

УДК 336.1

МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ОЦЕНКЕ КАЧЕСТВА ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В СЕКТОРЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ

Федченко Е.А.,

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва,
email: eafedchenko@fa.ru, lvgusarova@fa.ru

Гусарова Л.В.,

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва,
email: eafedchenko@fa.ru, lvgusarova@fa.ru

Аннотация. Статья посвящена разработке методических подходов к оценке качества внутреннего аудита для организаций государственного сектора Российской Федерации. На основе изучения профессиональной документации INTOSAI, требований международных профессиональных стандартов внутреннего аудита, методических рекомендаций Министерства финансов России, рекомендаций практикующего сообщества по внутреннему аудиту и Руководств по оценке качества внутреннего аудита в государственном секторе PEMPAL, разрабатываются требования к Программе гарантирования и повышения качества работы внутреннего аудита в секторе государственного управления и ее обязательным компонентам. Предлагаются методические подходы и инструменты внутренней и внешней оценки качества внутреннего аудита. Разрабатываются примерные формы опросного листа для текущего мониторинга и периодической самооценки качества внутреннего аудита, а также критерии такой оценки.

Ключевые слова: сектор государственного управления; внутренний аудит; контроль качества внутреннего аудита; текущий мониторинг; самооценка.

METHODOLOGICAL APPROACHES TO ASSESSING THE QUALITY OF THE ORGANIZATION OF INTERNAL AUDIT IN THE PUBLIC GOVERNMENT SECTOR

Fedchenko E.A.,

Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow,
email: eafedchenko@fa.ru, lvgusarova@fa.ru

Gusarova L.V.,

Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow,
email: eafedchenko@fa.ru, lvgusarova@fa.ru

Abstract. The article is devoted to the development of methodological approaches to assessing the quality of internal audit for public sector organizations of the Russian Federation. Based on the study of INTOSAI professional documentation, the requirements of international professional standards for internal auditing, methodological recommendations of the Ministry of Finance of Russia, recommendations of the internal audit community of practice and the PEMPAL Guidelines for assessing the quality of internal audit in the public sector, requirements are being developed for the Program for Guaranteeing and Improving the Quality of Internal Audit Work in public administration sector and its mandatory components. Methodological

approaches and tools for internal and external assessment of the quality of internal audit are proposed. Sample forms of a questionnaire are being developed for ongoing monitoring and periodic self-assessment of the quality of internal audit, as well as criteria for such assessment.

Keywords: public administration sector; internal audit; quality control of internal audit; ongoing monitoring; self-esteem.

В соответствии с методическими рекомендациями Минфина России по организации внутреннего аудита (далее — ВА) в секторе государственного управления [1], одним из основных этапов организации и осуществления внутреннего аудита является контроль его качества. В качестве основных источников гарантий качества работы ВА определены: 1) непрерывный мониторинг качества со стороны руководства организации сектора государственного управления; 2) периодические внутренние и внешние оценки качества всего спектра деятельности ВА.

Основными задачами мониторинга качества деятельности ВА являются: контроль над выполнением проверки; получение обратной связи от проверяемых подразделений и других заинтересованных сторон; выборочная экспертная оценка рабочих документов; учет и анализ трудоемкости и производительности и др. показателей. Цель проведения внутренней периодической оценки качества — проведение оценки деятельности ВА на соответствие выбранным параметрам посредством самооценки. Внешние периодические оценки предполагают оценку качества внутреннего аудита независимым внешним экспертом и подтверждение внутренней оценки качества внутреннего аудита независимым внешним экспертом.

Таким образом, Министерством финансов определены основные этапы, цели и задачи организации ВА в секторе государственного управления. При этом следует отметить отсутствие методических и практических рекомендаций как по организации и осуществлению ВА, так и по контролю его качества. В связи с этим, целью данного исследования является разработка методических подходов и инструментов внутренней и внешней оценки качества ВА для организаций государственного сектора.

Материалы и методы исследования

В качестве методологической основы исследования изучены материалы Лимской декларации и система профессиональной документации INTOSAI, в частности Руководства к стандартам внутреннего контроля в государственном секторе ISSAI 9100, стандарты ISSAI 9110, ISSAI 9120, ISSAI 9130, ISSAI 9140, ISSAI 9150, а также международные профессиональные стандарты ВА [2], соответствие которым является обязательным требованием Международных основ профессиональной практики ВА. Для выработки инструментов оценки качества ВА использовались материалы REMPAL, которое разработало Модель руководства по передовой практике внутреннего аудита [3], а также Руководство по оценке качества ВА в государственном секторе, ставшего справочным руководством для специалистов ВА в государственном секторе [4].

В работе изучен и учтен значительный опыт в области оценки качества внутреннего финансового аудита (ВФА), накопленный Счетной палатой Российской Федерации и Федеральным казначейством, результаты работы которых в данном направлении можно рассматривать как «отправную точку» в развитии методологии оценки качества ВА.

Результаты исследования и их обсуждение

В соответствии с международными стандартами и рекомендациями Программа оценки качества работы внутреннего аудита в секторе государственного управления, должна включать:

- внутреннюю оценку качества своей политики и практики, осуществляемую подразделением ВА;
- внешнюю оценку качества методологии и эффективности работы подразделения ВА, осуществляемую Центральным подразделением по гармонизации (ЦПГ);
- независимую внешнюю оценку всей системы ВА в государственном секторе, осуществляемую внешней, независимой стороной [4].

В результате анализа материалов международных стандартов и практик ВА в секторе государственного управления, рекомендаций Министерства финансов Российской Федерации по организации ВА в отечественном государственном секторе, научных публикаций отечественных и зарубежных авторов [5–8] авторы пришли к выводу о целесообразности разработки каждым руководителем ВА Программы гарантии и повышения качества работы внутреннего аудита, обязательными компонентами которой являются внутренняя и внешняя оценка качества ВА:

- внутренняя оценка качества – осуществляется путем проведения текущего мониторинга эффективности функций ВА;
- периодическая самооценка – осуществляется подразделением ВА;
- внешняя оценка качества – осуществляется государственным органом и его территориальными органами по отношению ко всем подконтрольным субъектам, а также опрос организации – объекта аудита.

Осуществление текущего мониторинга должно быть включено в локальные нормативно-правовые акты, регулирующие деятельность подразделения ВА (должностные инструкции, Положение или Руководство по ВА и др.). При этом следует учесть необходимость организации специального обучения для приобретения сотрудниками необходимых навыков проведения текущего мониторинга. Набор процедур, средств и инструментов, позволяющих оценить качество ВА, выбирается организацией самостоятельно, а сам текущий мониторинг должен документально оформляться рабочей документацией аудита. Текущий мониторинг следует осуществлять на основе опросных листов с вариантами ответов «да» и «нет» (табл. 1). Качество внутреннего аудита оценивается по уровням «низкое», «среднее», «высокое» на основе следующих критериев: вариантов ответов «да» – до 70% – низкое; от 70 до 90% – среднее; свыше 90% – высокое.

Периодическая самооценка является еще одним неотъемлемым компонентом Программы гарантии качества внутреннего аудита. Осуществляется уполномоченным лицом (группой лиц) с достаточным уровнем знаний о передовой практике ВА. Предметом самооценки является также выполнение плана реализации рекомендаций предыдущего самообследования. Задачами периодической самооценки являются: контроль выполнения миссии, полномочий и заданий ВА; проведение опросов и обзоров в целях получения обратной связи от клиентов подразделения ВА и других стейкхолдеров; выборочная экспертиза рабочей документации сотрудниками подразделения ВА, не включенными в рабочие группы данной аудиторской проверки; анализ дополнительных показателей производительности; сопоставление действующей практики ВА наилучшим (передовым) практикам.

Примерный опросный лист для текущего мониторинга качества ВА

№ п/п	Вопрос	да	нет
1.	Все аудиторы группы ВА подписали «декларацию о независимости»	+	-
2.	Все внутренние аудиторы имеют высшее экономическое образование	+	-
3.	Все внутренние аудиторы обладают знаниями в области бухгалтерского учета и отчетности	+	-
4.	Все внутренние аудиторы являются сертифицированными	+	-
5.	Все внутренние аудиторы проходят повышение квалификации каждые 3 года	+	-
6.	Внутренний аудит осуществляется на основании годового плана, утвержденного руководителем экономического субъекта	+	-
7.	Объекты аудита своевременно осведомляются о предстоящем аудиторском мероприятии	+	-
8.	Состав аудиторской группы утверждается приказом руководителя экономического субъекта	+	-
9.	При подготовке к аудиторскому мероприятию проводится предварительное исследование объекта аудита	+	-
10.	При предварительном исследовании объекта аудита проводится оценка важнейших рисков для организации	+	-
11.	Осуществляется гибкий подход к планированию аудита, готовность к манёвру ресурсами и смене мероприятий с учётом рисков и приоритетов	+	-
12.	Внутренний аудит проводится в соответствии с программой, утвержденной руководителем структурного подразделения	+	-
13.	Все важнейшие риски учтены и отражены в задачах аудита	+	-
14.	Все этапы аудиторской проверки документируются должным образом в рабочей документации	+	-
15.	При проведении внутреннего аудита применяется действующая методология	+	-
16.	Аудиторские мероприятия проводятся в установленные сроки	+	-
17.	Внутренними аудиторами проводится консультирование сотрудников подконтрольного объекта	+	-
18.	Объектам аудиторского мероприятия направляется для ознакомления предварительное заключение с результатами, выводами и рекомендациями	+	-
19.	Реализуется право объектов внутреннего аудита на представление возражений	+	-
20.	Заключение по результатам аудиторского мероприятия подписывается руководителем рабочей группы внутреннего аудита и руководителем подконтрольного объекта	+	-
21.	Проводится мониторинг исполнения подконтрольными объектами рекомендаций, выданных по результатам ВА	+	-
22.	В процессе аудита осуществляется идентификация вновь возникающих рисков	+	-
23.	Внутренними аудиторами осуществляется информирование и консультирование руководства	+	-
24.	И т.п.		
Итого оценок			
Доля оценок «да», %			-

В качестве критериев оценки качества принимаются: цель, полномочия и ответственность; независимость и объективность; профессионализм и профессиональное отношение к работе; управление деятельностью ВА; характер работы; планирование задания; выполнение задания; информирование о результатах; процесс мониторинга. Для проведения внутренней самооценки разрабатываются опросные листы (табл. 2) и определяются критерии оценки качества внутреннего аудита (табл. 3).

Т блиц 2

Примерный опросный лист для периодической самооценки качества внутреннего аудита

№ п/п	вопрос	да	нет
Цель, полномочия и ответственность			
1.	В локальных НПА (Уставе, Положении, Руководстве) четко определена роль ВА	+	-
2.	Разработано и утверждено Положении о ВА	+	-
3.	В Положении о внутреннем аудите закреплены полномочия на осуществление независимого аудита в экономическом субъекте, определены права и обязанности сторон		
4.	Внутренним аудиторам предоставляется неограниченный доступ к информации, материальным активам и сотрудникам	+	-
5.	В Положении о ВА предусмотрено предоставление гарантий и консультационных услуг	+	-
Независимость и объективность			
1.	Отдел внутреннего аудита напрямую подчиняется руководителю экономического субъекта	+	-
2.	Внутренние аудиторы не испытывают трудности с получением финансовой документации и другой информации	+	-
3.	Руководитель внутреннего аудита помогает внутренним аудиторам в случае возникновения угрозы со стороны объекта аудита	+	-
4.	Внутренние аудиторы несут ответственность за результаты своей деятельности	+	-
5.	Внутренние аудиторы не несут ответственность за операции и процедуры, не являющиеся частью ВА	+	-
профессионализм и профессиональное отношение к работе			
1.	В объекте контроля налажен процесс повышения квалификации внутренних аудиторов в целях совершенствования теоретических знаний и практических навыков	+	-
2.	Внутренние аудиторы внимательны к показателям, свидетельствующим о фактах мошенничества/коррупции	+	-
3.	Внутренние аудиторы обладают необходимыми навыками в области информационных технологий	+	-
Управление деятельностью внутреннего аудита			
1.	Разработан план аудиторских проверок с учетом риск-ориентированного подхода	+	-
2.	До сведения руководства организации доводятся вопросы, связанные с ограниченностью ресурсов и его влиянием на функцию ВА	+	-
3.	Подразделение ВА обеспечено необходимыми и достаточными аудиторскими ресурсами	+	-

продолжение табл. 2

окончание табл. 2			
4.	Внутренние аудиторы координируют свою деятельность с органом аудита вышестоящей организации (для подведомственным учреждений)	+	-
Характер работы			
1.	Внутренние аудиторы осуществляют консультирование по управлению рисками	+	-
2.	Внутренние аудиторы оценивают эффективность и результативность системы ВА	+	-
Планирование задания			
1.	Внутренние аудиторы составляют детальный план каждого задания по внутреннему аудиту	+	-
2.	В план внутреннего аудита включается описание задач и объема аудиторского мероприятия	+	-
3.	Внутренние аудиторы оценивают возможность существенных ошибок при планировании аудита	+	-
Выполнение задания			
1.	Внутренние аудиторы составляют необходимую рабочую документацию	+	-
2.	Осуществляется контроль выполнения задания по внутреннему аудиту	+	-
Информирование о результатах			
1.	Информирование о результатах работы внутренних аудиторов своевременно предоставляются объектам аудита	+	-
2.	Аудиторское заключение содержит обоснованные выводы и рекомендации по результатам аудиторского мероприятия	+	-
Процесс мониторинга			
1.	Осуществляется мониторинг исполнения рекомендаций по устранению и минимизации нарушений и недостатков	+	-
Результативность			
1.	Осуществляется мониторинг степени исполнения рекомендаций (доля от общего числа вынесенных рекомендаций, в %)	+	-
2.	Осуществляется оценка прямого экономического эффекта от выполнения рекомендаций	+	-
3.	Осуществляется оценка косвенного экономического эффекта от выполнения рекомендаций	+	-
4.	Осуществляется ежегодная оценка динамики аудиторских мероприятий по запросу руководства (темп роста) и влияние дополнительных запросов на качество ВА	+	-
5.	И т.д.		
Итого оценок			
Доля оценок «да», %			

Т блнц 3

Рекомендуемые критерии оценки качества ВА по итогам самооценки

Количество ответов «да»	Критерий оценки
до 70%	низкое
от 70% до 90%	среднее
Свыше 90%	высокое

В конце оценочного мероприятия необходимо сделать выводы относительно качества работы подразделения ВА и разработать рекомендации по его повышению. Внутренняя самооценка должна проводиться не реже одного раза в год. Отчет по самообследованию, включающий сам отчет и план реализации предложений по улучшению, представляется высшему руководству.

Успешной практикой контроля качества внутреннего аудита является обращение к аудируемым структурным подразделениям с просьбой предоставить отзыв после завершения аудиторского мероприятия. Для этого могут быть использованы анонимные анкеты отзыва, которые являются источником информации. Перечень вопросов анкеты может включать вопросы, касающиеся своевременного предоставления уведомления о предстоящем аудиторском мероприятии; степени удовлетворенности профессиональными знаниями внутренних аудиторов; обоснованности и качества проекта заключения по итогам аудиторского мероприятия; удовлетворенности рекомендациями внутренних аудиторов в части практических и конструктивных решений выявленных проблем; удовлетворенности качеством консультативных услуг внутренних аудиторов и др.

Внешняя оценка качества — это процесс исследования и анализа деятельности подразделения ВА, осуществляемый государственной организацией с целью обеспечения уверенности в том, что деятельность по ВА отвечает требованиям нормативно-правовых актов в сфере ВА (международных и национальных стандартов, кодексов, правил, положений и др.), а также предоставления рекомендаций по повышению эффективности и результативности этой функции. Реализуется следующими методами: 1) постоянный камеральный мониторинг деятельности подразделения ВА; 2) проведение периодических (плановых или внеплановых) исследований, планирование которых осуществляется с учетом оценки рисков по результатам камерального мониторинга деятельности.

Постоянный камеральный мониторинг деятельности подразделений ВА подконтрольных субъектов осуществляется государственным органом и его территориальными органами по отношению ко всем подконтрольным субъектам в оперативном режиме на основании: результатов их внутренних оценок качества, обобщения и анализа периодической (полугодовой) отчетности о результатах деятельности подразделений ВА, согласования планов их деятельности, анкетирования руководителей и работников таких подразделений, деловой переписки и личного общения специалистов органов с подконтрольными субъектами. Результаты такого мониторинга учитываются при планировании, организации и проведении периодических исследований на каждом конкретном подконтрольном субъекте.

Действующая практика внешней оценки качества ВА в государственном секторе предусматривает только осуществление комплаенс-анализа, что, несомненно, является важным, с точки зрения доказательства соответствия внутреннего аудита экономического субъекта, требованиям стандартов и требований. Однако немаловажное значение имеет внешняя оценка качества процессов ВА и эффективности деятельности внутренних аудиторов. В связи с этим необходима разработка методики проведения исследования качества ВА в секторе государственного управления, которая может включать несколько методов и инструментов: оценка компетентности внутренних аудиторов; оценка эффективности процесса аудита; оценка соответствия аудиторов стандартам и требованиям экономического субъекта. Полномочия относительно осуществления органами внешней оценки качества ВА у подкон-

контрольных объектов в форме исследований необходимо закрепить в нормативном правовом акте.

Таким образом, оценка качества ВА может осуществляться как собственными силами (внутренняя оценка качества ВА), так и со стороны контрольных органов (внешняя оценка качества ВА). Программа внутренней оценки качества осуществляется подразделением ВА и включает следующие методы: текущий мониторинг; периодическая самооценка; опрос объектов аудиторских мероприятий. Инструментами оценки качества ВА служат опросные листы и анкетирование. Внешняя оценка качества ВА осуществляется контрольным органом и реализуется двумя методами: постоянный камеральный мониторинг деятельности подразделения ВА; проведением плановых и внеплановых исследований качества ВА на основе оценки рисков, выявленных в ходе камерального мониторинга.

Выводы

Резюмируя вышесказанное, к вопросу разработки методики оценки качества организации ВА в секторе государственного управления можно определить следующие ключевые моменты.

Во-первых, методики оценки ВА формируются на основе действующих нормативных и методических документов, содержащих требования и рекомендации по организации и осуществлению ВА. На текущем этапе трансформации ВФА во ВА в секторе государственного управления, когда ВА еще не получил организационно-правового оформления, конкретные критерии и (или) показатели должны разрабатываться параллельно и во взаимосвязи с проектами организационно-распорядительных и методических документов по организации ВА в секторе государственного управления.

Во-вторых, методики оценки ВА формируются с учетом международной регламентации управления качеством аудита, для чего могут применяться:

- система профессиональной документации INTOSAI, в частности Руководства к стандартам ВК в государственном секторе ISSAI 9100, а также стандарты ISSAI 9110, ISSAI 9120, ISSAI 9130, ISSAI 9140, ISSAI 9150;

- положения Международных профессиональных стандартов ВА (Стандартов).

В методику оценки качества организации ВА на текущем этапе трансформации ВФА во ВА в секторе государственного управления необходимо заложить базовые принципы на основе именно международных документов. ВА должен рассматриваться как деятельность по проведению оценки и совершенствованию процессов управления, управления рисками и контроля в организации на основе применения системного подхода. Главным показателем качества организации ВА является соответствие достигаемых результатов установленным целям ВА.

В-третьих, методика оценки ВА должна быть ориентирована на современные тенденции в развитии ВА. К примеру, актуальными становятся новые области, такие как аудит стратегии, ИТ-аудит, аудит проектов и т.д. В связи с развитием цифровых технологий расширяется применение средств анализа данных, инструментов визуализации данных, происходит автоматизация процессов управления ВА и документирования его результатов.

В-четвертых, методика оценки ВА должна оценивать кадровый состав подразделений ВА, профессиональное развитие внутренних аудиторов как один из ключевых факторов обеспечения эффективности ВА в секторе государственного управления.

Кроме того, представляется целесообразным реализовать подход к оценке, при котором критерии и (или) показатели, основанные на требованиях нормативных правовых актов, должны устанавливаться в качестве обязательных к выполнению, а критерии и (или) показатели, основанные на экспертных оценках, могут устанавливаться как рекомендуемые к выполнению.

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

Литература

1. Методические рекомендации по организации внутреннего аудита в секторе государственного управления. Материалы итоговой конференции по результатам подпроекта «Совершенствование и повышение эффективности системы финансового контроля и внутреннего аудита в секторе государственного управления, включая вопросы совершенствования системы мониторинга качества финансового менеджмента главных администраторов средств федерального бюджета» проекта «Содействие совершенствованию системы государственных финансов Российской Федерации». [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/07/main/Metod_rekomendatsii_po_organizatsii_VA.pdf (дата обращения 26.09.2023).
2. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита (Стандарты). Институт профессиональных бухгалтеров. Обновленная редакция 2016 г. Перевод на русский язык, версия от 27.12.2016. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.iaa-ru.ru/contact/Standards-rus%202016%20IIA%2027122016.pdf> (дата обращения 26.09.2023).
3. Руководство PEMPAL по внутреннему аудиту: демонстрация и измерение добавленной стоимости. [Электронный ресурс]. URL: https://www.pempal.org/sites/pempal/files/knowledge_product/added_value_ru_pages.pdf (дата обращения 26.09.2023).
4. Руководство по оценке качества внутреннего аудита в государственном секторе. Комплект инструментов для улучшения качества. Pempal Iacop. 2016. [Электронный ресурс]. URL: <https://www.pempal.org/ru/knowledge-product/quality-assesment-quide-public-sector-internal-audit> (дата обращения 26.09.2023).
5. Бычков С.С. Оценка уровня зрелости внутреннего финансового аудита как новый этап анализа осуществления главными администраторами средств федерального бюджета внутреннего финансового аудита. [Электронный ресурс]. URL: <https://roskazna.gov.ru/kontrol> (дата обращения: 21.09.2023).
6. Давликанова Е.Н. Научные подходы к определению внутреннего аудита // Молодой ученый. 2017. № 12 (146). С. 273–276.
7. Головин С.В. Луценко М.С., Шендрикова О.О. Внутренний аудит в государственных и корпоративных структурах: подходы, процедуры и особенности организации // Современная экономика: проблемы и решения. 2020. № 10 (130). С. 26.
8. Использование функциональной модели внутреннего аудита (ФМ – ВА) в правительственном секторе // Public Expenditure Management Peer Assisted Learning network (PEMPAL). [Электронный ресурс]. URL: <https://www.pempal.org/> (дата обращения 03.11.2023).