

## РАЦИОНАЛЬНОСТЬ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В СООТВЕТСТВИИ С COSO-INTOSAI В ОРГАНИЗАЦИЯХ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА\*

Сергей Владимирович АНУРЕЕВ

доктор экономических наук, профессор департамента общественных финансов,  
Финансовый университет при Правительстве РФ,  
Москва, Российская Федерация  
anureev@bk.ru  
<https://orcid.org/0000-0003-4506-6305>  
SPIN-код: 2551-1963

### История статьи:

Рег. № 377/2021  
Получена 28.06.2021  
Получена  
в доработанном виде  
06.09.2021  
Одобрена 20.09.2021  
Доступна онлайн  
29.11.2021

УДК 336.1, 336.5  
JEL: G21, H83

### Ключевые слова:

бюджетные  
учреждения,  
инспекция,  
ведомственный  
контроль,  
контроллинг,  
эффективность  
бюджетных расходов

### Аннотация

**Предмет.** Рациональность внутреннего контроля в соответствии с рекомендациями COSO-INTOSAI в организациях госсектора.

**Цели.** Классифицировать причины неудач и отказа от прямого следования рекомендациям COSO-INTOSAI в организациях государственного сектора России и Великобритании, направления рационального внутреннего контроля в таких организациях.

**Методология.** Контент-анализ отечественных и зарубежных источников, сравнительный анализ.

**Результаты.** Классифицированы причины неудач: чрезмерный универсализм и поверхностность рекомендаций, заимствованных из финансового рынка; пренебрежение опытом ведомственного контроля; создание дополнительных подразделений, процедур и документов; отсутствие полномочий, мотивации и квалификации сотрудников к выполнению рекомендаций. Направления развития контроля определены на основе: ведомственной специфики, реальных полномочий распорядителей бюджетных средств, профессиональных обязанностей главных бухгалтеров, разумной централизации и цифровизации государственных услуг.

**Выводы.** Результаты могут быть использованы для ведомственных документов Министерства финансов РФ и распорядителей бюджетных средств в области внутреннего контроля в организациях государственного сектора, улучшения работы таких организаций и повышения эффективности расходования их средств.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2021

**Для цитирования:** Ануреев С.В. Рациональность внутреннего контроля в соответствии с COSO-INTOSAI в организациях государственного сектора // *Финансы и кредит*. — 2021. — Т. 27, № 11. — С. 2412 — 2441.  
<https://doi.org/10.24891/fc.27.11.2412>

\* Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных в 2021 г. за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансового университета при Правительстве РФ.

## **Проблематика COSO-INTOSAI в отечественных научных публикациях**

В качестве отправной точки следует зафиксировать ряд элементов описания внутреннего контроля INTOSAI (Международная организация высших органов государственного аудита). «Внутренний контроль в организациях государственного сектора следует понимать в контексте специфических особенностей таких организаций, то есть в контексте их задач по реализации социальных либо политических целей; использования государственных средств; важности бюджетного цикла; сложности их деятельности (их эффективности и результативности); а также их публичной подотчетности»<sup>1</sup>.

За вторую половину 2010-х гг. Россия и ряд других стран прошли путь от представления стандартов COSO-INTOSAI в качестве важного решения по развитию государственного сектора до отмены принятых нормативных документов. Аналогичным образом развивался научный интерес к этой тематике — от пикового внимания к вытеснению этой темы из мейнстрима публикаций. По данным Web of Science, за 2016–2021 гг. было опубликовано всего девять статей по внутреннему контролю организаций государственного сектора, только две из которых содержат проблематику COSO и ни одна не рассматривает INTOSAI. По данным РИНЦ, за 2016–2021 гг. было опубликовано порядка 50 научных статей, рассматривавших внутренний контроль по рекомендациям INTOSAI и порядка 170 статей по внутреннему контролю без анализа этих рекомендаций. Следует проанализировать научную трансформацию по этой проблематике на конкретных примерах.

Исследователь M.P. Saiz Anton из Испании анализирует внедрение рекомендаций COSO в государственное управление, формально рассматривая достижение целей организаций, но, по сути, сводя свое исследование к внутреннему контролю против коррупции [1]. S. Milyani, E. Kasim и Sudrajat исследовали внутренний контроль применительно к концепциям подотчетности и новому государственному управлению (New Public Management), заявляя об анализе влияния на контроль и управление компетенций и информационных технологий, но сводя свое исследование только к влиянию внутреннего контроля на финансовую отчетность организаций государственного сектора, по сути, в контексте исторического возникновения COSO, но без ссылок на сам COSO [2]. Публикация K. Ashfaq и Z. Rui формально попадает в выборку Web of Science по тематике данной статьи, но анализирует рекомендации COSO в сочетании

---

<sup>1</sup> Guidelines for Internal Control Standards for Public Sector. ISSAI 9100. INTOSAI.

со словами *public sector* и *governance* применительно к эмитентам ценных бумаг, что подчеркивает дефицит научных публикаций по внутреннему контролю государственного сектора [3].

Различия в научном интересе к INTOSAI и организации внутреннего контроля проявлялись еще пять лет назад на начальном этапе их внедрения в России. О.В. Шинкарева рассматривала в 2016 г. структуру стандартов INTOSAI, хотя и без специфики их практического применения [4]. Р.П. Булыга в двух статьях в 2017 г. классифицировал внутренний контроль по государственному и корпоративному сектору экономики, характеризовал стандарты INTOSAI и сравнивал и со стандартами COSO, COBIT, ITIL [5, 6] Т.Е. Гварлиани с соавторами в 2017 г. предлагали внутренний контроль в государственных образовательных учреждениях путем создания собственных служб или при привлечении независимых аудиторов<sup>2</sup>. Е.В. Абрамова и О.В. Богатырева тогда же предлагали в качестве основы внутреннего контроля полномочия главных распорядителей бюджетных средств, а также бухгалтерии подведомственных учреждений [7].

Различия в интересе к INTOSAI проявлялись и в последние годы пробуксовки внедрения этих рекомендаций. Например, М.А. Вахрушина в 2018 г. рассматривала внутренний контроль в организациях государственного сектора как способ повышения эффективности управления бюджетными средствами без деталей INTOSAI [8]. Тогда как Н.В. Фадейкина с соавторами в 2019 г. проводила сравнительный анализ стандартов INTOSAI и правительственного постановления 2014 г. по их внедрению [9]. Г.Н. Куцури с соавторами классифицировали классические формы, виды и методы контроля, в том числе для оценки эффективности и экономичности использования денежных средств, без терминов INTOSAI [10].

Большинство российских ученых игнорировали проблематику внедрения INTOSAI, о чем говорят хотя бы указанные числа по количеству статей. Н.Н. Симко в 2020 г. проанализировал внутренний контроль Федерального казначейства РФ в соответствии с российскими стандартами контрольных мероприятий этого ведомства, с упором на цифровизацию и единую информационную базу [11], без значимого внимания к INTOSAI. Д.А. Ендовицкий с коллегами писали о взаимодействии и отсутствии дублирования внешнего и внутреннего контроля, практике контрольных органов и ведомственных учредителей [12] без внимания к стандартам

<sup>2</sup> Гварлиани Т.Е., Томских С.А., Оборин М.С. Организационные аспекты внедрения внутреннего финансового контроля (аудита) в бюджетных учреждениях высшего профессионального образования // *Финансы и кредит*. 2017. Т. 23. № 7. С. 370—387.

INTOSAI. О.И. Карепина и С.Н. Меликсетян при анализе финансового контроля в здравоохранении делали упор на показатели оценки эффективности расходов и на аудит эффективности [13], вновь без INTOSAI.

Ряд зарубежных авторов анализируют внутренний контроль как часть государственного управления вне специфики рекомендаций COSO-INTOSAI. Так, N. Afiah и F. Azwari исследовали внутренний контроль как часть государственного управления только применительно к финансовой отчетности в контексте принципов хорошего управления (Good governance) как альтернативе COSO [14]. Другие авторы формально не ссылались на COSO-INTOSAI, но исследовали близкую к этим рекомендациям проблематику внутреннего контроля в организациях государственного сектора на стыке государственного управления и государственных услуг.

Несколько российских ученых анализировали опыт других стран в использовании стандартов INTOSAI, с разделением мнения за и против такого использования. Н.С. Матвеева указывала на то, что «стандарты внешнего государственного контроля формируются и утверждаются национальными контрольно-счетными органами соответствующей страны, как правило, с учетом требований стандартов ИНТОСАИ» [15]. Наоборот, М.В. Грачева писала, что «в ФРГ отсутствуют некоторые характеристики государственного внутреннего аудита, рекомендуемые в рамках передовой международной практики, придерживаются консервативного, осторожного подхода и не стремятся следовать последней моде» [16]. Она же указывала на разделение в Великобритании на «две модели организации внутреннего контроля (децентрализованную на базе служб внутреннего аудита и централизованную систему на базе финансовых инспекций)» [17], что не вполне соответствует рекомендациям COSO-INTOSAI.

Таким образом, совершенствование внутреннего контроля в организациях государственного сектора крайне редко становится предметом научных публикаций в ведущих международных и российских научных журналах. Буквально в единичных публикациях за последние пять лет предметом исследований были рекомендации COSO-INTOSAI по внутреннему контролю организаций государственного сектора. Практически нет публикаций, анализирующих причины неудач с внедрением этих рекомендаций и отказа от их буквального применения в отдельных крупных странах. Обзор научных публикаций подчеркивает актуальность и неизученность предмета данной статьи.

## **Тождественность рекомендаций COSO-INTOSAI по внутреннему контролю**

Аббревиатура COSO в переводе на русский язык означает «Комитет организаций — спонсоров Комиссии Тредвея»<sup>3</sup>. Эта Комиссия была организована с участием ряда американских ассоциаций и институтов профессиональных бухгалтеров и аудиторов, а также крупных корпораций, банков и Нью-йоркской фондовой биржи. Спонсорский статус означал работу участников в рамках National Commission on Fraudulent Financial Reporting (Национальная комиссия по противодействию нарушениям в финансовой отчетности). Комиссию тогда возглавил Джеймс Тредуэй, который пришел на эту работу из US SEC (Комиссия по ценным бумагам и биржам США), а целью работы была выработка рекомендаций для US SEC по повышению достоверности и доверия к финансовой отчетности.

Особенно частыми были нарушения в отчетности эмитентов в конце 1990-х гг. на последних этапах пузыря рынка акций NASDAQ, а финансовый кризис в начале 2000-х гг. получил одно из названий «Кризис корпоративной отчетности». Рекомендации COSO основывались на системе внутреннего контроля именно за бухгалтерским учетом и составлением отчетности, дополнительной к традиционным бухгалтерскому и аудиторскому контролю.

Параллельно развивались другие направления внутреннего контроля, такие как операции профессиональных участников на рынке ценных бумаг, противодействие легализации преступных доходов. Помимо COSO, над проблематикой достоверности финансовой отчетности и восстановления доверия к аудиту работали международные объединения профессиональных бухгалтеров в рамках совершенствования международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Одной из значимых новаций отчетности публичных компаний стала нефинансовая отчетность, также называемая стратегическим отчетом, исполнительным отчетом или отчетом руководства. Параллельно с этим активно развивался аудит эффективности, в англоязычной среде получивший название Performance Audit, в буквальном переводе означающий «аудит исполнительской, управленческой отчетности». Именно под отчетность по нефинансовым стратегическим показателям произошла трансформация и расширение COSO до действующей модели куба COSO. Так, внутренний контроль стал декларировать свою нацеленность на достижение целей и задач деятельности организаций.

---

<sup>3</sup> Комитет организаций — спонсоров Комиссии Тредвея.  
URL: <https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx>

Указанные предпосылки и вехи развития методологии COSO наглядно проявляются в названиях и содержании ключевых публикаций этой организации<sup>4</sup>:

- 1) Internal Control – Integrated Framework 2013 (Внутренний контроль — интегрированная модель), в которой концептуально сформулирован куб COSO;
- 2) COSO Framework & SOX Compliance: One Approach to an Effective Transition 2013 (Структура COSO и соответствие требованиям SOX: один подход к эффективной трансформации, а закон Сарбейнса — Оксли (SOX) имеет буквальное название «Закон о реформе бухгалтерского учета в публичных компаниях и защите инвесторов»);
- 3) Implementation Guide for the Healthcare Provider Industry, 2019 (Руководство по внедрению [COSO] в организациях здравоохранения); Blockchain and Internal Control: the COSO Perspective, 2020 (Блокчейн и внутренний контроль: перспективы COSO).

Методология COSO суммирована в кубе COSO, который вынесен в самую краткую и известную публикацию объемом в одну страницу (*рис. 1*). COSO определяет внутренний контроль как процесс из пяти основных компонентов (представлены на фронтальной стороне куба), осуществляемый советом директоров, менеджментом и персоналом организации (элементы боковой стороны куба), направленный на обеспечение разумной уверенности в достижении целей, связанных с операционной деятельностью, подготовкой отчетности и соответствием законодательству (верхняя сторона куба).

Тренд на внедрение методологии куба COSO в государственном секторе был задан INTOSAI в 2016 г. Тогда была принята обновленная версия стандарта ISSAI 9100 Guidelines for Internal Control for the Public Sector (Руководство к стандартам внутреннего контроля в государственном секторе). В начале этого стандарта прямо сказано, что «за основу взята комплексная система внутреннего контроля, разработанная в рамках деятельности Комитета спонсорских организаций Комиссии Тредвея (COSO)»<sup>5</sup>. На это указывает содержательная тождественность кубов COSO (*рис. 1*) и ISSAI 9100 (*рис. 2*), а также описание в стиле перефразирования из COSO пяти элементов внутреннего контроля, представленных на фронтальной стороне куба (среда контроля, оценка риска, деятельность по осуществлению контроля, информация и средства связи, мониторинг).

<sup>4</sup> Guidance on Internal Control. URL: <https://www.coso.org/Pages/ic.aspx>

<sup>5</sup> ISSAI 9100. Руководство к стандартам внутреннего контроля в государственном секторе. С. 6, 9.

Нацеленность внутреннего контроля по ISSAI 9100 четко фиксируется именно на различной публичной отчетности, этапах ее составления и людях, значимо пересекаясь с основами организации классического бухгалтерского учета, в частности:

- «Подотчетность осуществляется путем... финансовой и нефинансовой информации, раскрытия указанной информации как внутренним, так и внешним лицам»;
- «Информация, первичные документы и документы бухгалтерского учета являются ключевыми для достижения прозрачности и подотчетности»;
- «Кадры — это движущая сила внутреннего контроля. Он реализуется отдельными лицами в составе организации».

Таким образом, следует обобщить такие черты рекомендаций COSO-INTOSAI:

- 1) происхождение из проблематики достоверности финансовой отчетности эмитентов ценных бумаг и банков;
- 2) основание на канонической теории и практики организации учета и контроля;
- 3) акценты на один из классических принципов учета (преобладания существа над формой), на множество классических инструментов и приемов внутреннего контроля;
- 4) новизна лишь в графическом представлении важнейших классических элементов контроля в виде куба, с дополнительным упором на тон контроля сверху, риски, информационные технологии.

### **Предпосылки развития и многовекторности внутреннего контроля**

Многие элементы стандартов COSO-INTOSAI были распространены до последних версий этих стандартов. Как минимум, в крупных организациях работа с платежами, материальными ценностями, крупными операциями основывалась на персональной ответственности, распределении полномочий, разделении документирования, проведения и проверки операций между непосредственными исполнителями, их руководителями, бухгалтерами и работниками территориальных органов казначейства. Квалификация исполнителей, бухгалтеров и контролеров определяла сложность закрепленных за ними типов операций и участков учета.

Разнообразные контрольные процедуры десятилетиями были и остаются рутинной работой бухгалтеров и аудиторов. Бухгалтеры и проверяющие работали как с документами (с информацией), так и с проверяемыми сотрудниками (коммуницировали с ними). Мониторингу как форме традиционного текущего контроля подвергались наиболее значимые процессы и операции, а также он ассоциируется с проверками и исправлениями выявленных ранее нарушений. Из элементов фронтальной части куба COSO новацией стали только контрольная среда и оценка рисков.

Соответствие традиционного учета и контроля элементам COSO наблюдается также по верхней стороне куба. Комплаенс-контроль является не чем иным, как проверкой хозяйственных документов по существу перед их принятием к учету. Подготовка отчетности всегда была обязанностью бухгалтеров, старшие и главные из них дополнительно проверяли работу рядовых бухгалтеров. Операционная деятельность заключалась в делегировании изрядного объема работы с первичной документацией непосредственным исполнителям операций, либо исполнители и бухгалтеры делили полномочия по составлению и подписанию «первички».

Боковая сторона куба COSO отражает традиционную иерархичность организационных структур. Работа бухгалтерии и проверяющих по участкам учета строится по группам и отделам со специализацией и закреплением за подразделениями непосредственных исполнителей хозяйственных операций. Проверками традиционно охватывались каждый тип операции, документа и каждого сотрудника, то есть указанной на кубе «функции». Результаты работы бухгалтерии и результаты проверок обобщались по организации в целом при работе с годовой отчетностью или подведением итогов проверок.

Основной предпосылкой модели COSO стала компьютеризация и сокращение учетной и контрольной рутинной работы. Компьютеризация сначала дала однократный ввод реквизитов и формирование первичных документов, автоматическую разноску операций по учетным регистрам и составление отчетности. Затем компьютеризация дала фиксацию прав и действий пользователей в программах учета и документооборота, ограничение неправильных действий, алгоритмы выявления нетипичных операций. В последние годы в электронную форму переведено много первичных бухгалтерских документов. Прогресс в компьютеризации дал изрядную долю самообслуживания клиентов и контрагентов, примерами которых являются порталы государственных услуг, личные кабинеты налогоплательщиков и т.д.

Дистанционная работа и централизация распространяется на бухгалтерских и контролирующих работников, задавая вторую волну оптимизации их деятельности. Появились центры бухгалтерско-операционного обслуживания на уровне районов или даже областей, специализированные экстерриториальные органы Казначейства или налоговые инспекции. Это задает разумную специализацию и нагрузку бухгалтерско-контролирующих сотрудников, позволяет им глубже погружаться в существо операций. Именно через понимание существа и отраслевой специфики операций можно достичь целей внутреннего контроля в соответствии с методологией COSO.

В системном администрировании, организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля много общего в части персональной ответственности руководства. Так, Закон о бухгалтерском учете возлагает на руководителя ответственность за организацию учета, а за тонкости бухгалтерской профессии отвечает главный бухгалтер. В достижении целей организации и выстраивании под это внутреннего контроля по COSO у руководителя даже фора по сравнению с бухгалтером, поскольку руководители лучше понимают отраслевую специфику своей организации. Многие детали системы внутреннего контроля находятся на стыке продвинутого (непрофессионального) понимания компьютерных систем и отраслевого документооборота.

Однако наличие перечисленных компьютерных и организационных предпосылок последней версии COSO не позволило избежать проблем в государственных организациях при массовом внедрении заимствованной у COSO методологии внутреннего контроля INTOSAI. Справедливости ради следует отметить, что COSO с его финансовой направленностью не особо прижился в организациях реального сектора, где чаще прогресс управления и контроля связывают с ERP-системами (Enterprise Resource Planning) или ERM (Enterprise Risk Management). Как будет показано далее, Россия и Великобритания фактически отказались от построения COSO в государственном секторе, точнее от ее упрощенного понимания в виде параллелизма нового контрольного и традиционного управленческо-бухгалтерского подходов.

Следует классифицировать следующие предпосылки для переориентации внутреннего контроля на существо операций и цели организаций:

- 1) исторически известный принцип бухгалтерского учета преобладания существа над формой;
- 2) базирование большинства элементов куба COSO-INTOSAI на традиционных элементах учета и внутреннего контроля;

- 3) компьютеризация учета и контроля, цифровизация государственных услуг, сокращение рутины и высвобождение времени для контроля по существу;
- 4) дистанционная работа в условиях цифровой среды и концентрация сотрудников бюджетных организаций в многофункциональных центрах.

Однако эти предпосылки могут быть нивелированы неправильным пониманием и внедрением рекомендаций COSO-INTOSAI, а также более результативным применением наработок других научных школ и концепций контроля и управления.

### **Попытка внедрения в России рекомендаций COSO-INTOSAI и их отмена, возврат внутреннего контроля руководителям и бухгалтерии**

В Российской Федерации в конце 2013 г. была принята «Программа повышения эффективности управления общественными (государственными и муниципальными) финансами на период до 2018 года»<sup>6</sup>. Эта программа указывала на «отсутствие современной системы внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита». «Повышение качества внутреннего финансового контроля и аудита предполагает...: анализ и учет международных стандартов внутреннего финансового контроля, в частности, стандартов Международной организации высших органов аудита (INTOSAI) и Института внутренних аудиторов, а также передовой зарубежной практики».

Правительством РФ тогда были приняты «Правила осуществления главными распорядителями (распорядителями) средств федерального бюджета... внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита»<sup>7</sup>. Этими Правилами были предусмотрены такие классические контрольные мероприятия, как «а) проверка оформления документов на соответствие требованиям нормативных правовых актов..., б) авторизация операций..., в) сверка данных, г) сбор и анализ информации о результатах выполнения внутренних бюджетных процедур» (п. 5). Основными новациями Правил стали карты внутреннего финансового контроля по каждому процессу и подразделению, самоконтроль должностным лицом каждого подразделения, контроль по уровню подчиненности путем авторизации операций, регистры (журналы) внутреннего финансового контроля, годовой отчет о внутреннем контроле.

Внедрение рекомендаций COSO-INTOSAI увеличило формализм и бюрократию, на что указывает анкетирование сотрудников финансовых

<sup>6</sup> Распоряжение Правительства РФ от 30.12.2013 № 2593-р.

<sup>7</sup> Постановление Правительства РФ от 17.03.2014 № 193.

органов, проведенное по заказу Министерства финансов РФ<sup>8</sup> в 2017 г. Среди основных проблем называли то, что:

- «проявилась неоправданно высокая трудоемкость формирования карт и журналов контроля, выполнение должностных обязанностей не оставляет времени для карт;
- ввиду малой штатной численности указанные действия являются дополнительной нагрузкой на сотрудников;
- срок отчетности по внутреннему контролю совпадает со сроками бюджетной отчетности;
- внутренний контроль является вторым, дублирующим, а обнаруженные нарушения только отражаются в результатах его проведения;
- осуществление внутреннего контроля и заполнение карт контроля — зачастую не связанные между собой процессы, заполнение карт носит формальный характер;
- при ежедневной работе сотрудники не мыслят понятиями «метод», «вид», «способ контроля», а исполняют требования бюджетных нормативных правовых актов;
- сплошной метод контроля нужен не везде, только на проблемных операциях, сплошной метод контроля возможен только в рамках самоконтроля;
- неопределенность при внесении в журналы контроля только выявленных нарушений или результатов всех контрольных действий»<sup>9</sup>.

Уже в 2019 г. Правительством РФ были признаны ошибки в развитии внутреннего контроля, а именно:

– «избыточная формализация процедур контроля;

---

<sup>8</sup> См.: Экспертная дискуссия по вопросам осуществления финансового контроля и аудита: проблемы и предложения по их решению // Министерство финансов Российской Федерации, Департамент бюджетной методологии и финансовой отчетности в государственном секторе. 20.11.2017. URL: [https://m.minfin.gov.ru/ru/document/?id\\_38=120176-ekspertnaya\\_diskussiya\\_20\\_noyabrya\\_2017\\_goda\\_ob\\_osushchestvlenii\\_finansovogo\\_kontrolya\\_i\\_audita\\_problemy\\_i\\_predlozheniya\\_po\\_ikh\\_resheniyu](https://m.minfin.gov.ru/ru/document/?id_38=120176-ekspertnaya_diskussiya_20_noyabrya_2017_goda_ob_osushchestvlenii_finansovogo_kontrolya_i_audita_problemy_i_predlozheniya_po_ikh_resheniyu).

<sup>9</sup> См. также: Доклад Казначейства России о результатах осуществления главными администраторами средств федерального бюджета в 2018 г. внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита. URL: <https://roskazna.gov.ru/upload/iblock/3f5/doklad.pdf>

- искусственное обособление контроля в рамках управленческой структуры и его формальность, дублирование государственного финансового контроля;
- нераспространение внутреннего финансового контроля на процедуры в рамках полномочий финансового органа, получателя бюджетных средств, а также бюджетных и автономных учреждений;
- недостаточное использование инструментов оценки бюджетных рисков и управления ими»<sup>10</sup>.

Положения статьи 160.2-1 Бюджетного кодекса РФ в части внутреннего финансового контроля исключены, нормативные документы Министерства финансов РФ по внутреннему финансовому контролю признаны утратившими силу. Так, «бюджетное полномочие главного администратора (администратора) бюджетных средств по осуществлению внутреннего финансового контроля в качестве отдельного бюджетного полномочия исключено из состава бюджетных полномочий, определяемых Бюджетным кодексом»<sup>11</sup>.

Законодательными документами по внутреннему контролю остались только Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» в части статьи 19, где есть просто отсылка на необходимость внутреннего контроля («Экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни»), а также Бюджетный кодекс РФ в части главы 26, где кратко указаны контрольные полномочия Федерального казначейства, органов контроля, являющихся органами исполнительной власти субъектов РФ, а также предварительный и последующий контроль в процессе и по результатам исполнения бюджетов в целях законности их исполнения, достоверности учета и отчетности.

Министерство финансов РФ как орган регулирования бухгалтерского учета, контроля и аудита еще в конце 2013 г. отреагировал на новую тогда модель внутреннего контроля COSO, выпустив соответствующие рекомендации<sup>12</sup>. Рекомендации развивали ст. 19 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», однако особо оговаривали исключение из этих рекомендаций организаций сектора государственного управления (п. 2). Рекомендации дают определение внутреннего контроля в

<sup>10</sup> Концепция повышения эффективности бюджетных расходов в 2019–2024 гг., утвержденная распоряжением Правительства Российской Федерации от 31.01.2019 № 117-р.

<sup>11</sup> Письмо Минфина России от 17.12.2019 № 02-02-05/98728 «Об осуществлении внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита начиная с января 2020 г.».

<sup>12</sup> Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности: Письмо Министерства финансов РФ от 25.12.2013 № 07-04-15/57289.

соответствии с COSO, ограничения внутреннего контроля, основные элементы, процедуры, документирование, организацию внутреннего контроля, обязательное создание специального подразделения внутреннего контроля для эмитентов ценных бумаг, оценку внутреннего контроля, распределение полномочий внутреннего контроля.

В 2019 г. утвержден профессиональный стандарт 08.002 «Бухгалтер», формально Приказом Министерства труда и социальной защиты РФ от 21.02.2019 № 103н, но по согласованию и с учетом нормативных документов Министерства финансов РФ. Этот профстандарт также был призван детализировать ст. 19 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», фактически он учитывает рекомендации COSO через рекомендации Министерства финансов РФ, по времени «совпадает» с исключением из законодательства полномочий по внутреннему контролю у распорядителей бюджетных средств. Закон «О бухгалтерском учете» и этот профстандарт не делают различий между учетом в негосударственных и бюджетных организациях, поэтому рекомендации COSO фактически оказались выведены именно на уровень бухгалтеров бюджетных организаций.

В подтверждение тезиса о таком проникновении COSO именно в бухгалтерию бюджетных учреждений следует представить выдержки из должностной инструкции главного бухгалтера бюджетного учреждения, опубликованной на сайте «Бюджетник», в соответствии с которой главный бухгалтер должен:

- «знать передовой отечественный и зарубежный опыт в сфере организации и осуществления внутреннего контроля;
- определять и изменять границы контрольной среды внутреннего контроля;
- распределять полномочия, обязанности и ответственность между работниками за выполнение соответствующих процедур внутреннего контроля;
- организовывать и осуществлять внутренний контроль совершаемых бюджетным учреждением фактов хозяйственной жизни;
- составлять отчеты о результатах внутреннего контроля;
- осуществлять непрерывный мониторинг соответствия внутреннего контроля целям деятельности бюджетного учреждения;

- обосновывать принятые бюджетным учреждением решения при проведении внутреннего контроля, внутреннего и внешнего аудита, ревизий, налоговых и иных проверок»<sup>15</sup>.

Следует резюмировать, что проведенный обзор российских нормативных документов и практики внедрения рекомендаций COSO-INTOSAI показал попытку выстроить параллельный внутренний контроль в виде дополнительных контрольных процедур и документов, а также неправильность этого параллелизма, фактическую отмену внедрения спустя несколько лет. Поиск путей совершенствования внутреннего контроля в контексте существа операций и целей организаций теперь направлен на управленческие полномочия распорядителей бюджетных средств и на работу бухгалтеров бюджетных организаций, пока это только фиксируется в должностных инструкциях и не получило широкого осмысления.

### **Попытка внедрения COSO-INTOSAI в государственных организациях Великобритании**

Попытка внедрения рекомендаций COSO-INTOSAI именно Великобританией представляет особый интерес. Сектор государственного управления Великобритании стал пионером значимых новаций в области учета и контроля. Еще в начале 2010-х гг. состоялся переход на IPSAS (МСФО ОС), опередивший другие крупные страны. Также составляется консолидированная отчетность расширенного сектора государственного управления — UK WGA, которая является самой полной среди крупных стран. Лондон является вторым финансовым центром после Нью-Йорка, три из четырех крупнейших аудиторских организаций имеют штаб-квартиру именно в Лондоне. Степень огосударствления крупнейших британских банков после кризиса 2008 г. достигала российского уровня, Банк Англии и ряд других банков развития реально подчиняются Казначейству и консолидируются в UK WGA. Именно Великобритания стала первой крупной страной, повсеместно внедрившей рекомендации COSO-INTOSAI еще в начале 2010-х гг. и затем фактически отказавшейся от их дальнейшего использования.

В Великобритании регулированием внутреннего контроля занимаются отдельно два государственных ведомства, ответственных за финансовый рынок (для эмитентов ценных бумаг) и за государственный аудит (для государственных организаций). Financial Conduct Authority (британский

---

<sup>15</sup> Текст проф. стандарта. URL: <https://www.ipbr.org/developments/standard/>; Пример должностной инструкции главного бухгалтера бюджетного учреждения. URL: <https://www.budgetnik.ru/art/8569-doljnostnaya-instruktsiya-glavnogo-buhgaltera-byudjetnogo-uchrejdeniya>

финансовый регулятор) в FCA Handbook<sup>14</sup> (Справочник финансового регулятора) раскрывает лучшие практики управления и внутреннего контроля. В этом документе в одном предложении указывается на необходимость раскрыть в комментариях к финансовой отчетности описание особенностей внутреннего контроля и управления рисками эмитента<sup>15</sup>. National Audit Office (NAO, Национальный аудиторский офис) как высший орган государственного аудита оценивает внутренний контроль аудируемых государственных организаций. Оценка делается на основе стандартов ISSAI и собственного The Statement on Internal Control: A Guide for Audit Committees (SIC, Отчет о внутреннем контроле: руководство для комитетов по аудиту 2010 г.)<sup>16</sup>.

SIC определяет краткое содержание отчета по внутреннему контролю в составе годовой отчетности организации (в части 1 и в Приложении 1). Подавляющая часть этого 20-страничного документа регламентирует аудиторскую проверку этого отчета по внутреннему контролю, роль комитета по аудиту и руководства самой государственной организации в подготовке этого отчета. SIC также должен содержать утверждения Accounting Officer (бухгалтера) о подходах и ответственности за управление рисками, внутренний контроль и корпоративное управление, а также обзор эффективности и выявленные слабые места в системе внутреннего контроля организации<sup>17</sup>.

В конце SIC отсылает к Financial Reporting Manual (Government FReM, Правительственное руководство по финансовой отчетности, точнее, по бюджетному учету). FReM последнего отчетного 2020—2021 г. «понижил» отчет по внутреннему контролю от самостоятельной формы до небольшого раздела в составе Performance report (исполнительского отчета, отчета руководства). Пункты FReM 5.3.3.g., 6.4.7 лишь указывают на необходимость резюме по управлению рисками и внутреннему контролю, а пункт 6.4.8 — на раскрытие ответственных за внутренний контроль и за его ревью (обзор).

Понижение в статусе и краткость отчета по внутреннему контролю иллюстрируют цитаты из годового отчета BBC (British Broadcast Corporation). Performance report содержит раздел «Эффективность

<sup>14</sup> FCA Handbook. URL: <https://www.handbook.fca.org.uk/handbook/>

<sup>15</sup> DTR 7.2.5 The corporate governance statement must contain a description of the main features of the issuer's internal control and risk management systems in relation to the financial reporting process. URL: <https://www.handbook.fca.org.uk/handbook/DTR/7/2.html>

<sup>16</sup> The Statement on Internal Control: A Guide for Audit Committees. URL: [https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2010/01/statement\\_internal\\_control.pdf](https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2010/01/statement_internal_control.pdf)

<sup>17</sup> National Audit Office. The Statement on Internal Control: A Guide for Audit Committees. Appendix One.

внутреннего контроля и системы управления рисками» на двух страницах<sup>18</sup>, который в основном посвящен работе Комитета по аудиту и Службы внутреннего аудита, раскрывает ответственного за внутренний контроль. В разделе отчета о вознаграждениях руководства представлены десяток должностей финансовых контролеров по направлениям деятельности и по дочерним организациям (controller, group financial controller), несколько финансовых директоров (Chief Financial Officer, Chief Financial and Operating Officer) и нет главного бухгалтера или бухгалтеров.

British Business Bank (Британский бизнес-банк, государственный институт содействия малому и среднему бизнесу) также коротко раскрывает систему внутреннего контроля в своем годовом отчете. В пункте Internal Control, Systems and Processes (внутренний контроль, системы и процессы) кратко указывается на «особое внимание постоянному совершенствованию операционных процессов, системы и среды внутреннего контроля, снижения операционных рисков, ...проведение самооценки рисков и средств контроля в своих процессах, разработке планов по устранению недопустимых недостатков»<sup>19</sup>. На сайте представлена краткая страничка по управлению рисками и внутреннему контролю, указывающая на ответственность совета директоров и правления, применение лучших практик других финансовых институтов, неподотчетность FCA, внимание к противодействию легализации преступных доходов и защите персональных данных как отдельным направлениям внутреннего контроля<sup>20</sup>.

В Великобритании значимая роль в развитии нормативных документов и публикации лучших практик принадлежит организациям профессиональных бухгалтеров. В Соединенном Королевстве действуют: Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW, Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA, Ассоциация присяжных сертифицированных бухгалтеров), Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA, Дипломированный институт общественных финансов и учета).

ACCA так перечисляет полномочия контролера-бухгалтера (в сокращенном переводе): «Управление бухгалтерскими операциями, подготовка и публикация ежемесячной финансовой отчетности, обеспечение надлежащего учета всех финансовых операций, обеспечение соответствия

<sup>18</sup> BBC Group Annual Report and Accounts 2019/20. *Governance*, pp. 92–94, 159.  
URL: <http://downloads.bbc.co.uk/aboutthebbc/reports/annualreport/2019-20.pdf#page=73>

<sup>19</sup> British Business Bank. Annual Report 2020. P. 48. URL: [https://annualreport2020.british-business-bank.co.uk/uploads/documents/BBB\\_Annual\\_Report\\_2020.pdf](https://annualreport2020.british-business-bank.co.uk/uploads/documents/BBB_Annual_Report_2020.pdf)

<sup>20</sup> Risk management and internal control.  
URL: <https://annualreport2020.british-business-bank.co.uk/governance/risk-management-and-internal-control>

всей отчетности законодательным и финансовым нормам, документирование бизнес-процессов и учетной политики для внутреннего контроля, управление процессом аудита и поддержание связи с внешним персоналом»<sup>21</sup>.

CIPFA в своей публикации *The Role of the Chief Financial Officer in Local Authorities* представляет полномочия финансового директора с контрольными функциями. Эти полномочия начинаются с «сохранения государственных денег. Финансовый директор должен руководить внедрением и обеспечением системы финансового контроля и процедур управления финансовыми рисками, а также должен определять процессы бухгалтерского учета и контролировать процедуры финансового управления, которые позволяют организации составлять бюджет и управлять своими общими ресурсами»<sup>22</sup>.

В Великобритании экзамены профессионального бухгалтера включают 14–15 дисциплин трех уровней. Среди этих дисциплин только по одной дисциплине на первом и втором уровнях, касающихся бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Другие дисциплины ориентированы на управленческий учет, финансы и финансовый менеджмент, аудит, бизнес-планирование, право. То есть профессиональный бухгалтер занимает позицию бухгалтера в средних по размерам организациях, тогда как в крупных обычно «вырастает» до финансового контролера или финансового директора.

Например, мэрия Лондона в одной из публикаций представляет отчет о соответствии Кодексу финансового менеджмента CIPFA. В начале той публикации указано, что финансовый директор Лондона является сертифицированным профессиональным бухгалтером. «Мэрия имеет хорошо развитый процесс надлежащего управления и внутреннего контроля... Комитет по аудиту и рискам обеспечивает независимую проверку корпоративного управления, рисков и внутреннего контроля. Группа внутреннего аудита проводит несколько аудитов в форме последующих проверок для тестирования внутреннего контроля»<sup>23</sup>.

Таким образом, следует говорить о фактической потере интереса руководителей органов государственного управления и подведомственных

---

<sup>21</sup> Financial controller. Overview. ACCA. URL: <https://www.accaglobal.com/gb/en/qualifications/why-acca/competency-framework/job-profiles/sustainable-management-accounting/financial-controller.html>

<sup>22</sup> The role of the chief financial officer in local authorities. URL: <https://www.cipfa.org/policy-and-guidance/reports/the-role-of-the-chief-financial-officer-in-local-authorities>

<sup>23</sup> Appendix B – CIPFA Finance Management Code – Assessment of Compliance. URL: <https://www.london.gov.uk/moderngovopdc/documents/s59345>/<https://www.london.gov.uk/moderngovopdc/documents/s59345/>

организаций Великобритании к рекомендациям COSO-INTOSAI, сведения выполнения этих рекомендаций до уровня абзацев пояснений в составе годовой отчетности общей емкостью около сотни страниц. Также следует говорить о переводе в Великобритании практики осуществления внутреннего контроля в функции бухгалтерских работников, вплоть до переименования названий должностей с бухгалтеров в контролеры, то есть о встраивании контроля в существующие процессы документооборота и управления организаций, а не надстраивании и не параллелизме внутреннего контроля.

### **Основные причины неудач с внедрением COSO-INTOSAI**

Проблематика внедрения COSO в первую очередь следует из его американского происхождения, различий в языке в практиках конкретных стран. Проводниками философии COSO являются в основном Большая четверка аудиторских фирм и Большая тройка консалтинговых фирм, которые своими корнями уходят в американско-британскую практику. Эти фирмы работают на основе комбинации опытных руководителей с англоязычными профессиональными сертификатами и местных начинающих работников с минимальным опытом работы. Именно критики из англоязычных фирм в угоду своим контрактам указывают на неадекватность национального внутреннего контроля в государственных организациях и необходимости новой системы с нуля.

Проблемой стала нацеленность стандартов INTOSAI на детали аудита с минимальным вниманием к деталям внутреннего контроля фактически в виде двух схем по странице каждая (куб COSO и схема-пирамида). Так, среди десятков стандартов только три посвящены внутреннему контролю — ISSAI 9100, 9110, 9120. ISSAI 9100 просто перефразирован из COSO с первоначальной узкой финансовой направленностью самого COSO. Десяток теоретических «субстандартов» ISSAI 9110 фактически перефразирует принципы ISSAI 9100. ISSAI 9120 обобщается в схеме-пирамиде «Меры внутреннего контроля» размером одна страница, похожей на краткий чек-лист для аудитора при обзоре внутреннего контроля.

Отсутствие в стандартах INTOSAI практических деталей объясняется широчайшим разнообразием функций, услуг и транзакций государственного сектора, утопичностью унификации деталей внутреннего контроля. У органов власти и государственных организаций нет одного-двух очевидных универсальных критериев результативности в силу широты и специфики деятельности. Проблематично унифицировать детали контроля стратегических целей одновременно в сфере образования, здравоохранения, ЖКХ, транспорта и т.д. Для коммерческих организаций

такowymi являются прибыль и котировки акций, и именно поэтому COSO ориентировался на контроль финансовой отчетности.

Следующей причиной неудач внедрения COSO-INOSAI стало их упрощенное сведение к созданию службы внутреннего контроля и отчету по внутреннему контролю. Такое упрощение следовало из первого опыта внедрения COSO в банках и у брокеров именно в виде Службы внутреннего контроля. Высшее руководство нефинансовых организаций считало, что для внедрения модных трендов достаточно нанять несколько человек, изолировать их в отдельном подразделении, и это улучшит достижение стратегических целей. Из-за этого новые контрольные подразделения не генерируют улучшений, а чаще порождают дополнительные формы управленческой отчетности, права согласования операций, коллегиальные органы и совещания.

На практике тон контроля сверху направлен на выявление большого количества незначительных нарушений при невнимании к стратегическим целям организации. Часто считается, что чем больше страниц и замечаний в акте проверки, тем лучше поработали проверяющие. И наоборот, минимальное количество замечаний зачастую влечет за собой обвинения в бездействии проверяющих. Такой тон внутреннего контроля может негласно устанавливаться сверху или даже официально включаться в показатели работы контролируемых работников. Из-за этого проверки сводятся к поиску большого количества небольших замечаний, зачастую заранее заготовленных самими проверяемыми. Риск-ориентированный подход и существенность по-прежнему применяется больше в коммерческом, нежели в государственном секторе.

Государственная служба зачастую персонифицирует ответственность крупных руководителей за все проблемы в подведомственных подразделениях и организациях. Контроль со стороны руководителя или контролирующего работника над непосредственным исполнителем может неверно пониматься как безответственность этого исполнителя. Безответственность исполнителей мультиплицирует риски нарушений в сочетании с бюрократизацией контроля и снижением качества государственных услуг. Персонификация ответственности исполнителя должна четко фиксироваться в должностных инструкциях, в системе денежных штрафов и поощрений, продвижении по службе или увольнении как крайней мере.

Избыточный ежедневный рутинный документооборот, особенно на уровне руководства, усиливает невнимательность к важным деталям и ослабляет контроль. Неэффективное распределение полномочий от руководителя к

заместителям и ответственным исполнителям вытекает из отмеченной выше высокой степени персонификации ответственности высоких руководителей. В результате руководители перегружены огромными пачками документов ежедневного подписания, и у них не остается физически времени вчитываться в их содержание. При этом документы могут содержать избыточное количество согласующих виз, когда каждый визирующий также ежедневно сталкивается с большим объемом документов.

Следование принципу преобладания существа над формой, упор на достижение целей организации усиливает требования к квалификации бухгалтеров и контролеров. Недостаточно хорошо знать только бухгалтерские положения, налоговое законодательство и работу банков, которые, к слову, значимо усложнились за последние десятилетия. Необходимо хорошо понимать отраслевую специфику деятельности организации, а широта трудоустройства бухгалтеров вне зависимости от их отраслевой специфики противоречит COSO. Передача первичного документирования на уровень непосредственных исполнителей порождает необходимость понимания этими исполнителями и отраслевой специфики документооборота, и специфики учета.

В соответствии с COSO каждый исполнитель хозяйственной операции и контролирующий бухгалтер должны задумываться о своем вкладе в достижение целей организации. Практическая реализация такой задачи является нетривиальной для современного управления и мотивации персонала, а не только для учета и контроля. При тысячах сотрудников организации вклад каждого в отдельности незаметен, крупные значимые ошибки бывают крайне редко, а узкие интересы отдельных сотрудников и подразделений зачастую трудно сочетаются с целями организации. Проблематика масштаба особенно актуальна для огромных государственных организаций, где значимость отдельного бухгалтера и сотрудника категорически незаметна.

Многие государственные услуги и организации иерархичны, и это затрудняет контроль по существу. COSO-INTOSAI ориентирует сотрудников именно на существо операций, на достижение общих целей организации, на эффективное предоставление государственных услуг. Однако непосредственные руководители на местах получают готовые программные решения, должностные инструкции и операционные регламенты, обязаны им четко следовать. Руководители крупных ведомств также зачастую ограничены, например, пределами бюджетных расходов или штатной численности, сложностями автоматизации процессов управления.

Многие государственные услуги предоставляются территориальными подразделениями органов власти или государственных организаций в небольших районах и населенных пунктах. Такой масштаб на местах не позволяет содержать большой штат сотрудников с их разумной специализацией и выделением контрольных процедур. Местный руководитель зачастую работает как старший исполнитель, сам выполняет часть операций и потому не может эффективно себя контролировать. Жители друг друга хорошо знают, и это повышает риск невинного сговора между исполнителями государственных услуг и их получателями.

Многофункциональные центры государственных услуг пока во многом являются красиво организованными офисами с проблемами интеграции операционных систем и баз данных различных ведомств и их услуг. Пока же отсутствие реальной интеграции увеличивает вероятность ошибок и трудозатраты, отнимает время сотрудников от стратегической рефлексии. Многофункциональность, в принципе, существенно увеличивает требования к квалификации сотрудников, их знанию широкого состава ведомственных нормативных документов, программных продуктов и баз данных.

Бюджетная прозрачность, бюджеты для граждан приняты для очень укрупненных показателей и отчетов. Реальные детали деятельности бюджетных учреждений (за редким исключением) остаются для служебного пользования. Например, отчетность школ на сайте самих школ не всегда информативна, а отчетность районных ГБУ «Жилищник» перестают публиковать вообще. Редкие публикации актов проверок еще менее информативны по сравнению с отчетами о финансово-хозяйственной деятельности. Это затрудняет межотраслевые сопоставления, а также обмен опытом, даже между бюджетными учреждениями соседних областей из одной отрасли.

Подобная ситуация характерна не только для России, имеющей в принципе достаточно высокий показатель бюджетной прозрачности по методологии МВФ, но и для многих западных стран. Бюджетный сектор все еще ждет своих исследователей. Нет сомнения, что будут актуальны отраслевые публикации с обзором деталей лучших практик внутреннего контроля, особенно в части влияния такого контроля на качество государственных услуг и эффективность использования бюджетных средств.

Таким образом, следует выделить следующие основные причины неудач с внедрением COSO-INTOSAI:

- 1) незнание крупнейшими международными аудиторскими и консалтинговыми фирмами специфики бюджетных организаций конкретных стран;
- 2) нацеленность этих организаций в основном на аудит и в малой степени на контроль как часть управления;
- 3) противоречие универсализма стандартов с отраслевыми особенностями и множеством целей бюджетных организаций;
- 4) упрощение COSO-INTOSAI только до создания службы внутреннего контроля с ее ориентацией на предотвращение внешних проблем с контролирующими органами;
- 5) невнимание к необходимости повышенной квалификации контролеров и бухгалтеров при контроле операций по существу и в контексте целей организаций;
- 6) ограниченность полномочий и мотивации руководителей и сотрудников организаций на местах на районном уровне;
- 7) ограничения в расходах и успехах в цифровизации государственного сектора, реалии многофункциональных центров государственных услуг.

Эти классифицированные факторы следует принимать во внимание профильным специалистам Министерства финансов РФ, других министерств и ведомств при разработке рекомендаций по внутреннему контролю в подведомственных организациях.

**Рисунок 1**  
**Классический куб COSO**

**Figure 1**  
**A classic COSO Cube**



*Источник:* COSO Internal Control — Integrated Framework Principles.

URL: <https://www.coso.org/Documents/COSO-ICIF-11x17-Cube-Graphic.pdf>; Построение интегрированной системы управления рисками и внутреннего контроля в организации.  
URL: <http://partad.ru/UploadFiles/GetUploadedPdfFile?uploadFileId=164>

*Source:* COSO Internal Control — Integrated Framework Principles.

URL: <https://www.coso.org/Documents/COSO-ICIF-11x17-Cube-Graphic.pdf>; Building an integrated risk management and internal control system in the organization.  
URL: <http://partad.ru/UploadFiles/GetUploadedPdfFile?uploadFileId=164> (In Russ.)

**Рисунок 2**  
**Куб внутреннего контроля INTOSAI**

**Figure 2**  
**The INTOSAI Internal Control Cube**



Источник: INTOSAI ISSAI 9100, 22 с.

Source: INTOSAI ISSAI 9100, 22 p.

### Список литературы

1. Saiz Anton M.P. Internal Control of Public Administrations. Its Role in Prevention and the Fight Against the Corruption of the Public Power. *Revista Catalana de Dret Public*, 2020, iss. 60, pp. 87–101. URL: <http://dx.doi.org/10.2436/rcdp.i60.2020.3412>
2. Milyani S., Kasim E., Sudrajat. Financial Reporting Quality and Public Accountability in Regional Government: Analysis for the impact of Competence, Internal Control and Information Technology; Indonesia Evidence. 30th IBIMA Conference: 8–9 November 2017, Madrid, Spain, 2017, pp. 2023–2032. URL: <http://dx.doi.org/10.2436/rcdp.i60.2020.3412>

3. *Ashfaq K., Rui Z.* The effect of board and audit committee effectiveness on internal control disclosure under different regulatory environments in South Asia. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 2019, vol. 17, no. 2, pp. 170–200. URL: <https://doi.org/10.1108/JFRA-09-2017-0086>
4. *Шинкарева О.В.* О рекомендациях ИНТОСАИ по стандартам внутреннего контроля для организаций общественного сектора // *Аудит и финансовый анализ*. 2016. № 1. С. 165–169. URL: [https://www.auditfin.com/fin/2016/1/fin\\_2016\\_11\\_rus\\_04\\_06.pdf](https://www.auditfin.com/fin/2016/1/fin_2016_11_rus_04_06.pdf)
5. *Булыга Р.П.* Классификация и стандартизация финансового контроля и аудита в Российской Федерации // *Учет. Анализ. Аудит*. 2017. № 5. С. 10–17. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/klassifikatsiya-i-standartizatsiya-finansovogo-kontrolya-i-audita-v-rossiyskoy-federatsii-1>
6. *Булыга Р.П.* Классификация и стандартизация финансового контроля и аудита в Российской Федерации // *Учет. Анализ. Аудит*. 2017. № 6. С. 6–19. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/klassifikatsiya-i-standartizatsiya-finansovogo-kontrolya-i-audita-v-rossiyskoy-federatsii>
7. *Абрамова Е.В., Богатырева О.В.* Внутренний финансовый контроль как инструмент построения эффективной системы управления в бюджетной сфере экономики // *Фундаментальные исследования*. 2017. № 9-1. С. 112–116. URL: <https://fundamental-research.ru/en/article/view?id=41713>
8. *Вахрушина М.А.* Управленческий учет как инструмент внутреннего контроля деятельности субъектов государственного сектора экономики // *Аудит*. 2018. № 5. С. 17–21.
9. *Фадеекина Н.В., Юрченко Н.Н., Топтун О.В.* О сущности государственного финансового контроля и тенденциях его развития в целях повышения качества финансового менеджмента в секторе государственного управления // *Сибирская финансовая школа*. 2019. № 4. С. 84–93. URL: [https://www.journal.safbd.ru/sites/default/files/articles/journal\\_sfs\\_safbd\\_2019-4-84-93.pdf](https://www.journal.safbd.ru/sites/default/files/articles/journal_sfs_safbd_2019-4-84-93.pdf)
10. *Куцури Г.Н., Эриашвили Н.Д., Тиникашвили Т.Ш.* Организация финансового контроля в муниципальном образовании // *Аудиторские ведомости*. 2021. № 2. С. 52–55.
11. *Симко Н.Н.* Алгоритм осуществления внутреннего государственного финансового контроля Казначейством России: проблемы и пути решения // *Финансы: теория и практика*. 2020. Т. 24. № 6. С. 123–139. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/algoritm-osuschestvleniya->

vnutrennego-gosudarstvennogo-finansovogo-kontrolya-kaznacheystvom-rossii-problemy-i-puti-resheniya

12. *Ендовицкий Д.А., Головин С.В., Спиридонова Н.Э.* Взаимосвязь систем внешнего и внутреннего контроля деятельности бюджетного учреждения // *Международный бухгалтерский учет*. 2020. Т. 23. № 11. С. 1240—1252. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.11.1240>
13. *Карепина О.И., Меликсетян С.Н.* Развитие государственного финансового контроля в сфере здравоохранения // *Дайджест-Финансы*. 2019. Т. 24. Вып. 2. С. 221—240. URL: <https://doi.org/10.24891/df.24.2.221>
14. *Afiah N., Azwari P.* The Effect of the Implementation of Government Internal Control System (GICS) on the Quality of Financial Reporting of the Local Government and Its Impact on the Principles of Good Governance: A Research in District, City and Provincial Government in South Sumatera. *Procedia Social and Behavioral Sciences*, 2015, vol. 211, pp. 811–818. URL: <https://cyberleninka.org/article/n/294743>
15. *Матвеева Н.С.* Международный опыт осуществления государственного финансового контроля // *Финансовый журнал*. 2020. Т. 12. № 2. С. 69—95. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mezhdunarodnyy-opyt-osuschestvleniya-gosudarstvennogo-finansovogo-kontrolya>
16. *Грачева М.В.* Внутренний контроль и аудит в министерствах и ведомствах Германии // *Научно-аналитический вестник Института Европы РАН*. 2020. № 3. С. 82—88. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vnutrenniy-kontrol-i-audit-v-ministerstvah-i-vedomstvah-germanii>
17. *Грачева М.В.* Внутренний контроль и аудит в подведомственной сети в органах государственного управления // *Вестник Московского университета. Серия 21: Управление (государство и общество)*. 2019. № 3. С. 39—57.

### **Информация о конфликте интересов**

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

## RATIONALITY OF INTERNAL CONTROL ACCORDING TO COSO-INTOSAI PRINCIPLES IN PUBLIC SECTOR ORGANIZATIONS

Sergei V. ANUREEV

Financial University under Government of Russian Federation,  
Moscow, Russian Federation  
anureev@bk.ru  
<https://orcid.org/0000-0003-4506-6305>

### Article history:

Article No. 377/2021  
Received 28 June 2021  
Received in revised form 6 September 2021  
Accepted 20 Sept 2021  
Available online 29 November 2021

### JEL classification:

G21, H83

**Keywords:** budgetary institution, inspection, departmental control, controlling, efficiency of budget expenditure

### Abstract

**Subject.** The article investigates the rationality of internal controls in accordance with COSO-INTOSAI recommendations in public sector organizations.

**Objectives.** The aim is to classify the reasons for failures and the actual refusal to directly follow the COSO-INTOSAI recommendations in public sector organizations in Russia and the UK, as well as to determine the directions for the rational development of internal control in such organizations.

**Methods.** The study employs the content analysis of domestic and foreign sources, the comparative analysis.

**Results.** The study classifies the reasons for failures, i.e. excessive universalism and inanity of recommendations borrowed from professional participants of the financial market, hiring employees from financial markets, erroneous creation of additional units, procedures and documents, objective lack of authority, motivation and qualification of employees to implement the recommendations. The areas of rational development are determined on the basis of sector specifics, real powers of budget fund managers, professional duties of chief accountants as controllers, reasonable centralization and digitalization of public services.

**Conclusions.** The findings may clarify the regulatory and departmental documents of the Ministry of Finance and managers of budget funds in internal control of public sector organizations, and improve the performance of such organizations, increase the efficiency of budget spending and off-budget operations.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2021

**Please cite this article as:** Anureev S.V. Rationality of Internal Control According to COSO-INTOSAI Principles in Public Sector Organizations. *Finance and Credit*, 2021, vol. 27, iss. 11, pp. 2412–2441.

<https://doi.org/10.24891/fc.27.11.2412>

## Acknowledgments

The article is based on the results of budget-funded research implemented in 2021 under the State job to the Financial University under the Government of the Russian Federation, and partly in consultation with the World Bank.

## References

1. Saiz Anton M.P. Internal Control of Public Administrations. Its Role in Prevention and the Fight Against the Corruption of the Public Power. *Revista Catalana de Dret Public*, 2020, iss. 60, pp. 87–101. URL: <http://dx.doi.org/10.2436/rcdp.i60.2020.3412>
2. Milyani S., Kasim E., Sudrajat. Financial Reporting Quality and Public Accountability in Regional Government: Analysis for the impact of Competence, Internal Control and Information Technology; Indonesia Evidence. 30th IBIMA Conference: 8–9 November 2017, Madrid, Spain, 2017, pp. 2023–2032. URL: <http://dx.doi.org/10.2436/rcdp.i60.2020.3412>
3. Ashfaq K., Rui Z. The effect of board and audit committee effectiveness on internal control disclosure under different regulatory environments in South Asia. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 2019, vol. 17, no. 2, pp. 170–200. URL: <https://doi.org/10.1108/JFRA-09-2017-0086>
4. Shinkareva O.V. [About INTOSAI Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2016, no. 1, pp. 165–169. (In Russ.) URL: [https://www.auditfin.com/fin/2016/1/fin\\_2016\\_11\\_rus\\_04\\_06.pdf](https://www.auditfin.com/fin/2016/1/fin_2016_11_rus_04_06.pdf)
5. Bulyga R.P. [Classification and Standardization of Financial Control and Audit in the Russian Federation]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2017, no. 5, pp. 10–17. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/klassifikatsiya-i-standartizatsiya-finansovogo-kontrolya-i-audita-v-rossiyskoy-federatsii-1> (In Russ.)
6. Bulyga R.P. [Classification and Standardization of Financial Control and Audit in the Russian Federation]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2017, no. 6, pp. 6–19. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/klassifikatsiya-i-standartizatsiya-finansovogo-kontrolya-i-audita-v-rossiyskoy-federatsii> (In Russ.)
7. Abramova E.V., Bogatyreva O.V. [Internal Financial Control as a Tool of Reforming and Building an Effective Management System in the Public Sector of the Economy]. *Fundamental'nye issledovaniya = Fundamental Research*, 2017, no. 9-1, pp. 112–116. URL: <https://fundamental-research.ru/en/article/view?id=41713> (In Russ.)

8. Vakhrushina M.A. [Management Accounting as Instrument of Internal Control of the Subjects of the State Sector of Economy]. *Audit*, 2018, no. 5, pp. 17–21. (In Russ.)
9. Fadeikina N.V., Yurchenko N.N., Toptun O.V. [About the Nature of the State Financial Control and Development Trends to Improve the Quality of Financial Management in Government Sector]. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian Finance School*, 2019, no. 4, pp. 84–93.  
URL: [https://www.journal.safbd.ru/sites/default/files/articles/journal\\_sfs\\_safbd\\_2019-4-84-93.pdf](https://www.journal.safbd.ru/sites/default/files/articles/journal_sfs_safbd_2019-4-84-93.pdf) (In Russ.)
10. Kutsuri G.N., Eriashvili N.D., Tinikashvili T.Sh. [Organization of Financial Control in a Municipality]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2021, no. 2, pp. 52–55. (In Russ.)
11. Simko N.N. [Algorithm for Internal State Financial Control by the Treasury of Russia: Problems and Solutions]. *Finansy: teoriya i praktika = Finance: Theory and Practice*, 2020, vol. 24, no. 6, pp. 123–139.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/algorithm-osuschestvleniya-vnutrennego-gosudarstvennogo-finansovogo-kontrolya-kaznacheystvom-rossii-problemy-i-puti-resheniya> (In Russ.)
12. Endovitskii D.A., Golovin S.V., Spiridonova N.E. [The Relationship Between External and Internal Control Systems of the Budgetary Institution]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 11, pp. 1240–1252. (In Russ.)  
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.11.1240>
13. Karepina O.I., Meliksetyan S.N. [Developing the State Financial Control in Health Care]. *Daidzhest-Finansy = Digest Finance*, 2019, vol. 24, iss. 2, pp. 221–240. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/df.24.2.221>
14. Afiah N., Azwari P. The Effect of the Implementation of Government Internal Control System (GISS) on the Quality of Financial Reporting of the Local Government and Its Impact on the Principles of Good Governance: A Research in District, City and Provincial Government in South Sumatera. *Procedia Social and Behavioral Sciences*, 2015, vol. 211, pp. 811–818.  
URL: <https://cyberleninka.org/article/n/294743>
15. Matveeva N.S. [State Financial Control: International Experience]. *Finansovyi zhurnal = Financial Journal*, 2020, vol. 12, no. 2, pp. 69–95.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/mezhdunarodnyy-opyt-osuschestvleniya-gosudarstvennogo-finansovogo-kontrolya> (In Russ.)
16. Gracheva M.V. [Internal Control and Audit in Germany's Ministries and Agencies]. *Nauchno-analiticheskii vestnik Instituta Evropy RAN = Scientific*

and *Analytical Herald of the Institute of Europe RAS*, 2020, no. 3, pp. 82–88.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vnutrenniy-kontrol-i-audit-v-ministerstvah-i-vedomstvah-germanii> (In Russ.)

17. Gracheva M.V. [Internal Control and Audit in Subordinated Organizations of Government Bodies]. *Vestnik Moskovskogo universiteta. Seriya 21: Upravlenie (gosudarstvo i obshchestvo) = Bulletin of Moscow University. Series 21: Management (Government and Society)*, 2019, no. 3, pp. 39–57. (In Russ.)

### **Conflict-of-interest notification**

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.