

Научная статья
УДК 336+657.6
EDN YKJEJI



Развитие внутреннего финансового аудита в систему внутреннего аудита организаций государственного сектора как фактор повышения операционной эффективности

Елена Юрьевна Золочевская¹, Николай Юрьевич Ковалев²

^{1,2}Российская академия народного хозяйства и государственной службы
при Президенте РФ, Южно-Российский институт управления, Ростов-на-Дону, Россия

¹zolochevskaya-ey@ranepa.ru, <https://orcid.org/0000-0003-1388-2367>

²kov.nik.y@yandex.ru, <https://orcid.org/0000-0003-2895-4925>

Аннотация

Введение. Современный государственный сектор функционирует в условиях одновременного усложнения управленческих функций, цифровизации бюджетного процесса, расширения межведомственного взаимодействия и роста требований к результативности использования государственных финансов. В этих условиях исследовательский интерес смещается от контроля соблюдения бюджетной дисциплины к оценке внутренних процессов, поскольку потери публичных ресурсов возникают не только при исполнении бюджетных процедур, но и внебюджетных процессов. Наличие избыточных документов и согласований, избыточных операций ручного ввода данных, документов на бумаге, многократный возврат документов на доработку, повышенные трудовые затраты, могут не образовывать самостоятельного бюджетного риска, но они препятствуют качественному исполнению публичных функций в меняющейся институциональной среде.

Цель исследования состоит в обосновании развития внутреннего финансового аудита в систему внутреннего аудита организаций государственного сектора и в определении институциональных условий, при которых такая трансформация может рассматриваться как фактор повышения операционной эффективности организаций государственного сектора.

Методы. Исследование выполнено с применением теоретического, институционального и сравнительно-правового анализа, а также анализа нормативных, методических, научных и официальных аналитических материалов, что позволило рассмотреть проблему на пересечении аудиторской деятельности, бюджетного регулирования, внутреннего контроля, бухгалтерского учета, государственного аудита и управления рисками.

Результаты и выводы. Установлено, что действующая российская модель внутреннего финансового аудита представляет собой зрелую бюджетно-правовую конструкцию, однако ее объект ограничен бюджетными процедурами, бюджетными рисками, внутренним финансовым контролем, бюджетным учетом, бюджетной отчетностью и качеством финансового менеджмента. Показано, что операционная эффективность формируется в более широком контуре внутренних процессов, включая подготовку проектов нормативных актов, стратегическое планирование, исполнение поручений, разрешительную и контрольно-надзорную деятельность, сопровождение обращений граждан и организаций, обеспечивающие процессы, например, кадровые, поэтому влияние внутреннего финансового аудита на нее носит опосредованный и неполный характер. Предложена четырехэтапная модель трансформации, предусматривающая федеральный пилот, распространение на подведомственную сеть, выход на региональный и муниципальный уровни и последующее распространение на бюджетные и автономные

учреждения при выполнении правовых, методических, организационных и кадровых задач, предотвращающих формальное расширение предмета аудита без прироста аналитического качества.

Ключевые слова: внутренний финансовый аудит, внутренний аудит, организации государственного сектора, операционная эффективность, бюджетные риски, качество финансового менеджмента, внутренние процессы.

Для цитирования: Золочевская Е. Ю., Ковалев Н. Ю. Развитие внутреннего финансового аудита в систему внутреннего аудита организаций государственного сектора как фактор повышения операционной эффективности // Государственное и муниципальное управление. Ученые записки. 2026. № 3. С. 80–94. EDN YKJEJI

Original article

Development of Internal financial audit into the internal audit system of public sector organizations as a factor for enhancing operational efficiency

Elena Yu. Zolochevskaya¹, Nikolay Yu. Kovalev²

^{1,2}Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, South-Russia Institute of Management, Rostov-on-Don, Russia

¹zolochevskaya-ey@ranepa.ru, <https://orcid.org/0000-0003-1388-2367>

²kov.nik.y@yandex.ru, <https://orcid.org/0000-0003-2895-4925>

Abstract

Introduction. The contemporary public sector operates under conditions of increasing complexity in managerial functions, digitalization of the budgeting process, expanded interagency coordination, and heightened demands for efficiency in the use of public funds. Under these circumstances, research focus has shifted from mere compliance with budgetary discipline to the evaluation of internal processes, as losses of public resources occur not only during budget execution but also in off-budget processes. Excessive documentation and approvals, redundant manual data entry, paper-based records, repeated returns of documents for revision, and increased labor inputs may not individually constitute budgetary risks, but they hinder the effective delivery of public functions within a changing institutional environment.

Purpose. This study aims to substantiate the development of internal financial audit into a comprehensive internal audit system within public sector organizations and to identify institutional conditions under which such a transformation can be regarded as a factor enhancing operational efficiency in these organizations.

Methods. The research employed theoretical, institutional, and comparative-legal analyses, alongside examination of normative, methodological, scientific, and official analytical materials. This approach enabled investigation of the issue at the intersection of auditing practices, budget regulation, internal control, accounting, public auditing, and risk management.

Results and Conclusions. The current Russian model of internal financial audit represents a mature budgetary-legal framework; however, its scope is confined to budgetary procedures, budgetary risks, internal financial control, budget accounting, budget reporting, and financial management quality. Operational efficiency emerges across a broader set of internal processes, including drafting of regulatory acts, strategic planning, execution of directives, permitting and supervisory activities, handling of citizen and organizational requests, and supporting functions such as human resource management. Consequently, the influence of internal financial audit on operational efficiency is indirect and partial. A four-stage transformation model is proposed, consisting of a federal pilot, extension to subordinate agencies, expansion to regional and municipal levels, and subsequent

coverage of budgetary and autonomous institutions, with concurrent implementation of legal, methodological, organizational, and human resource measures to prevent superficial expansion of the audit scope without enhancing analytical rigor.

Keywords: internal financial audit, internal audit, public sector organizations, operational efficiency, budgetary risks, quality of financial management, internal processes

For citation: Zolochevskaya E.Yu., Kovalev N.Yu. Development of Internal financial audit into the internal audit system of public sector organizations as a factor for enhancing operational efficiency. *State and Municipal Management. Scholar Notes*. 2026;(3):80–94. (In Russ.). EDN YKJEJI

Введение

Современный государственный сектор функционирует в условиях одновременного усложнения управленческих функций, цифровизации бюджетного процесса, расширения межведомственного взаимодействия и роста требований к результативности использования государственных финансов. Если на предыдущих этапах бюджетной реформы центральное внимание уделялось прежде всего законности, адресности и целевому характеру расходования средств, то в текущих условиях возрастает значимость того, каким образом внутри организации государственного сектора устроены процессы подготовки решений.

В этой связи исследовательский интерес смещается от узкого вопроса соблюдения бюджетной дисциплины к более широкому вопросу рациональности внутренней организации деятельности. Для организаций государственного сектора это смещение принципиально важно, поскольку часть потерь публичных ресурсов возникает не на стадии прямого нарушения бюджетной процедуры, а на уровне сопряженных процессов, которые предшествуют бюджетному решению, сопровождают его либо определяют качество его исполнения. Наличие избыточных документов и согласований, избыточных операций ручного ввода данных, документов на бумаге, многократный возврат документов на доработку, повышенные трудовые затраты могут не образовывать самостоятельного бюджетного риска, но именно они нередко предопределяют рост транзакционных издержек, ухудшение качества финансового менеджмента и снижение способности организации государственного сектора своевременно исполнять государственные функции.

Действующая модель российского внутреннего финансового аудита прошла несколько этапов развития. Первоначально она формировалась в логике ведомственного финансового контроля и контроля исполнения бюджетных полномочий. Существенный институциональный сдвиг произошел после законодательных изменений 2013 г., а затем после реформы 2019 г., закрепившей современную конструкцию статьи 160.2-1 Бюджетного кодекса Российской Федерации¹. В текущей редакции внутренний финансовый аудит определяется как деятельность по формированию и предоставлению руководителю информации об оценке исполнения бюджетных полномочий, предложений о повышении качества финансового менеджмента, а также заключений о реализации решений, направленных на такое повышение.

Федеральные стандарты Минфина России конкретизировали организационно-методические требования к осуществлению внутреннего финансового аудита. Стандарт о правах и обязанностях определил перечень полномочий участников; стандарт об определениях, принципах и задачах внутреннего финансового аудита зафиксировал задачи для достижения целей; стандарт о планировании и проведении аудита конкретизировал риск-ориентированную процедуру отбора и реализации аудиторских мероприятий; стандарты о реализации результатов

¹ Собрание законодательства РФ", 03.08.1998, N 31, ст. 3823.

и подтверждении достоверности отчетности структурировали итоговую стадию аудита¹. Параллельно усиливалась роль категории качества финансового менеджмента, которая стала одним из ключевых измерителей состояния управления общественными финансами².

Эта эволюция позволила получить несколько значимых результатов. Во-первых, внутренний финансовый аудит был институционально отделен от внутреннего финансового контроля. Во-вторых, были созданы стандартизированные процедуры планирования, документирования и реализации аудиторских мероприятий. В-третьих, в практику был введен риск-ориентированный подход, ориентирующий аудиторскую функцию на участки, критичные для бюджетного процесса и финансового менеджмента. В-четвертых, был усилен внешний аналитический контур функции: Федеральное казначейство осуществляет анализ организации и осуществления внутреннего финансового аудита³, а Счетная палата разработала специальный стандарт проверки и анализа его эффективности⁴.

В научной литературе модель внутреннего финансового аудита рассматривается в большей степени как элемент бюджетных правоотношений и инструмент внутренней оценки исполнения бюджетных полномочий. Так, И. Б. Лагутин [1] сосредотачивается на правовой конструкции полномочия и тем самым усиливает понимание внутреннего финансового аудита как института бюджетного права. Н. В. Трухина [2] рассматривает внутренний финансовый аудит с точки зрения риск-ориентированного подхода в рамках бюджетного контура, где риск остается прежде всего бюджетным, а эффективность понимается как результат более качественного управления расходованием средств. При этом А. И. Лукашов [3; 4] последовательно рассматривает действующую модель внутреннего финансового аудита с точки зрения дефицита кадров, формального соблюдения требований стандартов, недостаточной независимости и низкой методической зрелости.

¹ Приказ Минфина России от 21.11.2019 N 195н "Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита "Права и обязанности должностных лиц (работников) при осуществлении внутреннего финансового аудита" (Зарегистрировано в Минюсте России 18.12.2019 N 56862); Приказ Минфина России от 21.11.2019 N 196н "Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита "Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита" (Зарегистрировано в Минюсте России 18.12.2019 N 56863); Приказ Минфина России от 18.12.2019 N 237н "Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита "Основания и порядок организации, случаи и порядок передачи полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита" (Зарегистрировано в Минюсте России 09.01.2020 N 57091); Приказ Минфина России от 22.05.2020 N 91н "Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита "Реализация результатов внутреннего финансового аудита" (Зарегистрировано в Минюсте России 23.06.2020 N 58746); Приказ Минфина России от 05.08.2020 N 160н "Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита "Планирование и проведение внутреннего финансового аудита" (Зарегистрировано в Минюсте России 31.08.2020 N 59596); Приказ Минфина России от 01.09.2021 N 120н "Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита "Осуществление внутреннего финансового аудита в целях подтверждения достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности" и о внесении изменений в некоторые приказы Министерства финансов Российской Федерации по вопросам осуществления внутреннего финансового аудита" (Зарегистрировано в Минюсте России 30.09.2021 N 65208).

² Приказ Минфина России от 03.10.2024 № 145н "Об утверждении Порядка проведения Министерством финансов Российской Федерации мониторинга качества финансового менеджмента" (Зарегистрировано в Минюсте России 19.11.2024 № 80238).

³ Приказ Минфина России от 27 декабря 2019 г. N 1657 "Об утверждении Методики проведения анализа осуществления главными администраторами бюджетных средств внутреннего финансового аудита".

⁴ Стандарт внешнего государственного аудита (контроля) "СГА 311. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Проверка и анализ эффективности внутреннего финансового аудита" (утв. постановлением Коллегии Счетной палаты РФ от 14.07.2025 №7ПК).

В научной литературе также ставился вопрос недостаточности бюджетно-ориентированной модели внутреннего финансового аудита и возможных соответствующих решений. Так, Д.Р. Гиниятуллина [5] связывает развитие функции внутреннего финансового аудита главным образом с совершенствованием стандартов и оценкой качества финансового менеджмента. В работах Л. В. Гусаровой [6, 7] акцент сделан на организационной логике и консультационном характере внутреннего аудита, при этом в работе А. С. Павловой [8] проблема рассматривается через уровни зрелости и процессную операционализацию. Расхождение между этими позициями принципиально: одни авторы ищут способ усилить внутренний финансовый аудит внутри его действующих границ, другие исходят из того, что сами границы нуждаются в пересмотре.

С практической точки зрения внутренний финансовый аудит в современной российской системе перестал быть факультативной ведомственной проверкой. Он включен в контур управленческой отчетности, стандартизирован, подлежит аналитической оценке и рассматривается как один из инструментов повышения качества финансового менеджмента. Именно поэтому критика его ограниченности не должна трактоваться как отрицание достигнутого. Напротив, зрелость действующей модели создает необходимую базу для следующего шага - перехода к более широкому аудиту организации как системы процессов. Если бы такой базы не существовало, вопрос о трансформации был бы преждевременным.

Международные профессиональные документы по внутреннему аудиту также фиксируют более широкий объект аудиторской функции, чем бюджетные процедуры. Глобальные стандарты внутреннего аудита 2024 г. описывают внутренний аудит как функцию, направленную на предоставление независимых и объективных гарантий, рекомендаций и понимания по вопросам управления, управления рисками и контроля¹. Модель трех линий Института внутренних аудиторов связывает внутренний аудит с независимой оценкой управления рисками и контроля в интересах достижения целей организации². Для российского государственного сектора эти документы не могут применяться механически, однако они позволяют обосновать принципиальное различие между внутренним финансовым аудитом как бюджетной функцией и внутренним аудитом организаций государственного сектора как более широкой системой оценки внутренних процессов в целях повышения операционной эффективности.

Международная практика внутреннего финансового аудита публичного сектора также демонстрирует, что по мере усложнения государственного управления функция аудита эволюционировала от финансово-контрольной логики к системе независимой оценки управления, внутреннего контроля, риск-менеджмента, рационального использования ресурсов и результативности внутренних процессов. Так, Дж. Гросси, Д. Хэй, Ч. Куруппу и Д. Нили [9], анализируя смену границ аудита публичного сектора, связывают это расширение с цифровизацией, новыми формами публичного управления и усложнением рисков. Вместе с этим систематический обзор М. Неранцидиса, М. Пазарскиса, Г. Дрогаласа и С. Галаниса [10] показывает, что исследования внутреннего аудита в государственном секторе после 2010 года концентрируются вокруг тем управления, консультирования, эффективности контроля и институциональных условий функционирования аудиторской службы. При этом авторы отмечают, что научное поле характеризуется высоким интересом к вопросам операционной эффективности, но одновременно страдает от слабой теоретической базы.

Стоит отметить, что операционная эффективность относится к качеству самих внутренних процессов, обеспечивающих исполнение функций организации. Ее содержанием выступают

¹ The Institute of Internal Auditors. Global Internal Audit Standards. Lake Mary: The Institute of Internal Auditors; 2024. URL: <https://www.theiia.org/en/standards/2024-standards/global-internal-audit-standards/>

² The Institute of Internal Auditors. The IIA's Three Lines Model: An Update of the Three Lines of Defense. Lake Mary: The Institute of Internal Auditors; 2020. URL: <https://www.theiia.org/en/content/position-papers/2020/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense/>

скорость прохождения операций, число избыточных действий, наличие повторной работы, устойчивость исполнения процессов, согласованность кросс-функционального взаимодействия, количество ошибок, способность организации достигать результата без накопления внутренних потерь [11, 12, 13, 14].

Операционная эффективность в государственном секторе не образует самостоятельную «внебюджетную» сферу, изолированную от финансового менеджмента. Напротив, качество финансового менеджмента во многом выступает производным результатом от состояния более широких внутренних процессов. В связи с этим оценка операционной эффективности требует доступа не только к бюджетным процедурам, но и к тем внутренним процессам, которые в том числе определяют качество этих процедур.

С учетом этого под операционной эффективностью организации государственного сектора в настоящем исследовании предлагается понимать способность организации своевременно, качественно и устойчиво исполнять закрепленные за ней публичные функции при минимизации внутренних потерь ресурсов за счет устранения потерь времени, дублирования действий, излишних согласований и ошибок в процессах.

Текущая модель внутреннего финансового аудита способна влиять на операционную эффективность лишь постольку, поскольку организационные потери уже получили отражение в бюджетных процедурах, отчетности, управлении активами или иных измеримых компонентах качества финансового менеджмента. Таким образом, если сбой возникает на стыке координации подразделений, в дефектах согласовательной цепочки, в дублировании функций или иных аспектах, не связанных с осуществлением бюджетных процедур, то такие потери далеко не всегда квалифицируются как бюджетный риск и не всегда попадают в периметр внутреннего финансового аудита. Следовательно, текущее влияние внутреннего финансового аудита на операционную эффективность носит опосредованный и неполный характер.

Таким образом, актуальность рассматриваемой темы обусловлена не расширением академического интереса к проблематике аудита как таковой, а возникновением институционального разрыва между бюджетно-процедурной природой действующего внутреннего финансового аудита и процессной природой операционной эффективности организаций государственного сектора. Именно этот разрыв делает вопрос о трансформации аудиторской функции предметом самостоятельного научного исследования.

Материалы и методы

Исследование выполнено с применением теоретического, институционального и сравнительно-правового анализа, а также анализа нормативных, методических, научных и официальных аналитических материалов. Такой методический набор обусловлен тем, что предмет исследования находится на пересечении областей экономического знания об аудиторской деятельности, регулировании и стандартизации правил ведения аудита, контроле и ревизии, бухгалтерском учете, внутреннем контроле; управлении рисками, государственном аудите.

Результаты и обсуждение

Российская модель внутреннего финансового аудита нормативно формализована и включена в систему управления общественными финансами. Однако именно зрелость ее бюджетно-процедурной архитектуры, концентрация на бюджетных процедурах, бюджетных рисках и параметрах финансового менеджмента выявляет пределы ее функционирования.

Первое системное ограничение имеет правовой характер. Внутренний финансовый аудит закреплен как бюджетное полномочие участника бюджетного процесса. Следовательно, круг его объектов определяется прежде всего тем, могут ли соответствующие процессы быть квалифицированы как бюджетные процедуры либо как процессы, непосредственно влияющие на качество финансового менеджмента. Между тем значительная часть внутренних процессов публичной организации не укладывается в такую конструкцию: подготовка проектов нормативных

актов, стратегическое планирование, исполнение поручений, межведомственная и внутриведомственная координация, разрешительная и контрольно-надзорная деятельность, сопровождение обращений граждан и организаций, значительная часть отчетных и обеспечивающих процедур, включая кадровые. Их дефекты непосредственно воздействуют на операционную эффективность, но не становятся самостоятельным объектом внутреннего финансового аудита.

Второе ограничение связано с предметом риск-ориентированного анализа. В действующей российской модели риск трактуется прежде всего как бюджетный риск, то есть событие, способное негативно повлиять на выполнение бюджетной процедуры или на качество финансового менеджмента [15]. Такая постановка задачи функционально оправдана, но недостаточна для диагностики рисков, возникающих в небюджетных процессах. Перегруженность согласованного маршрута, повторяемость возврата документов, избыточность документов, бумажный документооборот и повторный ручной ввод данных могут не образовывать самостоятельного бюджетного риска, но влиять на качество исполнения публичных функций главного администратора средств федерального бюджета.

Третье ограничение имеет методический характер. Для аудита бюджетных процедур достаточно развит инструментарий проверки соответствия, тестирования контроля, анализа ошибок учета, оценки бюджетной отчетности и соответствия актам Минфина России. Для оценки небюджетных процессов этого недостаточно. Здесь требуются в том числе процессное картирование, анализ «узких мест», идентификация дублирования действий, оценка причин организационных задержек, анализ контрольной среды, использование данных цифровых следов процесса и оценка устойчивости межфункционального взаимодействия. Отсутствие такой методической рамки делает расширение объекта аудита формальным.

Четвертое ограничение связано с компетентностной базой. Внутренний финансовый аудит формировался вокруг бюджетного права, бюджетного учета, отчетности и контроля исполнения бюджетных полномочий. Для внутреннего аудита организаций государственного сектора необходима иная конфигурация профессиональных навыков: процессный анализ, организационная диагностика, анализ данных, оценка зрелости внутреннего контроля, понимание цифровой архитектуры процессов, формирование рекомендаций, пригодных для управленческой реализации [16, 17]. Без целенаправленного наращивания такой компетентностной базы расширение предмета аудита неизбежно приведет либо к поверхностности оценки, либо к перегрузке подразделений.

Ограниченность модели не является следствием ее низкого качества; она обусловлена тем, что модель создавалась для иного объекта - бюджетных полномочий. Именно поэтому возникающие в современной системе государственного управления процессные потери подводят к необходимости перехода к более широкой аудиторской конструкции.

В действующей модели внутреннего финансового аудита уже сформированы предпосылки перехода к более широкому объекту аудиторской оценки. В связи с этим можно выделить предпосылки трансформации внутреннего финансового аудита в систему внутреннего аудита организаций государственного сектора.

Во-первых, развитие риск-ориентированного подхода. Бюджетный риск перестал рассматриваться только как последствие нарушения требований и начал использоваться как инструмент приоритизации объектов аудиторских мероприятий. Что означает переход от циклической проверки к выборочному анализу зон повышенной уязвимости.

Во-вторых, возросла роль категории качества финансового менеджмента. Формирование системы мониторинга качества финансового менеджмента фактически означало смещение внимания с отдельных операций к более широким управленческим свойствам бюджетного цикла: планированию, исполнению, внутреннему контролю, отчетности, управлению активами

и обязательствами. Хотя данная система остается бюджетно-ориентированной, она уже содержит элементы оценки процессной зрелости.

В-третьих, движение от проверки соблюдения к логике управленческого улучшения проявляется и в содержании аудиторских рекомендаций. Для повышения качества финансового менеджмента недостаточно фиксировать недостаток. Требуется выявлять причины, оценивать системность отклонений, определять устойчивость контрольной среды и формулировать предложения, которые могут быть реализованы руководителем. Именно эта логика сближает внутренний финансовый аудит с внутренним аудитом, но не устраняет необходимость нормативного разграничения их объектов.

Таким образом, российская система уже содержит элементы перехода от бюджетно-контрольной логики к более широкой аудиторской функции. Однако эти элементы развивались фрагментарно и не были институционально оформлены как система внутреннего аудита организаций государственного сектора.

Внутренний аудит организаций государственного сектора предлагается рассматривать как более широкую систему по отношению к внутреннему финансовому аудиту. Такая система должна включать внутренний финансовый аудит как обязательную и функционально значимую подсистему, поскольку бюджетные процедуры, бюджетные риски, бюджетный учет, бюджетная отчетность и качество финансового менеджмента сохраняют приоритетное значение. Однако новая система не должна ограничиваться только этими участками, если иные внутренние процессы существенно влияют на операционную эффективность.

В целях повышения операционной эффективности предложена поэтапная трансформация внутреннего финансового аудита в систему внутреннего аудита организаций государственного сектора. Поэтапность обусловлена неоднородностью правового положения организаций государственного сектора и их ресурсной обеспеченностью, различиями в зрелости внутреннего контроля. Поэтому единый одномоментный переход создал бы риск нормативного разрыва, перегрузки аудиторских подразделений и формального расширения предмета без роста аналитического качества.

Предмет аудита при такой трансформации расширяется, но не размывается. Его границы определяются не произвольным включением любых управленческих вопросов, а наличием связи между внутренним процессом и способностью организации своевременно, качественно и устойчиво исполнять публичные функции. Следовательно, объектом внутреннего аудита организаций государственного сектора становятся внутренние процессы, контрольная среда и риски, влияющие на операционную эффективность, при сохранении приоритета участков, критичных для бюджета и качества финансового менеджмента.

В предлагаемой концепции внутренний финансовый аудит выполняет роль специализированного ядра. Он обеспечивает оценку бюджетно значимых процессов и формирует методическую основу независимой внутренней оценки. Внутренний аудит организаций государственного сектора выполняет роль расширенной системы, которая соединяет бюджетные процедуры с сопряженными процессами: например, порученческими, координационными, нормотворческими, обеспечивающими, сервисными, отчетными и контрольно-надзорными. Такое соотношение позволяет избежать двух ошибок: ликвидации бюджетной специализации и механического добавления новых объектов без методического критерия.

Также на всех этапах трансформации предлагается использовать текущий порядок организации внутреннего финансового аудита¹, включая упрощенное осуществление внутреннего

¹ Приказ Минфина России от 18.12.2019 N 237н "Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита "Основания и порядок организации, случаи и порядок передачи полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита" (Зарегистрировано в Минюсте России 09.01.2020 № 57091).

финансового аудита (самостоятельное выполнение руководителем действий, направленных на достижение целей осуществления внутреннего финансового аудита) и передачу соответствующих полномочий вышестоящему или иному администратору бюджетных средств, находящемуся в ведении данного главного администратора бюджетных средств.

На первом этапе трансформацию предлагается пилотировать в центральных аппаратах федеральных органов государственной власти, являющихся главными администраторами средств федерального бюджета, где формируется управленческий цикл ведомственной системы, определяются правила взаимодействия с территориальными органами и подведомственными организациями. К таким можно отнести 79 органов¹, среди которых Минтруд России, Минюст России, МИД России, МЧС России, ФНС России, ФТС России, ФСО России, Конституционный Суд Российской Федерации, Государственная Дума Федерального Собрания Российской Федерации.

Правовая задача первого этапа состоит в установлении специального регулирования, не разрушающего действующую бюджетно-правовую конструкцию внутреннего финансового аудита. Периметр пилота, базовые принципы, связь с внутренним финансовым аудитом, полномочия участников пилота, а также процедурные аспекты и порядок мониторинга предлагается определить в Указе Президента Российской Федерации.

Организационная задача первого этапа состоит в разграничении внутреннего финансового аудита и нового процессного компонента внутреннего аудита. При этом недопустимо исключать обязательные аудиторские мероприятия, связанные с достоверностью бюджетной отчетности. Методическая задача заключается в разработке классификации внутренних процессов, правил их картирования, критериев отбора процессов для аудита, требований к анализу организационных потерь и порядка подготовки рекомендаций. Кадровая задача состоит в подготовке аудиторов к процессному анализу и работе с цифровыми данными.

На втором этапе модель предлагается распространить на главных администраторов средств федерального бюджета, не являющихся органами государственной власти (14 главных администраторов², например, ФГБУК «Государственный Эрмитаж», Госкорпорация «Росатом», ППК «Единый заказчик»), а также на территориальные органы и федеральные казенные учреждения (порядка 5 тысяч организаций³).

Правовая задача второго этапа может быть решена путем принятия нового Указа Президента Российской Федерации, учитывающего результаты федерального пилота. Организационная задача состоит в создании сетевой координации между субъектами внутреннего аудита центрального аппарата и подведомственными учреждениями. Методическая задача заключается в переходе от анализа процессов центрального аппарата к оценке устойчивости всей ведомственной сети. Кадровая задача связана с распределением компетенций между центральным уровнем и территориальными участниками.

Ключевой риск второго этапа связан с перегрузкой аудиторских подразделений и неравномерностью методической зрелости участников сети.

Третий этап предусматривает выход модели на региональный и муниципальный уровни. В его периметр входят органы государственной власти субъектов Российской Федерации

¹ Отчёт о результатах ежеквартального мониторинга качества финансового менеджмента по состоянию на 01.10.2025 // Минфин России URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=314377-otchyot_o_rezultatakh_ezhekvartalnogo_monitoringa_kachestva_finansovogo_menedzhmenta_po_sostoyaniyu_na_01.10.2025.

² Там же.

³ Реестр участников бюджетного процесса, а также юридических лиц, не являющихся участниками бюджетного процесса // Единый портал бюджетной системы Российской Федерации «Электронный бюджет». <https://budget.gov.ru>.

(порядка 4 тысяч организаций¹) и органы местного самоуправления (порядка 30 тысяч организаций²). Данный этап не может быть урегулирован только актом Президента Российской Федерации, поскольку затрагивает иные уровни публичной власти, имеющие собственную систему полномочий, правовое регулирование и бюджетную самостоятельность. Поэтому необходим федеральный закон, закрепляющий общие принципы внутреннего аудита организаций государственного сектора, требования к независимости, объекту, результатам и методической координации.

Организационная логика третьего этапа состоит в сохранении единых принципов при вариативном применении. Региональные и муниципальные органы различаются по масштабу, ресурсной обеспеченности, цифровой зрелости и объему публичных функций. Следовательно, единая модель не должна означать одинаковый набор процедур. Методическая задача заключается в адаптации классификации внутренних процессов, критериев отбора объектов аудита и порядка мониторинга рекомендаций к разным уровням публичной власти. Кадровая задача состоит в создании программ обучения, учитывающих неодинаковую зрелость внутреннего контроля.

Основные риски сконцентрированы в нормативной фрагментации, неравномерности кадрового потенциала и подмене реального аудита формальным копированием федеральных практик.

Четвертый этап связан с охватом государственных и муниципальных бюджетных (порядка 85 тысяч организаций³) и автономных учреждений (порядка 15 тысяч организаций⁴). Этот этап является наиболее сложным, поскольку действующая бюджетно-правовая конструкция не предусматривает внутренний финансовый аудит как обязательную функцию таких учреждений в том же виде, в каком он закреплен для участников бюджетного процесса. Вместе с тем значительная часть операционной эффективности ведомственной системы формируется именно в учреждениях, где непосредственно оказываются услуги, используются материальные и кадровые ресурсы, исполняются государственные и муниципальные задания.

Правовая задача этапа предполагает отдельное решение о месте внутреннего аудита в учреждениях, включая соотношение с контролем учредителя и ведомственным контролем, в рамках Федерального закона, предлагаемого к принятию на 3 этапе.

Организационная задача – выбрать модели централизации и децентрализации функции в зависимости от размера и профиля учреждения: централизованная аудиторская функция учредителя, межведомственные или межмуниципальные решения, собственные подразделения внутреннего аудита в крупных учреждениях, выборочный процессный аудит в малых учреждениях. Методическая задача состоит в предотвращении дробления критериев и сохранении сопоставимости результатов. Кадровая задача является наиболее сложной, поскольку массовое распространение функции без подготовки кадров может привести к снижению качества аудита.

Ожидаемый результат четвертого этапа состоит в формировании сопоставимой внутренней аудиторской среды в системе организаций государственного сектора. Однако именно здесь наиболее высоки риски методического дробления, кадрового дефицита, чрезмерной стоимости функции и размывание приоритета бюджетных рисков в условиях резкого расширения предмета аудита. Поэтому четвертый этап допустим только после накопления опыта на федеральном, федерально-сетевом, региональном и муниципальном уровнях.

¹ Реестр участников бюджетного процесса, а также юридических лиц, не являющихся участниками бюджетного процесса // Единый портал бюджетной системы Российской Федерации «Электронный бюджет». <https://budget.gov.ru>.

² Там же.

³ Там же.

⁴ Там же.

Четыре этапа представлены в табл. 1, где зафиксирована последовательность перехода: от пилота в зоне высокой управляемости к расширению на более сложные и неоднородные контуры государственного сектора.

Таблица 1 – Сводная модель трансформации внутреннего финансового аудита в систему внутреннего аудита организаций государственного сектора¹

Table 1 – Consolidated model of transforming internal financial audit into the internal audit system of public sector organizations

Этап	Периметр	Правовая задача	Методическая задача	Ключевой риск
1	2	3	4	5
1. Федеральный пилотный	Центральные аппараты федеральных органов государственной власти, являющиеся главными администраторами средств федерального бюджета	Указ Президента Российской Федерации	Классификация внутренних процессов, правил их картирования, критериев отбора процессов для аудита, требований к анализу организационных потерь и порядка подготовки рекомендаций	Формальное расширение планов без изменения аналитики
2. Федеральный подведомственный	Главные администраторы средств федерального бюджета, не являющиеся органами государственной власти; территориальные органы; федеральные казенные учреждения	Новый Указ Президента Российской Федерации	Оценка устойчивости ведомственной процессной сети и межуровневых процессов	Перегрузка аудиторских подразделений и разрыв между центральным аппаратом и ведомственной сетью
3. Региональный и муниципальный уровни	Органы государственной власти субъектов Российской Федерации и органы местного самоуправления	Федеральный закон	Вариативное применение при сохранении единых принципов	Формальное копирование федеральных практик
4. Учреждения государственного и муниципального сектора	Бюджетные и автономные учреждения, если нормативно закреплён соответствующий периметр	Федеральный закон	Сопоставимые критерии для учреждений разного масштаба и разных функций	Кадровый дефицит и дороговизна

¹ Составлено авторами по результатам исследования.

Для управления рисками трансформации необходимы следующие условия: нормативное разграничение внутреннего финансового аудита и внутреннего аудита организаций государственного сектора; сохранение обязательного блока бюджетно значимых аудиторских мероприятий; ограниченный перечень пилотных процессов; единые методические критерии; подготовка кадров; мониторинг результатов; оценка качества самой аудиторской функции. Без этих условий расширение объекта аудита может создать дополнительные процедуры без прироста операционной эффективности.

Таким образом, четырехэтапная модель показывает, что переход к внутреннему аудиту организаций государственного сектора возможен только как управляемая институциональная последовательность. Закономерность перехода проявляется в том, что каждая следующая стадия расширяет объект аудита там, где доказательная база, методическая зрелость и управленческая управляемость уже достигли необходимого уровня.

Ключевым условием трансформации является определение методического центра внутреннего аудита организаций государственного сектора. В рамках предлагаемой модели такие полномочия целесообразно закрепить за Минфином России. Данное решение требует специального обоснования, поскольку внутренний аудит организаций государственного сектора выходит за пределы собственно бюджетных процедур. Вместе с этим Минфин России субъект нормативного и методического регулирования внутреннего финансового аудита, качества финансового менеджмента, бюджетного учёта, бюджетной отчётности и внутреннего финансового контроля.

Передача полномочий методического центра Минфину России не означает, что внутренний аудит организаций государственного сектора должен быть сведен к финансовому аудиту. Напротив, такое решение позволяет сохранить связь расширенной модели с бюджетным ядром, качеством финансового менеджмента и публичной финансовой ответственностью. Если методический центр будет институционально отделен от регулирования внутреннего финансового аудита, возникнет риск параллельных стандартов, несогласованных требований и разрыва между бюджетными и небюджетными процессами.

Полномочия Минфина России как методического центра целесообразно определить по нескольким направлениям. Во-первых, разработка общих принципов и методических требований к внутреннему аудиту организаций государственного сектора. Во-вторых, утверждение классификации внутренних процессов для целей аудита. В-третьих, установление минимальных критериев оценки операционной эффективности процессов. В-четвертых, координация пилотных проектов и обобщение практики. В-пятых, формирование требований к мониторингу исполнения аудиторских рекомендаций. В-шестых, разработка подходов к оценке качества деятельности подразделений внутреннего аудита.

Дополнительно Минфин России может координировать разработку типовых программ обучения, требований к профессиональной готовности внутренних аудиторов, перечня компетенций, порядка обмена методическими материалами и формата обобщения практики.

При этом роль Федерального казначейства в такой модели может быть связана с технологической, информационной и аналитической поддержкой, поскольку данный орган обладает инфраструктурой исполнения бюджета, представлен во всех регионах Российской Федерации и уже осуществляет анализ организации и осуществления внутреннего финансового аудита.

Выводы и заключение

Проведенное исследование позволило обосновать, что российская модель внутреннего финансового аудита является развитой бюджетно-правовой конструкцией, но ее объект институционально ограничен бюджетными процедурами, бюджетными рисками, внутренним финансовым контролем, бюджетным учетом, бюджетной отчетностью и качеством финансового менеджмента. Данная ограниченность не свидетельствует о недостаточности внутреннего

финансового аудита для его собственных целей. Она показывает предел его влияния на операционную эффективность организации государственного сектора.

Установлено, что операционная эффективность организаций государственного сектора формируется в более широком контуре внутренних процессов, чем бюджетные процедуры. Она зависит от своевременности, качества и устойчивости исполнения публичных функций, а также от способности организации минимизировать внутренние потери ресурсов за счет устранения потерь времени, дублирования действий, излишних согласований и ошибок в процессах. Следовательно, аудиторская функция, ориентированная только на бюджетно-процедурный контур, не может обеспечить системную оценку всех факторов операционной эффективности.

Обосновано, что развитие внутреннего финансового аудита в систему внутреннего аудита организаций государственного сектора представляет собой не терминологическое расширение и не механическое усложнение контрольной функции. Оно является институционально необходимым шагом, обусловленным несовпадением нормативного объекта внутреннего финансового аудита и фактического объекта формирования операционной эффективности. Внутренний финансовый аудит при этом должен сохраняться как специализированная подсистема расширенной аудиторской функции.

Предложена четырехэтапная модель трансформации. Первый этап предполагает федеральный пилот в центральных аппаратах федеральных органов государственной власти, являющиеся главными администраторами средств федерального бюджета. Второй этап предусматривает расширение на федеральную подведомственную сеть. Третий этап связан с выходом на региональный и муниципальный уровни. Четвертый этап предполагает охват государственных и муниципальных бюджетных и автономных учреждений. Такая последовательность учитывает различие правового статуса организаций, зрелость внутреннего контроля, неоднородность подотчетности и ресурсные ограничения.

Доказательная логика модели состоит в том, что каждый последующий этап расширяет объект аудита только после формирования правовых, методических, организационных и кадровых предпосылок. Поэтому поэтапность является не организационной осторожностью, а условием предотвращения нормативного разрыва, перегрузки аудиторских подразделений и снижения качества анализа бюджетных рисков.

Список источников

1. Лагутин И. Б. К вопросу об организации внутреннего финансового аудита в органах исполнительной власти субъектов Российской Федерации // Финансовое право. 2020. № 5. С. 11–14. <https://doi.org/10.18572/1813-1220-2020-5-11-14>. EDN: RHCXCT.
2. Трухина Н. В. Риск-ориентированный внутренний финансовый аудит при трансформации государственного сектора // Петербургский экономический журнал. 2021. № 4. С. 129–136. <https://doi.org/10.24412/2307-5368-2021-4-129-136>. EDN: YTXLFU.
3. Лукашов А. И. Совершенствование внутреннего финансового контроля и аудита как механизмов повышения эффективности использования бюджетных средств // Финансовый журнал. 2022. Т. 14. № 6. С. 59–73. <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2022-6-59-73>. EDN: WZUVIL.
4. Лукашов А. И. Трансформация организационно-функциональной модели государственного и муниципального финансового контроля // Финансовый журнал. 2024. Т. 16. № 4. С. 41–60. <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2024-4-41-60>. EDN: RMYATG.
5. Гиниятуллина Д. Р. Совершенствование внутреннего аудита в государственном секторе // Учет. Анализ. Аудит. 2019. Т. 6. № 2. С. 95–100. <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2019-6-2-95-100>. EDN: ZDNUNN.

6. Гусарова Л. В. Подходы к организации внутреннего аудита, учредительского контроля, ведомственного контроля в секторе государственного управления // Финансовый менеджмент. 2023. № 6. С. 33–44. <https://doi.org/10.25806/fm6202333-44>. EDN: ZMHMSR.
7. Гусарова Л. В., Погодин Г. С. Внутренний аудит в секторе государственного управления: возможности использования опыта коммерческих организаций // Финансовый менеджмент. 2023. № 1-2. С. 79–90. <https://doi.org/10.25806/fm1-2202379-90>. EDN: MIXAVW.
8. Павлова А. С. Разработка концептуальной модели организации внутреннего аудита в секторе государственного управления // Управленческий учет. 2023. № 10. С. 317–323. <https://doi.org/10.25806/uu102023317-323>. EDN: HDQAXO.
9. Grossi G, Hay DC, Kuruppu C, Neely D (2023), "Changing the boundaries of public sector auditing". *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 35. No. 4. Pp. 417-430. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-05-2023-0079>. EDN: DQATMU.
10. Nerantzidis M, Pazarskis M, Drogalas G, Galanis S (2022), "Internal auditing in the public sector: a systematic literature review and future research agenda". *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 34, No. 2, pp. 189-209. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-02-2020-0015>. EDN: NZXOBM.
11. Бахарев Д. К. Операционная эффективность: генезис понятия и сущностная характеристика // Ученые записки Крымского федерального университета имени В.И. Вернадского. Экономика и управление. 2024. Т. 10. № 3. С. 3-12. EDN: STCEYI.
12. Демидова С. Е. Критерии и параметры оценки операционной эффективности при использовании бюджетных средств // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Экономика и управление. 2021. № 3(46). С. 5–15. <https://doi.org/10.18323/2221-5689-2021-3-5-15>. EDN: UDSRQZ.
13. Getie Mihret D, Wondim Yismaw A (2007), "Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22. № 5. Pp. 470-484. <https://doi.org/10.1108/02686900710750757>.
14. García-Navarro, J., Ramírez, F.J. & Ruíz-Ortega, M.J. Using Action Research to Implement an Operating Efficiency Initiative in a Local Government. *Syst Pract Action Res* 32, 39-62 (2019). <https://doi.org/10.1007/s11213-018-9451-1>. EDN: ZWQEEC.
15. Ковалев Н. Ю. Бюджетный риск и роль субъекта внутреннего финансового аудита в его управлении // Аудитор. 2024. Т. 10. № 11. С. 22–31. <https://doi.org/10.12737/1998-0701-2024-10-11-22-31>. EDN: BYRWGD.
16. Белогина Н. С., Ковалев Н. Ю. Доверие как фактор оптимизации взаимодействия внутреннего и внешнего аудита // Аудитор. 2023. Т. 9. № 11. С. 10–18. <https://doi.org/10.12737/1998-0701-2023-9-11-10-18>. EDN: JJMNQG.
17. Ковалев Н. Ю., Ярошенко Г. В. Совершенствование оценки качества внутреннего финансового аудита в главном администраторе средств федерального бюджета // Государственное и муниципальное управление. Ученые записки. 2025. № 4. С. 149–161. EDN: GUKQGV.

References

1. Lagutin IB. On the organization of internal financial audit in executive authorities of the subjects of the Russian Federation. *Financial Law*. 2020;5:11–14. (In Russ.). <https://doi.org/10.18572/1813-1220-2020-5-11-14>. EDN: RHCXCT.
2. Trukhina NV. Risk-oriented internal financial audit in the transformation of the public sector. *Petersburg Economic Journal*. 2021;4:129–36. (In Russ.). <https://doi.org/10.24412/2307-5368-2021-4-129-136>. EDN: YTXLFU.
3. Lukashov AI. Improving internal financial control and audit as mechanisms for enhancing the efficiency of budget fund usage. *Financial Journal*. 2022;14(6):59–73. (In Russ.). <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2022-6-59-73>. EDN: WZUVIL.
4. Lukashov AI. Transformation of the organizational and functional model of state and municipal financial control. *Financial Journal*. 2024;16(4):41–60. (In Russ.). <https://doi.org/10.24412/2307-5368-2021-4-129-136>. EDN: YTXLFU.
5. Giniyatullina DR. Improvement of internal audit in the public sector. *Accounting. Analysis. Audit*. 2019;6(2):95–100. (In Russ.). <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2019-6-2-95-100>. EDN: ZDNUNN.

6. Gusarova LV. Approaches to organizing internal audit, founders' control, and departmental control in the public administration sector. *Financial Management*. 2023;6:33–44. (In Russ.). <https://doi.org/10.25806/fm6202333-44>. EDN: ZHMHSR.
7. Gusarova LV, Pogodin GS. Internal audit in the public administration sector: opportunities to apply experience from commercial organizations. *Financial Management*. 2023;1–2:79–90. (In Russ.). <https://doi.org/10.25806/fm1-2202379-90>. EDN: MIXAVW.
8. Pavlova AS. Development of a conceptual model for organizing internal audit in the public administration sector. *Managerial Accounting*. 2023;10:317–323. (In Russ.). <https://doi.org/10.25806/uu102023317-323>. EDN: HDQAXO.
9. Grossi G, Hay DC, Kuruppu C, Neely D. Changing the boundaries of public sector auditing. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 2023;35(4):417–30. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-05-2023-0079>. EDN: DQATMU.
10. Nerantzidis M, Pazarskis M, Drogalas G, Galanis S. Internal auditing in the public sector: a systematic literature review and future research agenda. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. 2022;34(2):189–209. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-02-2020-0015> EDN: NZXOBM.
11. Baharev DK. Operational efficiency: genesis of the concept and essential characteristics. *Scientific Notes of the V. I. Vernadsky Crimean Federal University. Economics and Management*. 2024;10(3):3–12. (In Russ.). EDN: STCEYI.
12. Demidova SE. Criteria and parameters for assessing operational efficiency in the use of budget funds. *Vector of Science of Togliatti State University. Series: Economics and Management*. 2021;3(46):5–15. (In Russ.). <https://doi.org/10.18323/2221-5689-2021-3-5-15>. EDN: UDSRQZ.
13. Getie Mihret D, Wondim Yismaw A. Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*. 2007;22(5):470–84. <https://doi.org/10.1108/02686900710750757>.
14. García-Navarro J, Ramírez FJ, Ruíz-Ortega MJ. Using action research to implement an operating efficiency initiative in a local government. *Systemic Practice and Action Research*. 2019;32:39–62. <https://doi.org/10.1007/s11213-018-9451-1>. EDN: ZWQEEC.
15. Kovalev NYu. Budgetary risk and the role of the internal financial audit entity in its management. *Auditor*. 2024;10(11):22–31. (In Russ.). <https://doi.org/10.12737/1998-0701-2024-10-11-22-31>. EDN: BYRWDC.
16. Belogina NS, Kovalev NYu. Trust as a factor in optimizing interaction between internal and external audit. *Auditor*. 2023;9(11):10–18. (In Russ.). <https://doi.org/10.12737/1998-0701-2023-9-11-10-18>. EDN: JJMNQG.
17. Kovalev NYu, Yaroshenko GV. Improving the quality assessment of internal financial audit in the main administrator of federal budget funds. *State and Municipal Management. Scholar Notes*. 2025;4:149–61. (In Russ.). EDN: GUKQGV.

Информация об авторах

Е. Ю. Золочевская – доктор экономических наук, профессор, заместитель директора, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, Южно-Российский институт управления.

Н.Ю. Ковалев – аспирант кафедры налогообложения и бухгалтерского учета, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, Южно-Российский институт управления.

Information about the authors

E. Yu. Zolochevskaya – Dr. Sci. (Econ.), Professor, Deputy Director, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, South-Russian Institute of Management.

N. Yu. Kovalev – Postgraduate student at the Department of Taxation and Accounting, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, South-Russian Institute of Management.

Вклад авторов: все авторы сделали эквивалентный вклад в подготовку публикации.

Авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Contribution of the authors: the authors contributed equally to this article. The authors declare no conflicts.

Статья поступила в редакцию 17.06.2026; одобрена после рецензирования 28.08.2026; принята к публикации 02.09.2026.

The article was submitted 17.06.2026; approved after reviewing 28.08.2026; accepted for publication 02.09.2026.