

# Новый взгляд на постановление № 193



**Владимир Васильевич МИХЕЕВ,**  
руководитель проекта Центра исследования  
бюджетных отношений



**Дарья Сергеевна КАРАГОДИНА,**  
заместитель финансового директора Центра  
исследования бюджетных отношений

Статус ВФК и ВФА как бюджетных полномочий во многом стал причиной низкой заинтересованности ГАБС в их организации и осуществлении. Этому же способствовали разработчики федеральных правил осуществления ВФК и ВФА. В статье мы сделали попытку рассмотреть причины, не позволяющие эффективно осуществлять внутренний финансовый контроль.

## Сравним понятия

Главные распорядители бюджетных средств в рамках бюджетных полномочий годами проводили ведомственный финансовый контроль и, что очень важно, сами регламентировали порядок его осуществления. В 2013 году привычное и понятное бюджетное полномочие законодатель убрал из Бюджетного кодекса и ввел новое — по осуществлению ВФК и ВФА. На федеральном уровне правила осуществления ВФК установлены постановлением Правительства РФ от 17 марта 2014 года № 193.

Ведомственный финансовый контроль заключался в проведении проверок и ревизий подведомственных учреждений. ВФК осуществляется в основном методом самоконтроля и контроля по подчиненности внутри самого ГАБС. Бюджетный кодекс говорит о том, что ВФК направлен на обеспечение соблюдения внутренних стандартов и процедур как самим ГАБС, так и подведомственными администраторами и получателями бюджетных средств. Как это реализовать, четко не определено, но точно не путем проведения ревизий и проверок.

Ведомственный финансовый контроль не являлся отдельным предметом рассмотрения

органами государственного (муниципального) финансового контроля (далее — Г(М)ФК). ВФК, напротив, находится под пристальным вниманием органов внутреннего Г(М)ФК, при этом их в большей степени интересует не суть процессов и процедур, а формальное выполнение требований постановления № 193.

Все перечисленные изменения контрольной работы вызвали у ГАБС однозначное понимание того, что ВФК — это новая функция, для реализации которой нужны дополнительные силы и средства, дополнительная нагрузка при существенном снижении возможностей по контролю за подведомственной сетью.

### Истина где-то рядом

Чем же на самом деле является ВФК? ВФК представляет собой часть внутреннего контроля, который есть в любой организации вне зависимости от того, называется это системой или нет. Любое решение руководства только тогда выполняется правильно, качественно и в установленные сроки, когда все действия по принятию, утверждению и исполнению данного решения осуществляются в рамках внутреннего контроля.

Так, на стадии принятия и утверждения решения происходит выбор оптимального его варианта, определение необходимого и достаточного состава исполнителей, сроков выполнения, анализ наличия необходимых ресурсов, а также последствий, связанных

с неполной реализацией решения или с отказом от реализации, и т. д.

На этапе исполнения решения осуществляется контроль правильности и соблюдения сроков исполнения, своевременная корректировка или самого решения, или действий по его реализации, а также сроков и состава исполнителей. Кроме того, если результаты исполнения решения подлежат учету (бухгалтерскому или управленческому), осуществляется контроль правильности и полноты отражения результатов реализации в учете. Если формируется отчетность, то контролируется полнота, своевременность и достоверность отчетности. Таким образом, возьмем на себя смелость утверждать, что организация, в которой не контролируется исполнение принятых решений, полноценно функционировать не может.

ВФК — это составная часть финансового менеджмента. Он объективно существует вне зависимости от того, оценивают его качество или нет, и, в свою очередь, является неотъемлемым элементом системы управления государственным органом, органом МСУ. Большинство процедур финансового менеджмента в сфере государственного и муниципального управления регламентировано федеральным законодательством. Такой же подход законодатель избрал и в отношении ВФК. Видимо, разработчики правил руководствовались необходимостью, во-первых, обеспечить четкую, однозначно понимае-

## ПРИНЦИПЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

Как показывает международная практика и практика отечественного коммерческого сектора, руководство организаций выстраивает внутренний контроль (ВК) исходя из нескольких принципов:

- ▶ ВК — непрерывный процесс, встроенный во все стадии управления организацией.
- ▶ Цели, задачи, порядок (правила) осуществления ВК определяет сама организация.
- ▶ ВК предназначен для достижения установленных целей деятельности организации и для обеспечения руководства информацией о том, правильно и вовремя ли сотрудники выполняют его управленческие решения.



мую формулировку бюджетного полномочия, во-вторых, закрепить обязательность применения при его осуществлении только тех приемов, способов, методов, которые включены в нормативный акт, максимально формализовав правила, что должно формировать единый подход различных органов Г(М)ФК к осуществлению своих полномочий по анализу ВФК. Результатом стали те нормы постановления № 193, которые целесообразно изменить для того, чтобы сблизить методологию осуществления ВФК с общепринятой методологией осуществления ВК. Важно подчеркнуть, что это можно сделать без корректировки Бюджетного кодекса. Необходимо просто или отказаться от формирования карты ВФК в том виде, в каком определено в федеральных правилах, или отказаться от нее вообще.

### Карта ВФК — ненужный документ?

На сегодняшний день карта ВФК формируется в структурном подразделении, которое отвечает за результаты выполнения внутренних бюджетных процедур. Внутренняя бюджетная процедура — это процедура, направленная на выполнение принятого решения в бюджетной сфере.

В карте ВФК указывается следующая информация:

- ▶ должностные лица, ответственные за выполнение операции (действия по формированию документа, необходимого для выполнения внутренней бюджетной процедуры);
- ▶ периодичность выполнения операции;
- ▶ должностные лица, осуществляющие контрольные действия;
- ▶ методы контроля и его периодичность;
- ▶ способы проведения контрольных действий.

При этом возникает большое количество вопросов, без ответов на которые невозможно оценить необходимость наличия данного документа.

Вопрос первый. На уровне руководства ГАБС нет карты ВФК. Но разве руководство

ГАБС не отвечает за результаты выполнения внутренних бюджетных процедур?

Вопрос второй. У рядового сотрудника нет карты ВФК. Она не нужна, потому что он все выполняемые операции проверяет в ходе самоконтроля сплошным способом. Но тогда зачем нужна карта ВФК руководителю структурного подразделения? Ведь контроль по подчиненности он также осуществляет сплошным способом.

Вопрос третий. Для чего сводить в единый документ перечень операций с указанием сотрудников, ответственных за их выполнение, и должностных лиц, осуществляющих контрольные действия, то есть непосредственных начальников этих сотрудников? Разве все это не предусмотрено должностными регламентами и положениями о структурных подразделениях?

Вопрос четвертый. Для каких целей в карте ВФК указывается периодичность выполнения операции? Разве это не определено нормативными документами? Корректно ли указывать периодичность формулировками типа «по мере поступления...», «в соответствии с отдельным планом...», «в сроки, установленные...»?

Вопрос пятый. Если метод контроля в отношении какой-то операции записан в карте ВФК, то иные методы исходя из сложившейся обстановки использовать нельзя? Ведь они не указаны в карте ВФК.

Вопрос шестой. Что контролируем на основе карты ВФК — результат или ход выполнения операции?

Можно сформулировать и другие вопросы, но и перечисленных достаточно, чтобы понять: карта ВФК — не столько повседневный помощник руководителю, сколько источник информации для внешнего контролера. Учитывая требование заносить информацию о проведении контроля в регистры (журналы) ВФК, можно констатировать, что карта не является помощником и для сотрудника. На основе карты сотрудник контролирует все то же самое, что контролировал и без нее, толь-

ко теперь он должен тратить время на запись в регистре (журнале).

Что можно предложить вместо карты ВФК, содержащей информацию о том, кто и что контролирует? На наш взгляд, под картой ВФК можно подразумевать (не называя так) любой документ, который определяет какие-либо действия и сроки их выполнения. Например, график представления бюджетной отчетности подведомственными получателями бюджетных средств. Там указаны сроки (предмет контроля), наименования ПБС (объект контроля) и ответственное за проведение контроля подразделение — бухгалтерия ГАБС (субъект контроля). Или план нормотворческих инициатив — «карта контроля» на уровне руководства ГАБС. Выписка из этого плана в части какого-либо структурного подразделения — «карта контроля» этого структурного подразделения и т. д. Данные документы формируются, исполняются и хранятся. Нужно ли их сводить в один документ? Очевидно, что нет. При правильном делопроизводстве проверяющий всегда сможет сделать вывод о том, организован ВФК или нет, если только его внимание не будет отвлекать такой документ, как карта ВФК, на основе которой сейчас и проводится анализ осуществления ВФК.

### Оценить и минимизировать

Для того чтобы сблизить методологию осуществления ВФК с общепринятой методологией осуществления ВК, необходимо изменить способы выявления, оценки и минимизации рисков. Проанализируем, какие подходы заложены в постановлении № 193. В данном документе использован термин «бюджетные риски», который означает «вероятность возникновения событий, негативно влияющих на выполнение внутренних бюджетных процедур». Оценить вероятность — это значит предсказать (предположить, просчитать, предвосхитить, спрогнозировать) и, как следствие, сделать что-то до наступления события. Однако в федеральных пра-

вилах понятие риска, причин его реализации используется только в нормах, регламентирующих реализацию результатов ВФК, то есть при отражении недостатков и нарушений в журналах ВФК и при принятии мер по выявленным нарушениям.

Даже при планировании работы внутренних аудиторов учитывается «наличие значимых бюджетных рисков после проведения процедур внутреннего финансового контроля». Напомним, что информация о рисках появляется только после выявления нарушений и недостатков. А такое понятие, как «меры по минимизации» рисков, отражено в нормах, регламентирующих состав отчета по результатам аудиторской проверки в виде рекомендаций внутреннего аудитора. То есть минимизация рисков рассматривается не как часть ВФК, а как нечто, живущее своей жизнью.

Применение каких подходов представляется нам более целесообразным? На наш взгляд, уместны подходы, построенные на основе следующих действий:

**1** Выявление рисков, сопутствующих процедурам планирования и исполнения бюджета, ведения учета и формирования отчетности.

**2** Оценка этих рисков и принятие решений о способе управления ими: минимизация, принятие их неизбежности, перенос ответственности за наступление риска на кого-то другого (наиболее распространенным примером последнего является страхование ответственности).

**3** Выработка комплекса мер по минимизации тех рисков, с которыми можно и нужно работать, и выполнение его. Кстати, план минимизации рисков вполне может выполнять роль карты ВФК.

На наш взгляд, именно такой подход и позволит не выявлять нарушения, а предупреждать их. Нарушения, которые не удастся предотвратить, будут являться и поводом для принятия мер, и поводом для оценки рисков повторения этих нарушений.

## Перечни направлений выявления и оценки рисков

На наш взгляд, необходимо отказаться от приведенного в постановлении № 193 перечня бюджетных процедур. Среди норм федеральных правил, регламентирующих осуществление ВФК, это, по сути, единственная норма прямого действия, от которой нельзя отступить. Остальные нормы или носят рамочный характер (меры, принимаемые по результатам ВФК, могут включать...), или расшифровывают понятие, используемое в документе (самоконтроль — это...), или определяют какой-либо процедурный вопрос (карта ВФК утверждается руководителем или его заместителем). И именно эта норма прямого действия сформулирована неудачно. Формулировки многих бюджетных процедур некорректны. Перечень определен исходя из бюджетных полномочий ГАБС, но при этом включает в себя не все полномочия. Часть процедур относится к реализации бюджетных полномочий получателя бюджетных средств, в то же время ВФК получателями бюджетных средств не осуществляется, а порядок контроля за соблюдением этих полномочий со стороны ГАБС не определен. Однако, и это самое главное, если ВФК — действительно вну-

тренний контроль, организуемый руководством ГАБС и в интересах ГАБС, то и определение предмета ВФК должно быть оставлено за ГАБС.

Что можно предложить вместо перечня бюджетных процедур? Открытые перечни направлений выявления и оценки рисков. Такими укрупненными направлениями могут являться стадии бюджетного процесса применительно к конкретному его участнику. Можно предложить открытый перечень групп рисков, например:

- ▶ риски нарушения бюджетного законодательства;
- ▶ риски неэффективного расходования средств;
- ▶ риски недостоверности учета и отчетности.

Имеет право на существование перечень групп рисков, реализация которых может привести к нарушениям бюджетного законодательства на любой стадии бюджетного процесса:

- ▶ риски недостаточной квалификации сотрудников;
- ▶ риски неоптимального информационного взаимодействия;
- ▶ риски нарушения функционирования информационных систем и т. д.

## Вывод

В заключение еще раз подчеркнем, что даже в условиях отнесения ВФК к бюджетным полномочиям и регламентации организации и осуществления ВФК внешним по отношению к ГАБС органом вполне возможно создать в ГАБС эффективную систему ВФК, которая станет основой системы полноценного внутреннего контроля.

**1** Для этого необходимо исходить из принципов, сформулированных не только в международных стандартах внутреннего контроля, но и в российском законодательстве, например в федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности.

**2** Нужно понимать, что внутренний контроль осуществляется внутри любой организации, даже если он не называется системой. Расхожее словосочетание «внедрение системы ВФК» означает не создание чего-то с нуля, а систематизацию того, что внутри организации делается, и будет целесообразным привнесение в работу организации наиболее успешных приемов и способов контроля за исполнением принятых управленческих (не только в бюджетно-финансовой сфере) решений.

**3** Также следует помнить, что ВФК осуществляется на всех уровнях управления ГАБС: руководством, руководителями самостоятельных структурных подразделений, руководителями структурных подразделений внутри самостоятельных, сотрудниками. И на каждом уровне управления — свой уровень ответственности, свой набор компетенций и полномочий, свои риски, свои документы, содержащие информацию о том, кто и что контролирует в рамках внутреннего финансового контроля.