**Внутренний финансовый аудит. Что мы создали и чего мы него хотим?**

Внутренний финансовый аудит (ВФА) в бюджетном законодательстве появился в качестве бюджетного полномочия отдельных участников бюджетного процесса в августе 2013 года. Скоро этому событию будет шесть лет. Осуществление ВФА больше не будет регламентироваться нормативными правовыми актами, нам предстоит работать в соответствии с федеральными стандартами ВФА. Самое время понять, что нужно при разработке стандартов добавить, а от чего отказаться.

Можно много говорить о том, сколько и каких усилий было затрачено на то, чтобы это полномочие реализовывалось всеми, кому оно предоставлено. Но вот что мы понимаем под ВФА, в этом вопросе до сих пор единого мнения нет.

Статья 160.2-1 БК РФ определения ВФА не содержит. 193 постановление Правительства РФ, определяющее правила осуществления внутреннего финансового контроля (ВФК) и ВФА, до марта 2018 года (до выхода постановления ПРФ от 24.03.2018 N 325) такого определения тоже не содержало. А теперь содержит. Согласно новой редакции 193 постановления, «Внутренний финансовый аудит является деятельностью по формированию и предоставлению независимой и объективной информации о результатах исполнения бюджетных полномочий главным администратором бюджетных средств, администратором бюджетных средств, направленной на повышение качества выполнения внутренних бюджетных процедур».

Такое же определение включено в проект новой редакции БК РФ (далее – НРБК).

Что можно понять из этого определения?

Первое. ВФА – это не аналог внутреннего аудита в том его понимании, которое содержится в международных стандартах внутреннего аудита. Понятие внутреннего аудита пришло к нам в виде лучшей зарубежной практики, чисто наше отечественное изобретение – внутренний ФИНАНСОВЫЙ аудит – логично было бы рассматривать как составную часть внутреннего аудита. Но насколько это так?

На сайте Института внутренних аудиторов (<https://www.iia-ru.ru>) размещен официальный перевод международных стандартов внутреннего аудита. В международных стандартах внутреннего аудита (далее – международные стандарты) дано такое определение внутреннего аудита:

«Внутренний аудит является деятельностью по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, ***направленной на совершенствование работы организации***. Внутренний аудит помогает организации ***достичь поставленных целей***, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления. (https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx)».

Не будем рассуждать на тему, чем деятельность по формированию и предоставлению информации отличается от деятельности по предоставлению гарантий. Но отметим, что если в международной практике внутренний аудит рассматривается как инструмент, призванный помочь в достижении целей организации, то наш ВФА (согласно определения) – это инструмент информирования о результатах выполнении бюджетных полномочий. И все. Но что является результатом реализации бюджетных полномочий, которые реализуются в рамках бюджетного процесса? Сам бюджетный процесс и получается. То есть, ВФА – инструмент информирования о процессе, о процедурах.

Подчеркнем еще раз: в международной практике внутренний аудит – часть системы управления организацией (как и внутренний контроль). В практике наших участников бюджетного процесса ВФА – искусственно выделенный сегмент управления организацией, которые не рассматривается с точки зрения его использования для достижения результатов деятельности организации. Наверное, никто не будет спорить с тем, что при различных применяемых подходах к оценке деятельности организации понимание результата ее деятельности едино – это выполнение возложенных на нее функций. Для достижения результатов деятельности организация наделяется определенными полномочиями, одно из них – бюджетное полномочие по осуществлению ВФА.

Выскажем даже немного провокационную (возможно, спорную) позицию: если кто-либо полномочиями наделен, но для достижения результатов деятельности это полномочие можно не применять, то и не нужно его применять. В международной практике так и принято поступать. Решение о создании службы внутреннего аудита принимают органы управления самой организации. У нас отказаться от полномочия по осуществлению ВФА никак нельзя. Такая уж сложилась практика: если право делать что-то названо бюджетным полномочием, то будь добр делать.

Однако, осуществление ВФА – бюджетное полномочие, в том числе, органов исполнительной власти субъектов РФ или органов МСУ, которые, в большинстве своем, малочисленны. Реализация такого полномочия требует организационных, материальных и финансовых затрат. В то же время, руководитель органа власти или органа МСУ с численностью тридцать – сорок – пятьдесят человек при организации эффективной системы управления организацией, при качественной работе с кадрами, при тщательной проработке регламентов выполнения внутренних бюджетных процедур может получить необходимую информацию о результатах реализации бюджетных полномочий без всякого ВФА. Так может быть право осуществлять ВФА не будем называть полномочием?

Второе. Деятельность по формированию и предоставлению информации … кому? В определении внутреннего аудита, сформулированном в международных стандартах, прямо тоже не указано, кому предоставляются гарантии и консультации. Но можно сделать однозначный вывод о том, что это все – для внутреннего пользования в организации, поскольку речь идет о достижений целей этой организации. Из определения ВФК ясности не следует. Поскольку пользователями о результатах ВФК может быть не только сама организация – участник бюджетного процесса, но и внешние органы, в том числе вышестоящие, контролирующие и надзирающие. А если учесть право органов государственного (муниципального) внутреннего финансового контроля проводить оценку реализации данного бюджетного полномочия, то пользователями информации, полученной ВФА, не просто могут, а однозначно являются внешние органы.

Представляется справедливым утверждение о том, что в зависимости от того, кто является пользователем информации, существенно зависит регламентация и организация сбора, обработки и форм представления информации. В этой связи, установление единых правил организации и осуществления ВФА в организациях – участниках бюджетного процесса, не учитывающих различия организаций в видах деятельности, различий в статусе и полномочиях, в структуре и в масштабах, свидетельствует, что ВФА организуется в интересах не самих организаций, а внешних органов.

Само определение ВФА об этом не говорит, но если учесть положения 193 постановления, то направленность на внешних пользователей очевидна. Посмотрите методику оценки осуществления ВФК и ВФА органами Федерального казначейства или информацию Счетной палаты по этому же вопросу и всякие сомнения в этом отпадут.

Кстати, трактовка полномочия как обязанности тоже подтверждает предположение о том, что нужен ВФА не руководителям организаций - участников бюджетного процесса, а именно сторонним пользователям информации. Иначе зачем руководителя заставлять внедрять инструмент, целью которого является предоставление информации себе любимому?

Третье. Конечно, в определении нельзя сформулировать все детально, но давайте соотнесем определение ВФА и цели осуществления ВФА, переходящие из действующей редакции БК РФ в НРБК. Напомним, что цели сформулированные таким образом:

оценка надежности внутреннего финансового контроля и подготовка рекомендаций по повышению его эффективности;

подтверждение достоверности бюджетной отчетности и соответствие порядка ведения бюджетного учета методологии и стандартам бюджетного учета, установленным Министерством финансов Российской Федерации;

подготовка предложений по повышению экономности и результативности использования средств бюджета.

Какой же из такого соотнесения мы можем сделать вывод? Несколько нелицеприятный. Цели осуществления ВФА, по сути, сформулированы как задачи, необходимые ***для формирования информации*** …. При этом, перечень таких целей – задач значительно уже, чем состав бюджетных полномочий тех участников бюджетного процесса, которые должны организовать и осуществлять ВФА. Особенно если учесть, что НРБК предусматривает наделение полномочием по осуществлению ВФА еще и финансовых органов.

Теперь давайте посмотрим чуть пристальнее на существующие правила осуществления ВФА (193 постановление). Под углом реалистичности реализации на всех уровнях управления. Посмотрим прямо в порядке следования пунктов документа.

Пункт 30(1) правил осуществления ВФК и ВФА говорит о том, что в рамках осуществления ВФА:

«а) оценивается надежность внутреннего финансового контроля». Это классика внутреннего аудита. Вообще, в международной практике внутренний аудит рассматривается как составная часть внутреннего контроля, предназначенная для его совершенствования. Это следует из международных стандартов внутреннего контроля. И это, пожалуй, единственная позиция, в необходимости и реалистичности реализации которой нет сомнений.

«б) подтверждаются законность выполнения внутренних бюджетных процедур и эффективность использования бюджетных средств». Важно помнить, что согласно пункта 31 Правил, ВФА осуществляется путем проведения проверок.

Сначала о законности. Законность – это осуществление процедур (операций, действий) в соответствии с нормативными правовыми актами. Правовые акты организации, в свою очередь, должны соответствовать бюджетному законодательству. Напомним, что объектом ВФА являются структурные подразделения организации, которые самостоятельно не вправе осуществлять регламентацию процедур (операций, действий). Но тогда, при выходе аудиторской группы в какое-нибудь структурное подразделение, аудиторы смогут только наблюдать за тем, как выполняются процедуры (операции, действия), или составить мнение о том, как они фактически были выполнены (в отношении уже проведенных процедур). На основе этого аудиторы могут оценить, соответствуют ли действия объекта аудита правовым актам организации. Для оценки соответствия законодательству правового акта организации выходить на проверку не нужно. То есть в ВФА должны использоваться еще какие-либо методы, кроме проверок.

В принципе, понятно, что ВФА в 193 постановлении регламентирован с использованием методологии «больших братьев» - аудита, проводимого либо Счетной палатой в соответствии с утвержденным ею стандартом "СГА 103. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Финансовый аудит (контроль)", либо аудита, проводимого в рамках закона «Об аудиторской деятельности». И в том, и в другом документах прямо говорится о том, что аудит – это проверки. Но это же внешние аудиторы, они любой вопрос в отношении объекта аудита (орган власти или МСУ в целом) могут рассматривать только в ходе проверок. В то время как внутренний аудитор в отношении деятельности объекта аудита имеет гораздо больше информации, для сбора и анализа которой нет необходимости проводить проверку.

Теперь про эффективность. Когда орган госфинконтроля пишет в акте, что средства израсходованы неэффективно, то он же не указывают, что виноват начальник отдела или начальник управления. В подавляющем большинстве органов управления структурные подразделения не вправе принимать решения о расходовании средств. Поэтому внутренний аудитор выходит в подразделение для того, чтобы оценить эффективность решения руководителя (или заместителя руководителя) организации. Уже странно. Но подтвердить эффективность…

Каким же образом аудитор подтвердит эффективность расходования средств, если у нас ВФА занимается только процедурами (см. выше), а эффективность невозможно оценить без конкретного результата?

Предположим, аудитор видит результат конкретной расходной операции, если смотреть в разрезе расходных операций применительно к функциям структурного подразделения. Но оценка эффективности конкретных расходов сторонним человеком навряд ли более корректна, чем оценка теми должностными лицами, которые составляли смету, формировали план закупок, проводили закупочные процедуры и т.д. Хотя бы потому, что внутренний аудитор, в отличие от внешних, будет оперировать той же информацией, с которой работали те самые должностные лица.

Другая ситуация – аудитор пытается оценить эффективность всех расходов, инициатором которых был объект аудита. Опять-таки, внешний аудитор при таком подходе смотрит расходы всей организации и сопоставляет их с достижением целей деятельности организации. А с чем будет сравнивать внутренний аудитор? Ведь у нас для структурных подразделений, как правило, не устанавливаются результаты деятельности в привязке к бюджетным ассигнованиям. Значит для внутреннего аудитора этот подход не применим.

Но даже если внутренний аудитор как-то исхитрится и сделает вывод о том, что расходы были совершены эффективно. Чем он это обоснует? Есть какие-либо критерии, при соответствии которым расходы признаются эффективными? Напомню, внешние финансовые контролеры пишут в актах о выявленных актах неэффективного расходования, но никто не пишет, что все оставшиеся расходы априори эффективны. Нет, так вопрос не стоит.

И еще один вопрос про «подтверждение эффективности». Подтвердит аудитор эффективность и что? Это будет его мнение, не больше. А какие правовые последствия это подтверждение будет иметь? Если внешний контролер после внутреннего аудитора найдет признаки неэффективности и в акт включит нарушение, то кто будет виноват? Тот, кто подготовил начальнику документы? Сам начальник (раз поверил и подписал)? Или внутренний аудитор, который должен был найти и озвучить, но не нашел?

Прошу понять правильно. Речь не о том, что не нужно анализировать эффективность расходования средств, а о том, что ее подтверждение как одна из задач аудиторской проверки – это некорректно.

«в) подтверждается соответствие учетной политики и ведения бюджетного учета методологии и стандартам бюджетного учета, установленным Министерством финансов Российской Федерации».

Что интересно, даже в коммерческом аудите аудитор не подтверждает достоверность, а «выражает мнение о достоверности». Впрочем, все позиции, начинающиеся со слов «подтвердить», в разрабатываемых стандартах, по нашему мнению, должны начинаться с других слов, не будем больше про это.

Но даже если не подтвердить, а просто проверить. В соответствии с законом «О бухгалтерском учете» «ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуются руководителем экономического субъекта» (пункт 1 статьи 7). То есть, отвечает за организацию учета непосредственный руководитель субъекта внутреннего аудита. Когда внешний аудитор проверяет состояние дел в экономическом субъекте в целом – это понятно. Когда руководитель назначает аудиторскую проверку по вопросам, которые являются исключительно его сферой ответственности, то, как минимум, это не должна быть проверка. Оценка, анализ, изучение, консультации, что-либо еще в качестве помощи руководителю, но не проверка. Вспомним о том, что информация ВФА направлена, в первую очередь для внешних пользователей. Да даже если и во вторую очередь или в третью. Материалы аудиторских проверок документируются, аудиторские доказательства подшиваются в папочку и долго-долго хранятся. До ближайшей проверки внешнего финансового контроля точно. Уже проблема. Как руководитель организации посмотрит на наличие в плане проверок мероприятия, в результате которого он лично получит не помощь, а пристальное внимание внешних контролеров, которые будут внимательно читать материалы проверки внутреннего аудитора?

Вторая проблема: внешние аудиторы имеют специализацию, постановку и ведение учета оценивают профессионалы очень высокой квалификации, потому что они этим занимаются постоянно. В разных организациях, но постоянно именно по этим вопросам. Где набьёт руку внутренний аудитор, перед которым не стоит задача проводить проверку каждый год, который в силу необходимости выполнения работ по другим направлениям (другим бюджетным процедурам) просто будет не в состоянии постоянно актуализировать свои профессиональные знания (да и навыки тоже нужны и их тоже нужно поддерживать) по вопросам бюджетного учета и бюджетной отчетности. Позволить себе роскошь иметь внутреннего аудитора, который занимался бы только вопросами учета и отчетности не могут даже федеральные органы власти, что говорить о регионалах и муниципалах.

«г) оценивается эффективность применения объектом аудита автоматизированных информационных систем при выполнении внутренних бюджетных процедур». Данное направление внутреннего аудита в такой формулировке тоже представляется излишне оптимистичным. Как придем, как оценим!

Что, по факту, может оценить в этом направлении внутренний аудитор, придя, например, в экономическое подразделение? В выполнении внутренних бюджетных процедур оно участвует очень активно. Но что понимать под эффективностью использования АИС экономическим подразделением?

Когда приходит внешний аудитор, он смотрит какие используются автоматизированные средства контроля, соответствуют ли заложенные в систему решения требованиям законодательства о бухгалтерском учете и установленной методологии, как объект аудита работает с рисками, присущими автоматизированным информационным системам. Но все это – в отношении организации в целом, а не в отношении отдельного подразделения.

Так как будет оценивать эффективность использования АИС экономическим подразделением внутренний аудитор? Посмотрит, используются ли они в повседневной работе или (страшно подумать) кто-то до сих пор пользуется калькулятором и логарифмической линейкой? Не заполняет ли кто вручную пустографки? Будет считать, сколько символов за единицу времени заводит в компьютер ведущий экономист? Будет строго спрашивать, почему не используется та или иная возможность, заложенная в программное обеспечение «на будущее», даже если сейчас это не нужно для выполнения бюджетной процедуры (операции, действия)?

Возможно, данное направление в ходе аудиторской проверки позволило бы внутреннему аудитору что-нибудь оценить и предложить при выходе на проверку в подразделение, отвечающее за вопросы информатизации? Да вот беда, такие подразделения не выполняют бюджетные процедуры и не подпадают под компетенцию службы ВФА.

Так может быть не будем замахиваться в будущих федеральных стандартах на оценку эффективности использования АИС?

«д) подтверждается наличие прав доступа пользователей к базам данных, вводу и выводу информации из автоматизированных информационных систем, обеспечивающих осуществление бюджетных полномочий». Тут снова возникает вопрос, относится ли к компетенции объекта аудита предоставление тех или иных прав при работе с АИС у его сотрудников. И вообще, не мелковато ли данное направление для аудита? Не входит ли это в компетенцию внутреннего контроля? Не должны ли организовать предоставление доступа к тем или иным ресурсам соответствующие специалисты IT-подразделений? И нужно ли внутреннему аудитору выходить на проверку во все то же экономическое подразделение и проводить опросы, осмотры и наблюдение вместо того, чтобы попросить у этих самых айтишников перечень сотрудников экономического подразделения, с рабочих мест которых возможно осуществлять те или иные операции, которым выданы электронные ключи и т.д.

Внутренний аудитор никогда не сможет сделать вывод о том, что кому-то не хватает доступа к той или иной операции, иначе бы бюджетные полномочия не осуществлялись бы. А вот выводы о том, что у кого-то есть доступ к той информации, которая этому кому-то не нужна для выполнения бюджетных процедур – это уже не вопрос ВФА, это вопрос информационной безопасности. А мы, напомню, выделили ВФА из внутреннего аудита и на данном примере демонстрируем, что это выделение не позволяет поместить «внутрь» ВФА важные вещи, содержащие значительные риски для выполнения бюджетных процедур.

«е) подтверждаются законность и полнота формирования финансовых и первичных учетных документов, а также наделения должностных лиц правами доступа к записям в регистрах бюджетного учета». Здесь мы даже обогнали «старших братьев». Как аудитор, пусть он самый внутренний из всех внутренних, подтвердит «полноту» формирования? Полнота в смысле правильности оформления? Но это и есть правильность, то есть соответствие законодательству и учетной политике. Полнота в смысле того, что все документы сформированы? Каждую операцию проверить? Если выборка – то это не может быть подтверждение, только оценка и личное профессиональное суждение аудитора.

Для чего подтверждать наделение должностных лиц правами доступа? Искать записи, сделанные теми лицами, кто не имеет право – это одно, а спросить бухгалтера, за которым в должностном регламенте закреплена обязанность по отражению в регистрах тех или иных операций, наделен ли он этим правом, и написать в акте: подтверждаю, что Иванова Марья Ивановна имеет право вести ведомость (журнал, реестр, регистр) по такому-то счету бюджетного учета…. Это зачем?

Выше уже говорилось о том, что внутренний аудитор, который проверяет вопросы учета и отчетности, должен иметь очень высокую квалификацию. А в данном случае мы будем микроскопом гвозди забивать?

«ж) подтверждается достоверность данных, содержащихся в регистрах бюджетного учета и включаемых в бюджетную отчетность». Тут можно только повторить комментарии, которые были сформулированы в отношении подпунктов в) (подтверждение соответствия) и е) (подтверждение законности и полнота формирования).

Пункт 32 Правил наделяет субъект ВФА правом осуществлять подготовку заключений по вопросам обоснованности и полноты документов ГАБС, направляемых в Министерство финансов Российской Федерации в целях составления и рассмотрения проекта бюджета.

Это хорошо иллюстрирует идеальную картинку, сложившуюся в головах авторов этой нормы. Умный, всезнающий интеллектуал с одного взгляда на работу нескольких месяцев целого коллектива выносит заключение: здесь хорошо, здесь чуть-чуть улучшить, здесь основательно переделать, а это вообще забыли. Причем, внутренний аудитор не только бухучет и отчетность знает, он еще и всю отраслевую специфику видит, со всеми производственными вопросами он «на ты», все нормативы, правила, стратегии, программы и задания у него от зубов отскакивают. Да, нужно добавить, что таких интеллектуалов в каждом регионе несколько десятков (в каждом региональном органе), и в крупных муниципалитетах еще пара десятков. Наверное, их будут воспитывать в федеральных министерствах и направлять по распределению в регионы.

Скажете – грубо и не толерантно? Скорее всего. Однако, норма эта, опять-таки, не столько направлена внутрь ГАБСов, чтобы там была правильно организовать деятельность по планированию бюджета, а подстраховать финорганы, и прежде всего федеральный Минфин, от получения некачественно сделанных документов. Вот только в эту идеальную картинку как впишется то простое обстоятельство, что подготовка такого заключения является просто дополнительным мероприятием в графике разработки бюджета, но никто (ни региональное правительство, ни финансовый орган) дополнительного времени на это не дадут. Причем, у руководителя ГАБС такое заключение, может быть, в правильности документов уверенность повысит, а вот для руководителей подразделений, работу которых каждый год будет внутренний аудитор перепроверять, это может стать мощным дестимулирующим фактором.

Ну и последнее по этому поводу. Почему, в конце концов, это право предоставляется субъекту ВФА в порядке, установленном ГАБС. Почему это не право руководителя ГАБС – решить, нужно ему дополнительное заключение или нет. Повторим еще раз: если аудит ***внутренний***, то и решать, чего от этого аудита хочет руководитель должен сам руководитель. Почему мы роль самого руководителя так преуменьшаем?

Опишем еще один вопрос, который не хотелось бы увидеть в федеральных стандартах ВФА в том же виде, как он сформулирован в пункте 47(1) Правил. В этом пункте говорится о том, что ходе аудиторской проверки достоверности бюджетной отчетности процесс определения проверяемых данных и используемых в отношении них методов аудита включает в себя ряд этапов, первым из которых является ***осуществление оценки рисков искажения бюджетной отчетности***. При этом, оценка риска искажения бюджетной отчетности осуществляется ***в отношении каждого показателя бюджетной отчетности***.

Тут нужно грустно улыбнуться и со снисходительным тоном кого-нибудь спросить: «Сколько их всего – показателей бюджетной отчетности?». Открываем приказ Минфина России от 28.12.2010 N 191н "Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации" и видим: плановые (прогнозные) и (или) аналитические (управленческие) показатели; финансовые показатели, сформированные на основании данных бюджетного учета; показатели сопоставления плановых (прогнозных) показателей с фактически сложившимися в отчетном периоде; показатели, учитываемые на счетах…, показателей по виду деятельности и т.д.

Повторим вопрос: если каждая цифра в многочисленных формах бюджетной отчетности является показателем, то сколько же их? Не займет ли оценка рисков искажения бюджетной отчетности по каждому показателю времени больше, чем сама проверка? Каков будет объем документации по такой проверке, если все шаги по подготовке и проведению проверки фиксируются и следы этой фиксации должны хранится?

Кстати о документировании и надлежащих доказательствах. Пункт 48 правил говорит о том, что «при проведении аудиторской проверки должны быть получены достаточные надлежащие надежные доказательства. К доказательствам относятся достаточные фактические данные и достоверная информация, основанные на рабочей документации и подтверждающие наличие выявленных нарушений и недостатков в осуществлении внутренних бюджетных процедур объектами аудита, а также являющиеся основанием для выводов и предложений по результатам аудиторской проверки».

Выглядит просто замечательно. Только вот зачем это все? Зачем мы ставим аудитора по отношению к объекту аудита в позицию строгого внешнего проверяющего? Разве ВФА предназначен для того, чтобы найти, зафиксировать и доложить руководителю? Разве ВФА не должен в первую очередь помогать? Разве не вместе с руководителем структурного подразделения, где допущены ошибки, нарушения, недостатки нужно сначала проговорить причины, возможные пути исправления, а потом уже докладывать руководителю о том, что недостатки есть, а для того, чтобы уменьшить риски их повторной реализации нужно сделать то-то и то-то. Что руководитель объекта аудита согласен и уже готовит предложения по мерам, отраженным в акте (отчете, заключении). Если так, то документирование доказательств – это лишняя и никому не нужная работа.

Откуда сама идея про доказательства – опять-таки из классического аудита в рамках закона об аудиторской деятельности. Но там информация о результатах аудита нужна внешним пользователям. Выводы аудитора играют очень важную роль для имиджа объекта аудита, для принятия инвестиционных решения и т.д. И они могут быть оспорены в суде, отсюда и речь о доказательствах. Каковы последствия проверки внутреннего аудитора? Прежде всего, это информирование руководителя о недостатках в организации выполнения бюджетных процедур, в постановке бухгалтерского учета, в организации и осуществлении ВФК. То есть объективная (в определенных пределах) информация о том, что происходит в подразделениях, руководители которых не всегда могут видеть собственные недоработки. Так сказать, взгляд со стороны. И руководителю для принятия решения о том, что нужно предпринять для улучшения дел, необязательно иметь перед собой толстые папки с заверенными копиями документов, многостраничные аналитические выкладки т.д. Аудитор доложил, не веришь – вызови руководителя подразделения, выслушай и прими решение – эти рекомендации аудитора будем реализовывать, а эти нет (совсем нет, пока нет, в полном объеме нет) – это зависит от многих обстоятельств. Но собирать доказательства – это из категории, когда в организации все воюют против всех, руководитель не способен управлять на принципах единоначалия и в подковерной борьбе обкладывается томами доказательств.

От «больших братьев» пришли в 193 постановление и в Методические рекомендации Минфина очень трудоемкие при реализации нормы о планировании ВФК, подготовке к проведению аудиторской проверки, формирование расширенной годовой отчетности, формирование актов проверок и затем отчетов. Все это – из серьезного внешнего аудита. Есть ряд норм о предельных сроках проверки, основаниях для продления или приостановления. То есть нормы, которые уместны при регламентации отношений между равноправными юридическими лицами, например, когда Счетная палата РФ или Федеральное казначейство проверяют какое-либо федеральное ведомство. Но зачем это при осуществлении внутреннего аудита? Если это инструмент внутренний, то все можно решить устным распоряжением руководителя.

Ограничения в отношении сотрудников субъекта аудита по участию в проверках – нельзя, если родственник, нельзя, если выполнял и т.д. – это из документов, регламентирующих внешний контроль. Как пример, нельзя включать в аудиторскую группу тех, кто находится в родстве с руководителем и другими должностными лицами главного администратора (администратора) бюджетных средств, организующими и выполняющими проверяемые внутренние бюджетные процедуры. Не структурного подразделения (объект аудита), а всей организации. Норма откуда-то перенесена без адаптации к специфике ВФА.

Нужно отметить, что в Методических рекомендациях положений, свидетельствующих о том, что правила ВФА во многом заимствованы из правил осуществления аудита внешнего, чуть больше, чем в самом 193 постановлении. В качестве примеров можно привести такие положения:

а) Темы аудиторских проверок формулируются исходя из ряда направлений аудита, в том числе аудит качества исполнения бюджетных полномочий главного администратора (администратора) бюджетных средств (качества финансового менеджмента). Если объект аудита – структурное подразделение, то причем здесь аудит исполнения полномочий всей организации? Конечно, иногда бюджетное полномочие технически осуществляется одним структурным подразделением. Например, ведение бюджетного учета. Но учет осуществляется в отношении всех операций, а не только самой бухгалтерии (управлением или отделом бюджетного учета). Плюс регламентация действий со стороны руководства, формирование первичных документов сотрудниками других подразделений, инвентаризация с привлечением различных специалистов, поддержание в актуальном состоянии используемых автоматизированных систем учета – все это совокупность работы на реализацию бюджетного полномочия участника бюджетного процесса его различными структурными подразделениями.

б) Проверяемый период определяется руководителем субъекта внутреннего финансового аудита и может включать…. Если по уму, то понятие проверяемого периода может быть осмысленно применено только к бюджетной отчетности, потому что она привязана к конкретному периоду. Даже необходимость проверять ведение бюджетного учета за какой-то период для того, чтобы подтвердить соответствие его установленным требованиям, вызывает сомнение. Также проводить аудит выполнения правил формирования, утверждения и исполнения бюджетной сметы с 1 января 2018 по 1 января (1 апреля, 1 июля) 2019 года смысла нет. Внутренний аудитор нужен в значительно большей степени для выявления системных ошибок, а не для поиска каких-то фактов нарушения какого-либо пункта документа. Нарушение – это только отправная точка для анализа ситуации и поиска путей ее улучшения. Так какая разница, к какому периоду нарушение относится. Увидели, проанализировали на предмет устранения и возможности повтора, сформулировали предложения. Если нарушение было, а потом правила выполнения операции поменялись и теперь такое нарушение невозможно, то и можно забыть о нем.

Есть и подпункт в), и подпункт г)… Однако, примеров уже достаточно для понимания излишнего «процедурного утяжеления» ВФА.

И последнее, чего не хотелось бы видеть в федеральных стандартах ВФА. Существующие правила говорят о том, что при определении темы аудиторской проверки, при разработке программы проверки важно учесть наличие существенных отклонений от целевых значений показателей качества исполнения бюджетных полномочий (финансового менеджмента), характеризующих результаты выполнения внутренней бюджетной процедуры. Это некорректно, потому что:

-состав и значения показателей формирует внешний орган, заставлять руководителя добиваться достижения таких значений – значит лишать его значительной доли самостоятельности в ходе управления теми финансовыми ресурсами, которые ему выделены для достижения целей функционирования организации;

-видение оптимальных значений показателей органом, который их устанавливает, это всегда усредненный взгляд, не учитывающий многие специфичные аспекты конкретной организации, и стремление достичь установленных значений может затруднить достижения результатов отраслевых;

-значения показателей не характеризуют результат выполнения бюджетных процедур, большинство показателей характеризуют процесс, об этом мы говорили в самом начале.

Основные выводы:

1. Нужно определиться, чего мы хотим от ВФА, тогда поймем детали его организации и осуществления. Нужно усилить направленность ВФА на достижение результатов деятельности, а не на осуществление процесса.
2. Не нужно брать за основу правила внешнего аудита и финансового контроля. Необходимо учитывать, что отношения между юридическими лицами требуют иной регламентации, чем отношения между структурными подразделениями и (или) должностными лицами внутри одного юридического лица.
3. Если это действительно внутренний ФА, то при всей странности отнесения внутренних действий руководства и субъекта ВФА к бюджетному полномочию необходимо существенно расширить права руководителей органов власти и управления, государственных и муниципальных учреждений по а) принятию решения об организации ВФА; б) по формам организации; в) по определению форм и методов осуществления ВФА (не только проверки!!!!!).