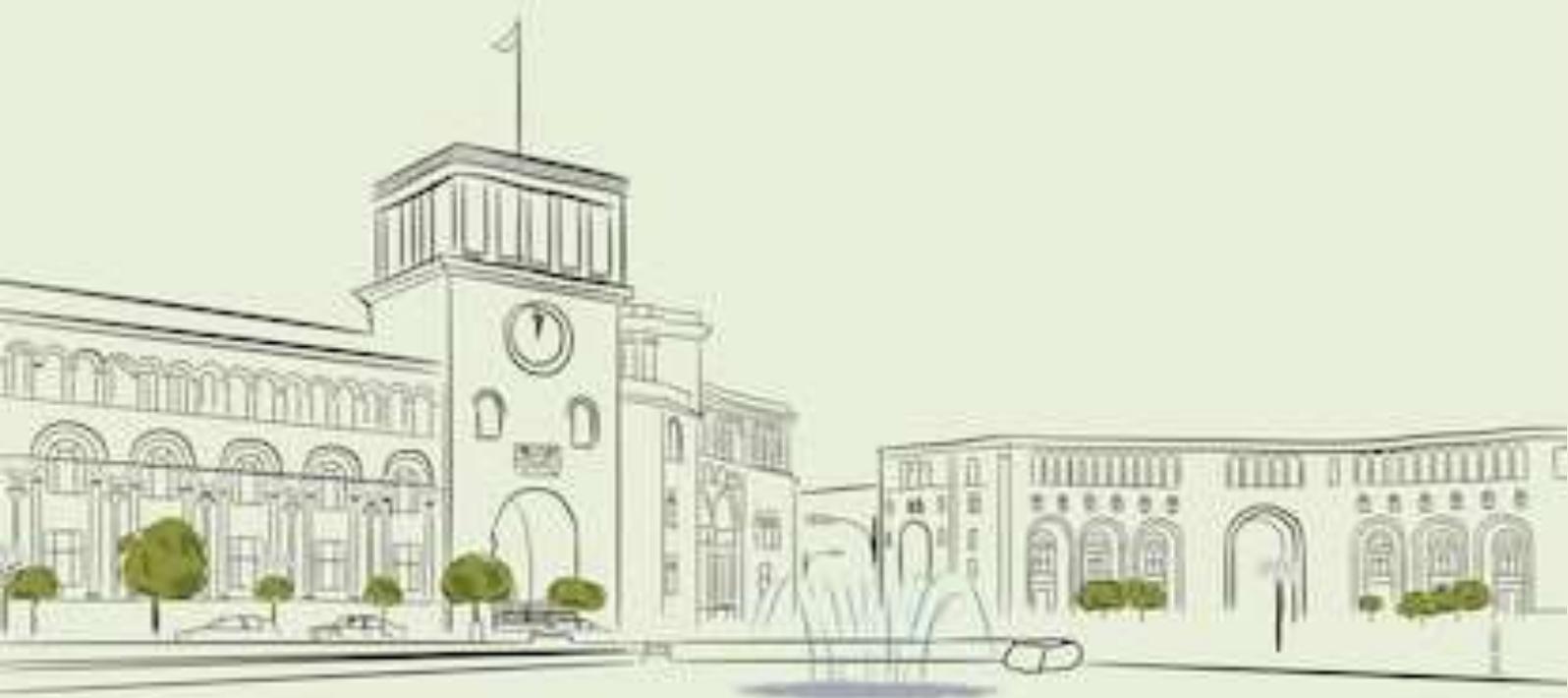


Вызовы внутреннего аудита в государственном секторе

Июнь 2019



Содержание

Введение	3
1 Внутренний аудит в государственном секторе	4
2 Неосознанная цель внутреннего аудита	8
3 Формирование Комитета по внутреннему аудиту	9
4 Недостаточный уровень компетенций	10
Заключение	12
Литература	13
Об Институте внутренних аудиторов	14

Введение

Внутренний аудит является одним из краеугольных камней эффективного управления, целью которого является повышение эффективности организации. Внутренний аудит изначально появился в частном секторе, особенно широкое распространение имеет в финансовом секторе. Позднее внутренний аудит был внедрен так же в государственном секторе. Правильно функционирующая система внутреннего аудита может сыграть важную роль в повышении эффективности управления государственным сектором, качестве услуг и подотчетности.

В Республике Армения внутренний аудит в государственном секторе повсеместно был внедрен с 2013 года принятием Закона о внутреннем аудите¹. К концу 2018 года количество внутренних аудиторов в государственном секторе составило 290, больше, чем в частном секторе. В то же время, подразделения внутреннего аудита функционировали в 102-х государственных и местных органах самоуправления. В 136-и администрациях сельских общин внутренний аудит был делегирован частным организациям.

В странах, где внедрен внутренний аудит в государственном секторе существуют разного рода вызовы, в Армении к ним прибавляются так же местные проблемы:

1. Главным вопросом является то, чего ожидает Правительство от внутреннего аудита (внутренний аудит не должен быть карательным инструментом, таким как различные службы надзора).
2. Еще одним ключевым вопросом является формирование Комитетов по внутреннему аудиту из профессиональных кадров, что является основой обеспечения независимости внутреннего аудита.
3. Низкий уровень финансирования государственного сектора и всеобщий неконкурентный уровень оплаты труда не позволяют вовлекать квалифицированный персонал, а также реагировать на новые риски, такие как ИТ и риск кибербезопасности.

В этом документе рассматриваются вышеуказанные, а также другие вопросы и предлагаются пути их решения на основе международного опыта.

¹ Название закона вводит в заблуждение, поскольку он относится исключительно к внутреннему аудиту государственного сектора (кроме того, он не распространяется на Центральный банк)

1 Внутренний аудит в государственном секторе

Внутренний аудит является деятельностью по предоставлению независимых гарантий и консультаций, направленной на повышение эффективности организации. Внутренний аудит изначально появился в частном секторе и особенно широкое распространение имеет в финансовом секторе. Позднее был внедрен так же в государственном секторе. Правильно функционирующая система внутреннего аудита может сыграть важную роль в повышении эффективности управления в государственном секторе, качестве предоставляемых услуг населению и улучшению подотчетности.

Попытки внедрить внутренний аудит в государственном секторе Армении были предприняты еще в начале 2000-х годов на экспериментальной основе (в Центральном банке функция внутреннего аудита была внедрена в 1996 году). Повсеместное внедрение внутреннего аудита в государственном секторе началось в 2013 году, с принятием Закона о внутреннем аудите. К концу 2018 года число внутренних аудиторов, работающих в государственном секторе составляло 290. Для сравнения – количество членов Института (ассоциации) внутренних аудиторов Армении составило 180 (не все члены работают внутренними аудиторами).

Рисунок 1. Соотношение количества внутренних аудиторов в государственном и частном секторах в мире и в Армении весьма различается.



Источник: The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, Годовой отчет системы внутреннего аудита государственного сектора РА за 2018 год, данные ИВА-Армения

В 2018 году подразделения внутреннего аудита функционировали в 56-и государственных и 46-и местных органах самоуправления. В 136-и администрациях сельских общин внутренний аудит был делегирован частным организациям. Это довольно серьезные цифры, учитывая низкий уровень осведомленности, знаний и опыта. Необходимо отметить, что в частном секторе – в коммерческих банках и страховых организациях, внутренний аудит был внедрен в 2005-м году по требованию Центрального банка РА (в то время количество коммерческих банков

составляло – 21, а страховых организаций - 6). В нефинансовом секторе первой организацией, которая внедрила внутренний аудит стала компания сотовой связи «Арментел» (торговая марка Билайн), последовав политике своей головной компании. Согласно исследованию СВОК² Глобального института внутренних аудиторов, в мире, в среднем один из 4-х аудиторов работает в государственном секторе, тогда как в Армении число аудиторов в государственном секторе вдвое превышает число аудиторов, работающих в частном секторе (**Рисунок 1**). По сути, функции внутреннего аудита в государственном и частном секторах Армении развились отдельно друг от друга.

Структура государственного сектора

Ответственным за внедрение внутреннего аудита в государственном секторе является Министерство финансов, которое является уполномоченным органом Правительства и осуществляет разработку и внедрение законодательства и методологии внутреннего аудита на основе международных стандартов и успешной практики, а также обеспечивает отчетность в системе.

Государственный сектор включает в себя организации, агентства, которые контролируются и финансируются государством и обслуживают государственные программы. К таким относятся:

- Органы государственного управления (например, министерства, отдельные службы, органы территориального управления) и органы местного самоуправления (например, мэрии).
- Государственные или территориальные учреждения и некоммерческие организации.
- Организации с более чем пятидесятипроцентным участием государства или общин.

Рисунок 2. В государственном секторе функции внутреннего аудита подотчетны, как правило, одному лицу.



Источник: Годовой отчет системы внутреннего аудита государственного сектора РА за 2018 год и Закон РА о внутреннем аудите

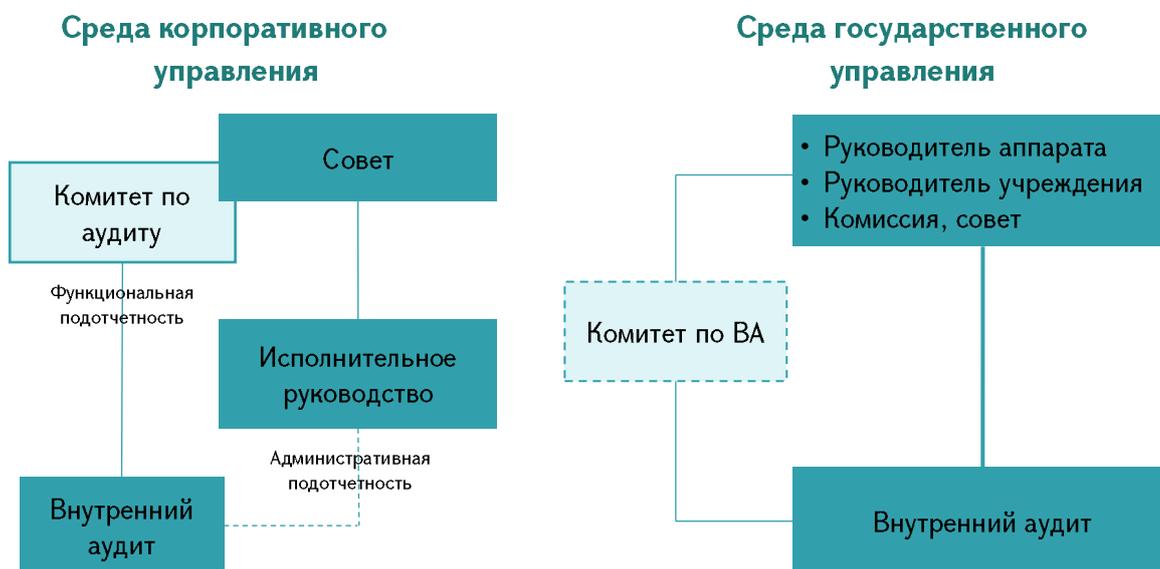
² The Global Internal Audit Common Body of Knowledge

Статус внутреннего аудита в органах государственного управления

Внутренний аудит функционирует в подчинении руководителя организации, специальной комиссии или совета (за исключением тех случаев, когда за внутренний аудит ответственен руководитель аппарата / генеральный секретарь). На **рисунке 2** показано, что в государственном секторе внутренний аудит, в основном, функционирует в подчинении одного человека, будь то руководитель организации, или руководитель аппарата (комиссии и советы, несмотря на то что являются коллегиальным органом по принятию решений, возглавляются руководителем учреждения). Статус службы внутреннего аудита в организационной структуре и прозрачность отчетности имеют существенное воздействие на степень независимости и объективности внутреннего аудита.³

Комитет по внутреннему аудиту призван для повышения степени независимости, который должен состоять, как минимум, из 3 членов, имеющих 3-летний (и больше) опыт работы в сфере внутреннего аудита.⁴ В органах государственного управления, где при руководителе действует коллегия, функция комитета может перейти к коллегии, что приводит к тому, что профессиональные требования не действуют, а конфликт интересов очевиден. На самом деле коллегия, которая в основном состоит из руководителя учреждения и его заместителей, является не органом принимающим коллегиальные решения, а консультативным органом, и поэтому не может заменить Совет или Комитет по внутреннему аудиту.

Рисунок 3. Внутренний аудит в корпоративном и государственном управлении имеет различную отчетность.



Источник: Международные стандарты внутреннего аудита, Закон РА о внутреннем аудите

³ Supplemental Guidance: Public Sector Definition, IIA-Global

⁴ Приказ министра финансов РА, февраль 23, 2012

На 3-ем рисунке изображен внутренний аудит в корпоративном (частном) и государственном секторах.

Успешный опыт **корпоративного управления** свидетельствует о том, что высшим органом управления организации является коллегиальный совет, который осуществляет надзор⁵ за исполнительным руководством, причём исполнительный директор не может быть одновременно председателем совета директоров (что было внедрено в банковскую систему РА). Комитет по аудиту является одним из специализированных подкомитетов Совета, который помогает Совету выполнять свои надзорные функции в отношении исполнительного руководства. Комитет по аудиту подотчетен Совету и является связующим звеном между внешним и внутренним аудитом и Советом. Из рисунка также видно, что внутренний аудит имеет двойную отчетность: административную – исполнительному руководству и функциональную – Комитету по аудиту. Это - уникальная модель, которая не встречается в других функциях. Функциональная отчетность - означает утверждение годового плана внутреннего аудита и обсуждение аудиторских отчетов. Она так же предполагает назначение руководителя и утверждение бюджета внутреннего аудита, то есть максимальное обеспечение независимости внутреннего аудита.

Цель функциональной отчетности - обеспечение независимости внутреннего аудита.

Среда **государственного управления** отличается, здесь нет советов по надзору, и руководитель учреждения несет всю ответственность за принятие решений. В этом случае функция внутреннего аудита оказывается в сложной ситуации - речи о функциональной ответственности не идет, и в лучшем случае она может служить второй линией защиты⁶, то есть звеном идентификации рисков, которая подотчетна исполнительному руководству (по законам РА высшим государственным служащим является руководитель аппарата / генеральный секретарь, но на самом деле лицом, принимающим решения является руководитель учреждения). Международный опыт показывает, что в развитых странах для решения этой проблемы создаются независимые или полунезависимые комитеты по внутреннему аудиту (в отличие от частного сектора, где комитет по аудиту координирует и внутренний, и внешний аудит, в государственном секторе нет координации внешнего аудита, поэтому комитет называется «по внутреннему аудиту»). В дополнение к этому, принятие решений по назначению/отстранению руководителя внутреннего аудита обеспечивает более высокий уровень независимости и защиты.

⁵ Oversight

⁶ IIA position paper: the three lines of defense in effective risk management and control

2 Неосознанная цель внутреннего аудита

Главным вопросом является то, чего ожидает Правительство от внутреннего аудита. Наблюдая сегодня, какая важность придается внутреннему аудиту, к сожалению, в ряде случаев, можно констатировать, что он не всегда служит своей цели и становится просто самоцелью.

Аудит или Надзор?

Целью внутреннего аудита является содействие реализации целей организации, путем предоставления рекомендаций по повышению эффективности деятельности. Он помогает учреждению достичь своих целей, систематически оценивая процессы управления, управления рисками и контроля. Следует отметить, что в большинстве постсоветских стран функция внутреннего аудита не всегда соответствует современным принципам. В СССР не было внутреннего аудита, были и остаются инспекционные/надзорные учреждения, целью которых в основном является выявление злоупотреблений. Сейчас в Армении действует Аудиторская палата, Финансо-бюджетная контрольная инспекция, Государственная контрольная служба, чьи функции, в какой-то мере пересекаются друг с другом, а также с внутренним аудитом. Тем не менее, внутренний аудит, преследуя свою уникальную цель, должен иметь более взаимодействующий характер, чем упомянутые выше учреждения.

Стандарты или правила?

Другая проблема, которая является результатом советского наследия - это смешение стандартов, основанных на правилах и принципах. Аудит – это функция, основанная на принципах и исходит из целей организации, а надзор – это функция соответствия, которая ищет несоответствия. Имея законодательство, основанное на международных стандартах, одновременно были приняты правительственные решения и указы министра финансов, которые в дополнение и в противоположность принципам определяют правила.

ЧТО ДЕЛАТЬ? Прояснить цель.

Организовывая дискуссии на самом высоком уровне, в том числе с привлечением экспертов в этой области, уточняя и отделяя роль внутреннего аудита от других надзорных функций, необходимо подчеркнуть его важность посредством конкретных действий.

Нужно пересмотреть подходы, основанные на правилах и перейти к подходам, основанных на принципах.

3 Формирование Комитета по внутреннему аудиту

Роль Комитета по внутреннему аудиту является ключевой, она призвана обеспечивать независимость и надзор внутреннего аудита. С одной стороны, роль Комитета по внутреннему аудиту крайне недооценена, а с другой стороны, в стране недостаточно квалифицированных специалистов с соответствующим опытом.

Роль комитета по внутреннему аудиту

Комитет по внутреннему аудиту имеет решающее значение для независимости и обеспечения объективной отчетности внутреннего аудита. Принимая во внимание тот факт, что руководство большинством органов государственного и местного самоуправления осуществляется единолично, роль этого комитета в государственном секторе чрезвычайно важна. В условиях отсутствия Совета он должен исполнять надзорные функции Совета, и Правительство здесь может сыграть важную роль. В этом контексте важно пересмотреть принципы формирования Комитета, обеспечивая его независимость и профессиональные возможности.⁷

Нехватка опытных кадров

Ключом к эффективной работе Комитета по аудиту является привлечение независимых членов с необходимой квалификацией и опытом, что является серьезной проблемой, учитывая низкое развитие этого института в стране. Международный опыт основывается на полностью независимых или полунезависимых Комитетах по внутреннему аудиту.

ЧТО ДЕЛАТЬ? Привлекать независимых экспертов.

Правительство может сформировать экспертную группу, которая будет участвовать в нескольких Комитетах по внутреннему аудиту в качестве независимых членов, обеспечивая наличие профессиональных мнений.

С этой целью можно сотрудничать с аудиторскими ассоциациями и компаниями, а также с отдельными экспертами, которые имеют соответствующий опыт работы в составе Советов / Комитетов по аудиту.

Важно обеспечить обратную связь и подотчетность. Каждый год необходимо организовывать встречи с членами Комитета по внутреннему аудиту и обсуждать достигнутый прогресс и существующие проблемы.

⁷ Согласно закону о внутреннем аудите, руководитель учреждения руководит комитетом по внутреннему аудиту

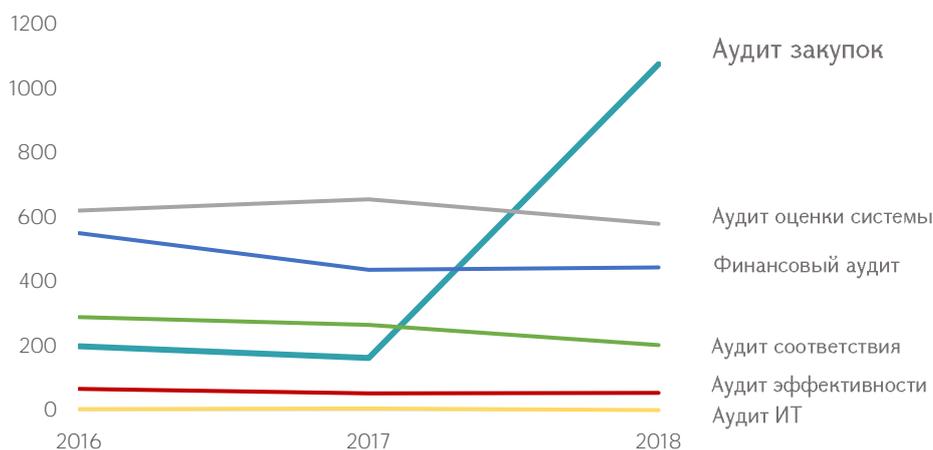
4 Недостаточный уровень компетенций

Проблемы неэффективного управления в государственном секторе не могли не оказать негативное влияние на внедрение системы внутреннего аудита. Несмотря на то, что внутренний аудит предназначен для повышения эффективности, неполноценно внедренный внутренний аудит не может помочь достичь этой цели.

Оплата труда и квалифицированные кадры

Низкий уровень оплаты труда существенно ограничивает привлечение квалифицированных кадров, и Правительство РА предпринимает шаги в этом направлении. В случае с внутренними аудиторами проблема усугубляется еще и тем, что нет достаточного количества специалистов. Труд действующих специалистов оплачивается намного выше по сравнению с представителями других профессий. В результате, в службах внутреннего аудита государственного сектора сосредоточились кадры, которые не имеют бывшего опыта аудитора (а бывший опыт в надзорных органах больше мешает, чем помогает), в большинстве случаев не владеют английским языком, который является основным языком профессии, профессиональной литературы, программ повышения квалификации и международных сертификаций (CIA, CISA, ACCA⁸).

Рисунок 4. В проведенных аудитах доминируют аудиты закупок.



Источник⁷ Годовой отчет системы внутреннего аудита государственного сектора РА за 2018 год

⁸ Certified Internal Auditor, Certified Information Systems Auditor, Association of Chartered Certified Accountants

Знания и навыки

Из вышесказанного следует, что внутренние аудиторы, работающие в государственном секторе, изначально имеют ограниченные возможности для формирования знаний и навыков, необходимых сегодня для проведения качественного внутреннего аудита (международные стандарты финансовой отчетности⁹, методы внутреннего контроля и управления рисками COSO¹⁰, информационные риски COBIT¹¹, концепции информационной безопасности ISO27001, киберугрозы и многое другое). Не случайно, что в 2018 году из всех проведенных аудитов 54%¹² составили аудиты по соответствию, в том числе закупок, а аудиты ИТ вообще не проводились (**Рисунок 4**).

ЧТО ДЕЛАТЬ? Установить приоритеты.

Понятно, что Правительство сейчас не может обеспечить уровень оплаты труда как в частном секторе, но это должно быть пересмотрено. Одновременно можно рассмотреть другие методы поощрения, например, возможность профессиональной переподготовки, продвижение, поощрение публикаций и преподавания.

Совместно с высшими учебными заведениями Правительство может ввести программу магистратуры по внутреннему аудиту, на которой можно обучить соответствующие кадры.

Правительство должно пересмотреть Закон о внутреннем аудите, следует отказаться от большого количества подразделений внутреннего аудита и делегированных услуг в администрациях сельских общин (которые, на самом деле, не имеют отношения к внутреннему аудиту).

Вместо этого необходимо выбрать до 5 приоритетных государственных руководящих органов (желательно включить министерство территориального управления) и, держа под пристальным вниманием в течение нескольких лет, создать потенциал, который впоследствии будет задействован в других органах.

⁹ IFRS, IPSAS

¹⁰ Committee of Sponsoring Organizations - Internal Control Framework, Enterprise Risk Management

¹¹ Control Objectives for IT

¹² Причиной является также требование Министерства финансов об обязательных аудитах закупок, который не соответствует принятым принципам аудита на основе рисков

3 Заключение

Внутренний аудит государственного сектора призван содействовать улучшению качества управления государственными организациями и повышению доверия к системе в целом. Опыт внедрения системы в Армении и полученные результаты показывают, что внедрение международного опыта, методом простых механических действий, созданием законодательства и новых рабочих мест – недостаточны. Нужно стремиться к серьезным, системным изменениям в самом понимании. Вызовы, перечисленные в этом документе, будут успешно преодолены, если Правительство будет держать в центре внимания развитие системы, учитывать необходимость поэтапного внедрения, привлечения качественных кадров в комитеты и подразделения внутреннего аудита и важность сотрудничества с известными организациями и специалистами в данной области.

Литература

1. Закон РА о внутреннем аудите, принятый 22 декабря 2010 года
2. Годовой отчет системы внутреннего аудита государственного сектора РА за 2018 год
3. Unlocking the Power of Internal Audit in the Public Sector, By Carmen Abela, CIA, CCSA, MPA and James R. Mitchell
4. Supplemental Guidance: Public Sector Definition, IIA-Global
5. Challenges facing public sector audit committee, Institute of Directors in South Africa PSACF Secretariat
6. Global Public Sector Insight: Independent audit committees in public sector organizations, IIA-Global
7. Auditing the Public Sector, Managing Expectations, Delivering Results, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge (CBOK), By Arthur Piper
8. IIA position paper: The three lines of defense in effective risk management and control

Об Институте внутренних аудитором

Институт внутренних аудитором был основан в 1941 году в США (штаб-квартира находится во Флориде) как международная профессиональная ассоциация, которая является рупором специалистов, занятых в профессии, авторитетным и признанным лидером и основной образовательной организацией в своей сфере. Число членом института в мире превышает 200,000, а количество квалифицированных внутренних аудитором (CIA) составляет около 150,000.

Институт внутренних аудитором - Армении

Институт внутренних аудитором – Армении был основан в 2013 году, как общественная организация, специалистами по управлению рисками и внутренними аудитором с целью продвижения и развития профессии в Армении. Со дня основания институт является признанным партнером Глобального института внутренних аудитором в Армении. С сентября 2015 года ИВА-Армении является также членом-корреспондентом Европейской конфедерации институтов внутренних аудитором (ЕСIIA). На данный момент членами организации являются более чем 180 специалистов, большинство из которых работают в финансовом, телекоммуникационном и консалтинговом секторах. Со дня основания в 2013 году число членом ИВА-Армении увеличилось в 6 раз.

Институт внутренних аудитором Армении в настоящее время является состоявшейся профессиональной организацией, представляющей профессию внутреннего аудита в стране. Членство создает новые возможности для профессионального развития. Члены Института могут воспользоваться рядом привилегий, таких как участие в тренингах, конференциях, встречах по повышению квалификации, а также доступ к новой информации и к библиотеке. Члены института также пользуются преимуществами IIA Global, такими как скидки на международные квалификационные экзамены (CIA, CRMA, QIAL).

Уведомление

ИВА-Армении публикует этот документ в ознакомительных и образовательных целях. Этот документ не предназначен для получения однозначных ответов на конкретные вопросы, а составлен в качестве руководства. ИВА-Армении рекомендует всегда обращаться за помощью к независимым экспертам по конкретным вопросам и не несет ответственности за выполнение кем-либо конкретных действий, описанных в данном документе.

Автор, участники проекта, рецензент

Автор

Ара Чалабян, CIA, CRMA, FCCA, CRISC

Ара Чалабян является президентом ИВА-Армении с 2013 года и главным аудитором Центрального банка с 2010 года. В 2017-2018 гг. являлся независимым членом Комитета по внутреннему аудиту в министерствах финансов и труда и социальных вопросов. Так же преподает финансовый менеджмент и аудит в Американском университете Армении. Его статья «Elevating Team Performance» была опубликована в апрельском номере 2018 года журнала «Internal Auditor», за что он получил премию «Outstanding Contributor 2019». Русская версия статьи «Повышение эффективности команды» была также опубликована в 3-ем номере 2018 года журнала «Внутренний Аудитор». Выступал в качестве докладчика на международных конференциях по внутреннему аудиту в Чехии, Украине, России, Латвии, Катаре, ОАЭ.

Участники проекта

Карине Каленчян, CIA

Анна Галстян, MBA

Рецензент

Вардан Арамян - министр финансов с 2017-2018г.

Авторское право

Авторские права принадлежат ИВА-Армении. Для публикации этого документа, пожалуйста, свяжитесь с ИВА-Армения по адресу info@iia.am.