

УДК 336.11

**И. М. Ванькович**

ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,  
Москва, e-mail: imvankovich@fa.ru

**Э. А. Гаплаева**

ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,  
Москва

**А. Р. Саакян**

ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,  
Москва

## **ТРАНСФОРМАЦИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО АУДИТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ**

**Ключевые слова:** внутренний финансовый аудит, государственный сектор, бюджетные процедуры, уровни зрелости, главные администраторы бюджетных средств, контроль.

Исследование посвящено комплексному анализу трансформации системы внутреннего финансового аудита в государственном секторе как ключевого инструмента повышения эффективности управления бюджетными средствами. Приведенный анализ нормативно-правовой базы, а также практики осуществления внутреннего финансового аудита позволяет выявить проблемы, связанные с вопросами совершенствования его методического инструментария. Особое внимание уделяется роли внутреннего финансового аудита в обеспечении прозрачности бюджетных процедур, оценке финансового менеджмента и управлению рисками. На основе анализа российского и зарубежного опыта предложена пятиуровневая модель развития внутреннего финансового аудита, позволяющая оценить его текущее состояние в системе главного администратора бюджетных средств и определить направления его развития, и включающая этапы от начального (фрагментарные проверки) до оптимизации (непрерывный аудит с применением интеллектуальных технологий). Для каждого уровня определены характерные признаки, ключевые задачи и фокус аудиторской деятельности.

**I. M. Vankovich**

Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow,  
e-mail: imvankovich@fa.ru

**E. A. Gaplaeva**

Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow

**A. R. Saakyan**

Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow

## **TRANSFORMATION OF THE INTERNAL FINANCIAL AUDIT SYSTEM IN THE PUBLIC SECTOR**

**Keywords:** internal financial audit, public sector, budgetary procedures, maturity levels, main budget administrators, control.

The study is devoted to a comprehensive analysis of the transformation of the internal financial audit system in the public sector as a key tool for improving the efficiency of budgetary fund management. The analysis of the regulatory framework and the practice of internal financial auditing reveals challenges related to enhancing methodological tools. Special attention is paid to the role of internal financial audit in ensuring the transparency of budgetary procedures, assessing financial management, and risk management. Based on an analysis of russian and international practices, a five-level maturity model of internal financial auditing is proposed. This model allows for evaluating its current state within the system of the main budget fund administrator and identifying areas for development. The model spans stages from initial (fragmented audits) to optimization (continuous auditing using intelligent technologies). For each level, defining characteristics, key objectives, and the focus of audit activities are outlined.

### Введение

Финансово-бюджетная сфера как ключевой элемент системы государственного управления, находится в процессе постоянной трансформации в условиях глобальных вызовов и санкционных ограничений. В свою очередь, пересмотр существующих методов и поиск инновационных решений в области управления общественными финансами позволяет обеспечить достижение национальных целей развития. Особое значение в данном контексте приобретает система внутреннего финансового аудита (далее – ВФА).

Система ВФА, призванная обеспечить подотчетность и прозрачность системы управления, становится инструментом независимой оценки эффективности деятельности главных администраторов (администраторов) бюджетных средств (далее – ГАБС (АБС)).

Показатели качества финансового менеджмента, охватывающие исполнение бюджетных полномочий, управление бюджетными активами, осуществление закупок товаров, работ и услуг для обеспечения государственных нужд неразрывно связаны со средой функционирования ГАБС (АБС). Таким образом, результаты выполнения бюджетных процедур, как объекта ВФА, подвержены влиянию ряда факторов, приводящих к отклонению фактических показателей деятельности ГАБС (АБС) от плановых, как следствие, снижающих качество финансового менеджмента в целом.

Необходимость выявления, оценки и последующей минимизации бюджетных рисков, как событий, негативно влияющих на результат выполнения бюджетной процедуры, обуславливает значимость риск-ориентированного подхода при формировании эффективной системы ВФА. В то же время, различие уровней зрелости организации систем ВФА в ГАБС (АБС) на федеральном, региональном и местном уровнях, обусловленное как необходимостью разработки внутренних (ведомственных) актов, так и их синхронизацией с действующими требованиями федеральных стандартов внутреннего финансового аудита, не позволяет использовать единые механизмы ко всем субъектам. Эффективное внедрение риск-ориентированного подхода требует систематизации моделей развития ВФА для выявления их особенностей, и, как следствие, разработки дальнейших этапов.

**Цель исследования** заключается в анализе действующей системы ВФА, а также разработке модели развития систем ВФА, позволяющей систематизировать меры по его дальнейшему совершенствованию

### Материал и методы исследования

Информационную базу исследования составили как нормативно-правовые акты, регламентирующие основы функционирования ВФА, а также труды отечественных и зарубежных исследователей в данной сфере.

### Результаты исследования и их обсуждение

Трансформация системы ВФА неразрывно связана с внедрением новых подходов, отвечающим вызовам, стоящим перед системой государственного управления. В то же время, совершенствование систем ВФА невозможно без учета особенностей их формирования в каждом из ГАБС (АБС). Ключевая роль при организации данного вида деятельности закрепляется за субъектом ВФА, который может быть представлен отдельным структурным подразделением, уполномоченным должностным лицом, наделенным соответствующими полномочиями, либо передан как бюджетное полномочие [1]. Принципиальным требованием является функциональная независимость – внутренние аудиторы не должны участвовать в операционной деятельности, которая затем будет являться объектом контроля, что позволяет избежать конфликта интересов и обеспечить достоверность получаемых результатов.

С учётом вышеизложенного, следует обозначить место и роль ВФА в общей структуре ведомственного управления. Так, если Министерство финансов Российской Федерации устанавливает общие методические и нормативные рамки, Федеральное казначейство проводит анализ осуществления ГАБС ВФА и обеспечивает взаимодействие на уровне бюджетных процедур. Сам же ВФА выступает центральным элементом, способствующим оценке и совершенствованию системы внутреннего финансового контроля, процедур распределения и использования бюджетных средств, а также других контрольных механизмов в ведомствах. В результате такой связи создаётся единая логика контроля и аудита: от нормативно-правового определения целей и принципов ВФА до их практической

реализации в ведомствах и последующего анализа эффективности.

Таким образом, как на ведомственном уровне, так и на уровне управления конкретным субъектом бюджетного процесса, ВФА выполняет двойную задачу. С одной стороны, он обеспечивает независимую оценку (проверочную функцию), а с другой – оказывает аналитическую (консультативную) поддержку руководству ГАБС (АБС).

В то же время, в рамках осуществления анализа ГАБС ВФА Федеральное казначейство выделяет ряд недостатков, связанных с формированием документов с неполным отражением информации, регламентированных приказами Министерства финансов Российской Федерации [2-4], а также отсутствие ведомственных (внутренних) актов, обеспечивающих осуществление ВФА.

Разработка рекомендаций, направленных на развитие системы ВФА в государственном секторе, базируется на понимании, что действующие в настоящее время методы и решения, с одной стороны, уже демонстрируют определенную эффективность, а с другой – явно нуждаются в дальнейшем совершенствовании в свете современных вызовов. Совершенствование методических подходов к организации ВФА должно происходить с учетом вариативности уровней развития систем ВФА в государственном секторе, что требует их систематизации.

В рамках исследования зарубежного опыта [5] следует отметить, что само существование ВФА в государственном секторе может рассматриваться как процесс, проходящий несколько этапов «становления» или «зрелости». В качестве одного из методических инструментов используется подход, предполагающий сравнение характеристик функционирования ВФА на разных уровнях развития (зрелости), каждый из которых соответствует определенному набору ключевых параметров: формализации и стандартизации процедур, степени интеграции с общими процессами управления, глубины взаимодействия с внешними контрольными органами, уровня профессиональных компетенций [6]. В результате становится возможным не только проводить диагностику текущего состояния системы ВФА, но и задавать ориентиры дальнейшего развития, формируя тем самым «дорожную карту» совершенствования (рисунок).

Основой систематизации уровней развития систем ВФА может послужить Модель

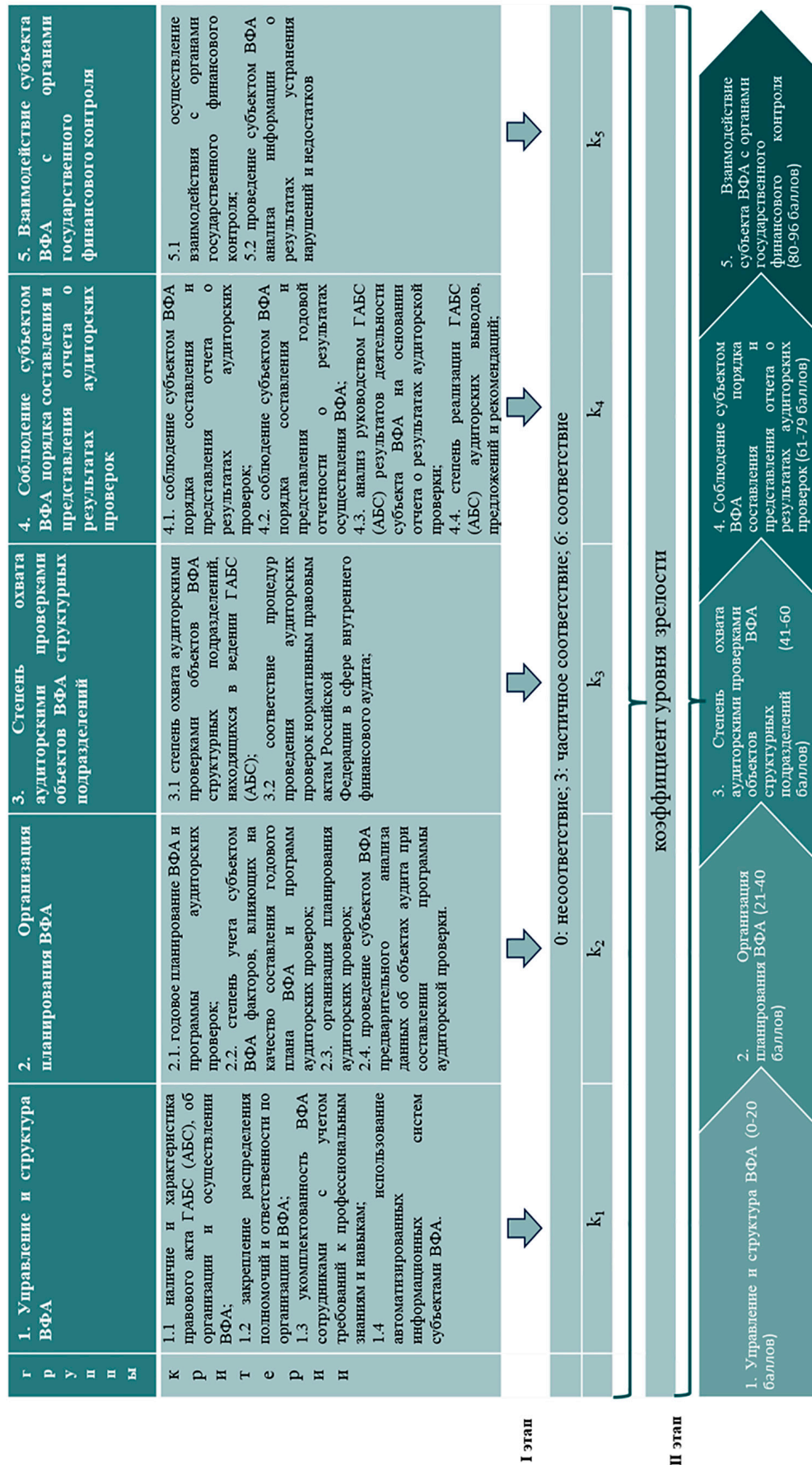
IA-CM (Internal Audit – Capability Model, Модель зрелости внутреннего аудита), разработанная Институтом внутренних аудиторов, представляющая собой инструмент, позволяющий определить ключевые элементы, необходимые для организации эффективного ВФА. В то же время, применение данной модели в условиях государственного сектора возможно при учете положений, заложенных в Стандарте внешнего государственного аудита (контроля) СГА 311 «Проверка и анализ эффективности внутреннего финансового аудита» [7], позволяющих отразить специфику организации ВФА и его ключевых характеристик. Сформированная модель развития ВФА в государственном секторе (далее – Модель) очерчивает траекторию развития, которой следует придерживаться экономическому субъекту в государственном секторе для формирования эффективной системы ВФА, способной в полной мере отвечать потребностям организации в области управления. В рамках сформированной Модели выделяются основные этапы перехода от начального уровня, характеризующегося наименьшим уровнем зрелости, к передовым практикам, присущим наиболее развитым структурам.

Модель служит основой для оценки, позволяя определить зрелость ВФА в соответствии с действующими стандартами и лучшими достижениями в данной области. Она применима как для самооценки, так и для проведения внешней оценки.

Описанная Модель устанавливает последовательность уровней развития, от начального уровня, где функция ВФА не организована, не соответствует профессиональным требованиям и в основном неэффективна, до стадии оптимизации, на которой процессы ВФА совершенствуются, систематически улучшаются и эффективно внедряются (рисунок).

Механизм классификации систем ВФА в рамках представленной модели можно разделить на два этапа. На этапе I каждый из критериев оценки системы ВФА субъекта, распределенных по пяти группам, исследуется по трехчастной шкале на предмет соответствия заданным условиям (0: несоответствие; 3: частичное соответствие; 6: соответствие).

Результаты исследования критериев внутри каждой группы суммируются, формируя итоговые критерии по группам: k1, k2, k3, k4, k5.



Структурированная модель развития ВФА в государственном секторе  
Источник: составлено авторами на основе источников [7, 8]



На этапе II происходит расчет коэффициента уровня зрелости, позволяющий классифицировать систему ВФА субъекта, по следующей формуле:

$$K_{ур} = k_1 + k_2 + k_3 + k_4 + k_5, \quad (1)$$

где  $K_{ур}$  – коэффициент уровня зрелости,

$k_1$  – итоговый критерий по группе 1 (управление и структура ВФА),

$k_2$  – итоговый критерий по группе 2 (организация планирования ВФА),

$k_3$  – итоговый критерий по группе 3 (степень охвата аудиторскими проверками объектов ВФА структурных подразделений),

$k_4$  – итоговый критерий по группе 4 (соблюдение субъектом ВФА порядка составления и представления отчета о результатах аудиторских проверок),

$k_5$  – итоговый критерий по группе 5 (взаимодействие субъекта ВФА с органами государственного финансового контроля).

В то же время, следует учитывать ограничения, свойственные данной модели, в рамках классификации уровня развития систем ВФА. Так, упрощенное представление развития ВФА в рамках 5 этапов не учитывает особенностей структуры ГАБС, а также аспектов реализации ВФА как бюджетного полномочия. Необходимо так же отметить структуру коэффициента уровня зрелости как агрегированного показателя. Так, составляющие его элементы не являются ни компенсирующими, ни дополняющими. Баллы, полученные по одним критериям, не могут замещать слабую оценку по другим критериям, что делает необходимой наличие экспертной оценки при присвоении уровня зрелости. Также нужно отметить ориентированность Модели на крупные субъекты с развитой внутренней структурой, что необходимо будет учитывать при адаптации Модели на муниципальном уровне.

Представленная на рисунке модель адаптирована применительно к российской финансово-бюджетной сфере с учётом положений отечественных нормативных актов, касающихся как самого института ВФА, так и рекомендаций по организации процессов в сфере государственного управления. Каждый уровень демонстрирует определённый набор признаков и типичных ситуаций, характеризующих «место» и «вес» ВФА в общем контексте государственного финансового менеджмента.

На основании этой модели можно сформулировать несколько рекомендаций, позволяющих совершенствовать систему ВФА в государственных структурах.

Во-первых, в случае, когда система ВФА находится на начальном или инфраструктурном уровне, важнейшей задачей становится укрепление нормативно-методической базы. Следует разрабатывать и активно применять внутренние стандарты и регламенты, которые учитывают специфику конкретного ведомства, его подведомственных учреждений и уже существующие формы взаимодействия с Федеральным казначейством, Счётной палатой, а также другими надзорными органами. Отсутствие чёткой регламентации процедур часто приводит к фрагментарным проверкам, зависящим от личной квалификации отдельных сотрудников, а это, в свою очередь, несёт риск утраты постоянства и воспроизводимости результатов.

Во-вторых, при переходе к интегрированному уровню особое внимание следует уделять риск-ориентированному подходу и включению аудиторской функции в общую систему управления органом государственной власти. От аудитора требуется не просто проверять соответствие локальным требованиям, но и анализировать, как выявленные риски и недостатки влияют на исполнение государственных программ, распределение бюджетных ассигнований, реализацию проектов в сфере государственных закупок и проч. Применение риск-ориентированного подхода должно быть обеспечено механизмами сбора и учёта данных о бюджетных рисках, а также методиками, позволяющими упорядочивать и классифицировать эти риски с учётом сложившейся практики [2,3].

В-третьих, для достижения управляемого уровня и, тем более, уровня оптимизации настоятельно рекомендуется внедрение показателей эффективности самого ВФА. Кроме того, на высоких уровнях зрелости в модели ВФА должен полнее задействовать IT-инструментарий и современные аналитические системы, чтобы оперативно выявлять возникающие отклонения при совершении бюджетных процедур, формировать непрерывный контроль за ведением бюджетного учёта и исполнением государственной программы.

В-четвёртых, для государственных органов, уже достигших уровня интеграции или управления (4-й уровень), стоит поднять вопрос об организации внешнего партнёрства и обмена лучшими практиками с иными ведомствами и контрольными органами. Подобные меры способствуют постепенному переходу к 5-му уровню («Оптимизация»), при котором функция ВФА признаётся стратегическим элементом управления.

Таким образом, рассмотренная пятиуровневая модель систематизирует основные шаги, которые каждая государственная структура может предпринять для повышения эффективности ВФА и более тесной увязки его с реализацией бюджетных функций.

С учётом вышеизложенного можно заключить, что предложенный подход, совмещающий поэтапное становление и сравнительную характеристику уровней развития ВФА в государственном секторе с моделью «зрелости», позволяет точнее определить текущее положение конкретного ведомства и сформировать адресные рекомендации. Итогом становится создание такой системы ВФА, которая не только обеспечивает формальный контроль за соблюдением правил и отчётностью, но и содействует достижению стратегических целей госоргана, повышению прозрачности, а также эффективности финансовой деятельности на всех уровнях. В то же время нельзя не отметить необходимость учета методик, позволяющих провести анализ эффективности систем ВФА, разработанных в отечественной практике и позволяющих учесть не только уровень зрелости, но и его взаимосвязь с результатами деятельности экономического субъекта.

## Заключение

Анализ развития системы ВФА в государственном секторе позволяет выявить ряд направлений совершенствования существующей организационной архитектуры и методических подходов. Концепции поэтапного развития ВФА в рамках модели зрелости позволяет не только определить текущий уровень развития системы в конкретном ведомстве, но и разработать индивидуальные рекомендации, включающие внедрение оценочных методик и обеспечение взаимосвязи аудиторских проверок с качеством управления бюджетными средствами.

Результатом внедрения данной модели становится формирование системы ВФА, не только способствует достижению стратегических целей системы государственного управления, но и повышает прозрачность и эффективность финансовых операций. В то же время необходимо принять во внимание ряд ограничений, свойственных данной модели при ее интеграции в деятельность ГАБС, и которые могут быть нивелированы при дальнейшем ее совершенствовании, что будет учтено при апробации сформированной Модели на следующем этапе исследования, проводимом коллективом исследованием.

*Статья подготовлена по результатам работы временного творческого студенческого коллектива, утвержденного приказом Финансового университета при Правительстве Российской Федерации от 27.11.2024 г. №2881/о.*

## Библиографический список

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 N 145-ФЗ (ред. от 13.07.2024, с изм. от 30.09.2024).
2. Приказ Минфина России от 5 августа 2020 г. №160н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Планирование и проведение внутреннего финансового аудита».
3. Приказ Минфина России от 18 декабря 2019 г. № 237н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Основания и порядок организации, случаи и порядок передачи полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита» (с изменениями и дополнениями).
4. Приказ Минфина России от 29.12.2017 № 264н «О проведении мониторинга качества финансового менеджмента» (ред. от 10.07.2023).
5. Лапина М.А., Гуринович А.Г., Казанцев Д.А. Развитие государственного аудита (контроля) на основе принципов Московской декларации ИНТОСАИ // Международное право и международные организации. 2021. № 3. DOI: 10.7256/2454-0633.2021.3.35229. URL: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=35229](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=35229) (дата обращения: 15.05.2025).
6. Лазарева Н.В. Внутренний финансовый аудит как инструмент управления финансами муниципалитетов // Вестник Московского университета. Серия 26: Государственный аудит. 2022. № 2. С. 5-15. EDN: IGHGGQ.
7. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля) СГА 311 «Проверка и анализ эффективности внутреннего финансового аудита» (утв. Коллегией Счетной палаты Российской Федерации).
8. Трухина Н.В. Развитие риск-ориентированного внутреннего финансового аудита в государственном секторе: дис. ... канд. экон. наук. Москва, 2022. 200 с.