

# Функциональная независимость ВФА: миф или реальность?



Несколько лет назад главных администраторов (администраторов) бюджетных средств (ГА(А)БС) наделили полномочиями по осуществлению внутреннего финансового аудита. На сегодняшний день проведена большая работа по его внедрению и регламентации, однако до сих пор остается открытым вопрос: как обеспечить функциональную независимость ВФА? Давайте разберемся в этом вопросе.

**Андрей Евгеньевич РУДЕНКО,**  
старший аналитик ООО «Центр исследования бюджетных отношений»

Для того чтобы ответить на вопрос, как обеспечить функциональную независимость внутреннего финансового аудита, необходимо понимать, что ВФА — это не контрольно-ревизионная деятельность, а проверка структурных подразделений внутри ГА(А)БС для оценки эффективности и надежности внутреннего финансового контроля. По результатам этой проверки делаются выводы о том, есть ли системные ошибки в организации и осуществлении ВФК, а в случае их наличия вырабатываются предложения по их устранению.

Для начала определимся с понятием функциональной независимости ВФА. Законодательно данное понятие не определено. Отдельно упоминается только принцип независимости, на котором основывается деятельность внутренних аудиторов. В Методических рекомендациях по осуществлению внутренне-

го финансового аудита<sup>1</sup> сформулировано, что принцип независимости означает отсутствие условий, которые создают угрозу способности субъекта внутреннего финансового аудита беспристрастно и объективно выполнять свои обязанности. А в целях его обеспечения должностные лица, осуществляющие ВФА:

- ▶ не принимают участие в организации и выполнении проверяемых внутренних бюджетных процедур объекта аудита в текущем периоде;
- ▶ не принимали участие в организации и выполнении проверяемых внутренних бюджетных процедур объекта аудита в течение проверяемого периода и года, предшествующего проверяемому периоду;
- ▶ не имеют родства или свойства с руководителем и другими должностными лицами ГА(А)

<sup>1</sup> Приказ Минфина России от 30 декабря 2016 года № 822 (в редакции от 29 декабря 2017 года) «Об утверждении Методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового аудита».

БС, организующими и выполняющими проверяемые внутренние бюджетные процедуры;

► не имеют иного конфликта интересов, создающего угрозу способности беспристрастно и объективно выполнять свои обязанности в ходе проведения аудиторской проверки.

Иные упоминания о функциональной независимости ВФА и объяснения, что это такое, отсутствуют.

### Международный опыт

Во многих зарубежных странах внутренний аудит рассматривается в целом, без выделения входящего в него внутреннего финансового аудита.

В органах власти Австралии внутренний аудит организационно состоит из двух структур:

- Комитета по аудиту;
- подразделения внутреннего аудита.

Целью Комитета по аудиту является обеспечение независимого аудита и содействие руководителю в вопросах организации эффективной системы управления рисками, внутреннего контроля, представления достоверной внешней отчетности.

Подразделение внутреннего аудита функционально подчинено Комитету по аудиту, а административно — руководителю структурного подразделения, в состав которого оно входит.

### ВАЖНО

Руководитель подразделения внутреннего аудита имеет прямой доступ к руководителю организации, председателю и другим членам Комитета по аудиту.



Члены комитета ежегодно встречаются с руководителем структурного подразделения, в структуре которого функционирует подразделение внутреннего аудита, в частном порядке для получения гарантий в независимости внутреннего аудита и по результатам встречи могут принять необходимые меры.

В Нидерландах функцию внутреннего аудита выполняет Центральная Правительственная Служба Аудита, в которую были объединены департаменты внутреннего аудита линейных министерств центрального правительства. Целями Центральной Правительственной Службы Аудита является проверка результативности и эффективности деятельности министерств и внутренних агентств, а также предоставление консалтинговых услуг их управляющим. Служба организационно подчиняется Министерству финансов, но функционально подчиняется соответствующему министру и взаимодействует с ним.

В Венгрии субъект внутреннего аудита организационно независим от аудируемых департаментов, подчиняется и отчетывается напрямую руководителю организации. Кроме того, внутренний аудит в организации сектора государственного управления может осуществляться внешней организацией в случаях:

- временного содействия подразделению ВА;
- привлечения внешних консультантов руководителем подразделения ВА для решения специфических задач (аудит информационно-технологической системы, экологический аудит, налоги, экспертиза закупок и др.);

► когда организация сектора государственного управления не имеет подразделения ВА, или у нее нет возможности организовать независимый внутренний аудит, или же нет необходимости в постоянном аудите.

Как можно увидеть из международного опыта, функциональное и организационное (административное) подчинение подразделения аудита может разделяться. В случае если подразделение ВА напрямую подчинено руководителю, то функциональное и организационное подчинение единое. Но в случае, если подразделение ВА входит в состав другого подразделения, обеспечивается функциональная подчиненность руководителю организации, а организационная подчиненность — руководителю структурного подразделения, в состав которого входит.

Таким образом, под функциональной независимостью ВФА предлагается понимать функ-

циональную подчиненность руководителю организации. Это означает, что подразделение ВФА подотчетно только руководителю организации, имеет непосредственный к нему доступ для решения вопросов планирования и осуществления деятельности по ВФА. Непосредственный доступ и подотчетность руководителю необходимы для того, чтобы в деятельность подразделения, осуществляющего ВФА, не вмешивалось ни одно заинтересованное лицо.

### Как обеспечить независимость

Рассмотрим возможные варианты организации ВФА в рамках действующего российского законодательства с обеспечением функциональной независимости. Например, при наделении напрямую подчиненного руководителю организации управления/департамента/советника/помощника полномочиями по осуществлению ВФА обеспечивается и непосредственный доступ к руководителю организации, и подотчетность ему.

В случае наделения полномочиями по осуществлению ВФА структурного подразделения или должностного лица, входящего в состав другого структурного подразделения, возникают вопросы с точки зрения обеспечения функциональной независимости. При такой организации внутреннего аудита необходимо обеспечить функциональную подчиненность руководителю организации, а административную — руководителю управления/департамента.

Руководитель организации ставит задачи, контролирует их выполнение, в случаях возникновения невозможности выполнения внутренним аудитором своих обязанностей разрешает возникшие проблемы, а также решает вопросы назначения на должность и отстранения от должности внутренних аудиторов и вопросы их вознаграждения. Руководитель же управления/департамента обеспечивает текущую деятельность, включая выделение помещений, оргтехники и иных необходимых ресурсов, оказывает поддержку во взаимодействии с другими подразделениями органи-

зации, а также следит за выполнением общих требований, установленных в организации, осуществляет организацию труда.

Функциональная независимость ВФА может быть достигнута следующим образом. Предположим, при формировании плана мероприятий по осуществлению ВФА внутренний аудитор собирает предложения от структурных подразделений, проводит их анализ, после чего составляет план ВФА, который согласовывает и утверждает руководитель организации. Внутренний аудитор может разработать методику проведения проверок, которую утвердит руководитель организации.

Перед началом проведения аудиторской проверки, внутренний аудитор составляет программу проведения проверки, которую также утверждает руководитель организации.

Предположим, что в ходе аудиторской проверки даются рекомендации руководителю проверяемого подразделения. Внутренний аудитор данные рекомендации отражает в акте проверки и информирует руководителя организации о том, что даны такие рекомендации. При этом в положении о ВФА может содержаться норма о том, что руководитель подразделения, которому даются рекомендации, обязан через некоторое время (согласованное с внутренним аудитором) проинформировать его и, возможно, руководителя организации о том, выполнил ли он эти рекомендации, а если нет, то почему.

### Есть вопросы

В конце декабря 2017 года вступили в силу изменения<sup>2</sup> в Методические рекомендации по осуществлению внутреннего финансового аудита. Новая редакция методических рекомендаций содержит ряд нововведений, в том числе предусмотрена возможность администраторам бюджетных средств передавать полномочия по осуществлению внутреннего

<sup>2</sup> Приказ Минфина России от 29 декабря 2017 года № 1401 «О внесении изменений в Методические рекомендации по осуществлению внутреннего финансового аудита, утвержденные приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30 декабря 2016 года № 822».

финансового аудита главному администратору или другому администратору, который находится в ведении того же ГАБС. Есть опасения, что такой вариант не способен обеспечить функциональную независимость ВФА. В таком случае должностные лица, осуществляющие ВФА, по отношению к организации будут являться внешними аудиторами. И как

тогда обеспечить непосредственный доступ таких внешних аудиторов к руководителю для решения вопросов планирования и осуществления деятельности по ВФА? Как обеспечить подотчетность только руководителю организации, в которую данные должностные лица по организационно-штатной структуре не входят?

## ВЫВОД

Функциональная независимость внутреннего финансового аудита является очень важной его составляющей, к ней нельзя подходить формально, закрепив в Положении о ВФА только фразу, скопированную из Бюджетного кодекса, что ВФА осуществляется на основе функциональной независимости. Именно руководитель организации должен решить, как организовать ВФА, исходя из кадровых и организационных ресурсов. Есть ли возможность организовать самостоятельное структурное подразделение, есть ли в этом необходимость или одного должностного лица будет достаточно, чтобы хотя бы формально соблюсти требование законодательства? В любом случае внутренний аудитор должен тесно взаимодействовать с руководителем организации и отчетываться лишь ему, чтобы все спорные вопросы по внутреннему финансовому аудиту решал только руководитель организации.