

## 7.2. ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ И ВНУТРЕННИЙ АУДИТ В ФЕДЕРАЛЬНЫХ ОРГАНАХ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ВЛАСТИ И ГОСУДАРСТВЕННЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ: ВОПРОСЫ ПРАКТИЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Старовойтова Е.В., к.э.н., доцент кафедры учета  
анализа и аудита Экономического факультета  
Московского государственного университета им. М.В.  
Ломоносова;  
Смородинов О.В., к.э.н., главный специалист  
ООО «ЭКОРИС-НЭИ», Москва

Одним из ключевых направлений совершенствования качества финансового менеджмента в органах государственной власти и государственных учреждениях является организация и развитие действенной системы внутреннего финансового контроля и аудита. В статье рассмотрены соотношение понятий системы внутреннего контроля и аудита, сложившихся в международной практике, с введенными российскими нормативными актами понятиями внутреннего финансового контроля и аудита. Проанализированы существующие в российских федеральных ведомствах модели организации внутреннего финансового контроля и аудита, предложены подходы по их адаптации к требованиям международных стандартов, сформированы практические рекомендации по разработке регламентных документов, обеспечивающих эффективное внедрение внутреннего контроля и аудита в федеральных органах государственной власти и государственных учреждениях.

В соответствии с Программой повышения эффективности управления общественными (государственными и муниципальными) финансами на период до 2018 г. (Программа) [7], одним из ключевых направлений совершенствования качества финансового менеджмента в органах государственной власти и государственных учреждениях является организация и развитие действенной системы внутреннего финансового контроля и аудита. В качестве отправной точки этого процесса в Программе было названо формирование нормативных правовых актов, обеспечивающих осуществление внутреннего контроля и аудита как в системе главного администратора бюджетных средств, так и в государственном учреждении.

Постановления Правительства РФ от 10 февраля 2014 г. №89 [3] и от 17 марта 2014 г. №193 [4], стали первыми из таких нормативных правовых актов. При этом Постановление №193 является, безусловно, ключевым документом для практической организации внутреннего финансового контроля и аудита в органах государственной власти.

Анализ ключевых положений Постановления №193, а также первые результаты обсуждения этого документа в экспертном сообществе позволяют сделать следующий вывод: будучи исключительно важным нормативным актом, обеспечивающим органам государственной власти необходимые условия для формирования действенного внутреннего финансового контроля и аудита, он, тем не менее, требует дополнительной проработки ряда вопросов практической организации данной системы.

Именно о таких вопросах и пойдет речь в статье.

Внутренний финансовый контроль или система внутреннего контроля?

Постановление №193 регламентирует организацию и развитие внутреннего финансового контроля и содержит закрытый перечень внутренних бюджетных процедур, в отношении которых должен осуществляться внутренний финансовый контроль. После принятия Федерального закона от 23 июля 2013 г. №252-ФЗ [2], в Бюджетном кодексе РФ (БК РФ) были существенно расширены разделы, посвященные организации и осуществлению государственного финансового контроля, однако, в соответствии с определением, любой вид государственного финансового контроля является внешним по отношению к органам государственной власти и государственным учреждениям.

В Программе между тем отмечается, что практика применения новых подходов по организации внутреннего финансового контроля и аудита в системе главного администратора бюджетных средств позволит к 2015 г. перейти к формированию систем внутреннего контроля и аудита, охватывающего все аспекты деятельности – как органы государственной власти, так и государственных учреждений.

Таким образом, вектор развития определен предельно ясно: федеральным органам исполнительной власти следует начинать с организации внутреннего финансового контроля, а затем постепенно – в течение ближайших двух лет – распространить контроль на все остальные направления и сферы деятельности. Для того чтобы в реальности был реализован именно такой подход необходимо исключить возможность сведения всех функций внутреннего финансового контроля к сфере ответственности одного подразделения государственного ведомства, к компетенции которого, исходя из существующей практики федеральных органов исполнительной власти, отнесено осуществление большинства из перечисленных в Постановлении №193 бюджетных процедур. Неправильным также будет возложение ответственности за организацию внутреннего финансового контроля на руководителя такого подразделения (что на деле и происходит во многих ведомствах). При организации внутреннего финансового контроля в соответствии с Постановлением №193 должно быть обеспечено его функционирование как постоянного процесса, охватывающего все функции и направления деятельности государственного ведомства, а не одного, пусть и ключевого подразделения.

Возложение ответственности за эффективность и результативность внутреннего контроля на руководителя ведомства, а не на руководителя отдельного структурного подразделения, обусловит совершенно иное отношение к этой системе всех подразделений и сотрудников ведомства. Неслучайно во всех международных стандартах ключевыми атрибутами внутреннего контроля называются его комплексный, системный характер, функционирование на уровне организации (предприятия, компании, государственного органа) в целом.

Зарубежный опыт давно показал, что организация внутреннего контроля только в одном подразделении, по одному направлению деятельности в государственных органах не дает никаких положительных результатов. В экономически развитых странах системный подход к организации внутреннего контроля получил распространение еще в 1990-е гг., после того как были опубликованы стандарты COSO.

К настоящему времени в международной практике сложилась четкая конструкция, определяющая соотношение понятий «внутренний контроль» и «внутренний аудит» применительно к сектору государственного управления. Ее основные положения заключаются в следующем.

Внутренний контроль – это постоянный, охватывающий все государственное ведомство процесс, нацеленный на управление рисками и обеспечение деятельности ведомства в соответствии с требованиями нормативно-правовых актов, соблюдения правил поведения государственных служащих, представления достоверной отчетности, реализации принципов экономичности, эффективности и результативности.

Система внутреннего контроля государственного ведомства состоит из пяти взаимосвязанных компонентов:

- контрольная среда;
- оценка рисков;
- контрольные действия;
- обмен информацией
- мониторинг.

Внутренний контроль включает в себя как комплекс документально зафиксированных правил и процедур, так и их фактическое исполнение. Суть внутреннего контроля ни в коем случае нельзя сводить к санкционированию совершения отдельных операций или действий. Все пять элементов системы внутреннего контроля – контрольная среда, оценка рисков, контрольные действия, обмен информацией, мониторинг – играют одинаково важную роль, и отсутствие любой из них в системе внутреннего контроля организации сектора государственного управления резко снижает действенность этой системы, равно как и эффективность управления рисками (см. стандарты INTOSAI).

Внутренний аудит – осуществляемый специальным структурным подразделением процесс предоставления объективных и независимых гарантий и консультаций, который обеспечивает руководителям высшего звена достаточную уверенность в том, что система внутреннего контроля функционирует надлежащим образом (т.е. ведомство обеспечивает в своей деятельности соблюдение требований законодательных и нормативно-правовых актов, этических правил поведения государственных служащих, формирование достоверной отчетности финансового и нефинансового характера, представляемой внешним и внутренним пользователям, не допускает потерь и расхищения ресурсов и функционирует на базе принципов экономичности, эффективности и результативности).

Основной целью создания службы внутреннего аудита является мониторинг системы внутреннего контроля (включая оценку эффективности внутреннего контроля и составление предложений по его совершенствованию). В рамках мониторинга системы внутреннего контроля служба внутреннего аудита производит также оценку действующей в организации системы управления рисками.

Внутренний аудит – необходимая составная часть внутреннего контроля, а именно контрольной среды и мониторинга. В то же время в целях исключения конфликта интересов и обеспечения адекватности процедуры мониторинга внутреннего контроля на службу внутреннего аудита не возлагаются функции непосредственного осуществления контрольных функций; она выполняет исключительно проверочные и оценочные функции.

Важнейшим принципом внутреннего аудита в международной практике является его независимость, что, в частности, обеспечивается его функционально-организационной независимостью внутри ведомства.

Различаются три типа внутреннего аудита – финансовый, юридический, операционный; в некоторых организациях сектора государственного управления выделяются дополнительные виды аудита в рамках указанных типов. В качестве примера можно привести аудит информационных систем, который является частью операционного аудита и включает некоторые элементы юридического аудита (обеспечение логического контроля доступа; наличие локальных нормативных актов, устанавливающих правила техники безопасности при работе с компьютерами и т.п.).

В соответствии с международными стандартами, разработанными Институтом внутренних аудиторов (Institute of internal auditors, IIA) [8], выделяют два вида функций, выполняемых внутренним аудитом – гарантийные функции и предоставление консультаций. При выполнении консультационной функции внутренние аудиторы не имеют права занимать каких-либо управленческих должностей; принцип независимости должен безусловно соблюдаться.

С конца 1990-х гг. в секторе государственного управления многих зарубежных стран начали активно внедряться принципы бюджетирования, ориентированного на результат, в результате чего комплексный характер внутреннего контроля вообще стал восприниматься как аксиома.

На нынешнем этапе бюджетной реформы в РФ, когда ставится задача полноценного внедрения программно-целевых методов управления в бюджетный процесс, невозможно использовать иную модель внутреннего контроля, чем модель комплексного, системного внутреннего контроля, или, как принято называть ее в зарубежной специализированной литературе, – модель внутреннего контроля на уровне предприятия в целом (enterprise-wide model).

Для обеспечения комплексного, системного характера внутреннего контроля в государственном ведомстве необходимо выполнение нескольких условий. Об одном из них – ответственности руководителя ведомства за надлежащую организацию и эффективное функционирование внутреннего контроля – уже говорилось. Два других необходимых условия таковы.

1. Постоянный, непрерывный характер внутреннего контроля.
2. Участие всех руководителей и практически всех работников государственного ведомства.

Необходимость выполнения и первого и второго условия не требует доказательств. Раз внутренний контроль осуществляется на уровне «предприятия в целом», то он должен эффективно функционировать, когда функционирует само ведомство, т.е. непрерывно. Аналогично, раз внутренний контроль охватывает все сферы, направления, процессы, функции, выполняемые организацией, то он распространяется и на всех работников, которые выполняют эти функции, т.е. практически на всех тех, кто работает в ведомстве. С практической точки зрения это означает, что в положениях о структурных подразделениях и в должностных регламентах руководителей и работников государственного ведомства должны быть перечислены контрольные действия, за которые данные структур-

ные подразделения и конкретные руководители и работники несут ответственность.

Зачем государственным органам внутренний контроль?

В соответствии с Постановлением №193, внутренний финансовый контроль направлен на:

- соблюдение правовых актов главного администратора (администратора) средств федерального бюджета, регулирующих составление и исполнение федерального бюджета, составление бюджетной отчетности и ведение бюджетного учета, включая порядок ведения учетной политики;
- подготовку и организацию мер по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств.

Эти цели коррелируют с целями системы внутреннего контроля, охватывающей все сферы и направления деятельности государственного ведомства в соответствии со стандартами INTOSAI, внутренний контроль – это постоянный, охватывающий все государственное ведомство процесс, нацеленный на управление рисками и обеспечение деятельности ведомства в соответствии с требованиями нормативно-правовых актов, соблюдения правил поведения государственных служащих, представления достоверной отчетности, реализации принципов экономичности, эффективности и результативности.

Именно эффективное управление рисками позволяет государственному ведомству, функционирующему в соответствии с принципами бюджетирования, ориентированного на результат, добиваться поставленных (запланированных) целей и обеспечивать себе стабильное и устойчивое развитие. Соответственно, действующая система внутреннего контроля, обеспечивающая своевременное выявление рисков, их анализ и адекватную оценку, а также мониторинг реализации мероприятий, направленных на минимизацию рисков, оказывается способной предоставлять руководству разумные гарантии устойчивого и эффективного функционирования государственного ведомства в соответствии с действующим законодательством.

Следует отметить, что понятия риска и управления рисками не являются новыми для российских органов исполнительной власти. В настоящее время Министерство финансов РФ осуществляет оперативный мониторинг качества финансового менеджмента в министерстве, одним из показателей которого является оценка бюджетных рисков.

Несмотря на то, что в Постановлении №193 прямо не рассматриваются вопросы управления рисками, совершенно очевидным является тот факт, что реализация контрольных действий в отношении определенных в постановлении бюджетных процедур минимизирует связанные с ними риски формирования и исполнения федерального бюджета. Для успешной практической организации внутреннего финансового контроля в государственном ведомстве положения Постановления №193 необходимо реализовывать во взаимосвязи с подходами к оценке рисков, заложенными в постановлении Правительства РФ «Об утверждении Порядка разработки, реализации и оценки эффективности государственных программ РФ» от 2 августа 2010 г. №588 [5], а также в приказе Министерстве экономического развития РФ (Минэкономразвития РФ) «Об утверждении Методических указаний по разработке и реализации государственных программ РФ» от 20 ноября 2013г. №690 [6], что изначально позволит увязать

формирование и развитие систем внутреннего контроля и аудита в органах исполнительной власти и государственных учреждениях с системным управлением рисками их деятельности.

Мы говорим «внутренний финансовый контроль» – подразумеваем «внутренний аудит»?

Во многом из-за первоначальной недостаточно четкой формулировки ст. 270.1 БК РФ (утратила силу после принятия Федерального закона №252) понятия внутреннего (финансового) контроля и внутреннего (финансового) аудита стали восприниматься как равнозначные<sup>1</sup>. В результате, начиная с 2008 г., в российских государственных ведомствах появились департаменты (управления), отделы и группы внутреннего финансового контроля (аудита), которые нередко выполняли как контрольные, так и проверочные функции. В некоторых российских ведомствах контрольно-ревизионные управления (отделы) были реорганизованы в подразделения внутреннего финансового аудита, которые занимались проверкой финансово-хозяйственной деятельности только подведомственных государственных учреждений. Такой подход привел в результате к замещению в кругу специалистов понятия внутреннего контроля термином «ведомственный контроль».

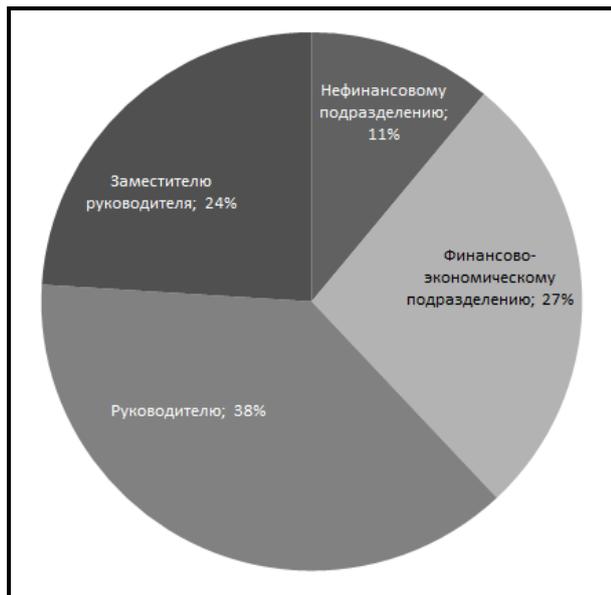
В соответствии с данными Минфина РФ, по состоянию на 1 октября 2013 г. из 115 российских главных распорядителей бюджетных средств (ГРБС) федерального уровня в структуре 65 ГРБС существовали регулярные подразделения внутреннего контроля или аудита, причем структурных подразделений внутреннего аудита было 12.

Фактическая численность сотрудников подразделений и специалистов, исполняющих функции внутреннего (финансового) контроля и аудита, в центральных аппаратах главных администраторов бюджетных средств (ГАБС) составляла от 1 до 114 чел. Общая численность этих работников составляла 647 чел., или чуть более 0,1% от общей штатной численности в федеральных органах государственной власти.

Весьма показательны данные Минфина РФ о подотчетности подразделений внутреннего финансового контроля (аудита) в российских ГАБС. В соответствии с этими данными, только 38% подразделений подчинялись непосредственно руководителю ведомства. Почти четверть (24%) подразделений внутреннего финансового контроля (аудита) были подчинены заместителю руководителя, 27% подразделений – руководителю финансово-экономического департамента, а 11% существовавших на тот период в российских ГАБС подразделений внутреннего финансового контроля (аудита) вообще входили в состав нефинансовых департаментов, что не обеспечивало полной реализации принципа независимости внутреннего аудита более чем в 2/3 российских ГАБС, имевших в своей

<sup>1</sup> В редакцию БК РФ, вступившую в силу 1 января 2008 г., была включена ст. 270.1 «Внутренний финансовый аудит». В ней было сказано: «Органы исполнительной власти ... вправе создавать подразделения внутреннего финансового аудита (внутреннего контроля), осуществляющие разработку и контроль за соблюдением внутренних стандартов и процедур составления и исполнения бюджета, составления бюджетной отчетности ведения бюджетного учета, а также подготовку и организацию осуществления мер, направленных на повышение результативности (эффективности и экономности) использования бюджетных средств».

структуре подразделения внутреннего контроля или аудита (см. рис. 1).



**Рис. 1. Подотчетность подразделений (групп) внутреннего финансового контроля (аудита) в российских ГРБС (по данным Минфина РФ) на 1 октября 2013 г.**

Таким образом, в российской практике за короткий период с 2006 г. по настоящее время появились и получили определенное развитие несколько моделей внутреннего (финансового) контроля и аудита, в той или иной степени отличных от международных стандартов внутреннего контроля и аудита. Их основные характеристики резюмированы в табл. 1.

Для всех указанных в табл. 1 моделей, за исключением последней, характерно смешение функций внутреннего контроля и аудита. Внутренний контроль осуществляется либо специализированным подразделением, либо комиссией (рабочей группой), функционирующей на периодической основе. Объектом контроля являются, как правило, только подведомственные учреждения, а сами контрольные действия ограничиваются отдельными операциями или направлениями – проверками бюджетной отчетности, проведением ревизий и инвентаризаций и анализом результатов финансово-хозяйственной деятельности этих учреждений. В задачу внутреннего контроля не входит идентификация и анализ рисков. Внутренний контроль не считается непрерывным процессом.

**Таблица 1**

**МОДЕЛИ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ (АУДИТА) В РОССИЙСКИХ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ВЕДОМСТВАХ**

№	Организационная независимость	Субъект аудита	Объект аудита	Предмет аудита
1.	Отдел в составе финансового или нефинансового департамента, руководитель отдела подчиняется руководителю департамента	Отдел внутреннего финансового контроля (финансового аудита)	Подведомственные организации (учреждения)	Финансово-хозяйственная деятельность; бюджетные средства

№	Организационная независимость	Субъект аудита	Объект аудита	Предмет аудита
2.	Регулярное подразделение отсутствует; комиссия (рабочая группа); председателем является руководитель департамента или заместитель руководителя ведомства	Комиссия/Рабочая группа по внутреннему контролю (финансовому аудиту)	Подведомственные организации (учреждения)	Финансово-хозяйственная деятельность, бюджетные средства
3.	Отдел в составе финансового или нефинансового департамента, руководитель отдела подчиняется руководителю департамента	Отдел внутреннего финансового контроля	Центральный аппарат + подведомственные учреждения и организации (там, где имеются)	Финансово-хозяйственная деятельность, бюджетные средства
4.	Самостоятельная служба (подразделение или группа), руководитель подразделения (группы) подчиняется руководителю ведомства	Подразделение (группа) внутреннего аудита	Центральный аппарат + подведомственные учреждения и организации (там, где имеются)	Юридический аудит, финансовый аудит, аудит эффективности (редко)

В свою очередь, международные профессиональные стандарты внутреннего аудита требуют следующее.

- Внутренний аудит в государственных ведомствах выполнялся обладающим структурной самостоятельностью подразделением.
- Соблюдался принцип независимости: руководитель подразделения внутреннего аудита должен подчиняться только руководителю ведомства; подразделение внутреннего аудита не может входить в состав никакого иного подразделения.
- Главной целью внутреннего аудита является оценка надежности и действенности системы внутреннего контроля.
- Объектом внутреннего аудита являются как само ведомство, так и подведомственные учреждения (также как и внутреннего контроля).
- Внутренний аудит не ограничивается только финансово-хозяйственной деятельностью, он охватывает все функции государственного ведомства.

Нарушение принципа независимости, выполнение контрольных функций вместо проверочных и отсутствие риск-ориентированности – главные проблемы внутреннего аудита в российских государственных ведомствах, препятствующие организации действенной службы внутреннего аудита на современном этапе развития. Для выправления этой сложной ситуации Программа отводит очень короткий срок. Планируется, что к 2015 г. в российских органах исполнительной власти будут созданы условия для формирования полноценной системы внутреннего контроля и аудита.

Какую модель организации внутреннего аудита выбрать? Еще до начала формирования комплексной системы внутреннего контроля и действенной службы внутреннего аудита каждое ведомство должно решить, какую именно модель внутреннего аудита ему наиболее целесообразно внедрять. С точки зрения органи-

зации внутреннего аудита российские государственные ведомства, скорее всего, будут выбирать один из следующих вариантов:

- создание самостоятельного структурного подразделения внутреннего аудита, руководитель которого подотчетен руководителю ведомства;
- создание группы специалистов-аудиторов, руководитель которой напрямую подчиняется руководителю ведомства;
- передача функций по внутреннему аудиту внешней аудиторской организации (аутсорсинг аудиторской функции).

Вариант 1 представляется наиболее целесообразным для крупного государственного ведомства с большим количеством выполняемых функций, которое, возможно, также является (ответственным) исполнителем нескольких государственных программ, имеет в подчинении федеральные службы и (или) агентства, государственные учреждения. Для обеспечения стабильного, эффективного функционирования такого ведомства необходима действенная система внутреннего контроля и качественное управление рисками, надежность которых проверяется на регулярной основе подразделением внутреннего аудита.

Вариант 2 выглядит оптимальным для ведомств с относительно небольшой штатной численностью и объемом исполняемых функций, а также небольшой подведомственной сетью (или вообще отсутствием таковой). Понятно, что формирование в этом случае самостоятельного структурного подразделения внутреннего аудита может не быть оптимальным как с точки зрения затрат на организацию, так и в связи с невозможностью обеспечить достаточного объема работ для внутренних аудиторов.

Таблица 2

**ПЕРЕЧЕНЬ ВНУТРЕННИХ ДОКУМЕНТОВ,  
РЕКОМЕНДУЕМЫХ ДЛЯ ПРИНЯТИЯ ПРИ  
ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО  
КОНТРОЛЯ И АУДИТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ  
ВЕДОМСТВЕ**

Примерное наименование документа	Краткий комментарий к содержанию документа
1. Положение о внутреннем контроле	Включает: общие положения; система внутреннего контроля; контрольная среда; оценка рисков; контрольные действия; обмен информацией; мониторинг; общая схема организации внутреннего контроля в федеральных органах исполнительной власти (ФОИВ)
2. Положение о подразделении внутреннего аудита (субъекте внутреннего финансового аудита)	Включает: общие положения; сущность, главный принцип, перечень этических правил внутреннего аудита; цели и задачи; компетенция, права и обязанности подразделения (субъекта внутреннего финансового аудита); свод квалификационных требований к руководителю и штатным сотрудникам службы внутреннего аудита
3. Положения о структурных подразделениях	Необходимо внести изменения (дополнения) в действующие Положения о структурных подразделениях, которые бы перечисляли контрольные функции и действия, закрепленные за данными подразделениями, обязывали бы их производить оценку соответствующих рисков и закрепляли их ответственность за соблюдение правил и процедур внутреннего контроля в ФОИВ

Примерное наименование документа	Краткий комментарий к содержанию документа
4. Должностные регламенты	Необходимо внести изменения (дополнения) в действующие должностные регламенты (в первую очередь, должностные регламенты руководителей и начальников структурных подразделений) с учетом обязанностей по соблюдению правил и процедур внутреннего контроля
5. Положение о кадровой политике	Определяет принципы, цели и задачи кадровой политики ФОИВ, критерии подбора и оценки сотрудников, системы обеспечения надлежащей компетенции и повышения квалификации, другие вопросы кадровой политики
6. Положение об (управленческом) учете и отчетности	Положение формируется в соответствии с нормативно-правовыми актами, регламентирующими порядок организации соответствующих видов учета и отчетности, обязанности по ведению и подготовке которых возложены на ФОИВ
7. Сводный реестр рисков	Формируемые в соответствии с Положением о внутреннем контроле документы, обобщающие информацию о ключевых рисках, связанных с деятельностью ФОИВ и включающие общую классификацию таких рисков и комплекс мероприятий по управлению рисками
8. Положение об организации процесса государственных закупок	Регламентирует процедуры организации, проведения и контроля за осуществляемыми ФОИВ закупками товаров (работ, услуг)
9. Положение (Регламент) взаимодействия субъекта внутреннего финансового аудита с структурными подразделениями	Положения определяют принципы и порядок взаимодействия структурных подразделений с службой внутреннего аудита, взаимные права и обязанности, порядок взаимодействия в рамках реализации функций внутреннего аудита, в том числе внедрения рекомендаций внутренних и внешних аудиторов, обмена и предоставления информации
10. Положение о документообороте	Положения определяют принципы и правила документирования, передачи и хранения информации о совершаемых операциях и процедурах, порядке согласования и санкционирования операций и действий, полномочиях, правах и обязанностях руководителей и сотрудников при совершении операций и их документальном оформлении

Вариант 3 вызывает наибольшее число вопросов. С одной стороны, у аутсорсинга аудиторской функции есть определенные преимущества. К их числу, прежде всего, можно отнести независимость аудита: внешняя организация не будет подвергаться такому давлению со стороны руководства ведомства, как, возможно, штатные аудиторы. Внешние аудиторы могут обладать более высокой квалификацией, чем штатные аудиторы, особенно при проведении аудиторских заданий в узко-профессиональных областях. Однако, с другой стороны, аутсорсинг аудиторской функции в современных российских условиях имеет и целый ряд явных недостатков. Вызывает сомнение как раз наличие высокой квалификации российских аудиторов в сфере бюджетных отношений, глубоко понимания особенностей деятельности государственных ведомств и учреждений и связанных с ней рисков. Кроме того, привлечение сторонней аудиторской компании почти наверняка обой-

дется государственному ведомству дорожке, чем подержание функционала штатных аудиторов. Поэтому речь может идти о привлечении государственным ведомством сторонних аудиторов только в случае необходимости проведения узкоспециализированного аудиторского задания, т.е. в тех областях, где компетенции штатных аудиторов не являются достаточными.

Какие ведомственные нормативные акты необходимы?

После того как руководство государственного ведомства сделало выбор в пользу той или иной модели организации внутреннего контроля и аудита, необходимо подготовить и утвердить целый ряд ведомственных (локальных) нормативных актов, регулирующих формирование и функционирование (комплексной) системы внутреннего контроля и аудита, а также внести изменения и дополнения в существующие документы (табл. 2).

В табл. 2 представлен перечень ведомственных документов, который необходим органу исполнительной власти для запуска системы внутреннего контроля и аудита в соответствии с международными стандартами и российским законодательством. Этот перечень можно назвать базовым (или – при желании – минимально необходимым), поскольку у любого ФОИВ в процессе развития системы внутреннего контроля наверняка появится потребность в подготовке дополнительных ведомственных нормативных актов и методических документов, регулирующих конкретные области внутреннего контроля и внутреннего аудита.

## Литература

1. Бюджетный кодекс РФ [Электронный ресурс] : от 31 июля 1998 г. №145-ФЗ: в ред. от 28 дек. 2013 с изм. от 3 фев. 2014 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О внесении изменений в Бюджетный кодекс РФ и отдельные законодательные акты РФ [Электронный ресурс] : федер. закон от 23 июля 2013 г. №252-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об утверждении правил осуществления ведомственного контроля в сфере закупок для обеспечения федеральных нужд [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 10 фев. 2014 г. №89. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Об утверждении Правил осуществления главными распорядителями (распорядителями) средств федерального бюджета, главными администраторами (администраторами) доходов федерального бюджета, главными администраторами (администраторами) источников финансирования дефицита федерального бюджета внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита и о внесении изменения в п. 1 Правил осуществления ведомственного контроля в сфере закупок для обеспечения федеральных нужд, утвержденных постановлением Правительства РФ от 10 февраля 2014 г. № 89 [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 17 марта 2014 г. №193. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Об утверждении Порядка разработки, реализации и оценки эффективности государственных программ Российской Федерации [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 2 авг. 2010 г. №588. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Об утверждении Методических указаний по разработке и реализации государственных программ Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ М-ва экон. развития РФ от 20 нояб. 2013 г. №690. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Об утверждении Программы повышения эффективности управления общественными (государственными и муниципальными) финансами на период до 2018 г. [Электронный ресурс] : распоряжение Правительства РФ от 30 дек. 2013 г. №2593-р. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.iaa-ru.ru>.

## Ключевые слова

Система государственного финансового контроля Российской Федерации; внутренний финансовый контроль; внутренний финансовый аудит; международные стандарты внутреннего контроля в секторе государственного управления (INTOSAI); международные профессиональные стандарты внутреннего аудита (IIA); управление рисками в секторе государственного управления; субъект внутреннего аудита; повышение эффективности финансового менеджмента; карты внутреннего финансового контроля; модели внутреннего финансового контроля.

*Старовойтова Елена Витальевна*

*Смординов Олег Владиславович*

## РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы тем, что одним из ключевых направлений совершенствования качества финансового менеджмента в органах государственной власти и государственных учреждениях, предусмотренного Программой повышения эффективности управления общественными (государственными и муниципальными) финансами на период до 2018 г., является организация и развитие действенной системы внутреннего финансового контроля и аудита. Актуальность статьи определяется насущной потребностью в разработке научно обоснованных практических рекомендаций по организации и внедрению в федеральных органах государственной власти и государственных учреждениях систем внутреннего финансового контроля и внутреннего аудита, в том числе с учетом положений постановления Правительства РФ от 17 марта 2014 г. №193.

Научная новизна и практическая значимость. На основании проведенного анализа основных положений нормативных правовых актов Российской Федерации в сфере регулирования внутреннего контроля и аудита в государственных органах власти в сравнении с международными стандартами Института внутренних аудиторов научно обоснованы основные методические подходы к организации внутреннего контроля и аудита. Выделены основные модели внутреннего финансового контроля (аудита) в российских государственных ведомствах, определены их основные организационно-функциональные характеристики, выделены преимущества и недостатки. Сформулированы практические рекомендации по возможным подходам к внедрению различных моделей внутреннего аудита в федеральных органах государственной власти.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Чая В.Т., д.э.н., профессор, заместитель заведующего кафедрой учета, анализа и аудита Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова.*