефинансовых показателей); для других отдельное внутреннее подразделение проводит данный аудит по вопросам, имеющим отношение к повышению эффективности и результативности непосредственно правительства; для третьих аудит эффективности может проводиться как отдельным внутренним подразделением, так и группами общего аудита. В целом благодаря именно этому направлению сфера вопросов, попадающих в область ответственности государственного аудита, существенно расширилась.

Значимое место это направление аудита занимает и в деятельности Счетной палаты Российской Федерации [39, 42]. В соответствии с СГА 104, предметом аудита эффективности в числе прочего выступает «деятельность объектов аудита (контроля) по использованию федеральных и иных ресурсов (далее также – ресурсы) для достижения непосредственных и (или) конечных результатов (далее также – результаты)»¹.

В какой-то мере можно считать дискуссионным вопрос, насколько в сферу внутреннего финансового аудита могут быть отнесены вопросы, относящиеся к сфере действия аудита эффективности.

Необходимо признать, что сегодня с введением категории «внутренний финансовый аудит» в бюджетном законодательстве образовалась некоторая понятийная и нормативная неопределенность. Бюджетный кодекс Российской Федерации использует общую концепцию внутреннего финансового аудита, как было показано, не вполне согласующуюся ни с международно-признанным подходом, ни с уже сложившейся практикой деятельности Счетной палаты Российской Федерации, где область финансового аудита достаточно ясно обозначена и четко отграничена от других видов аудита. Между тем, исходя из анализа положений Бюджетного кодекса и действующих федеральных стандартов, утвержденных Минфином России, можно сделать обоснованный вывод, что многие задачи внутреннего финансового аудита относятся к вопросам, связанным с оценкой результатов реализации бюджетных полномочий или организации внутренних процессов, оцениваемых с позиций экономичности, результативности и эффективности. То есть, не вполне правомерно на нормативном уровне говорить только о «финансовой» составляющей внутренних аудиторских процессов.

Поэтому следует согласиться с мнением Института внутренних аудиторов, которое отображено в комментариях на три основных стандарта внутреннего финансового аудита, что для бюджетного сектора следует развивать общее направление данного типа аудита, в состав которого включается внутренний финансовый аудит [171].

¹ Статья 2.2.1 СГА 104.

По мнению, автора настоящей работы, использование понятия «внутренний аудит» очевидным образом, снимает существующую нормативно-терминологическую неопределенность, связанную с применением привязки к финансовой составляющей, что позволяет корректно ставить вопрос о других видах внутреннего аудита в бюджетном секторе, в том числе о финансовом аудите и аудите эффективности как самостоятельных областях единого бюджетного полномочия.

Перечень вопросов для анализа эффективности внутреннего финансового аудита приведен в приложении А.

В свою очередь в приложении Б, приведены вопросы, подлежащие исследованию в рамках аудиторской проверки в зависимости от ее направления.

Вместе с тем можно видеть, что задачи внутреннего финансового аудита, определенные Бюджетным кодексом и в дальнейшем получившие развитие в соответствующем Федеральном стандарте Минфина Российской Федерации [16], включают в себя как элементы собственно финансового аудита, так и элементы других видов аудита. Кроме того, Минфин России включает в область действия внутреннего финансового аудита также вопросы по анализу и оценке, которые не являются по сути аудиторскими, а в международной практике рассматриваются как иные аудиторские задания [184].

Таким образом, с практической точки зрения, проявляющейся на уровне конкретных ведомственных реализаций, следует признать комплексный характер внутреннего финансового аудита, отметив наличие в нем ряда областей, имеющих самостоятельное значение, отличное от «финансовой» составляющей.

Как было отмечено выше, это неявно признается на нормативном уровне, когда даже перечень задач, которые должны решаться службой внутреннего аудита носит несколько «эkleктичный», разнородный характер. Обобщая существующие формулировки нормативных актов, сложившийся отечественный и зарубежный опыт, можно выделить следующие ключевые направления внутреннего финансового аудита (таблица 2.1).

Таблица 2.1 – Ключевые направления внутреннего финансового аудита

| Направление | Содержание | Основание |
|-------------------------------------|--|---|
| Финансовый аудит | Подтверждение достоверности и правильности ведения бухгалтерского и бюджетного учета, данных и показателей бухгалтерской и финансовой отчетности, правильности оценки активов и обязательств с позиций соответствия их реальной стоимости, правомерность и правильность использования выделенных бюджетных средств с учетом соотнесения по источникам финансирования | Одно из ключевых направлений внутреннего финансового аудита, методически основанное на соответствующих инструментах и подходах ИНТОСАИ, Счетной палаты Российской Федерации, федеральных стандартов внутреннего финансового аудита |
| Аудит соответствия | Исследование того, соответствуют ли бюджетные процессы, иные внутренние процессы и иная деятельность ведомства или учреждения требованиям законодательства, установленным уставным целям, определенным вышестоящими органами и внутренними документами методом, правилам, требованиям | В Российской Федерации реализуется в рамках тех же методических подходов финансового аудита, однако, как представляется, возможно использовать методические разработки ИНТОСАИ по аудиту соответствия в части, не противоречащей, российской нормативной базе |
| Аудит эффективности | Оценка доступности, экономичности, результативности и эффективности достигнутых за период результатов, использования физических, финансовых и человеческих ресурсов при выполнении ведомством или учреждением своих обязанностей | В настоящий момент не выделено в качестве самостоятельного направления внутреннего аудита, однако с методической точки зрения его возможно выделить в качестве автономной внутренней области аудита. Методически целесообразно опираться на соответствующие инструменты и подходы ИНТОСАИ, Счетной палаты Российской Федерации, федеральных стандартов внутреннего финансового аудита |
| Аудит внутренних систем и процессов | Оценка эффективности отдельного направления деятельности, подразделения, крупной государственной программы и т.д. с точки зрения определения и устранения недостатков принципа бюджетного управления. | В силу системной сложности аудируемых объектов такого рода аудиторские задания имеют комбинированный характер. Хотя проведение комбинированного аудита напрямую не предусмотрено, анализ положений Бюджетного кодекса Российской Федерации, документов Минфина, позволяет считать данный подход методологически правомерным |

| Направление | Содержание | Основание |
|-------------------------------|--|--|
| Аудит государственных закупок | Оценка эффективности и правильности организации системы государственных закупок на уровне ведомства или учреждения. Может рассматриваться как одно из направлений аудита внутренних систем и процессов, но может иметь и самостоятельное значение как отдельное направление внутреннего аудита | Выделение данного направления внутреннего аудита не предусмотрено действующими нормативными актами напрямую, но данный вид аудита может осуществляться в рамках заданий по финансовому аудиту, аудиту соответствия, аудиту эффективности |
| Аудит информационных систем | Оценка того, являются ли информационные системы проверяемого подразделения безопасными и надежными, насколько эффективно и результативно они используются | Данное направление не предусмотрено нормативными документами. Однако в силу взрывного роста и повсеместного применения информационных технологий следует признать необходимость указанного направления внутреннего аудита. Технически он может быть реализован как аудит внутренних систем и процессов, но его элементы могут быть реализованы и в рамках специального задания по аудиту эффективности |

Источник: составлено автором.

Следует отметить, что в представленном перечне ключевых направлений отсутствует еще один вид аудита – стратегический. На данный момент он не имеет на данный момент прямых аналогов в документах ИНТОСАИ и реализуется только в России, хотя сегодня предпринимаются активные попытки продвижения на международный уровень [190].

Под стратегическим аудитом понимается «вид внешнего государственного аудита (контроля), применяемый в целях оценки реализуемости, рисков и результатов достижения стратегических целей, а также оценки влияния внутренних и внешних условий на уровень достижения стратегических целей» [40]¹.

В отличие от других видов аудита стратегический аудит возник относительно недавно. Теоретической основой его появления послужили работы С.В. Степашина, который в начале 2000-х годов теоретически и эмпирически

¹ Пункт 1.2 СГА 105. Стандарта внешнего государственного аудита (контроля). «Стратегический аудит», утв. постановлением Коллегии Счетной палаты России от 10 ноября 2020 г. № 17ПК.

обосновал необходимость учета стратегической перспективы во внешнем государственном аудите (контроле) [121, 122]. Продвижение и развитие стратегического подхода к государственному аудиту предполагает опору на два следующих ключевых принципа:

- приоритет в процедуре планирования и выполнения аудита отводится вопросам прогнозирования и изучения различных проблем и вопросов государственного назначения, определению системных рисков при достижении стратегических целей;

- исследовательские методологии, привлечение специалистов и стейкхолдеров наиболее сильно ориентированы на выполнение мероприятий, в процессе проведения государственного аудита [190].

Особенности развития стратегического аудита как самостоятельного направления государственной аудиторской деятельности определяют специфику его теоретического и методологического содержания. Эта специфика прежде всего связана со стратегическим характером решаемых в нем задач [118].

Далеко не каждый участник бюджетного процесса, для которого установлена обязанность реализовать бюджетное полномочие по организации системы внутреннего финансового аудита, реализует самостоятельную стратегию и имеет автономные стратегические цели. Вместе с тем на высшем ведомственном уровне, например отраслевого министерства, могут быть поставлены стратегические цели и решаться стратегические цели. В этом случае перед внутренними аудиторами на определенном этапе действительно может быть поставлена задача проведения аудиторских мероприятий, связанных с заданиями по оценке стратегических результатов и проверке достижения стратегических ориентиров.

И все же вопрос включения в сферу внутреннего финансового аудита стратегических элементов сегодня, на данном этапе развития знания и практики внутренней аудиторской деятельности, представляется дискуссионным.

2.2. Методические и организационные вопросы обеспечения независимости внутреннего финансового аудита

Задачей настоящего раздела является исследование вопроса независимости внутреннего финансового аудита, выявление и анализ основных методических и организационных подходов к обеспечению независимости внутреннего финансового аудита.

Построение эффективной системы внутреннего финансового аудита предполагает опору на совокупность нормативно задаваемых принципов. Уже в первых методических документах Минфина России был закреплён ряд ключевых принципов. [17] С принятием в 2019 году новых стандартов внутреннего финансового контроля данный перечень был немного скорректирован. В качестве главных указываются принципы законности, функциональной независимости, объективности, компетентности, профессионального скептицизма, системности, эффективности, ответственности и стандартизации¹. «Система будет функционировать эффективно только в том случае, если обеспечено выполнение всех ключевых принципов, лежащих в ее основе» [123].

В обоих документах представленные принципы рассматриваются как равнозначимые. Ни один из них формально не имеет приоритета по отношению к остальным. Предполагается, что, поскольку они применяются совместно, вся их совокупность имеет равное значение для эффективной реализации функции внутреннего финансового аудита. И все же, по мнению автора настоящей работы, один из них имеет особое значение, а его практическое применение сегодня может являться предметом профессиональной и теоретической дискуссии. Речь идет о принципе «независимости».

¹ Пункт 4 Приказа Минфина России от 21 ноября 2019 г. № 196н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита».

Его особенность, в числе прочего, определяется тем, что это единственный принцип, закрепленный в качестве ключевой нормы в рамках Бюджетного кодекса Российской Федерации¹.

Независимость аудиторов давно является предметом серьезной озабоченности во всем мире, как в профессиональном сообществе, так и среди заинтересованных сторон. Это правомерно, поскольку имеет основополагающее значение для доверия общественности к процессу формирования отчетности и проведения ее аудита. Неслучайно этому вопросу посвящены многие обстоятельные исследования [134, 138, 145, 159]. И хотя они проводятся преимущественно по отношению к внешнему аудиту, поставленные в них проблемы и вопросы в полной мере актуальны и для внутреннего аудита, в том числе в государственном секторе.

Обращаясь к истории вопроса, можно увидеть, что проблема независимости аудиторов возникла почти параллельно с самой аудиторской профессией и является предметом обсуждения уже в течение более чем ста лет [154]. На протяжении этого времени вопросы обеспечения независимости аудита пользовались разной степенью внимания исследователей и не всегда рассматривались системно. Поэтому неудивительно, что интерес к ним, как правило, усиливался в зависимости от событий в мировой экономике. Чаще всего проблема независимости привлекала внимание на фоне событий, которые, по мнению аудиторов и заинтересованного сообщества, могли иметь значительное влияние и определяли «неэффективность» экономических отношений (например, великая депрессия в 1920–1930-е годы, корпоративные крахи конца 1980-х и начала 1990-х годов, крах энергетического гиганта Энрон, финансовый кризис, спровоцированный банкротством крупнейших в США ипотечных фондов Фанни Мэй и Фредди Мак) [138]. На этом фоне закономерно выглядит недавний всплеск интереса к проблеме независимости на фоне продолжающейся пандемии коронавируса COVID-19 [165, 181]. Но все же необходимо отметить, что настоящий пик пришелся на период 1990-х – 2000-х годов, когда независимость в

¹ Пункт 3 статьи 160.2-1 Бюджетного кодекса Российской Федерации.

полной мере стала рассматриваться системно – одновременно как элемент аудиторских проверок и как общезначимое требование идентичности всей аудиторской профессии.

Помимо общетеоретических нормативных подходов, начиная с этого времени, ученые стали уделять все большее внимание вопросам угрозы независимости аудиторов, особенно на фоне корпоративных крахов и банкротств. Сложно переоценить негативные последствия неправильного поведения для аудиторской профессии в целом. Наиболее знаковым событием в этой области стал полный крах в 2001 году крупнейшей аудиторской фирмы с более чем столетней историей «Артур Андерсен» в результате корпоративного мошенничества в компании Энрон.

Вопрос независимости в аудите после этого стал рассматриваться максимально широко, не только как проблема взаимоотношений с аудируемым лицом, но и как проблема этических и поведенческих рисков утраты самостоятельности в выражении аудиторского мнения. Соответственно независимость аудиторов стали оценивать в контексте предоставления необходимых подтверждений во всех ситуациях, когда потенциально существует внешний для объекта аудита конфликт интересов. Сами аудиторы рассматриваются в качестве неких гарантов доверия, подтверждающих достоверность проаудированной информации, обеспечивающих необходимое независимое подтверждение ее надежности и достоверности [76].

Именно эта позиция определяет одно из ключевых отличий функции аудита от функции 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 полномочие вышестоящей инстанции и в этом смысле никогда не может быть объективно независимой ни функционально, ни организационно. В то же время функция аудита (независимо от того, внешний он или внутренний) требует в качестве своего исходного основания обязательную внутреннюю и внешнюю независимость.

Главная сложность в понимании этих вопросов, заключается в абстрактном характере концепции независимости, особенно во внутреннем аудите. Несмотря на наличие определенного профессионального и нормативного консенсуса, на самом деле очень сложно дать однозначное определение независимости, которое было бы всеобъемлющим. В фундаментальном руководстве по внутреннему аудиту К.Х. Спенсера Тиккета не без иронии говорится, что в каждом из существующих определений внутреннего аудита присутствует одно и тоже слово независимость, которое является одновременно и концепцией, и идеалом. Вполне возможно предположить, что по причине того, что внутренний аудит в сфере финансов производится внутри предприятия, то он никоим образом не относится к числу независимых. Главный контраргумент заключается в том, что внутренний аудит в сфере финансов должен являться абсолютно независимым, поскольку в иных случаях будет очень мало пользы. Реальная ситуация позволяет говорить о срединной ситуации [157, с. 340].

На сложность с формированием однозначной позиции в отношении государственного аудита вообще и внутреннего аудита в частности ссылаются и специалисты ИНТОСАИ, по мнению которых госструктуры не могут относиться к числу полностью независимых, потому что они относятся к числу элементов государства, однако одновременно с этим самый высокий орган в системе аудита должен обладать наивысшей независимостью, которая необходима для исполнения всех задач, которые возложены на данный орган»¹.

Сегодня наряду с консенсусом все же существуют отличающиеся точки зрения, каждая из которых не противоречит друг другу, но одновременно добавляет некоторые элементы к общему пониманию независимости. Так, уже в начале 1960-х годов в своей классической работе «Философия аудита» известные западные специалисты Р. Маутц и Х. Шараф показали необходимость различия между практической и профессиональной независимостью [153].

¹ Пункт 2 статьи 5 р. II ISSAI 1 «Лимская декларация руководящих принципов аудита».

Практическая независимость относится к состоянию мышления и касается вопросов, которые могут повлиять или воздействовать на объективность мнения аудиторов и их незаинтересованность в результатах проводимого аудита.

Действительно, независимость и объективность всегда были краеугольным камнем теории и практики аудита, хотя в последние двадцать лет эти понятия приобрели особое значение. Это связано с тем, что в ответ на необходимость совершенствования системы корпоративного управления внутренний аудит получил двойную роль, связав его с другими участниками системы. Такое уникальное положение сделало вопрос о независимости и объективности гораздо более серьезной проблемой, на которую необходимо ответить.

Достижение независимости и объективности в работе является одним из важнейших предварительных условий, которым должны соответствовать внутренние аудиторы для достижения этой цели. Только независимый и объективный внутренний аудит обеспечивает выживание профессии, поэтому значение этих концепций для внутренних аудиторов часто сравнивают с клятвой Гиппократова для врачей.

Правда, независимость и объективность — категории тесно связанные и часто упоминаемые в одном и том же контексте [128]:

Независимость — это свобода от условий, которые угрожают способности внутреннего аудита беспристрастно выполнять обязанности внутреннего аудита.

Объективность — это беспристрастное ментальное отношение, которое позволяет внутренним аудиторам выполнять задания таким образом, чтобы они верили в результат своей работы и не допускали компромиссов в отношении качества. Объективность требует, чтобы внутренние аудиторы не подчиняли свои суждения по вопросам аудита другим.

Объективность связана с личным мнением аудитора, его поведением, личными отношениями с другими, а при выполнении заданий — с искренней верой в результат своей работы и в отсутствие каких-либо компромиссов в отношении качества. С другой стороны, независимость означает обеспечение возможности объективного выполнения обязанностей внутреннего аудитора и связана с

организационным положением внутреннего аудита в компании, отчетными отношениями с советами директоров, комитетом по аудиту или другими органами управления, отделенными от руководства, полномочия для оценки информации, отчетов и тому подобного. При этом хотя предыдущее может предполагать, что независимость подчеркивается на организационном уровне, определение показывает, что она одинаково важна на индивидуальном, функциональном уровне и уровне индивидуального участия.

Дело в том, что объективность внутренних аудиторов не означает одновременно их независимости, и наоборот, независимость внутренних аудиторов не обязательно означает их объективность. Однако можно сказать, что основой обеспечения независимости внутреннего аудита является, по сути, обеспечение объективности в работе и надлежащее управление угрозами ее достижению. В частности, своевременное выявление и устранение угроз, которые могут поставить под угрозу объективность внутренних аудиторов, является необходимым условием осуществления мероприятий, способствующих независимости внутреннего аудита, касающихся: надлежащей организационной позиции внутреннего аудита, создания сильной системы контроля, принятия устав аудита, устанавливающий практику приема на работу и увольнения внутренних аудиторов и другие. В этом отношении уверенность в своих силах в работе и отказ от подчинения собственным суждениям интересам других, а также своим личным интересам — это то, чего внутренние аудиторы должны добиваться на каждом этапе своей работы.

По мнению Р. Маутца и Х. Шарафа, практическая независимость практикующего может быть реализована тремя способами, а именно: через процессы планирования аудита (т.е. аудиторы самостоятельно формируют собственный план и программу аудита без существенного влияния со стороны), собственно процесс аудита (аудитор имеет неограниченный доступ к соответствующей информации для целей аудита) и независимость мнения аудитора и формирования им аудиторского заключения (содержание отчета определяется исключительно характером, масштабом и объемом проведенной проверки). Они также предположили, что профессиональная независимость связана с

независимостью самой профессии. То есть, профессия должна иметь определенное институциональное и социальное оформление, определяющее область профессиональной самоидентификации и то, как ее представители воспринимают себя и организуют свою деятельность. Подход Р. Маутца и Х. Шарафа в дальнейшем получил развитие в трех направлениях. Первое стало основой для позиции активно продвигаемой Международной федерацией бухгалтеров (IFAC), которая проводит различие между независимостью мышления и внешней независимостью. Независимость мышления следует понимать как состояние ума аудитора, которое позволяет высказывать ему свое мнение без воздействия каких-либо факторов, которые могут поставить под угрозу мнение специалиста. Это позволяет работать честно, соблюдая необходимый скептицизм и должный уровень объективности.

Достижение независимости и объективности в работе зависит от значительных усилий самих внутренних аудиторов, направленных на адекватную оценку и управление любой ситуацией, которая угрожает им опасностью.

Полное использование потенциала внутреннего аудита по совершенствованию системы эффективного управления во многом обусловлено независимым и объективным подходом внутренних аудиторов к определению объема своей работы (полный контроль над характером своей работы), реализации мероприятий (свобода сбора и оценка доказательств) и информирование о результатах (свобода сообщать о результатах своей работы без какого-либо давления). Однако уникальное место, которое они занимают в вышеупомянутой системе, а также роль, которую они выполняют, являются причинами, по которым независимая и объективная работа внутренних аудиторов является одной из самых больших проблем современной аудиторской практики.

Специфика обеспечения независимости и объективности, как определяющих факторов эффективной деятельности внутренних аудиторов, обусловила то, что Институт внутренних аудиторов, как наиболее влиятельная профессиональная организация в этой области, специально направляет свои усилия на соблюдение этих понятий. Помимо принятия большого количества стандартов, оказывается

поддержка внутренним аудиторам посредством практических советов, руководств и т.п. Помимо соблюдения профессиональных правил, внутренние аудиторы должны уметь распознавать и адекватно устранять любую угрозу нарушения независимости и объективности. Таким образом они избегают ситуаций, в которых их независимая деятельность и возможность объективного профессионального суждения и принятия решений могут быть поставлены под сомнение. В соответствии с общепринятой практикой аудита, внешняя независимость аудиторов может рассматриваться как поведение, с помощью которого становится возможным обойти ряд достаточно значимых факторов, что позволяет подготовленной третьей стороне сделать логичный вывод о том, что аудитор возможно был скомпрометирован. Опираясь на понимание независимости как функции, так или иначе связанной с поведением, IFAC фактически перевел вопрос независимости в область профессиональной этики. Этот подход использован и Минфином России при разработке Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций [37]. По мнению Минфина России, независимость «связана с принципами объективности и честности» и проявляется через независимость мышления и независимость поведения. [108].

Модель Минфина России, основанная на модели IFAC, может быть наглядно представлена в виде следующей схемы (рисунок 2.3).

Своеобразную интерпретацию и одновременно некоторое расширение поведенческой модели IFAC было предложено М.К. Кнаппом, который обосновал позицию, согласно которой независимость аудитора следует понимать, как его способность противостоять давлению клиента или иных заинтересованных сторон [148]. Указанный подход опирается на положения «агентской теории», краткое обсуждение которой уже имело место в подразделе 1.1 настоящего исследования, и делает акцент на понимании независимости аудитора в административном и организационном контексте. То есть независимость понимается не только как функция знаний и поведения, но и как отсутствие явного или неявного давления на аудитора со стороны любой инстанции.

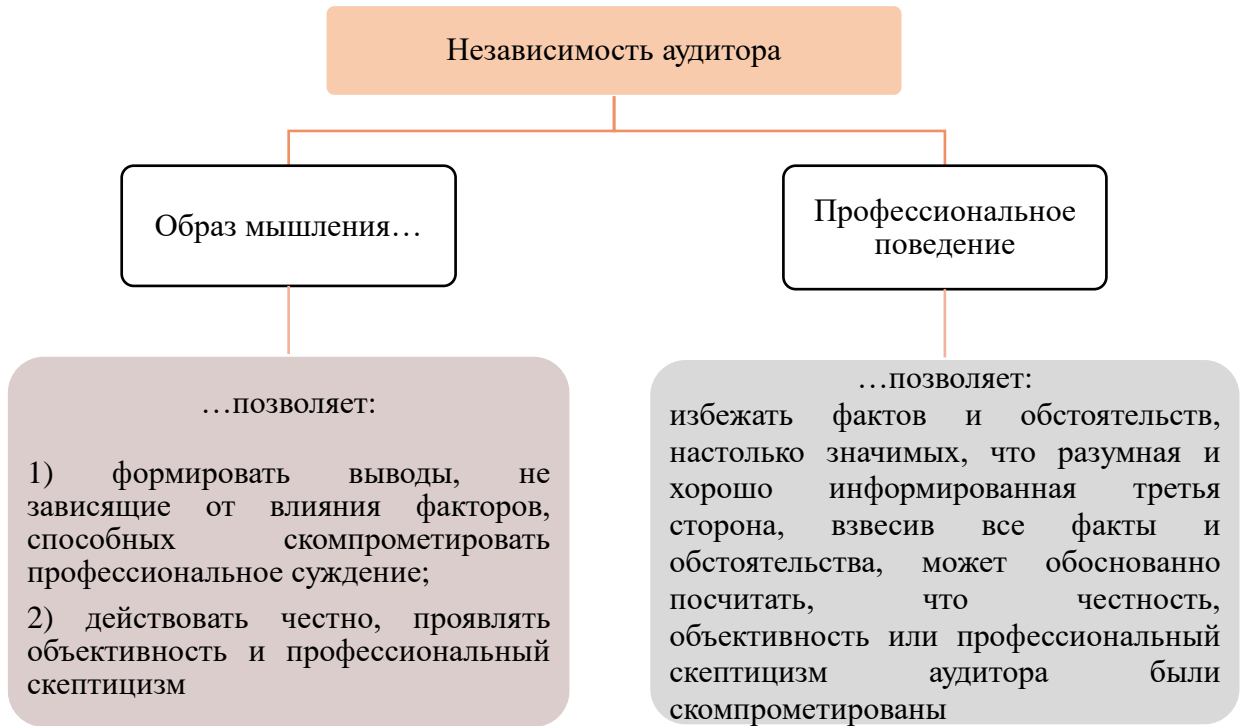


Рисунок 2.3 – Модель независимости внешнего аудита: международный подход (этическое обоснование)

Источник: составлено автором.

Обращаясь к нормативному обеспечению внутреннего финансового аудита, можно увидеть, что в принятых сегодня нормативных документах выстраивается схожая, но все же не идентичная модель независимости, определяемой как «функциональная независимость». Данное понятие Минфин России определяет достаточно расплывчато, указывая на «отсутствие условий, которые создают угрозу способности субъекта внутреннего финансового аудита беспристрастно и объективно выполнять свои обязанности»¹. То есть акцент делается в большей степени на формирование рабочей среды, в которой на аудитора не оказывается серьезное давление.

Помимо прочего, указанное определение достаточно явно отсылает пользователя к другому принципу – «объективности». Последний, по мнению

¹ Подпункт 6 пункта 4 Приказа Минфина России от 21 ноября 2019 г. № 196н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита».

Минфина России, «выражается в беспристрастности, в том числе в недопущении конфликта интересов любого рода, при планировании и проведении аудиторских мероприятий, а также при формировании заключений и годовой отчетности о результатах деятельности субъекта внутреннего финансового аудита»¹. Представляется, что данная формулировка нуждается в уточнении, поскольку «объективность», понимаемая именно как реализация принципа независимости и профессиональной самостоятельности в вынесении профессиональных суждений, в принципе не должна приводить к «недопущению конфликта интересов», а наоборот – в ряде случаев, может выражаться в формировании независимого аудиторского мнения при наличии такого конфликта (например, в случае выявления высокого бюджетного риска, в то время, как руководство аудируемого подразделения полагает, что такого риска не существует).

Документы ИНТОСАИ более полно раскрывают категорию объективности, рассматривая ее скорее не в качестве руководящего принципа, а как ключевое требование, определяющее практическую реализацию принципа независимости. Эксперты ИНТОСАИ, ссылаясь на стандарты Института внутренних аудиторов, рассматривают объективность в поведенческом ключе, как некую актуальную психологическую уставку, с помощью которой специалисты, проводящие внутренний аудит, могут корректно исполнять все свои обязательства и быть полностью уверенными в правильности своих действий и полученных результатов, тем самым избегая какой-либо скомпрометированности². Основным условием ее реализации на практике выступает полная независимость аудиторов от иных лиц, их взглядов на процесс аудита и его результаты. Всевозможные угрозы, которые могут возникать в процессе работы, должны быть полностью искоренены самим аудитором на любом уровне³.

Анализ представленных формулировок, а также иных положений регулирующих нормативных актов в области внутреннего финансового аудита, позволяет достаточно явно сформулировать позицию, на основе которой

¹ Там же.

² Пункт 5.2 INTOSAI GOV 9140 «Независимость внутреннего аудита в государственном секторе».

³ Пункт 5.3 INTOSAI GOV 9140 «Независимость внутреннего аудита в государственном секторе».

выстраивается предлагаемая сегодня модель независимости внутреннего финансового аудита (функционально-административное обоснование). Функциональность здесь предполагает внутреннюю организационно-управленческую обособленность внутреннего (финансового) аудита, что в свою очередь позволяет выделить три области обособления – административное обособление, методическую самостоятельность и минимальную строго вертикальную подотчетность (рисунок 2.4).



Рисунок 2.4 – Модель независимости внутреннего финансового аудита: российский подход (функционально-административное обоснование)

Источник: составлено автором.

Достоинством указанного подхода является его простота, а также достаточно прагматичная и понятная ориентация на быстрое организационно-административное решение. То есть в рамках любого администратора быстро создается специальное внутреннее относительно самостоятельное подразделение, обладающее достаточно широкой административной и методической независимостью.

Соответственно, независимость рассматривается не как результат поведения самих аудиторов, а как следствие нормативно-организационного статуса созданного подразделения. Но это решение, как представляется, не дает полного решения серьезной методологической проблемы, которую специалисты по внутреннему аудиту хорошо осознают, но единого конечного решения которой на данный момент не найдено. Как уже было показано выше, внутренний финансовый аудит слишком погружен в деятельность организации, интегрирован в систему управления и в конечном итоге не может быть полностью изолирован от нее.

Более того, целый ряд вопросов, решаемых службой внутреннего аудита, относится к вопросам не только оценки эффективности различных областей систем управления (внутренний контроль, управление рисками, финансовый менеджмент и т.д.), но и подготовки предложений по их же развитию и совершенствованию. Тем самым неявно размывается граница, определяющая степень невовлеченности внутренних аудиторов в управленческие процессы, которые они должны одновременно инициировать и проверять.

Одним из способов преодоления указанной проблемы, как представляется, может выступать развитие профессионализации внутреннего финансового аудита, закрепление и институализация его профессионального статуса через систему специальной подготовки и внутрипрофессиональной сертификации.

Этот момент слабо очерчен в текущей нормативной модели внутреннего финансового аудита. Среди основных принципов внутреннего финансового аудита, предложенных Минфином России, отдельно выделен принцип компетентности. Он выражается «в применении субъектом внутреннего финансового аудита совокупности профессиональных знаний, навыков и других компетенций,

позволяющих осуществлять внутренний финансовый аудит»¹. Но профессионализация – это не столько принцип, сколько фундаментальное условие создания действительно эффективной функции внутреннего финансового аудита, и она не сводится только к «совокупности знаний... и компетенций». В качестве основы организации работы внутренних аудиторов Минфин России предлагает использовать положения профессионального стандарта «Внутренний аудитор» [31]. Но данный профессиональный стандарт носит рамочный характер и на практике не определяет реальные навыки и знания специалиста, очерчивая лишь границы его трудовой функции, фиксируемой в трудовом договоре.

На это указывают документы ИНТОСАИ и стандарты Института внутренних аудиторов. Так Кодекс этики ПА и наиболее эффективные опыты обязуют внутренних аудиторов принимать участие в оказании только тех услуг, в рамках которых они являются специалистами, выполнять обязанности в соответствии с действующими нормативно-правовыми документами и проходить постоянные курсы по повышению уровня квалификации.

Нормативные документы требуют от специалистов по внутреннему аудиту постоянного развития умений, которые могут быть полезными при выполнении ими собственных обязанностей. Только высококвалифицированные специалисты по внутреннему аудиту могут повлиять на достижение наивысших результатов в ходе выполнения процедуры аудита².

Но именно эти вопросы в модели Минфина России опускаются, поскольку достижение независимости в ней рассматривается как автоматическое следствие сохранения внутренней административной дистанции службы внутреннего финансового аудита относительно объектов аудита, но не как исходное требование к профессиональной идентификации самих внутренних аудиторов. То есть вопрос независимости решается в ней на уровне всей службы внутреннего финансового

¹ Пункт 8 Приказа Минфина России от 21 ноября 2019 г. № 196н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита».

² Пункт 9.4.1 INTOSAI GOV 9140 «Независимость внутреннего аудита в государственном секторе».

аудита, тогда как в международной практике независимость рассматривается как элемент особого профессионального самоопределения аудиторов.

По мнению автора настоящей работы, преодоление указанного недостатка возможно через нормативное переопределение и уточнение роли самих внутренних аудиторов в создании эффективной службы внутреннего финансового аудита. Это предполагает признание особого профессионального статуса внутреннего финансового аудитора, в том числе в качестве главного субъекта, обеспечивающего независимость функции внутреннего финансового аудита как таковой. Такое переопределение возможно через установление требований к профессиональной подготовке внутренних финансовых аудиторов и создание отдельного кодекса (специального положения) по профессиональной этике.

С этой целью на уровне стандартов внутреннего финансового аудита (или иных методических документов) следует предусмотреть документ, определяющий минимальные требования к профессиональной подготовке внутренних финансовых аудиторов и подтверждения ими своей профессиональной квалификации. Минфин России сегодня не затрагивает напрямую этот вопрос, ссылаясь на методические разработки Минтруда. Но последние не содержат необходимых положений, давая лишь общие описания к квалификационным требованиям, тем более без привязки к специфике государственного сектора. Между тем существующая международная практика строится именно на том положении, что профессиональный статус как внешнего, так и внутреннего аудитора должен быть подтвержден прохождением соответствующей подготовки не только по ряду экономических дисциплин, но и по специальным вопросам, относящимся непосредственно к предмету аудита как таковому. И этот вопрос не входит в компетенцию Минтруда России, но вполне относится к компетенции именно Минфина. Кроме того, существующий порядок нормативного регулирования не запрещает непосредственно субъектам бюджетного процесса, которые обязаны организовать у себя внутренний финансовый аудит, создать соответствующие внутренние положения, в которых будут установлены требования к квалификации и этике соответствующих профильных специалистов.

Второе направление решения вопроса обеспечения реальной независимости внутренних аудиторов, по мнению автора настоящей работы, связано с усилением реальной их автономии посредством введения института Аудиторского комитета. Российским бюджетным законодательством создание специального консультативно-совещательного органа по работе с внешним и внутренним аудитором на данный момент не предусмотрено. В своих стандартах внутреннего финансового аудита Минфин России не рассматривает данную функцию, предполагая прямую подчиненность службы внутреннего финансового аудита исключительно и непосредственно руководителю главного администратора (администратору) бюджетных средств, а подготовки к проведению аудиторских мероприятий, относя исключительно к ведению самих служб внутреннего финансового аудита. Возможно отсутствие упоминания об аудиторском комитете в стандартах внутреннего финансового аудита связано с тем, что данная функция считается относящейся к корпоративному управлению [30]¹. Однако современная международная практика активно использует данное понятие, рассматривая его в качестве одного из ключевых элементов обеспечения независимости и качества профессиональных суждений внутреннего аудита. ИНТОСАИ также предполагает активное взаимодействие внутреннего аудита с уполномоченными органами управления², к числу которых могут быть отнесены руководящие органы и надзорный орган, для обеспечения создания и последующего использования высокоэффективных систем по организации и проведению внутреннего контроля. Если действовать в соответствии с данной стратегией, то внутренний аудит способен помочь в реализации установленных целей и задач, повышении систем контроля и эффективности выполняемых действий и соблюдении всех требований со стороны органов управления³.

¹ Пункт 25 Приказа Росимущества от 4 июля 2014 г. № 249 «Об утверждении Методических рекомендаций по организации работы внутреннего аудита в акционерных обществах с участием Российской Федерации».

² Уполномоченные органы управления рассматриваются в ISSAI 1260 «Практическое руководство по применению стандарта МСА 260. Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление».

³ Пункт 2.3 INTOSAI GOV 9140 «Независимость внутреннего аудита в государственном секторе».

Для понимания места и роли Комитета по аудиту следует обратиться к программному документу Института внутренних аудиторов «Дополнительное руководство: Роль аудита в управлении государственным сектором», выпущенному в январе 2012 года, но до сих пор остающемуся актуальным. В данном руководстве были обобщены лучшие практики работы Комитетов по аудиту в государственном секторе, проанализированы его роль и функции. Особенностью данного управленческого института является его особый организационный статус. Он создается в зависимости от характеристик юрисдикции на основе включения в него независимых от самого ведомства или учреждения участников, которые в совокупности обладают достаточными знаниями в области аудита, финансов, рисков и контроля. Председателем такого комитета должно выступать лицо административно и организационно независимое от высшего руководства.

В соответствии с требованиями указанного дополнительного руководства главная задача Комитета по аудиту заключается в обеспечении независимости, честности (целостности) и результативности аудиторской деятельности в государственном секторе. Это происходит за счет обеспечения независимого наблюдения за деятельностью и результатами внутреннего и внешнего аудита, надежной оценки потребности в ресурсах для осуществления аудита, утверждения стратегического и оперативных планов внутреннего аудита, анализа эффективности функции внутреннего аудита. Также предполагается, что именно Комитет осуществляет утверждение назначения или увольнения внутренних аудиторов. Помимо прочего, в его компетенции находится вопрос утверждения и публикации результатов аудита, а также мониторинг исполнения рекомендаций по улучшению системы управления по результатам аудита. Переключая на себя функцию взаимодействия с внутренним аудитом, Комитет по аудиту создает реальные условия для обеспечения его полной автономии и независимости.

Вместе с тем необходимо признать, что сегодня, когда функция внутреннего аудита находится пока лишь в стадии становления, вопрос создания Комитетов по аудиту в рамках действующей нормативно-правовой базы регулирования государственного сектора остается открытым и дискуссионным.

С одной стороны, это действительно мощный управленческий инструмент обеспечения должного качества и независимости аудита, широко признанный в мировой практике.

С другой стороны, существующая институциональная структура управления бюджетными отношениями формально не предполагает его наличия. Очевидно, что при определенном нормативном вакууме и отсутствии прямого запрета для некоторых участников бюджетного процесса вопрос создания Комитета по аудиту может быть поднят на добровольной основе. В этом случае должны быть выработаны определенные нормативные и методические решения. Однако анализ их возможного содержания и порядка реализации требует дополнительного исследования и потому выходит за рамки настоящей работы.

Вместе с тем автор полагает, что данный управленческий инструмент, несомненно, будет востребован в не очень далеком будущем в российской практике управления в государственном секторе.

2.3 Формирование методического обеспечения построения современной системы внутреннего финансового аудита

В настоящем разделе будут проанализированы основные направления методической работы в рамках внутреннего финансового аудита, обоснована необходимость разработки обще-методического документа «Политика внутреннего финансового аудита», раскрыта его цель и задачи, определено общее содержание.

По своей природе государственный сектор представляется собой сложное, многообразное, зачастую неоднозначно понимаемое институциональное явление. Понимание этого определяет и понимание сложности организации проведения процесса внутреннего финансового аудита. ИНТОСАИ подчеркивают, что проведение внутреннего аудита может осуществляться в произвольных условиях и в рамках организаций, различающихся своими целями и задачами, объемами и структурным построением.

Помимо этого, законодательные и нормативные документы в различных государствах также являются различными. Например, аудиторы государственного сектора достаточно часто должны выполнять свою работу в учреждениях, которые по своей масштабности и сложности устройства никоим образом не отличаются от некоторых сфер государственных структур, которые существуют в настоящее время во всем мире¹. Это означает, что внутренняя управленческая активность по организации эффективной функции внутреннего финансового аудита настолько же сложна, насколько сложен сам государственный сектор.

В свою очередь эта активность имеет четко очерченные рамки и определенное нормативное содержание. Внутренний финансовый аудит в Бюджетном кодексе Российской Федерации определяется как реализуемая в рамках соответствующих бюджетных полномочий особая внутренняя «деятельность», в рамках которой реализуются функции информирования и консультирования руководства, оценки внутренних процессов и полученных результатов². Анализ формулировок, предлагаемых Бюджетным кодексом и Федеральными стандартами внутреннего финансового аудита, позволяет выделить сразу два принципиально значимых направления методической работы: функциональное и организационное.

Функциональное направление предполагает представление внутреннего финансового аудита как отдельной, относительно автономной внутренней функции, обеспечивающей необходимую информационно-консультационную и

¹ Пункт 1.2 INTOSAI GOV 9140 «Независимость внутреннего аудита в государственном секторе».

² Пункт 1 статьи 160.2-1 Бюджетного кодекса Российской Федерации.

аналитическую поддержку решений высшего руководства субъекта бюджетного процесса относительно внутренних процессов и результатов реализации плановых бюджетных заданий. Здесь уместно обращение к кибернетическому подходу, позволяющему представить систему управления ведомством или учреждением как систему с обратной связью (рисунок 2.5).

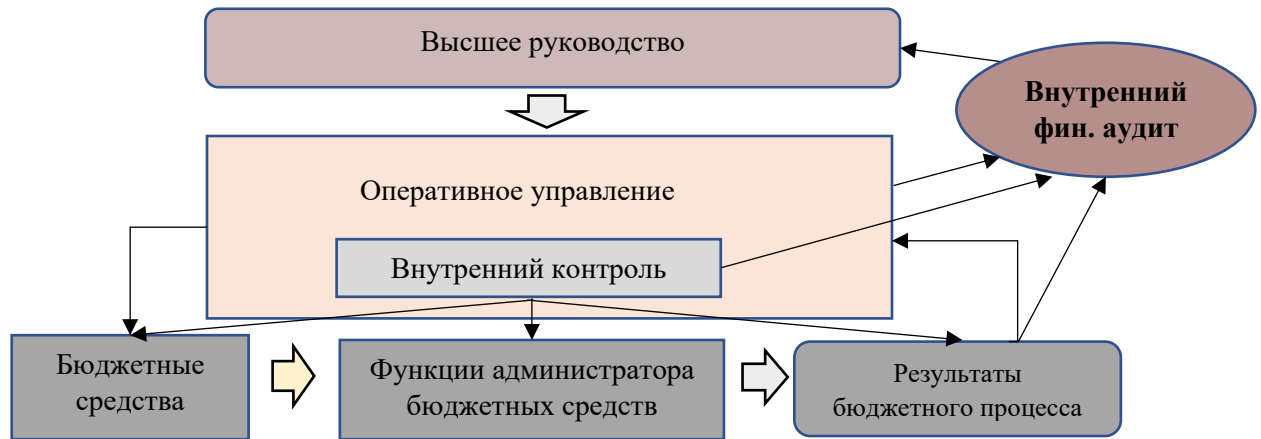


Рисунок 2.5 – Функциональное место внутреннего финансового аудита при реализации бюджетных полномочий на уровне отдельного субъекта бюджетного процесса

Источник: составлено автором.

Из представленной на рисунке 2.5 схемы видно, что внутренний финансовый аудит занимает особое место в системе управления субъектом бюджетного процесса [67]. С кибернетической точки зрения его ключевая функция – обеспечение своевременной, полной и эффективной обратной связи относительно реализации ключевых функций оперативного управления, а также оценки деятельности системы внутреннего контроля.

Соответственно, особое внимание в реализации указанной функции внутреннего аудита следует уделять вопросам обеспечения должной беспрепятственной коммуникации, предполагающей постоянный обмен информацией, рабочие встречи, презентации и подготовку отчетов, информационных сообщений и т.д., а также созданию внутренней

информационной культуры, направленной на открытость и прозрачность всех ключевых внутренних процессов.

В свою очередь это предполагает обращение ко второму направлению методической работы – организационному. Оно основывается на выделении внутреннего финансового аудита в качестве самостоятельной организационной единицы в организационной структуре субъекта бюджетного процесса либо передаче функции внутреннего финансового аудита на внутриведомственный аутсорсинг. Соответственно, в Бюджетном кодексе Российской Федерации предложено рассматривать три способа организационного оформления внутреннего финансового аудита (пункты 3 и 4 статьи 160.2-1 Бюджетного кодекса Российской Федерации) (рисунок 2.6).

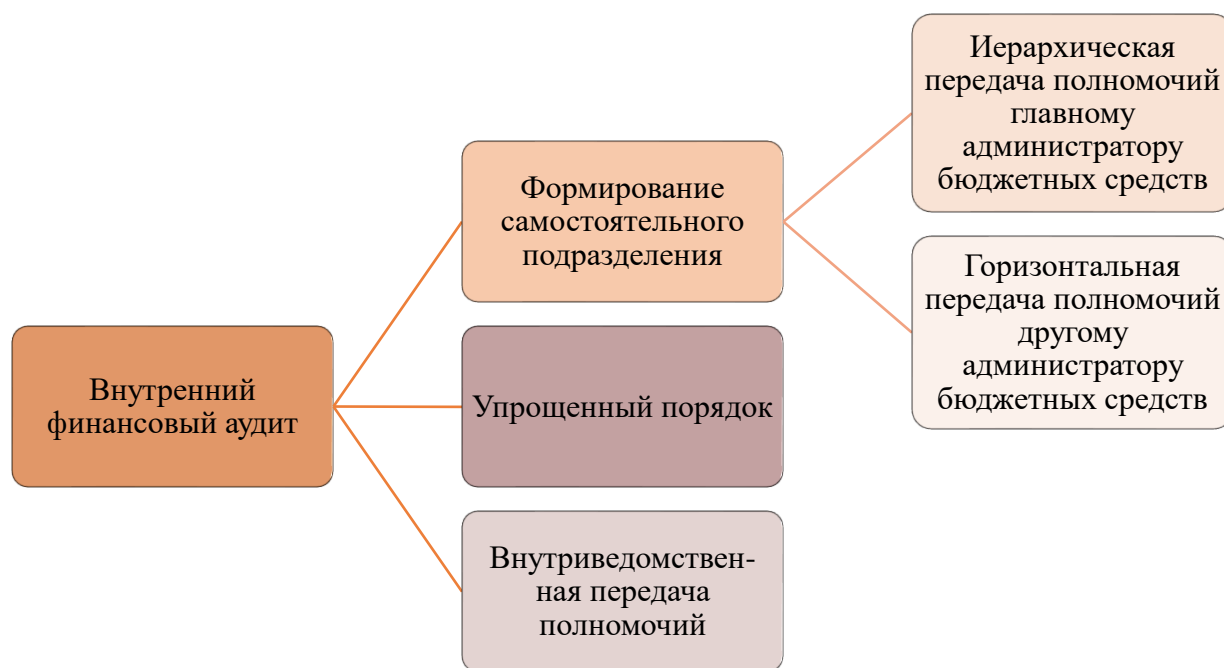


Рисунок 2.6 – Способы организационного оформления функции внутреннего аудита

Источник: составлено автором.

Независимо от выбора способа организационного оформления реализации функционального содержания внутреннего финансового аудита, саму эту функцию следует создавать и в дальнейшем поддерживать должным образом с учетом

масштабов, многообразия и сложности решаемых ею задач и отраслевых (ведомственных) особенностей. Это предполагает, что внутреннее закрепление бюджетного полномочия по организации внутреннего финансового аудита должно опираться не только на совокупность внешних нормативных документов и указаний, но и на собственную внутреннюю систему нормативно-методического обеспечения. Основные внешние источники и некоторые принципы его создания кратко уже обсуждались выше.

Теперь необходимо остановиться на этом вопросе более подробно. Наглядно общую схему формирования внутреннего нормативно-методического обеспечения можно представить в виде схемы на рисунке 2.7.



Рисунок 2.7 – Система нормативно-методического обеспечения функции внутреннего финансового аудита

Источник: составлено автором.

Представленная на рисунке 2.7 схема позволяет видеть, что собственно внутреннее нормативно-методическое обеспечение внутреннего финансового аудита оформляется посредством обращения к трем видам источников:

– *общеметодические* – действуют, как правило, опосредованно, определяя и формируя основное терминологическое и понятийно-концептуальное поле, в котором реализуется функция внутреннего финансового аудита;

– *собственно нормативно-методические* – источники прямого действия, задают основные нормативные рамки и определяют обязательные элементы, на основе которых строятся конкретные процессы внутреннего финансового аудита;

– *внутренние* – закрепляют и поддерживают рабочие методические, процедурные и инструментальные решения, реализация которых, собственно, и создает конкретную конфигурацию системы внутреннего финансового аудита.

Эти внутренние источники в свою очередь 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. Именно последние имеют ключевое значение, определяя внутреннее нормативно-методическое ядро функции внутреннего финансового аудита. Какова же структура этого нормативно-методического ядра, какую внутреннюю форму оно может принимать? По-видимому, не существует единственного ответа на данный вопрос. Очевидно, что для нормативно-методического ядра в полной мере должны быть учтены принципы внутреннего финансового аудита, и ключевую роль здесь должен играть один из главных принципов, рассмотренных Минфином России – принципом стандартизации. Потребность в стандартизации имеет двойственный характер. Во-первых, она связана с необходимостью минимизации временных потерь, связанных со сбором аудиторских доказательств. Во-вторых, она повышает понятность и надежность позволяет формировать единые методологические и аналитические подходы к проведению аудиторских заданий, использовать идентичные практические

решения, независимо от ведомственной принадлежности. Вместе с тем необходимо помнить, что стандартизация не означает полного заимствования уже полностью готовых решений, спускаемых свыше. В постоянной методической работе необходимо находить некий внутренний баланс между нормативным содержанием общеприменимых обязательных требований и реальным содержанием аудиторских действий в рамках каждого отдельного аудиторского задания.

Принятие Минфином России федеральных стандартов обеспечивает важную методологическую нормализующую функцию, позволяющую сформировать единое понимание и видение того, как реализуется функция внутреннего финансового аудита. Благодаря этому появляется возможность установить понятные, четкие, обладающие необходимой общностью и универсальностью «правила для проведения внутреннего финансового аудита для всех субъектов, в том числе для органов местного самоуправления» [97]. Но вместе с тем в рамках внутренней аудиторской деятельности должны учитываться также особенности бюджетных процедур на местном и ведомственном уровне. С этой точки зрения необходим поиск определенного нормативного баланса между требованием стандартизации и необходимостью принятия во внимание уникальных аспектов каждого аудиторского задания. Поэтому независимо от выбора формы организации функции внутреннего финансового аудита (своими силами или передача на аутсорсинг) с методической точки зрения на ведомственном уровне целесообразно уточнить внутреннее содержание функции внутреннего финансового аудита, определив его ключевые процедуры и организационные руководящие принципы, актуальные для соответствующего контекста. С этой целью следует разработать внутренний системный общеведомственный документ, не являющийся в полном смысле этого слова инструктивным, имеющий в какой-то мере концептуальный и стратегический характер, предполагающий рассмотрение всех значимых аспектов организации внутреннего финансового аудита:

– выбор организационной формы внутреннего финансового аудита и способ ее реализации;

– положение внутреннего финансового аудита в организационной структуре, позволяющее сохранять его независимость, а внутренним аудиторам – объективно выполнять свои обязанности. В идеале это включает ведомственную административную подотчетность непосредственно перед высшим руководящим органом. В международной практике также активно используется дополнительный институциональный организационный механизм в виде создания специального независимого органа – Комитета по аудиту;

– определение основных элементов организации процесса внутреннего финансового аудита, включая внутренние стандарты, положения, инструкции и действия по обеспечению качества аудиторского процесса;

– общее описание соответствующих областей аудита (например, аудит системы закупок, оценка эффективности системы управления бюджетными рисками, проверка состояния систем внутреннего контроля, оценка качества финансового менеджмента и т.д.) и, если это необходимо, наиболее существенных подобластей в рамках выделенных областей аудита;

– определение всех способов представления выводов и результатов по итогам проведения аудита, порядка их представления в рамках ведомственной подотчетности;

– в качестве возможного расширения в данном документе могут быть предусмотрены сценарии чрезвычайных аудиторских мероприятий;

– общий порядок взаимодействия с другими внутренними подразделениями по соблюдению требований, такими как управление рисками, ведомственные ревизии, проведение инвентаризаций и т.д.

– общий порядок взаимодействия с органами внешнего государственного (регионального, муниципального) аудита (контроля), иными проверяющим органами.

Данный документ должен быть принят в качестве ведомственной Политики организации внутреннего финансового аудита, независимо от выбора формы его организации, и рассматриваться в качестве основополагающего для всех иных документов, принятых в дальнейшем методических документов. Данный документ

не предусмотрен в существующей системе нормативного регулирования, но само его создание не только не противоречит уже существующим положениям, но и развивает, органично дополняя и усиливая их. Его принятие преследует двойную цель.

Во-первых, очевидно, что здесь концептуализируются все ключевые положения, принципы и подходы, на основе которых в дальнейшем будет строиться, функционировать и развиваться система внутреннего финансового аудита.

Во-вторых, посредством указанного документа осуществляется целенаправленное, эффективное информирование всех внешних и внутренних заинтересованных сторон о задачах, целях и ключевых вопросах организации внутреннего финансового аудита.

Соответственно решаются стратегические задачи повышения осведомленности заинтересованных сторон и формирования объективной основы для последующей внешней оценки и внутренней самооценки качества внутреннего аудита.

По мнению автора настоящей работы, именно на такой методической основе может быть выстроен реальный внутренний открытый диалог, в ходе которого для всех остальных подразделений будут разъяснены существующие потребности и правовые требования к проведению внутреннего финансового аудита. Такой диалог может быть инициирован посредством ряда информационных мероприятий, внутренних рассылок и заметок, аудиторских опросов и ведения соответствующего информационного блога во внутренней сети, что в совокупности позволит лучше понимать не только роль и значение внутреннего финансового аудита для достижения намеченных общих целей, но и поможет избежать впечатления, что внутреннего финансового аудита является просто самоцелью и существует только потому, что требование о его создании определено в законодательстве. При этом важно понимать, что внутреннего финансового аудита является не очередным органом контроля, а важной интегрированной частью системы управления, благодаря которой повышается качество внутренних процессов, обеспечивается необходимая прозрачность использования бюджетных

средств и выявляются резервы роста эффективности и результативности деятельности учреждения или ведомства.

Дальнейшее расширение системы нормативно-методического обеспечения внутреннего финансового аудита предполагает в первую очередь разработку набора специальных стандартов и методических инструктивных документов, определяющих порядок проведения мероприятий внутреннего финансового аудита по ключевым направлениям, например, таким как оценка эффективности финансового менеджмента, оценка эффективности системы управления бюджетными рисками, оценка эффективности внутреннего контроля. Указанные области прямо обозначены в качестве приоритетных направлений работы службы внутреннего финансового аудита. Но вместе с тем, помимо них, возможно наличие иных областей, не менее значимых для эффективной организации деятельности в рамках ведомственной принадлежности. Например, предметами внутреннего финансового аудита могут стать система проведения государственных закупок или процессы подготовки Плана финансово-хозяйственной деятельности [45]. Кроме того, дополнительно должны быть разработаны методические рекомендации по заданиям, не относящимся в соответствии с международной и российской практикой непосредственно к аудиторским, но вместе с тем широко реализуемым в рамках реализации функции внутреннего финансового аудита. По мнению автора, минимальный набор таких дополнительных методических рекомендаций должен включать в себя два вида документов:

- инструктивные материалы по порядку осуществления и правилам представления результатов консультационной и методической поддержки органов управления на уровне ведомства;

- рекомендации по проведению анализа ключевых внутренних процессов и процедур с целью выявления резервов их совершенствования и повышения эффективности. При разработке документов данного уровня должны быть приняты во внимание соответствующие документы Минфина России, в частности связанные с вопросами документального оформления аудиторских заданий [18].

Самостоятельное значение должны иметь также те направления реализации функции внутреннего финансового аудита, которые связаны с рассмотрением специальных вопросов. По мнению автора настоящей работы, круг таких вопросов самостоятельно определяется руководителем ведомства и согласовывается с руководителем службы внутреннего аудита, который принимает решение относительно их значимости и обеспечивает создание соответствующего методического инструментария. К числу таких специальных вопросов могут быть, в частности, отнесены задачи:

- построения модели зрелости ключевых внутренних управленческих процессов (например, процессы управления рисками, процессы организации бюджетного учета и подготовки бюджетной отчетности и т.д.)
- построения системы внутренних ключевых индикаторов деятельности по основным направлениям;
- использование информационных технологий (ИТ) в организации функции внутреннего финансового аудита.

Наконец, полная комплексная система нормативно-методического обеспечения обязательно должна предполагать наличие ряда специальных внутренних документов, закрепляющих ключевые параметры самой системы внутреннего финансового аудита и определяющие перспективу ее развития и совершенствования [62]. Если попытаться выделить ключевые вопросы, имеющие критическое значение для обеспечения высокой эффективности и результативности функции внутреннего финансового аудита, то, по мнению автора настоящей работы, следует обратить внимание на следующие области:

- обеспечение независимости функции внутреннего финансового аудита и этического поведения работников службы внутреннего финансового аудита;
- установление внутренних квалификационных требований к квалификации работников службы внутреннего финансового аудита и определение порядка ее постоянного подтверждения;
- самооценка эффективности и построение модели зрелости функции внутреннего финансового аудита.

По мнению автора настоящей работы, каждая из перечисленных областей должна предусматривать разработку соответствующего методического документа – внутреннего положения, определяющего основные понятия, устанавливающего внутренние требования и закрепляющего за службой внутреннего аудита права и обязанности относительно рассматриваемых вопросов. Исходя из сказанного можно видеть, что полная модель нормативно-методического обеспечения эффективной системы внутреннего аудита должна включать в себя как минимум четыре уровня реализации (рисунок 2.8).



Рисунок 2.8 – Модель нормативно-методического обеспечения эффективной системы внутреннего аудита

Источник: составлено автором.

Предлагаемую структуру модели нормативно-методического обеспечения можно расширить за счет принятия ряда дополнительных документов, расширяющих и уточняющих отдельные функциональные области внутреннего финансового аудита. В частности, могут оказаться актуальными дополнительные методические разработки, предполагающие построение модели зрелости системы управления бюджетными рисками, построение системы антикоррупционных мероприятий и оценку эффективности их реализации, а также отдельное положение по работе аудиторского комитета и т.д.

Глава 3 Рекомендации по совершенствованию системы внутреннего финансового аудита в Министерстве экологии и природы Российской Федерации

3.1 Совершенствование методических подходов к организации внутреннего финансового аудита в Минприроды России

Как было показано выше, функциональная обязанность организации внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления существует уже относительно давно – с 2016 года. Вместе с тем, очевидно, что существующие сегодня методические и инструментальные решения недостаточны и нуждаются в дальнейшем развитии и доработке.

Косвенно, но достаточно убедительно это подтверждается тем, что новые подходы к организации методического обеспечения внутреннего финансового аудита в виде системы обязательных к исполнению федеральных стандартов, внедряемых с 2019 года, не просто расширяют, но и во многом переопределяют изначальные методические решения, действовавшие с 2016 года. При этом приходится констатировать, что сегодня по-прежнему во многом отсутствует необходимый, достаточный и непротиворечивый практический опыт организации действительно эффективной системы внутреннего финансового аудита.

Признание внутреннего финансового аудита в качестве самостоятельного бюджетного полномочия, распространяющегося на определенные элементы бюджетной процедуры, во многом определяет его внутреннее содержание и особенности конкретной реализации на уровне отдельных участников бюджетного процесса.

В качестве практического примера в настоящей работе рассмотрены вопросы, связанные с организацией функции внутреннего финансового аудита в

Министерстве природных ресурсов и экологии Российской Федерации (далее Минприроды России).

Как было отмечено выше, основные направления проведения внутреннего финансового аудита определяются его нормативно закрепленными в Бюджетном кодексе Российской Федерации целями.

В настоящий момент в целях организации функции внутреннего финансового аудита в Минприроды России в рамках организационной структуры выделен отдельный уполномоченный сотрудник, обладающий соответствующим статусом, в функциональные обязанности которого входит реализация указанных выше целей.

В тоже время, не все направления внутреннего финансового аудита в настоящий момент реализуются в полном объеме. В частности, в целях реализации соответствующих указаний Правительства Российской Федерации значительный объем бюджетных полномочий в части ведения бюджетного и бухгалтерского учета и подготовки бюджетной отчетности Центрального аппарата и консолидированной министерской отчетности передан Межрегиональному бухгалтерскому управлению Федерального казначейства [9].

Внутренний финансовый аудитор Минприроды России не подтверждает в полном объеме достоверность указанной выше отчетности, а осуществляет внутренний аудит в ограниченном объеме.

Иными словами, аудиторское мероприятие проводится в отношении бюджетных процедур, осуществляемых непосредственно в Минприроды России, а именно в части формирования и своевременности направления в Межрегиональное бухгалтерское управление Федерального казначейства (далее МБУ):

- первичных учетных документов;
- результатов проведенной инвентаризации активов и обязательств;
- сведений для составления пояснительной записки к бюджетной отчетности.

Объективный научный анализ позволяет увидеть некоторую противоречивость, изначально заложенную в таком подходе.

В разработке своих стандартов Минфин России изначально декларирует опору на сложившуюся лучшую международную практику, институализированную и закреплённую в документах ИНТОСАИ и Международного института внутренних аудиторов, о чем уже говорилось выше в настоящей работе.

Передача функции ведения учета и формирования отчетности стороннему исполнителю в мировой практике рассматривается как стандартная процедура, оформляемая как аутсорсинг. Этот факт не рассматривается в мировой практике как основание для ограничений полномочий внутреннего аудитора в части подтверждения достоверности подготовленной аутсорсером отчетности, хотя бы потому, что окончательная отчетность подписывается руководителем организации или учреждения и подлежит публикации и представлению вовсе от имени аутсорсера.

С точки зрения как теории, так и стандартной практики аудита (как внешнего, так и внутреннего) аудиторские подтверждения никак не определяются технологиями ведения учета и формирования отчетности, а связаны с требованием представления последней от имени отчитывающегося лица.

Однако, учитывая, что внутренний финансовый аудит в нашей стране проходит лишь стадию становления, можно предположить, что в будущем такой подход будет все же скорректирован, и требования к организации внутреннего финансового аудита будут приведены в соответствие с общепринятой международной практикой.

Вместе с тем независимо от того, насколько складывающаяся сегодня система внутреннего финансового аудита в Минприроды России является функционально ограниченной, в части остающегося у нее функционала она нуждается в современном эффективном методическом обеспечении, отвечающем современным требованиям. Особенности ее формирования и анализ путей возможного совершенствования можно рассмотреть на примере организации процесса подтверждения результатов инвентаризации активов и обязательств.

Рассматривая процесс и результаты инвентаризации в качестве предмета аудиторского задания для внутреннего аудитора следует принимать во внимание следующее.

В общем случае под инвентаризацией понимается «оценка наличия и состояния имущества организации на определенную дату за счет сравнения фактических данных с данными бухгалтерского учета, ... инвентаризация – это основной способ контроля за сохранностью имущества предприятия» [64]. Согласно действующему законодательству, ее проведение является обязательным в следующих случаях [25, 29]:

- при выявлении ущерба (хищений и злоупотреблений, порчи имущества);
- смене МОЛ;
- передаче (возврате) имущества в аренду, управление, безвозмездное пользование, хранение, а также при его выкупе (продаже);
- ликвидации (реорганизации) учреждения;
- в целях составления годовой бухгалтерской (бюджетной) отчетности;
- в других случаях.

Общий порядок проведения инвентаризации предполагает осуществление следующих действий [21, 32]:

1. Руководитель учреждения подписывает приказ (форма № ИНВ-22), в котором указывает следующие сведения¹:

- должности и Ф.И.О. председателя и членов инвентаризационной комиссии.
- В состав комиссии могут быть включены любые работники учреждения. [33]. Материально ответственные лица должны присутствовать при инвентаризации вверенного им имущества, но членами инвентаризационной комиссии быть не могут;
- причину проведения инвентаризации;

¹ Пункты 2.2, 2.3, 2.8 Приказа Минфина Российской Федерации от 13 июня 1995 г. № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».

– срок, в течение которого надо провести инвентаризацию. Установить дату проведения годовой инвентаризации можно до завершения финансового года, за который составляется отчетность, например в 4 квартале [35];

– порядок, способ инвентаризации с учетом оценки в рамках внутреннего финансового аудита надежности и полноты осуществляемых полномочий [34];

– объекты учета, подлежащие инвентаризации.

2. Члены инвентаризационной комиссии в процессе проведения инвентаризации определяют:

– наименования и количество имущества, имеющегося в распоряжении учреждения, – путем натурального подсчета¹. Одновременно с этим проверяется качественное состояние этих объектов (могут ли они использоваться по назначению);

– виды активов, не имеющих материально-вещественной формы (безналичные деньги, НМА, финансовые вложения), – путем сверки документов, подтверждающих права организации на эти активы²;

– состав дебиторской и кредиторской задолженности – путем проведения сверки с контрагентами имеющейся кредиторской и дебиторской задолженности и проверки документов, подтверждающих существование обязательства или требования³.

Полученные данные комиссия заносит в соответствующие инвентаризационные описи, на которых материально ответственные лица должны расписаться в том, что они присутствовали при проведении инвентаризации⁴.

3. После этого полученные данные сверяются с данными бухгалтерского (бюджетного) учета. Результат фиксируется в инвентаризационных описях (таблица 3.1).

¹ Пункт 2.7 Приказа Минфина Российской Федерации от 13 июня 1995 г. № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».

² Пункты 3.8, 3.14, 3.43 Приказа Минфина Российской Федерации от 13 июня 1995 г. № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».

³ Пункт 3.44 Приказа Минфина Российской Федерации от 13 июня 1995 г. № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».

⁴ Пункты 2.2, 2.3, 2.8 Приказа Минфина Российской Федерации от 13 июня 1995 г. № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».

Таблица 3.1. Документальное оформление результатов инвентаризации¹

| Объект инвентаризации | Наименование типовой формы документа | № формы |
|---|--|---------|
| Нефинансовые активы | Инвентаризационная опись по объектам нефинансовых активов | 0504087 |
| Касса | Инвентаризационная опись наличных денежных средств | |
| Документарные ценные бумаги | Инвентаризационная опись ценных бумаг | 0504081 |
| Бланки строгой отчетности, денежные документы | Инвентаризационная опись (сличительная ведомость) бланков строгой отчетности и денежных документов | 0504086 |
| Денежные средства на лицевых (банковских) счетах | Инвентаризационная опись остатков на счетах учета денежных средств | 0504082 |
| Расчеты с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами | Инвентаризационная опись расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами | 0504089 |
| Расчеты по доходам | Инвентаризационная опись расчетов по поступлениям | 0504091 |
| Расчеты по кредитам, займам, ссудам | Инвентаризационная опись задолженности по кредитам, займам (ссудам) | 0504083 |

Источник: составлено автором.

1. По результатам проведения инвентаризации финансовых и нефинансовых активов представляется ведомость, в которой отражаются выявленные расхождения с показателями бухгалтерского (бюджетного) учета: недостачи или излишки по каждому учетному объекту как в количественном, так и в стоимостном выражении².

2. По результатам инвентаризации составляется Акт о результатах инвентаризации (форма № 0504835), который подписывается членами комиссии и

¹ Пункт 4.1 Приказа Минфина Российской Федерации от 13 июня 1995 г. № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».

² Приложение № 5 к Приказу Минфина России от 30 марта 2015 г. № 52н «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению» [ред. от 15 июня 2020 г.].

утверждается руководителем учреждения. Основанием для составления указанного документа являются инвентаризационные описи¹.

Кроме того, поскольку на сегодняшний день сохраняется сложная эпидемиологическая обстановка, сохраняет актуальность также и требование реализации мер по защите здоровья сотрудников, проводящих инвентаризацию. Инвентаризацию расчетов можно провести посредством электронного документооборота. При проведении инвентаризации данным способом и направлении контрагенту (кредитору, дебитору) акта сверки расчетов целесообразно в акте и (или) в сопроводительном письме указать конкретный срок представления возражений по направленному акту. Туда же могут быть включены положения, предусматривающие согласование акта сверки при отсутствии таких возражений. Срок должен быть установлен такой, чтобы имелась возможность в годовой бухгалтерской отчетности отразить необходимые корректировки показателей расчетов [34].

С точки зрения внутреннего финансового аудита, весь представленный выше порядок действий, а также указанные выше документы подлежат проверке, общий подход к которой опирается на методику, изложенную в федеральном стандарте внутреннего финансового аудита «Планирование и проведение внутреннего финансового аудита» [23] и Федеральном стандарте внутреннего финансового аудита «Осуществление внутреннего финансового аудита в целях подтверждения достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности» [24], с учетом положений других федеральных стандартов. Соответственно, именно их положения определяют основное содержание методических документов, на основе которых внутренние аудиторы осуществляют проведение аудиторского мероприятия по подтверждению достоверности результатов проведения инвентаризации. Общий порядок действий определен в схеме, представленной в приложении В.

¹ Там же.

В рамках полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита в Минприроды России аудиторское мероприятие по проверке правильности проведения инвентаризации активов и обязательств осуществляется только по Центральному аппарату. Предметом его проведения является подтверждение правильности оформления инвентаризационных ведомостей и актов по утвержденным формам, проверка наличия объектов недвижимости на предмет соответствия информации о них в Реестре Росимущества, подтверждение фактического использования имущества, документальное оформление связанных с движением имущества операций по расчетам с контрагентами и т.п.

Согласно действующему порядку, исходная инициализация соответствующего аудиторского мероприятия осуществляется путем включения в годовой план аудита. Фрагмент разработанной автором формы годового плана аудита представлен в приложении Г.

Начало аудиторского мероприятия иницируется после подписания приказа о его проведении. Пример Приказа приведен в приложении Д.

В данном случае это происходит, как правило, в первой половине декабря. После чего составляется программа аудиторского мероприятия. Шаблон программы на мероприятия по инвентаризации приведен в приложении Е.

Таким образом, определяется уровень существенности и производится оценка аудиторского риска. Вопрос оценки рисков будет подробно рассмотрен в следующем подразделе. В дальнейшем аудиторское мероприятие должно осуществляться исключительно «в соответствии с утвержденной программой путем выполнения членами аудиторской группы профессиональных действий (применения совокупности профессиональных знаний, навыков и других компетенций, позволяющих проводить аудиторское мероприятие), в том числе действий по сбору аудиторских доказательств, формированию выводов, предложений и рекомендаций»¹.

¹ Пункт 32 Приказа Минфина России от 5 августа 2020 г. № 160н (ред. от 1 сентября 2021 г.) «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита "Планирование и проведение внутреннего финансового аудита».

Ключевым вопросом основного этапа любой аудиторской проверки является сбор и оценка необходимых аудиторских доказательств.

В российском нормативном поле регулирования внутреннего финансового аудита под аудиторскими доказательствами понимаются «документы и фактические данные, информация, отраженные в рабочей документации аудиторского мероприятия и используемые для формирования выводов, включая выводы о выявленных нарушениях и (или) недостатках, предложений и рекомендаций субъекта внутреннего финансового аудита по результатам проведения указанного мероприятия»¹.

Аудиторские доказательства получают посредством анализа и изучения объектов, подлежащих внутреннему финансовому аудиту [58]. Сбор производится разными способами, но в процессе сбора важно учесть, что аудиторские доказательства будут считаться обоснованными исключительно, если они имеют определенную логическую связь с теми вопросами, которые подлежат изучению в процессе аудиторского мероприятия. Также важно, что полученные доказательства имеют непосредственное значение для изучения поставленных вопросов, также как и для достижения тех целей и решения тех задач, которые были запланированы до проведения аудиторского мероприятия.

Полученные аудиторские доказательства должны быть надежными, т.е. при последующем применении методов внутреннего финансового аудита в части тех вопросов, которые будут изучаться в ходе аудиторского мероприятия, будут получены те же результаты, что и при первоначальном использовании методов внутреннего финансового аудита по отношению к тем же вопросам. Надежность полученных аудиторских доказательств будет зависеть от характера и используемых источников, а документированные подтверждения аудиторских доказательств будут являться свидетельством надежности, которая в письменном виде имеет более серьезную доказательную силу. Те аудиторские доказательства, которые получены из нескольких источников, считаются более надежными,

¹ Пункт 3 Приказа Минфина России от 21 ноября 2019 г. № 196н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита»».

нежели доказательства, полученные только из одного источника, а аудиторские доказательства, которые получены от экспертов или иных лиц, располагающих требуемой для проведения аудита информацией, будут надежнее, чем та информация, которая получена от непосредственно субъектов бюджетных процедур.

Аудиторские доказательства, которые собраны аудитором или аудиторской группой посредством наблюдения, пересчета, взвешивания будут считаться более надежными, чем те доказательства, которые получены косвенным путем, например посредством направления запросов и анкет.

Аудиторские доказательства признаются надежными только в том случае, если они позволяют сформулировать и обосновать выводы, предложения и рекомендации по результатам проведенного аудиторского мероприятия, исходя из тех целей и задач, которые были поставлены перед аудитором. Часто бывает так, что значительный объем аудиторских доказательств не компенсирует обоснованность и надежность полученных доказательств.

В целях сбора необходимых аудиторских доказательств формируется запрос на представление документов по годовой инвентаризации, а также происходит подключение к системе «Электронный бюджет» для получения информации о сроках представления первичных документов и самих первичных документов, пояснительной записки к бюджетной отчетности. Запрос документов осуществляется на основе. Предлагаемая автором форма запроса приведена в приложении Ж.

Также происходит подключение к системе «Электронный бюджет» для получения информации о сроках представления первичных документов и самих первичных документов, пояснительной записки к бюджетной отчетности.

Представляемая Минприроды бюджетная отчетность за 2020 год подготовлена в объеме форм, установленных Инструкцией о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, утвержденной приказом Минфина России от 28 декабря 2010 г. № 191н [27] с учетом особенностей

составления и представления в 2020 году годовой бюджетной отчетности на 1 января 2021 г. в соответствии с совместным письмом Минфина России № 02-04-04/110850, Казначейства России № 07-04-05/02-26291 от 17.12.2020 «О составлении и представлении годовой бюджетной отчетности, годовой консолидированной бухгалтерской отчетности государственных бюджетных и автономных учреждений главными администраторами средств федерального бюджета за 2020 год» [28].

По Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2010 г. № 191н (далее – Инструкция № 191н), составляется бюджетная отчетность по Центральному аппарату и подведомственным казенным учреждениям казначейством России (путем передачи через систему «Электронный бюджет» первичных документов). Далее эти формы объединяются в единую и подписываются министром. Примерами таких форм могут выступать форма 0503130 «Баланс главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансирования дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета», форма 0503121 «Отчет о финансовых результатах деятельности», форма 0503164 «Сведения об исполнении бюджета», форма 0503127 «Отчет об исполнении бюджета главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансирования дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета».

Отдельно (без объединения с вышеуказанными «сотыми» формами) по Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25 марта 2011 г. № 33н [26] (далее – Инструкция № 33н), составляется казначейством России консолидированная бюджетная отчетность по

подведомственным ФГБУ (на основании занесенных самими ФГБУ готовых форм бюджетной отчетности в систему «Электронный бюджет» (без представления первичных документов), т.е. одной объединенной формы Министерства природных ресурсов и экологии Российской Федерации не существует, а имеется:

1) бюджетная отчетность по Инструкции № 191н (Центральный аппарат Минприроды + подведомственные федеральные казенные учреждения);

2) консолидированная бюджетная отчетность по Инструкции № 33н (только подведомственные Министерству природных ресурсов и экологии Российской Федерации ФГБУ).

Запрос документов осуществляется на выборочной основе.

При оценке выборки принимается во внимание следующее. Выборка, проведенная в процессе проведения аудита требуется для того, чтобы на ее основании в отношении операций по выполнению бюджетных процедур, из которых производится выборка, можно было бы сделать вывод в отношении всей генеральной совокупности [71].

Если обратиться к классической теории аудита, то, согласно такой теории, можно выделить два вида аудиторских выборок: статистическая и нестатистическая. При проведении статистической аудиторской выборки используется способ, при котором различные элементы, используемые при изучении объекта аудита, будут выбираться из генеральной совокупности с использованием случайного метода, а для оценки результатов проводимой выборки аудиторы будут использовать разного рода статистические инструменты анализа. В противном случае выборка будет считаться нестатистической.

Те способы формирования аудиторской выборки, которые были выбраны с целью изучения определенных объектов в процессе проведения внутреннего финансового аудита должны в полномасштабно обеспечивать таких доказательств, которые являются надежными и обоснованными аудиторскими доказательствами. Если будут сомнения в надежности представленной информации назначаются дополнительные процедуры, обеспечивающие сбор аудиторских доказательств.

В ходе аудиторского мероприятия аудитор формирует комплект рабочей

документации в виде собранных в ходе аудиторского мероприятия документов, содержащих фактически данные, информацию, различные обобщающие материалы. В комплект рабочей документации входят также аналитические материалы, подготовленные в рамках аудиторского мероприятия, и копии ответов на экспертные обращения.

Комплект рабочей документации должен содержать достаточный набор документов, необходимых для понимания результатов проведенного аудиторского мероприятия. Рабочие документы должны впоследствии храниться на бумажных носителях или в электронном виде. Такие документы должны быть сформированы еще до конца аудиторского мероприятия и подтверждать тот факт, что исследование объектов внутреннего финансового аудита было проведено в соответствии с утвержденной программой, и при проведении аудиторского мероприятия были собраны достаточные аудиторские доказательства, позволяющие сформировать и обосновать те выводы, предложения и рекомендации, которые последуют по результатам аудиторского мероприятия.

Если проверку осуществляла аудиторская группа, то ее руководитель проверяет сформированные членами рабочей группы рабочие документы, чтобы убедиться в том, что программа и ее отдельные положения по аудиторскому мероприятию были выполнены, а аудиторские доказательства, полученные по ее результатам, являются обоснованными, надежными и достаточными. Такие доказательства служат для достижения поставленной цели аудиторского мероприятия.

По итогам проведения аудиторского мероприятия формируется соответствующее заключение, которое представляется министру Министерства природных ресурсов и экологии Российской Федерации и в Управление внутреннего аудита Казначейства [24] в установленные сроки, за 7 дней до даты представления отчетности в Минфин России. Аудитор на основании федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Реализация результатов внутреннего финансового аудита» обязан представить по результатам проверки заключение, в котором содержится информация о надежности организации внутреннего

финансового контроля, о выявленных фактах, имеющих существенное влияние на процесс ведения бюджетного учета и достоверность показателей бюджетной отчетности.

Форма заключения на данный момент в целом соответствует типовой форме, разработанной Минфином России, однако, по мнению автора настоящей работы, в ней также должна найти отражение специфика проводимого мероприятия и особенности функционирования аппарата управления Минприроды России. Для этой цели можно рекомендовать использование модифицированной авторской формы примерного аудиторского заключения (приложение И).

В настоящее время уточнены полномочия Казначейства России, что связано с наделением Казначейства новыми полномочиями по контролю (надзору) в сфере ПОД/ФТ, а также уточнением полномочий по контролю за осуществлением аудиторской деятельности [11].

В соответствии с решениями Правительства Российской Федерации Казначейство России осуществляет «полномочия федеральных органов исполнительной власти, их территориальных органов и подведомственных им федеральных казенных учреждений по начислению физическим лицам выплат по оплате труда и иных выплат, а также связанных с ними обязательных платежей в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации и их перечислению, по ведению бюджетного учета, включая составление и представление бюджетной отчетности, консолидированной отчетности бюджетных и автономных учреждений, иной обязательной отчетности, формируемой на основании данных бюджетного учета, по обеспечению представления такой отчетности в соответствующие государственные (муниципальные) органы».

Приказом Минфина России от 1 сентября 2021 г. № 120н утвержден федеральный стандарт внутреннего финансового аудита «Осуществление внутреннего финансового аудита в целях подтверждения достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности» и внесены изменения в некоторые приказы Министерства

финансов Российской Федерации по вопросам осуществления внутреннего финансового аудита.

Указанный стандарт применяется аудитором при планировании и при проведении самого аудиторского мероприятия в отношении ведения бюджетного учета, составлению бюджетной и иной обязательной отчетности.

3.2 Методическое обеспечение планирования мероприятий внутреннего финансового аудита с учетом риск-ориентированного подхода

Как уже указывалось выше, одной из ключевых особенностей внутреннего финансового аудита на современном этапе является опора на риск-ориентированный подход [114, 137] как при планировании аудиторских мероприятий (оценка рисков аудиторского мероприятия), так и в определении результатов его осуществления (выявление и оценка бюджетных рисков [131]).

Помимо прочего, применение риск-ориентированного подхода напрямую предусмотрено положениями федерального стандарта, посвященного подтверждению достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления [24]. В частности, в нем сказано, что определение «объектов бюджетного учета, подлежащих изучению в ходе проведения аудиторского мероприятия, осуществляется с применением риск-ориентированного подхода (подхода, основанного на информации о выявленных (обнаруженных) рисках искажения бюджетной отчетности)»¹.

На рисунке 3.1 рассмотрена величина искажения информации.

¹ Пункт 15 Приказа Минфина России от 1 сентября 2021 г. № 120н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита “Осуществление внутреннего финансового аудита в целях подтверждения достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности” и о внесении изменений в некоторые приказы Министерства финансов Российской Федерации по вопросам осуществления внутреннего финансового аудита».

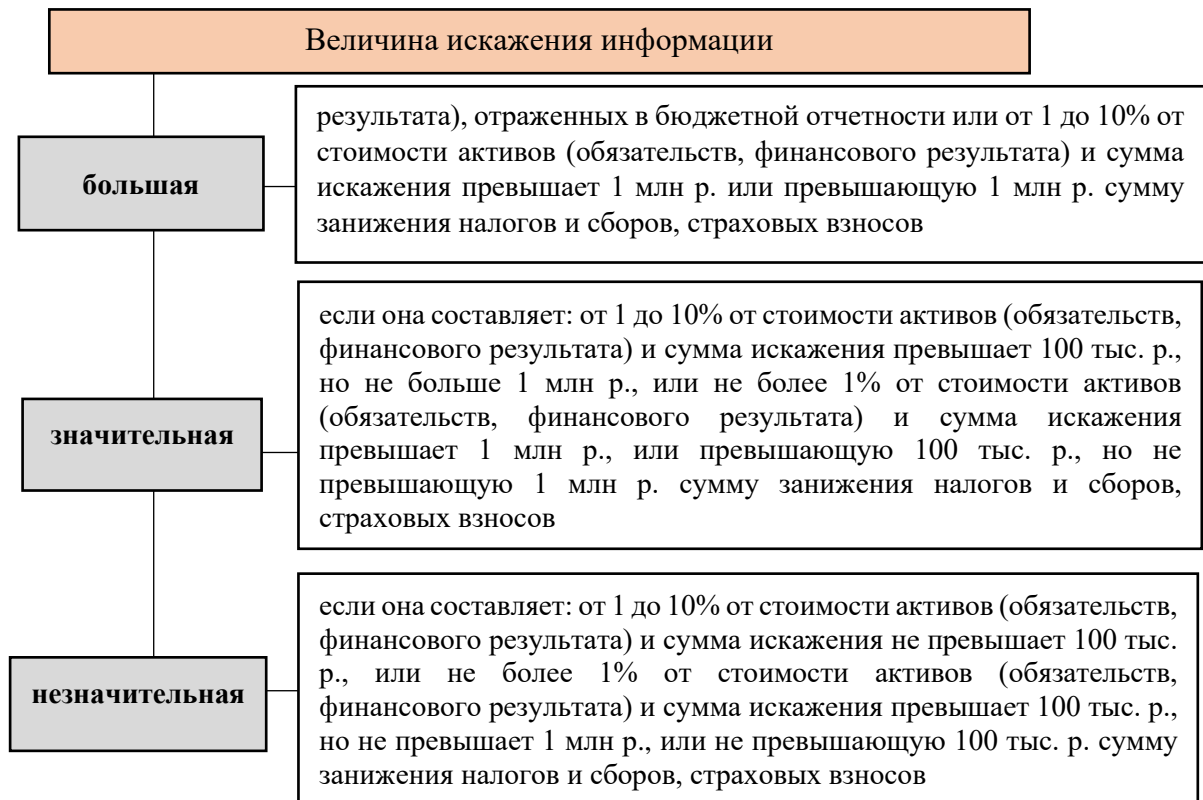


Рисунок 3.1 – Величина искажения информации

Источник: составлено автором.

В целях повышения эффективности аудиторских мероприятий внутреннего финансового аудита, по мнению автора настоящей работы, целесообразно разработать системный внутриведомственный документ (внутренний стандарт внутреннего финансового аудита), раскрывающий особенности риск-ориентированной функции внутреннего финансового аудита с учетом ведомственной специфики. Необходимость в его разработке определяется двумя обстоятельствами.

Во-первых, хотя многие вопросы оценки рисков уже нашли отражение во внешних федеральных стандартах внутреннего финансового аудита, ряд моментов все же требует уточнения и дополнительной детализации, для того чтобы применять инструменты и методы риск-ориентированного подхода в любых аудиторских мероприятиях, осуществляемых в Министерстве природных ресурсов и экологии Российской Федерации напрямую.

Во-вторых, разработка данного документа логично вытекает из предложенной ранее в подразделе 2.3 Модели нормативно-методического обеспечения эффективной системы внутреннего финансового аудита. Данный стандарт представляет собой документ второго уровня, определяя методическое сопровождение как минимум в двух функциональных областях, где возникает потребность в оценках рисков. При этом не следует игнорировать и возможность расширения и развития в будущем методического содержания данного документа на иные области внутреннего финансового аудита. По мнению автора, данный документ должен иметь трехуровневую структуру, включающую общую и две специальные части, соответственно посвященные вопросам оценки аудиторских и бюджетных рисков.

Перед тем, как осуществлять методическое обеспечение планирования мероприятий внутреннего финансового аудита, необходимо провести анкетирование (приложение К).

Для достижения задач, связанных с разработкой указанного выше документа целесообразно обратиться к разработкам Счетной палаты России и положений соответствующих федеральных стандартов внутреннего финансового аудита, с учетом передового международного опыта. В соответствии с концепцией риск-ориентированного подхода Счетной палаты России область его применения включает в себя следующие направления [174]:

- 1) исследование и проведение анализа данных о текущем уровне зрелости существующих систем, направленных на контроль рисков исследуемых объектов аудита, собираемых и систематизируемых в процессе проведения аудита;
- 2) нахождение и последующий учет всевозможных рисков на базе проведенного анализа сред исследуемого объекта аудита;
- 3) осуществление оценки различных рисков в базовых сферах работы министерства;
- 4) формирование рейтинга всевозможных рисков;

5) выявление основных объектов проводимого аудита, темы мероприятий по аудиту, базовых целей и задач, всевозможных затрат на базе рейтинга всевозможных рисков и их сформированной оценки.

Данный подход может использоваться по результатам проведения анализа перемен в среде исследуемого объекта аудита и сферы рисков, которые могут привести к необходимости введения ряда исправлений, проведению эффективного анализа существующих в настоящий момент рисков, а также определению, последующему анализу и оценке появления новых рисков [174].

Применительно к области внутреннего финансового аудита риск-ориентированный подход используется прежде всего при подготовке плана и программы аудиторского мероприятия в целях систематической оценки рисков аудита. Такая оценка необходима для определения приоритетов различных периодических и непериодических действий внутренних аудиторов, связанных с реализацией заданий в рамках конкретного аудиторского мероприятия.

Планирование аудиторского мероприятия представляет собой один из важнейших элементов стандартной аудиторской процедуры. С общеметодической точки зрения связь процесса планирования аудита с риск-ориентированным подходом проявляется на четырех уровнях:

Во-первых, необходимо четко идентифицировать и оценить объект и предмет каждого отдельного аудиторского мероприятия с учетом особенностей ведомственной и отраслевой деятельности.

Во-вторых, необходимо выявить и оценить ключевые возможные риски, связанные с тематикой аудиторского мероприятия.

В-третьих, требуется осуществить ранжирование и последующую приоритизацию этих рисков, исходя из уровня их значимости, а также доступных внутренним аудиторам ресурсов, поскольку не все риски могут быть устранены из-за ограниченности этих ресурсов.

В-четвертых, осуществляется увязка критических рисков с соответствующим объектом/предметом аудиторского мероприятия или деятельностью, подлежащей рассмотрению, с учетом приоритетности аудиторских

проектов или заданий, предусмотренных годовым планом мероприятий внутреннего финансового аудита.

Принятие во внимание всех четырех указанных элементов обеспечивает более строгий подход к повышению качества результатов проведения аудиторского мероприятия, гарантирующего высокую эффективность использования ограниченных ресурсов. При этом анализ рисков не должен быть сложным и может включать в себя мероприятия по сбору информации, такие как опросы, интервью или обсуждения и т.д. План внутреннего аудита предназначен для обеспечения того, чтобы в рамках внутреннего аудита были должным образом изучены области, наиболее подверженные ключевым рискам, которые могут повлиять на способность ведомства достичь своих целей. Как отмечалось выше, действующие стандарты внутреннего финансового аудита предписывают ответственному исполнителю аудиторского мероприятия начать подготовку плана и программы внутреннего аудита с учетом существующих стратегических приоритетов деятельности ведомства, целей реализуемых бюджетных программ, рисков и процессов управления рисками. На практике это означает, что при планировании аудиторского мероприятия помимо прочего необходимо принимать во внимание зрелость процессов управления рисками ведомства.

Хотя деятельность каждого учреждения или ведомства во многом уникальна и самостоятельна, следует все же признать, что в своей основе она реализуется в одной и той же институциональной среде и регулируется сходными нормативными установлениями. Потому реализуемые в них ключевые области управленческой деятельности во многом идентичны и имеют типовой характер, что следует принимать во внимание при проведении внутреннего финансового аудита.

Сфера аудита зачастую охватывает различные подразделения, проекты и инициативы, связанные со стратегическими ориентирами и планами, реализуемыми бюджетными программами. Соответственно, следует понимать, что деятельность ведомства организуется по разным основаниям: по подразделениям, продуктам или линиям услуг, процессам, программам, системам или элементам управления. С этой точки зрения важно начинать планирование аудиторского

мероприятия с определения ведомственных и бюджетных приоритетов, стратегий и целей в качестве основы, чтобы избежать риска выдвижения нерелевантных проектов и отказа от понимания, которое действительно волнует руководство. Ключевой вопрос, который должны ставить внутренние аудиторы перед руководителями своего ведомства: «Что может пойти не так?» Своевременная и правильная постановка этого вопроса позволяет выявлять новые проблемные области и планировать аудиторские проекты, которые могли не рассматриваться.

В целях понимания общих рисков любого внутреннего аудита уполномоченный представитель внутреннего финансового аудита в Минприроды Российской Федерации должен изучить деятельность ведомства с точки зрения измерения различных типов рисков. Для оценки риска среды и окружения аудиторского мероприятия необходимо использовать существующую формальную структуру управления рисками, начав с изучения ключевых внутренних факторов, определяющих общеведомственный риск-профиль. Сюда входит понимание приоритетов управления, основанных на официальных целях, заявлениях о задачах и отчетах, ключевых инициатив или изменений ведомственной деятельности. Внутренние аудиторы также должны знать обо всех имевших место в прошлом случаях мошенничества или сбоях в системе контроля. Важное значение имеет здесь понимание социальных и бюджетных приоритетов, а также того, каким образом они влияют на текущие ведомственные задачи и цели. Кроме того, должен быть проведен глубокий анализ проверок, осуществленный по отношению к ведомству и подведомственным ему структурам, внешними органами государственного внешнего аудита (контроля), а также результатам предыдущих мероприятий, проведенных в рамках внутреннего финансового аудита и внутреннего финансового контроля за предшествующие периоды. Во внимание должны быть приняты также любые значимые внешние стратегические риски, такие как экономические условия, приоритеты социальной политики, эпидемиологическая обстановка и т.д.

При этом в соответствии с общепринятой международной практикой могут быть выявлены следующие типы рисков:

– *стратегические риски* – это риски, которые могут ограничить достижение ведомственных целей, специальных инициатив, реализации долгосрочных бюджетных программ;

– *операционные риски* – события, которые могут помешать осуществлению основной деятельности, достижению намеченных результатов, эффективному оказанию услуг, реализации целей текущих программ и т.д.;

– *бюджетные риски* – включают события, нарушающие способность осуществлять деятельность в рамках бюджетного процесса, потенциальные ограничения ресурсов или проблемы с достижением намеченных бюджетных результатов. Этот тип рисков подробно обсуждался в подразделе 1.3 настоящей работы;

– *Иные риски* – риски, не вошедшие ни в одну из рассмотренных выше категорий, связанные с соблюдением существующих законодательных, нормативных или политических рамок, использованием современных технологий и т.д.

После идентификации ключевых рисков необходимо провести процесс, который можно обозначить как приоритизация рисков, предполагающий присвоение им рейтинга с позиций уровня значимости. При этом, при оценке рисков учитывается ряд факторов и критериев, определяющих потенциальную реализацию этих рисков в будущем: сложность системы управления и масштабы ведомственной деятельности, то есть размер и количество используемых ресурсов; частота и масштабы происходящих организационных и процедурных изменений, поскольку изменения могут приводить к нестабильности, смене персонала и, как следствие, к утрате так называемой «организационной» памяти; правовые, социальные, экологические и т.д. соображения.

Чтобы присвоить относительный рейтинг отдельному риску, все выявленные ключевые риски должны быть исследованы относительно друг друга. Для этих целей в международной практике разработан методический подход, согласно которому потенциальное воздействие риска оценивается по отношению к предполагаемой вероятности его возникновения. На этой основе формируется

карта рисков (рисунок 3.2).

| ВОЗДЕЙСТВИЕ | ВЕРОЯТНОСТЬ | | | | |
|-----------------------|----------------------|---------------------|-----------------|-----------------|------------------------|
| Экстремальное | | | | | |
| Очень высокое | | | | | |
| Среднее | | | | | |
| Низкое | | | | | |
| Незначительное | | | | | |
| | Незначительно | Маловероятно | Умеренно | Вероятно | Почти наверняка |

Рисунок 3.2 – Формирование карты рисков

Источник: составлено автором.

На представленной схеме параметр «Воздействие» предполагает оценку того, каковы последствия этого риска для способности ведомства достигать своих целей. Шкала оценки данного параметра имеет скорее качественную характеристику и варьируется в диапазоне от «незначительное воздействие» до «экстремальное». В свою очередь параметр «Вероятность» предполагает оценку того, насколько высока угроза возникновения указанного риска и варьируется от значения «почти наверняка» (близко к значению 1) до «незначительно» (когда значение оценивается близко к 0). Особое внимание следует обращать на те риски, которые оцениваются как критические (красная зона на рисунке 3.1). Связывание критических рисков с конкретными целями и задачами аудиторского мероприятия помогает лучше организовать окружение аудита и определить приоритеты в сборе аудиторских доказательств. Дополнительно, выявленные риски анализируются с точки зрения существующих средств контроля, которые могут быть предназначены для выявления любых пробелов и слабых мест в изучаемой области. При этом, как уже было отмечено выше, используется подход, учитывающий наличие как внешних, так и внутренних риска. Внутренние риски могут повлиять на ключевые

результаты и услуги, персонал и системы. Соответствующие факторы риска, связанные с внутренними рисками, включают степень изменения риска с момента последних проверок в данной области или качества средств контроля [63].

Как показано выше, риск-ориентированный подход к организации внутреннего финансового аудита актуален прежде всего для целей планирования аудиторских мероприятий. Однако практика показывает, что он может также активно использоваться в ходе всего цикла аудита. Так, в ходе основного этапа мероприятия внутреннего аудита риск-ориентированный подход может быть применен для решения следующих задач:

- оценки уровня зрелости системы управления рисками;
- уточнения текущих и анализ новых рисков;
- управления аудиторскими рисками;
- определения соответствия деятельности объекта аудита законодательным требованиям;
- оценки возможности достижения стратегических целей;
- оценки полноты ключевых индикаторов рисков;
- мониторинга значений ключевых индикаторов рисков.

Риск-ориентированный подход сохраняет актуальность и на заключительном этапе аудиторских мероприятий, когда с его помощью решаются следующие вопросы:

1) выявление содержания составляемого отчета по результатам проведения процедуры внутреннего аудита с обязательным учетом результатов проведенной оценки рисков;

2) разработка рекомендаций для исследуемого объекта аудита для всех участников процесса, которые имеют возможность каким-либо образом оказать влияние на сферы рисков, с учетом предложений по контролю рисков и увеличению текущего уровня зрелости существующей системы по контролю рисков.

Изложенные выше принципы и положения находят практическое применение при проведении внутреннего финансового аудита в Министерстве

природных ресурсов и экологии Российской Федерации. В предыдущем подразделе уже обсуждался пример аудиторского мероприятия по проверке правильности проведения инвентаризации активов и обязательств. Применение риск-ориентированного подхода к рассматриваемому примеру имеет особенности, которые во многом определяют специфику расчетов аудиторского и бюджетных рисков.

Инвентаризация выступает одним из ключевых элементов подтверждения наличия активов и обязательств, а также оценки возможности и факта их реального использования.

Следует признать, что в отечественных условиях многие документы формируются и передаются в бухгалтерию вручную, при том, что качество их составления часто оказывается невысоким, а скорость оборот – низкой, что «создает предпосылки для постепенного нарастания несоответствия между фактическим и учетным имущественным статусом» [87].

Проблемы с бухгалтерским документооборотом в бюджетной сфере до сих пор достаточно заметны – задержки при формировании документов и их передаче в обработку, их отсутствие и утрата, ошибки и пропуск реквизитов, длительное согласование и «утяжеленная» процедура принятия к учету через несколько инстанций и т.д. Все это способствует наличию множества недостатков в самом процессе проведения инвентаризации, появлению ошибок в ее результатах.

Известный российский специалист в области внутреннего аудита О. Крышкин указывает на наличие серьезной проблемы, связанной с формальным, поверхностным подходом к проведению самой инвентаризационной процедуры, что проявляется в таких нарушениях, как «отсутствие признаков реального пересчета и проведение инвентаризации «больших объемов ТМЦ ... с использованием заведомо недостаточных ресурсов (время, люди, финансирование, прочее)» [87].

Типичным нарушением бухгалтерского учета при приеме новых материальных ценностей является ситуация, когда материально-ответственные лица назначаются формально, без возможности реального отслеживания ими

фактического состояния и условий использования материальных объектов (например, назначение материально ответственными лиц, занимающих младшие должности без права реального распоряжения имуществом; работающих не по месту реального нахождения вверенного им формально имущества).

По мнению автора, одним из решений указанной проблемы является письменное подтверждение факта создания реальных условий для сохранности материальных ценностей именно у материально ответственного лица, а также подтверждение наличия у него критериев реальной возможности обеспечивать сохранность или контролировать условия эксплуатации. Эти вопросы, помимо прочих, также должны рассматриваться как вопросы, связанные с проведением внутреннего финансового аудита на данном участке.

Существуют и иные типовые проблемы, например, такие как отсутствие процесса приемки-передачи имущества при смене материально ответственного лица, отсутствие смены материально-ответственного лица при его увольнении, переводе на работу в другую местность, длительном нахождении на больничном. Серьезную проблему представляет ситуация двойного учета, когда один и тот же объект числится по реестру за разными подразделениями или даже ведомствами.

Одним из главных результатов осуществления внутреннего финансового аудита является выявление существующих ошибок и нарушений, идентификация отклонений от нормального хода бухгалтерской и бюджетной процедуры. Поэтому аудиторский процесс изначально ориентирован на оценку рисков возможных ошибок, нарушений и отклонений, а аудиторская процедура строится исходя из понимания связанных с ними угроз.

Важным элементом работы с аудиторскими и бюджетными рисками является построение достаточно полной, ясной и достоверной классификации выявляемых в ходе аудита ошибок и нарушений. В связи с этим для службы внутреннего финансового аудита целесообразно разработать соответствующие классификаторы и справочники, позволяющие достаточно быстро и правильно идентифицировать каждое выявляемое отрицательное событие.

По мнению автора, множество выявляемых в ходе аудиторских мероприятий ошибок и нарушений можно классифицировать по разным основаниям. Способы возможных классификаций представлены в приложении Л.

Многие выявляемые ошибки и отклонения на практике могут быть классифицированы по нескольким основаниям и само применение множественных классификаций зачастую оказывается полезным.

Вместе с тем в отечественной практике государственного аудита и контроля наибольшее распространение получил подход формирования типового классификатора, на основе индексирования позиций которого появляется возможность автоматизированного поиска необходимой позиции с возможностью компьютеризированного анализа потенциальных рисков [81].

Автором разработан внутренний классификатор типовых нарушений, выявляемых в ходе проведения запланированных годовых мероприятий внутреннего финансового аудита в Министерстве природных ресурсов и экологии Российской Федерации. За основу взят методический подход, примененный при разработке типового классификатора, используемого в деятельности Федерального казначейства. Авторская модификация связана с необходимостью учета особенностей внутренней деятельности службы внутреннего финансового аудита Министерства природных ресурсов и экологии Российской Федерации. Фрагмент классификатора, связанный с перечнем типовых ошибок и нарушений, выявляемых в ходе проведения аудиторского мероприятия по проверке правильности проведения инвентаризации активов и обязательств приведен в приложении М.

3.3 Совершенствование методического обеспечения процесса самооценки эффективности внутреннего финансового аудита в Минприроды России

По своей природе финансирование из бюджета приводит к рациональному выделению денежных средств из бюджета и достижению необходимого

общественно-значимого эффекта. В большинстве случаев данный вид финансирования не предполагает формирования социально значимых материальных благ. В связи с этим вопрос повышения эффективности бюджетного процесса и качества государственного управления никогда не терял своей актуальности.

В Российской Федерации в 2014 году была разработана особая госпрограмма, названная «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков». В данной программе были раскрыты несколько подпрограмм, к числу которых можно выделить программу, направленную на увеличение качества процесса управления бюджетными процессами. В рамках данной подпрограммы выдвигается одно из важнейших задач - модернизация методической основы проведения внутреннего госконтроля и разработки методических подходов к работе в сфере проведения внутреннего денежного контроля и аудита в сфере финансов [12]. Главным достижением данной задачи выступает соответствие существующей системы госконтроля в сфере финансов основным международным принципам (например, субъективности, целенаправленности, эффективности и т.п.) [12].

В этом контексте особенно понятен неослабевающий интерес к проведению оценки имеющихся результатов работы каждого органа госструктуры, особенно с позиции проведения оценки эффективности процесса внутреннего аудита в сфере финансов. Огромным значением обладает выработка корректных методов к проведению оценки эффективности данного типа аудита.

Стоит подчеркнуть, что вопросы проведения оценки эффективности процесса внутреннего аудита в сфере финансов уже несколько лет находятся в сфере пристального внимания Счетной Палаты России. Для этих целей разработан и действует соответствующий стандарт государственного аудита СГА 311 [41]. Согласно положениям указанного стандарта, одной из значимых функций Счетной Палаты является деятельность, связанная с осуществлением проверки дальнейшего анализа эффективности системы проведения внутреннего аудита, особенно в сфере проведения проверки и анализа эффективности работы внутреннего аудита в сфере

финансов [41]. Можно видеть, что положения СГА 311 на практике способны сыграть двойную роль.

С одной стороны, именно они определяют методологию оценки со стороны внешних проверяющих органов, с другой – позволяют на ведомственном уровне определить и приоритизировать именно те направления и области, которые подлежат внешней оценке, и соответственно определить ключевые направления работы в данном вопросе. Последнее означает, что используемая Счетной палатой модель может быть использована для проведения регулярных внутриведомственных самооценок эффективности внутреннего финансового аудита. Такие самооценки могут, как правило, иметь тройственную цель, комплексное достижение которой обеспечивает внутреннюю гарантию того, что созданная служба внутреннего финансового аудита функционирует должным образом, эффективно и соответствует установленным требованиям.

Три составляющие указанной цели включают в себя подтверждения того, что:

- в случае внешней проверки эффективности система внутреннего финансового аудита будет оценена с хорошей оценкой;
- все основные элементы и подсистемы действуют как намечалось;
- результаты аудиторских мероприятий дают необходимый внутренний бюджетный и организационный эффект.

Соответственно, задачи проведения такой самооценки в своей основе должны в целом соответствовать задачам, которые ставит перед собой Счетная палата России, когда проводит внешнюю оценку внутреннего финансового аудита.¹ Для проведения самооценки используется информация нескольких информационных областей, каждая из которых определяет тот или иной аспект деятельности внутреннего финансового аудита и одновременно обеспечивает необходимую документальную основу проводимой самооценки.

¹ Пункт 3.3 СГА 311. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Проверка и анализ эффективности внутреннего финансового аудита, утв. постановлением Коллегии Счетной палаты России от 27.04.2017 N 4ПК.

По мнению автора настоящей работы, опираясь на положения СГА 111, можно выделить как минимум шесть таких информационных областей (таблица 3.2).

Таблица 3.2 – Основные информационные области проведения самооценки внутриведомственной эффективности внутреннего финансового аудита в Минприроды России

| Информационная область | Исходная информация |
|---|--|
| Ведение учета, подготовка бюджетной отчетности и необходимой бухгалтерской документации | Ежегодная отчетность субъекта, в котором проводится аудит, в которой присутствуют данные, которые могут подтвердить полученные выводы об уровне надежности внутреннего контроля в сфере финансирования, корректности общих бюджетных документов главного администратора, занимающегося бюджетными финансами, администратора бюджетных финансов и соответствии процессе проведения учета бюджетных средств методам и нормативно-правовым документам по осуществлению учета, которые установлены Минфином России |
| Разработка планов проведения мероприятий по вопросам аудита | Ежегодные планы по выполняемой работе и программы проведения аудита, которые выполняются субъектом внутреннего аудита в сфере финансов |
| Создание внутренних рекомендательных документов и необходимых решений | Данные о решениях, которые принимаются руководящим звеном администрации бюджетных финансов, администратора бюджетных финансов по результатам изучения полученных отчетов и проведении проверок в вопросах аудита и о выполнении данных решений |
| Внутренняя плановая и прогнозная информация | Данные о мероприятиях, проводимых с целью увеличения уровня экономии и результатов применения бюджетных финансов, которые выполняются главным администратором бюджетных финансов, а также администратором бюджетных финансов в рамках предложений, которые входят в состав отчетов о полученных результатах в рамках проведенного аудита |
| Результаты проведения аудиторских мероприятий | Документы, разработанные в рамках проведенного аудита, выполненного субъектом внутреннего аудита в сфере финансов |
| Иная информация | Запрашиваются данные о выполнении всех действий по исключению выявленных несоответствий, которые были получены в ходе выполнения работы субъекта внутреннего аудита в сфере финансов в рамках проведения проверок и анализа перспективы проведения внутреннего аудита в сфере финансов, выполненных Счетной Палатой или другими организациями госсектора |

Источник: составлено автором.

Обращение к методике оценки эффективности счетной Палаты Российской Федерации для целей самооценки предполагает ее проведение в два этапа (рисунок 3.3):



Рисунок 3.3 – Процесс осуществления внутренней самооценки эффективности внутреннего финансового аудита в Минприроды России

Источник: составлено автором.

Двухэтапный процесс предполагает, что самооценка проходит, также как и в методике Счетной палаты, на двух уровнях. Ключевые вопросы, рассматриваемые на 1 уровне представлены в таблице 3.3.

Таблица 3.3 – Ключевые вопросы самооценки 1 уровня ведомственной самооценки внутреннего финансового аудита

| Область изучения | Тематическое содержание |
|--|---|
| Нормативно-правовое обеспечение | Наличие и разработанность внутреннего нормативно-правового обеспечения внутреннего аудита в сфере финансов |
| Обеспечение независимости и распределение полномочий | Укрепление разделения полномочий и уровня ответственности в рамках создания и проведения внутреннего аудита в сфере финансов, формирование и согласование необходимых регламентов и инструкций для специалистов, которые будут проводить внутренний аудит в сфере финансов |
| Кадровое обеспечение службы внутреннего финансового аудита | Наличие полного штата специалистов, обладающих всеми необходимыми компетенциями, субъекта внутреннего аудита в сфере финансов |
| Автоматизация и информатизация | Использование автоматизированных систем для проведения внутреннего аудита в сфере финансов |
| Формирование процесса планирования | Процесс организации планирования аудиторских проверок, включая использование оценки рисков в бюджете при формировании проверок в сфере аудита, соответствие процесса формирования внутреннего аудита в сфере финансов нормативно-правовым документам Российской Федерации |
| Реализация необходимых мероприятий в сфере аудита | Формирование процессов выполнения внутреннего аудита в сфере финансов, в состав которых включена величина охвата проверками в сфере аудита объектов внутреннего аудита в сфере финансов, которые принадлежат администраторам бюджетных финансов |
| Разработка отчетных документов после проведения необходимых мероприятий в сфере аудита | Оценка соблюдения субъектом внутреннего финансового аудита порядка составления и представления отчета о результатах аудиторских проверок объектов внутреннего финансового аудита и годовой отчетности о результатах осуществления внутреннего финансового аудита, проведенных субъектом внутреннего финансового аудита, реализация замечаний и рекомендаций субъекта внутреннего финансового аудита |
| Результаты и заключение | Выполнение главным администратором бюджетных финансов, а также администратором бюджетных финансов всех, разработанных в ходе выполнения аудита рекомендаций |
| Взаимное сотрудничество с внешними проверяющими органами | Взаимодействие субъекта внутреннего финансового аудита со Счетной палатой и иными органами государственного финансового контроля, включая анализ информации субъектом внутреннего финансового аудита о результатах устранения нарушений и недостатков, выявленных в его деятельности в ходе проверок и анализа эффективности внутреннего финансового аудита, проведенных Счетной палатой и иными органами |

Источник: составлено автором.

Ключевые вопросы, рассматриваемые на 2 уровне, представлены в таблице 3.4.

Таблица 3.4 – Ключевые вопросы самооценки 2 уровня ведомственной самооценки внутреннего финансового аудита

| Область изучения | Тематическое содержание |
|---|--|
| Оформление результатов аудиторских мероприятий | Проводится анализ документов, полученных в рамках аудита, выполненного субъектом внутреннего аудита в сфере финансов |
| Оценка полученных в ходе проведения аудита доказательств | Проводится оценка полноты и надежности имеющихся доказательств при создании полученных выводов об имеющихся нарушениях в процессе проведения финансовых действий |
| Разработка рекомендаций по результатам проведения необходимых мероприятий по аудиту | Проверяется присутствие в отчетных документах результатов проведения аудитов и наличия рекомендаций по исключению обнаруженных нарушений и недочетов, а также выполнения мер по уменьшению различных рисков, а также мероприятий по увеличению эффективности их применения |
| Выполнение всех полученных результатов в рамках проведенных мероприятий по аудиту | <p>Проводится анализ решения руководящих структур по полученным отчетам о выполнении внутреннего аудита в сфере финансов в следующих вопросах:</p> <ul style="list-style-type: none"> - обязательное выполнение результатов аудита, а также разработанных рекомендаций - недостаточный уровень обоснования выводов по результатам проведенного аудита, а также разработанных рекомендаций - использование методов привлечения к ответственности виновных сторон и выполнения необходимых служебных проверок |
| | - направлении субъектом внутреннего финансового аудита материалов в федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере, его территориальные органы и (или) правоохранительные органы в случае наличия признаков нарушений бюджетного законодательства Российской Федерации, в отношении которых отсутствует возможность их устранения |

Источник: составлено автором.

Для проведения самооценки формируются специальные анкеты-опросники, включающие в себя вопросы по всем представленным выше областям изучения. В соответствии с методикой Счетной палаты России оценка позиций, связанных с 1 уровнем, осуществляется с использованием семибалльной шкалы (от 1 до 7). Для оценки позиций 2 уровня применяется четырехзвенная шкала (от 0 до 3). В качестве примера того, как может быть оформлен опросный лист, ниже на рисунке 3.4 приведен фрагмент разработанной автором анкеты-опросника, соответствующего 1 уровню оценки.



Рисунок 3.4 – Содержание вопросов

Источник: составлено автором.

Конечная обобщенная интегральная самооценка эффективности внутреннего финансового аудита осуществляется с применением комплексной матрицы самооценки, объединяющей в себе результаты анализа на обоих уровнях. Общий вид указанной матрицы приведен на рисунке 3.5.

По своему содержанию он идентичен матрице, используемой в методике Счетной палаты России.

В целом результат проведения самооценки должен совпасть с потенциальным результатом, который будет получен в дальнейшем по итогам внешней оценки качества эффективности внутреннего финансового аудита Минприроды России. Применение такого подхода позволяет не только избежать в дальнейшем претензий со стороны внешних проверяющих, но и выявить собственными силами ключевые проблемные области и недостатки.

| Интегральная самооценка организации внутреннего финансового аудита (I этап оценки) | Интегральная самооценка результатов осуществления внутреннего финансового аудита (II этап оценки) | | |
|--|---|-----------------------|-----------------------|
| | НИЗКАЯ | СРЕДНЯЯ | ВЫСОКАЯ |
| НИЗКАЯ | X | X | X |
| СРЕДНЯЯ | Эффективность НИЗКАЯ | Эффективность СРЕДНЯЯ | Эффективность СРЕДНЯЯ |
| ВЫСОКАЯ | Эффективность НИЗКАЯ | Эффективность СРЕДНЯЯ | Эффективность ВЫСОКАЯ |

Рисунок 3.5 – Обобщенная матрица самооценки эффективности внутреннего финансового аудита

Источник: составлено автором.

Вместе с тем, по мнению автора настоящей работы, явные достоинства представленного подхода все же не определяют его однозначную полноту. Поэтому как с научной, так и с методологической точки зрения необходимо поискать возможность его углубления и расширения. Здесь целесообразно обратиться к соответствующему международному опыту. В частности, стоит отметить, что для оценки состояния и результатов систем внутреннего финансового аудита в международной практике активно используется так называемая модель организационной «зрелости».

Существующие исследования по внутреннему аудиту не дают точного определения зрелости. Как правило, это слово ассоциируется с моделями, которые профессиональные ассоциации и консалтинговые фирмы разработали для оценки зрелости внутреннего финансового аудита наряду с заранее определенным набором уровней зрелости. Чаще всего эти модели соотносятся с проектным подходом. В частности, модель зрелости активно используется для характеристики способности организации добиваться поставленных проектных целей и показателей [43]. В соответствии с рассматриваемым подходом, сформированное предприятие эффективно работает и добивается выполнения поставленных целей с помощью:

- осознания и полного удовлетворения всех имеющихся потребностей каждой из участвующих сторон;
- постоянного мониторинга возникающих перемен внутри предприятия;
- определения возможных сфер для модернизации, обучения и внедрения инноваций;
- выявления и претворения в жизнь эффективных стратегий и направлений;
- менеджмента собственных ресурсов предприятия и используемых процессов;
- показа доверия к рабочему коллективу предприятия, что приводит к постепенному росту вовлеченности в процесс;
- установления выгодных взаимоотношений со всеми сторонами, заинтересованными в достижении успешного результата.

В рамках рассматриваемого инструмента для проведения самостоятельной оценки применяются пять базовых уровней зрелости. Каждый из данных уровней может расширяться с целью добавления дополнительных уровней или их приспособления к условиям конкретного предприятия.

В таблице 3.5 приведена общая база того, как различные критерии оценки достижения результата можно связать с уровнями зрелости при помощи табличных данных.

Таблица 3.5 – 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 |

Источник: составлено автором.

Предприятию необходимо осуществлять анализ собственной работы по отношению к заранее определенным критериям, определять существующие уровни зрелости, и выявлять собственные слабые и сильные черты и возможные риски.

Критерии, которые применяются на достаточно высоких уровнях, дают возможность предприятию понять определенные вопросы, которые требуется решить, и провести необходимую модернизацию с целью достижения наивысших уровней зрелости.

Схожий подход был применен и сегодня активно используется Институтом внутренних аудиторов. В частности, предложен вариант использования модели зрелости применительно к функции внутреннего аудита в государственном секторе. 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, и заканчивая стадией оптимизации, на которой процессы внутреннего финансового аудита оптимизируются, постоянно совершенствуются и внедряются. Помимо прочего, эта модель предлагает адаптацию интеграции модели зрелости возможностей (СММІ) для разработки программного обеспечения к характеристикам внутреннего финансового аудита в государственных организациях.

Схожие модели разработали известные международные консалтинговые фирмы. Предлагаемые ими решения относительно модели зрелости предназначены для руководства функцией внутреннего финансового аудита при реализации конкретных проектов, таких, например, как использование анализа данных и непрерывный аудит. Хотя эти модели предоставляют практические рекомендации по повышению зрелости отдельных процессов или всего внутреннего финансового аудита, они демонстрируют некоторые ограничения. В частности, модели зрелости консалтинговых фирм касаются управления отдельным проектом, который является менее сложным, чем управление всей функцией внутреннего финансового аудита. Кроме того, фактически, они сводят основные положения данной модели к деятельности по разработке программного обеспечения, в то время как зрелость

всей функции внутреннего финансового аудита – это не просто техническая проблема или процедурный вопрос, но включает соображения о дополнительных стратегических и общеорганизационных аспектах ее существования.

Кроме того, необходимо понимать, модель зрелости для внутреннего финансового аудита в государственном секторе разработана с учетом совершенно определенного контекста (государственные организации), которая содержит особенности, заметно отличающиеся от того, что встречается во внутреннем аудите частного сектора. Поэтому для дальнейшего изложения будет использована именно эта модель.

Согласно подходу с позиции модели зрелости, при оценке деятельности в области внутреннего финансового аудита для предприятий в госсекторе очень важно принимать во внимание влияние, оказываемое со стороны сторонних систем на проведение внутреннего аудита в сфере финансов и его модернизации.

Кроме этого, достаточно важно принимать во внимание факт того, что потенциал в сфере управления, применяемые управленческие механизмы и сформированная инфраструктура могут быть существенно более разными по отношению к ведомственным особенностям.

Факторы, которые необходимо учитывать, включают стабильность и культуру управления, стремление к совершенствованию, законодательную систему, зрелость систем управления, практику проведения внешнего государственного аудита.

Следует также учитывать, что могут существовать реальные ограничения возможностей, которые влияют на внедрение эффективной функции внутреннего финансового аудита в конкретной среде или ограничивают эту деятельность до менее развитого уровня возможностей (например, при создании упрощенной функции внутреннего финансового аудита).

Используемая Институтом внутренних аудиторов модель IA-СМ (Internal Audit – Capability Model) является системой, с помощью которой становится возможным выявить базовые основы, которые являются необходимыми для проведения высокоэффективного внутреннего аудита в сфере госсектора. В данном

модели раскрывается путь развития, в соответствие с которым предприятие, относящееся к госсектору, должно идти в процессе создания высокоэффективной системы внутреннего аудита для того, чтобы полностью удовлетворить все существующие потребности предприятия в сфере управления. IA-СМ отображает основные шаги, которые совершаются в процессе переходов от уровня, который соответствует наименее устоявшемуся предприятию, к наиболее сильным, высокоэффективным возможностям, которые соответствуют, в большинстве случаев, наиболее развитому и сложному предприятию.

Описанная выше модель может изучаться одновременно с разных точек. Если рассматривать ее как некое коммуникационное средство, то она выступает в качестве базового элемента для своевременного информирования о том, что понимается под высокоэффективным внутренним аудитом, какую роль он представляет для предприятия и заинтересованным в нем сторонам, а также с целью проведения пропаганды высокой степени важности данной процедуры для тех лиц, которые отвечают за принятия окончательных решений.

Как база для оценивания, данная модель позволяет выявить характерные возможности проведения внутреннего аудита в полном соответствии с существующими и функционирующими стандартами в данной области, а также имеющимися практическими достижениями в вопросах проведения внутреннего аудита как для самооценки, так и для внешнего оценивания.

Помимо этого, приведенная модель может быть изучена как дорожная карта для модернизации, т.е. методической основы для повышения уровней потенциала, в которой описаны основные шаги, предпринимаемые предприятием для формирования и укрепления собственной деятельности в сфере внутреннего бухгалтерского аудита.

Рассматриваемая модель является инструментом, применяемым:

– с целью выявления базовых требований к внутреннему денежному аудиту предприятия в полном соответствии с имеющимися трудностью и рисками в процессе выполнения собственной деятельности;

- для оценивания текущих возможностей проведения процедуры внутреннего аудита в рамках заранее определенных требований;
- для определения всех имеющихся пробелов, которые могут возникнуть между данными требованиями и имеющимися возможностями проведения процедуры внутреннего денежного аудита с выполнением последующих действий над совершенствованием текущего уровня возможностей и увеличения эффективности.

Данная стандартная модель, которая была сформирована на так называемом принципе сопоставимости существующих принципов, имеющихся практик и процессов, применяемых в каждой точке мира с целью увеличения текущего уровня эффективности проведения процесса внутреннего денежного аудита. К числу базовых принципов рассматриваемой модели можно отнести следующие:

1. Выполнение операции внутреннего аудита относится к числу обязательных элементов для организации высокоэффективной управленческой системы в госсекторе, помогая, тем самым, достигнуть заранее установленных целей и полностью отчитаться за полученные в ходе выполнения своей деятельности результаты.

2. При проведении процесса оценивания текущих возможностей внутреннего аудита в сфере финансов требуется принимать во внимание три основных параметра - выполняемую работу, характерные организационные черты и саму среду, в рамках которой осуществляется данная деятельность.

3. Все включаемые в работу ведомства должны выявить оптимальный уровень имеющихся возможностей в данных вопросах с целью полного удовлетворения всех имеющихся потребностей в управленческой сфере и для достижения и удержания данного потенциала.

4. Не для каждого предприятия и его подразделения необходимо использовать одни и те же возможности или трудность проведения процесса внутреннего аудита, связанного с финансами. Необходимый уровень определяется в соответствии с характером и степенью иерархичности структуры организации

предприятия, а также различного рода рисками, которые могут возникнуть в процессе проведения аудита.

5. Основные возможности работы в сфере проведения внутреннего аудита, связанного с финансами, напрямую зависят от операций, которые выполняются с целью определения процессов и методов, которые требуется использовать с целью достижения всех имеющихся возможностей аудита, а также мер, которые должны быть приняты руководящим звеном предприятия с целью формирования благополучной среды для проведения аудита внутри предприятия.

6. Проведение внутреннего аудита обязательно должно быть связано с использованием наиболее выгодного с точки зрения экономики метода.

Рассматриваемая в рамках данной работы модель относится к числу базовых элементов, которые могут использоваться с целью укрепления или модернизации выполняемых аудитором внутри предприятия функций с помощью приведения в жизнь системы шагов. Данные этапы можно реализовать благодаря применению пяти основных прогрессивных уровней возможностей.

Рассматриваемая модель описывает этапы, сквозь которые имеется возможность осуществлять развитие внутреннего аудита в сфере финансов, потому что именно она отвечает за вопросы, связанные с модернизацией, внедрением, изменениями и управлением собственных процессов и методик.

Модернизация существующих процессов и применяемых практик на всех этапах является ключом к осуществлению перехода на последующий уровень имеющихся возможностей. К основным уровням рассматриваемой модели можно отнести:

1. Начальный.
2. Инфраструктура.
3. Интегрированный
4. Управляемый.
5. Оптимизация

Все вышеприведенные уровни описывают определенные характерные черты и возможности работы внутреннего аудита в сфере финансов на конкретно рассматриваемом уровне.

С постепенным увеличением объемов предприятия или всевозможных рисков, которые напрямую связаны с работой предприятия, повышается потребность в модернизации и применении наиболее совершенных технологий проведения внутреннего аудита в сфере финансов.

Рассматриваемая модель дает возможность провести сопоставление характеристик предприятия с текущими возможностями аудита на определенном уровне.

Существующие уровни возможностей в рассматриваемой методике дают возможность сформировать дорожную карту с целью проведения постоянного процесса совершенствования в рамках выполнения внутреннего аудита в сфере финансов. Но, несмотря на это, работа, связанная с внутренним аудитом в сфере финансов, может располагаться на произвольном уровне и являться наилучшим вариантом проведения аудита предприятия на данном уровне его развития.

Например, работа, связанная с проведением внутреннего аудита в сфере финансов, хочет не переходить на новый уровень, оставаясь на предыдущем, но при этом существенно улучшить эффективность своей реализации за счет привлечения наилучших практик.

При этом, стоит еще раз подчеркнуть, совсем не обязательно осуществлять переход на новый уровень.

К числу факторов, которые обязательно требуется учитывать в данном вопросе, является так называемая цена улучшения - т.е. с какого на какой уровень осуществляются переходы.

Таким образом, работа внутреннего аудита в сфере финансов может оставаться на любом из уровней и не осуществлять переход к наиболее высокому, поскольку имеющийся на данный момент уровень относится к числу экономически эффективных в рассматриваемый временной момент.

Краткое описание уровней приведено в таблице 3.6.

Таблица 3.6 – Описание уровней возможностей в целях оценки уровня зрелости системы внутреннего финансового аудита

| Наименование уровня | Основные решаемые вопросы |
|---------------------|---|
| 5. Оптимизация | <ul style="list-style-type: none"> – Внутренний финансовый аудит применяет данные как внутри предприятия, так и за его границами для взаимного работы по достижению установленных целей. – Производительность всемирного уровня лучший практический опыт – Осуществление внутреннего управления выступает ключевым элементом системы управления предприятием – Владение всеми необходимыми навыками наивысшего уровня – Личные, групповые и организационные коэффициенты являются максимально интегрированными с целью увеличения показателей производительности |
| 4. Управляемый | <ul style="list-style-type: none"> – Ожидания внутреннего аудита в сфере финансов и всех заинтересованных в процессе сторон полностью совпадают. – Имеются коэффициенты эффективности, которые могут использоваться для внесения изменений и осуществления мониторинга полученных данных в ходе проведения внутреннего аудита в сфере финансов. – Внутренний аудит в сфере финансов относится к числу основных, который приносит существенный вклад в предприятие. – Выполняемые функции аудита в сфере финансов являются важнейшим элементом системы управления предприятием и контролем рисков. – Внутренний аудит в сфере финансов является достаточно хорошо контролируемым элементом бизнеса. – Риски вычисляются и контролируются на количественном уровне. – Присутствие всех необходимых компетенций с наличием возможности модернизации и обмена информацией. |
| Интегрированный | <ul style="list-style-type: none"> – Политика и мероприятия внутреннего аудита в сфере финансов выявлены, документированы и внедрены в инфраструктуру предприятия. – Управление внутренним аудитом в сфере финансов и применяемые профессиональные методики отлично зарекомендованы и однообразно используются в работе внутреннего аудита в сфере финансов. – Внутренний аудит в сфере финансов полностью соответствует бизнесу предприятия и возможными рисками, которые могут возникнуть на всем этапе ее жизненного цикла. – Внутренний аудит в сфере финансов развивается и расширяет сферы своего применения. – Базовое внимание отводится формированию команды и повышению эффективности проведения внутреннего аудита в сфере финансов, а также ее субъективности и независимости. |
| Инфраструктурный | <ul style="list-style-type: none"> – Главная задача второго уровня состоит в определении и поддержании необходимой повторяемости и воспроизводимости процессов. – Определяются все необходимые взаимоотношения отчетностей, инфраструктуры, используемые методы и процессы. – Составление плана аудита на базе преимуществ руководства. – Использование базы компетентности определенных специалистов. – Частичное соответствие действующим актам и стандартам |

| Наименование уровня | Основные решаемые вопросы |
|---------------------|---|
| 1. Начальный | <ul style="list-style-type: none"> – Единичный или безструктурированный – Различные отдельные аудиты или осуществление документов и перечислений на конкретность и соответствие. – Полученные результаты определяются от компетенций специалиста, который находится на данной руководящей должности. – Отсутствие профессиональных данных, которые были установлены иначе по сравнению с теми, которые используются профессиональными компаниями. – Принятие финансирования руководящим органом, в случае необходимости. – Полное отсутствие какой-либо инфраструктуры. – Специалисты-аудиторы, скорее всего, являются элементами наиболее крупной структуры предприятия. – Полностью не развитый потенциал института |

Источник: составлено автором.

Для проведения самооценки уровня зрелости функции внутреннего финансового аудита необходимо активно обращаться к методам опроса и интервью, а также включать соответствующие оценочные позиции в материалы проводимых аудиторских мероприятий. Очевидно, что в настоящий момент состояние зрелости функции внутреннего финансового аудита в Минприроды России следует оценивать скорее как соответствующее переходу от начальному этапу к инфраструктурному. При этом очевидно, что в дальнейшем, несомненно, будет осуществляться переход и к последующим этапам зрелости. Для оценки полноты прохождения каждого этапа и потенциала развития функции внутреннего финансового аудита ко все более высокому уровню следует также использовать материалы внутреннего самообследования с применением специально разработанных анкет. Полученные в результате ответы и выводы будут с высокой степенью достоверности давать объективную самооценку реального состояния функции внутреннего финансового аудита на данный момент времени.

При этом одновременно целесообразно проводить параллельную самооценку эффективности системы внутреннего финансового аудита, основанную на подходах, используемых Счетной палатой России и изложенных в СГА 311. С этой целью целесообразно проводить постоянный мониторинг и самооценку основных

позиций внутреннего финансового аудита на основании методики, представленной выше.

По мнению автора настоящей работы, наиболее полную картину того, насколько внутренний финансовый аудит эффективен и соответствует реальным потребностям и задачам Минприроды России необходимо использовать комплексную методику, сочетающую параллельное применение обоих рассмотренных выше подходов. Первый из них ориентирован на оценку эффективности внутреннего финансового аудита по методике Счетной палаты России, второй – построен на основе международно признанной модели зрелости функции внутреннего финансового аудита. Опираясь на достоинства и сильные стороны каждого из указанных подходов, можно сформировать не только достаточно полную и достоверную картину внутреннего финансового аудита, но и определить реальные ориентиры стратегии его будущего совершенствования.

Заключение

Современные теория и практика управления в государственном секторе исходят из четкого методического и технического разграничения функций внутреннего контроля и внутреннего финансового аудита, которые рассматриваются как самостоятельные направления управленческой деятельности, развивающиеся во многом параллельно. В России впервые их нормативное разграничение на законодательном уровне было осуществлено в 2013 году и окончательно закреплено в 2019 году путем признания внутреннего финансового аудита в качестве отдельного бюджетного полномочия.

В настоящий момент основное методическое обеспечение функции внутреннего финансового аудита осуществляется Минфином России. Кроме того, современный императив деятельности в государственном секторе предполагает также активную адаптацию передового международного опыта. Обращение к обоим указанным источникам определяет особенности современной теоретической и методологической платформы создания самостоятельных методических и инструментальных решений в области внутреннего финансового аудита с учетом ведомственной и отраслевой специфики.

Особенностью современных научных представлений о содержании и сущности внутреннего финансового аудита является опора на риск-ориентированный подход. Системное понимание последнего предполагает, что в основе аудиторского процесса лежат методы и технологии современного риск-менеджмента. При этом отношение к рискам со стороны функции внутреннего финансового аудита двойственное. С одной стороны, основу аудиторской процедуры составляет процесс оценки аудиторских рисков, что позволяет оптимизировать саму процедуру и ориентироваться на области аудита с наибольшим риском, с другой – внутренний финансовый аудит концентрируется на вопросах выявления и предупреждения бюджетных рисков.

Результатом проведенного диссертационного исследования является рассмотрение и обобщение теоретических и методических основ государственного внутреннего финансового аудита с учетом риск-ориентированного подхода. Для этого в работе был рассмотрен ряд методических и организационных вопросов организации эффективной функции внутреннего финансового аудита на примере Минприроды России и разработан комплекс взаимосвязанных научно-практических рекомендаций, направленных на построение современной риск-ориентированной системы внутреннего финансового аудита. На этой основе отдельно представлены авторские предложения по проведению комплексной внутренней самооценки системы внутреннего финансового аудита в государственном секторе, сочетающие в себе элементы модели оценки эффективности и модели организационной зрелости функции внутреннего финансового аудита.

Основные результаты, выводы и предложения, полученные на основе проведенного исследования, включающие в себя следующие позиции научной новизны, могут быть представлены следующим образом.

Сложившиеся сегодня в российской научной среде теоретические представления о внутреннем государственном контроле и внутреннем финансовом аудите строятся на признании производного характера последнего от первого. Между тем проведенный анализ трудов отечественных и зарубежных исследователей по данному вопросу позволяет сделать вывод о значительной теоретической и методологической автономии концепции внутреннего финансового аудита, который следует изучать в первую очередь с позиций современных теорий аудита. Исследование показало наличие ряда конкурирующих и в то же время дополняющих друг друга теорий, позволяющих дать необходимое и достаточное теоретическое и нормативное обоснование самостоятельного характера функции внутреннего финансового аудита, не сводимого к категории финансового контроля. Это в свою очередь позволило уточнить существующую трактовку понятия «внутренний финансовый аудит» и более полно по сравнению с

предыдущими исследованиями представить его внутреннее содержание и сущность.

Отличительной особенностью классических представлений о внутреннем финансовом аудите является их риск-ориентированный характер. Аудиторский процесс изначально строится на таких основополагающих концепциях, как аудиторских риск, существенность, выборка, что позволяет оптимизировать аудиторскую процедуру и сконцентрироваться на областях, подверженных наибольшему риску нарушений и искажений [66]. Применительно к государственному сектору в качестве одного из главных предметов бюджетного управления рассматриваются бюджетные риски. Развитие риск-ориентированного подхода применительно к внутреннему финансовому аудиту предполагает ориентацию его на процессы бюджетного риск-менеджмента. В работе исследуются особенности применения риск-ориентированного подхода во внутреннем финансовом аудите, раскрываются основные направления его развития и обосновывается 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.

В качестве одного из важнейших принципов формирования современной системы внутреннего финансового аудита можно выделить принцип независимости. В работе подробно исследованы основные вопросы, связанные с теоретическим обоснованием и практической реализацией указанного принципа. Показано, что преобладающие сегодня представления носят преимущественно односторонний характер, сводя теоретическое и практическое содержание указанного принципа только к функциональной независимости. Вместе с тем проведенное исследование дает основания утверждать, что принцип независимости имеет более фундаментальное значение и природа его проявления носит системный характер. Независимость внутренних финансовых аудиторов должна рассматриваться не только и даже не столько функционально, сколько в комплексе совокупности объективных и субъективных факторов, совместно определяющих рамки и требования независимого профессионального поведения в

любых ситуациях. По мнению автора настоящей работы, вопрос независимости внутренних финансовых аудиторов должен ставиться в первую очередь с позиций их профессионального самоидентификации. На основе проведенного исследования разработаны авторские практические рекомендации по созданию эффективных институциональных и организационных механизмов обеспечения реальной функциональной и профессиональной независимости внутреннего финансового аудита на ведомственном уровне.

Несмотря на то, что обязательное требования создания функции внутреннего финансового аудита существует уже несколько лет, вопросы его методического сопровождения до сих пор сохраняют свою актуальность и значимость. В ходе исследования особое внимание было уделено проблеме системного представления методического и организационного обеспечения. В частности, сделан вывод что многообразию и сложности вопросов, решаемых внутренним финансовым аудитом, должна соответствовать, система его внутриведомственного закрепления и регламентации. С этой целью подготовлены оригинальные авторские предложения по формированию современной нормативно-методической базы построения четырехуровневой системы внутреннего финансового аудита. Каждый уровень предложенной системы определяет ряд внутренних нормативных и инструментальных механизмов, в совокупности создающих объемную, целостную, внутренне взаимосвязанную систему, обеспечивающую должный уровень реализации и реальную эффективность результатов проводимых аудиторских мероприятий. В качестве ключевого элемента предлагаемой системы предложено разработать внутренний системный документ «Ведомственная политика внутреннего финансового аудита».

В ходе проведения исследования были изучены разнообразные вопросы и выявлены разные аспекты, связанные с практической организацией внутреннего финансового аудита на примере Минприроды России. В частности, рассмотрены проблемы организации аудиторских мероприятий с применением риск-ориентированного подхода с учетом лучшей российской и зарубежной практики. На этой основе подготовлен ряд практических рекомендаций, направленных на внедрение конкретных риск-ориентированных методов и инструментальных

решений, в частности на этапах планирования и непосредственного проведения аудиторских мероприятий.

Закрепленный действующим законодательством нормативно-правовой статус самостоятельного бюджетного полномочия определяет высокий приоритет задачи построения эффективной и действенной системы внутреннего финансового аудита. В связи с этим неизбежно встает вопрос необходимости подтверждения результативности и эффективности работы созданной системы, отсутствия в ней существенных недостатков. На практике такие подтверждения могут носить как внешний, так и внутренний характер. В диссертации подробно изучен вопрос, каким образом может быть организована соответствующая внутренняя самооценка системы внутреннего финансового аудита. По результатам исследования сделан вывод, что такая самооценка должна носить комплексный характер, и на этой основе даны предложения по формированию современного методического инструментария ее проведения. Ключевой особенностью предлагаемого методического решения является одновременное комплексное использование двух отличающихся, но взаимодополняющих подходов: первый ориентирован на оценку эффективности внутреннего финансового аудита по методике Счетной палаты России, а второй построен на основе модели зрелости функции внутреннего финансового аудита, используемой в международной практике.

Итогом исследования является формирование нового более полного, системного и комплексного представления о функции внутреннего финансового аудита с учетом риск-ориентированного подхода, которое позволяет создавать современные высокоэффективные системы внутреннего финансового аудита, адаптируя их к конкретным ведомственным и отраслевым особенностям. Сделанные выводы и полученные результаты будут полезны как ученым-теоретикам, так и практикующим внутренним аудиторам, а также высшим руководителям учреждений и ведомств, которым вменена обязанность организации внутреннего финансового аудита.

Список литературы

Законодательные и нормативно-правовые акты

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ [ред. от 29.11.2021] : принят Государственной Думой 17 июля 1998 г. : одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 г. // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3823. – Текст : непосредственный.
2. О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля : Федеральный закон от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ : [принят Государственной Думой 19 дек. 2008 г. : одобрен Советом Федерации 22 дек. 2008 г.] : [ред. от 11 июня 2021 г.] // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2008. – № 52 (часть I). – Ст. 6249. – Текст : непосредственный.
3. О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации : Федеральный закон от 23 июля 2013 г. № 252-ФЗ : [принят Государственной Думой 2 июля 2013 г. : одобрен Советом Федерации 10 июля 2013 г.] // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2013. – № 31. – Ст. 4191. – Текст : непосредственный.
4. О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части совершенствования государственного (муниципального) финансового контроля, внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита : Федеральный закон от 26 июля 2019 г. № 199-ФЗ [последняя редакция] : [принят Государственной Думой 16 июля 2019 г.: одобрен Советом Федерации 23 июля 2019 г.] // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_330027/ (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.
5. О Счетной палате Российской Федерации : Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ : [принят Государственной Думой 22 марта 2013 г. : одобрен Советом Федерации 27 марта 2013 г. : [последняя редакция] // Собрание

законодательства Российской Федерации. – 2013 г. – № 14 – Ст. 1649. – Текст : непосредственный.

6. Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований [последняя редакция]: Федеральный закон от 7 февраля 2011 г. № 6-ФЗ : [принят Государственной Думой 28 янв. 2011 г. : одобрен Советом Федерации 2 фев. 2011 г.] // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2011. – № 7. – Ст. 903. – Текст : непосредственный.

7. О Стратегии экономической безопасности Российской Федерации на период до 2030 года : Указ Президента Российской Федерации от 13 мая 2017 № 208 // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2017. – № 20. – Ст. 2902. – Текст : непосредственный.

8. Об аудиторской деятельности в Российской Федерации (вместе с «Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации») : Указ Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. № 2263 [ред. от 26 ноября 2001 г. ; утратил силу] // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_2868/ (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

9. О передаче Федеральному казначейству полномочий отдельных федеральных органов исполнительной власти, их территориальных органов и подведомственных им казенных учреждений : Постановление Правительства Российской Федерации от 15 февраля 2020 г. № 153 // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_345743/ (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

10. Об утверждении Правил осуществления главными распорядителями (распорядителями) средств федерального бюджета, главными администраторами (администраторами) доходов федерального бюджета, главными администраторами (администраторами) источников финансирования дефицита федерального бюджета внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита и

о внесении изменения в пункт 1 Правил осуществления ведомственного контроля в сфере закупок для обеспечения федеральных нужд, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 10 февраля 2014 года № 89 : Постановление Правительства Российской Федерации от 17 марта 2014 г. № 193 [утратило силу с 1 января 2020 г.] // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: <https://kkr.rk.gov.ru/ru/get-attachment/312929bc67120598df0ea8ce685769a9348343227c6cdd68d304809c3368a423ea881b214b2b06c97ec2f28612d1d8b269ecdbcc36c479d37356d53096dcbdaa> (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

11. О внесении изменений в Положение о Федеральном казначействе : Постановление Правительства Российской Федерации от 17 декабря 2021 г. № 2338 // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_404131/92d969e26a4326c5d02fa79b8f9cf4994ee5633b/ (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

12. Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков» : Постановление Правительства Российской Федерации от 15 апреля 2014 г. № 320 [ред. от 25 апреля 2020 г.] // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_162186/ (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

13. О применении риск-ориентированного подхода при организации отдельных видов государственного контроля (надзора) и внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации : Постановление Правительства Российской Федерации от 17 августа 2016 г. № 806 [ред. от 6 октября 2021 г.] // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_203819/ (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

14. Об утверждении профессионального стандарта «Внутренний аудитор» : Приказ Министерства труда и социальной защиты Российской Федерации от 24

июня 2015 г. № 398н. // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_184462/ (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

15. Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Права и обязанности должностных лиц (работников) при осуществлении внутреннего финансового аудита»: Приказ Минфина России от 21 ноября 2019 г. № 195н // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_338585/ (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

16. Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита»: Приказ Минфина России от 21 ноября 2019 г. № 196н [ред. от 1 сентября 2021 г.] // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_338586/ (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

17. Об утверждении Методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового аудита : Приказ Минфина России от 30 декабря 2016 г. № 822 // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_210724/ (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

18. Об утверждении Методических рекомендаций по формированию отдельных документов, используемых при осуществлении внутреннего финансового аудита : Приказ Минфина России от 1 июня 2021 г. № 246 // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_385451/6d500c3833bfc8ff4c4089db7331521a1f8d680f/ (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

19. О порядке осуществления в Министерстве финансов Российской Федерации оперативного мониторинга качества финансового менеджмента : Приказ Минфина России от 19 октября 2011 г. № 383 [ред. от 20 января 2014 г. ;

утратил силу] // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_120712/ (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

20. О формировании отчета Министерства финансов Российской Федерации о результатах мониторинга качества финансового менеджмента, осуществляемого главными администраторами средств федерального бюджета (главными распорядителями средств федерального бюджета, главными администраторами доходов федерального бюджета, главными администраторами источников финансирования дефицита федерального бюджета): Приказ Минфина России от 29 декабря 2017 г. № 264н // Минфин России : официальный сайт. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=122362-prikaz_minfina_rossii_ot_29.12.2017__264n_o_formirovanii_otcheta_ministerstva_financev_rossiiskoi_federatsii_o_rezultatakh_monitoringa_kachestva_finansovogo_menedzhmenta_osus (дата обращения: 20.11.2021). – Текст : электронный.

21. Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств : Приказ Минфина Российской Федерации от 13 июня 1995 г. № 49 [ред. от 8 ноября 2010 г.] // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_7152/ (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

22. Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению : Приказ Минфина России от 30 марта 2015 г. № 52н [ред. от 15 июня 2020 г.] // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_177766/ (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

23. Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Планирование и проведение внутреннего финансового аудита»: Приказ

Минфина России от 5 августа 2020 г. № 160н [ред. от 01.09.2021] // Гарант : информационно-правовой портал. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/74485160/> (дата обращения: 20.11.2021). – Текст : электронный.

24. Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Осуществление внутреннего финансового аудита в целях подтверждения достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности» и о внесении изменений в некоторые приказы Министерства финансов Российской Федерации по вопросам осуществления внутреннего финансового аудита : Приказ Минфина России от 1 сентября 2021 г. № 120н // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_396648/ (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

25. Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» : Приказ Минфина России от 31 декабря 2016 г. № 256н [ред. от 30 июня 2020 г.] // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_396648/ (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

26. Об утверждении Инструкции о порядке составления, представления годовой, квартальной бухгалтерской отчетности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений : Приказ Минфина России от 25 марта 2011 г. № 33н [ред. от 11 июня 2021 г.] // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_112540/ (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

27. Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации Приказ Минфина России от 28 декабря 2010 г. №

191н [ред. от 11 июня 2021 г.] // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_108797/bd7c1c968b90ca529378c9ac17cba21bd6be7266/ (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

28. О составлении и представлении годовой бюджетной отчетности, годовой консолидированной бухгалтерской отчетности государственных бюджетных и автономных учреждений главными администраторами средств федерального бюджета за 2020 год : Письмо Минфина России № 02-04-04/110850, Казначейства России № 07-04-05/02-26291 от 17 декабря 2020 г. // Минфин России: официальный сайт. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=132215-pismo_minfina_rossii_i_federalnogo_kaznacheistva_ot_17.12.2020__02-04-04110850__07-04-0502-26291_o_sostavlenii_i_predstavlenii_godovoi_byudzhetoj_otchetnosti_godovoi_konsol (дата обращения: 20.11.2021). – Текст : электронный.

29. О дополнительных критериях по раскрытию информации при составлении и представлении годовой консолидированной бюджетной отчетности, годовой консолидированной бухгалтерской отчетности государственных бюджетных и автономных учреждений главными администраторами средств федерального бюджета за 2021 год: Письмо Минфина России № 02-06-07/97427, Казначейства России № 07-04-05/02-29373 от 1 декабря 2021 г. // Минфин России: официальный сайт. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=134968-pismo_minfina_rossii_i_federalnogo_kaznacheistva_ot_01.12.2021__02-06-0797427__07-04-0502-29373_o_dopolnitelnykh_kriteriyakh_po_raskrytiyu_informatsii_pri_sostavlenii_i_predstavlenii (дата обращения: 20.11.2021). – Текст : электронный.

30. Об утверждении Методических рекомендаций по организации работы внутреннего аудита в акционерных обществах с участием Российской Федерации: Приказ Росимущества от 4 июля 2014 г. № 249 // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_

LAW_141636/ (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

31. Профессиональный стандарт «Внутренний аудитор»: Приказ Министерства труда и социальной защиты Российской Федерации от 24 июня 2015 г. № 398н // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_184462/cd7e9795a297ae560e288a3cc91f01e59c2894a4/ (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

32. О проведении организациями государственного сектора инвентаризации активов и обязательств в целях составления годовой бюджетной (бухгалтерской) отчетности : Письмо Минфина России от 10 февраля 2020 г. № 02-07-10/8553 // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=QSBO&n=20026#KtIoRvSCK9Ume8FE2> (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

33. О проведении организациями государственного сектора инвентаризации активов и обязательств и наличии в инвентаризационной комиссии бухгалтера : Письмо Минфина России от 19 мая 2020 г. № 02-07-10/41023 // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=QSBO&n=20477#xJomRvS294diMaFK2> (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

34. Об особенностях проведения инвентаризации в условиях реализации мер в области защиты здоровья сотрудников : Письмо Минфина России от 24 декабря 2020 г. № 02-07-07/113668 // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_372200/ (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

35. О проведении инвентаризации объектов нефинансовых активов, составляющих государственную (муниципальную) казну : Письмо Минфина России от 16 сентября 2021 г. № 02-06-10/75555 // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=>

doc&base=QSBO&n=22472#5h7nRvSIQ8SixSJn (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

36. Паспорт приоритетной программы «Реформа контрольной и надзорной деятельности» (приложение к протоколу президиума Совета при Президенте Российской Федерации по стратегическому развитию и приоритетным проектам от 21 декабря 2016 г. № 12) [ред. от 30 мая 2017 г.] // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_222109/ (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

37. Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций : одобрены Советом по аудиторской деятельности 19 декабря 2019 г., протокол № 51, с изменениями от 16 апреля 2021 г., протокол № 58 // Минфин России : официальный сайт. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=133109-pravila_nezavisimosti_auditorov_i_auditorskikh_organizatsii_deistvuyut_s_15_iyunya_2021_g. (дата обращения: 20.11.2021). – Текст : электронный.

38. СГА 103. «Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Финансовый аудит (контроль)» (утв. постановлением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 25 декабря 2017 г. № 14ПК) [ред. от 24 декабря 2020 г.] // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_313641/ (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

39. СГА 104. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Аудит эффективности, утв. постановлением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 9 февраля 2021 г. № 2ПК // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_377733/ (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

40. СГА 105. Стандарта внешнего государственного аудита (контроля). «Стратегический аудит», утв. постановлением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 10 ноября 2020 г. № 17ПК // КонсультантПлюс : справ.-правовая система.– URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_

375062/ (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

41. СГА 311. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Проверка и анализ эффективности внутреннего финансового аудита, утв. постановлением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 27 апреля 2017 г. № 4ПК // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216253/ (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

42. Методические рекомендации по применению аудита эффективности, утв. Коллегией Счетной палаты Российской Федерации, протокол от 28 сентября 2021 № 63К (1506), вместе с Рекомендуемым порядком действий в процессе организации и в ходе проведения контрольного (экспертно-аналитического) мероприятия с применением аудита эффективности). // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_397813/ (дата обращения: 20.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

Государственный стандарт

43. ГОСТ Р ИСО 9004-2019. Национальный стандарт Российской Федерации. Менеджмент качества. Качество организации. Руководство по достижению устойчивого успеха организации: Приказ Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии Росстандарта от 20 августа 2019 г. № 514-ст. // Стандартиформ. – М., 2019. – Текст : непосредственный.

Печатные издания

44. Абросимов, А. В. К вопросу о различиях основ правового регулирования внешнего и внутреннего государственного финансового контроля / А. В. Абросимов // Право и политика. – 2021. – № 7. – С.72–90. – Текст : непосредственный.

45. Авдюшкина, Т. В. Цели и назначение внутреннего аудита механизма государственных закупок / Т. В. Авдюшкина // Вестник Московского Университета им. С. Ю. Витте. – 2018. – № 4 (27). – С. 15–19. – Текст : непосредственный.

46. Адамс, Р. Основы аудита / Р. Адамс ; пер. с англ. ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Юнити, 1995. – 398 с. – Текст : непосредственный.
47. Анисифоров, Т. С. Институт аудита в системе финансового права / Т. С. Анисифоров // Финансовое право. – 2020. – № 5. – С. 3–6;
48. Арабян, К. К. Аудит в России. Новая концепция развития / К. К. Арабян. – М. : РУСАЙНС, 2020. – 164 с. – Текст : непосредственный.
49. Арабян, К. К. Теория аудита и концептуальные основы развития аудиторской деятельности / К. К. Арабян // Учет. Анализ. Аудит. – 2019. – № 1. – С. 28–39. – Текст : непосредственный.
50. Аренс, А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек ; пер. с англ. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 560 с. – Текст : непосредственный.
51. Барабашев, А. Г. Кризис государственного управления и его влияние на основные административные парадигмы государства и бюрократии / А. Г. Барабашев // Вопросы государственного и муниципального управления. – 2016. – № 3. – С. 163–194. – Текст : непосредственный.
52. Бек, У. Общество риска: на пути к другому модерну / У. Бек ; пер. с нем. – М. : Прогресс-Традиция, 2000. – 384 с. – Текст : непосредственный.
53. Болдырев, Ю. Ю. Институциональные аспекты финансового контроля // Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля / В. В. Панков, Л. А. Чайковская, В. Л. Кожухов [и др.]. – М. : ГОУ ВПО РЭА им. Г. В. Плеханова, 2009. – 429 с. – Текст : непосредственный.
54. Буглак, С. В. Риск-ориентированный подход к управлению финансово-экономической деятельностью министерства обороны как главного администратора средств федерального бюджета / С. В. Буглак // Журнал прикладных исследований. – 2020. – Т. 3, № 4. – С. 6–11. – Текст : непосредственный.
55. Булыга, Р. П. Классификация и стандартизация финансового контроля и аудита в Российской Федерации / Р. П. Булыга // Учет. Анализ. Аудит. – 2017. – № 5. – С. 10–17. – Текст : непосредственный.

56. Булыга, Р. П. Классификация и стандартизация финансового контроля и аудита в Российской Федерации / Р. П. Булыга // Учет. Анализ. Аудит. – 2017. – № 6. – С. 6–19. – Текст : непосредственный.

57. Булыга, Р.П. Инновационные направления и процедуры аудита и контроля / Р. П. Булыга. – М. : ЮНИТИ ДАНА, 2018. – 159 с. – Текст : непосредственный.

58. Бычкова, С. М. Доказательства в аудите / С. М. Бычкова. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 315 с. – Текст : непосредственный.

59. Бюджетная система Российской Федерации : учебник / под общ. ред. Ю. С. Долгановой, Н. А. Истоминой. – Екатеринбург : Изд во Урал. ун-та, 2019. – 356 с. – Текст : непосредственный.

60. Васина, Н. В. Проблемы нормативного регулирования и методическое обеспечение внутреннего финансового контроля и внутреннего аудита в учреждениях государственного сектора / Н. В. Васина, А. Н. Данилов, Н. Г. Иванова // Наука о человеке: гуманитарные исследования. – 2018. – № 1 (31). – С. 160–167. – Текст : непосредственный.

61. Васюнина, М. Л. Об управлении бюджетными рисками // Финансы и кредит / М. Л. Васюнина. – 2017. – Т. 23, № 40 (760). – С. 2408–2419. – Текст : непосредственный.

62. Ворона, А. А. Направления совершенствования внутреннего финансового аудита и процедур финансового контроля государственных закупок ФТС России / А. А. Ворона, В. С. Егоров // Ученые записки Санкт-Петербургского имени В. Б. Бобкова филиала Российской таможенной академии. – 2020. – № (74). – С. 27–32. – Текст : непосредственный.

63. Гапоненко, В. Ф. Ведомственный финансовый контроль и внутренний финансовый аудит в бюджетной сфере : курс лекций / В. Ф. Гапоненко, С. Н. Белова, В. В. Казаков, Г. Ю. Кутузов ; под общ. ред. Е. Н. Барикаева. – М. : Академия управления МВД России, 2017. – 116 с. – Текст : непосредственный.

64. Гафурова, Г. Н. Инвентаризация перед составлением годовой бухгалтерской отчетности: требования по ее проведению и анализ типовых

нарушений / Г. Н. Гафурова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2020. – № 1. – С. 2–7. – Текст : непосредственный.

65. Гиниятуллина, Д. Р. Совершенствование внутреннего аудита в государственном секторе / Д. Р. Гиниятуллина // Учет. Анализ. Аудит. – 2019. – № 2. – С. 95–102. – Текст : непосредственный.

66. Гладышева, А. В. Стратегия оптимизации внутреннего аудиторского финансового контроля компании в период экономического кризиса / А. В. Гладышева, И. Н. Махонина, И. Ф. Чепурова // Вестник университета. – 2020. – № 12. – С. 139–145. – Текст : непосредственный.

67. Говдя, В. В. Обоснование места внутреннего контроля и аудита в учетно-аналитическом кластере агрохолдинга / В. В. Говдя, Ж. В. Дегальцева, К. А. Величко // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2016. – № 1-3. – С. 35–42. – Текст : непосредственный.

68. Голосов, О. В. Аудит: концепция, проблемы, стандарты, контроль, эффективность, кризис / О. В. Голосов, Е. М. Гутцайт. – М. : Бухгалтерский учет, 2005. – 512 с. – Текст : непосредственный.

69. Грабивчук, В. Я. Риск-ориентированный внутренний аудит: сущность, условия применения и актуальность для предприятий сельского хозяйства / В. Я. Грабивчук, И. Г. Пивень // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2020. – Т. 9, № 1 (67) – С. 121–123. – Текст : непосредственный.

70. Григорьев, А. В. К вопросу о сущности финансового контроля / А. В. Григорьев, К. К. Голод // Журнал прикладных исследований. – 2020. – № 4. – С. 12–18. – Текст : непосредственный.

71. Гусев, А. Проведение внутреннего финансового аудита / А. Гусев // Ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности государственных (муниципальных) учреждений. – 2020. – № 10. – С. 9–17. – Текст : непосредственный.

72. Даниленко, Н. И. Ведомственный (внутренний) финансовый контроль и аудит: эффективный инструмент управления / Н. И. Даниленко // Бухгалтерский

учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2015. – № 18 (378). – С. 17–21. – Текст : непосредственный.

73. Двуреченских, В. А. Основы государственного аудита / В. А. Двуреченских. – М. : Патриот, 2011. – 447 с. – Текст : непосредственный.

74. Дженсен, М. К. Теория фирмы: поведение менеджеров, агентские издержки и структура собственности / М. К. Дженсен, У. Х. Меклинг ; пер. с англ. // Вестник Санкт-Петербургского университета. Сер. Менеджмент. – 2004. – Вып. 4. – С. 118–191. – Текст : непосредственный.

75. Дьяконова, О. С. Внутренний аудит : учебник / О. С. Дьяконова, Т. М. Рогуленко, В.А. Гузь, С. В. Пономарёва, А. В. Бодяко ; под общ. ред. Т. М. Рогуленко. – М. : КноРус, 2021. – 182 с. – Текст : непосредственный.

76. Дятлова, А. Ф. Специфика внутреннего аудита организации в зависимости от сфер и видов деятельности / А. Ф. Дятлова, Л. Н. Иванова // Вестник Московского Университета МВД России. – 2020. – № 5. – С. 275–280. – Текст : непосредственный.

77. Захарченко, К. А. Значение и методика внутреннего контроля финансовых результатов в организациях торговли / К. А. Захарченко, И. Г. Пивень // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2020. – № 9-1. – С. 143–146. – Текст : непосредственный.

78. Иванова, О. Б. Развитие муниципального финансового контроля в условиях реализации национальных проектов: проблемы и перспективы / О. Б. Иванова, С. Н. Денисенко // Финансовые исследования. – 2020. – № 4. – С. 72–81. – Текст : непосредственный.

79. Измоденов, А. К. Государственный аудит эффективности исполнения бюджета : учебное пособие / А. К. Измоденов, А. В. Курдюмов – Екатеринбург : Изд-во Урал. гос. экон. ун-та, 2020. – 125 с. – Текст : непосредственный.

80. Каламанова, Е. Н. Основополагающие подходы к составлению риск-ориентированного плана / Е. Н. Каламанова, Н. А. Проданова // Бухучет в здравоохранении. – 2021. – № 11. – С. 61–72. – Текст : непосредственный.

81. Камышникова, А. В. Внутренний аудит в эпоху цифровой экономики в России / А. В. Камышникова, В. М. Печерских // Ученые записки Тамбовского отделения РoСМУ. – 2019. – № 16. – С. 24–29. – Текст : непосредственный.

82. Канкулова, М. И. Внутренний контроль в государственном секторе: рекомендации ИНТОСАИ и Российская практика / М. И. Канкулова, С. С. Алфименко // Известия Санкт-Петербургского Государственного Экономического Университета. – 2018. – № 5 (113). – С. 76–84. – Текст : непосредственный.

83. Карагод, В. С. Теория и методология международной системы корпоративной социальной отчетности : монография / В. С. Карагод. – М. : Бухгалтерский учет, 2005. – 248 с. – Текст : непосредственный.

84. Кзыкеева, А. С. Применение риск ориентированного аудита: национальный и международный аспект / А. С. Кзыкеева, Г. Т. Абдрахманова, М. А. Айтказина // Инновации инвестиции. – 2020. – № 2. – С. 209–213. – Текст : непосредственный.

85. Крамер, Д. А. Оценка эффективности внутреннего контроля и аудита / Д. А. Крамер // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. – 2021. – Т. 11, № 3 (62). – С. 185–189. – Текст : непосредственный.

86. Круи, М. Основы риск-менеджмента / М. Круи, Д. Галай, Р. Марк ; пер. с англ. ; науч. ред. В. Б. Минасян. – М. : Юрайт, 2015. – 390 с. – Текст : непосредственный.

87. Крышкин, О. В. Настольная книга по внутреннему аудиту. Риски и бизнес-процессы. / О. В. Крышкин. – М. : Альпина Паблишер, 2021. – 478 с. – Текст : непосредственный.

88. Кувалдина, Т. Б. Аудит и контроль достоверности бухгалтерской отчетности / Т. Б. Кувалдина // Бухгалтерский учет. – 2021. – № 4. – С. 48–52. – Текст : непосредственный.

89. Купряшин, Г. Л. Калейдоскоп административных реформ в Европе: опыт и оценки элиты государственной службы / Г. Л. Купряшин // Вопросы государственного и муниципального управления. – 2018. – № 1. – С. 197–205. – Текст : непосредственный.

90. Лапина, М. А. Развитие государственного аудита (контроля) на основе принципов Московской декларации ИНТОСАИ / М. А. Лапина, А. Г. Гуринович, Д. А. Казанцев // Международное право и международные организации. – 2021. – № 3. – С. 62–71. – Текст : непосредственный.

91. Липатова, Л. Н. О необходимости повышения достоверности и полноты информационного обеспечения государственного управления / Л. Н. Липатова, Р. В. Карапетян // Россия: тенденции и перспективы развития. – 2021. – № 16-2. – С. 566–568. – Текст : непосредственный.

92. Ловчиди, А. Ю. Вопросы внутреннего контроля и аудита финансовых результатов от основного вида деятельности в организациях торговли / А. Ю. Ловчиди, И. Г. Пивень // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. – 2021. – № 3-1. – С. 62–64. – Текст : непосредственный.

93. Лозицкая, О. И. Аудит эффективности: важность и перспективы в рамках системы государственного финансового контроля / О. И. Лозицкая, Н. Л. Воронина // Финансы: теория и практика. – 2020. – № 2. – С. 82–91. – Текст : непосредственный.

94. Луман, Н. Понятие риска / Н. Луман // Thesis. – 1994. – Вып. 5. – С. 135–160. – Текст : непосредственный.

95. Матвеева, Е. Е. Применение риск-ориентированного подхода в сфере государственного финансового контроля / Е. Е. Матвеева // Экономический журнал. – 2018. – № 1 (49). – С. 41–56. – Текст : непосредственный.

96. Матвеева, Н. С. Международный опыт осуществления государственного финансового контроля / Н. С. Матвеева // Финансовый журнал. – 2020. – Т. 12, № 2. – С. 69–95. – Текст : непосредственный.

97. Миронова, С. М. Организация внутреннего финансового аудита в органах местного самоуправления и роль муниципальных контрольно-счетных органов в повышении ее эффективности / С. М. Миронова, А. И. Мордвинцев, С. Г. Скворцов // Финансовое право. – 2020. – № 11. – С. 7–13. – Текст : непосредственный.

98. Монтескье, Ш. Избранные произведения / Ш. Монтескье ; пер. с фр. – М. : Госполитиздат, 1955. – 803 с. – Текст : непосредственный.

99. Мухаметова, Д. Р. Внутренний финансовый контроль в госучреждениях / Д. Р. Мухаметова // E-Scio. – 2019. – № 12 (39). – С. 350–358. – Текст : непосредственный.

100. Натарова, Е. В. Концепция развития внутреннего финансового контроля в секторе государственного управления / Е. В. Натарова, А. В. Сметанко // Научный вестник: финансы, банки, инвестиции. – 2020. – № 1 (50). – С. 31–36. – Текст : непосредственный.

101. Непомнящих, И. Ф. Методы контроллинга при организации внутреннего финансового аудита в системе МВД РФ / И. Ф. Непомнящих, А. А. Артемьев // Вестник Московского университета МВД России. – 2021. – № 1. – С. 272–276. – Текст : непосредственный.

102. Норт, Д. К. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / Д. К. Норт ; пер с англ. – М. : Фонд экономической книги «Начала», 1997. – 180 с. – Текст : непосредственный.

103. Огородников, А. П. Становление внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита в системе исполнительных органов власти / А. П. Огородников // Историко-экономические исследования. – 2018. – Т. 19, № 2. – С. 267–281. – Текст : непосредственный.

104. Орлов, Н. А. Становление государственного финансового контроля в России и его развитие / Н. А. Орлов // Образование. Наука. Научные кадры. – 2021. – № 2. – С. 168–170. – Текст : непосредственный.

105. Панков, В. В. Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита / В. В. Панков. – М. : ИнформБюро, 2011. – 168 с.

106. Панков, В. В. Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля. / В. В. Панков, Л. А. Чайковская, В. Л. Кожухов. – М. : ГОУ ВПО РЭА им. Г. В. Плеханова, 2009. – 428 с. – Текст : непосредственный.

107. Панков, В. В. Методология аудита государственных закупок: международный аспект / В. В. Панков, В. Л. Кожухов // Учет. Анализ. Аудит. – 2015. – № 4. – С. 54–63. – Текст : непосредственный.

108. Полещук, Т. А. Аудит как метод внутреннего финансового контроля в таможенных органах / Т. А. Полещук, М. О. Баженова // Карельский научный журнал. – 2019. – Т. 8, № 4 (29). – С. 97–100. – Текст : непосредственный.

109. Порфирьева, А. В. Вопросы организации и перспектив развития внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита в организациях государственного сектора / А. В. Порфирьева // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2017. – № 2 (410). – С. 12–18. – Текст : непосредственный.

110. Рафикова, З. Р. Концепция риск-ориентированного аудита / З. Р. Рафикова, А. З. Халитова // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. – 2020. – Т. 5, № 2 (44). – С. 60–62. – Текст : непосредственный.

111. Робертсон, Дж. Аудит / Дж. Робертсон ; пер. с англ. – М. : Аудиторская фирма «Контакт» : KPMG, 1993. – 496 с. – Текст : непосредственный.

112. Росицкая, М. В. Международный опыт: от государственного финансового контроля к государственному аудиту / М. В. Росицкая // вестник науки и образования. – 2018. – Т. 14, № 2 (50). – С. 24–27. – Текст : непосредственный.

113. Саунин, А. Н. Государственный аудит : учебное пособие / А. Н. Саунин. – 2-е изд., стер. – М. : Издательство Московского университета, 2019. – 480 с. – Текст : непосредственный.

114. Сафонова, М. Ф. Трансформация и перспективы развития внутреннего аудита на макро и микроуровня / М. Ф. Сафонова, Д. С. Резниченко // Вестник академии знаний. – 2018. – № 5 (28). – С. 297–304. – Текст : непосредственный.

115. Селиванова, В. С. Риск-ориентированный внутренний контроль в системе финансового менеджмента / В. С. Селиванова // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2021. – Т. 5, № 3 (75). – С. 82–85. – Текст : непосредственный.

116. Селюков, М. В. Система государственного и муниципального финансового контроля как фактор укрепления национальной безопасности РФ / М. В. Селюков, В. А. Могилевская, А. С. Могилевский // Фундаментальные исследования. – 2015. – № 7 (часть 1). – С. 207–211. – Текст : непосредственный.

117. Сметанко, А. В. Риск-ориентированный внутренний аудит: инструмент идентификации и нивелирования рисков корпоративного мошенничества / А. В. Сметанко, Е. В. Глушко // Научный вестник: финансы, банки, инвестиции. – 2017. – № 3 (40). – С. 109–115. – Текст : непосредственный.

118. Семин, А. Н. Риск-ориентированность как фактор эффективности системы управления рисками в контексте жизненного цикла организации / А. Н. Семин, Т. А. Ставрова // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. – 2021. – № 2. – С. 107–115. – Текст : непосредственный.

119. Скворцова, Л. И. Актуальность финансового аудита при проведении государственных контрольных мероприятий / Л. И. Скворцова, Е. А. Бармина // Форум молодежной науки. – 2021. – № 4. – С. 98–108. – Текст : непосредственный.

120. Степашин, С. В. Государственный аудит: проблемы и перспективы / С. В. Степашин // Дайджест-финансы. – 2006. – № 11. – С. 2–5.

121. Степашин, С. В. Государственный аудит и экономика будущего / С. В. Степашин. – М. : Наука, 2008. – 608 с. – Текст : непосредственный.

122. Степашин, С. В. Конституционный аудит. / С. В. Степашин – М. : Наука, 2006. – 815 с. – Текст : непосредственный.

123. Трухина Н. В. Внутренний аудит и ведомственный финансовый контроль в государственном секторе: сущностное содержание и сравнительная характеристика / Н. В. Трухина, Л.А. Чайковская // Экономические и гуманитарные науки. – 2021. – № 10(357). – С. 37-44. – Текст : непосредственный.

124. Трухина, Н. В. Принципиальные отличия внутреннего финансового аудита государственных учреждений от внутренней финансовой контрольной деятельности / Н. В. Трухина // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2021. –Т.4, – № 11 – С. 169 – 175. – Текст : непосредственный.

125. Трухина, Н.В. Риск-ориентированный внутренний финансовый аудит в современной структуре государственного управления / Н. В. Трухина // Петербургский экономический журнал: научно-практический рецензируемый журнал. – 2021. – № 3. – С. 85–90. – Текст : непосредственный.

126. Трухина, Н. В. Риск-ориентированный внутренний финансовый аудит при трансформации государственного сектора / Н. В. Трухина // Петербургский экономический журнал: научно-практический рецензируемый журнал. – 2021. – № 4. – С. 129–136. – Текст : непосредственный.

127. Федорова, А. В. Риск-менеджмент (для менеджеров) / А. В. Федорова. – М. : КНОРУС, 2020. – 212 с. – Текст : непосредственный.

128. Трухина, Н. В. Системная природа принципа независимости внутреннего финансового аудита/ Н. В. Трухина // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2021. –Т.5 (118), – № 10 – С. 57-64. – Текст : непосредственный.

129. Хребтова, Т. П. Сущность и содержание государственного финансового аудита / Т. П. Хребтова // Вестник Московского государственного лингвистического университета. Образование и педагогические науки. – 2021. – № 3 (840). – С. 288–295. – Текст : непосредственный.

130. Цвилий-Букланова, А. А. Внутренний финансовый аудит в органах внутренних дел Российской Федерации в условиях реализации федеральных стандартов / А. А. Цвилий-Букланова // Юридическая наука. – 2021. – № 4. – С. 75–82. – Текст : непосредственный.

131. Цвилий-Букланова, А. А. Риск-ориентированный подход при организации внутреннего финансового аудита и ведомственного финансового контроля в системе МВД России / А. А. Цвилий-Букланова // Академическая мысль. – 2020. – № 4. – С. 27–33. – Текст : непосредственный.

132. Чебышев, И. И. Роль внутреннего аудита в функционировании эффективной системы внутреннего контроля предприятий / И. И. Чебышев // Вестник университета. – 2021. – № 4. – С. 130–137. – Текст : непосредственный.

133. Чегринец, Е. А. К применению аудита информации в деятельности контрольно-счетных органов / Е. А. Чегринец // Финансы. – 2021. – № 6. – С. 42–49. – Текст : непосредственный.

134. Шишова, Е. С. Независимость аудитора / Е. С. Шишова, Н. Ю. Юдаева // Научный журнал. – 2019. – № 1 (35). – С. 48–51. – Текст : непосредственный.

135. Энциклопедия финансового риск-менеджмента / под ред. А. А. Лобанова, А. В. Чугунова. – 4-е изд., испр. и доп. – М. : Альпина Паблишер, 2019. – 932 с. – Текст : непосредственный.

136. Ялбулганов, А. А. Реформирование внутреннего государственного финансового контроля: цели, задачи и правовые вызовы / А. А. Ялбулганов // Актуальные проблемы российского права. – 2020. – № 11. – С. 76–94. – Текст : непосредственный.

137. Ялмаев Р. А. Меры усиления государственного финансового контроля / Р. А. Ялмаев, Н. Т. Эльгайтарова // Вестник академии знаний. – 2020. – № 5 (40). – С. 543–546. – Текст : непосредственный.

Печатные издания на иностранных языках

138. Adelopo, I. Auditor Independence: Auditing, Corporate Governance and Market Confidence (Corporate Social Responsibility Series) / I. Adelopo. – Routledge, 2016. – 241 p. – Текст : непосредственный.

139. American Accounting Association. Statements of Basic Auditing Concepts by Committee on Basic Auditing Concepts. – Sarasota, Florida : American Accounting Association, 1973. – 58 p. – Текст : непосредственный.

140. Brody, R. The New Role of Internal Auditor: Implications for Internal Auditor Objectivity / R. Brody, J. Lowe // International Journal of Auditing. – 2003. – No. 4 (2). – С. 169–176. – Текст : непосредственный.

141. Cordery, C. J. Public Sector Auditing (Routledge Focus on Accounting and Auditing) / C. J. Cordery, D. C. Hay. – Routledge, 2021. – 110 p. – Текст : непосредственный.

142. Flint, D. Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction / D. Flint. – London : Macmillan, 1988. – Текст : непосредственный.

143. Groenendijk, N. S. Assessing Member States' Management of EU Finances: An Empirical Analysis of the Annual Reports of the European Court of Auditors, 1996–2001 / N. S. Groenendijk // Public Administration. – 2004. – No. 82 (3). – P. 701–725. – Текст : непосредственный.

144. Hayes, R. Principles of Auditing. An Introduction to International Standards of Auditing / R. Hayes, R. Dassen, A. Schilder, P. Wallage. – 2nd ed. – Harlow : Pearson Prentice Hall, 2005. – Текст : непосредственный.

145. Herath, S. A Literature Review on Auditor Independence / S. Herath, T. Pradier // The Business and Management Review. – 2018. – Vol. 9, No. 3. – P. 404–409. – Текст : непосредственный.

146. Hood C. A Public Management for All Seasons? / C. Hood // Public administration. – 1991. – Vol. 69. – P. 3–19. – Текст : непосредственный.

147. Institute of Internal Auditors Supplemental Guidance: the Role of Auditing in Public Sector Governance. – Florida, EUA : Author, 2012. – Текст : непосредственный.

148. Knapp, M. C. Audit Conflict: An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure / M. C. Knapp // The Accounting Review. – 1985. – Vol. 60, No. 2. – P. 202–211. – Текст : непосредственный.

149. Leung, P. Accountability Structures and Management Relationships of Internal Audit: An Australian Study / P. Leung, B. Cooper, L. Perera // Managerial Auditing Journal. – 2011. – No. 26 (9). – P. 794–816. – Текст : непосредственный.

150. Limperg, T. The Social Responsibility of the Auditor. A Basic Theory on the Auditor's Function / T. Limperg. – Amsterdam : Limperg Institute, 1985. – 46 p. – Текст : непосредственный.

151. Liu, J. Study on the Auditing Theory of Socialism with Chinese Characteristics / J. Liu. – Hoboken, New Jersey : John Wiley & Sons, Inc, 2015. – Текст : непосредственный.

152. Liu, W. B. The 3E Methodology for Developing Performance Indicators for Public Sector Organizations / W. B Liu, Z. L. Cheng, J., Mingers, L. Qi, W Meng // Public Money and Management. – 2010. – No. 30 (5). – P. 305–312. – Текст : непосредственный.

153. Mautz R. K. The philosophy of auditing / R. K. Mautz, H. Sharaf. – Sarasota, Florida : American Accounting Association, 1961. – 299 p. – Текст : непосредственный.

154. Page, M. Ethical Codes, Independence and the Conservation of Ambiguity / M. Page, L. F. Spira // *Business Ethics: A European Review*. – 2005. – No. 14 (3). – P. 301–316. – Текст : непосредственный.

155. Pereira, F. N. New Public Management and New Public Governance: A Conceptual Analysis Comparison / F. N. Pereira, C. Alledi, C. A. Filho, O. Quelhas, N. Bonina, J. Vieira, V. Marques // *Espacios*. – 2017. – № 38 (7). – P. 6–30. – Текст : непосредственный.

156. Pollitt, C. Comparative and International Administration Reflexive Watchdogs? How Supreme Audit Institutions Account for Themselves / C. Pollitt, H. Summa // *Public Administration*. – 1997. – No. 75. – P. 313–336. – Текст : непосредственный.

157. Spencer Pickett, K. H. *The Internal Auditing Handbook* / K. H. Spencer Pickett. – 3rd ed. – John Wiley & Sons Ltd, 2010. – 1088 p. – Текст : непосредственный.

158. Sterck, M. International Audit Trends in the Public Sector / M. Sterck, G. Bouckaert // *Internal Auditor*. – 2006. – August. – P. 49–53. – Текст : непосредственный.

159. Tepalagul, N. Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review / N. Tepalagul, L. Lin // *Journal of Accounting, Auditing & Finance*. – 2015. – No. 30 (1). – P. 101–121. – Текст : непосредственный.

160. Watts, R.L. The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses / R. L. Watts, J. L. Zimmerman // *The Accounting Review*. – 1979. – Vol. 54, No. 2. – P. 273–305. – Текст : непосредственный.

161. Watts, R. Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence // R. L. Watts, J. L. Zimmerman // *Journal of Law and Economics*. – 1983. – No. 26 (3). – P. 613–634. – Текст : непосредственный.

162. Watts, R. *Positive Accounting Theory* / R. Watts, J. Zimmerman. – Englewood Cliffs, New Jersey : Prentice-Hall, 1986. – Текст : непосредственный.

163. Wall A. The Disclosure of Key Performance Indicators in the Public Sector / A. Wall, G. Martin // *Public Management Review*. – 2003. – No. 5 (4). – P. 491–509. – Текст : непосредственный.

Интернет-ресурсы

164. Верификационный аудит отчетности // РусМенеджмент : [сайт]. – URL: <http://www.rusmanagement.ru/verifikacionnyj-audit-otchyotnosti/> (дата обращения: 20.12.2021). – Текст : электронный.

165. Внутренний аудит в условиях эпидемии COVID-19. – URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ru/Documents/tax/not-home-alone/internal-audit.pdf> (дата обращения: 20.12.2021). – Текст : электронный.

166. Госсектор в российской экономике: региональная структура. Бюллетень о развитии конкуренции, июнь 2020 // Аналитический центр при Правительстве Российской Федерации : [сайт]. – URL: <https://ac.gov.ru/uploads/2-Publications/competition/competition.06.2020.pdf> (дата обращения: 06.05.2021). – Текст : электронный.

167. Государственное регулирование. Дайджест событий Выпуск 16. – URL: https://www.economy.gov.ru/material/file/62e031d8ba4c83501bf0af3d07917e8b/gos_regulirovanie_v_usloviyah_covid19_v16.pdf (дата обращения: 21.10.2021). – Текст : электронный.

168. Интосаи – Международная организация высших органов аудита : официальный сайт. – 2021. – URL: <https://www.intosai.org/ru/> (дата обращения: 15.08.2021). – Текст : электронный.

169. Информационное письмо о рекомендациях руководителям службы внутреннего контроля, службы внутреннего аудита, службы управления рисками финансовых организаций // Банк России : официальный сайт. – URL: https://cbr.ru/StaticHtml/File/117540/20201224_in_06_14-180.pdf (дата обращения: 21.10.2021). – Текст : электронный.

170. Ключевская, Н. Риск-ориентированный подход: приоритет реформы госконтроля / Н. Ключевская // Гарант : информационно-правовой портал. – URL: <https://www.garant.ru/article/1406579/> (дата обращения: 21.10.2021). – Текст : электронный.

171. Комментарии Института внутренних аудиторов. 2018–2019 гг. // Институт внутренних аудиторов : [сайт]. – URL: <https://www.iaa->

ru.ru/about/Комментарии%20ИВА%20к%20проекту%20фед%20станд%20ВФА%20Одзя%20сайта.pdf (дата обращения: 15.05.2021). – Текст : электронный.

172. Концепция внедрения риск-ориентированного подхода к регулированию страхового сектора в Российской Федерации. – URL: https://cbr.ru/Content/Document/File/41412/concept_solvency_II.pdf (дата обращения: 21.10.2021). – Текст : электронный.

173. Концепция пропорционального регулирования и риск-ориентированного надзора за НФО 2018 // Банк России : официальный сайт. – URL: <https://cbr.ru/Content/Document/File/46871/PropNadz.pdf> (дата обращения: 13.11.2021). – Текст : электронный.

174. Концепция риск-ориентированного подхода в Счетной палате Российской Федерации : утверждена Коллегия Счетной палаты Российской Федерации, протокол от 22 июня 2021 № 44К (1487) // КонсультантПлюс : справ.-правовая система. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_388583/ (дата обращения: 17.11.2021). – Режим доступа: по подписке. – Текст : электронный.

175. Координирование действий и сотрудничество ВОФК внутренних аудиторов в государственном секторе – INTOSAI GOV 9150 // Счетная палата Российской Федерации: официальный сайт. – URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/2d7/2d73e25b6c55d4a62ce4c35fbce0d6ab.pdf> (дата обращения: 05.07.2021). – Текст : электронный.

176. Кутырев, Ю. А. Совершенствование контроля в бюджетной сфере в условиях принятия федеральных стандартов внутреннего финансового аудита / Ю. А. Кутырев // Вестник евразийской науки. – 2020. – № 6. – URL: <https://esj.today/PDF/09ECVN620.pdf> (дата обращения: 16.11.2021). – Текст : электронный.

177. Лимская декларация руководящих принципов аудита. ISSAI 1 // Интосаи : официальный сайт. – URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/issai_1_ru.pdf (дата обращения: 13.11.2021). – Текст : электронный.

178. Лопатников, В. С. Государственный аудит в системе государственного управления как фактор обеспечения экономической безопасности региона на примере Санкт-Петербурга / В. С. Лопатников, Т. Ю. Феофилова, Е. В. Радыгин // Региональная экономика и управление: электронный научный журнал. – 2019. – № 3 (59). – URL: <https://eee-region.ru/article/5901/> (дата обращения: 13.11.2021). – Текст : электронный.

179. Мексиканская декларация о независимости высших органов аудита. ISSAI 10 // Интосаи : официальный сайт. – URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/issai_1_ru.pdf (дата обращения: 20.12.2021). – Текст : электронный.

180. Независимость внутреннего аудита в государственном секторе. INTOSAI GOV 9140 // Счетная палата Российской Федерации: официальный сайт. – URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/3a5/3a5963458d253297ff5e388d88ef9c4a.pdf> (дата обращения: 20.12.2021). – Текст : электронный.

181. Новое в аудиторском законодательстве: факты и комментарии: Информационное сообщение Минфина России от 18.01.2021 № ИС-аудит-38 // Минфин России : официальный сайт. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=132376novoe_v_auditorskom_zakonodatelstve_fakty_i_kommentarii_is-audit-38 (дата обращения: 20.12.2021). – Текст : электронный.

182. Об утверждении наименований квалификации и требований к квалификациям финансового рынка: Приказ Автономной некоммерческой организации «Национальное агентство развития квалификаций» от 22 июня 2018 г. № 37/18-ПП // ППТ.РУ : [сайт]. – URL: <https://ppt.ru/docs/prikaz/vdpo/n-37-18-pr-216133> (дата обращения: 12.10.2021). – Текст : электронный.

183. О вопросах применения риск-ориентированного подхода в сфере ПОД/ФТ: Информационное письмо Банка России от 27 декабря 2017 г. № ИН-014-12/64 // Гарант : информационно-правовой портал. – URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71751262/> (дата обращения: 20.12.2021). – Текст : электронный.

184. Основополагающие принципы аудита государственного сектора. ISSAI 100 // Интосаи : официальный сайт. – URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_100/issai_100_ru.pdf (дата обращения: 12.10.2021). – Текст : электронный.

185. Практическое руководство по применению стандарта МСА 260. Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление – ISSAI 1260 // Счетная палата Российской Федерации: официальный сайт. – URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/afc/afc30918b2bbbfbee83548e4d79e27eb.pdf> (дата обращения: 20.12.2021). – Текст : электронный.

186. Рекомендации Счетной палаты // Счетная палата Российской Федерации: официальный сайт. – URL: <https://ach.gov.ru/page/recomendations> (дата обращения: 20.12.2021). – Текст : электронный.

187. Руководство для отчетности по эффективности внутреннего контроля: опыт ВОА в области внедрения и оценки внутреннего контроля. INTOSAI GOV 9110 // Счетная палата Российской Федерации: официальный сайт. – URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/71d/71d3fd7b1b9dcea91705c33fa8f6cdba.pdf> (дата обращения: 16.09.2021). – Текст : электронный.

188. Руководство по риск-ориентированному аудиту Института Внутренних бухгалтеров. – ПА 2014. – URL: <https://global.theiia.org/standards-guidance/topics/documents/201501guidetorbias.pdf> (дата обращения: 16.09.2021). – Текст : электронный.

189. Самсонов, А. Г. О некоторых вопросах классификации нарушений и недостатков, выявляемых при осуществлении контроля деятельности организаций, находящихся в ведении Федеральной службы войск национальной гвардии РФ и внутреннего финансового аудита / А. Г. Самсонов // Вестник евразийской науки. – 2019. – № 5. – URL: <https://esj.today/PDF/22ECVN519.pdf> (дата обращения: 14.10.2021). – Текст : электронный.

190. Стратегический аудит / INTOSAI RUSSIA : [сайт]. – URL: <https://intosairussia.org/ru/ce/i/strategicheskij-audit.html> (дата обращения: 16.09.2021). – Текст : электронный.

191. Ширяева, Г. Ф., Макарова В. И. Совершенствование внутреннего контроля на предприятии / Г. Ф. Ширяева, В. И. Макарова // Вестник Евразийской науки. – 2019. – Т. 11, № 2. – URL: https://elibrary.ru/download/elibrary_38564157_81903817.pdf (дата обращения: 21.03.2021). – Текст : электронный. – Режим доступа: Научная электронная библиотека eLIBRARY.RU.

192. X Конгресс EUROSАI Стамбул, 22–25 мая 2017 года. Заключение и рекомендации (Стамбульская декларация) / EUROSАI : [сайт]. – URL: https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/congress/congressX/Istanbul-declaration_RU.pdf (дата обращения: 12.03.2021). – Текст : электронный.

193. XXIII Конгресс ИНТОСАИ 2019, 25–27 сентября 2019 года (Московская декларация) // INTOSAI : [сайт]. – URL: [https://intosairussia.org/images/docs/moscowdeclaration/Moscow-declaration\(RU\).pdf](https://intosairussia.org/images/docs/moscowdeclaration/Moscow-declaration(RU).pdf) (дата обращения: 12.03.2021). – Текст : электронный.

**Приложение А
(обязательное)**

Вопросы для анализа эффективности внутреннего финансового аудита

Таблица А.1

| Наименование вопроса от Счётной палаты | Информация от Отдела внутреннего финансового аудита МПР |
|---|---|
| 1. Проверить и проанализировать организацию системы внутреннего финансового аудита, включая: | |
| наличие и характеристику ведомственного внутреннего акта главного администратора бюджетных средств об организации внутреннего финансового аудита; | Приказ об утверждении Положения |
| соответствие порядка планирования аудиторских мероприятий требованиям федерального стандарта | План аудиторских мероприятий |
| степень охвата аудиторскими мероприятиями подведомственных учреждений; | Все подведомственные казенные учреждения должны осуществлять внутренний финансовый аудит. |
| составление и представление документов по результатам внутреннего финансового аудита, их соответствие требованиям федерального стандарта; | Заключения субъекта внутреннего финансового аудита по результатам аудиторских мероприятий, годовая отчетность |
| составление и ведение реестра бюджетных рисков. | Утвержден порядок составления и ведения реестра бюджетных рисков |
| 2. Провести анализ конкретных результатов аудиторских мероприятий внутреннего финансового аудита, включая: | |
| объемы проверенных бюджетных средств; выявленные нарушения в использовании бюджетных средств и государственной собственности; | Свод плановых проверок и внеплановых проверок |
| выявленные нарушения в подготовке бюджетной отчетности и ведении бюджетного учета; | Заключение по результатам аудиторского мероприятия |
| принятые меры по устранению выявленных нарушений, по минимизации бюджетных рисков, устранение причин, контрольные действия. | Поручения Министра, планы корректирующих мероприятий, мониторинг исполнения планов |
| 3. Проверить и проанализировать | |
| Заключение субъекта внутреннего финансового аудита, в том числе: | |
| - о результатах оценки исполнения бюджетных полномочий; | |
| - о степени надежности внутреннего финансового контроля; | |
| - о достоверности бюджетной отчетности | |
| - ведение реестра бюджетных рисков | |
| - мониторинг реализации мер по минимизации (устранению) бюджетных рисков | |
| 4. Оценить осуществление внутреннего финансового аудита и выполнение требований. | |

Источник: составлено автором.

**Приложение Б
(обязательное)**

**Вопросы, подлежащие исследованию в рамках аудиторской
проверки в зависимости от ее направления**

| Оценка надежности внутреннего финансового контроля | Подготовка рекомендаций по повышению эффективности ВФК | Проверка соответствия порядка ведения бюджетного учета методологии, подтверждение достоверности бюджетной отчетности | Внесение предложений, направленных на повышение результативности и экономности использования средств государственного бюджета |
|--|--|---|--|
| Наличие приказов, инструкций, положений, устанавливающих организацию и осуществление внутреннего финансового контроля | Обеспечение повышения квалификации работников, ответственных за выполнение ВВП | Организация бюджетного учёта в связи с передачей Федеральному казначейству полномочий по бюджетному учёту и отчётности | Соответствие кассовых расходов плану-графику финансового обеспечения государственной или муниципальной программы, расходов бюджета |
| Организация планирования ВФК | Использование практики подведения итогов осуществления ВФК | Актуализация Учетной политики, в связи с переходом на централизованный бухгалтерский учет в органах Федерального казначейства | Обоснованность изменений в сводную бюджетную роспись, бюджетную роспись |
| Соответствие фактической квалификации сотрудников установленным требованиям | Понимание сотрудниками значимости осуществления ВФК | Своевременность передачи первичных учетных документов в уполномоченный орган | Причины неиспользования лимитов бюджетных обязательств, в случае наличия таких фактов |
| Учет результатов ВФК в процессе принятия решений о наложении дисциплинарной ответственности или о стимулировании сотрудников | | Соответствие данных бюджетного учёта и информации об имуществе в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 16.07.2007 № 447 | Сопоставление расходов на оказание государственных услуг с количественными и качественными характеристиками их оказания |

Источник: составлено автором.

Приложение В
(обязательное)
Порядок организации аудиторского мероприятия внутреннего
финансового аудита по подтверждению достоверности материалов
инвентаризации в Минприроды России



Рисунок В.1

Источник: составлено автором.

Приложение Г
(обязательное)
План проведения аудиторских мероприятий

УТВЕРЖДАЮ
Министр природных ресурсов и экологии
Российской Федерации

(подпись)

(расшифровка подписи)

(дата)

ПЛАН
проведения аудиторских мероприятий
на 2021 год

Наименование
федерального органа
исполнительной власти Министерство природных ресурсов и экологии
Российской Федерации

Наименование субъекта
внутреннего финансового
аудита

Наименование бюджета федеральный

| Тема аудиторского мероприятия | Месяц окончания аудиторского мероприятия |
|---|--|
| 1. Аудит в целях подтверждения достоверности бюджетной отчетности Минприроды России и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности, установленной Министерством финансов Российской Федерации, а также ведомственными актам (выборочно) за 2020 год | март |
| 2. Аудит надежности внутреннего финансового контроля в части формирования и утверждения государственных заданий в отношении подведомственных Минприроды России федеральных государственных бюджетных учреждений (выборочно) за 2019 и 2020 годы | июнь |
| 3. Аудит надежности внутреннего финансового контроля в части составления и исполнения бюджетной сметы Минприроды России (выборочно) за 2020 год и истекший период 2021 года | октябрь |

**Приложение Д
(обязательное)**

Пример Приказа О проведении планового аудиторского мероприятия в целях подтверждения достоверности бюджетной отчетности Министерства природных ресурсов и экологии Российской Федерации

На основании плана проведения аудиторских мероприятий на 2021 год, утвержденный Министром природных ресурсов и экологии Российской Федерации от 23 декабря 2020 г., п р и к а з ы в а ю:

1. Провести с 1 марта 2021 г. по 30 марта 2021 г. аудиторское мероприятие по теме «Аудит в целях подтверждения достоверности бюджетной отчетности Минприроды России и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности, установленной Министерством финансов Российской Федерации, а также ведомственными актам (выборочно) за 2020 год» с учетом особенностей, обусловленных постановлением Правительства Российской Федерации от 15 февраля 2020 г. № 153 «О передаче Федеральному казначейству полномочий отдельных федеральных органов исполнительной власти, их территориальных органов и подведомственных им казенных учреждений».

2. Референту Бюджетного департамента, наделенному полномочиями по осуществлению внутреннего финансового аудита в Министерстве (Н.В. Трухина) утвердить программу аудиторского мероприятия и не позднее 24 февраля 2021 г. обеспечить ознакомление с ней Директора Департамента финансово-экономического обеспечения Минприроды России (Р.Г. Земцов).

3. Референту Бюджетного департамента, наделенному полномочиями по осуществлению внутреннего финансового аудита в Министерстве (Н.В. Трухина) в срок до 31 марта 2021 г. представить Министру природных ресурсов и экологии Российской Федерации Заключение.

4. Контроль за исполнением настоящего приказа оставляю за собой.

Министр природных ресурсов и
экологии Российской Федерации

**Приложение Е
(обязательное)**

Шаблон программы для мероприятия по инвентаризации

УТВЕРЖДАЮ

Референт Бюджетного департамента
Минприроды России

«___» _____ 20__ г.

Программа планового аудиторского мероприятия по теме «Аудит в целях подтверждения достоверности бюджетной отчетности Минприроды России и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности, установленной Министерством финансов Российской Федерации, а также ведомственными актам (выборочно) за 2020 год»

1. Основание для проведения аудиторского мероприятия: пункт 1 плана проведения аудиторских мероприятий на 2021 год, утвержденного Министром природных ресурсов и экологии Российской Федерации 23 декабря 2020 г., приказ Минприроды России от 10 марта 2021 г. № 172.

2. Срок проведения аудиторского мероприятия: 10 марта 2021 г. – 30 марта 2021 г.

3. Наименование объекта внутреннего финансового аудита: совокупность операций по формированию необходимых первичных учетных документов, которыми оформлены факты хозяйственной жизни, а также по передаче первичных учетных документов уполномоченному органу, которому Минприроды России переданы полномочия по ведению бюджетного учета и составлению бюджетной отчетности, а также по передаче уполномоченному органу информации и (или) документов, необходимых для осуществления централизуемых полномочий.

4. Цели и задачи проведения аудиторского мероприятия:

4.1. Цели:

4.1.1. Подтверждение достоверности бюджетной отчетности Минприроды России за 2020 год.

4.2. Задачи:

4.2.1. Подтверждение законности и полноты формирования финансовых и первичных учетных документов.

5. Методы внутреннего финансового аудита: аналитические процедуры, пересчет, запрос, подтверждение, мониторинг процедур внутреннего финансового контроля.

6. Перечень вопросов, подлежащих изучению в ходе проведения аудиторского мероприятия:

6.1. Законность, полнота, и своевременность составления финансовых и первичных учетных документов, которыми оформлены факты хозяйственной жизни, а также своевременность их передачи уполномоченному органу.

6.2. Законность, полнота, и своевременность проведения инвентаризации активов и обязательств перед составлением годовой бюджетной отчетности, оформление её результатов и своевременность их передачи уполномоченному органу.

6.3 Сведения для составления пояснительной записки к бюджетной отчетности.

Референт Бюджетного департамента

Приложение Ж
(обязательное)

Запрос представление документов по годовой инвентаризации

Директору Департамента финансово-
экономического обеспечения

Уважаемый _____ !

Отдел внутреннего финансового аудита (далее – Отдел ВФА), в рамках проведения внепланового аудиторского мероприятия по теме «Подтверждение достоверности бюджетной отчетности Минприроды России и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности по состоянию на 1 октября 2020 г.» (приказ Минприроды России от 20 октября 2020 г. № 829), просим в срок до 28 октября 2020 г. предоставить следующие документы и информацию (относящиеся к проверяемому периоду с 1 января 2020 г. по 30 сентября 2020 г.) и (или) информацию о причинах невозможности предоставления запрашиваемых документов (информации):

Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последнее число отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности (Пункт 4 Статья 266. Расходы на формирование резервов по сомнительным долгам)

Инвентаризационную опись (ф. 0504086) по излишкам бланков

1. Учетная политика с учетом особенностей в случае передачи полномочия по ведению бюджетного учета, составлению и представлению бюджетной отчетности. А именно:

– порядок проведения инвентаризации активов, имущества, учитываемого на забалансовых счетах, обязательств, иных объектов бухгалтерского учета;

– порядок организации и обеспечения (осуществления) внутреннего контроля, (т.к. в соответствии с пунктом 14 СГС «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора» к документам единой учетной политики при централизации учета, принимаемым уполномоченным органом, относятся документы подпункта а), б), г), д), ж) и з) пункта 9 СГС «Учетная политика, оценочные значения и ошибки»).

2. Результаты инвентаризаций за проверяемый период (при наличии).

3. Перечень операций (действий по формированию документов, необходимых для выполнения бюджетных процедур («Ведение бюджетного учета, в том числе принятия к учету первичных документов (составления сводных учетных документов), отражения информации, указанной в первичных учетных документах и регистрах бюджетного учета, проведения оценки имущества и обязательств, а также инвентаризаций» и «Составление и представление бюджетной отчетности и сводной бюджетной отчетности» (далее – бюджетные процедуры)), карты, журналы внутреннего финансового контроля, иные документы в которых зафиксированы результаты осуществленных контрольных действий в отношении вышеуказанных бюджетных процедур.

4. Ведомственные и нормативные акты по организации документооборота по централизованному учету, за исключением положений приказа от 31 декабря 2019 г. № 41н «Об утверждении Графика документооборота при централизации учета». Журнал регистрации соответствующей исходящей корреспонденции (при наличии).

Запрашиваемый перечень документов, информации и материалов не является исчерпывающим и может быть дополнен в ходе проведения аудиторского мероприятия.

Приложение И
(обязательное)
Результаты аудиторского мероприятия

Министру природных ресурсов и
экологии Российской Федерации

О результатах аудита достоверности
бюджетной отчетности за 2020 год

Уважаемый _____!

Во исполнение приказа Минприроды России от 10 марта 2021 г. № 172 в период с 10 по 30 марта 2021 г. проведено аудиторское мероприятие в целях подтверждения достоверности бюджетной отчетности Министерства природных ресурсов и экологии Российской Федерации за 2020 год (далее – проверка) и подготовлено заключение по его результатам (прилагается).

В связи с передачей Федеральному казначейству полномочий по ведению бюджетного учета, включая составление и представление бюджетной отчетности, проверка проведена в отношении бюджетных процедур, осуществляемых непосредственно в Минприроды России, а именно в части формирования и своевременности направления в Межрегиональное бухгалтерское управление Федерального казначейства (далее – МБУ): первичных учетных документов; результатов проведенной инвентаризации активов и обязательств; сведений для составления пояснительной записки к бюджетной отчетности.

По результатам проверки установлено следующее.

В отдельных случаях первичные учетные документы направлялись в МБУ с нарушением сроков, установленных приказом Федерального казначейства от 31 декабря 2019 г. № 41н. При проведении годовой инвентаризации допускались нарушения требований действующих нормативных правовых актов, регулирующих проведение инвентаризации. Отдельные объекты недвижимого имущества (зданий), закрепленного за Минприроды России на праве оперативного пользования, фактически находятся в пользовании сторонних организаций при отсутствии надлежащим образом оформленных правоотношений с указанными организациями.

В связи с выявленными нарушениями и недостатками в заключении по результатам проверки содержатся выводы:

– о низкой степени надежности внутреннего финансового контроля в отношении операций (действий) по выполнению бюджетных процедур в Минприроды России;

– о наличии рисков искажения бюджетной отчетности Минприроды России за 2020 год и признания ее недостоверной органами государственного финансового контроля.

По результатам проверки также выявлены резервы по сокращению расходов федерального бюджета в размере 1,1 млн р. в год, связанные с оплатой налогов на земельные участки, а также имущество, закрепленные за Минприроды России на праве оперативного пользования, но не задействованные в деятельности Минприроды России, а также с оплатой услуг по охране такого имущества. В связи с изложенным, предлагается поручить соответствующим структурным подразделениям выполнить содержащиеся в заключении предложения по минимизации (устранению) бюджетных рисков.

На Ваше решение.

Приложение: на 5 л. в 1 экз.

Референт

Бюджетного департамента

ЗАКЛЮЧЕНИЕ (выдержка)

по результатам аудиторского мероприятия по теме «Аудит в целях подтверждения достоверности бюджетной отчетности Минприроды России и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности ...»

Проверка проводилась выборочным способом.

По результатам проверки установлено, что инвентаризация активов, имущества, обязательств, иных объектов бухгалтерского учета была проведена с нарушениями действующих нормативных правовых актов и с недостатками.

Кроме того, в нарушение пункта 5.5 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49 (далее – Методические указания № 49), выявленные в ходе годовой инвентаризации излишки ведомственных знаков отличия в количестве 3 467 штук на сумму 3 467 рублей отражены в бухгалтерском учете в 2021 году, а не в годовой отчетности Минприроды России за 2020 год.

Вместе с тем в ходе инвентаризации имущества, находящегося на забалансовых счетах, переданного в возмездное пользование (аренду) и безвозмездное пользование (счета 25 и 26), в инвентаризационные описи от 1 января 2021 г. №№ 00ИК-000006, 00ИК-000007 указанные сведения не включены.

В нарушение требований Приказ № 41н инвентаризационные описи от 1 января 2021 г. №№ 00ИК-000006, 00ИК-000007 оформлены по форме по ОКУД 0504089, вместо предусмотренной для инвентаризации нефинансовых активов формы по ОКУД 0504087.

В ходе аудиторского мероприятия также установлено, что на земельных участках, находящихся в постоянном (бессрочном) пользовании у Минприроды России, согласно информации из открытых источников размещены объекты недвижимости, которые не учтены на балансе Минприроды России, а именно по следующим адресам местонахождения объектов:

– Владимирская обл. г. Александров, ул. Институтская, д. 1, площадь 2 546 м²; Кадастровый (условный) номер: 33:17:000604:82;

- г. Москва, 3-й Монетчиковский пер., влад. 4-6/17, стр. 2. Площадь: 639 м²; Кадастровый (условный) номер: 77:01:020060:078.

Документы, устанавливающие имущественные права Минприроды России на объекты недвижимости, расположенные на указанных земельных участках, к проверке не представлены и по имеющейся информации у Минприроды отсутствуют.

При этом по указанным участкам Минприроды России ежегодно начисляется и оплачивается земельный налог. В частности, в 2020 году – 438,8 тыс. р.

В случае если земельный налог уплачивается Минприроды России при отсутствии имущественных прав на объекты недвижимости, расположенные на указанных земельных участках, такая сумма налога 438,8 тыс. р., является резервом по сокращению расходов.

За Минприроды России на праве оперативного управления закреплено имущество, расположенное по адресу: Владимирская обл., Александровский район, у д. Сорокино, лечебно-оздоровительный комплекс «Кристалл», которое по имеющейся информации находится в непригодном для использования состоянии.

При этом Минприроды России выделяет средства субсидии на иные цели ФГБУ «ДОСЗ» для оплаты услуг по охране объекта в объеме 630,5 тыс. р. ежегодно.

Кроме того, по указанному имуществу Минприроды России ежегодно начисляется и уплачивается налог на имущество. В частности, в 2020 году – 99,9 тыс. р.

Таким образом, резерв по сокращению расходов в случае изъятия из оперативного управления Минприроды России составляет около 730 тыс. р.

Недостатков по результатам изучения пояснительной записки к бухгалтерской отчетности не выявлено.

Предложения по результатам аудиторского мероприятия по минимизации (устранению) бюджетных рисков и организации внутреннего финансового контроля.

По результатам проверки предлагается:

1. Бюджетному департаменту (Д.С. Никифоров):

– разработать и представить на утверждение Министру природных ресурсов и экологии Российской Федерации проект приказа, предусматривающего внесение изменений в приказ Минприроды России от 24 октября 2018 г. № 538 «О создании постоянно действующей инвентаризационной комиссии», в том числе с учетом проведенных в 1 квартале 2021 года организационно-штатных мероприятий и кадровых изменений;

– провести внеплановую инвентаризацию имущества Минприроды России.

2. Департаменту цифровизации и управления делами:

– усилить контроль за своевременным направлением кадровых приказов Минприроды России в МБУ;

– представить руководству Минприроды России предложения по надлежащему оформлению правоотношений с организациями, фактически пользующимися помещениями, находящимися у Минприроды в оперативном управлении, а также по вопросу возможной передачи имущества и земельных участков, не используемых в деятельности Минприроды России, в казну Российской Федерации;

.....

Референт Бюджетного департамента
(субъект внутреннего финансового
аудита Минприроды России)

**Приложение К
(обязательное)**

Пример анкеты для подведомственных учреждений

Анкета

Общая часть

1. Тип учреждения _____

1.1. Основные направления деятельности

1) _____

2) _____

3) _____

1.2. Объемы деятельности (2020):

1.2.1 Бюджетное задание (план) _____ тыс. р.

1.2.2 Бюджетное задание (факт) _____ тыс. р.

1.2.3 Приносящая доход деятельность (план) _____ тыс. р.

1.2.4. Приносящая доход деятельность (факт) _____ тыс. р.

1.3. Создана ли служба внутреннего финансового аудита (ВФА) ___ Да ___ Нет
 ___ Планируется

2. Организация службы внутреннего финансового аудита (ВФА)

| | |
|--|--|
| 2.1 Наличие ведомственного внутреннего акта главного администратора бюджетных средств об организации внутреннего финансового аудита (при наличии приложить документ) | ___ Да ___ Нет ___ В разработке |
| 2.2 Предусмотрена ли разработка иных внутренних нормативно-инструктивных документов | ___ Да ___ Нет |
| 2.2.1 Если предусмотрена разработка иных внутренних нормативно-инструктивных документов, то указать какие (дать перечисление) | |
| 2.3 Число работников службы ВФА по штатному расписанию (указать количество) | _____ |
| 2.4 Число работников службы ВФА по факту (указать количество) | _____ |
| 2.5 Наличие опыта внутреннего или внешнего финансового контроля у работников службы ВФА (указать количество) | Нет опыта ___ Опыт до 1 года ___ Опыт 1–3 года ___ Опыт свыше 3 лет ___ |
| 2.6 Работники службы ВФА приняты переводом из службы ВФК | ___ Да ___ Нет Частично |
| 2.6. Работники службы ВФА приняты со стороны | ___ Да ___ Нет Частично |
| 2.7 Планируется ли передача на аутсорсинг полномочий по организации ВФА | |
| 2.8 Прошли ли работники службы ВФА дополнительное специальное обучение (повышение квалификации) перед вступлением в должность | ___ Да ___ Нет |
| 2.9 Предусмотрено ли регулярное повышение квалификации работников службы ВФА | ___ Да ___ Нет |
| 2.10 Если да, в каком объеме и с какой регулярностью | Не менее _____ часов |

| | |
|--|-------|
| | _____ |
| | _____ |
| | _____ |
| 2.11 Внутриведомственная подчиненность службы ВФА (указать, какому подразделению или какому должностному лицу/должностным лицам подотчетна служба ВФА) | |
| 2.12 Участвуют ли работники службы ВФА в разработке внутренних инструкций, положений, регламентов и т.д. для других подразделений ведомства | |

3. Планирование и осуществление мероприятий внутреннего финансового аудита (ВФА)

| | |
|--|--------------------------------|
| 3.1 Когда и в какой срок утверждается план мероприятий ВФА | |
| 3.2 Кем утверждается и каким образом оформляется план мероприятий ВФА (указать подразделение или должностное лицо) | |
| 3.3 Происходит ли внутреннее согласование планов мероприятий ВФА с иными внутренними подразделениями | ___ Да ___ Нет |
| 3.4 Разработан ли порядок внесения изменений в план мероприятий ВФА после его утверждения | ___ Да ___ Нет |
| 3.5 Предусмотрено ли внутренними документами проведение незапланированных мероприятий ВФА | ___ Да ___ Нет |
| 3.6 Число запланированных мероприятий ВФА по плану (указать число) | _____ 2020 г. _____ 2021 г. |
| 3.7 Число проведенных мероприятий ВФА (указать число) | _____ 2020 г. _____ 2021 г. |
| 3.8 Если имеют место расхождения плана и факта выполнения, указать причины такого расхождения | |
| 3.9 Количество проведенных внеплановых мероприятий ВФА | _____ 2020 г. _____ 2021 г. |
| 3.10 Если имели место внеплановые мероприятия, указать основную тематику их проведения | |
| 3.11 Указать количество выявленных существенных нарушений по результатам проведения мероприятий ВФА | |
| – Существенные нарушения (кол-во/общая сумма) | _____ / _____ тыс. р. |
| – Средние нарушения (кол-во/общая сумма) | _____ / _____ тыс. р. |
| – Незначительные нарушения (кол-во/общая сумма) | _____ / _____ тыс. р. |

4. Дополнительные вопросы:

4.1. Дать характеристику наиболее часто встречающихся рисков (как бюджетных, так и внебюджетных), характерных для вашего учреждения:

| Тип риска | Воздействие риска | | |
|-----------|-------------------|---------|----------------|
| | Существенный | Средний | Несущественный |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |

4.2. Какие тематические вопросы организации внутреннего финансового аудита нуждаются в дополнительном методическом и нормативном обеспечении, по каким направлениям необходимо дополнительное повышение квалификации

| |
|--|
| |
|--|

**Приложение Л
(обязательное)**

**Способы классификаций ошибок и нарушений, возникающих при
проведении аудиторских мероприятий внутреннего финансового аудита**

Таблица Л.1

| Классификационный признак | Характеристика отклонений |
|--|---|
| По характеру отклонений | <ul style="list-style-type: none"> – Отклонения по времени протекания процессов; – отклонения по срокам исполнения; – отклонения по форме исполнения |
| Соблюдение формальных требований | Несоответствие (несоблюдение) установленных форм первичных и вторичных документов |
| Способ ввода в информационную систему | <ul style="list-style-type: none"> – Нарушение регламента и формата представления; – неверно заполненные реквизиты; – пропуск значимых реквизитов, – несанкционированный ввод или удаление данных |
| По степени регулярности | <ul style="list-style-type: none"> – Единичные; – регулярные; – множественные |
| По возможности исправления в текущем периоде | <ul style="list-style-type: none"> – Корректируемые в текущем периоде; – корректируемые в будущем периоде; – системные ошибки, связанные с неправильным представлением процесса в нормативных документах |
| По причине возникновения | <ul style="list-style-type: none"> – Неправильные и неправомерные действия персонала; – неверное описание факта хозяйственной жизни; – нарушения в компьютерной системе; – непредвиденные внешние факторы |

Источник: разработано автором.

**Приложение М
(обязательное)
Классификатор типовых нарушений, выявляемых в ходе
проведения запланированных годовых мероприятий внутреннего
финансового аудита в Минприроды России (фрагмент)**

Таблица М.1

| Код нарушения | | | | | | Описание типовых нарушений, выявляемых в ходе проведения аудиторского мероприятия | Правовые основания квалификации нарушения | Единица измерения | Направление деятельности объектов аудита | Мера ответственности |
|--------------------|---|--|--|---|--------|---|---|-------------------|--|----------------------|
| Направление аудита | Тематический раздел | Группа | Подгруппа | Нарушение | Объект | | | | | |
| 1 | Подтверждение достоверности бухгалтерской и бюджетной отчетности | | | | | | | | | |
| 1 | 1 | Нарушения (риски), связанные с подготовкой информации для формирования бухгалтерской и бюджетной отчетности | | | | | | | | |
| 1 | 1 | 1 | Нарушения и риски, связанные с проведением инвентаризации | | | | | | | |
| 1 | 1 | 1 | 1 | Нарушения и риски, связанные с документальным оформлением процесса проведения и результатов инвентаризации | | | | | | |
| 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | Используются нетиповые формы документов | | | | |
| 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | Изменения в инвентаризационной комиссии не закреплены приказом | | | | |

| Код нарушения | | | | | | Описание типовых нарушений, выявляемых в ходе проведения аудиторского мероприятия | Правовые основания квалификации нарушения | Единица измерения | Направление деятельности объектов аудита | Мера ответственности |
|--------------------|---------------------|----------|-----------|---|--------|--|---|-------------------|--|----------------------|
| Направление аудита | Тематический раздел | Группа | Подгруппа | Нарушение | Объект | | | | | |
| 1 | 1 | 1 | 1 | 3 | 1 | Не заполняются отдельные графы и строки, отсутствуют в установленном порядке пояснения ответственных лиц | | | | |
| 1 | 1 | 1 | 2 | Нарушения (риски) порядка проведения инвентаризации | | | | | | |
| 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | Нарушены сроки проведения инвентаризации | | | | |
| 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | Не проведены, мероприятия, намеченные планом инвентаризации | | | | |
| 1 | 1 | 1 | 2 | 3 | 1 | Формальное проведение информации | | | | |
| 1 | 1 | 1 | 3 | Нарушения (риски) выявляемые по результатам инвентаризации | | | | | | |
| 1 | 1 | 1 | 3 | 1 | 1 | Выявлены объекты, не поставленные на учет | | | | |

| Код нарушения | | | | | | Описание типовых нарушений, выявляемых в ходе проведения аудиторского мероприятия | Правовые основания квалификации нарушения | Единица измерения | Направление деятельности объектов аудита | Мера ответственности |
|--------------------|---------------------|--------|-----------|-----------|--------|---|---|-------------------|--|----------------------|
| Направление аудита | Тематический раздел | Группа | Подгруппа | Нарушение | Объект | | | | | |
| 1 | 1 | 1 | 3 | 2 | 1 | Выявлено отсутствие объектов, поставленных на учет | | | | |
| 1 | 1 | 1 | 3 | 3 | 1 | Одни и те же объекты числятся за несколькими подведомственными структурами | | | | |
| | | | | | | Отсутствие актов сверки с контрагентами | | | | |

Источник: составлено автором.