

УДК 657.1

ВНУТРЕННИЙ ФИНАНСОВЫЙ АУДИТ В СЕКТОРЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ

© 2010 А.Г. Лукин*

Ключевые слова: сектор государственного управления, внутренний финансовый аудит, способ проведения внутреннего аудита.

Рассматриваются вопросы необходимости государственного регулирования аудита в секторе государственного управления, обеспечения принципа независимости внутреннего аудита и снижения затрат на его проведение. Решение этих вопросов позволяет организовать высокоэффективную систему внутреннего финансового аудита сектора государственного управления.

Внутренний финансовый аудит в секторе государственного управления в настоящее время декларирован в Бюджетном кодексе Российской Федерации (ст. 270.1) как право, предоставленное главным распорядителям бюджетных средств (ГРБС).

Законодательные основы аудита в Российской Федерации обеспечивают его стандартизацию, единые принципы его осуществления в банковской, коммерческой сфере, а также на предприятиях с долей государственного капитала. Однако в настоящее время не

получили должного развития вопросы организации аудита в секторе государственного управления. В общепринятой в Российской Федерации классификации видов аудита отсутствует такой вид аудита. Кроме того, существующая система аудита в основном предназначена для предприятий, деятельность которых носит коммерческий характер, направлена на получение прибыли и охватывает исключительно финансово-хозяйственную деятельность предприятия. Аудит в секторе государственного управления имеет свои осо-

Таблица 1

Классификация видов аудита

Критерии	Виды
По отношению к субъекту - аудируемому лицу	- Внутренний аудит - Внешний аудит
По назначению	- Аудит на соответствие требованиям законодательства - Управленческий (производственный) аудит - Аудит хозяйственной деятельности - Специальный отраслевой аудит (экологический, технический и т.д.)
По отношению к объекту	- Аудит отчетности - Аудит по специальным заданиям
По обязательности проведения	- Обязательный аудит - Инициативный (добровольный) аудит
По периодичности проведения	- Первоначальный аудит - Повторяющийся (периодический) аудит
По характеру проверки	- Подтверждающий аудит - Системно ориентированный аудит - Аудит, основанный на риске
По виду экономических субъектов - аудируемых лиц	- Общий аудит - Аудит сектора государственного управления - Банковский аудит - Аудит страховых организаций - Аудит бирж - Аудит внебюджетных фондов - Аудит инвестиционных институтов

* Лукин Андрей Геннадьевич, начальник отдела внутреннего контроля Управления Федерального казначейства по Самарской области. E-mail: Lagufk@mail.ru.

бенности и предполагает анализ исполнения государственных функций (оказания государственных услуг), а также учет специфики деятельности учреждений сектора государственного управления (например, секретности).

Если включить аудит сектора государственного управления в существующую классификацию видов аудита (табл. 1), то тогда государство будет в числе заинтересованных пользователей информацией внутреннего аудита, проводимого ГРБС и, как следствие, предпримет реальные шаги к созданию общей регламентации внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления.

Необходимость в государственной регламентации внутреннего финансового аудита обусловлена, прежде всего, необходимостью подготовки качественной аудиторской информации на основе единой методологии и унификации требований к ее содержанию.

Реальной помощью в создании единой методологии может послужить общая концепция аудита, которая является основой международных и национальных стандартов аудиторской деятельности.

Концепция аудита базируется на ряде принципов. Центральное место среди них занимает принцип независимости аудиторов, который обеспечивает качество представляемой аудиторской информации.

Независимость - принцип, который определяется внешними условиями, в которых находится аудитор. Независимость аудита в коммерческом секторе достигается путем привлечения для проведения внутреннего аудита сторонних специализированных организаций, а также подотчетностью собственной службы внутреннего аудита непосредственно собственникам или высшему менеджменту компании.

Для обеспечения независимости при проведении внутреннего аудита в секторе государственного управления нами предлагаются следующие способы его проведения.

1. Привлечение сторонних специализированных организаций.

Преимуществами этого способа являются:

- ♦ отсутствие необходимости содержать собственную службу внутреннего аудита, что сокращает затраты на содержание организации из бюджета;

- ♦ реальная независимость аудиторов “со стороны”, т.е. отсутствие влияния на их мнение со стороны руководства аудируемого лица;

- ♦ компетентность аудиторов, так как они получают у государства соответствующее разрешение (лицензию) на осуществление аудиторской деятельности.

К недостаткам этого способа можно отнести:

- ♦ необходимость оплаты услуг сторонней организации, которая может превышать затраты на содержание собственной службы внутреннего аудита;

- ♦ возникает реальный риск вмешательства в деятельность государственного органа сторонних людей, возможно заинтересованных в результатах его деятельности и не связанных ни какими обязательствами с учредителями организации;

- ♦ степень секретности и конфиденциальности информации о деятельности государственного органа или учреждения, которая не позволяет допустить к ней сторонних аудиторов;

- ♦ отказ от сопутствующих услуг аудита, в связи с необходимостью дополнительной их оплаты;

- ♦ отсутствие возможности непрерывно получать аудиторскую информацию, в связи с дополнительной оплатой услуг сторонних аудиторов.

2. Альтернативным способом осуществления внутреннего аудита в секторе государственного управления является прямое подчинение (подотчетность) внутренних аудиторов непосредственно руководителю ГРБС.

К преимуществам данного способа можно отнести:

- ♦ независимость аудиторов от руководства проверяемого государственного органа (бюджетного учреждения);

- ♦ отсутствие ограничений по проверяемым направлениям деятельности государственного органа (бюджетного учреждения);

- ♦ возможность неограниченного использования сопутствующих услуг аудита;

- ♦ оперативность, системность и заданная периодичность (при необходимости и непрерывность) получения заинтересованными пользователями внутри организации аудиторской информации (осуществление непрерывного руководства аудитом);

♦ осуществление профессиональной подготовки аудиторов именно в сфере деятельности государственного органа;

♦ возможность влияния на профессиональное и этическое поведение аудиторов со стороны высшего менеджмента или руководства государственного органа;

♦ формирование дополнительных требований к составу и формам аудиторской информации для пользователей в зависимости от целей аудита;

♦ высокая степень конфиденциальности и при необходимости секретности аудиторской информации.

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

Определение выбора варианта достижения независимости аудиторов - прерогатива главных распорядителей бюджетных средств. При этом важным является законодательная регламентация таких вопросов:

♦ декларация обязательной независимости аудиторов;

♦ учет факторов, которые влияют на выбор ГРБС того или иного способа организации внутреннего финансового аудита (отсутствие или наличие территориальных органов, численность и структура ГРБС, уровень эффективности содержания собственной аудиторской службы).

Мы предлагаем формализовать процедуру выбора способа организации внутреннего финансового аудита в виде рейтинговой (от англ. *rating* - оценка, порядок, классифика-

ция, означает субъективную оценку какого-либо плохо измеримого явления по заданной шкале¹⁾ оценки, основанной на анализе преимуществ и недостатков.

Рейтинговую оценку можно провести, например по двум направлениям:

♦ выполняемые государственные функции, подвергаемые внутреннему аудиту;

♦ налагаемые ограничения.

Оценку каждого направления предлагаем осуществлять по показателям (*показатель* - величина, критерий, уровень, измеритель, индикатор, которые позволяют судить о состоянии исследуемого объекта²⁾), характеризующим решение поставленной задачи.

Значение показателя по направлениям зависит от того, возможно ли проведение аудита тем или иным способом, и формализуется в систему "да/нет". При этом ответ "да" оценивается в процентную величину, полученную в результате деления 100% на количество показателей по исследуемому направлению, нет в 0. Числовое значение показателя может быть оценено иначе, в зависимости от значимости показателя. Итоговый рейтинг по направлению формируется как сумма числовых значений отдельных показателей.

Результаты исследования оформляются в таблице следующей формы (табл. 2, 3).

Выбор того или иного способа проведения внутреннего аудита определяется путем сравнения итоговых рейтингов (табл. 4).

При получении равных значений рейтинга по направлениям решающее значение приобретает оценка затрат при применении того или иного способа.

Таблица 2

Пример рейтингового исследования способов организации внутреннего аудита по направлению "выполняемые государственные функции, подвергаемые внутреннему аудиту"

№ п/п	Наименование показателя	Способ 1 (сторонняя аудиторская организация)	Способ 2 (собственная служба внутреннего аудита)
1	Эффективность выполнения государственных функций	Нет	Да (20%)
2	Результативность деятельности органа государственного управления	Нет	Да (20%)
3	Эффективность затрат на содержание органа государственного управления	Да (20%)	Да (20%)
4	Кадровый аудит	Да (20%)	Нет
5	Эффективность внутреннего контроля	Нет	Да (20%)
	Итого	40%	80%

Таблица 3

Пример рейтингового исследования способов организации внутреннего аудита по направлению "налагаемые ограничения"

№ п/п	Наименование показателя	Способ 1 (сторонняя аудиторская организация)	Способ 2 (собственная служба внутреннего аудита)
1	Допуск к работе с секретными документами	Нет	Да (25%)
2	Наличие инструкции по работе с документами ДСП	Да (25%)	Да (25%)
3	Наличие перечня сведений, являющихся конфиденциальными	Да (25%)	Да (25%)
4	Наличие в должностных (трудовых) контрактах (регламентах) ответственности за разглашение сведений, являющихся конфиденциальными	Нет	Да (25%)
	Итого	50%	100%

Таблица 4

Пример итогового рейтинга выбора способа организации внутреннего финансового аудита органа государственного управления

Номер способа	По направлению "выполняемые государственные функции, подвергаемые внутреннему аудиту"	По направлению "налагаемые ограничения"	Итог
1	40%	50%	90%
2	80%	100%	180%

Мы предлагаем произвести оценку по разнице затрат на содержание службы внутреннего аудита и на привлечение внешних аудиторов:

$$OЗ = Зв\alpha - Зса,$$

где *OЗ* - оценка затрат. При получении отрицательного результата - выгоднее содержать собственную службу внутреннего аудита, при получении положительного - наоборот; *Зв\alpha* - затраты, связанные с привлечением внешних аудиторов, которые определяются как сумма затрат на проведение каждой аудиторской проверки как в центральном аппарате ГРБС так и в каждом территориальном органе ему подчиненном; *Зса* - затраты на содержание службы внутреннего аудита, которые определяются как сумма затрат на содержание каждого структурного подразделения внутреннего аудита (центрального аппарата и территориальных органов).

Затраты, связанные с привлечением внешних аудиторов, определяются путем изучения рынка аудиторских услуг того региона, в котором планируется проведение внутреннего аудита.

Затраты на содержание службы внутреннего аудита складываются из фонда оплаты труда специалистов подразделений внутрен-

него аудита и текущих затрат на содержание службы.

$$Зса = ФОТ + ТЗ,$$

где *Зса* - затраты на содержание службы внутреннего аудита; *ФОТ* - фонд оплаты труда утвержденный для подразделения (службы) внутреннего аудита, который определяется исходя из предполагаемой численности государственных гражданских служащих службы (подразделения); *ТЗ* - текущие затраты на содержание службы.

Определение предполагаемой численности службы внутреннего аудита - очень значимый вопрос при принятии решения об организации службы внутреннего аудита.

Общепринятая сегодня методика расчета штатной численности, базируется на определении количества часов трудозатрат на основе нормирования труда специалистов. Однако ученые и практики сходятся во мнении, что нормировать труд аудитора невозможно в силу творческого характера его деятельности.

Поэтому предлагаем иной подход к определению трудозатрат. Количество часов трудозатрат службы внутреннего аудита определяется исходя из количества часов трудозатрат на проведение аудиторских проверок с учетом трудозатрат на оказание про-

чих услуг и поддержания уровня квалификации аудиторов.

$$T_{сва} = T_{ан} + T_{пу},$$

где $T_{сва}$ - количество часов трудозатрат службы внутреннего аудита; $T_{ан}$ - количество часов трудозатрат на проведение аудиторских проверок; $T_{пу}$ - количество часов трудозатрат на оказание прочих услуг и поддержание уровня квалификации аудиторов.

Основой для определения трудозатрат на проведение аудиторских проверок предлагаем брать среднее время, затрачиваемое на проведение одной проверки в рамках внутреннего финансового аудита, определяемое экспериментально или прогнозным методом (в которое входит время: на подготовку и проведение проверки; необходимое для подготовки и оформления рабочей документации аудитора и аудиторского заключения) умноженное на среднее количество специалистов, привлекаемое для проведения одного аудиторского мероприятия, и на плановое количество аудиторских мероприятий в год:

$$T_{ан} = B_{ан} \cdot K_{сп} \cdot K_{ап},$$

где $T_{ан}$ - количество человеко-часов на проведение аудиторских проверок в финансовом году; $B_{ан}$ - время, затрачиваемое на проведение одной аудиторской проверки одним специалистом (в часах); $K_{сп}$ - количество специалистов, привлекаемых для проведения одной аудиторской проверки; $K_{ап}$ - количество аудиторских проверок, планируемых для проведения службой внутреннего аудита в финансовом году.

Количество часов трудозатрат на оказание прочих услуг и поддержание уровня квалификации аудиторов определяется как трудозатраты на проведение аудиторских проверок уменьшенные на коэффициент прочих услуг.

$$T_{пу} = T_{ан} \cdot КПУ,$$

где $T_{пу}$ - количество человеко-часов на оказание прочих услуг и поддержание уровня квалификации аудиторов (в часах); $T_{ан}$ - количество человеко-часов на проведение аудиторских проверок в финансовом году; $КПУ$ - коэффициент прочих услуг, который определяется как доля времени, затрачиваемое одним аудитором на оказание прочих аудиторских услуг (консультиро-

вание, контроль исполнения рекомендаций и т.д.), а также времени затрачиваемого на поддержание уровня его квалификации, от среднего времени на проведение им одной аудиторской проверки.

$$КПУ = (B_{пу} + B_{нк}) / B_{ан},$$

где $КПУ$ - коэффициент прочих услуг; $B_{пу}$ - время, затрачиваемое на оказание прочих услуг одним аудитором, предусмотренных положением о службе внутреннего аудита, определяется как сумма времени установленная либо опытным путем (например, при помощи хронометража), либо нормативно стандартами (правилами) внутреннего аудита (например на консультации специалисту устанавливается 5 часов в неделю); $B_{нк}$ - время, затрачиваемое на поддержание уровня квалификации аудиторов, установленное требованиями положения о службе внутреннего аудита (например не менее 2-х часов в день), определяется аналогично $B_{пу}$; $B_{ан}$ - время, затрачиваемое на проведение одной аудиторской проверки одним специалистом (в часах).

Штатная численность службы внутреннего аудита определяется путем деления количества вычисленных часов трудозатрат на фонд рабочего времени одного специалиста, определяемый как общее количество рабочих часов в году за вычетом прогнозируемого времени, когда специалист не будет исполнять свои обязанности (отпуск, больничный и т.д.).

$$Чшт = T_{сва} / Фрв,$$

где $Чшт$ - штатная численность службы внутреннего аудита; $T_{сва}$ - количество часов трудозатрат службы внутреннего аудита; $Фрв$ - фонд рабочего времени.

Учитывая, что при прогнозировании невозможно точно определить величину текущих затрат, то предлагается воспользоваться долевым методом определения размера текущих затрат. Для этого сначала определяется размер текущих затрат в общей сумме на содержание органа государственного управления.

$$TЗ_{зо} = Z_{зо} - ФОТ_{зо},$$

где $TЗ_{зо}$ - общая сумма текущих затрат на содержание органа государственного управления; $Z_{зо}$ - затраты на функционирование органа государственного управления, которые равны утвержденным ли-

митам бюджетных обязательств на соответствующий финансовый год; ΦOT_{20} - фонд оплаты труда, утвержденный для органа государственного управления.

Затем определяется долевой коэффициент текущих затрат по отношению к фонду оплаты труда:

$$KTZ = TZ_{20} / \Phi OT_{20}.$$

На последнем этапе определяются текущие затраты на содержание подразделения внутреннего аудита путем произведения утвержденного ΦOT на долевой коэффициент:

$$TZ = KTZ \cdot \Phi OT.$$

Необходимо отметить, что определяющим фактором при принятии решения о способе проведения внутреннего аудита являются значения рейтинговой оценки. Если привлечение

сторонней организации экономически выгоднее, но, в силу специфики деятельности органа государственного управления, не соблюдаются требования, обозначенные в рейтинговом исследовании, могут возникнуть риски, которые приведут к нежелательным последствиям.

Предложенные способы организации внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления необходимы для оптимизации, повышения качественного уровня бюджетного процесса, что соответствует целям бюджетной политики Российской Федерации, ориентированной на результат.

¹ Электронный словарь TREKO.RU. URL: http://msk:treko.ru/show_dist_110.

² Большой бухгалтерский словарь. URL: <http://www.slovopedia.com>.

Поступила в редакцию 02.02.2010 г.