

УДК 657

И. А. Варпаева, Т. В. Савицкая

Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, г. Нижний Новгород, email: irinavarpaeva@mail.ru, vild.andrew.581@yandex.ru

ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ УЧРЕЖДЕНИЙ БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЫ

Ключевые слова: внутренний финансовый аудит, внешний аудит, внутренний финансовый контроль, компоненты системы внутреннего контроля, методика COSO, эффективность системы внутреннего контроля

Рассмотрена взаимосвязь внутреннего финансового аудита (ВФА), внутреннего финансового контроля и системы внутреннего контроля (СВК) и поставленных перед ними задач в современных условиях хозяйствования учреждений бюджетной сферы. Представлен состав и содержание федеральных стандартов ВФА, введенных в действие с 2020 года. Изучено структурирование компонентов СВК, принятое в международной и российской практике аудита и внутреннего контроля. Определены различия в целях и задачах оценки эффективности СВК при внешнем и внутреннем аудите деятельности учреждений. Рассмотрен метод тестирования элементов внутреннего контроля и формируемые при его использовании показатели эффективности компонентов СВК.

I. A. Varpaeva, T. V. Savitskaya

National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, email: irinavarpaeva@mail.ru, vild.andrew.581@yandex.ru

EVALUATION OF THE EFFECTIVENESS OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM OF PUBLIC SECTOR INSTITUTIONS

Keywords: internal financial audit, external audit, internal financial control, components of the internal control system, COSO methodology, efficiency of the internal control system

The implementation of internal financial audit and control for state-owned institutions is a legally fixed obligation, and for budgetary and autonomous institutions it acts as an initiative procedure. The internal control system of an institution is traditionally presented as a combination of five elements. At the same time, internal and external auditors use independently developed methods to assess the effectiveness of internal control. The article considers the method of testing the components of the internal control system of an institution as the most acceptable for assessing its qualitative characteristics.

Современные вызовы диктуют необходимость развития в организациях бюджетной сферы систем внутреннего аудита и контроля. Введенные с 2020 года федеральные стандарты внутреннего финансового аудита (ВФА) устанавливают концептуальные и организационные основы, инструментарий и процедуры осуществления ВФА относительно получателей бюджетных средств, в том числе государственных (муниципальных) учреждений со статусом «казенные». Построение модели инициативного ВФА бюджетных и автономных учреждений является внутренним делом каждого учреждения.

Ключевая задача ВФА – построение максимально эффективной модели внутреннего финансового контроля, который, в свою очередь является элементом

общей системы внутреннего контроля (СВК). При оценке эффективности систему внутреннего контроля экономического субъекта принято представлять в виде совокупности пяти элементов контроля согласно модели COSO. При этом конкретная методика оценки эффективности СВК является прерогативой локальных регламентов внутренних и внешних аудиторов, обоснованно ориентированных на разные цели и задачи внешней и внутренней проверки.

Сказанное предопределяет актуальность темы данной статьи.

Цель исследования

Изучить взаимосвязь внутреннего финансового аудита, внутреннего финансового контроля и системы внутреннего контроля (СВК) и поставленных пе-

ред ними задач в современных условиях хозяйствования учреждений бюджетной сферы. Определить состав элементов контроля согласно российской и международной практике. Рассмотреть метод тестирования, как наиболее приемлемый для оценки качественных характеристик системы внутреннего контроля учреждения, и формируемые при его использовании показатели оценки эффективности компонентов СВК.

Материал и методы исследования

Теоретической и методологической базой исследования послужили законодательные и нормативно-правовые акты в области внутреннего финансового аудита и внутреннего контроля, литература современных ученых, официальные Интернет-источники, внутренние стандарты аудиторских фирм. В работе использованы следующие методы научного познания: наблюдение, сравнение, измерение, анализ и синтез, методы теоретического исследования. Исследование базируется на диалектическом методе познания, предполагающем изучение экономических отношений и явлений в их развитии и взаимосвязи.

Результаты исследования и их обсуждение

Осуществление внутреннего финансового аудита (ВФА) – обязанность, установленная бюджетным законодательством (ст. 160 главы 18 Бюджетного кодекса РФ) для всех администраторов бюджетных средств (в том числе органов власти и местного самоуправления), а начиная с августа 2019 года – еще и для получателей бюджетных средств, к которым, прежде всего, относятся учреждения, которым присвоен статус казенных, государственных и муниципальных бюджетные и автономные учреждения не обязаны осуществлять ВФА, поскольку по бюджетному законодательству не являются участниками бюджетного процесса. Исключение – случаи, когда учреждение со статусом «бюджетное» или «автономное» наделяется полномочиями главного администратора бюджетных средств (характерно для наиболее значимых учреждений общепризнанных «бюджетных» сфер – науки, образования, культуры и здравоохранения, к тому же

дополнительным условием деятельности такого учреждения должно быть прямое отнесение к ведомственной структуре расходной части бюджета).

С 2020 года концептуальные и организационные основы, инструментарий и процедуры осуществления ВФА регламентируют федеральные стандарты, подготовленные в рамках реализации Программы Министерства финансов РФ по разработке федеральных стандартов внутреннего финансового аудита на 2018 – 2020 гг. (утв. Минфином России 14.11.2018 г.). В рамках реализации указанной программы на настоящее время введены пять стандартов (отметим, что отдельные, запланированные в программе стандарты в конечном итоге стали структурной частью другого стандарта). Стандарты раскрывают как сугубо общеконцептуальные аспекты (как стандарт «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита», утв. Приказом Министерства финансов РФ от 21.11.2019 г. № 196н), так и ключевые организационно-правовые основы (стандарт «Основания и порядок организации, случаи и порядок передачи полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита», утв. Приказом Министерства финансов РФ от 18.12.2019 г. № 237н).

Также веден стандарт, напрямую посвященный правам и обязанностям соответствующих должностных лиц при осуществлении ВФА (стандарт «Права и обязанности должностных лиц (работников) при осуществлении внутреннего финансового аудита», утв. Приказом Министерства финансов РФ от 21.11.2019 г. № 195н). Общий стандарт регламентирует важнейший этап планирования и самой процедурной части реализации процесса ВФА (стандарт «Планирование и проведение внутреннего финансового аудита», утв. Приказом Министерства финансов РФ от 05.08.2020 г. № 160н).

Оформление результатов аудита в виде заключений, оценок и порядок реализации соответствующими должностными лицами управленческих решений по ним регламентированы стандартом «Реализация результатов внутреннего финансового аудита», утв. Приказом Министерства финансов РФ от 22.05.2020 г. № 91н).

Ключевой в рассматриваемой предметной области стандарт «Подтверждение достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности» пока находится в стадии проекта на официальном сайте финансового ведомства (<https://regulation.gov.ru/projects#npa=105669>). Важность названного стандарта ВФА обусловлена тем, что бюджетное законодательство выделяет «подтверждение достоверности бюджетной отчетности» в качестве отдельной цели внутреннего финансового аудита.

Стандарт ВФА с рабочим названием «Подготовка предложений по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств» пока не разработан специалистами финансового ведомства даже в виде проекта.

Постепенное введение стандартов, возможная разработка в их развитие различных методических разъяснений, несомненно, снимет многие вопросы, связанные с проведением ВФА в казенных учреждениях – получателях бюджетных средств. В тоже время в профессиональном сообществе в последнее время отмечается необходимость развития в организациях бюджетной сферы целостной системы внутреннего аудита, составной частью которого и является ВФА (в частности, такое мнение высказывается специалистами Ассоциации «Институт внутренних аудиторов» (<https://www.iaa-ru.ru>) [1]. При этом указанную необходимость вполне обоснованно трактовать безотносительно статуса учреждения.

ВФА – элемент, составная часть внутреннего аудита. Внутренний аудит имеет своей целью совершенствование и повышение эффективности и результативности (с точки зрения достижения конечных целей и задач) деятельности организации бюджетной сферы в целом, не ограничиваясь лишь качеством осуществления процедур составления и исполнения бюджета, ведения бюджетного (для казенных учреждений) или бухгалтерского (для автономных и бюджетных учреждений) учета и составления отчетности, что относится к ключевым задачам ВФА (см., например, Распоряжение Правительства РФ от 30.12.2013 №2593-

р). Отметим, что выделение ВФА в качестве именно самостоятельного вида внутреннего аудита не предусмотрено ни Международными профессиональными стандартами внутреннего аудита Института внутренних аудиторов, ни соответствующими Стандартами Организации высших органов государственного финансового контроля (International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI).

Ключевая задача ВФА – построение максимально эффективной модели внутреннего финансового контроля (ВФК). Реализация названной нами задачи основана на аналитической оценке надежности построенной системы ВФК, подтверждении достоверности соответствующей отчетности и разработке управленческих решений и мероприятий по повышению эффективности использования ресурсов, относимых к разряду финансовых. Сказанное правомерно как в отношении обязательного по бюджетному законодательству ВФА для администраторов и получателей бюджетных средств, так и для инициативных контрольных процедур бюджетных и автономных учреждений в рассматриваемой предметной области.

То есть отдельные цели ВФК и ВФА схожи. И хотя ВФК был исключен из БК РФ как отдельное самостоятельное бюджетное полномочие, однако он, по сути, сохранил свою роль в качестве управленческого инструмента, позволяя обеспечить своевременное выявление или минимизацию бюджетных рисков при осуществлении внутренних бюджетных процедур и в целом достижение целевых значений показателей качества финансового менеджмента учреждения.

ВФК, в свою очередь, это составная часть системы внутреннего контроля. Не вызывает сомнения тот факт, что для обеспечения эффективности внутреннего контроля он должен быть организован в систему, также как и более масштабный внутренний аудит. Система внутреннего контроля (СВК) оперирует не только теми показателями, которые могут быть выражены в денежном (финансовом) измерителе. К тому же СВК – это максимально многогранная система, в составе ее элементов присутствуют как глобальные политики и принципы

корпоративной культуры, так и детализированные локальные инструкции и правила проведения конкретных контрольных процедур [2].

Именно с позиций все увеличивающихся потребностей финансового менеджмента бюджетных и автономных учреждений обратимся к такому инструменту как СВК учреждения и рассмотрим аспект оценки ее эффективности.

В целом обязанность по осуществлению внутреннего контроля (то есть по сути – обязанности организовать названный контроль в систему – СВК) для бюджетных и автономных учреждений установлена п. 1 ст.19 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и п. 6 Инструкции № 157н (см. также письмо Министерства финансов РФ от 25.05.2020 г. № 02-02-08/43594). В соответствии с законодательством обязанность осуществления внутреннего контроля установлена в отношении совершаемых фактов хозяйственной жизни и сущность такого контроля заключена в оценке на соответствие требованиям законодательства и нормативно-правовым актам, нормам локальных регламентов решений и действий каждого из сотрудников учреждения в ходе реализации ими своих должностных обязанностей. И речь идет не только о финансовой составляющей свершаемых фактов хозяйственной жизни. Ключевыми задачами внутреннего контроля можно считать разработку концептуальных принципов и политик, а также конкретных контрольных процедур, направленных на обеспечение эффективности и экономичности фактов хозяйственной жизни и соответствия деятельности учреждения законодательных и нормативным актам. А вот ВФК, как один из элементов системы внутреннего контроля, направлен, помимо сказанного, еще и на обеспечение достоверности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности учреждения.

В отношении администраторов и получателей средств бюджетов различных уровней ВФК направлен на создание системы соблюдения законодательства РФ в сфере финансовой деятельности, внутренних процедур составления и исполнения бюджета, повышение качественных характеристик и обеспечение сво-

временности составления бюджетной отчетности и ведения бюджетного учета, повышение результативных показателей от использования бюджетных средств. Порядок организационного построения и практического осуществления такого контроля – элемент учетной политики учреждения. Правила организации и осуществления внутреннего контроля в целом и ВФК в частности в деятельности бюджетных и автономных организаций – элемент локальных регламентов, они должны устанавливаться самостоятельно, исходя из особенностей осуществляемой деятельности и (или) выполняемых ими функций.

Ответственность за организацию СВК возложена на руководителя бюджетного или автономного учреждения. Внутренний (называемый также управленческим) контроль бюджетных и автономных учреждений заключается в построении и оптимизации всех бизнес-процессов в рамках деятельности конкретного учреждения и в целом не имеет отношения к ведомственному финансовому контролю.

Известно, что унификация требований к СВК коммерческих организаций началась в 1985 г. в США на фоне краха сотен финансовых институтов США и последующих многомиллиардных убытков инвесторов и бюджета. При непосредственном участии и на средства пяти профессиональных СРО была создана национальная комиссия по борьбе с недостоверной финансовой отчетностью, известная по имени первого своего председателя Джеймса С. Тредуэя как Комиссия Тредуэя. Изучив сложившуюся ситуацию и имеющуюся на тот момент времени специальную литературу, Комиссия Тредуэя в 1992 году опубликовала труд под названием «Интегрированная концепция внутреннего контроля» (Internal Control – Integrated Framework). Кратко этот документ принято называть по наименованию комитета-организатора «концепцией COSO», «моделью COSO» или просто COSO [3].

Базовые принципы концепции COSO: — внутренний контроль – это непрерывная смена действий контроля; представляет собой процесс, причем этот процесс должен рассматриваться как средство достижения цели, а не самоцель;

— в практической реализации внутреннего контроля участвует персонал экономического субъекта;

— от внутреннего контроля владельцы и руководство компании могут ожидать только определенного уровня гарантии достижения поставленных ранее целей, однако он не обеспечивает полной уверенности в абсолютно безошибочной работе;

— внутренний контроль гарантирует достижения поставленной цели или нескольких целей в смежных областях деятельности [3].

Система внутреннего контроля представляется в методике COSO как COSO-куб. Наиболее полно первую ось COSO-куба можно представить взаимосвязью пяти компонентов (элементов) контроля:

- контрольная среда;
- оценка рисков;
- информационные потоки и информационная среда (сбор и анализ информации и передача её по назначению);
- контрольные процедуры (мероприятия);
- мониторинг средств контроля и исправление ошибок.

Вторая ось COSO-куба представлена уровнями контроля: корпоративный, уровень процессов. Согласно методике COSO, контроль на корпоративном уровне должен содержать все пять элементов СВК, а для уровня бизнес-процессов будет достаточно контролировать только два компонента контроля – информационную среду и потоки информации, контрольные процедуры.

Третья ось COSO-куба – это цели внутреннего контроля: эффективность и экономичность операций (продукта труда), достоверность (также идентифицируемая в качестве надежности) бухгалтерской финансовой отчетности, непротиворечие фактов хозяйственной жизни нормам действующего законодательству. Именно обеспечение «разумной уверенности» (Внутренний контроль может обеспечить руководству и совету директоров компании лишь достаточную уверенность, но не абсолютные гарантии) в отношении достижения указанных целей ставится во главу угла непрерывного процесса внутреннего контроля, осуществляемого собственниками бизнеса, советом директоров, топ-менеджментом и персоналом организации [3].

Отметим, что указанные нами пять компонентов СВК из методики COSO достаточно давно известны в России. Изначально требования к СВК и идентичный методике COSO состав ее элементов были раскрыты в аудиторском стандарте – Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденном Постановлением Правительства РФ № 696 от 23 сентября 2002 г. и в дальнейшем изложенном в новой редакции в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 19 ноября 2008 г. N 863. Названный стандарт рассматривает понимание аудитором проблем в организованной аудируемым лицом СВК в качестве одного из элементов целостного понимания аудитором его деятельности и среды, в которой эта деятельность осуществляется. Аналогичный состав элементов СВК (с позиций не столько аудита, сколько в раскрытие норм п. 1 ст.19 Закона «О бухгалтерском учете») приводит Минфин России в своей Информации № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». Профессиональное сообщество также придерживается сходного состава элементов СВК [4] и их содержательных характеристик (например, Рекомендация Р-44/2013-КпР «Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля» Фонда «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (Фонд «НРБУ «БМЦ»)).

Компоненты СВК по COSO идентичны в целом компонентам СВК и по российским современным правилам, в условиях официального ввода составляющих идеологическую основу бухгалтерского учета и аудита МСФО и МСА и содержащихся в них концептуальных принципов формирования и аудита финансовой информации. Это закономерно – модель COSO и стала основой для редакции новых версий МСА.

В широком смысле под эффективностью понимается соответствие итогов работы какой-либо организационной структуры экономического субъекта поставленным перед ней целям и задачам. В отношении реализации задачи «оценка эффективности СВК» именно структурирование СВК по элементам предоставляет аудиторам (причем как внешним, так и внутренним) некий «инструментарий» для аргументированного подхода в оценке эффективности СВК. При этом конечно же цели оценки СВК внешнего и внутреннего аудитора отличны.

Как уже говорилось, внешний аудитор должен изучить СВК с позиции одного из ключевых аспектов деятельности аудируемого лица и среды его деятельности в объеме, достаточном для выявления и оценки рисков существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате ошибок и/или недобросовестных действий руководства или работников аудируемого лица, дает основу для планирования аудита и выражения профессионального суждения аудитора об оценке рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности и ответных действиях в связи с этими рисками в процессе реализации аудиторской проверки.

Внешний аудитор в целом формулирует свое профессиональное суждение относительно достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, т. е. оценивает ретроспективную финансовую информацию. Способы оценки эффективности СВК во внешнем аудите основываются на применении аудиторских процедур, предусмотренных международными стандартами аудита. Однако данные стандарты не приводят практических методик по проверке элементов СВК аудируемого лица и рекомендаций по их оценке.

Внутренний аудит, как обособленный вид деятельности, призван решать две задачи: оценка эффективности СВК и проведение внутренних аудиторских проверок [5]. Ключевая основа внутреннего аудита – ориентация на перспективу, т.е. на анализ бизнес-процессов и выявление рисков, а не оценка ранее сложившейся ситуации. В. И. Пугачев указывает, что цель проверки СВК с позиции внутрен-

него аудита состоит в оценке эффективности действующих средств и уже существующей среды контроля [6].

При этом внешний аудит может использовать результаты работы внутренних аудиторов, с учетом совпадения их статуса и поставленных перед ними задач применительно к конкретному исследуемому объекту. В таком случае процедуры и результаты работы внутреннего аудитора влияют на состав и глубину, количество и качество аудиторских процедур в ходе внешней проверки.

В отношении внутреннего аудита международный институт внутренних аудиторов определяет такие основополагающие принципы:

- внутренний аудит – процесс обеспечения независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование деятельности компании;

- внутренний аудит способствует достижению целей организации, путем систематической и последовательной оценки и повышения эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления [7].

СВК – это ключевая управленческая структура и ее эффективность выступает гарантом стабильного функционирования организации и ее финансовой безопасности; последний фактор стал важнейшим аспектом деятельности бюджетных и автономных учреждений в ходе реализации реформы бюджетной сферы.

Оценка эффективности СВК при внутреннем аудите строится на анализе экономичности и результативности использования ресурсов при выполнении функций, возложенных на систему контроля; названная оценка помогает диагностировать текущую деятельность, повысить производительность подразделения внутреннего контроля без каких-либо организационных изменений.

Как и в отношении внешнего аудита, в нормативных документах Института внутренних аудиторов России (НП «ИВА») также не содержится каких-либо практических методик оценки эффективности как СВК в целом, так и ее компонентов.

Методика оценки СВК подразделениями службой внутреннего аудита

(контроля) и внешним аудитором регулируется внутрикорпоративными положениями в первом случае и локальными регламентами аудиторской фирмы – во втором. Применяемый «инструментарий» методик оценки эффективности СВК разнообразен и в указанным нами регулятивах может быть представлен:

- экспертными методами и последующей балльной оценкой;

- «моделями зрелости», в которых раскрывается перечень признаков и критериев, соблюдение или несоблюдение которых позволяет судить об уровне «зрелости» и эффективности функционирования СВК;

- применением определенного набора стандартов и контрольных требований, соблюдение которых дает повод говорить о высоком уровне качества функционирования СВК;

- использованием тестов и контрольных вопросов, по итогам ответов на которые формируется мнение об уровне результативности функционирования СВК проверяемого субъекта.

Последний представленный метод – метод тестирования – широко применяется в практике внешнего и внутреннего аудита, активно изучается авторами в специальной литературе (в частности, [3]), является одним из способов практической реализации государственного финансового контроля. Так, в соответствии с Положением о требованиях к деятельности по осуществлению государственного финансового контроля, утвержденным Приказом Министерства финансов РФ № 146н от 25.12.2008 г., при тестировании средств системы внутреннего контроля осуществляются процедуры контроля, проводимые для получения доказательств надлежащей организации и эффективности функционирования системы внутреннего контроля

Согласно Перечню терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности, одобренных Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, под тестом средств контроля понимается разновидность аудиторской процедуры, заключающаяся в проверке работоспособности и надежности конкретного средства контроля. Авторы, в частности Ю. А. Юрченко [8]

предлагает под тестированием понимать специальные действия аудитора, которые позволяют подтвердить или опровергнуть выдвинутое предположение о системе внутреннего контроля. На основании результатов тестирования СВК аудитор более точно планирует работу, необходимые аудиторские процедуры, определяет степень надежности информации. Тестирование позволяет спланировать и разработать методику аудита с учетом слабых мест системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета.

По мнению авторов, при разработке локальных регулятивов по вопросам оценки эффективности СВК следует сделать выбор в пользу метода тестирования, которому присущи такие варианты как обследование, опрос, изучение документов.

Показатели, непосредственно определяющие эффективность СВК при ее тестировании можно дифференцировать по двум категориям: количественные и качественные. При этом исходя из целей и специфики внешнего и внутреннего аудита может быть выбран весьма разный набор критериев оценки эффективности СВК.

Под количественным показателем понимается выраженная числом характеристика какого-либо свойства объекта исследования; в отношении объекта исследования данной статьи могут быть использованы показатели:

- продуктивности, например процент выполнения плана отделом внутреннего контроля по количеству контрольных мероприятий; среднее количество времени на проведение контрольной процедуры и т.п.;

- результативности, к примеру процент выполненных (невыполненных) рекомендаций по результатам контрольной процедуры, количество обращений в службу СВК со стороны руководства учреждения и т.п.

Качественные показатели характеризуют совокупность свойств объекта, обуславливающих его способность удовлетворять определенные потребности в соответствии с его назначением. Именно методика COSO, с ее пятью компонентами, оптимально позволяет структурировать и оценить «качественную сторону» системы внутреннего контро-

ля и, по мнению авторов, это прекрасно реализуется именно в виде тестирования элементов СВК. Так, например, тестируя элемент «Контрольная среда» вопросы теста могут быть ориентированы на следующие ключевые аспекты:

- разработка организационной структуры, которая соответствует потребностям конкретного учреждения;
- разработка кодекса корпоративной этики, прочих этических стандартов;
- детальное фиксирование требуемых профессиональных компетенций сотрудников в локальных регламентах и инструкциях, в том числе с учетом требований активно вводимых профстандартов;
- установление оптимального разделения ответственности и полномочий в ходе осуществления деятельности учреждения;
- разработка адекватной и эффективной иерархии подотчетности сотрудников учреждения и т.д.

Соответственно, при оценке элемента СВК «контрольная среда» аудитор должен определить соответствие фактически действующих процедур контроля вышеуказанному перечню.

При этом показатели оценки эффективности внутреннего контроля по его элементам можно рассчитывать на основании балльных оценок, долей, процентов и т.д. Балльная шкала оценок может выглядеть следующим образом: 3 балла – качество работы элемента СВК соответствует регламентам или планам; 2 балла – допустимое качество работы элемента СВК, но часть работы выполнена с качеством ниже установленных требований; 1 балл – качество работы

по ряду критериев не соответствует регламентам или планам; 0 баллов – работа практически не выполнена.

Возможна схема построения теста, когда каждому элементу СВК противопоставляются три графы – да, нет, не характерно – табл. 1.

Для итоговой оценки элемента СВК используется процентное отношение положительных ответов к общему количеству вопросов теста в табл.1. Полученный результат по разработанным методикам и локальным стандартам внутреннего или внешнего аудитора определяется степенью эффективности исследованного элемента системы внутреннего контроля (например, если данное отношение составляет 40-60% – эффективность элемента СВК средняя; менее 40% – низкая; более 60% – высокая).

Тест может выстраиваться таким образом, чтобы по каждому элементу СВК будут указываться непосредственно качественные характеристики, например исходя из степени его надежности – табл. 2.

По итогам табл. 2 рассчитывается средняя арифметическая взвешенная между ответами, принимая некое установленное значение по уровням, например: «высокая» – 0,61, «средняя» – 0,5, «низкая» – 0,39.

В качестве альтернативы может быть использована критериальная градация значений в баллах, например «высокое» – 3 балла, «среднее» – 2 балла, «низкое» – 1 балл – табл.3.

По данным табл.3 общая оценка эффективности проанализированного элемента СВК – частное от деления полученного количества баллов в тесте на общее максимальное количество баллов.

Таблица 1

Тест оценки элемента СВК «Контрольная среда» (1 вариант теста)

Элементы СВК	Да	Нет	Не характерно
Разработка организационной структуры, которая соответствует потребностям учреждения			
Разработка кодекса корпоративной этики, прочих этических стандартов			
и т.д.			

Таблица 2

Тест оценки элемента СВК «Контрольная среда» (2 вариант теста)

Элементы СВК	Степень надежности		
	низкая	средняя	высокая
Разработка организационной структуры, которая соответствует потребностям учреждения	отсутствуют /не соответствует потребностям учреждения	разработана частично/частично соответствует потребностям учреждения	разработаны по всем структурным подразделениям
Разработка кодекса корпоративной этики, прочих этических стандартов	отсутствуют	разработаны частично	разработаны
и т.д.			

Таблица 3

Тест оценки элемента СВК «Контрольная среда» (3 вариант теста)

Элементы СВК	Критерии		Кол-во баллов
Разработка организационной структуры, которая соответствует потребностям учреждения	разработаны по всем структурным подразделениям	3	
	разработаны частично/частично соответствует потребностям учреждения	2	
	не разработаны/не соответствует потребностям учреждения	0/1	
Разработка кодекса корпоративной этики, этических и поведенческих стандартов	разработаны	3	
	разработаны частично	2	
	отсутствуют	1	
и т.д.			

Выводы

Для повышения эффективности функционирования СВК необходимо регулярно проводить ее оценку в целях выявления резервов в данной области управления деятельностью учреждения. При внешнем аудите оценка эффективности системы внутреннего контроля дает основу для планирования аудита и выражения профессионального суждения аудитора об оценке рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

При осуществлении как внутреннего, так и внешнего аудита методика оценки эффективности системы внутреннего контроля является элементом аудиторских локальных регламентов. Рассмотренные авторами метод тестирования и формируемые при его использовании показатели эффективности компонентов СВК наиболее приемлемы для оценки качественных характеристик системы внутреннего контроля учреждений.

Библиографический список

1. Комментарии Института внутренних аудиторов. Федеральный стандарт внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита». [Электронный ресурс]. URL: https://www.minfin.ru/ru/document/index.php?id_4=127882&page_id=2104&popup=Y&area_id=4 (дата обращения: 04.12.2021).
2. Разъяснение X/2013 «Организация системы внутреннего контроля». Бухгалтерский методологический центр. [Электронный ресурс]. URL: http://bmcenter.ru/Files/R_2013_Organizaciya_vnutrennego_kontrolya (дата обращения: 08.12.2021).
3. Плахотя Т.В. Развитие методики оценки эффективности функционирования системы внутреннего контроля в коммерческих организациях. Ростов н/Д: Азов-Печать. 2013. 184 с.
4. Максимова Г.В., Каретников К.А. Оценка системы внутреннего контроля // Известия Байкальского государственного университета. 2017. Т. 27. № 3. С. 372-379.
5. Юрьева Л.В., Сухих В.С. Внутренний аудит и его взаимосвязь с системой внутреннего контроля организации: проблема идентификации и международный опыт // Вестник УРФУ. Серия: Экономика и управление. 2015. № 4. Т. 14. С. 622-641.
6. Пугачев В.В. Внутренний аудит и контроль. Организация внутреннего аудита в условиях экономического кризиса: учебник. М.: Дело и Сервис. 2010. 222 с.
7. Redrafted International Standards. Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements. 2007 Edition. New York: IFAC. 2007.
8. Юрченко Ю.А. Терминология внутреннего аудита // Внутренний контроль в кредитной организации. 2009. № 2. С. 23-37.