

# Организация внутреннего контроля в бюджетной сфере. Возможные подходы



В Программе Правительства РФ по повышению эффективности бюджетных расходов на период до 2012 года отмечается, что с момента вступления в 2000 году в силу Бюджетного кодекса в стране сформирована современная система управления общественными (государственными и муниципальными) финансами, однако не удалось на практике применить ряд законодательно введенных норм, принципов и механизмов и урегулировать многие методические вопросы. В том числе и вопросы государственного финансового контроля, в результате чего система государственного финансового контроля не соответствует современным требованиям.

**Владимир Васильевич МИХЕЕВ**, заместитель руководителя направления по взаимодействию с региональными органами власти Центра исследования бюджетных отношений

**П**рограммой предусмотрено принятие мер по реформированию государственного (муниципального) финансового контроля и развитию внутреннего контроля. Из этой формулировки следует важный вывод: **внутренний контроль не является частью государственного (муниципального) финансового контроля.** До утверждения Программы такой вывод нельзя было сделать. Право исполнительных органов государственной власти и органов местного самоуправления создавать подразделения внутреннего финансового аудита (внутреннего контроля) установлено ст. 270.1 Бюджетного кодекса, которая была введена в него Федеральным законом от 26 апреля 2007 г. № 63-ФЗ. Указанная статья содержится в гл. 26 Бюджетного кодекса, которая называется «Основы государственного и муниципального финансового контроля». Вместе с тем ряд ее положений косвенно позволяли понять, что внутренний контроль в том виде, как его понимает российский законодатель, имеет ряд признаков, свидетельствующих о его особом статусе. Какие это признаки?

Во-первых, статья предоставляет право, но не устанавливает обязанность. Следовательно, внутренний контроль является неким дополнением к системе государственного и муниципального финансового контроля, но не входит в нее непосредственно.

Во-вторых, в статье говорится о **внутренних** (то есть установленных самим органом исполнительной власти или органом местной администрации) стандартах и процедурах, о подготовке и организации осуществления мер, направленных на повышение результативности (эффективности и экономности) использования бюджетных средств, а не об общих стандартах и процедурах, обязательных для всех участников бюджетного процесса.

В-третьих, если в предыдущих статьях указанной главы Бюджетного кодекса, описывающих элементы системы государственного и муниципального финансового контроля, речь идет об органах государственного и муниципального финансового контроля как об участниках бюджетного процесса, то ст. 270.1 предоставляет право органам исполнительной власти и органам местной администрации (далее — органы власти) создавать системы внутреннего контроля, то есть в контексте, отличном от бюджетного законодательства.

## **Неоднозначность терминологии**

Статья не случайно начинается с вывода о том, что внутренний контроль не является составной частью государственного и муницип-

ципального контроля, поскольку именно из того, что это — составная часть общей системы (с общими целями, задачами и правилами, формами, методами и мерами реагирования) или инициатива отдельно взятых руководителей органов власти (со своими задачами, методами, формами и т. д.), следуют совершенно различные подходы к организации внутреннего контроля в конкретном органе власти.

Хочется отметить, что наше бюджетное законодательство по многим моментам грешит неоднозначностью и избыточностью терминологии. Одних только администраторов всего и вся в Бюджетном кодексе и в различных инструкциях Минфина России столько, что можно издавать отдельный справочник. Так же и с внутренним контролем. Словно стремясь окончательно всех запутать, в соответствии с Программой предполагается в рамках развития системы государственного (муниципального) финансового контроля ввести понятия внешнего и внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля, определив на законодательном уровне их формы, методы и объекты. Здесь речь идет уже о внутреннем государственном (муниципальном) финансовом контроле. Что это? Как это соотносится с внутренним финансовым аудитом (внутренним контролем), о котором идет речь в ст. 270.1 Бюджетного кодекса?

Из дальнейших положений Программы можно понять, что внутренний государственный финансовый контроль — это одно, а внутренний контроль — нечто иное, тем более что в Программе прямо говорится о том, что «главные администраторы бюджетных средств в соответствии с Бюджетным кодексом должны осуществлять внутренний контроль...» (и далее по тексту ст. 270.1). Программа также предусматривает отдельно от нормативного урегулирования внутреннего государственного финансового контроля организацию «координации развития и методологического обеспечения систем внутреннего контроля».

Возможно, в этом вопросе была полная ясность, если бы План мероприятий по реализации в 2010 году Программы Правительства РФ по повышению эффективности бюджетных расходов на период до 2012 года в этой части был выполнен в установленные сроки, но мы готовимся уже к встрече нового, 2012 года, а поправок в Бюджетный кодекс и необходимых актов Правительства России и министерств и ведомств пока нет. И это не способствует единому пониманию вопроса.

Из положений Программы можно понять, что внутренний государственный финансовый контроль — это одно, а внутренний контроль — нечто иное, тем более что в Программе прямо говорится о том, что «главные администраторы бюджетных средств в соответствии с Бюджетным кодексом должны осуществлять внутренний контроль...»

## Два подхода к организации внутреннего контроля

В рамках настоящей статьи хотелось бы рассмотреть два возможных подхода к организации внутреннего контроля в органах власти. Эти подходы принципиально отличаются не только с организационной стороны, но и по целям введения нового инструмента. Один подход проиллюстрируем на примере Положения о внутреннем контроле и внутреннем аудите в Федеральном казначействе РФ, утвержденного приказом Федерального казначейства от 25 января 2011 г. № 19. Положение касается и внутреннего контроля, и внутреннего аудита, но поскольку статья посвящена внутреннему контролю, то вопросы внутреннего аудита мы рассматривать не будем, отметим только различия в этих двух понятиях. Основные различия между внутренним аудитом и внутренним контролем заключаются в следующем:

- с точки зрения организации процесс внутреннего контроля включается в систему управления исполнительного органа власти или органа местной администрации, в то время как внутренний аудит является функционально независимым;
- с точки зрения содержания внутренний контроль является составляющей финансового менеджмента, осуществляемого главными распорядителями бюджетных средств, в то время как внутренний аудит является функционально независимой деятельностью;
- с точки зрения периодичности осуществления внутренний контроль является систематическим, осуществляется постоянно, а внутренний аудит проводится периодически в соответствии с планом проверок;
- с точки зрения объектов контроля внутренний контроль оперирует информацией о соблюдении установленных порядка и правил исполнения органом власти закрепленных за ним государственных функций, в то время как внутренний аудит — информацией о внутренних стандартах и процедурах составления и исполнения бюджета, ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности;
- с точки зрения результатов внутренний контроль позволяет информировать руководителя органа власти о рисках невыполнения или неполного выполнения органом власти закрепленных за ним функций, а внутренний аудит является основанием для проведения всесторонней оценки той или иной стороны деятельности органа власти, формирования ↪

рекомендаций по улучшению его функционирования и о состоянии и эффективности работы системы внутреннего контроля. Однако следует подчеркнуть, что и результаты внутреннего контроля, и результаты внутреннего аудита предназначены для информирования руководителя органа власти и принятия им управленческих решений, направленных на улучшение работы органа власти и подведомственных ему получателей бюджетных средств и на снижение рисков срыва выполнения функций, исполняемых органом власти.

Вернемся к Федеральному казначейству, его подходам к организации внутреннего контроля. И обратим внимание читателя на то, что указанное выше Положение разработано «на основании положений ст. 270.1 Бюджетного кодекса». Положение содержит следующее определение внутреннего контроля: «Внутренний контроль в Федеральном казначействе — непрерывный процесс, осуществляемый руководством, сотрудниками и контрольно-аудиторскими подразделениями органов Федерального казначейства в рамках управления казначейскими рисками, направленный на обеспечение соблюдения требований нормативных правовых актов Российской Федерации и регламентов, повышение эффективности и результативности осуществляемых операций, в разрезе финансового, административного и технологического направлений деятельности».

Другой возможный подход, который представляется более целесообразным, может быть реализован исходя из следующего определения внутреннего контроля: «Внутренний контроль органа власти — это осуществляемый уполномоченным структурным подразделением (уполномоченными должностными лицами) органа власти процесс сбора информации о соблюдении установленных порядка и правил исполнения органом власти закрепленных за ним государственных функций в целях обеспечения руководителя органа власти информацией о рисках невыполнения или снижения качества выполнения этих функций».

Казалось бы, определения близки между собой. Из обоих определений вытекают и объект внутреннего контроля — деятельность (процедуры, действия) и субъект — уполномоченное подразделение или должностное(ые) лицо(а). Однако, если при подходе, используемом Федеральным казначейством, под целью внутреннего контроля понимается «установление соответствия деятельности объекта внутреннего контроля положениям нормативных правовых ак-

Если при подходе, используемом Федеральным казначейством, под целью внутреннего контроля понимается «установление соответствия деятельности объекта внутреннего контроля положениям нормативных правовых актов и регламентов», то при втором подходе цель совершенно иная — обеспечение руководителя информацией, необходимой для принятия корректирующего управленческого решения

тов и регламентов», то при втором подходе цель совершенно иная — обеспечение руководителя информацией, необходимой для принятия корректирующего управленческого решения.

Исходя из различия целей, стоящих перед системой внутреннего контроля, различаются и решаемые ими задачи, и методы осуществления контроля. Различие целей при разных подходах носит принципиальный характер. При втором подходе, который в большей степени нам близок, внутренний контроль не должен быть направлен на выявление нарушений. Его направленность — снижение рисков совершения нарушений. Выявление нарушений в данном случае вторично, хотя по мере осуществления контроля вполне возможно.

Принципиальное отличие государственного финансового контроля от внутреннего контроля заключается именно в том, что цель государственного финансового контроля — проверка законности операций и выявление нарушений в конкретном учреждении, органе власти. По результатам контроля проверяющий обязывает, а объект контроля обязан устранить нарушения. Цель внутреннего контроля исполнительного органа власти и органа местной администрации — информирование руководителя о состоянии дел и рисках срыва выполнения какой-либо из функций, возложенных на орган власти, или о возможном ухудшении качества его работы. И решение по результатам контроля принимает сам руководитель органа власти, он самостоятельно определяет, что и в какие сроки нужно предпринять для улучшения функционирования возглавляемого им органа власти. И не обязан никому докладывать о выявленных и устраненных нарушениях, если они, конечно, не содержат признаков административно или уголовно наказуемых деяний.

Следует еще раз отметить, что система внутреннего контроля органа исполнительной власти не может быть замкнута только на процедурах планирования и исполнения бюджета, поскольку направлена на оценку рисков функционирования органов власти по самым широким направлениям. Так, Положение о внутреннем контроле в Федеральном казначействе содержит три основных направления внутреннего контроля: установление соответствия проводимых финансовых операций в части финансово-хозяйственной деятельности и их отражение в бюджетном учете и отчетности требованиям нормативных правовых актов (финансовый контроль); установление соответствия осуществляемых операций регламентам,

полномочиям сотрудников (административный контроль); соблюдение установленных технологических процессов и операций при осуществлении функциональной деятельности (технологический контроль).

## Методы внутреннего контроля

Формы внутреннего контроля при обоих подходах можно определить как предварительный, текущий и последующий контроль. А вот методы внутреннего контроля различны. Методы осуществления внутреннего контроля Федеральным казначейством определены как самоконтроль, контроль по уровню подчиненности, а также проведение контрольно-аудиторскими подразделениями проверок тематического и комплексного характера. Набор методов при втором подходе существенно отличается и его можно проиллюстрировать примерами.

К методам предварительного контроля при втором подходе автор относит анализ, собеседования, опросы мнения персонала. Анализ может проводиться по различным вопросам, но прежде всего это анализ проектов решений на предмет оценки рисков ухудшения функционирования организации. Юридическая экспертиза проектов проводится соответствующими юридическими службами, а орган внутреннего контроля (уполномоченное должностное лицо) должен оценить, как принятие решения повлияет на выполнение той или иной функции (по сути, провести ревизию позиции того структурного подразделения, которое готовило проект документа), какие этому сопутствуют риски. Результат анализа — информация для руководителя, на основании которой он сможет либо согласиться, что риски нарушения функционирования (если они выявлены) высоки и проект решения нужно доработать, либо вообще отказаться от него. А может счесть риски приемлемыми и утвердить решение.

Собеседования, опросы мнения персонала могут, например, проводиться в следующих случаях. Предполагается изменение дислокации структурных подразделений. Предложение сделано хозяйственным подразделением исходя из каких-то соображений. Внутренний контролер должен проанализировать возможные последствия принятия предлагаемого решения. Возможно, между коллективами каких-то структурных подразделений напряженные отношения и нельзя их располагать так, чтобы сотрудники пользовались одним и тем же туалетом или одним местом для курения. Это уве-

личивает риски снижения эффективности работы. Или в подразделении женщин намного больше, чем мужчин, а женского туалета нет на этом этаже. Несмотря на кажущуюся прозаичность приводимых примеров, именно эти простые вещи и влияют на конечную производительность труда в организации. Не увеличится ли риск неэффективного использования рабочего времени? На это должен дать заключение внутренний контролер.

К методам текущего контроля относятся проверки соблюдения правил выполнения операций, хронометраж, контрольные обмеры, обходы, закупки. Например, в медицинском учреждении, подведомственном органу власти, хранятся наркотические вещества. Перед внутренним контролером ставится задача оценить риски совершения нарушений правил хранения наркотических веществ. Проверяющий проводит проверку, в рамках которой может пройти с получателем наркотических веществ все стадии и процедуры от определения потребности в наркотических веществах и формирования заявки до передачи конечному потребителю и формирования отчета об их использовании и оценить соблюдение установленных правил на всех стадиях. Другой пример — проверка наличия и состояния огнетушителей. То есть оценивается, как выполняется правило в текущий момент. И если при комплексной проверке пожарной безопасности все было хорошо, а через полтора месяца появились недостатки, то внутренний проверяющий должен оценить риски пожара, обмана, кражи, преступной халатности или сговора и проинформировать об этих рисках руководителя.

**Хронометраж.** Если административным регламентом установлены какие-либо временные нормативы, например на одного посетителя службы занятости не более 20 минут, проверяющий осуществляет хронометраж приема в течение целого или половины рабочего дня, а затем анализирует причины невыполнения нормативов и связанные с этим риски. А в случае, если нормативы все соблюдены, то риски их невыполнения вследствие какой-либо нестандартной ситуации.

**Контрольные обмеры, обходы, закупки.** Например, учреждение принимает много физических лиц и за плату делает ксерокопии документов. Проверяющий из министерства делает закупку и смотрит, что происходит с наличными деньгами, как оформляют деньги, не мешает ли это сотрудникам самого учреждения выполнять основные функции, оценивает риски не-

Результат анализа — информация для руководителя, на основании которой он сможет либо согласиться, что риски нарушения функционирования (если они выявлены)

высоки и проект решения нужно доработать, либо вообще отказаться от него.

А может счесть риски приемлемыми и утвердить решение

проведения денег по кассе, риски неправильно определения себестоимости операции и т. д. Другой пример. Санитарными правилами установлено, что в образовательных учреждениях должен быть термометр, и он должен висеть на внутренней стене на высоте не менее полутора метров от пола. Проверяющий, обнаружив после косметического ремонта помещения отсутствие термометра или (в результате контрольного обмера) неправильное его расположение, должен определить, есть ли риски увеличения простудных заболеваний среди обучающихся вследствие этого нарушения (то есть ухудшение показателей, характеризующих деятельность учреждения), и доложить руководителю. Руководитель примет решение об устранении нарушения, а в случае больших рисков повышения заболеваемости может посчитать это достаточным основанием и для привлечения виновных к дисциплинарной ответственности.

К методам последующего контроля относится проведение проверок, встречных проверок и ревизий (комплексных проверок), а также обследований, собеседований, опросов мнения персонала и тестирование персонала. Проверки при последующем контроле отличаются от проверок при текущем контроле тем, что берется один или несколько вопросов и проверяется по ним все: наличие и полнота нормативного регулирования, квалификация персонала, материальные запасы, наличие жалоб на невыполнение регламентов, правил и т. д.

Проверки при последующем контроле отличаются от проверок при текущем контроле тем, что берется один или несколько вопросов и проверяется по ним все: наличие и полнота нормативного регулирования, квалификация персонала, материальные запасы, наличие жалоб на невыполнение регламентов, правил и т. д.

Ревизии (комплексные проверки) заключаются в комплексной проверке по всему функционалу проверяемого. Проводятся ревизии должны редко и при наличии очень серьезных оснований у руководителя, или если вновь назначенный руководитель хочет иметь максимально полную информацию о состоянии дел вверенного ему объекта. Обследования заключаются в анализе и оценке эффективности деятельности органа власти по выполнению какой-либо функции. В ходе собеседований, опросов мнения персонала уточняется (фиксируется, изучается) мнение персонала по отдельным вопросам функционирования организации или структурного подразделения. Тестирование персонала заключается, например, в проверке знания правил работы с конфиденциальной информацией. Кадровые службы делают это планомерно с целью обучения сотрудников. А внутренний контролер — с целью оценки рисков нарушения этих правил и предупреждения судебных исков в промежутках между плановым обучением.

В заключение отметим, что оба подхода имеют свои достоинства и недостатки. Подход, выбранный Федеральным казначейством, более традиционен с точки зрения организации контрольно-проверочной работы и скорее является чем-то промежуточным между государственным финансовым контролем и внутренним контролем в том понимании, которое пришло к второму подходу. ●



## Уважаемые финансисты муниципальных образований!

Сайт секции **«Финансисты муниципальных образований»** НП **«Сообщество финансистов России»** теперь администрирует **ИД «Бюджет»**.

Сайт секции находится по адресу [www.sfr.bujet.ru](http://www.sfr.bujet.ru). Дизайн сайта изменился, и работа над ним продолжается.

Мы будем рады всем предложениям по модернизации сайта, поступившим от вас.

Предложения и замечания можно направлять:

- **Вере Алексеевне Колюбиной**, генеральному директору НП «Сообщество финансистов России» [sfr@mfd-group.ru](mailto:sfr@mfd-group.ru), тел. (499) 611-03-22;
- **Светлане Александровне Стрельниковой**, заместителю главного редактора ИД «Бюджет» [strelnikova@bujet.ru](mailto:strelnikova@bujet.ru), тел. (495) 632-23-22 (многоканальный), (495) 628-47-88, (495) 628-35-08, моб. тел. 8 (926) 206-68-74.