

УДК 336.13

А.С. Павлова

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва,
email: anastasya-pavlova00@mail

РАЗРАБОТКА КОНЦЕПТУАЛЬНОЙ МОДЕЛИ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В СЕКТОРЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ

Ключевые слова: внутренний аудит, внутренний финансовый аудит, показатели эффективности, сектор государственного управления, мониторинг качества финансового менеджмента.

В статье проведен анализ несовершенств внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления. В качестве способа устранения указанных недостатков рассматривается переход к системе внутреннего аудита, в целях реализации которого предложена концептуальная модель организации внутреннего аудита, сформированная в разрезе уровней зрелости функционирования внутреннего аудита.

A.S. Pavlova

Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow,
email: anastasya-pavlova00@mail

FORMATION OF THE INTERNAL AUDIT MODEL IN THE PUBLIC SECTOR

Keywords: internal audit, internal financial audit, efficiency indicators, public sector, monitoring of financial management quality.

The article analyzes the imperfections of internal financial audit in the public sector. The transition to an internal audit system is considered as a way to eliminate these disadvantages. In order to transition the internal audit model is formed in the context of the maturity levels of internal audit.

Вопрос трансформации внутреннего финансового аудита имеет особую значимость, поскольку по итогам экспертно-аналитического мероприятия Счетной палаты Российской Федерации определено, что цели, для достижения которых внедрена система внутреннего финансового аудита, не достигаются и поэтому предложено рассмотреть вопрос о переходе от внутреннего финансового аудита к внутреннему аудиту [5]. Кроме того, концепцией повышения эффективности бюджетных расходов в 2019-2024 годах, утвержденной распоряжением Правительства Российской Федерации от 31.01.2019 г. № 117-р, подчеркивается проблема неохвата внутренним финансовым аудитом всех направлений деятельности организации и в связи с этим также предлагается перейти от внутреннего финансового аудита к внутреннему аудиту.

Постановка проблемы

Наличие проблемы недостаточного качества внутреннего финансового аудита подтвердили результаты проводимого Министерством финансов Российской Федерации мониторинга качества финансового

менеджмента, который показал, что среднее значение оценки качества организации и осуществления внутреннего финансового аудита в главных администраторах средств федерального бюджета после резкого падения до 40 баллов в 2021 году в 2022 году находилось в диапазоне от 63,10 до 64,01 баллов и, соответственно, не превышало среднее значение итоговой оценки качества финансового менеджмента и целевое значение показателей качества финансового менеджмента (табл. 1).

Концептуальная модель организации внутреннего аудита в секторе государственного управления

В целях устранения несовершенств внутреннего финансового аудита и отражения поэтапной трансформации внутреннего финансового аудита во внутренний аудит разработана концептуальная модель организации внутреннего аудита в секторе государственного управления, сформированная в разрезе уровней зрелости функционирования внутреннего аудита, где переход к более высокому уровню зрелости означает приближение к системе комплексного внутреннего аудита (рис. 1).

Таблица 1

Анализ динамики оценки качества организации и осуществления внутреннего финансового аудита за период с 1 января 2020 года по 1 апреля 2023 года

Отчетный период	Целевое значение показателей качества финансового менеджмента	Среднее значение итоговой оценки качества финансового менеджмента	Среднее значение оценки качества организации и осуществления внутреннего финансового аудита	Отклонение среднего значения оценки качества организации и осуществления внутреннего финансового аудита от	
				целевого значения	среднего значения итоговой оценки
1-й квартал 2020 года	80,00	70,60	75,28*	-4,72	+4,68
1-е полугодие 2020 года	80,00	74,61	74,38*	-5,62	-0,23
9 месяцев 2020 года	80,00	75,70	75,26	-4,74	-0,44
2020 год	80,00	76,80	75,50	-4,50	-1,30
1-й квартал 2021 года	Мониторинг качества финансового менеджмента за отчетный период не проводился				
1-е полугодие 2021 года	85,00	74,80	75,50	-9,50	0,70
9 месяцев 2021 года	85,00	67,90	40,00	-45,00	-27,90
2021 год	85,00	70,70	40,40	-44,60	-30,30
1-й квартал 2022 года	Мониторинг качества финансового менеджмента за отчетный период не проводился				
1-е полугодие 2022 года	85,50	72,60	63,10	-22,40	-9,50
9 месяцев 2022 года	85,50	76,50	63,60	-21,90	-12,9
2022 год	-	75,14	64,01	-	-11,13
1-й квартал 2023 года	Мониторинг качества финансового менеджмента за отчетный период не проводился				

Примечание: *при расчете оценки учитывается также качество организации и осуществления внутреннего финансового контроля.

Источник: составлено автором по данным [6].

Первый уровень зрелости предусматривает осуществление в организации внутреннего финансового аудита как отправной точки на пути к внедрению комплексной системы внутреннего аудита. Второй уровень зрелости предполагает проведение помимо внутреннего финансового аудита внутренний аудит соответствия, предполагающий оценку исполнения требований законодательства в сфере трудовых отношений, противодействия коррупции, пожарной безопасности, охраны труда и других. Третий уровень зрелости охватывает

помимо названных видов аудита внутренний информационный аудит, позволяющий оценивать используемые в организации информационные системы и степень надежности хранения в них данных. Четвертый уровень внутреннего аудита в том числе включает проведение внутреннего стратегического аудита, охватывающего вопросы оценки достижения национальных целей развития и целей деятельности организации государственного сектора. Последний уровень зрелости дополнен внутренним ESG-аудитом, предметом оценки которо-

го выступает нефинансовая отчетность организации. Синтез названных видов аудита позволит перейти к комплексному внутреннему аудиту, обеспечивающему информационно-аналитическое, методическое и инструментальное сопровождение принятия управленческих решений руководителем организации государственного сектора.

В целях оценки уровня зрелости функционирования внутреннего аудита в организации государственного сектора и понимания шагов, которые нужно реализовать для внедрения комплексного внутреннего аудита (5-й уровень зрелости функционирования внутреннего аудита), разработана соответствующая методика на основании расчета и оценки показателей достижения уровней зрелости функционирования внутреннего аудита.

Показатели достижения уровней зрелости функционирования внутреннего аудита сформированы в разрезе видов внутреннего аудита. В рамках каждого вида внутреннего аудита показатели разделены на 3 группы, перечисленные от наименее простых для достижения к наиболее сложным для получения максимальной оценки: показатели соответствия, показатели качества и показатели эффективности.

Показатели соответствия оценивают степень выполнения требований, стандартов и процедур, установленных нормативными правовыми актами в сфере внутреннего аудита. Достижение показателей соответствия характеризует соблюдение организацией государственного сектора положений нормативных правовых актов Российской Федерации и иных документов, регулирующих ее деятельность, в том числе на этапах планирования и проведения аудиторских мероприятий, а также реализации результатов аудиторских мероприятий. Показатели соответствия оценивают соблюдение формальных требований к наличию документов в сфере внутреннего аудита и отражению в них обязательных положений.

Показатели качества отражают качество заполнения документов в сфере внутреннего аудита, а также достаточность и полноту методического обеспечения внутреннего аудита в организа-

ции. Оценка кадровой политики также проводится в рамках расчета показателей качества, поскольку эффективность проведения аудиторских мероприятий неразрывно связана с уровнем профессиональных знаний и компетенций работников субъекта внутреннего аудита, соблюдения ими профессиональных стандартов.

Показатели эффективности оценивают результат от проведения процедур внутреннего аудита. Эффективным считается внутренний аудит в случае, если обеспечивается максимально возможное выполнение предложений и рекомендаций субъекта внутреннего аудита, а также отсутствуют факты повторного выявления нарушений. В рамках каждой группы показатели разделены на функциональные блоки, отражающие этапы организации и осуществления аудиторской деятельности. Анализ и оценка показателей позволят определить шаги, которые организации государственного сектора необходимо осуществить, чтобы перейти к следующему уровню зрелости внутреннего аудита и обеспечить внедрение комплексного внутреннего аудита.

Методика оценки уровней зрелости функционирования внутреннего аудита

Показатели оцениваются в баллах, максимальная оценка равна 1 баллу, минимальная оценка – 0 баллов.

В случае отсутствия исходных данных для осуществления расчета показателя или неосуществления в отчетном периоде оцениваемого показателем процесса, показатель не рассчитывается (максимальный балл по группе показателей уменьшается на максимальный балл по показателю).

Критерии оценки показателей дифференцированы по двум типам:

- бинарная оценка: выбор оценки осуществляется из 2-х значений (0 или 1) в зависимости от соблюдения или несоблюдения оцениваемого требования;
- оценка в зависимости от степени достижения 100%-го выполнения оцениваемого требования.

Показатели сформированы в разрезе видов внутреннего аудита, количество показателей по каждому виду аудита представлено в таблице 2.

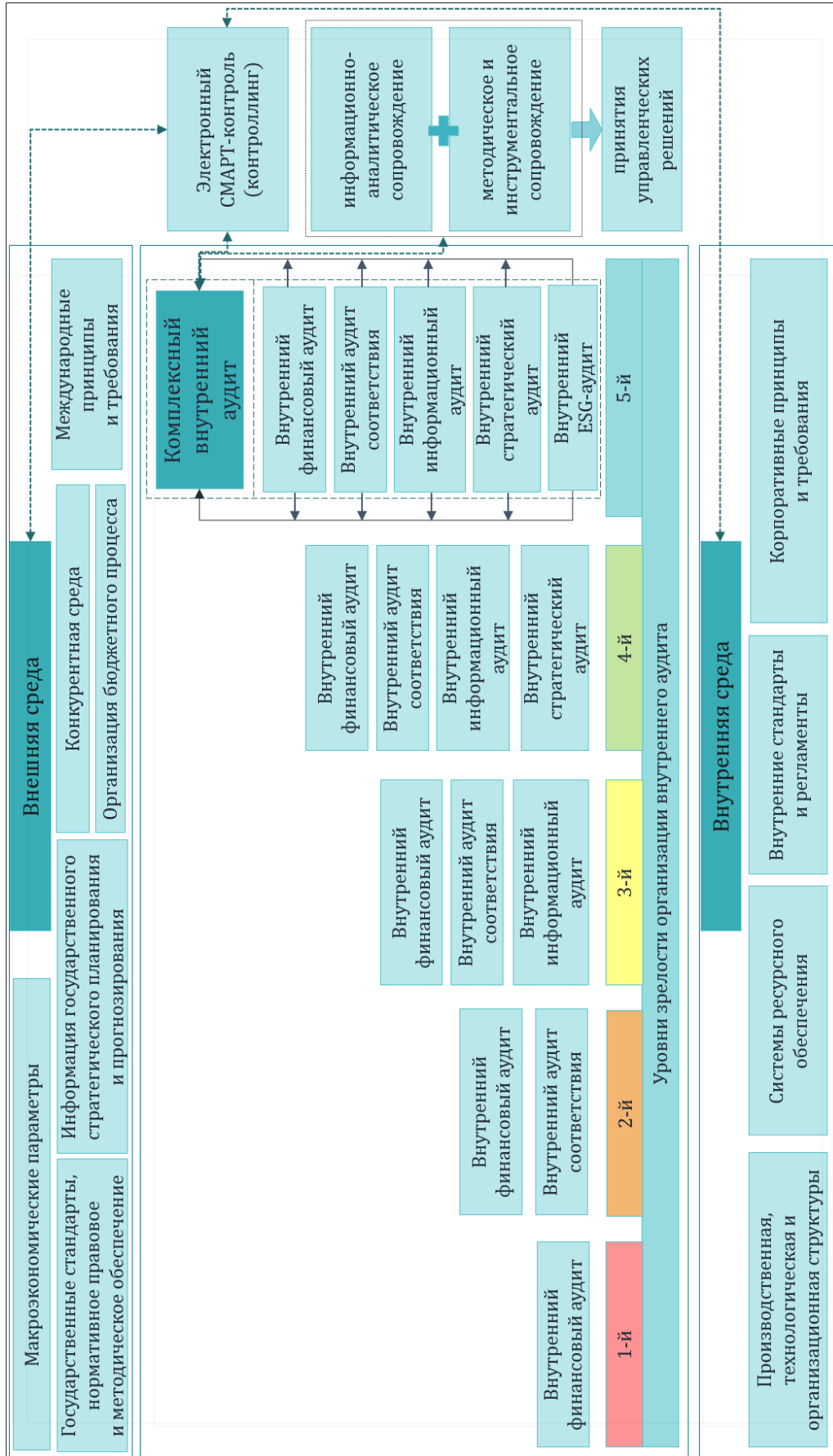


Рис. 1. Концептуальная модель организации внутреннего аудита в секторе государственного управления
 Источник: составлено автором.

Таблица 2

Значение максимального балла по видам внутреннего аудита

Вид внутреннего аудита	Группа показателей	Количество показателей группы	Максимальный балл по группе
Внутренний финансовый аудит	Показатели соответствия	53	53
	Показатели качества	14	14
	Показатели эффективности	2	2
Итого		69	69
Внутренний аудит соответствия	Показатели соответствия	13	13
	Показатели качества	4	4
	Показатели эффективности	2	2
Итого		19	19
Внутренний информационный аудит	Показатели соответствия	13	13
	Показатели качества	4	4
	Показатели эффективности	2	2
Итого		19	19
Внутренний стратегический аудит	Показатели соответствия	13	13
	Показатели качества	4	4
	Показатели эффективности	2	2
Итого		19	19
Внутренний ESG-аудит	Показатели соответствия	13	13
	Показатели качества	4	4
	Показатели эффективности	2	2
Итого		19	19

Источник: составлено автором.

В рамках 1-го уровня зрелости функционирования внутреннего аудита оценивается степень развития внутреннего финансового аудита в организации государственного сектора. Каждый последующий уровень зрелости функционирования внутреннего аудита дополняется новым видом аудита, внедрение каждого из которых необходимо для перехода к системе комплексного внутреннего аудита в организации. Переход к следующему уровню зрелости функционирования внутреннего аудита возможен после достижения соответствующей оценки по показателю предыдущего уровня зрелости функционирования внутреннего аудита.

Формула оценки k-ого уровня зрелости функционирования внутреннего аудита:

$$P_k = \frac{1}{3} \times \frac{1}{N_c} \sum_{i=1}^{N_c} E(P_{ci}) + \frac{1}{3} \times \frac{1}{N_k} \sum_{i=1}^{N_k} E(P_{ki}) + \frac{1}{3} \times \frac{1}{N_{\varepsilon}} \sum_{i=1}^{N_{\varepsilon}} E(P_{\varepsilon i}) \quad (1)$$

где P_k – оценка k-ого уровня зрелости;
N_c – количество показателей соответствия k-ого уровня зрелости;

E(P_{ci}) – значение оценки i-ого показателя соответствия k-ого уровня зрелости;

N_k – количество показателей качества k-ого уровня зрелости;

$E(P_k i)$ – значение оценки i -ого показателя качества k -ого уровня зрелости;

N_k – количество показателей эффективности k -ого уровня зрелости;

$E(P_{k i})$ – значение оценки i -ого показателя эффективности k -ого уровня зрелости.

Оценка уровней зрелости функционирования внутреннего аудита производится в следующем порядке:

1) Расчет оценки 1-го уровня зрелости функционирования внутреннего аудита по формуле (1).

2) В случае достижения значения оценки по показателям 1-го уровня зрелости функционирования внутреннего аудита не ниже 0,95 осуществляется переход на 2-й уровень зрелости функционирования внутреннего аудита.

3) Расчет оценки 2-го уровня зрелости функционирования внутреннего аудита по формуле (1).

4) В случае достижения значения оценки по показателям 2-го уровня зрелости функционирования внутреннего аудита не ниже 0,95 осуществляется переход на 3-й уровень зрелости функционирования внутреннего аудита.

5) Расчет оценки 3-го уровня зрелости функционирования внутреннего аудита по формуле (1).

6) В случае достижения значения оценки по показателям 3-го уровня зрелости функционирования внутреннего аудита не ниже 0,95 осуществляется переход на 4-й уровень зрелости функционирования внутреннего аудита.

7) Расчет оценки 4-го уровня зрелости функционирования внутреннего аудита по формуле (1).

8) В случае достижения значения оценки по показателям 4-го уровня зрелости функционирования внутреннего аудита не ниже 0,95 осуществляется переход на 5-й уровень зрелости функционирования внутреннего аудита.

9) Расчет оценки 5-го уровня зрелости функционирования внутреннего аудита по формуле (1).

10) В случае достижения значения оценки по показателям 5-го уровня зрелости функционирования внутреннего аудита не ниже 0,95 подтверждается установление в организации комплексного внутреннего аудита.

Выводы

Таким образом, разработанная концептуальная модель организации внутреннего аудита в секторе государственного управления позволит осуществить планомерный переход от системы внутреннего финансового аудита, которой присущ ряд недостатков, к полноценной системе внутреннего аудита. Предложенная методика оценки уровней зрелости функционирования внутреннего аудита обеспечит методический инструментарий для анализа продвижения по уровням зрелости и при необходимости позволит принять оперативные меры по корректировке шагов по достижению максимального уровня зрелости.

Благодарности

Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финуниверситета.

Библиографический список

1. Ванькович И.М. и др. Контроллинг в государственном секторе: теория и практика. М.: ООО «Издательство Прометей», 2022. 790 с.
2. Павлова А.С. Применение механизма контроллинга к оценке эффективности исполнения Федеральным казначейством полномочий по контролю // *Управленческий учет*. 2021. № 10-2. С. 440-445.
3. «Бюджетный кодекс Российской Федерации» от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (с изменениями и дополнениями). [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/ (дата обращения: 10.07.2023).
4. Распоряжение Правительства Российской Федерации от 31 января 2019 г. № 117-р «Об утверждении Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019 – 2024 годах» (с изменениями и дополнениями). [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317187/ (дата обращения: 25.05.2023).

5. Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Анализ достижения федеральными органами исполнительной власти целей внутреннего финансового аудита и влияние их результатов на повышение экономности и результативности использования бюджетных средств в 2016–2018 годах», утвержденный Коллегией Счетной палаты Российской Федерации 04.12.2019. [Электронный ресурс] // URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/217/217cc5cfa25ea5f4037f979327871d11.pdf> (дата обращения: 19.07.2023).

6. Министерство финансов Российской Федерации. Мониторинг качества финансового менеджмента в государственном секторе. [Электронный ресурс] // URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/budget/process/kontrol/fin_meneg (дата обращения: 25.07.2023).