Лукин, Андрей Геннадьевич. Организация внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления Российской Федерации : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Лукин Андрей Геннадьевич; [Место защиты: Сам. гос. эконом. ун-т].- Самара, 2010.- 208 с.: ил. РГБ ОД, 61 11-8/390

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Внутренний аудит в системе государственного финансового контроля**

1.1. Финансовый контроль в условиях рыночной экономики 13

1.2. Государственный финансовый контроль и его организация в Российской Федерации 26

1.3. Особенности внутреннего.финансового аудита как элемента государственного финансового контроля 43

**Глава 2. Анализ существующих систем внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления**

2.1. Особенности организации и проведения внутреннего финансового аудита главными распорядителями бюджетных средств 69

2.3. Информационная модель организации внутреннего финансового аудита 92

**Глава 3 Основные направления совершенствования внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления в Российской Федерации**

3.1.Структура системы государственного регулирования внутреннего финансового аудита 102

3.2. Организация внутреннего финансового аудита на основе оценки затрат на его проведение 113

3.3. Развитие механизмов реализации стандартов аудита в секторе государственного управления 129

Заключение 156

Библиография 160

**Введение к работе**

Одной из основных задач бюджетной политики на 2010- год, а так же в среднесрочной перспективе Президент Российской Федерации определил, что «Должны, быть кардинально изменены подходы, к осуществлению государственного и муниципального контроля. Его содержание должно состоять не только в фиксации факта выделения и расходования средств, но и в подтверждении достижения эффекта, на который рассчитывали при принятии решений об их выделении» [12, разд. 5 п. 6].

Исходя из этого требования Президента Российской Федерации, в рамках проводимой в стране бюджетной реформы и в условиях введения новых принципов стратегического финансового планирования, основанных на методе бюджетирования ориентированного на результаты [15, разд. 2], необходимость совершенствования существующей системы государственного финансового контроля приобретает все большую актуальность.

Теория финансов рассматривает одной из важнейших функций финансов -контрольную, которая наряду с распределительной, регулирующей и стимулирующей функциями и определяют финансовый механизм государства как «орудие воздействия» государства на общественно-экономические процессы. Контрольная функция финансов реализуется через систему государственного финансового контроля и негосударственный финансовый контроль. Государственный, финансовый контроль в свою очередь подразделяется на ведомственный и вневедомственный контроль.

Основным объектом государственного финансового контроля является сектор государственного управления, объединяющий все структуры, занимающиеся выполнением государственных функций и потребляющий, в соответствии с данными органов госстатистики, на современном этапе 17,5 % ВВП Российской Федерации [29].

Под сектором государственного управления понимаются институциональные единицы, выполняющие функции органов государственного управления в- качестве основного вида деятельности. Функции органов государственного управления состоят в следующем: принятие ответственности за обеспечение общества товарами и услугами на нерыночной основе для их коллективного или индивидуального потребления; перераспределение государственных доходов с помощью трансфертов и субсидий".

Единицы сектора государственного управления осуществляют свою деятельность за счет финансовых средств бюджета, внебюджетных фондов, а также за счет доходов от собственности, продажи рыночных услуг, заимствований.

Сектор государственного управления включает в себя:

Федеральные органы государственной власти и управления,

Органы государственной власти и управления субъектов Федерации,

Органы местного самоуправления,

Государственные внебюджетные фонды, созданные в целях государственного социального обеспечения.

В сектор государственного управления входят два типа институциональных единиц:

1. Органы государственной власти и управления всех уровней — министерства, ведомства, службы, агентства, а также государственные внебюджетные фонды и т.п.

2. Нерыночные некоммерческие организации, финансируемые и контролируемые государством (учебные заведения, больницы, организации культуры и т.п.) [21].

В диссертационной работе функционирование сектора государственного управления непосредственно связано с экономической политикой государства, которая воплощается в бюджетных решениях, определяющих расходы государства.

В бюджетной политике Российской Федерации на современном этапе осуществляется переход к режиму жесткой экономии бюджетных средств, предполагающему достижение максимально возможного мультипликативного экономического и социального эффекта от каждого бюджетного рубля, на основании четко определенных приоритетов и целей использования бюджетных средств, проведения подробной и внимательной инвентаризации бюджетных расходовав целях исключения необязательных в текущей ситуации затрат [12, разд. 1].

В то же время Президент Российской' Федерации требует дальнейшего расширения самостоятельности и ответственности главных распорядителей бюджетных средств, прежде всего за счет разработки и внедрения методов и процедур оценки качества финансового менеджмента на ведомственном уровне, развития внутреннего аудита, укрепления финансовой дисциплины [11, п. 2].

В настоящее время система государственного финансового контроля может быть представлена совокупностью контролирующих вневедомственных органов - президентского контроля, законодательной и исполнительной ветвей власти, и подразделений ведомственного контроля, подчиненных главным распорядителям бюджетных средств.

На современном этапе, как видно из задачи, поставленной Президентом Российской Федерации, повышается роль внутреннего контроля и аудита, проводимого главными распорядителями бюджетных средств, то есть ведомственного контроля. Выполнению этой задачи подчинен и современный этап бюджетной реформы в Российской Федерации.

Поэтому сегодня во главу угла государственного финансового контроля выдвигается ведомственный контроль, проводимый главными распорядителями бюджетных средств при смещении функций остальных участников в сторону надзора за организацией и эффективностью осуществления ведомствами полномочий в области финансового контроля.

В рамках реализации этой цели поставлена долгосрочная задача совершенствования организации ведомственного контроля, проводимого главными распорядителями бюджетных средств и впервые применен термин внутренний аудит при проведении государственного финансового контроля.

Сегодня внутренний финансовый аудит, проводимый в рамках бюджетной политики государства, законодательно закреплен в ст. 270.1. Бюджетного кодекса РФ [1], в связи с внесенными в него изменениями, вступившими в силу с 1 января 2008 года, как право, предоставленное главным распорядителям бюджетных средств.

Законодательные основы, аудита в Российской Федерации обеспечивают его стандартизацию, единые принципы его осуществления в банковской, коммерческой сфере, а так же на предприятиях с долей государственного капитала. Однако в настоящее время не получили должного развития вопросы организации аудита в секторе государственного управления. В общепринятой в Российской Федерации классификации видов аудита отсутствует такой вид аудита. Кроме того, существующая система аудита в основном предназначена для предприятий, деятельность которых носит коммерческий характер, направлена на получение прибыли и охватывает исключительно финансово-хозяйственную деятельность предприятия. 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).

За рубежом организация и проведение аудита в государственном секторе основывается на единых национальных стандартах и регулируется специально созданным (уполномоченным) органом государственной власти.

В Российской Федерации на сегодняшний день отсутствуют единые методологические основы построения эффективной системы внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления.

Главные распорядители бюджетных средств федерального уровня приступили к реализации предоставленного им права организации и проведения внутреннего финансового аудита в рамках своих ведомств. Анализ правил, порядков и концепций осуществления внутреннего финансового аудита различных главных распорядителей бюджетных средств показывает, что эти документы имеют различные подходы к пониманию, организации и осуществлению внутреннего финансового аудита, но при этом' наблюдается практически полное игнорирование общей теории аудита.

От этого страдают пользователи аудиторской информации, снижается качество аудиторской деятельности и; как следствие, снижается качество управленческих решений, принятых на основании аудиторской информации.

Таким образом, в современных условиях назрела необходимость научной разработки методологии построения и организации системы внутреннего аудита в секторе государственного управления Российской Федерации, которая позволит прийти к единому пониманию сути внутреннего финансового аудита и основных направлений его применения.

Необходимость создания научно обоснованных основ построения системы внутреннего финансового аудита в организациях сектора государственного управления Российской Федерации предопределила выбор темы диссертации, ее цель и задачи, объекты, методы, информационную базу и направления использования результатов исследования.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является исследование методических подходов к организации1 системы внутреннего финансового аудита и разработка механизмов его реализации в секторе государственного управления.

Достижение поставленной цели конкретизируется через решение следующих задач: определение роли и места внутреннего финансового аудита в системе государственного финансового контроля в Российской Федерации; адаптация международного опыта осуществления внутреннего финансового аудита в государственном секторе экономики; построение логической модели организации внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления на основании исследования существующих способов регламентации и методологии внутреннего финансового аудита, проводимого главными распорядителями бюджетных средств; построение функциональной модели государственного регулирования внутреннего аудита в секторе государственного управления; разработка методики выбора главным распорядителем бюджетных средств способа\* организации системы внутреннего финансового аудита на основе оценки затрат на его осуществление; разработка стандартов проведения внутреннего аудита в бюджетной организации на основе положений общей концепции аудита и национальных стандартов аудиторской деятельности как единой' основы построения системы внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления.

Область исследования. Диссертационное исследование проведено по специальности 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит», в рамках части 1 «Финансы», п. 2' «Государственные финансы», подпунктов 2.3. «Бюджетно-налоговая система- и бюджетная политика государства в рыночной экономике» и 2.5. «Оптимизация бюджетного процесса: совершенствование системы управления доходами и расходами бюджетной системы и внебюджетных фондов, бюджетного планирования и долгосрочного прогнозирования», Паспорта специальностей научных работников ВАК.

Объектом исследования является организация системы внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления Российской Федерации. Предметом исследования являются экономические отношения, возникающие между субъектами сектора государственного управления (государством, главными распорядителями, распорядителями и получателями бюджетных средств) в процессе принятия управленческих решений, направленных на оценку и совершенствование процесса исполнения государственных функций (предоставления государственных услуг).

Методология исследования. Теоретической и методологической основой проведенного исследования послужили труды отечественных ученых и практиков, среди которых особое влияние оказали работы таких авторов как Азарская М.А., Бурцев В.В., Демидов А.Ю., Крикунов А.В., Нестеренко Т.Г.,

Миронова О.А., Панкова- СВ., Прокофьев С.Е., а также работы зарубежных специалистов, среди которых следует назвать А. Аренса, Р. Адамса, Р. Доджа, Дж. Робертсона, Дж. Лоббека.

В процессе работы применялись общенаучные методы познания (историзм, индукция, дедукция, абстрагирование, анализ и синтез, систематизация и идентификация), метод экспертной оценки, статистические методы, методы моделирования, теория систем и принципы системного анализа (или системный подход).

Информационная база исследования. В ходе исследования использовались действующие законодательные и нормативно-правовые акты Российской Федерации, российские и международные аудиторские стандарты, нормативные документы главных распорядителей бюджетных средств и Банка России.

Научная новизна исследования. Научная новизна проведенного исследования заключается в разработке методики осуществления внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления, основанной на единых стандартах и государственном регулировании.

Научную новизну проведенного исследования отражают следующие основные выводы: - обоснована необходимость включения- в классификацию видов аудита - «аудит сектора государственного управления», что расширит существующую в Российской Федерации классификацию видов аудита и обеспечит соответствие её современным требованиям бюджетной политики Российской Федерации; - выявлены основные различия между внутренним финансовым контролем и внутренним финансовым аудитом на основании анализа действующих законодательных и нормативных актов Российской Федерации, что позволило определить направления их развития в Российской Федерации; - построена логическая модель организации внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления, которая демонстрирует динамику взаимодействия отдельных элементов системы внутреннего финансового аудита в секторе государственного управлениями;позволяет рассмотреть методологию его осуществления на современном этапе; - через построение функциональной модели, предложен механизм государственного регулирования внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления, который позволит организовать, внутренний. финансовый? аудит на основе, уже существующей: системы; государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерацииприменительно к условиям деятельности государственного сектора'экономики; разработана методика выбора; способа проведения«внутреннего финансового аудита на основе оценки затрат для его организации и проведения, что позволит главным распорядителям бюджетных средств определить наиболее эффективный вариант организации системы внутреннего аудита;. разработаны стандарты\* проведения; внутреннего; финансового\* аудита, главным распорядителем^ (распорядителем) бюджетных средств, в целях совершенствования процессов, и процедур внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления.

Теоретическая и практическая значимость работы. Теоретическая значимость.исследования заключается в.развитии теоретических основ финансового аудита, а так же вразработке методических рекомендаций построения и совершенствования системы внутреннего финансового аудита.

Практическая значимость,работы заключается в возможности использования разработанных рекомендаций для построения и совершенствования главным распорядителем (распорядителем) бюджетных средств системы внутреннего финансового аудита, а так же для регулирования внутреннего финансового аудита в Российской Федерации.

Основные положения диссертационного исследования могут быть использованы в учебном процессе высших учебных заведений при изучении дисциплин «Финансы», «Бюджетная система Российской Федерации», «Государственный и муниципальный финансовый контроль», «Контроль и аудит».

Апробация работы. Основные теоретические и практические положения\* диссертации докладывались и обсуждались на V международной научно-практической конференции «Татищевские чтения: актуальные проблемы науки и практики» проходившей в г. Тольятти в апреле 2008 г., на Международной научной- заочной конференции «Актуальные вопросы современной экономической науки» проходившей в г. Липецке, в- феврале 2010 г., на Международном конгрессе «Модернизация экономики России и стран СНГ», проходившем в г. Волгограде в марте 2010 г., на международной конференции «Проблемы развития современного общества: экономика, социология, философия; право», проходившей в г. Саратове в марте 2010 г., на научно-практической конференции (с международным участием) "Актуальные вопросы социально-экономического развития регионов" проходившей в г. Великий Новгород в марте 2010 года, на международной конференции «Модернизация и перспективы развития современного общества», проходившей в г. Саратове в июне 2010 г.

Полученные автором научные результаты используются- в деятельности Территориального управления Федеральной службы финансово-бюджетного надзора в Самарской области, кроме того, результаты исследования используются в процессе обучения студентов Самарского государственного технического университета по дисциплинам: «Бухгалтерский учет», «Налоговая система», «Государственные и муниципальные финансы», «Система государственного и муниципального Управления», что подтверждено справками о внедрении.

Публикации. По результатам исследования опубликовано 10 печатных работ общим объемом 4,9 печ. л.

Структура. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка и приложения.

В первой главе рассматриваются роль и место финансового контроля и в частности государственного финансового контроля в общей экономической политике государства. Структура государственного финансового контроля в

Российской Федерации и основные направления его развития, утвержденные Правительством Российской Федерации. Роль и место внутреннего финансового аудита в общей системе государственного финансового контроля в Российской Федерации. Кроме того, в первой главе изучаются различные подходы к организации внутреннего финансового аудита за рубежом и в Российской Федерации.

Вторая глава посвящена исследованию регулирования организации внутреннего финансового аудита государством и различными главными распорядителями средств федерального бюджета, построению логической модели организации внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления Российской Федерации на современном этапе.

В третьей главе содержатся предложения по совершенствованию внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления Российской Федерации, основанные на государственном регулировании принципов и стандартов его проведения, рассмотрению различных способов его организации главным распорядителем (распорядителем) бюджетных средств, а так же методики его проведения основанной на национальных стандартах аудиторской деятельности с учетом специфики предприятий и учреждений сектора государственного управления Российской Федерации.

Основное содержание работы изложено на 170 страницах, содержит 11 таблиц, 13 рисунков.

## Государственный финансовый контроль и его организация в Российской Федерации

Государство, формируя денежные потоки, вынуждено оперативно реагировать- на изменения, которые противоречили бы принятой кредитно-денежной политике и могли бы привести к нежелательным результатам. Своевременному выявлению этих изменений призван служить, прежде всего, государственный финансовый контроль.

В. Российской Федерации государственный финансовый контроль пришел на смену народно-хозяйственному контролю. К его основным задачам относились: обеспечение сохранности государственной собственности; выявление причин невыполнения плановых заданий, установленных определенными государственными органами; выявление и наказание виновных лиц. Основной формой контроля здесь является ревизия.

Такая система контроля существовала в СССР с начала 30-х до второй половины. 80-х годов. В эти годы сформировалась теория народнохозяйственного контроля, которая обобщила- и систематизировала опыт контроля на советских предприятиях. Советская теория контроля воплощена в работах Адрианова И.И., Белобжецкого И.А., Журко В.Ф., Черноморда П.В., Ястребова В.Б. и других авторов. Основными вопросами, интересовавшими теоретиков контроля в «поздний период» (начало 80-х годов) были следующие: экономия и бережливость в расходовании ресурсов; борьба с расточительством и потерями; поиск резервов для успешного выполнения и перевыполнения планов; ритмичность производства, соблюдение дисциплины поставок; целевое использование государственных средств; повышение качества продукции, борьба с браком.

Контрольно-ревизионная система советского типа эффективно функционировала примерно до середины 50-х годов. Это объясняется параллельным функционированием мощного репрессивного аппарата. Как только началась «оттепель», эта система начала давать сбои. Отсутствие рыночных регуляторов, с одной стороны, и смягчение репрессивной системы до ее полного бездействия, с другой стороны, привели к тому, что руководители предприятий стали обманывать государство-путем составления заведомо ложной хозяйственной документации, расцвели круговая порука и взяточничество, при этом эффективность деятельности предприятий повсеместно понизилась.

Контроль, в условиях рыночной экономики имеет серьезные отличия от народнохозяйственного контроля, о. котором шла речь выше. Рыночная система предполагает свободное принятие решений индивидами - экономическую свободу. Вслед за появлением частного бизнеса в отечественной экономике контроль на уровне предприятий обособляется от государственного контроля. Однако это обособление происходит в форме сложного процесса отмирания одного (системы народнохозяйственного контроля) и рождения двух абсолютно независимых друг от друга институтов - государственного контроля и контроля на уровне предприятий (внутреннего контроля).

Так же как народнохозяйственный контроль, ушла в небытие и соответствующая теория, которая оказалась не удел после развала командно-административной системы в 1988 - 1991 годах. Сегодня в Российской Федерации принята концепция государственного финансового контроля, как основного направления реализации функции контроля- в сфере бюджетных отношений [18]. Хотя полного отказа от негосударственного финансового контроля нет, он в качестве обязательного аудита присутствует в ходе контроля за деятельностью государственных унитарных и автономных предприятий. Государственный финансовый контроль - комплексная и целенаправленная система экономико-правовых действий конкретных органов власти и управления, базирующихся на положениях основных законов государства. Определяющую роль в организации государственного финансового контроля играет конституция страны. Правовой регламент контроля зависит от типа государства, его социально - политической ориентации, уровня экономического развития, соотношения форм собственности. Государственный финансовый контроль призван отслеживать стоимостные пропорции распределения валового национального продукта. Он распространяется на все каналы движения денежных ресурсов, так или иначе связанные с формированием государственных ресурсов, полнотой и своевременностью их поступления и целевым использованием. Государственные контролеры наделены правом осуществлять ревизии и проверки, как в государственном секторе, так и сфере частного и корпоративного бизнеса, если таковые предопределены общенациональными экономическими интересами. Государственный финансовый контроль, распространяется на звенья системы государственных финансов и охватывает только обобществленную часть валового продукта. Это, прежде всего, составление и исполнение государственного бюджета, внебюджетные государственные фонды, местные финансы и финансы государственных предприятий. Деятельность монополий и частнопредпринимательская деятельность является объектом государственного финансового контроля лишь в части соблюдения финансовой дисциплины при выполнении монополиями государственных заказов, при предоставлении монополиям и частным предпринимателям субсидий и кредитов, при составлении ими налоговых деклараций. Государственный финансовый контроль проводится органами государственной власти (Президентом, исполнительной и законодательной ветвями власти). Главная цель — обеспечить интересы государства и общества по поступлению доходов и при расходовании государственных средств. Можно выделить следующие основные задачи государственного финансового контроля: 1. Контроль за соблюдением государственной налоговой политики, правильности и полноты собираемости налоговых и неналоговых обязательных сборов и своевременности поступления их в казну государства.

## Особенности внутреннего.финансового аудита как элемента государственного финансового контроля

Внутренний финансовый аудит нельзя отнести к новшествам рыночных преобразований, однако независимого внутреннего контроля, направленного как. на подтверждение достоверности финансовой информации о деятельности экономических субъектов» так и на совершенствование системы управления в целом в России не существовало. В советские времена аудит проводили специализированные государственные органы - в составе Министерства финансов СССР, которые в основном занимались расследованием нецелевого использования бюджетных средств.

В период переломных изменений, произошедших в экономике страны в начале 90-х годов, существенно сократилась сфера государственного финансового контроля, а появление частной собственности повлекло за собой создание независимого (негосударственного) финансового аудита, что, в свою очередь, способствовало появлению внутреннего аудита.

Однако, до недавнего времени аудит как форма осуществления государственного финансового контроля не существовал. Это была коммерческая деятельность, направленная на удовлетворение интересов частного капитала. Государство обязывало проводить аудит только те коммерческие предприятия, в которых имело экономический интерес.

В современной экономической науке финансовый аудит классифицируется по признакам, которые призваны, прежде всего, помочь заинтересованному пользователю определиться с требованиями-; по организации способа аудита (например, внутренний или. внешний,, обязательный; или инициативный и т.д.), по области деятельности,, подвергаемой аудиту (управленческий или хозяйственный,, банковский; шп страховой и т.д.), по результатам аудита (подтверждающий? или системно-ориентированный) идр: Однако, в рассматриваемых; вариантах классификации)- аудит сектора государственного-управления отсутствует как вид аудита. Это говорит, прежде всего, о том, что до недавнего времени такой вид аудита просто не был востребован, так как государство не было заинтересованным пользователем аудиторской информации, полученной в.секторе государственного управления. Кроме того, очень важно для пользователя аудиторской, информации определиться с составом или содержанием информации, которая, будет получена в ходе аудита. В этом пользователям помогают экономические теории аудита:— адекватности; контроллинга и консалтинга (или теории агентов). Теория; адекватности. Данная теория исходит из того; что аудитору достаточно указать на степень адекватности данных бухгалтерского учета, утверждая: тем самым собственника во мнении, что бухгалтерский отчет составлен правильно, и он может быть уверен в представленных данных. Свои, выводы аудиторы старались получить путем прямого сравнения бухгалтерской отчетности - сначала с учетными регистрами, затем с первичными документами; далее проверялась логическая увязка отчетных данных (коллация) и наконец проводилась прямое сравнение учетных данных с фактическим имущественным состоянием предприятия (инвентаризация). Отмеченные процедуры предусматривали прямой последовательный аудит, однако здесь существовали два альтернативных подхода: 1-й - от документов к отчетности и 2-й - от отчетности к документу. Последователи теории адекватности видели задачу аудита в раскрытии вольных или невольных ошибок, проникших в проверяемый (аудируемый) отчет.

Теория контролллинга. В соответствии с ней цель аудита смещается с «мертвых документов» на «живую организацию» внутреннего контроля в проверяемой фирме. Здесь речь идет об анализе эффективности этого контроля. Аудиторские процедуры сторонниками этой теории фактически сводятся к косвенным методам, раскрывающим слабые места в управлении фирмой, и поэтому внимание аудитора, по их мнению, следует обращать именно на них. Важно, что акцент делается не на ликвидацию всех отклонений, включая и нарушение правил учета, а на их существенность. Если эти отклонения могут оказать влияние на принимаемые управленческие решения; то они существенны (материальны) и аудитор должен выявить их. И наоборот, если эти отклонения не могут оказать влияния на принимаемые решения, то они несущественны (нематериальны). Таков вывод второй теории.

Теория консалтинга. Связана с эффективностью деятельности предприятия. Трактовка аудита в соответствии с этой теорией сводит его задачи не к подтверждению отчетности и анализу её адекватности и даже не к выявлению действенности внутреннего контроля, а к анализу эффективности работы самого предприятия. Вместе с тем эффективность работы предприятия определяется эффективностью работы его сотрудников и прежде всего администрации. Поэтому аудит понимается как одна из форм консалтинга собственников, который позволяет повысить качество работы нанятых ими администраторов. Этот подход получил развитие в трудах Т. Тинкера, который, анализируя результаты работы предприятия, не без основания подменял контроль действий рабочих, сотрудников, и прежде всего его должностных лиц, оценкой работы всего коллектива. Такой анализ, по мнению Т. Тинкера, должен был стать средством снятия социальных конфликтов как на предприятии, так и в обществе в целом. В западной литературе такой подход называется теорией агентов [97, с. 39, 41].

Происходящие в последнее время процессы, как в государственном, так и в частном секторах экономики, ведут к необходимости организации цивилизованного контроля над работой наемных руководителей и предоставления гарантии того, что они управляют исключительно в интересах учредителя, а не своих личных или конкретной группы учредителей. Мировой опыт показывает, что понятие внутреннего финансового аудита эволюционировало со временем. Можно выделить три основных этапа развития мирового внутреннего финансового аудита в XX - начале XXI столетия, отличающиеся по роли аудита в осуществлении контрольных процедур1 в хозяйствующем субъекте.

На первоначальном этапе задачи внутреннего финансового аудита заключались в проверке бухгалтерско-финансовой отчетности, а также в выполнении ревизионных мероприятий по проверке бухгалтерско-финансовой отчетности и эффективности использования средств. В последующем внутренний аудит наряду с проверками финансово-хозяйственной деятельности стал проводить мероприятия-, по тестированию системы внутреннего контроля в рамках всей организации. Современный этап внутреннего аудита характеризуется участием в совершенствовании процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления [86].

## Информационная модель организации внутреннего финансового аудита

В качестве примера (пока единственного) под государственным регулированием внутреннего финансового аудита можно рассматривать Закон о закупках для государственных и муниципальных нужд [7], хотя само понятие «аудит» в законе отсутствует. В этом случае, государство хочет иметь постоянную информацию о планируемых и производимых закупках в секторе государственного управления, для чего ведется Реестр государственных контрактов, заключенных от имени Российской Федерации и Законом установлены,правила заключения таких контрактов.

Законом закреплены следующие положения: - элементы регулирования аудита (закон, уполномоченный орган, заказчик); заинтересованные пользователи информацией (заказчик, уполномоченный федеральный орган, федеральный орган, осуществляющий ведение реестра государственных контрактов, контролирующие органы); - состав участников аудита (специализированная организация или комиссия, созданная заказчиком, контрагент); - общие этические принципы осуществления аудита (независимость, профессиональная компетентность, честность, порядочность); - требования к формируемой информации (формы конкурсных и котировочных заявок, протокола заседания комиссии и т.д.). Уполномоченный орган (в данном случае в этой роли, выступает Федеральная антимонопольная служба) осуществляет контроль за соблюдением комиссией- (аудиторами) прописанных законом требований и достоверностью аудиторской информации. Заказчик создает . комиссию (привлекает специализированную организацию) определяет порядок её работы, организует её деятельность, пользуется полученной информацией при принятии управленческого решения (заключения контракта). Другим примером- государственного регулирования аудита можно рассматривать требования по проведению инвентаризации финансовых и нефинансовых активов и обязательств. Налицо преимущества подобного регулирования. Учитывая законодательный характер единых требований все организации и учреждения сектора государственного управления при обеспечении своих нужд действуют по единым правилам и осуществляют одинаковые процедуры, что значительно облегчает анализ правомерности и эффективности такой деятельности. В бюджетной сфере, функции по организации внутреннего финансового аудита делегированы главным распорядителям бюджетных средств [1, ст. 270.1.], которые, в основном и выступают заинтересованными пользователями информацией. Для отражения процессов организации внутреннего финансового аудита главными распорядителями бюджетных средств построим логическую модель процесса организации системы внутреннего аудита в секторе государственного управления на современном этапе - на основании обобщения данных проведенного исследования. В:целях более полного рассмотрения:процессов внутреннего финансового аудита, происходящих внутри- системы, при построении модели1 будем исходить. из обобщенной структуры главного распорядителя бюджетных средств федерального уровня, которая? состоит из центрального аппарата и территориальных органов в= субъектах Российской- Федерации (Федеральное казначейство, Федеральная налоговая служба РоссийскойФедерации). От количества аудируемых лиц зависит структура службы внутреннего финансового аудита. У всех главных распорядителей бюджетных средств, чьи службы внутреннего финансового аудита (контроля) были подвергнуты анализу в настоящей работе (за исключением Министерства природных ресурсов Российской Федерации, не имеющего территориальных органов), указанные службы имеют схожую структуру: в. центральном аппарате единый методический орган (в Федеральном казначействе — Управление внутреннего-контроля и аудита, в Федеральной налоговой службе Российской Федерации -Управление контроля налоговых органов ФНС России), в территориальных органах отделы внутреннего аудита. При этом Управление внутреннего финансового аудита находится в штатном расписании и подчиняется руководству центрального аппарата, а отделы руководству территориального органа. Ни каких служебных взаимоотношений между ними руководящими документами, главных распорядителей не предусмотрено. При этом, как показывают организационные структуры главных распорядителей бюджетных средств, размещенные, на официальных сайтах, подразделения внутреннего аудита выведены из непосредственного подчинения их руководителей, как в центральном аппарате, так и в территориальных органах и подчиняются, одному из заместителей (Федеральное казначейство). В качестве заинтересованных пользователей ГРБС осуществляют регулирование внутреннего аудита, а именно: определяют цели и задачи внутреннего аудита, основные составляющие системы внутреннего аудита, порядок организации деятельности подразделений внутреннего аудита, а так же сбора аудиторских доказательств, утверждают форму и состав аудиторской информации, порядок и сроки.её представления.

Как показывает исследование, такое регулирование в настоящее время осуществляется через издание порядков осуществления внутреннего аудита. При этом требования порядков распространяются как на центральный аппарат, так и на территориальные органы

Процессы планирования, организации и осуществления внутреннего финансового аудита происходят в соответствии с требованиями утвержденного Порядка осуществления внутреннего финансового аудита и на основании заданий, поставленных подразделениям внутреннего аудита своим руководством. Управление внутреннего финансового аудита, помимо проверок структурных подразделений центрального аппарата, как правило, наделено полномочиями по проведению аудиторских мероприятий в территориальных органах, в ходе которого проверяется, в том числе и качество проведения внутреннего финансового аудита.

Результаты проверок или иных аудиторских мероприятий так же докладываются своему руководству. Как видно из рисунка, руководство главного распорядителя бюджетных средств может видеть только результаты аудита, проведенного в центральном аппарате и результаты аудита территориальных органов.

Каждое структурное подразделение внутреннего финансового аудита, помимо представления руководству материалов проверок, отчитывается перед своим руководством о выполнении плана аудиторских мероприятий.

## Организация внутреннего финансового аудита на основе оценки затрат на его проведение

Существенным недостатком- данного способа являются значительные затраты на содержание штата собственных аудиторов.

Соблюдение принципов порядочности, честности, объективности, профессиональной компетентности и, профессионального поведения зависит, прежде всего," от самого аудитора. Однако можно выделить ряд факторов, которые могут влиять на поведение аудитора из вне. К этим факторам можно отнести: - оплата труда аудитора; введение соответствующих квалификационных требований к государственным служащим, осуществляющим внутренний аудит; - степень и уровень ответственности за качество формируемой информации. Оплата труда аудитора в коммерческом секторе зависит от объемов оказанных им аудиторских услуг, так как это предпринимательская деятельность. В секторе государственного управления перевод аудита, тем более внутреннего, на предпринимательскую основу вряд ли возможен. Сегодня, учитывая отсутствие в перечне должностей федеральной государственной гражданской службы [9] должности аудитора, аудит осуществляют специалисты, назначенные на такие же должности, как и остальные государственные гражданские служащие. Кроме того, аудиторы подвержены частым длительным командировкам за пределы постоянного места жительства, в отличие от других специалистов, командировки которых связаны в основном с повышением квалификации. Подобная «уравниловка» наносит ущерб престижу профессии аудитора, и как следствие создает препятствие для подбора действительно профессиональных кадров. В связи с этим предлагаем меры по совершенствованию системы оплаты труда аудиторов в секторе государственного управления, которые учитывают повышенные требования к квалификации аудиторов и особенности их профессиональной деятельности: - введение в реестр государственных должностей позиций, содержащих наименование аудитор, в категориях «старших» и «ведущих» должностей, установив им оклад по должности на 20-25 % выше аналогичных должностей. - введение дополнительных надбавок к денежному содержанию за повышенные требованиям уровню профессиональных знаний; - введение дополнительных доплат к денежному содержанию в зависимости от количества и длительности командировок, связанных с профессиональной деятельностью. Отсутствие в реестре государственных должностей аудиторов приводит и к другому фактору - равные для всех квалификационные требования по должности. Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» четко установлен статус аудитора как квалифицированного специалиста: «Аудитор - физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов» [8, ст. 4]. Статья 11 Закона «Об аудиторской деятельности» устанавливает два признака, одновременное наличие которых характеризует физическое лицо как аудитора: 1) сдало квалификационный экзамен; 2) имеет ко дню объявления результатов квалификационного экзамена стаж работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, не менее трех лет. Не менее двух лет из последних трех лет указанного стажа работы должны приходиться на работу в аудиторской организации [8, ст. 11]. Законодательный порядок аттестации на право осуществления аудиторской деятельности установлен в ст. 11 Закона «Об аудиторской деятельности». Порядок проведения квалификационного экзамена предусматривающий, в том числе порядок участия претендента в квалификационном экзамене, круг вопросов, предлагаемых претенденту, а также порядок определения результатов.квалификационного-экзамена,.устанавливается уполномоченным федеральным органом [8, ст. 11], которым является Министерство финансов Российской Федерации [16, п. 2]. Такимобразом, в отличие от государственных служащих, где при наличии соответствующего образования и стажа, работы- по специальности, осуществляется допуск к исполнению государственных функций в соответствующей должности, в коммерческом- секторе, соблюдение этих требований только допускает кандидата к сдаче квалификационного экзамена. Мы предлагаем в секторе государственного управления закрепить нормативно-правовым актом следующие требования к должностным лицам, занимающим должность аудитора (помимо образования и стажа- работы по специальности): - обязательная переподготовка с получением свидетельства; - повышение квалификации с периодичностью не реже чем один раз в два года (для государственных служащих период повышения квалификации не более трех лет). Переподготовку и обучение государственных аудиторов, а так же их аттестацию либо подготовку программ обучения, аттестации и повышения квалификации необходимо поручить уполномоченному, либо специально созданному государственному органу. Повышение степени и уровня ответственности за качество формируемой информации может достигаться при помощи следующих мер: - стандартизация деятельности аудитора, причем доступная для любого заинтересованного получателя информации и понятная ему; надзор за качеством аудиторской информации со стороны заинтересованных пользователей информацией, в том числе органов государственного финансового контроля. Административный регламент и стандарты исполнения государственной функции, базируясь на законодательно закрепленных положениях, определяют методологию осуществления внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления Административный регламент — документ, позволяющий внешним пользователям результатов исполнения- государственной- функции (получателям государственной услуги), четко ориентироваться в механизме её осуществления и в основных качественных показателях результата её-исполнения. Стандарты определяют основные правила для государственных гражданских служащих, согласно которым они организуют свою деятельность в ходе осуществления государственной функции (предоставления государственной услуги). В системе внутреннего финансового аудита, необходимо объединить административный регламент и стандарты в единый документ, определяющий общую методологию его осуществления (по аналогии с коммерческим сектором в Стандарты).