

## АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

УДК 336.14:657.6 — 051.3

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ  
И РАЗВИТИЕ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА  
В СИСТЕМЕ ИСПОЛНИТЕЛЬНОЙ ВЛАСТИ  
НА ПРИМЕРЕ ОРГАНОВ  
ФЕДЕРАЛЬНОГО КАЗНАЧЕЙСТВА****Н. И. ДАНИЛЕНКО,***кандидат экономических наук,**доцент кафедры экономики и управления,**заслуженный экономист России**E-mail: danilenko-nikolay@mail.ru**Магнитогорский филиал Российской академии  
народного хозяйства и государственной службы  
при Президенте Российской Федерации*

*В статье исследуется проблема совершенствования внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления, систематизированы цели, задачи и функции категории «внутренний аудит», формы взаимодействия субъектов и объектов в процессе контроля. Анализируется реализация Концепции внутреннего контроля и внутреннего аудита в органах Федерального казначейства. Предложены новые современные подходы к дальнейшему развитию теоретико-методологических основ осуществления внутреннего аудита.*

***Ключевые слова:** внутренний контроль, аудит, внутренний финансовый аудит, аудит эффективности, концепция и методология внутреннего аудита.*

поставленная перед органами исполнительной власти задача по обеспечению максимально эффективного выполнения предписанных функций по достижению высокого качества услуг, предоставляемых обществу и гражданам Российской Федерации при рациональном использовании выделяемых ресурсов.

Сами государственные функции (услуги) декларированы в законах и подзаконных актах Российской Федерации, а механизм их выполнения регламентируется нормативными актами, стандартами предоставления государственных услуг или технологическими регламентами, принимаемыми на уровне главного распорядителя бюджетных средств.

В этой связи актуальной становится проблема совершенствования организации внутреннего

**Н**а этапе реформирования и модернизации системы государственного управления в России особую актуальность получила

контроля, проводимого главными распорядителями бюджетных средств, одним из направлений которого выбрано развитие внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления. Внутренний аудит — это своего рода дополнительный независимый источник информации для руководителей о состоянии дел в организации, позволяющий принимать управленческие решения, направленные на улучшение деятельности организации, повышение эффективности ее работы.

На сегодняшний день внутренний финансовый аудит, проводимый в рамках бюджетной политики государства, законодательно закреплен в целом ряде статей Бюджетного кодекса Российской Федерации [3, с. 254], как право, предоставленное главным распорядителям бюджетных средств.

Законодательные основы внутреннего аудита в Российской Федерации обеспечивают его стандартизацию, единые принципы его осуществления в банковской, коммерческой сферах, а также на предприятиях с долей государственного капитала. Однако в настоящее время не получила должного развития организация внутреннего аудита в секторе государственного управления. Отечественный внутренний аудит и в профессиональном, и в законодательном аспектах находится в стадии зарождения. Отсутствуют научно-практические разработки, посвященные внутреннему аудиту в бюджетной сфере. В общепринятой в Российской Федерации классификации видов аудита такой вид аудита просто отсутствует.

Внутренний финансовый аудит в секторе государственного управления имеет свою специфику и предполагает анализ исполнения государственных функций (оказания государственных услуг), а также учет специфики деятельности учреждений сектора государственного управления (например, секретности). В ходе осуществления внутреннего финансового аудита при помощи различных методов необходимо определить, насколько существенными могут быть отклонения в деятельности аудируемого подразделения государственного учреждения от предписанных ему стандартов деятельности или утвержденных технологических регламентов и как эти отклонения влияют на качество исполняемой государственной функции.

Следует отметить определенную эволюцию в раскрытии вопросов сущности и целей организации внутреннего аудита. В 1990-х гг. в отечественной литературе преобладало определение внутреннего аудита во взаимосвязи с внутрихозяйственным контролем [8, с. 21]. В настоящее время более распространена точка зрения, согласно которой цель организации внутреннего аудита — оказание помощи сотрудникам организации эффективно выполнять свои функции. Аналогичное определение представлено в документах Института внутренних аудиторов США.

Российские стандарты (правила) аудита дают следующие определения сущности внутреннего аудита: организованная на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежного функционирования системы внутреннего контроля.

В глоссарии терминов международных стандартов аудита внутренний аудит определен как оценочная деятельность, осуществляемая внутри субъекта как услуга, предназначенная для субъекта. В соответствии с Кодексом этики профессиональных бухгалтеров в функции внутреннего аудита входят, в частности, изучение, оценка и мониторинг адекватности и эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

В последнее время существенно обновился спектр целей и задач аудита. Подтверждением этого можно считать появление в экономической и специальной литературе по управлению в государственном секторе таких производных продуктов, как аудит адекватности, аудит рациональности, аудит эффективности или стратегический аудит, государственный аудит, конституционный аудит. В учебной литературе и публицистике, в политических и юридических документах акцентируется внимание и на таких видах аудита, как экологический, антикоррупционный, антитеррористический, антикриминальный и др. [7, с. 58].

Такое изобилие названий одного и того же явления означает, что в отечественной теории государственного управления оно является новым и актуальным и, как нам представляется, требует своего изучения.

В общем случае в отечественной теории и практике аудит определяется или как форма, или как вид, или как метод контроля. Как известно, категория «аудит» означает проверку в смысле подтверждения полноты, достоверности и точности составления отчетности во всех существенных отношениях. Термин «аудит» по сравнению с термином «контроль» звучит менее императивно. Его употребление и восприятие сопряжены с такими сопутствующими смыслами, как независимость и объективность, а также добровольная подотчетность и открытость тех, кто является объектом аудита [15, с. 16].

Внутренний аудит выполняет различные функции, при определении которых также не существует единых мнений. Так, А. К. Макальская отмечает, что внутренний аудит [6, с. 31]:

— дает высшему звену управления всей организации информацию о ее финансово-хозяйственной деятельности;

— повышает эффективность системы внутреннего контроля, препятствующей возникновению нарушений;

— подтверждает достоверность отчетов обособленных структурных подразделений организации.

Л. В. Сотникова отмечает участие внутреннего аудита в процессах реинжиниринга, т. е. изменения структуры управления организацией [13, с. 56].

Р. А. Алборов рассматривает такие функции внутреннего аудита, как [1, с. 83]:

— анализ внешних факторов и оценка их влияния на деятельность организации;

— консультирование учредителей и сотрудников администрации по вопросам бухгалтерского учета, налогообложения, анализа хозяйственной деятельности, менеджмента и права;

— организация подготовки к проведению внешнего аудита, проверок налоговых и других контрольных органов;

— периодический контроль за финансово-хозяйственной деятельностью;

— проверка правильности составления и условий выполнения хозяйственных договоров;

— оценка экономичности и эффективности операций организации;

— проверка уровня достижения программных целей.

В трудах А. Д. Шеремета и В. П. Суйца отмечается, что внутренний аудит не только дает информацию о деятельности самой организации, но и подтверждает правильность и достоверность отчетов менеджеров [17, с. 112].

По мнению Ю. Н. Воропаева, внутренний аудит может как повторять функции внешнего аудита (за исключением представления официального заключения внешним пользователям), так и иметь более расширенный круг функций и задач, определяемый создавшим его управляющим органом [4, с. 18].

Таким образом, функции внутреннего аудита не ограничиваются только функциями контроля за финансово-хозяйственной деятельностью, характерными для контрольно-ревизионных служб. Например, В. В. Скобара отождествляет внутренний аудит с внутренним контролем, осуществляемым внутренними ревизорскими службами (отделами) [11, с. 112].

В. В. Бурцев, рассматривая внутренний контроль с позиции участия в процессе управления, применяя кибернетический подход, признает целью внутреннего контроля информационную прозрачность объекта управления для принятия эффективных решений и определяет внутренний аудит как одну из форм внутреннего контроля [2, с. 86]. По его мнению, другая форма внутреннего контроля, определенная как структурно-функциональная форма, отражает взаимодействие единиц организационной структуры, соответствующих их контрольным функциям, и применима в отличие от внутреннего аудита ко всем организациям.

Л. В. Сотникова считает, что внутренний аудит представляет собой не форму организации внутреннего контроля, а структуру, дополняющую структурно-функциональную систему внутреннего контроля и входящую в ее конфигурацию [14, с. 35].

Система внутреннего аудита не может быть полностью отождествлена с внутренним контролем, что вытекает из данных выше определений сущности, целей и функций внутреннего аудита. В то же время система внутреннего контроля может функционировать и без создания органов внутреннего аудита. Внутренний аудит, по мнению автора, следует рассматривать как дополнительный уровень элемента контроля в системе управления

за достоверностью финансовой отчетности в частности и эффективностью системы внутреннего контроля в целом. При этом возможна трансформация контрольно-ревизионных служб в отдельные службы внутреннего аудита.

По мнению А. Сониной, внутренний аудит должен обеспечивать оценку системы внутреннего контроля для повышения ее эффективности и предотвращения избыточного нецелесообразного контроля [12].

По мнению автора, внутренний аудит следует рассматривать в качестве:

- части системы внутреннего контроля;
- функции выявления и оценки рисков;
- независимой оценки информационных систем, в том числе бюджетного учета и отчетности.

В работе органов Федерального казначейства организации эффективного внутреннего контроля и аудита уделяется большое внимание. В федеральном ведомстве и его территориальных управлениях функционируют контрольно-аудиторские подразделения. Разработаны различные документы, определяющие основные подходы к организации внутреннего контроля, включая Концепцию развития системы внутреннего контроля и аудита в Федеральном казначействе в 2006—2011 гг. (далее — Концепция), создана рабочая группа по ее реализации. Приказами Федерального казначейства от 25.01.2011 № 19 и 29.06.2011 № 253 утверждены соответственно Положение о внутреннем контроле и внутреннем аудите в Федеральном казначействе и Стандарты внутреннего контроля и внутреннего аудита Федерального казначейства, применяемые контрольно-аудиторскими подразделениями при осуществлении контрольной деятельности.

Под внутренним аудитом в Концепции понимается объективная деятельность, направленная на обеспечение законности, предоставление рекомендаций по повышению эффективности и результативности деятельности Федерального казначейства, повышение эффективности внутреннего контроля и качества составляемой отчетности [5].

Данное понятие уточнено и конкретизировано в Положении о внутреннем аудите, в котором термин «внутренний аудит» представляется как деятельность контрольно-аудиторских подразделений по представлению независимой и объек-

тивной информации о состоянии деятельности органов Федерального казначейства по осуществлению возложенных на них функций и полномочий, в том числе надежности функционирования системы внутреннего контроля [9].

Концептуально система внутреннего аудита в органах Федерального казначейства представлена автором на рис. 1.

Структура системы внутреннего аудита состоит из: организационной структуры или участников (руководство, структурные подразделения, сотрудники), выполняющих соответствующие функции. Система органов внутреннего аудита представляет собой совокупность структурных подразделений и сотрудников органов Федерального казначейства, осуществляющих аудиторскую деятельность.

Субъектами внутреннего аудита являются контрольно-аудиторские подразделения органов Федерального казначейства, осуществляющие процессы и операции внутреннего аудита в соответствии с возложенными на них полномочиями.

Объектами внутреннего аудита являются органы Федерального казначейства и их структурные подразделения.

Основными направлениями системы внутреннего аудита являются:

- аудит организации внутреннего контроля в органах Федерального казначейства;
- аудит соблюдения порядка исполнения установленных процессов и процедур;
- аудит результативности деятельности органа Федерального казначейства;
- аудит казначейских рисков.

Поскольку внутренний аудит призван оценивать систему внутреннего контроля, представляется логичной классификация внутреннего аудита в соответствии с целями внутреннего контроля, осуществляемого в органах Федерального казначейства на следующие виды, представленные в таблице.

Необходимо отметить, что достижение целей, поставленных перед внутренним аудитом, предполагает смещение акцента при проведении контрольных мероприятий с последующего на предварительный и текущий контроль. Дело в том, что после совершения операций, относящихся к функциональной или финансово-хозяйственной деятельности, практически невозможно повлиять

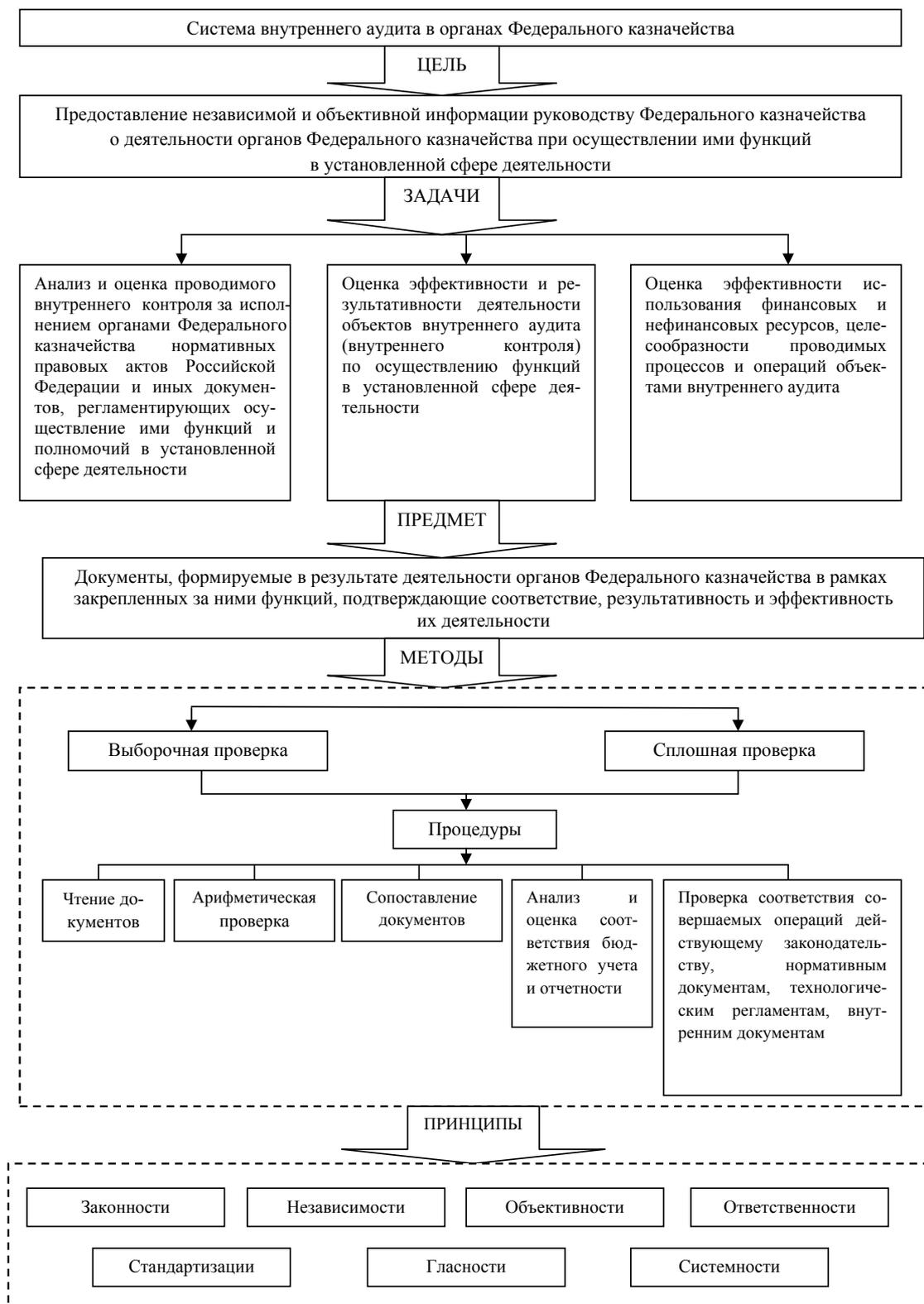


Рис. 1. Концепция системы внутреннего аудита в органах Федерального казначейства

## Классификация видов внутреннего аудита в органах Федерального казначейства

Вид внутреннего аудита	Определение понятия
Внутренний финансовый аудит	Проверка соответствия проводимых операций и их отражения в бюджетном учете и отчетности требованиям законодательных и нормативных правовых актов при осуществлении функций по кассовому обслуживанию исполнения бюджетной системы Российской Федерации и (или) функций главного распорядителя (распорядителя) и получателя средств Федерального бюджета
Внутренний административный аудит	Проверка соответствия осуществляемых процессов, выполняемых операций (действий) и (или) принимаемых решений установленным управленческим решениям, внутренним регламентам, приказам или иным локальным актам, а также соответствие последних требованиям законодательства и нормативных правовых актов
Внутренний технологический аудит	Проверка соблюдения норм и правил ведения процессов и (или) установленной последовательности выполняемых процедур при осуществлении операций

на эффективность и устранить выявленные нарушения без определенного рода неблагоприятных последствий.

Контроль на более ранних стадиях совершения операций, как правило, позволяет минимизировать возможные потери и затраты. Поэтому одним из основных направлений развития внутреннего аудита, с точки зрения автора, является его переориентация от последующего к текущему и предварительному контролю. Это позволит оперативно выявлять нарушения и тем самым избегать негативных последствий. Данное важное обстоятельство распространяется на любой управляемый процесс.

В международной теории и практике внутреннего аудита можно выделить два направления его развития. Первое из этих направлений предполагает включение в систему аудита качественных показателей, отражающих эффективность использования ресурсов и достижение поставленных целей. Это направление зачастую представляется в терминах «качественное управление» (Good Governance), «аудит результативности» (Performance audit), «аудит эффективности». Второе направление ориентируется на контроль за соблюдением нормативных правовых актов, совершенствованием системы учета и составлением финансовой отчетности [10, с. 142—143].

Следуя рекомендациям международных профессиональных стандартов, предлагается проводить внутренний аудит в рамках следующих направлений:

- контроль;
- управление рисками;
- содействие результативности управления.

Аудиторская деятельность предполагает разработку политики по контролю, риск-менеджменту

и управлению, а также процедуры их реализации. Таким образом, основным результатом осуществления внутреннего аудита являются предложения по тактическому совершенствованию деятельности органа Федерального казначейства, а также контроль за исполнением этих рекомендаций.

В свою очередь направление «контроль» можно условно разделить на два элемента:

- анализ и оценку организации внутреннего контроля;
- проведение контрольных мероприятий, целью которых является соблюдение законодательных и нормативных правовых актов, регламентирующих деятельность органа Федерального казначейства.

Необходимо отметить, что главным инструментом внутреннего аудита в современных условиях является концепция риск-ориентированного контроля. Именно этот инструмент позволяет определить в ходе проверки случайную ошибку специалиста от отсутствия или нарушения контроля и процессов. Выявление недостатков или нарушений может являться риском более глобальной проблемы, связанной с отсутствием или неправильной работой контроля, и этот риск требует глубокого анализа причин понимания процесса.

Зарубежной и российской практикой подтверждено, что гибкость и быстрота реакции на изменение среды и большая эффективность являются основными преимуществами риск-ориентированного контроля по сравнению с ревизионным контролем.

Другим направлением внутреннего аудита является содействие результативности управления. В рамках этого направления необходимо внедрять в практику осуществление внутреннего аудита в

органах Федерального казначейства — аудита эффективности. Он представляет собой проверку с целью определения эффективности использования государственных средств, полученных для выполнения возложенных на орган Федерального казначейства функций и поставленных задач.

Аудит эффективности использования государственных средств включает в себя следующие элементы:

— проверку экономности использования государственных средств, затраченных на достижение конкретных результатов деятельности;

— проверку продуктивности использования трудовых, финансовых и прочих ресурсов в процессе деятельности, а также использования информационных систем и технологий;

— проверку результативности деятельности по повышению поставленных перед органом Федерального казначейства задач, достижению фактических результатов по сравнению с плановыми показателями с учетом объема выделяемых для этого ресурсов.

Условно деятельность органов Федерального казначейства можно разделить на два направления. Это — функциональная деятельность и деятельность обеспечивающая. Каждое из этих направлений преследует определенные цели и предполагает достижение соответствующих результатов. Методологический подход к оценке эффективности деятельности органов Федерального казначейства приведен автором на рис. 2.

Сопоставление достигнутых результатов с заранее определенными критериями позволяет рассчитать комплексный показатель оценки эффективности соответствующей деятельности, а также предложить пути достижения лучших результатов или оптимизации затрат на эту деятельность.

Можно утверждать, что аудит эффективности представляет собой один из наиболее прогрессивных направлений контрольной деятельности,



Рис. 2. Оценка эффективности деятельности органов Федерального казначейства

но он не может быть применен в полном объеме без формирования соответствующих показателей, таких как показатели результативности управления, показатели экономической эффективности использования бюджетных средств и показатели рациональности (экономности) использования материальных ресурсов.

Федеральному казначейству определен ряд глобальных целей, которых необходимо достичь. В подготовленной Федеральным казначейством Стратегической карте Казначейства России на 2010—2015 гг. в рамках функциональной деятельности определены семь целей [16]:

— сформировать единое информационное пространство финансовой деятельности публичных правовых образований Российской Федерации;

— осуществить кассовое обслуживание субъектов сектора государственного управления;

— усовершенствовать систему бюджетных платежей;

— усовершенствовать систему финансового менеджмента в Казначействе России;

— обеспечить безопасность деятельности Казначейства России;

— усовершенствовать организацию деятельности Казначейства России;

— обеспечить проведение эффективной кадровой политики.

На основании поставленных целей и выделенных ресурсов формируется соответствующая целевая программа Федерального казначейства. В рамках этой целевой программы формируются задачи и соответственно под каждую задачу распределяются ресурсы. Затем сформированные задачи с учетом ресурсов в рамках осуществляемой в ведомстве матричной системы управления распределяются далее на каждый уровень системы органов Федерального казначейства.

Внутри каждого уровня системы органов Федерального казначейства задачи распределяются между структурными подразделениями и доводятся до конкретного специалиста. Причем при поэтапной декомпозиции задач по элементам всей системы формируются показатели результативности, которые определяются на уровне:

— Федерального казначейства;

— управления Федерального казначейства по субъекту Российской Федерации;

— отделения управления Федерального казначейства по субъекту Российской Федерации;

— структурного подразделения и специалиста.

Соответствующее отклонение результатов по отношению к затратам будет свидетельствовать об экономической эффективности деятельности не только органов Федерального казначейства или структурного подразделения, но и каждого специалиста.

Таким образом, система внутреннего аудита в органах Федерального казначейства должна быть нацелена на аудит эффективности осуществления государственных функций и аудит казначейских рисков.

Активно расширяя круг решаемых задач, специалисты внутреннего аудита объективно нуждаются во внедрении автоматизированных систем поддержки аудиторской деятельности. Информационно-технические решения позволяют оптимизировать время на разработку программ аудита и отчетности, структурировать процедуры документирования, профессионально распределять ресурсы для выполнения аудиторских заданий. Дополнительную ценность приносит создание электронных баз данных. Определяющую роль в обеспечении повышения качества внутреннего аудита призвана сыграть эффективная кадровая

политика, направленная на развитие навыков и компетенций внутренних аудиторских.

#### Список литературы

1. Алборов Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. М.: Дело и Сервис, 2004. 432 с.

2. Бурцев В. В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. М.: Экзамен, 2003. 320 с.

3. Бюджетный кодекс Российской Федерации. М.: Проспект, КноРус, 2010.

4. Воронаев Ю. Н. Оценка внутреннего контроля // Бухгалтерский учет. 1996. № 8. С. 17—20.

5. Концепция развития системы внутреннего контроля и аудита в Федеральном казначействе в 2006—2011 годах (с изменениями, утвержденными решением Коллегии Федерального казначейства от 27.04.2009 № 16/1). URL: <http://www.goskazna.ru/store/20082009con.doc>.

6. Макальская А. К. Внутренний аудит: учеб.-практич. пособие. М.: Дело и Сервис, 2001. 112 с.

7. Максимов Ю. Ю., Максимов Ю. Н. Аудиторская практика в государственном секторе и государственный контроль // Финансы. 2007. № 11. С. 58—61.

8. Никифорова Е. В., Шумилова И. В. Внутренний аудит в организации: виды, задачи, функции // Аудиторские ведомости. 2006. № 7. С. 20—23.

9. Об утверждении Положения о внутреннем контроле и внутреннем аудите в Федеральном казначействе: приказ Федерального казначейства от 25.01.2011 № 19 (с изменениями и дополнениями). URL: <http://ulyanovsk.goskazna.ru/file/fs/89.29882.19.htm>.

10. Семенов Д. А. Внутренний контроль и внутренний аудит в органах Федерального казначейства / Государственный контроль. Материалы Всероссийской научно-практической конференции. Уфа: Белая река, 2006. С. 142—148.

11. Скобара В. В. Аудит: Методология и организация. М.: Дело и Сервис, 1998. 576 с.

12. Сонин А. Внутренний контроль и внутренний аудит — необходимость для компании. <http://www.cfin.ru>.

13. Сотникова Л. В. Внутренний контроль и аудит: учебник. М.: Финстатинформ, 2000. 239 с.

14. Сотникова Л. В. Оценка состояния внутреннего аудита: практич. пособие / под ред. В. И. Подольского. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. 144 с.

15. Степашин С. В. Конституционный аудит. М.: Наука, 2006. 816 с.

16. Стратегическая карта Казначейства России на 2010—2015 гг. URL: <http://www.goskazna.ru/stratmap.html>.

17. Шеремет А. Д., Суйц В. П. Аудит: учебник. М.: ИНФРА-М, 2002. 448 с.