

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-73-86
УДК 336.13(045)
JEL H59, H69

Разработка концептуального подхода к содержанию системы внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления

А.С. Павлова

Финансовый университет, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

В статье проведен анализ теоретических подходов к элементному составу системы внутреннего финансового аудита (далее – ВФА) в секторе государственного управления. Совершенствование ВФА, в частности – создание его достаточного методического обеспечения, рассматривается как основа улучшения качества управления бюджетным процессом и повышения эффективности бюджетных расходов и является **целью** настоящего исследования. В качестве информационной основы выступили нормативные правовые акты, регулирующие организацию и осуществление ВФА, а также документы международных организаций и труды отечественных ученых по теме исследования. Методологическая база работы сформирована на основе общих **методов** научного познания, таких как анализ, синтез, сравнение, обобщение, группировка и классификация. Научная новизна исследования заключается в совершенствовании методического инструментария ВФА в секторе государственного управления, что имеет существенное значение для развития теории управления государственными финансами и повышения эффективности бюджетных расходов. С опорой на данные отечественной научной школы автором статьи уточнены и теоретически обоснованы структурные элементы системы ВФА в секторе государственного управления, предложен концептуальный подход к ее содержанию, который при незначительной адаптации может иметь практическое применение. **Результаты** исследования предназначены для широкого круга читателей, в том числе администраторов бюджетных средств при организации и осуществлении ВФА, сотрудников Министерства финансов Российской Федерации при совершенствовании методологии внутреннего финансового аудита.

Ключевые слова: внутренний финансовый аудит; сектор государственного управления; повышение качества управления бюджетным процессом; повышение эффективности управления общественными финансами; система; внешняя среда; внутренняя среда; процессный блок; обеспечивающий блок

Для цитирования: Павлова А.С. Разработка концептуального подхода к содержанию системы внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2024;11(3):73-86. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-73-86

ORIGINAL PAPER

Development of the Conceptual Approach to the Content of the Internal Financial Audit System in the Public Administration Sector

A.S. Pavlova

Financial University, Moscow, Russia

ABSTRACT

The article analyzes theoretical approaches to the elemental composition of the internal financial audit system (hereinafter – IFA) in the public administration sector. The development of internal financial audit, in particular the creation of sufficient methodological support for internal financial audit, is considered as a basis for improving the quality of budget process management and increasing the efficiency of budget expenditures. The **purpose** of the study is to solve the scientific problem of expanding the internal financial audit in the public sector methodological tools, which is essential for the development

© Павлова А.С., 2024

of the public finance management theory and improving the budget expenditures efficiency. The information basis was the normative legal acts, which regulate the organization and implementation of the internal financial audit, the international organizations documents in the field of internal audit, the domestic researchers' works in the field of internal financial audit and internal audit. The methodological basis of the work is formed on the scientific cognition general **methods** (collecting data about the research object, comparing approaches to categorizing the research object, processing data through analysis, synthesis, generalization, grouping and classification). The scientific novelty of this study lies in the improvement of methodological tools for internal financial auditing in the public administration sector, which is crucial for the development of the public financial management theory and for improving the budgetary expenditures efficiency. Based on the data of the national scientific school, the article clarifies and theoretically substantiates the elements of the internal financial audit system in the public administration sector. The conceptual approach proposed by this study can be applied in the public administration sector organizations with minor adaptations. The **results** of the study are intended for a wide range of readers, including chief administrators and administrators of budgetary funds in the internal financial audit organization and implementation, the Ministry of Finance of the Russian Federation in improving the internal financial audit methodology.

Keywords: internal financial audit; public administration sector; improving the quality of budget process management; improving the efficiency of public finance management; system; external environment; internal environment; process block; providing block

For citation: Pavlova A.S. Development of a conceptual approach to the content of the internal financial audit system in the public administration sector. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2024;11(3):73-86. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-73-86

ВВЕДЕНИЕ

Повышение качества управления бюджетным процессом и эффективности управления общественными финансами — одно из основных направлений современной бюджетной политики Российской Федерации, нашедшее отражение в Государственной программе «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков»¹. В целях формирования основы для улучшения качества управления бюджетным процессом признано необходимым создание достаточного методического обеспечения ВФА, развитие которого рассматривается в качестве неотъемлемого условия повышения эффективности бюджетных расходов².

Несмотря на значительный вклад отечественных исследователей в развитие теории управления государственными финансами, разработанность ВФА нельзя назвать высокой в связи с тем, что большинство научных трудов по данной теме построено преимущественно на основе положений действующего нормативного правового и методического обеспечения; их авторы сопоставляют понятия ВФА и внутреннего финансового контроля (далее — ВФК),

не подчеркивая взаимосвязи категорий «аудит», «внутренний аудит» и ВФА и не выделяя стратегической цели ВФА в части совершенствования бюджетного процесса.

При этом вопросы описания элементного состава системы ВФА в отечественных источниках научной информации отражения не нашли.

МАТЕРИАЛЫ ИССЛЕДОВАНИЯ И ИХ ОБСУЖДЕНИЕ

Информационной основой выполненного исследования стали нормативные правовые акты, регулирующие организацию и осуществление ВФА (Бюджетный кодекс Российской Федерации, федеральные стандарты ВФА), документы международных организаций в области внутреннего аудита. Автором статьи также были изучены работы российских исследователей в сфере ВФА и внутреннего аудита — Е. А. Федченко, Э. А. Исаева, О. С. Дьяконовой, В. А. Гузя, С. В. Пономаревой, Т. М. Рогоуленко, И. С. Егоровой, Л. В. Ефименко, Ю. А. Кутырева, Н. В. Лазаревой, А. В. Сметанко, Т. Б. Турищевой и др. Методологической основой послужили такие научные методы, как анализ, синтез, обобщение, группировка, классификация, сравнение.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

1. Содержательные подходы к элементному составу системы ВФА

С позиции системного подхода ВФА представляет собой единое целое, состоящее из взаимосвязанных элементов. По мнению И. В. Блаубер-

¹ Государственная программа Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков», утвержденная постановлением Правительства Российской Федерации от 15.04.2014 № 320 (в ред. 30.12.2020 № 2386). URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=130010&ysclid=lypty08zuh308352287

² Распоряжение Правительства РФ от 31.01.2019 № 117-р «Об утверждении Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019–2024 гг.» URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317187/

га и Э.Г. Юдина, достоинством данного подхода является возможность учета всех входных и выходных характеристик объекта, а недостаточность и ограниченность заключается в простом разложении изучаемого объекта на части и последующем их описании [1]. При этом авторы подчеркивают целесообразность применения системного подхода, позволяющего провести комплексный анализ объекта исследования с описанием совокупности связей и отношений между его элементами, факторами внутренней и внешней среды.

Рассмотрим содержательные аспекты понятия «система». По утверждению О.С. Елкиной, каждая система состоит из элементов, набор связей между которыми определяется ее структурой [2].

В научной среде сформировалось многообразие взглядов на элементный состав систем, относящихся к различным экономическим категориям, что позволило выделить базовые элементы каждой системы независимо от ее содержательного наполнения. Например, Т.Б. Турищева в качестве составляющих системы внутреннего контроля помимо традиционных (субъекта и объекта) рассматривает контрольную среду, процедуры, информационное обеспечение и коммуникации [3]. Л.В. Ефименко дополнительными элементами системы финансового контроля называет предмет, сферу деятельности, принципы, процесс, методы, механизмы, технику и технологию проведения контроля, его организацию, результат, субъект (принимающий решения по результатам контроля), принятие решения по результатам контроля [4]. Интерес представляет исследование группы ученых под руководством Э.А. Исаева, рассматривающей систему контроллинга как совокупность, состоящую из следующих подсистем: субъективно-объективной (субъект и объект); методологии (цели, задачи, функции, принципы, методы, методики, инструменты и научные подходы), обеспечивающей (нормативное, информационное, программное обеспечение и др.) и процессной (коммуникации, выработка решений и др.) [5].

Проведенный анализ теоретических подходов позволил выделить как базовые, присущие любой системе, так и дополнительные (уникальные) структурные компоненты системы ВФА:

- *внутренняя среда* — включает процессный блок (миссия, цели и задачи, стороны, объект и предмет, методы, принципы, функции, поведенческий блок) и обеспечивающий блок (бухгалтерское, кадровое, правовое и документальное обес-

печение, обеспечение в сфере информационных технологий и информационной безопасности);

- *внешняя среда*, в состав которой входит нормативное правовое и информационно-консультационное обеспечение, обеспечение в сфере стратегических направлений развития ВФА.

Рассмотрим структуру ВФА подробнее.

2. Концептуальные подходы к внутренней среде системы ВФА

Процессный блок содержит ключевые элементы ВФА, отражающие основные характеристики рассматриваемой категории:

1. Целевой сектор (миссия, цели и задачи ВФА).

Целеполагание ВФА необходимо формировать, исходя из особенностей, характерных для сектора государственного управления:

- в основе определения миссии, целей и задач лежат общественно-значимые ориентиры;
- основанием для постановки стратегических целей служат программные документы³, программы повышения эффективности бюджетных расходов⁴, ведомственные проекты и планы деятельности Министерства финансов Российской Федерации как методолога в сфере ВФА⁵.

Первым этапом целеполагания ВФА выступает определение его миссии, характеризующей ключевую причину его реализации, а также предназначение и ценность для экономического субъекта. В отличие от частного сектора, где миссией внутреннего аудита является сохранение и повышение стоимости компании, что и является основной целью ее деятельности [6], в государственном секторе миссия ВФА заключается в обеспечении достижения общественно значимых целей организаций сектора государственного управления, закрепленных в нормативных правовых актах и, соответственно, разнящихся в зависимости от типа субъекта (*табл. 1*).

³ Постановление Правительства Российской Федерации от 15.04.2014 № 320 «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков»». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_docLAW162186/

⁴ Распоряжение Правительства Российской Федерации от 31.01.2019 № 117-р «Об утверждении Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019–2024 гг.». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317187/

⁵ План деятельности Министерства финансов Российской Федерации на 2021–2026 гг. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=134834

Таблица 1 / Table 1

**Целевые ориентиры деятельности организаций сектора государственного управления /
Targets for the activities of organizations in the public administration sector**

Тип организации сектора государственного управления / Type of the public sector organization		Целеполагание деятельности / Goal setting	
Органы государственной власти (государственные органы)	Органы законодательной власти	Осуществление законодательных полномочий	
	Федеральные органы исполнительной власти	Федеральные органы исполнительной власти Федеральное министерство	Выработка государственной политики и нормативно-правовое регулирование в установленной актами Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации сфере деятельности ^а
		Федеральная служба	Контроль и надзор в установленной сфере деятельности, а также специальные функции в области обороны, государственной безопасности, защиты и охраны государственной границы Российской Федерации, борьбы с преступностью, общественной безопасности ^б
		Федеральное агентство	Оказание государственных услуг, управление государственным имуществом и правоприменительные функции, за исключением функций по контролю и надзору ^с
	Исполнительные органы субъектов Российской Федерации		Осуществление совокупности исполнительных полномочий
	Органы судебной власти		Защита и охрана конституционно-правовых ценностей
	Государственные органы		Осуществление полномочий в установленной законодательством РФ сфере
Органы местного самоуправления		Решение вопросов местного значения исходя из интересов населения с учетом исторических и иных местных традиций ^д	
Органы управления государственными внебюджетными фондами		Управление деятельностью государственного внебюджетного фонда	
Государственные (муниципальные) учреждения	Бюджетное учреждение	Обеспечение реализации предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной власти (государственных органов), органов публичной власти федеральной территории или органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах ^е	
	Казенное учреждение	Обеспечение реализации предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления ^ф	
	Автономное учреждение	Осуществление предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной власти, полномочий органов публичной власти федеральной территории, полномочий органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, средств массовой информации, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах в случаях, установленных федеральными законами ^г	

Источник / Source: составлено автором / developed by the author.

Примечание / Note: а, б, с – Указ Президента Российской Федерации от 09.03.2004 № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_46892/942772dce30cfa36b671bcf19ca928_e4d698a928/; а, б, с – Decree of the President of the Russian Federation No. 314 of March 9, 2004 On the system and structure of Federal Executive bodies. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_46892/942772dce30cfa36b671bcf19ca928_e4d698a928/; д – Постановление Правительства Российской Федерации от 15.04.2014 № 320 «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков»». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_162186/; д – Resolution of the Government of the Russian Federation No. 320 of April 15, 2014 On Approval of the State Program of the Russian Federation «Public Finance Management and Regulation of Financial Markets». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_162186/; е – Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8824/; е – Federal Law No. 7-FZ of January 12, 1996 On Non-profit Organizations. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8824/; ф – Бюджетный кодекс Российской Федерации. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/; ф – The Budget Code of the Russian Federation. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/; г – Федеральный закон от 03.11.2006 № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63635/; г – Federal Law No. 174-FZ of November 3, 2006 On Autonomous Institutions. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63635/.

На основе миссии выстраивается комплекс целей, на достижение которых направлена деятельность ВФА. В ходе исторического развития их понимание законодательно уточнялось. На начальном этапе (2007–2013 гг.) ВФА отождествлялся с ВФК и поэтому был ориентирован на осуществление контроля за исполнением бюджетных процедур и повышение результативности использования бюджетных средств. В период с 2013 по 2019 г., когда ВФА и ВФК были нормативно и содержательно разделены, цели ВФА состояли в оценке надежности ВФК, подтверждении достоверности бюджетной отчетности и оценке результативности и экономности использования бюджетных средств. Начиная с 2019 г. особое значение придается увязке ВФА и работы по повышению качества финансового менеджмента; поэтому цель ВФА, заключающаяся в оценке результативности и экономности расходования бюджетных средств, трансформирована в повышение качества финансового менеджмента⁶.

Цели ВФА также находят свое отражение в государственных программах Российской Федерации⁷, программах повышения эффективности бюджетных расходов⁸, а также ведомственных проектах. Представляется целесообразным объединение этих разрозненных целей в единую матрицу (табл. 2).

Целеполагание ВФА необходимо выстраивать в двух направлениях — как с позиции целей содержательного, так организационного характера; в рамках каждого направления формируются генеральная цель/цели и соответствующие им иерархические лестницы.

Цели содержательного характера отражают ключевые направления осуществления ВФА, определенные документами стратегического планирования. В процессном блоке генеральной целью ВФА выступает повышение качества управления бюджетным процессом и эффективности управления общественными финансами. Цели организационного

характера относятся к направлению трансформации и совершенствования организации ВФА в части автоматизации его процедур и повышения эффективности кадровой политики. Цели сгруппированы по трем уровням: каждая следующая детализирует предыдущую. В ходе декомпозиции цели разделяются на задачи, направленные на достижение соответствующих целей.

2. Категорийный сектор.

2.1. Стороны ВФА.

В рамках организации и осуществления ВФА выделяют ряд субъектов (или сторон): аудируемых (структурные подразделения организации), деятельность которых выступает объектом изучения внутренних аудиторов, и аудиторских, которые определяются в зависимости от типа организации ВФА (рис. 1).

2.2. Объект и предмет ВФА.

Подходы к определению объектов ВФА разнятся, и их можно классифицировать по двум направлениям (иные подходы являются производными от указанных): организационный подход, при котором объектом выступает организация и/или ее структурные подразделения (Ю.А. Кутурев [7]) и процессный подход, объектом которого являются бюджетные процедуры, реализуемые структурными подразделениями (Н.В. Лазарева [8]).

Деятельность внутренних аудиторов направлена на изучение процессов, осуществляемых структурными подразделениями в рамках бюджетных полномочий организации, в целях их анализа и оценки, поиска рискованных точек и путей снижения вероятности реализации рисков, а также подготовки предложений по совершенствованию рассматриваемых процессов. В связи с этим под объектом ВФА понимаются процессы, осуществляемые структурными подразделениями в рамках бюджетных полномочий экономического субъекта.

Предмет ВФА определяется границами аудиторского мероприятия и описывает отдельные области объекта, подлежащие изучению в соответствии с вопросами аудиторского мероприятия.

3. Регулирующий сектор.

3.1. Методы ВФА.

При анализе методов ВФА большинство авторов, в том числе Н.В. Лазарева [8] и Ю.А. Кутурев [7], ограничиваются теми, которые относятся к нормативно установленным. Однако набор методов не является ограниченным, и для организации ВФА может применяться их более широкий перечень (табл. 3).

⁶ Бюджетный кодекс Российской Федерации. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/

⁷ Постановление Правительства Российской Федерации от 15.04.2014 № 320 «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков»». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_162186/

⁸ Распоряжение Правительства Российской Федерации от 31.01.2019 № 117-р «Об утверждении Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019–2024 годах». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317187/

Таблица 2 / Table 2

Матрица целей и задач ВФА / Matrix of goals and objectives of internal financial audit in the public sector

Тип целеполагания / Type of goal setting	Уровень целеполагания / The level of goal setting			Задачи
	1-й уровень	2-й уровень	3-й уровень	
Целеполагание содержательного характера	Повышение качества управления бюджетным процессом и эффективности управления общественными финансами ^а	Создание условий для повышения качества финансового менеджмента ^б	Повышение качества управления доходами бюджета	Обеспечение надежности внутреннего финансового контроля
			Повышение качества ведения учета и составления бюджетной отчетности / Обеспечение достоверности бюджетной отчетности	
			Повышение качества управления активами	
		Повышение качества управления расходами бюджета		
		Повышение эффективности бюджетных расходов ^с		
Целеполагание организационного характера	Повышение эффективности деятельности организаций сектора государственного управления ^д	Обеспечение охвата всех аспектов деятельности организаций сектора государственного управления ^е	Трансформация системы внутреннего финансового контроля и аудита в систему внутреннего аудита ^ф	Формирование нормативного правового и методического обеспечения внутреннего аудита
	Повышение эффективности осуществления внутреннего финансового аудита	Обеспечение цифровой трансформации в сфере внутреннего финансового аудита	Автоматизация обмена информацией между органами внешнего и внутреннего финансового контроля, субъектами внутреннего финансового аудита о контрольной (аудиторской) деятельности, выявляемых рисках, примененных мерах реагирования и результатах контрольной (аудиторской) деятельности ^г	Создание к 2027 г. модуля внутреннего финансового аудита в подсистеме финансового контроля ГИИС «Электронный бюджет» ^з
		Повышение эффективности кадровой политики в сфере внутреннего финансового аудита	Обеспечение высокого уровня подготовки кадров в сфере внутреннего финансового аудита	Разработка и внедрение единой системы обучения, повышения квалификации и сертификации сотрудников ^и

Источник / Source: составлено автором / developed by the author.

Примечание / Note: а, б, в, г – Постановление Правительства Российской Федерации от 15.04.2014 № 320 «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_162186/ / а, б, в, г – Resolution of the Government of the Russian Federation No. 320 of April 15, 2014 On Approval of the State Program of the Russian Federation «Public Finance Management and Regulation of Financial Markets». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_162186/; с, д, е, и – Распоряжение Правительства Российской Федерации от 31.01.2019 № 117-р «Об утверждении Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019–2024 годах». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317187/ / с, д, е, и – Decree of the Government of the Russian Federation No. 117-R of January 31, 2019 On Approval of the Concept of Improving the Budget Expenditures Efficiency in 2019–2024. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317187/; г – Ведомственный проект «Электронный SMART-контроль (контроллинг) и учет государственных финансов для управленческих решений». URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/projects/electronic_SMART_control/ / г – Departmental project «Electronic SMART control (controlling) and accounting of public finances for management decisions». URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/projects/electronic_SMART_control/.

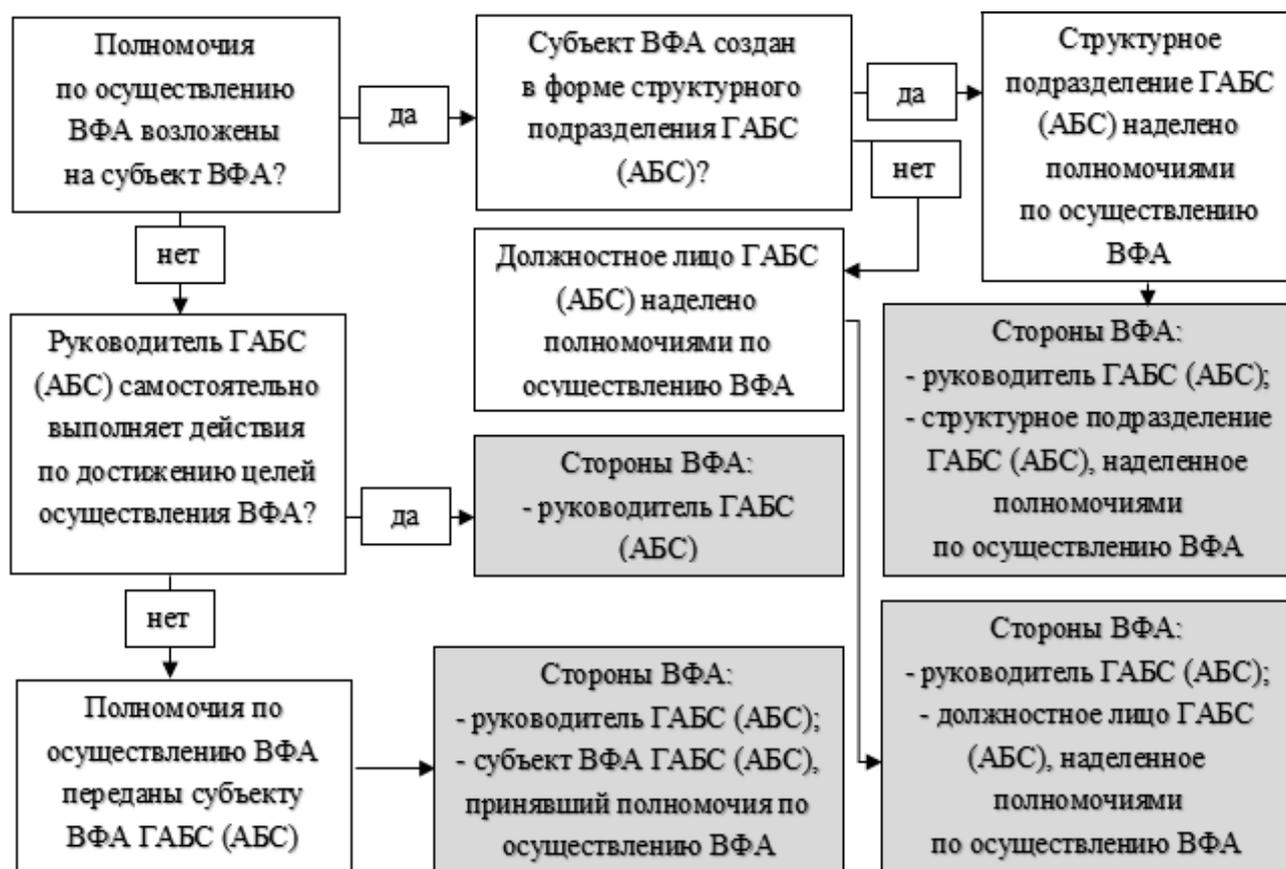


Рис. 1 / Fig. 1. Блок-схема аудлирующих сторон ВФА в зависимости от типа его организации / A block diagram of the auditing parties of the internal financial audit in the public sector, depending on the type of its organization

Источник / Source: составлено автором / developed by the author.

3.2. Принципы ВФА.

Осуществление ВФА основывается на ряде принципов или основополагающих правил. Интерес представляет практика Международной организации высших органов аудита, состоящая в разделении принципов аудита на общие, которые необходимо учитывать до начала аудиторского процесса и на более, чем одном его этапе, и принципы, относящиеся к конкретным этапам процесса аудита⁹. Научную попытку классифицировать принципы ВФА предпринял Ю.А. Кутырев, предложив разделить их на общие, характерные для всех видов аудита, и специальные, присущие только ВФА [7].

В целях систематизации принципов ВФА они разделены на две группы: организационно-процес-

сные и принципы профессионального поведения аудиторов (рис. 2).

4. Функциональный сектор.

Проблема определения функций ВФА не получила широкого распространения среди отечественных исследователей. Однако существующее понимание роли внутреннего аудита в корпоративной сфере позволило сформировать два подхода к определению функций ВФА в секторе государственного управления: полномочный (раскрывающий обязанность или полномочие субъекта внутреннего аудита), сторонниками которого являются Т.М. Рогоуленко, О.С. Дьяконова, С.В. Гузь, А.В. Бодяко и С.В. Пономарева¹⁰, и ролевой (устанавливающий роль или назначение субъекта внутреннего аудита в организации), которого придерживается, в частности, А.В. Сметанко [9]. Второй (ролевой)

⁹ ISSAI 100. Основополагающие принципы аудита государственного сектора. URL: https://roskazna.gov.ru/upload/iblock/bfe/issai-100-osnovnye-printsipy-audita-v-gos-sektore_rus.pdf.

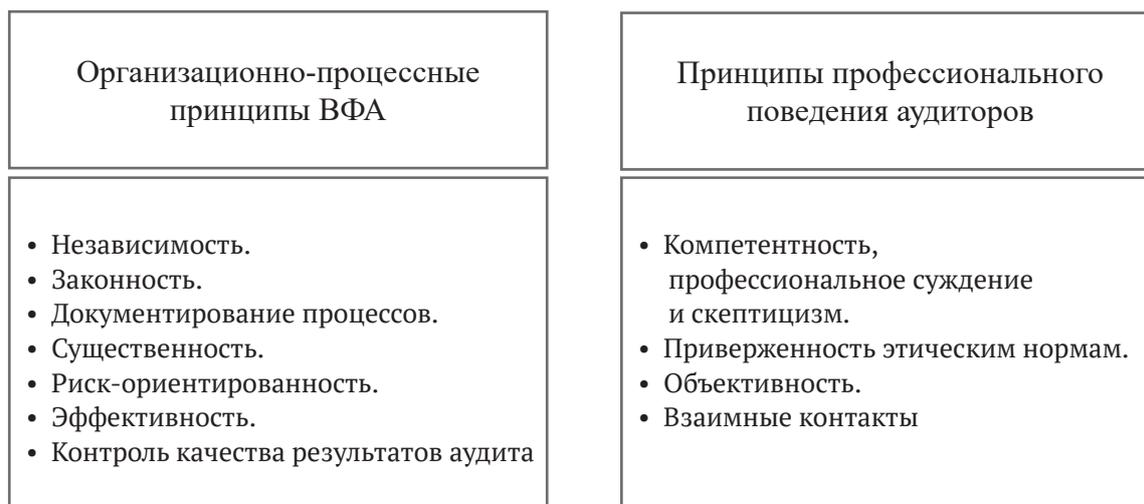
¹⁰ Дьяконова О.С., Гузь В.А., Пономарева С.В. и др. Внутренний аудит. Учебник. М.: КноРус; 2023. 181 с.

Таблица 3 / Table 3

**Расширенный перечень методов, используемых для организации ВФА /
An expanded list of methods used to organize an internal financial audit**

Наименование методов / Name of the methods	Группа / Group	Примеры области применения методов / Examples of the methods scope
Обще логические методы	Анализ	Нахождение причин и последствий реализации бюджетного риска
	Синтез	Изучение отдельных вопросов в рамках оценки достоверности бюджетной отчетности в целях последующего формирования вывода о достоверности или недостоверности бюджетной отчетности
	Индукция	Формирование суждения о достоверности бюджетной отчетности на основе достоверности выборочных для анализа данных
	Дедукция	Определение величины существенности ошибки, нарушения и недостатка и последующее ее распределение между статьями бюджетной отчетности
	Обобщение	Формирование аудиторских выводов
Статистические методы	Выборочный метод	Отбор конкретных операций (действий) по выполнению бюджетной процедуры (аудиторская выборка), на основании анализа которых будут сделаны выводы относительно всей генеральной совокупности
	Метод группировки	Распределение бюджетных рисков на группы по уровню значимости с целью последующего анализа наиболее значимых бюджетных рисков
	Балансовый метод	Анализ форм бюджетной отчетности
	Вертикальный и горизонтальный анализ	Анализ показателей бюджетной отчетности
	Трендовый анализ	Сравнение каждой позиции бюджетной отчетности с рядом предшествующих периодов и тенденций динамики показателей
	Индексный метод	Анализ показателей управленческой отчетности
	Корреляционно-регрессионный анализ	Поиск факторов, которые оказывают наибольшее влияние на реализацию бюджетных рисков
Специфические методы	Инспектирование	Изучение информации, связанной с проведением инвентаризации
	Пересчет	Выборочная проверка точности арифметических расчетов субъектов бюджетных процедур в первичных документах
	Запрос	Запрос бюджетной отчетности, бюджетной сметы, обоснований плановых сметных назначений
	Подтверждение	Запрос информации относительно вопроса, вызывающего сомнения у членов аудиторской группы
	Наблюдение	Изучение действий субъектов бюджетных процедур по составлению ими бюджетной отчетности
	Мониторинг процедур ВФК	Оценка надежности ВФК за составлением бюджетной сметы
Методы поиска эффективных решений	Ситуационный анализ	Анализ внешних и внутренних условий функционирования организации для выявления ее сильных и слабых сторон и последующей подготовки предложений и рекомендаций по повышению эффективности управления финансами, находящимися в ее распоряжении
	Дерево решений	Подготовка предложений и рекомендаций на основе их проверки по дереву решений на предмет влияния на повышение эффективности управления финансами, находящимися в распоряжении организации

Источник / Source: составлено автором / developed by the author.



*Рис. 2 / Fig. 2. Типологическая группировка принципов ВФА /
Typological grouping of the internal financial audit in the public sector principles*

Источник / Source: составлено автором / developed by the author.

подход представляется наиболее целесообразным, поскольку позволяет сформулировать цель внедрения ВФА и его назначение, оставляя перечисление полномочий субъекта внутреннего аудита в категории «обязанности субъекта внутреннего аудита».

Функции ВФА в секторе государственного управления (сформированные путем анализа роли внутреннего аудита в частных компаниях) состоят из функции 1-го порядка (или стимулирующей), отражающей ключевую задачу ВФА по повышению эффективности управления общественными финансами, и функций 2-го порядка, помогающих в осуществлении функции 1-го порядка. К ним относятся: аналитическая (накопление аналитических материалов), консультационная (подготовка предложений и рекомендаций в целях поддержки при принятии управленческих решений) и превентивная функции (снижение вероятности реализации бюджетных рисков в будущем).

5. Поведенческий сектор.

В роли сторон ВФА выступают должностные лица и структурные подразделения организации. От принимаемых ими решений зависит характер развития ВФА. Существуют противоречия между поступками, которые совершает рациональный человек, и решениями (не всегда рациональными), принимаемые субъектом в реальности. Изучением данных вопросов занимается поведенческая экономика.

Отечественный исследователь С. Ю. Богатырев отмечает, что концепция поведенческих финансов уже нашла свое применение на практике в сфере

бухгалтерского учета. Это обусловлено вариативностью систем учета в организациях, что объясняется наличием требований к уровню конфиденциальности данных компании, а также предпочтениями, профессионализмом и компетенциями ее владельцев и руководителей [10]. Применимость инструментария поведенческих финансов к ВФА обусловлена тем, что в каждой организации государственного сектора он проводится в соответствии со специфичной для данного экономического субъекта организационно-методической моделью. Указанный факт (помимо предусмотренной федеральными стандартами ВФА вариативностью в части организационных аспектов) в том числе обусловлен как ожидаемыми со стороны руководства организации результатами внутренних финансовых аудиторов, так и видением субъектом ВФА своей миссии и готовностью субъектов бюджетных процедур сотрудничать с внутренними финансовыми аудиторами по вопросам реализации предложений и рекомендаций по повышению качества финансового менеджмента, мотивацией и уровнем профессиональной подготовки руководителя и сотрудников служб ВФА. Факторы, определяющие особенности организационно-методической модели ВФА в организации, представлены на рис. 3.

К факторам поведенческого характера также относится уровень мотивации руководителей и работников субъекта ВФА. Данному вопросу посвящено множество исследований отечественных и зарубежных ученых, но применительно к сотрудникам организаций частного, а не государственно-



Рис. 3 / Fig. 3. Факторы, определяющие особенности организационно-методической модели ВФА / Factors determining the features of the internal financial audit organizational and methodological model

Источник / Source: составлено автором / developed by the author.

го сектора. При этом такие авторы, как В.Е. Wright [11], Н. G. Rainey и Р. Steinbauer [12], подчеркивают важность повышения трудовой мотивации работников для роста эффективности субъектов сектора государственного управления. Результаты исследований П. Г. Давидова [13] свидетельствуют, что характер и инструментарий мотивации сотрудников организаций государственного и частного секторов различны. Вместе с этим В.Е. Wright [12], R. F. Durant, R. Kramer, J. L. Perry, D. Mesch и L. Paarlberg [14] полагают, что система мотивации работников субъектов сектора государственного управления основывается на общих принципах и положениях и должна укладываться в единую теорию мотивации персонала. Среди ученых нет единого мнения относительно первоочередности факторов материального и нематериального стимулирования работников государственного сектора, однако, по мнению А.А. Максимова [15], приоритет все же отдается нематериальным, т.е. факторам внутренней мотивированности. Ряд исследователей полагает, что отсутствие у субъекта четко определенных целей, как и их слабое распространение

среди персонала, негативно отражается на его трудовой мотивации. Однако, помимо постановки конкретных целей, не менее важно распространение и последующее разъяснение сотрудникам ориентиров, задач и миссии организации для осознания ими важности и ценности своей работы, причастности к созданию общественных благ и вклада в развитие страны [16]. Но, независимо от принадлежности субъекта к одному из секторов экономики, ее работникам важно понимать значимость и смысл своей деятельности. В этой связи каждый участник ВФА должен обладать соответствующим видением собственной миссии, что напрямую связано с поведенческими факторами, определяющими особенности организационно-методической модели ВФА.

Еще один структурный элемент системы ВФА — обеспечивающий — содержит элементы, опосредующие деятельность субъекта ВФА, но требуемые для бесперебойной работы ВФА. Информационное обеспечение снабжает субъект ВФА массивом данных, необходимых для проведения аудиторских мероприятий; бухгалтерское обеспечение

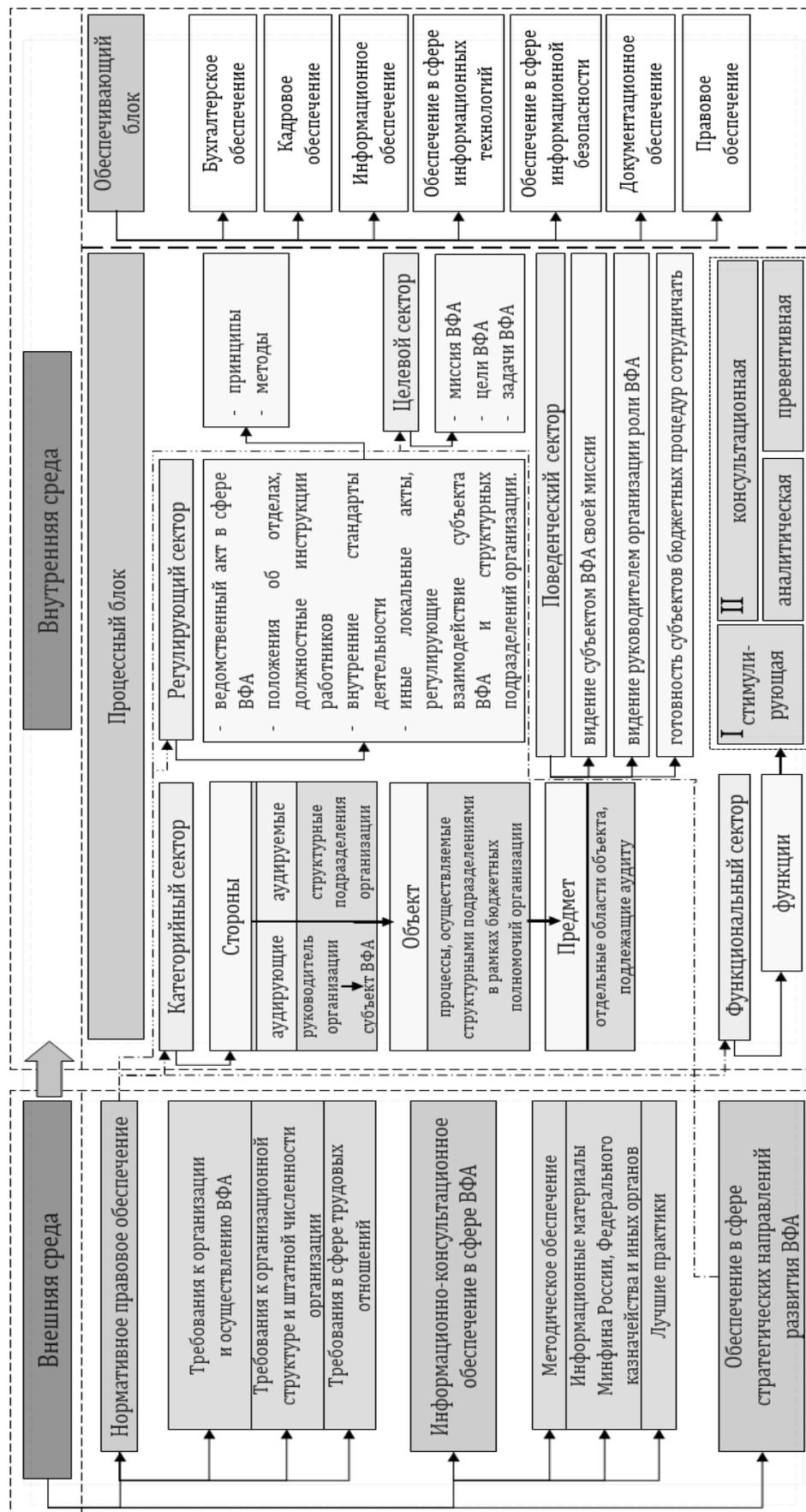


Рис. 4 / Fig. 4. Концептуальный подход к содержанию системы ВФА / A conceptual approach to the content of the internal financial audit system in the public sector

Источник / Source: составлено автором / developed by the author.

субъекта ВФА отвечает за начисление заработной платы и выплат работникам компенсационного и стимулирующего характера. Кадровое обеспечение помогает в оформлении трудовых договоров, приказов на перевод, увольнение или отпуск сотрудников и иных документов соответствующей направленности. Документационное обеспечение оказывает содействие в подготовке документации, ее хранении, отправке внутренним и внешним пользователям. Обеспечение в сфере информационной безопасности позволяет предотвратить несанкционированный доступ к информации. Обеспечение в сфере информационных технологий предоставляет субъекту ВФА необходимые ресурсы для осуществления деятельности. Правовое обеспечение помогает при формировании локальных актов субъекта ВФА.

3. Концептуальные подходы к внешней среде системы ВФА

Внешняя среда системы ВФА, задающая нормы и правила функционирования, направления развития внутренней среды, представлена нормативным правовым обеспечением. В его состав входят как требования к организации и осуществлению ВФА, организационной структуре и штатной численности субъекта сектора государственного управления, так и предписания по части соблюдения предусмотренных законодательством гарантий для работников.

К элементам внешней среды также относится информационно-консультационное обеспечение (методические и информационные материалы в сфере ВФА, в том числе касающиеся лучших его практик) и обеспечение в сфере стратегических направлений развития ВФА, определяющее вектор развития внутренней среды.

Информационно-консультационное обеспечение представляет собой методические и инфор-

мационные материалы в сфере ВФА (в том числе касающиеся лучших из существующих практик). Важным элементом внешней среды также выступает обеспечение в сфере стратегических направлений ВФА, определяющее вектор развития внутренней среды.

ВЫВОДЫ

В ходе исследования на основании анализа отечественных и зарубежных научных трудов был выработан концептуальный подход к содержанию системы ВФА, которая при незначительной адаптации может быть использована в организациях сектора государственного управления (рис. 4).

Следует отметить, взаимозависимость элементов данной системы — так, нормативное правовое обеспечение определяет содержание целевого и связанного с ним функционального секторов, а также особенности категорийного сектора.

Миссия и цели ВФА в организации формулируются в соответствии со стратегическими направлениями его развития, формируемого внешним сектором. Основы, закладываемые поведенческим сектором, определяют эффективность выполнения функций ВФА (функциональный блок).

По результатам анализа содержательного наполнения системы ВФА выявлено разнообразие взглядов на категорирование ее отдельных элементов при отсутствии комплексной модели. Кроме того, дискуссионным остается вопрос элементного состава системы ВФА и характера связей между ее элементами.

Разработанный концептуальный подход к содержанию системы ВФА имеет существенное значение для развития теоретических основ исследуемого объекта как составляющего элемента теории управления государственными финансами.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Блауберг И.В., Юдин Э.Г. Становление и сущность системного подхода. М.: Наука; 1973. 271 с.
2. Елкина О.С. О системной терминологии. *Вестник ОмГУ. Серия: Экономика*. 2010;(1):53–60.
3. Турищева Т.Б. Роль и место внутреннего контроля в системе управления автономных учреждений. *Аудитор*. 2018;(2):11–15. DOI: 10.12737/article_5a8d636c17f157.26589785
4. Ефименко Л.В. Контроль и ревизия. Челябинск: ЮУрГУ; 2018. 105 с.
5. Ванькович И.М., Васюнина М.Л., Головчанский И.А. и др. Контроллинг в государственном секторе: теория и практика. М.: Прометей; 2022. 790 с.
6. Егорова И.С. Проблематика встраивания аудита в систему корпоративного финансового контроля. *Аудитор*. 2018;(8):3–8. DOI: 10.12737/article_5b61644fa77533.40412620
7. Кутырев Ю.А. Совершенствование контроля в бюджетной сфере в условиях принятия Федеральных стандартов внутреннего финансового аудита. *Вестник евразийской науки*. 2020;(6):1–9.

8. Лазарева Н.В. Внутренний финансовый аудит. Монография. М.: Русайнс; 2020. 118 с.
9. Сметанко А.В. Современный подход к определению сущности внутреннего аудита и его основных функций в системе корпоративного управления акционерным обществом. *Вестник Таганрогского института управления и экономики*. 2013;(2):22–25.
10. Никонова И.А., Богатырев С.Ю. Новая парадигма финансов. Актуальные проблемы экономики, учета, аудита и анализа в современных условиях. Сборник науч. работ по итогам Национальной научно-практической конференции (Москва, 22 января 2019 г.). М.: Научный консультант; 2019. 380:28–37.
11. Wright B.E. Public-Sector Work Motivation: A Review of the Current Literature and a Revised Conceptual Model. *Journal of Public Administration Research and Theory*. 2001;11(4):559–586. DOI: 10.1093/oxfordjournals.jpart.a003515
12. Rainey H.G., Steinbauer P. Galloping Elephants: Developing Elements of a Theory of Effective Government Organizations. *Journal of Public Administration Research and Theory*. 1999;9(1):1–32. DOI: 10.1093/OXFORDJOURNALS.JPART.A024401
13. Давидов П.Г. Мотивация работников государственного сектора Израиля. Автореф. дис. ... канд. экон. наук. Минск: Белорусский государственный университет; 2017. 24 с.
14. Durant R.F., Kramer R., Perry James L., Mesch D., Paarlberg L. Motivating Employees in a New Governance Era: The Performance Paradigm Revisited. *Public Administration Review*. 2006;16(66):505–514. DOI: 10.1111/j.1540-6210.2006.00611.x
15. Максимов А.А. Мотивация государственных служащих как управленческая проблема. *Вестник Московского университета. Серия 18. Социология и политология*. 2017;(2):73–91. DOI: 10.24290/1029-3736-2017-23-2-73-91
16. Rainey H.G. Reward Preferences among Public and Private Managers: In Search of the Service Ethic. *American Review of Public Administration*. 1982;16(4):288–302. DOI: 10.1177/027507408201600402

REFERENCES

1. Blauberger I.V., Yudin E.G. The formation and essence of a systematic approach. Moscow: Nauka; 1973. 271 p. (In Russ.).
2. Elkina O.S. About the system terminology. *Vestnik Omskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika = Bulletin of the Omsk State University. Series: Economics*. 2010;(1):53–60. (In Russ.).
3. Turchicheva T.B. The role and place of internal control in the management system of autonomous institutions. *Auditor*. 2018;(2):11–15. (In Russ.). DOI: 10.12737/article_5a8d636c17f157.26589785
4. Efimenko L.V. Control and audit. Chelyabinsk: SUSU; 2018. 105 p. (In Russ.).
5. Vankovich I.M., Vasyunina M.L., Golovchansky I.A. et al. Controlling in the public sector: theory and practice. Moscow: Prometei; 2022. 790 p. (In Russ.).
6. Egorova I.S. Problematics of integrating auditing into the corporate financial control system. *Auditor*. 2018;(8):3–8. (In Russ.). DOI: 10.12737/article_5b61644fa77533.40412620
7. Kytirev Y.A. Improving control in the budgetary sphere in the context of the adoption of internal financial audit federal standards. *Vestnik evrazijskoj nauki = Bulletin of Eurasian science*. 2020;(6):1–9. (In Russ.).
8. Lazarova N.V. Internal financial audit. Monograph. Moscow: Rusians; 2020. 118 p. (In Russ.).
9. Smetanko A.V. A Modern approach to determining the essence of internal audit and its main functions in the corporate governance system of a joint-stock company. *Vestnik Taganrogskogo instituta upravleniya i ekonomiki = Bulletin of the Taganrog institute of management and economics*. 2013;(2):22–25. (In Russ.).
10. Nikonova I.A., Bogatyrev S.Y. A new paradigm of finance. Current problems of economics, accounting, auditing, and analysis in modern conditions: Collection of scientific papers on the results of the National Scientific and Practical Conference (Moscow, January 22, 2019). Moscow: Nauchnyi konsul'tant; 2019. 380:28–37. (In Russ.).
11. Wright B.E. Public-Sector Work Motivation: A Review of the Current Literature and a Revised Conceptual Model. *Journal of Public Administration Research and Theory*. 2001;11(4):559–586. DOI: 10.1093/oxfordjournals.jpart.a003515
12. Rainey H.G., Steinbauer P. Galloping Elephants: Developing Elements of a Theory of Effective Government Organizations. *Journal of Public Administration Research and Theory*. 1999;9(1):1–32. DOI: 10.1093/OXFORDJOURNALS.JPART.A024401

13. Davidov P.G. Motivation of public sector workers in Israel. Candidate of economic sciences thesis. Synopsis. Minsk: Belarusian State University; 2017. 24 p. (In Russ.).
14. Durant R.F., Kramer R., Perry James L., Mesch D., Paarlberg L. Motivating Employees in a New Governance Era: The Performance Paradigm Revisited. *Public Administration Review*. 2006;16(66):505–514. DOI: 10.1111/j.1540-6210.2006.00611.x
15. Maksimov A.A. Motivation of civil servants as a managerial problem. *Vestnik Moskovskogo universiteta. Seriya 18. Sociologiya i politologiya = Bulletin of the Moscow University. Series 18. Sociology and Political Science*. 2017;(2):73–91. (In Russ.). DOI: 10.24290/1029-3736-2017-23-2-73-91
16. Rainey H.G. Reward Preferences among Public and Private Managers: In Search of the Service Ethic. *American Review of Public Administration*. 1982;16(4):288–302. DOI: 10.1177/027507408201600402

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Анастасия Сергеевна Павлова — аспирант кафедры «Финансовый контроль и казначейское дело», младший научный сотрудник Института финансовых исследований, Финансовый университет, Москва, Россия; начальник Отдела внутреннего финансового аудита, Гохран России, Москва, Россия

Anastasia S. Pavlova — postgraduate student of the Department of financial control and treasury management, junior researcher of the Financial research institute, Financial university, Moscow, Russia; head of the Internal financial audit department, Gokhran of Russia, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-3167-9576>

anastasya-pavlova00@mail.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 13.03.2024; после рецензирования 19.04.2024, принята к публикации 22.07.2024.

The article was submitted on 13.03.2024; revised on 19.04.2024 and accepted for publication on 22.07.2024.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The author read and approved the final version of the manuscript.