

Трудовая деятельность в сфере внутреннего финансового аудита в государственном секторе

Labor Activities in the Field of Internal Financial Audit in the State Sector

УДК 331.102 : 336.131

DOI: 10.12737/article_5d88946f521061.07261332

Н.В. Парушина, д-р экон. наук, профессор, Орловский государственный университет экономики и торговли, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации

e-mail: parushinan@mail.ru

Н.А. Лытнева, д-р экон. наук, профессор, Орловский государственный университет экономики и торговли, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации

e-mail: ukap-lytneva@yandex.ru

А.К. Билиходзе, аспирант, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации

e-mail: bilik-89@mail.ru

N.V. Parushina, Doctor of Economic Sciences, Professor, Orel State University of Economics and Trade, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration

e-mail: parushinan@mail.ru

N.A. Lytneva, Doctor of Economic Sciences, Professor, Orel State University of Economics and Trade, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration

e-mail: ukap-lytneva@yandex.ru

A.K. Bilikhodze, Postgraduate Student, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration

e-mail: bilik-89@mail.ru

Аннотация. В статье рассмотрены предпосылки, закономерности и тенденции в развитии деятельности по проведению внутреннего финансового аудита в государственном секторе. Дан обзор нормативных документов, регулирующих работу внутренних аудиторов, обобщены принципы аудита в государственном секторе, раскрыты перспективы развития внутреннего аудита с учетом принятия федеральных стандартов.

Ключевые слова: бюджетные процедуры, государственный сектор, государственное управление, внутренний финансовый аудит, риск-ориентированный подход, трудовые функции аудиторов.

Abstract. The article considers the prerequisites, patterns and trends in the development of activities for conducting internal financial audits in the public sector. A review of the regulatory documents governing the work of internal auditors is given, the principles of auditing in the public sector are summarized, prospects for the development of internal audits are considered, taking into account the adoption of federal standards.

Keywords: budget procedures, government sector, public administration, internal financial audit, risk-based approach, labor functions of auditors.

Последние годы отмечены реформированием системы государственного управления. Реформы связаны с изменением процедур администрирования, введением проектного управления, применением методик риск-ориентированного подхода. Развитие бухгалтерского учета и формирование бухгалтерской отчетности также сопровождается совершенствованием учетных процессов и бюджетных процедур в соответствии с междуна-

родными стандартами финансовой отчетности для организаций государственного сектора. Все эти преобразования требуют квалифицированной подготовки специалистов, системной переподготовки кадров и повышения квалификации на основе расширения и приобретения новых компетенций. Необходимость внесения определенных трансформаций в трудовые функции, выполняемые специалистами бюджетной сферы, продиктована повышением



качества системы финансового менеджмента в бюджетной сфере при выполнении национальных проектов России. Национальные проекты были утверждены указом Президента РФ от 07.05.2018 № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года». Успешная реализация национальных проектов базируется на проведении систематического мониторинга, организации эффективного контроля и аудита бюджетных процедур и достоверности отчетности, прозрачного информационного открытия данных для пользователей. Выполнение национальных проектов позволит обеспечить прорывное развитие экономики страны, выйти на мировой уровень развития производства, создать благоприятные условия для жизни и сохранить природную среду. Решение поставленных целей и задач, а также достижение ключевых целевых показателей национальных проектов возможно при условии изменения требований к финансовой профессии и подготовке специалистов для публичного управления.

На подготовку кадров для современного государственного сектора в финансовой сфере влияют общемировые тренды в развитии финансовой профессии. Эти тренды активно обсуждаются специалистами Международной федерации бухгалтеров в текущих публикациях [9]. Бухгалтеры и аудиторы выделяют несколько предпосылок для развития финансовой профессии:

- преобразование финансовых функций, которые связаны с применением цифровых технологий, анализом больших объемов данных, усилением роли внутреннего аудита;
- применение научно-обоснованных методик организации работы при оценке рисков и проведении мониторинга результативности деятельности;
- соблюдение аудиторами кодекса этики и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах;
- эффективное управление рисками и внутренний контроль, что связано с перестановкой акцентов на использование риск-ориентированных подходов в контроле и развитии всех форм контроля, преимущественно аудита;
- усиление роли ревизионных комиссий, специалисты которых должны выполнять

функции по контролю финансово-хозяйственной деятельности, а также органично вписываться в систему экономической безопасности организации.

Инициативы мировой общественности в сфере бухгалтерского учета и аудита направлены на стимулирование всех национальных правительств к проведению кардинальных изменений в государственном секторе, чего не было ранее. Новшества связаны с тем, что государственный сектор должен быть прозрачен, открыт и подотчетен для общественности. Для внедрения новых механизмов публичного управления предполагается использовать лучшие мировые и отечественные практики корпоративного управления и тот трудовой инструментарий, что используют профессионалы в бизнесе.

Глобальные инициативы правительств стран, профессиональных сообществ аудиторов и бухгалтеров, органов публичного управления в развитии трудовых функций аудиторов для государственной сферы направлены на следующие изменения:

- создание глобальной коалиции организаций, поддерживающих повышение прозрачности и подотчетности государственного сектора;
- помощь должностным лицам государственного сектора в понимании преимуществ рационального финансового учета и отчетности, отвечающих международным стандартам;
- развитие партнерских отношений с руководителями государственных учреждений, принимающими решения, по совершенствованию системы финансового менеджмента в государственном секторе;
- формирование методической базы путем привлечения национальных аудиторских и бухгалтерских организаций к разработке методик, рабочих документов и внутренних регламентов для предприятий государственного сектора.

Профессиональное сообщество в России накапливает опыт, знания и умения по применению международных стандартов финансовой отчетности, проведению контроля и аудита. Сведения о финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений подлежат публичному раскрытию на официальном портале Федерального казначейства

[1]. Эффективность расходования бюджетных средств проверяется и подтверждается контрольно-счетными органами при проведении государственного аудита. Разработаны и применяются стандарты государственного аудита. Однако, закономерно, что достижение целевых показателей национальных проектов прорывного развития России требует усиления контрольных функций со стороны не только контрольно-надзорных органов, но и самих субъектов бюджетного процесса [6, 7]. Для экономного и адресного использования бюджетных средств необходимо развитие института внутреннего финансового аудита.

Проблемы развития внутреннего финансового аудита активно обсуждаются в последние годы. В 2016 г. был принят проект Концепции развития систем внутреннего финансового контроля, внутреннего аудита и оценки качества финансового менеджмента в секторе государственного и муниципального управления. Методологическая основа для развития внутреннего финансового аудита и подготовки специалистов, которые смогут осуществлять функции по проведению внутреннего финансового аудита у распорядителя и администратора бюджетных средств, опирается на следующие концепции и стандарты:

- Концептуальная база профессиональной практики Института внутренних аудиторов [2], включая международные стандарты внутреннего аудита Института внутренних аудиторов [4];
- Международные стандарты для высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) [3];
- Концепция COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway

Commission) «Интегрированная концепция построения системы внутреннего контроля»;

- Стандарты государственного аудита Счетной палаты Российской Федерации;
- Профессиональный стандарт «Внутренний аудитор», утвержденный Министерством труда и социальной защиты РФ 24 июня 2015 г. № 398н.

Внутренний финансовый аудит осуществляется вместе с внутренним финансовым контролем на системной основе, и обеспечивает качество и эффективность финансового менеджмента в государственном учреждении.

Усиление контрольных мероприятий на всех уровнях государственного управления по-прежнему является актуальной задачей публичного финансового менеджмента. Об этом свидетельствуют те тенденции, которые складываются в профессиональной аудиторской среде по планированию контрольной деятельности в сфере аудита и выявлению нарушений. Рассмотрим данные официального портала государственного и муниципального финансового аудита (табл. 1) [5].

Сведения о планировании и ходе выявления нарушений систематически уточняются и пополняются. Данные за 2019 г. представляются на текущий момент времени и подлежат изменению по завершению отчетного периода. В последние годы наблюдается тенденция увеличения количества запланированных проверок и выявленных нарушений. Причем если в 2018 г. общая сумма нарушений составила 986,76 млрд руб., то уже на конец июля 2019 г. — почти 850 млрд руб.

Среди выявленных в процессе контрольных мероприятий нарушений сотрудниками госу-

Таблица 1

Результаты контрольной деятельности в сфере государственного и муниципального финансового аудита

Годы	Контрольные мероприятия		Нарушения		Привлечение к административной ответственности
	План	Завершено	Количество	Сумма, млрд руб.	
2019	5983	3065	21381	849,43	1095
2018	8070	8064	51606	986,76	1383
2017	5350	5347	19762	2136,35	337
2016	2300	2300	8729	1057,80	214
2015	303	303	3900	515,75	12



дарственных контролирующих структур ошибки в большей степени допускаются при формировании и использовании бюджетных средств, ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности. Тенденции в изменении характера допускаемых нарушений по бюджетным процедурам наглядно представлены в табл. 2 [5].

Из данных табл. 2 следует, что доля нарушений при ведении бюджетного учета и составлении отчетности в последние годы значительно выросла. Так в 2015–2017 гг. процент искажений колебался в интервале от 11 до 15%. В 2018 г. процент допущенных ошибок составил уже около 33%, а по итогам полугодия 2019 г. — 49,07%. Из данных табл. 2 можно также заключить, что около 80% всех нарушений в сфере государственного и муниципального управления в 2019 г. приходится на исполнение бюджетов и достоверность и законность отражения поступления и расходования бюджетных средств в бухгалтерском учете. Это можно объяснить как участвовавшими случаями нарушений, которые совершаются в бюджетной сфере, так и пристальным вниманием контрольно-надзорных органов

к сфере бюджетного учета и раскрытия сведений в бухгалтерской отчетности. Следует заметить, что открытость процедур осуществления государственных закупок в информационной среде положительным образом повлияла на итоги контрольной деятельности внешних аудиторов. Из данных табл. 2 следует, что процент нарушений в области осуществления государственных закупок снизился в 2019 г. до 9,83% по сравнению с показателем 2018 г., в котором это значение составляло 15,08%.

Аналитика подтверждает, что риск-ориентированными сферами трудовой деятельности по-прежнему остаются государственное управление и военная безопасность, финансы и страхование. На долю этих областей приходится порядка 75% всех нарушений (табл. 3) [5]. Причем, если в предыдущие годы выявлялось примерно около 3% нарушений в финансовом и страховом сегментах, то в 2019 г. их доля выросла до 28,87%. Процент риска искажений в операциях финансирования и расходования денежных средств в государственном управлении не снижается. Это требует разработки и принятия мер по организации дополнительных контрольных процедур на уровне внут-

Таблица 2

Динамика допускаемых нарушений сотрудниками государственных учреждений по видам

Виды нарушений	2015		2016		2017		2018		2019	
	млрд руб.	%								
Формирование и использование бюджетов	119,96	23,26	420,63	39,76	817,13	38,25	346,92	35,16	300,89	35,42
Ведение бухгалтерского учета и составление отчетности	78,18	15,16	116,51	11,01	300,85	14,08	322,82	32,72	416,85	49,07
Неэффективное использование средств	74,49	14,44	36,48	3,45	32,06	1,50	71,34	7,23	20,41	2,40
Осуществление закупок	18,15	3,52	55,83	5,28	48,72	2,28	148,75	15,08	83,47	9,83
Распоряжение государственной собственностью	2,44	0,47	4,25	0,40	3,26	0,15	17,0	1,71	0,85	0,1
Банковская сфера, государственные компании	-	-	0,13	0	0,24	0	2,39	0,24	0,001	0
Иные нарушения	222,53	43,15	423,96	40,08	934,08	43,73	77,53	7,86	26,95	3,18
Итого	515,75	100,0	1057,80	100,0	2136,35	100,0	986,76	100,0	849,43	100,0

ренных структур аудита, обучения и подготовки специалистов для осуществления такой трудовой деятельности.

Основная цель внутреннего финансового аудита (в отличие от внешнего) направлена на выявление и предупреждение фактов нарушений, оценку надежности системы внутреннего финансового контроля, разработку рекомендаций для повышения качества организации финансового менеджмента в государственном учреждении. Внутренние аудиторы должны прекрасно владеть информацией о специфике деятельности, о характере бюджетных процедур, о состоянии внутреннего финансового контроля, разбираться в особенностях бюджетного учета и составления отчетности. Необходимость подготовки специалистов и их обучения — это насущная проблема современного времени, особенно в условиях ограниченности бюджетных ресурсов и их целевого адресного характера.

Бюджетные полномочия внутренних аудиторов отражены в пункте 4 статьи 160.2-1 Бюджетного кодекса РФ. Согласно данной статье, главные распорядители (распорядители) бюджетных средств, главные администраторы (администраторы) доходов бюджета,

главные администраторы (администраторы) источников финансирования дефицита бюджета (их уполномоченные должностные лица) осуществляют на основе функциональной независимости внутренний финансовый аудит в целях:

- оценки надежности внутреннего финансового контроля и подготовки рекомендаций по повышению его эффективности;
- подтверждения достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета методологии и стандартам бюджетного учета, установленным Министерством финансов Российской Федерации;
- подготовки предложений по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств.

Постановка и осуществление деятельности в сфере внутреннего финансового аудита должны осуществляться в соответствии с двумя основными нормативными документами:

1) постановлением Правительства РФ от 17.03.2014 № 193 «Об утверждении Правил осуществления главными распорядителями (распорядителями) средств федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации), главными

Таблица 3

Динамика нарушений по сферам деятельности

Нарушения по сферам деятельности	2015		2016		2017		2018		2019	
	млрд руб.	%								
Государственное управление и военная безопасность	275,87	53,49	630,48	59,60	1198,71	56,11	774,35	78,47	391,29	46,07
Финансы и страхование	1,94	0,38	2,79	0,26	65,35	3,06	28,28	2,87	245,20	28,87
Обрабатывающие производства	16,59	3,22	1,23	0,12	16,05	0,75	0	0	139,08	16,38
Научно-техническая сфера	0	0	18,84	1,78	178,33	8,35	92,92	9,42	25,17	2,96
Образование	1,38	0,27	3,20	0,3	4,21	0,2	13,71	1,39	12,41	1,46
Транспорт	6,25	1,21	18,68	1,77	2,77	0,13	21,40	2,17	10,63	1,25
Здравоохранение и социальные услуги	0	0	4,56	0,43	0	0	7,86	0,80	3,67	0,43
Культура и спорт	1,14	0,22	0	0	0	0	8,17	0,83	1,97	0,23
Иные виды	37,02	7,18	58,66	5,55	96,67	4,53	40,06	4,05	20,02	2,36
Итого	515,75	100,0	1057,80	100,0	2136,35	100,0	986,76	100,0	849,43	100,0



ми администраторами (администраторами) доходов федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации), главными администраторами (администраторами) источников финансирования дефицита федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации) 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 г. № 89»;

2) приказом Минфина России от 30.12.2016 № 822 «Об утверждении Методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового аудита».

В настоящее время началась работа по разработке и принятию федеральных стандартов внутреннего финансового аудита. Эти стандарты повлияют на освоение компетенций и те знания, умения и навыки, которыми должны обладать сотрудники, приглашенные на работу в качестве внутренних аудиторов, и которые должны отвечать, прежде всего, требованию независимости. В этой связи определенные профессиональные проблемы могут возникнуть у тех распорядителей и администраторов бюджетных средств, которые должны выполнять требование независимости и в то же время будут вынуждены формировать аудиторские группы из числа своих сотрудников, не имеющих навыков работы в сфере бухгалтерского учета, контроля и аудита. Требование независимости касается соблюдения принципа о том, что внутренние аудиторы не должны принимать участие в организации и выполнении проверяемых внутренних бюджетных процедур.

Определение характера осуществляемой профессиональной деятельности в сфере внутреннего финансового аудита вытекает из определения данного вида контроля. Это определение уточнено в федеральном стандарте внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита», который опубликован на официальном сайте Минфина России 22 июля 2019 г. [8].

Внутренний финансовый аудит — осуществляемая на основе принципа функциональной

независимости деятельность по формированию и предоставлению руководителю соответствующего главного администратора (администратора) бюджетных средств определенных сведений. Эти сведения касаются:

- информации о результатах оценки исполнения бюджетных полномочий главного администратора (администратора) бюджетных средств, в том числе заключения о достоверности бюджетной отчетности;
- предложений о повышении качества финансового менеджмента, в том числе о повышении результативности и экономности использования бюджетных средств;
- заключения о результатах исполнения решений, направленных на повышение качества финансового менеджмента.

Трудовая деятельность по осуществлению аудита требует от потенциальных претендентов на должности аудиторов понимания способов и методов ведения учета и составления отчетности, так как аудиторы должны дать заключение о достоверности бюджетной отчетности. Далее они должны оценить результативность и экономность использования денежных средств, следовательно они должны владеть навыками аналитической работы, а также иметь знания и опыт работы в публичном финансовом менеджменте. В этой связи представляется логичным выделить направления трансформации и освоения трудовых функций аудиторами по четырем направлениям их аудиторской деятельности, что наглядно представлено на рис. 1.

Деятельность сотрудников внутреннего аудита в государственном управлении заключается в проведении комплекса мероприятий. Также мероприятия трактуются, согласно федеральному стандарту, как совокупность действий, выполняемых на основании программы мероприятий, в том числе по выполнению аудиторских процедур, сбору аудиторских доказательств, формулированию выводов, предложений и рекомендаций. Таким образом, прослеживается закономерное внедрение лучших отечественных практик развития корпоративного аудита и применение тех стандартных подходов, которые успешно применяются в аудиторской отрасли.

Следовательно, внутренние аудиторы должны соблюдать общемировые принципы



Рис. 1. Направления осуществления трудовой деятельности в сфере внутреннего финансового аудита

этики, которые также приведены в упомянутом федеральном стандарте внутреннего финансового аудита и характерны для освоения профессии аудитора.

Деятельность подразделения внутреннего финансового аудита и всех его сотрудников ос-

новывается на принципах законности, объективности, профессионального скептицизма, эффективности, независимости, компетентности, системности, ответственности и стандартизации.

Сущность принципов этики внутренних аудиторов раскрыта в табл. 4.

Таблица 4

Принципы этики внутренних финансовых аудиторов согласно федеральному стандарту внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита»

Принцип	Сущность принципа
Законность	Строгое и полное соблюдение законодательства, а также правовых актов, регулирующих организацию и осуществление внутреннего финансового аудита, включая федеральные стандарты внутреннего финансового аудита
Объективность	Беспристрастность и честность аудиторов и экспертов, привлеченных для проведения мероприятий по внутреннему аудиту
Профессиональный скептицизм	Критическая оценка обоснованности, надежности и достаточности полученных аудиторских доказательств
Эффективность	Полнота заключения о результатах мероприятия внутреннего финансового аудита, повышения качества финансового менеджмента путем использования заданного (наименьшего) объема затрачиваемых ресурсов
Независимость	Осуществление деятельности субъекта внутреннего финансового аудита на основе функциональной и организационной независимости
Компетентность	Применение в процессе аудита совокупности профессиональных знаний, навыков и других компетенций
Системность	Анализ бюджетных рисков, коррупционных рисков и выявленных нарушений и недостатков при планировании и проведении внутреннего финансового аудита по всем внутренним бюджетным процедурам
Ответственность	Соблюдение ответственности перед руководителем за предоставление полных и достоверных заключений, выводов, предложений и рекомендаций
Стандартизация	Осуществление внутреннего финансового аудита в соответствии с федеральными стандартами



При условии, что служба внутреннего аудита является внутренним структурным подразделением учреждения государственного сектора, все же необходимо было дополнить этику аудиторов соблюдением принципа конфиденциальности, понимая, что внутренние аудиторы уважают ценность и право собственности на информацию, которую они получают, и не раскрывают информацию без соответствующих полномочий.

Заключение

Задачи, которые призваны решать аудиторы при выполнении своих функциональных обязанностей, разделены по целям проведения

аудита и направлены на оценку надежности внутреннего финансового контроля, подтверждение достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, повышение качества финансового менеджмента. Причем федеральный стандарт внутреннего финансового аудита увязан с федеральными стандартами бухгалтерского учета для организаций государственного сектора.

Стандартизация профессиональной деятельности внутренних аудиторов будет продолжена, что позволит регламентировать и систематизировать этапы аудита и действия аудиторов на объектах контроля.

Литература

1. Единый портал бюджетной системы Российской Федерации «Электронный бюджет» [Электронный ресурс]. — URL: <http://budget.gov.ru>
2. Концептуальная база профессиональной практики Института внутренних аудиторов [Электронный ресурс] // Институт внутренних аудиторов. — URL: <https://www.iaa-ru.ru> (дата обращения: 25.07.2019)
3. Международные стандарты для высших органов аудита (ИНТОСАИ) [Электронный ресурс] // Intosai. URL: <http://www.intosai.org> (дата обращения: 25.07.2019)
4. Международные стандарты внутреннего аудита Института внутренних аудиторов [Электронный ресурс] // The Institute of Internal Auditors. — URL: <https://global.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>
5. Портал государственного и муниципального финансового аудита [Электронный ресурс]. — URL: <https://portal.audit.gov.ru/#/main-page>
6. Сложный первый квартал 2019 года: инфляция растет, реальные располагаемые доходы населения падают [Электронный ресурс] // Официальный сайт Счетной палаты Российской Федерации. — URL: http://www.ach.gov.ru/press_center/news/36984 (дата обращения: 25.07.2019)
7. Счетная палата видит риски недостижения целей национальных проектов // Официальный сайт Счетной палаты Российской Федерации. — URL: http://www.ach.gov.ru/press_center/news/36890 (дата обращения: 25.07.2019)
8. Федеральный стандарт внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита» [Электронный ресурс] // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. — URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=127882 (дата обращения: 26.07.2019)
9. International Federation of Accountants [Электронный ресурс]. — URL: <https://www.ifac.org>