**Проект статьи руководителя проекта Михеева В.В. по вопросам организации внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита в органах исполнительной власти и в органах местного самоуправления**

17 марта текущего года вышло постановление Правительства Российской Федерации № 193, которым были утверждены [Правила](#Par35) осуществления главными распорядителями (распорядителями) средств федерального бюджета, главными администраторами (администраторами) доходов федерального бюджета, главными администраторами (администраторами) источников финансирования дефицита федерального бюджета внутреннего финансового [контроля](consultantplus://offline/ref=0B408AD798A14DBD69AC721F506173F808344DCBF43E3759A00783F244C7DC0BFD156F17ACC4w6j5H) и внутреннего финансового аудита. Основанием для выхода Правил стала статья 160.2-1 Бюджетного кодекса России, которая наделяет ряд участников бюджетного процесса полномочиями по осуществлению внутреннего финансового контроля (ВФК) и внутреннего финансового аудита (ВФА), а также определяет, что и ВФК, и ВФА осуществляются в соответствии с [порядком](consultantplus://offline/ref=72DABFC267453E50AED2B85112A321AE1C3A79DF49CAB45CAD1405E851F70FC20268E265B902242103IFL), установленным соответственно Правительством Российской Федерации, высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации, местной администрацией.

В информационно-правовой системе «КонсультантПлюс» размещены порядки осуществления ВФК и ВФА, принятые в ряде субъектов Российской Федерации и в некоторых муниципальных образованиях. Просмотр некоторых из них позволяет сделать вывод о том, что федеральный документ стал образцом для разработки региональных и муниципальных документов. Со всеми его достоинствами и, следует честно признать, недостатками.

Для тех регионов и муниципалитетов, которые еще не приняли свои порядки осуществления ВФК и ВФА, целесообразно обратить внимание на ряд моментов, которые могут быть улучшены по сравнению с федеральными Правилами.

Как для организации ВФК, так и для организации ВФА в порядках их осуществления необходимо определить ряд основных понятий, таких как объект, субъект и предмет контроля (аудита), методы осуществления контроля (аудита), контрольные действия, результаты контроля (аудита) и их реализация. А также планирование, отчетность, информационная открытость и т.д. Рассмотрим вначале федеральные подходы к определению этих моментов в части ВФК и сформулируем предложения в тех случаях, когда, по мнению авторов, эти подходы на региональном и местном уровнях целесообразно несколько скорректировать. После этого в таком же ключе рассмотрим ВФА.

Начнем с объекта ВФК. Федеральные Правила определяют (см. п. 3 Правил), что ВФК осуществляется в структурных подразделениях главного администратора (администратора) средств федерального бюджета и получателя средств федерального бюджета, исполняющих бюджетные полномочия.

Уже упомянутая статья 160.2-1 БК РФ определяет, что ВФК осуществляется в отношении самого администратора бюджетных средств (для удобства будем использовать этот термин так же, как и в федеральных Правилах) и подведомственных им РБС, ПБС и администраторов доходов и источников финансирования дефицита. То есть, исходя из формулировок БК РФ, можно предположить, что объектом ВФК являются:

- администратор бюджетных средств в целом;

- подведомственные ему участники бюджетного процесса.

Учитывая, что сам администратор БС организует ВФК силами своих должностных лиц (или силами отдельного структурного подразделения, что не предусмотрено в федеральных Правилах, но также возможно), вполне логично, что объектом ВФК Правила, по сути, определяют структурные подразделения администратора БС. Из их совокупности, собственно говоря, и получается администратор БС. Но есть нюансы.

Во-первых, под ВФК подпадают не все подразделения, а только те, которые выполняют бюджетные процедуры.

Во-вторых, зачастую бюджетная процедура заканчивается подписью под документом руководителя администратора БС или его заместителя, которые в штатных расписаниях стоят особняком от структурных подразделений.

В-третьих, структурные подразделения не наделяются бюджетными полномочиями, ими наделяются участники бюджетного процесса. То есть, формулировка, использованная в федеральных Правилах в виде «исполняющих бюджетные полномочия» некорректна.

В-четвертых, согласно БК РФ, ВФК направлен также на «подготовку и организацию мер по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств». Все мы прекрасно знаем, что подобные меры формируются и реализуются не только в рамках бюджетного законодательства. Это закупки, это подготовка и переподготовка кадров, это решение вопросов автоматизации и информатизации, организация межведомственного и внутриведомственного взаимодействия и т.д., и т.п. Выполнение мероприятий по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств могут выполнять любое структурное подразделение органа власти, даже те, которые не исполняют бюджетные процедуры.

С учетом этих нюансов, можно рекомендовать объектом ВФК (в части самого администратора БС) определить в общем виде как «должностные лица и структурные подразделения администратора БС».

А вот что касается подведомственной сети, то примененный в федеральных Правилах подход представляется несколько надуманным. Еще раз подчеркнем, что организует ВФК администратор БС. То есть, орган государственной власти, который контролирует выполнение установленных им внутренних (для администратора и подведомственной сети, а не для отдельного ПБС) бюджетных процедур. Спрашивается, какая этому органу власти разница, какое структурное подразделение подведомственного казенного учреждения конкретную процедуру выполняет. Результатом выполнения процедуры в любом случае будет документ или сведения, подписанные руководителем учреждения или его заместителем.

Можно привести выдержку из самих федеральных Правил. Пункт 21 говорит о том, что «Контроль по уровню подведомственности осуществляется … в отношении процедур и операций, совершенных подведомственными распорядителями и получателями средств федерального бюджета, администраторами доходов федерального бюджета и администраторами источников финансирования дефицита федерального бюджета…». Здесь ведь не говорится о процедурах, выполненных структурными подразделениями учреждения.

В отношении подведомственных участников бюджетного процесса можно рекомендовать определить объектом ВФК самих подведомственных участников бюджетного процесса.

Субъекты ВФК. Пункт 2 федеральных Правил определяет, что ВФК «осуществляется руководителями (заместителями руководителей), иными должностными лицами главного администратора (администратора) средств федерального бюджета, организующими и выполняющими внутренние бюджетные процедуры». Такая формулировка означает, что ВФК занимаются только те подразделения и должностные лица, которые «организуют и выполняют» внутренние бюджетные процедуры. То есть, Правительство РФ не предполагает возможности наличия в штатном расписании отдельной должности «внутреннего финансового контролера» или отдельного специализированного подразделения. Хорошо это или плохо? Нужны выделенные должности или нет? Чтобы ответить на эти вопросы, нужно проанализировать что, кем и какими способами (методами) контролируется в соответствии с федеральными Правилами.

Что контролируется. Иными словами, предмет контроля. Набор процедур достаточно широк. Это: составление и представление в разные адреса различных документов, действия с бюджетной росписью, бюджетными сметами, государственными заданиями, бюджетными обязательствами, доходами и источниками финансирования дефицита бюджета, ведение бюджетного учета, составление и представление бюджетной отчетности и исполнение судебных актов.

Кем контролируется. Теми же должностными лицами, которые выполняют бюджетные процедуры или организуют их исполнение.

Какими методами контролируется. Самоконтроль, контроль по уровню подчиненности и контроль по уровню подведомственности.

Самоконтроль осуществляется самими работниками «путем проведения проверки каждой выполняемой им операции на соответствие…». То есть речь идет о том, что сотрудник, как и раньше, должен хорошо выполнять свои обязанности, но теперь еще делается отметка в карте ВФК (кем, в какие сроки, какого содержания – отдельный вопрос) и это называется элементом ВФК.

Контроль по уровню подчиненности осуществляется руководителем путем авторизации операций, осуществляемых подчиненными должностными лицами. Не будем акцентировать внимание на том, что авторизация – это, в данном контексте, только разрешение на осуществление операции, просто отметим, что и здесь руководитель подразделения, как и раньше, выполняет свои обязанности в соответствии с положением о его подразделении, но теперь он делает пометку в карте ВФК и это становится элементом ВФК.

Контроль по уровню подведомственности осуществляется в отношении процедур и операций, совершенных подведомственными участниками бюджетного процесса. В рамках этого метода проводятся:

- проверки соответствия представленных документов установленным требованиям;

- сбор и анализ информации о своевременности составления и представления документов, точности и обоснованности информации, отраженной в указанных документах, а также законности совершения отдельных операций.

То есть, как и при двух других методах ВФК, сотрудники администратора БС в рамках текущей работы делают все то же самое, что и делали раньше. Но теперь мы делаем отметку в карте ВФК, а если есть недостатки, то оформляем по результатам таких проверок заключения. Если нарушений нет – ставим разрешительную надпись. И называем все это элементом ВФК.

К способам проведения контрольных действий пункт 8 федеральных Правил относит сплошной способ (в отношении каждой проведенной операции) и выборочный способ (в отношении отдельной проведенной операции). При этом, самоконтроль и контроль по уровню подчиненности (пункты 19 и 20 Правил) проводятся сплошным способом. Контроль по уровню подведомственности (пункт 21 Правил) может проводиться как сплошным, так и выборочным способами. Однако, значительная часть процедур и операций, совершенных подведомственной сетью, априори не может быть проверена выборочным способом. Как может администратор не проверить документы, поступившие снизу и передаваемые им в финансовый орган или в казначейство? Кто-нибудь может представить, что ГРБС формирует сводную бюджетную отчетность без проверки, анализа всех представленных получателями БС отчетных документов? Или главный администратор доходов, возвращая плательщику деньги из бюджета, один раз проверит представленные нижестоящим администратором документы, а два раза примет на веру? Если такие случаи есть, то там уже никакой внутренний контроль не поможет. Вот и получается, что и контроль по уровню подведомственности тоже, практически, осуществляется сплошным способом.

Видимо, именно поэтому в федеральных органах исполнительной власти и не предусматривается выделенных штатных единиц, которые занимались бы ВФК. В деятельности структурных подразделений и руководства этих органов ничего не поменяется с внедрением системы ВФК, разве что они станут теперь отвечать еще за организацию ВФК, у них появятся дополнительные обязанности и им придется больше заполнять журналов, реестров и т.п. документации.

Рекомендации по формулировке субъекта ВФК мы дадим несколько ниже, а сейчас продолжим анализ федеральных Правил.

Предметы ВФК.

БК РФ говорит нам о том, что ВФК направлен на:

соблюдение внутренних стандартов и процедур составления и исполнения бюджета, составления бюджетной отчетности и ведения бюджетного учета;

подготовку и организацию мер по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств.

При этом, в БК РФ не дается расшифровка понятий «внутренние стандарты» и «внутренние процедуры». В Правилах эти понятия определены достаточно четко. Внутренние стандарты – это правовые акты, регулирующие составление и исполнение федерального бюджета, составление бюджетной отчетности и ведение бюджетного учета, включая порядок ведения учетной политики, а бюджетные процедуры – это процедуры «составления и исполнения федерального бюджета, ведения бюджетного учета и составления бюджетной отчетности».

В принципе, можно регионам и муниципальным образованиям порекомендовать такой подход, но с учетом следующих двух моментов.

а) Представляется не совсем обоснованным отнесение к стандартам исключительно правовых актов. Поясним на примере. Федеральные правила относят к контролируемым бюджетным процедурам «составление, утверждение и ведение бюджетной росписи главного распорядителя (распорядителя) средств федерального бюджета». Если понимать буквально, то должен существовать правовой акт администратора БС, регламентирующий эти вопросы.

На момент написания этой статьи в информационно-правовой системе «КонсультантПлюс» размещен только один правовой акт федерального органа исполнительной власти, регламентирующий данные вопросы. Это распоряжение ФСИН РФ от 16.11.2010 № 260-р «Об утверждении Порядка составления, утверждения и ведения бюджетной росписи и лимитов бюджетных обязательств по главе 320 «Федеральная служба исполнения наказаний» и порядка составления, утверждения и ведения бюджетных смет учреждений, их обособленных (структурных) подразделений без прав юридического лица, осуществляющих полномочия по ведению бюджетного учета, и органов уголовно-исполнительной системы». Не в полной мере понятна правовая основа появления данного документа, ведь статьей 219.1 БК РФ установлена норма, согласно которой «[Порядок](consultantplus://offline/ref=59E46560802C969F91C6BD2FB46C7C1A3411434ED2262578D76064D1AE45BDCC06836DACF07E248BT6OCJ) составления и ведения бюджетных росписей главных распорядителей (распорядителей) бюджетных средств, включая внесение изменений в них, устанавливается соответствующим финансовым органом».

В этом месте вполне логично задать вопрос, как федеральные ГРБС будут исполнять требования федеральных Правил относительно контроля внутренних стандартов составления, утверждения и ведения своих бюджетных росписей? Какие правовые акты должны быть ими разработаны? Если внимательно посмотреть пункт 4 Правил, определяющих предмет ВФК в виде перечня контролируемых бюджетных процедур, легко увидеть, что и по ряду других вопросов порядок исполнения этих процедур устанавливается либо высшим исполнительным органом публично-правового образования, либо соответствующим финансовым органом.

б) Учетную политику, без сомнения можно отнести к внутренним стандартам. И утверждается правовым актом, и описывает требования к отражению в учете ***типовых*** финансово-хозяйственных операций. Но насколько правомерна примененная формулировка? Понятие учетной политики определено статьей 8 Федерального закона от декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», которая устанавливает, что «совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета составляет его [учетную политику](consultantplus://offline/ref=574D395DDD8723CBA0B29BCBA2636C6F22A6DF155DF2F513EE493709B21DDBC5F942830AB5CF3BBBIFW8M)». Подчеркнем, это очень важно, что и здесь, и в остальных положениях указанного закона речь идет об экономическом субъекте. То есть, учетная политика администратора БС – это его учетная политика, обязательная только для него. В подведомственной сети каждый экономический субъект своим правовым актом утверждает свою учетную политику. С точки зрения законодательства о бухгалтерском учете администратор БС и подведомственные получатели и администраторы абсолютно равноправны.

Кстати будет упомянуть, что закон о бухгалтерском учете определяет, что к документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся:

1) федеральные стандарты;

2) отраслевые стандарты;

3) рекомендации в области бухгалтерского учета;

4) стандарты экономического субъекта.

Как мы видим, здесь также речь идет о возможности принятия внутреннего стандарта ПБС, но не предусмотрено утверждение стандартов ГРБС, обязательных для подведомственных учреждений.

Эти обстоятельства наталкивают еще на один важный вопрос: а не стоит ли внутри подведомственных ПБС также организовать осуществление ВФК и к их внутренним стандартам отнести правовые акты самих ПБС? Почему бы и нет. Порядок осуществления ВФК и ВФА определяет высший исполнительный орган субъекта РФ, местная администрация. Ничто в действующем законодательстве не запрещает принятия решения о том, чтобы внутри ПБС (да и в автономных и бюджетных учреждениях тоже возможно, просто не в рамках такого документа) осуществлялся ВФК, организационно входящий в систему ВФК администратора БС.

Контрольные действия. Пункт 5 Правил определяет, что при осуществлении ВФК производятся следующие контрольные действия:

а) проверка оформления документов на соответствие требованиям нормативных правовых актов Российской Федерации, регулирующих бюджетные правоотношения, и внутренних стандартов;

б) авторизация операций (действий по формированию документов, необходимых для выполнения внутренних бюджетных процедур);

в) сверка данных;

г) сбор и анализ информации о результатах выполнения внутренних бюджетных процедур.

Очевидно, что этот выбор контрольных действий определен предлагаемыми методами осуществления ВФК, о которых говорилось несколько ранее. Чуть позднее, в рекомендациях региональным органам власти и органам местного самоуправления мы расскажем и о других возможных контрольных действиях, а пока отметим для себя, что возможность что-либо предпринять с использованием такого набора контрольных действий и методов ВФК для повышения экономности и результативности использования бюджетных средств представляется очень сомнительной.

Планирование ВФК. Правила ограничивают действия по планированию формированием и актуализацией карт ВФК. Это также определено выбранными методами контроля. Что нужно запланировать, чтобы осуществлять самоконтроль или контроль по принципу подчиненности? Составь таблицу, в которой подробно перечисли свои действия по осуществлению бюджетных процедур, добавь столбец с ответственным лицом, еще один с методом контроля и один – с периодичностью.

Есть еще метод контроля по принципу подотчетности – тут все то же самое. Ведь выходить для осуществления ВФК в подведомственную сеть не нужно. Планировать, кого из подведомственных получателей будем контролировать, тоже не нужно, все равно все документы, приходящие от них, нужно проверять. Сроки контроля – так вот они – в правовых актах, то есть во внутренних стандартах. Риски (отдельная большая тема для обсуждения) в картах ВФК не отражаются.

То есть, планирование ВФК в федеральных Правилах, по сути, сведено к подробному описанию бюджетных процедур в картах ВФК.

На этом месте самое, на наш взгляд, время прерваться и попробовать сформулировать некие рекомендации по организации ВФК в администраторах БС регионального и местного уровня.

Достаточно длительный период, с 2007 по 2013 год, Бюджетный кодекс содержал норму, предусматривавшую возможность создания в органах исполнительной власти (органах местной администрации) подразделения внутреннего финансового аудита (внутреннего контроля). Но норма была разрешительной и в силу методологической непроработанности она, практически, не применялась.

В современной редакции БК не просто предоставляет право создания, а наделяет администраторов БС бюджетными полномочиями по осуществлению ВФК и ВФА. Причем, отдельно фиксируются «направленность» ВФК и цели ВФА, а о функционировании на основе функциональной независимости говорится только применительно к ВФА. Добавим требование закона о бухгалтерском учете об осуществлении экономическими субъектами внутреннего контроля и наделение соответствующих контрольных органов полномочиями по анализу осуществления ВФК в проверяемых объектах, получим обязательность его организации внутри администраторов БС всех уровней бюджетной системы.

Все мы понимаем, что внутренний финансовый контроль и внутренний финансовый аудит в наш Бюджетный кодекс попали благодаря успешному применению их в коммерческом секторе. Существует много публикаций, научных работ и даже учебных пособий, в которых достаточно подробно описывается организация внутреннего контроля в коммерческом секторе. Но федеральные Правила только в незначительной степени используют те наработки, которые имеются по рассматриваемому вопросу на настоящий момент.

В Российской Федерации существует даже нормативное закрепление элементов внутреннего контроля. Речь идет о постановлении Правительства РФ от 23.09.2002 года № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности». Приложение 2 к стандарту №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» содержит пояснения к элементам системы внутреннего контроля относительно того, как они связаны с аудитом финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В Международных стандартах аудита МСА 400 «Оценка рисков и внутренний контроль» система внутреннего контроля – это совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством предприятия в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения учета финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Рассмотрим возможность применения подходов к внутреннему контролю, выработанных в целях аудиторской деятельности, к ВФК в том виде, как его определяет Бюджетный кодекс РФ.

Прежде всего, напомним, что внутренний контроль в организации (администратор БС – это тоже организация) потому и называется внутренним, что осуществляется он субъектами самой организации. И порядок осуществления внутреннего контроля, и цели, которых руководство организации хочет добиться с помощью осуществления внутреннего контроля, определяет само руководство организации. А вот с администраторами БС дело сложнее. Порядок осуществления ВФК устанавливает высший исполнительный орган региона или местная администрация. Если в таком порядке будет присутствовать жесткое ограничение по целям, методам, способам контроля, составу контрольных действий, то администраторы БС будут вынуждены действовать в строго установленных рамках. С одной стороны, в силу обязательности система ВФК будет выстроена и запущена. С другой стороны, у каждого руководителя свое понимание того, как управлять своей организацией (а система внутреннего контроля – неотъемлемая часть системы управления) и очень жесткие рамки будут в данном случае только мешать. Принцип «пусть безобразно, зато однообразно» здесь не применим.

Как уйти от таких жестких рамок? Можно порекомендовать определить в разрабатываемых порядках такие наборы методов, способов контроля, контрольных действий, из которых руководитель администратора БС мог бы выбирать те, которые он считает максимально результативными. Либо прямо указать, что методы (способы) контроля руководитель определяет самостоятельно. Разрешить самому руководителю БС определять организационную структуру системы ВФК. Не ставить жестких рамок по мерам реализации результатов ВФК. Не требовать немедленного сообщения в различные органы информации о выявленных ошибках, недостатках или нарушениях, если, конечно, они не несут признаков правонарушений. Не злоупотреблять количеством и формализацией отчетности о результатах ВФК. То есть, по максимуму сделать его действительно внутренним.

Есть еще одна особенность внутреннего контроля в коммерческих организациях, которую желательно перенести и на ВФК. В основе внешнего контроля лежит оценка правильности действий объекта контроля и, в случае выявления недостатков или нарушений, принятие необходимых мер для *принуждения* к исправлению недостатков или применение установленные мер ответственности. В основе деятельности внутреннего контроля лежит предупреждение ошибок на основе оценки рисков их совершения.

Как добиться такой направленности? Чтобы ответить на этот вопрос необходимо рассмотреть элементы внутреннего контроля, которые применяются в коммерческом секторе и которые оценивают аудиторы в ходе своих проверок.

Элемент внутреннего контроля № 1. Контрольная среда.

В стандартах аудиторской деятельности сказано, что контрольная среда «включает позицию, осведомленность и действия представителей собственника и руководства относительно системы внутреннего контроля аудируемого лица, а также понимание значения такой системы для деятельности аудируемого лица».

Иными словами, контрольная среда – это отношение к внутреннему контролю самого руководства администратора БС и его сотрудников. Если у всех участников процесса есть понимание необходимости контроля и для его осуществления предпринимаются необходимые действия, то внутренний контроль выполняет свою функцию. Если руководство действует непоследовательно, от случая к случаю, или сотрудники деятельность руководства в отношении контроля не понимают, выполняют требования не в полной мере или, что намного хуже, принимают в штыки, то об эффективности внутреннего контроля говорить не приходится.

Контрольная среда формируется целенаправленной деятельностью по ряду направлений.

Контрольная среда включает следующие составные части:

а) доведение до всеобщего сведения и поддержание принципа честности и других этических ценностей. Так сформулировано в федеральном стандарте аудита. Для государственной или муниципальной службы это также актуально, но звучит такая формулировка непривычно. Использовать ее в нормативно-правовом акте затруднительно.

Зато у государственных и муниципальных служащих есть кодексы этики и служебного поведения. И соблюдение этих кодексов, личный пример руководителей всех уровней формируют как раз такую контрольную среду, которая позволяет осуществлять эффективный ВФК.

Знание положений кодексов этики и служебного поведения, их соблюдение на практике вполне может стать предметом ВФК. Методы и способы контроля при этом могут применяться самые различные. Это может быть анкетирование, интервьюирование, наблюдение, опросы, анализ и оценка. Внутренний контролер может изучать материалы аттестаций, служебные характеристики, присутствовать на подведении итогов в структурных подразделениях и т.д.

б) профессионализм (компетентность сотрудников).

Здесь речь идет не столько о профессиональном уровне конкретного сотрудника, сколько о том, какие требования к профессиональным знаниям устанавливаются в качестве квалификационных требований к тем или иным должностям.

С точки зрения формирования контрольной среды нет необходимости постоянно пересматривать квалификационные требования, проверять сотрудников на предмет знания чего-то и умения того-то. Вместе с тем, при осуществлении изменений в штатном расписании, перераспределения функционала между подразделениями, появления новых или существенного изменения старых внутренних стандартов меняются и квалификационные требования к сотрудникам, занимающим должности, связанные с выполнением внутренних стандартов.

В план внутреннего контроля вполне может быть включено контрольное мероприятие, предположим, по оценке соответствия квалификационных требований должностным обязанностям в административных регламентах или должностных инструкциях какого-либо отдела или управления, а может быть какой-либо категории сотрудников, предположим – ведущих специалистов. Конечно, если из квалификационных критериев указаны только знание Конституции и законодательства, наличие высшего образование и опыт работы, то смысла проводить такое контрольное мероприятие нет. Но если в должностные обязанности включена, например, подготовка сводов предложений подведомственных учреждений по объемам бюджетных ассигнований на следующий год, то квалификационные требования должны, как минимум, содержать наличие устойчивых навыков работы с определенными компьютерными программами, умение работать с большими массивами данных, знание бюджетного процесса, особенностей правового статуса различных типов государственных учреждений и т.д.

в) участие собственника или его представителей. В коммерческом секторе оценивается, как представители собственника влияют «на сознательность сотрудников аудируемого лица в отношении контроля».

В государственном и муниципальном секторе тоже есть органы, выступающие от имени государства или муниципального образования в отношениях с государственными и муниципальными учреждениями. В законодательстве даже термины различные есть – орган, осуществляющий функции и полномочия учредителя в отношении государственных (муниципальных) учреждений. Или орган, выполняющий функции собственника в отношении государственных (муниципальных) унитарных предприятий.

ГРБС, как орган, выполняющий функции и полномочия собственника в отношении подведомственных ПБС, самым непосредственным образом оказывает влияние на его деятельность. ГРБС наделяет ПБС правами принимать обязательства, выделяет бюджетные ассигнования, утверждает бюджетную смету, устанавливает различные обязательные нормативы, принимает бюджетную отчетность, назначает руководителя, наконец. О ГРБС с точки зрения организации ВФК и создания контрольной среды можно говорить в двух аспектах.

Во-первых, говоря об организации ВФК не только в администраторах БС, но и в подведомственных учреждениях (напомним, что в силу закона о бухгалтерском учете все экономические субъекты должны осуществлять внутренний контроль финансово-хозяйственной деятельности, так почему бы не «присоединить» к ФХД бюджетные процедуры), вполне можно говорить об «участии органа, выполняющего функции учредителя, и его представителей» в том смысле, как это сделано в стандартах аудита.

Во-вторых, если администратор БС имеет подведомственную сеть, то с этой сетью работают конкретные люди, на конкретных должностях. И то, как они работают (в отношении контроля) с подведомственной сетью также будет являться элементом контрольной среды, но уже не в ПБС, а непосредственно в самом администраторе БС. Почему бы в ходе осуществления ВФК не провести проверку или обследование выполнения бюджетных процедур теми должностными лицами, которые работают с подведомственной сетью. Или с ГУПами (МУПами).

Такой же подход может быть применен и главным администраторам доходов и источников финансирования дефицита бюджета. Они формируют контрольную среду внутри себя и непосредственно влияют на формирование контрольной среды в подведомственных администраторах.

г) компетентность и стиль работы руководства. К характеристикам, характеризующим компетентность и стиль работы руководителей, стандарты аудита относят:

подход руководства к выявлению рисков хозяйственной деятельности и управлению ими;

позиция и действия руководства в отношении составления финансовой (бухгалтерской) отчетности (осмотрительность при выборе принципов учета и разумный подход к подготовке оценочных показателей);

подходы руководства к обработке информации, учетным функциям и кадровой политике.

Давайте разберемся, как это можно использовать для целей ВФК.

Риски. Применительно к ВФК это будут риски невыполнения, нарушения сроков выполнения, неполного выполнения или выполнения с ненадлежащим качеством бюджетных процедур.

Почему мы говорим о том, что отношение руководства к рискам существенно влияет на контрольную среду? Представим себе руководителя органа власти, который считает, что в административно-командной системе управление рисками – надуманный инструмент. Если решение принято, порядок действий утвержден, то подчиненные обязаны выполнить. В понимании такого руководителя контроль нужен для определения и наказания виновных в том случае, если где-то произошел сбой. Поэтому любое контрольное действие будет сотрудниками восприниматься с опаской. Любое решение по результатам контроля будет носить для сотрудника негативный оттенок, отсюда неизбежно появляются попытки уклониться от контроля, минимизировать личную ответственность.

И наоборот, если руководителем организована оценка рисков совершения нарушений (допущения недостатков), влекущих срыв исполнения внутреннего стандарта, продуманы меры по снижению этих рисков, сотрудникам разъяснен смысл действий, тогда действия руководства в отношении контроля воспринимаются без опасения предвзятости, необъективности при осуществлении контрольных действий.

Учетная политика. Именно она характеризует «осмотрительность при выборе принципов учета…». Учетная политика является самым ярким примером внутреннего стандарта – она утверждается самим и только самим администратором БС. И непосредственно относится к бюджетным процедурам без всяких оговорок. Помимо этого, на примере учетной политики достаточно просто проиллюстрировать взаимосвязь, возможно еще не очень очевидную для читателя, между контрольной средой (этот не сам контроль, это обстановка, в которой внутренний контроль осуществляется) и непосредственно контролем: методами (способами) контроля, контрольными действиями, результатами контроля.

Применительно к формированию контрольной среды учетная политика - это:

- отражение понимания руководством принципов учета. Учетная политика, если совсем по-простому, это набор неких развилок. Минфин России, как методолог бухгалтерского и бюджетного учета, дал возможность по некоторым позициям бухгалтерского учета либо дополнять и детализировать общие правила, либо осуществлять выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством Российской Федерации и (или) нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету. То, в какую сторону на каждой из развилок и пошло руководство, характеризует его отношение к учету;

- правила, обязательные для исполнения сотрудниками подразделения, осуществляющего учет. Эти сотрудники должны не только понимать учетную политику, но и контролировать ее исполнение. Понимание сотрудниками своих обязанностей и порядка действий в той или иной ситуации, понимание необходимости контроля за выполнением этих правил – это тоже одна из составляющих контрольной среды.

Применительно непосредственно к контролю учетная политика - это предмет контроля. От правильного и полного следования принятой учетной политики во многом зависит исполнение целого ряда бюджетных процедур. Выполнение положений учетной политики можно проверять сплошным или выборочным методами, сравнительным методом, правовым и экспертным методами, путем проведения документальной проверки, обследования, опросов, сбора и анализа информации и т.д., и т.д. В зависимости от целей конкретного контрольного мероприятия они могут быть комплексными (когда проверяется исполнение всех элементов учетной политики) или тематическими (когда проверяется исполнение одного или нескольких элементов).

Подходы руководства к обработке информации, учетным функциям и кадровой политике также имеют важное значение для формирования контрольной среды. Определение понятных и четких правил работы с информацией и с кадрами во многом позволяет сотрудникам организации правильно и уверенно исполнять свои обязанности, а возможные контрольные действия в этом направлении будут встречены с пониманием.

д) организационная структура.

Организационная структура является «становым хребтом» деятельности организации. Каждый руководитель как администратора БС, так и подведомственного участника бюджетного процесса, самостоятельно определяет организационную структуру своей организации исходя из целей ее функционирования, характера и масштаба ее деятельности. Казалось бы, раз организационную структуру утверждает руководитель, так и проверять ее незачем. Вместе с тем, например, видится вполне целесообразным через некоторый промежуток времени после создания нового структурного подразделения в рамках ВФК оценить, как изменение структуры отразилось на рисках выполнения внутренних стандартов. Не ухудшилось ли при этом взаимодействие подразделений, не возникло ли дополнительных согласовательных процедур, не размывается ли ответственность руководителей подразделений за выполнение внутренних стандартов и т.д.

е) наделение ответственностью и полномочиями.

Этот элемент предполагает разделение ответственности и полномочий в ходе осуществления деятельности и установление иерархии подотчетности сотрудников. Помимо того, что правильное распределение обязанностей формирует эффективную контрольную среду, в ходе внутреннего контроля возможно проведение ряда контрольных мероприятий. Например, оценка достаточности полномочий, предоставляемых тому или иному должностному лицу, для выполнения внутренних стандартов. Или оценка рисков срыва выполнения бюджетной процедуры вследствие недостаточности опыта ключевого персонала. Еще одно возможное контрольное действие – анализ достаточности предоставляемых для выполнения обязанностей возможностей (или, если хотите, полномочий). Здесь можно привести такой пример: часть информации, необходимая сотруднику для выполнения обязанностей, можно получить только на автоматизированном рабочем месте руководителя. Это приводит к сложностям с получением такой информации в зависимости от рабочих планов руководителя, его настроения, состояния здоровья. Нет руководителя на рабочем месте – возможен срыв сроков формирования документов в рамках бюджетных процедур.

Ответственность невозможна без информированности сотрудников о целях деятельности администратора БС в целом, структурного подразделения, в котором трудится сотрудник. Сотрудник должен понимать взаимосвязь своих индивидуальных действий с действиями других сотрудников. Информированность сотрудников по перечисленным вопросам также может стать темой контрольного мероприятия в рамках ВФК.

ж) кадровая политика и практика.

Кадровая политика и практика в отношении сотрудников подразумевают: набор; адаптацию (инструктаж при приеме на работу); подготовку; обучение; оценку; продвижение по службе; вознаграждение сотрудников.

Как известно, «кадры решают все». В этой связи значение кадровой политики для формирования контрольной среды вполне очевидно. А что может стать темой контрольного мероприятия?

Как правило, руководитель структурного подразделения наделен правом подбора персонала и представления его на должности руководителю организации. В рамках ВФК можно проверить, а по каким критериям руководитель подразделения отбирает кандидатуры, насколько новые люди будут готовы к выполнению должностных обязанностей, в том числе участвовать в выполнении внутренних стандартов. Речь не идет о том, что каждое представление нужно рассмотреть под микроскопом. Если в отделе или в управлении приходит один новый сотрудник раз в пять лет, так и проверять нечего, кадровая служба все увидит в текущем режиме. Но если создается новое подразделение, расширяется штатное расписание уже существующего отдела, то такой анализ очень даже уместен.

На государственной службе каждый сотрудник обязан с определенной периодичностью проходить повышение квалификации. Возможна переподготовка вследствие изменения должностных регламентов, включения в кадровый резерв и т.д. В рамках ВФК возможно оценить, насколько в каком-либо подразделении обучение сотрудников соответствует направлениям деятельности этого подразделения. Возможен анализ такой работы в отношении какой-либо категории работников, например, молодых специалистов. Также возможен анализ в отношении сотрудников, имеющих какую-либо специализацию. Например, администратор доходов бюджета вполне может в план ВФК включить анализ профессионального уровня сотрудников, осуществляющих прогнозирование доходов бюджета.

Элемент внутреннего контроля № 2. Оценка рисков.

Оценка рисков, применительно к ВФК, представляет собой процесс выявления и, по возможности, устранения рисков невыполнения, выполнения не в полном объеме, несвоевременного выполнения внутренних стандартов, а также их возможных последствий. Риски, имеющие отношение к выполнению бюджетных процедур, могут быть связаны как с внешними, так и с внутренними событиями и обстоятельствами, которые могут возникнуть и отрицательным образом повлиять на способность субъекта ВФК инициировать различные операции и действия, отражать их в учете, накапливать и обрабатывать информацию и т.д.

При выявлении возможных рисков оцениваются степень их важности, вероятность их возникновения и рассматриваются способы управления ими. Звучит достаточно сложно, но на практике мы это осуществляем постоянно. Правда, при этом не называем наши действия управлением рисками. Рассмотрим такой пример.

Заболел и не может выполнять свои обязанности главный бухгалтер. Возникает ряд рисков. Мы предложим два: а) риск срыва формирования и сдачи бюджетной отчетности и б) риск формирования недостоверной отчетности. На самом деле можно в такой ситуации увидеть и иные риски, но ограничимся этими двумя, имеющими самое непосредственное отношение к внутренним стандартам (бюджетным процедурам). Наступление этих рисков может иметь крайне негативные последствия для руководителя администратора БС, поэтому степень важности обоих рисков очень высокая.

Оценим вероятность их возникновения. Такая вероятность зависит от большого количества факторов. Есть ли сильный в профессиональном плане заместитель главного бухгалтера, когда необходимо сформировать отчетность (есть временной резерв или нет), укомплектованы ли ведущие должности (или не находится ли ведущий персонал в отпусках), имеет ли кто-либо из сотрудников опыт формирования отчетности, уровень исполнительской дисциплины бухгалтерских служб подведомственной сети и т.д.

Какие возможны способы управления рисками в нашем примере. Если проблема, что называется «горит», то возможен поиск специалиста на стороне, если здоровье главбуха позволяет, то можно возить ему документы домой или в больницу, можно найти грамотного специалиста в подведомственной сети и т.д. Такой вот режим «ручного управления» рисками, к сожалению, самый распространенный в нашей практике. И тут очень мало от ВФК.

Если попробовать такую ситуацию смоделировать заранее, не дожидаясь ее наступления, то риски можно значительно снизить. За счет обучения и переобучения персонала, повышения его квалификации. За счет ежегодных профилактических медицинских осмотров. За счет оптимального штатного расписания бухгалтерии и грамотного распределения обязанностей. За счет совершенствования технических средств, с помощью которых осуществляется как формирование отчетности, так и информационное взаимодействие с подведомственными участниками бюджетного процесса. За счет проведения обучающих семинаров и тренингов. За счет организации обмена опытом, подведения итогов, публичного разбора допущенных ошибок и коллективного обсуждения методологически непроработанных вопросов. Вот это уже – поле деятельности для ВФК.

Приведенный пример наводит на закономерный вопрос. Этим всем кто должен заниматься? Сам руководитель? Тогда его рабочее время будет полностью заполнено моделированием всяких неприятных ситуаций и поиском способов их избежать. Потому что риски могут возникать или изменяться вследствие огромного количества обстоятельств. Это изменение законодательства, политические решения, личностные качества вышестоящих руководителей, новый персонал организации, внедрение информационных систем, развитие или корректировка направлений деятельности, введение новых бюджетных процедур, рост числа контролируемых операций, изменения бюджетных ассигнований и государственных заданий, новые инструкции Минфина России по вопросам бухгалтерского учета и т.д., и т.д. Самым правильным ответом на вопрос «кто этим всем должен заниматься», на наш взгляд, является наличие в организации должностных лиц или одного должностного лица (в зависимости от масштаба администратора БС), которые и занимались бы выявлением и оценкой рисков и предлагали бы руководителю набор мер по снижению вероятности их наступления.

К сожалению, федеральные Правила про выявление и оценку рисков в ходе осуществления ВФК ничего не говорят. Но при этом, «сведения о причинах и об обстоятельствах рисков возникновения нарушений и (или) недостатков и о предлагаемых мерах по их устранению» (см. пункт 22) должны отражаться в регистрах (журналах) внутреннего финансового контроля. А по итогам рассмотрения результатов ВФК должны приниматься решения, направленные на «изменение карт ВФК в целях увеличения способности процедур ВФК снижать вероятность возникновения событий, негативно влияющих на выполнение внутренних бюджетных процедур» (см. пункт 25). Осталось вспомнить, о каких процедурах контроля речь идет в Правилах и понять, каким образом в карте ВФК отразить те действия, которые мы предложили в рассмотренном примере с рисками срыва формирования отчетности или ее недостоверности. Понять-то и не получится. Поскольку в картах ВФК ФОИВов фигурируют только контролируемые процедуры (см. пункт 10 Правил), а риски лишь упоминаются в случае выявления нарушений и (или) недостатков.

Элемент внутреннего контроля № 3. Информационная система, связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Так звучит название элемента в федеральных стандартах аудита. В целях ВФК, видимо, ее следует назвать системой исполнения бюджета и формирования отчетности. Или автоматизированной информационной системой, например, государственных финансов. Не суть, как мы ее назовем, она (или они) может называться по-разному. Но ее функционирование обеспечивается: а) техническими средствами; б) программным обеспечением; в) персоналом; г) соответствующими процедурами; д) базами данных.

Основы функционирования информационной системы закладываются на стадии ее разработки, поэтому в целях ВФК она используется не как предмет контроля, а скорее как комплексный инструмент контроля. Это выражается в использовании возможностей, предоставленных информационной системой, для осуществления контрольных действий, о которых речь пойдет чуть ниже.

В тоже время, составной частью информационных систем является система информирования персонала, которая обеспечивает понимание сотрудниками обязанностей и ответственности, связанных с организацией и применением системы внутреннего контроля в отношении внутренних стандартов. Система информирования персонала может принимать такие формы, как внутренние регламенты деятельности, руководства по составлению отчетности, инструкции и указания. Доведение информации до сведения сотрудников может осуществляться с использованием средств электронной связи, устно и посредством распоряжений руководства.

Использование системы информирования руководителями среднего и низшего звена, своевременность и полнота доведения до персонала распоряжений руководства и необходимой информации могут являться предметом ВФК.

Элемент внутреннего контроля № 4. Контрольные действия.

Вспомним набор контрольных действий, предусмотренных для осуществления ВФК: а) проверка оформления документов; б) авторизация операций; в) сверка данных; г) сбор и анализ информации о результатах выполнения внутренних бюджетных процедур.

Федеральные стандарты аудита говорят нам о том, что контрольные действия, осуществляемые вручную или с применением информационных систем, имеют различные цели и применяются на различных организационных и функциональных уровнях.

Контрольные действия могут быть сгруппированы по следующим категориям методов и процедур:

а) проверка выполнения. Это анализ (оценка, сравнение) факта с планом, отчетного периода с предыдущими, соответствия финансовой и управленческой информации. Это сопоставление внутренней информации с информацией из внешних источников. Это проверка результатов деятельности по областям, подразделениям, направлениям и т.п.;

б) обработка информации. Здесь выделяют общие и прикладные средства контроля.

К общим средствам контроля можно отнести: средства контроля за изменением ПО; ограничение доступа к ПО, базам данных или к сервисным программам; средства контроля за реализацией новых версий прикладных пакетов ПО; фиксация того, кто, когда и какие изменения в данную систему внес.

Примерами прикладных средств контроля являются:

проверка арифметической точности бухгалтерских записей;

ведение учета и обзорная проверка счетов, составление оборотных ведомостей;

такие автоматизированные процедуры контроля, как тестирование компьютером вводимых данных или контроль сквозной нумерации с последующей выдачей персоналу, выполняющему учетные функции, сообщений или справок о выявленных несоответствиях, что предполагает исправление таких ошибок в момент ввода либо впоследствии;

в) проверка наличия и состояния объектов. К таким контрольным действиям относят: ограничение доступа к активам или бухгалтерским записям; санкционирование допуска к компьютерным программам и файлам с данными; проведение периодических инвентаризаций.

г) разделение обязанностей. Наделение разных сотрудников полномочиями санкционирования операций, регистрации операций в учете и хранения активов имеет целью уменьшить возможность совершения и утаивания ошибки или недобросовестных действий в процессе обычного выполнения персоналом своих обязанностей.

Элемент внутреннего контроля № 5. Мониторинг средств контроля.

Данный элемент системы внутреннего контроля, предусмотренный федеральными стандартами аудита и встречающийся практически в любом источнике, описывающем систему внутреннего контроля, федеральными Правилами не предусмотрен.

Для чего нужен мониторинг. Для поддержания системы внутреннего контроля в режиме непрерывной работы.

Что он в себя включает. Наблюдение за функционированием средств контроля и за своевременностью их изменения в случае необходимости.

Как проводится мониторинг. Регулярные надзорные мероприятия в рамках обычной текущей деятельности организации, оценка надежности средств контроля в ходе выполнения должностных обязанностей.

Кем проводится. Руководством и персоналом. Службой внутреннего аудита.

Итак, подведем итоги. Представляется целесообразным предложить органам власти субъектов Российской Федерации и органам местного самоуправления при разработке порядков осуществления внутреннего финансового контроля использовать следующие подходы.

Первое. Объектом ВФК определить администраторов БС и подведомственных им участников бюджетного процесса.

Второе. Установить, что система внутреннего контроля создается также в каждом государственном (муниципальном) казенном учреждении и обязать государственные (муниципальные) бюджетные и автономные учреждения разработать и внедрить системы внутреннего контроля с использованием положений тех порядков, которые будут утверждены в субъектах Российской Федерации в муниципальных образованиях.

Третье. Предусмотреть формирование структурных подразделений или назначение должностных лиц, организующих осуществление ВФК. Либо предусмотреть возложение таких обязанностей на какое-либо существующее структурное подразделение (должностное лицо). Любой сложный процесс, осуществляемый большим количеством участников, требует координации. Руководитель большого коллектива нуждается в помощниках, с помощью которых такие процессы организуются.

Четвертое. Предметом контроля определить внутренние стандарты (как это названо БК РФ), в расшифровке которых предусмотреть: закрепленные в правовых актах или в локальных актах процедуры (действия), направленные на планирование и исполнение бюджета, ведение учета и формирование отчетности, а также направленные на повышение экономности и результативности расходования бюджетных средств.

Пятое. Не устанавливать исчерпывающие перечни методов (способов) контроля и контрольных действий, предоставить руководителям администраторов БС, ПБС самим определять необходимый состав таких перечней.

Шестое. Предусмотреть использование администраторами БС и ПБС всех описанных выше элементов внутреннего контроля.

Седьмое. Установив требование постоянного осуществления ВФК, не злоупотреблять формализацией оформления результатов осуществления контрольных действий и отчетности о результатах ВФК.

В следующей части нашей статьи рассмотрим федеральные подходы к организации ВФА. Что касается технических моментов (виды аудиторских проверок и их планирование, права и обязанности проверяющих, документирование доказательств и пр.), то они взяты из различных действующих регламентов осуществления государственного (муниципального) финансового контроля. Они вполне могут быть в полном объеме или частично использованы региональными органами власти и органами местного самоуправления для разработки своих порядков осуществления ВФК и ВФА. Намного более интересным представляется проанализировать федеральные подходы к определению понятий объекта, субъекта и предметов аудита, результаты аудита и их реализация. То есть те моменты, которые мы подробно рассмотрели в отношении ВФК.

Для удобства читателя будем рассматривать эти объекты по мере их упоминания в федеральных Правилах.

Субъект ВФА. Понятие сформулировано в пункте 28 федеральных Правил. Это структурные подразделения и (или) уполномоченные должностные лица, наделенные полномочиями по осуществлению ВФА. Как говорится, ни добавить, ни убавить. Отметим только для себя, что в ФОИВах субъект ВФА подчиняется непосредственно и исключительно руководителю главного администратора БС.

Объект аудита (пункт 30 Правил). Это структурные подразделения главного администратора БС, подведомственные РБС и ПБС, администраторы доходов и источников финансирования дефицита бюджета, осуществляющие финансовые и хозяйственные операции.

В том же пункте 30 содержится понятие предмета ВФА. Это совокупность финансовых и хозяйственных операций, а также организация и осуществление внутреннего финансового контроля.

Если внимательно посмотреть на объекты и предметы ВФА в том значении, как они сформулированы в Правилах, можно легко увидеть несколько спорных моментов.

Во-первых, структурное подразделение администратора БС может осуществлять хозяйственные операции, но не выполнять бюджетных процедур, вследствие чего оно будет являться объектом аудита, но не будет являться объектом ВФК. Ситуация вполне может быть и обратной. Но и в том, и в другом случае ситуация, мягко говоря, странная.

Во-вторых, законодательство о бухгалтерском учете рассматривает понятие финансово-хозяйственной операции с экономическим субъектом, а структурные подразделения организации таковыми не являются.

В-третьих, в осуществлении одной хозяйственной операции могут участвовать различные структурные подразделения администратора БС. Готовить обоснование для закупки чего-либо может один департамент министерства, готовить конкурсную документацию – другой, принимать закупленные товары – третий. Кто из них будет являться объектом аудита?

Как советуем поступить? Определить, что объектами ВФА является главный администратор БС и подведомственные ему администраторы и получатели БС.

Правильность данного предложения косвенно подтверждается и следующим положением федеральных правил. Субъект ВФА (см. пункт 32) «вправе осуществлять подготовку заключений по вопросам обоснованности и полноты документов главного администратора (администратора) средств федерального бюджета, направляемых в Министерство финансов Российской Федерации…». Вот как это субъект воспользуется своим правом, если объектом аудита будет не администратор БС целиком, а только его структурные подразделения, осуществляющие финансово-хозяйственные операции.

Вернемся еще раз к предметам ВФА. По мнению авторов, предметы ВФА должны определяться исходя из целей ВФА, сформулированных в БК РФ. Напомним, что это:

оценка надежности ВФК и подготовки рекомендаций по повышению его эффективности;

подтверждение достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета методологии и стандартам бюджетного учета, установленным Минфином России;

подготовка предложений по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств.

Сравним цели и предметы ВФА.

Цель – оценка надежности ВФК. Предмет – организация ВФК. Совпадает.

Цель - подтверждение достоверности отчетности. Предмет – финансово-хозяйственные операции. Совпадает.

Цель - предложения по повышению эффективности. Предмет… Как и в случае с ВФК, экономность и результативность расходов не включены в предметы контроля (аудита). Насколько это обоснованно? Возможно, у разработчиков федеральных Правил есть какое-то обоснование этого решения, но Бюджетный кодекс исполнять нужно, поэтому для субъектов РФ и для муниципальных образований, которые разрабатывают свои порядки осуществления ВФК и ВФА, рекомендуем такие подходы федеральной власти подкорректировать.

А теперь посмотрим, что в соответствии с федеральными Правилами предполагается контролировать в ходе осуществления ВФА. Предварительно приняв за аксиому, что бюджетная процедура не является финансово-хозяйственной операцией, поскольку операции (действия), осуществляемые в ходе выполнения бюджетных процедур, ни в коей мере не являются фактами хозяйственной деятельности, определение которых дано в Законе о бухгалтерском учете. Согласно подпункта 8 статьи 3 этого закона, факт хозяйственной жизни - сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств.

Не будем приводить набор цитат из различных пунктов федеральных Правил. Кто захочет убедиться в правильности их прочтения авторами, тот посмотрит текст документа. Вот какую картину увидели авторы.

В плане проверок (см. пункт 39) указывается «проверяемая внутренняя бюджетная процедура». При планировании (см. пункт 40) учитываются значимость операций (действий), осуществляемых в ходе выполнения бюджетных процедур, факторы, влияющие на объем выборки таких операций (действий), наличие значимых бюджетных рисков. В ходе аудиторской проверки (см. пункт 46) проводится исследование «законности выполнения внутренних бюджетных процедур» и некоторых вопросов применения автоматизированных информационных систем при осуществлении внутренних бюджетных процедур. Аудиторская проверка (см. пункт 47) проводится путем изучения записей и документов, связанных с осуществлением операций внутренней бюджетной процедуры, наблюдения за действиями сотрудников, выполняемых ими в ходе исполнения операций внутренней бюджетной процедуры, и т.д. Даже «достаточные надлежащие надежные доказательства» (см. пункт 48) должны подтвердить «наличие выявленных нарушений и недостатков в осуществлении внутренних бюджетных процедур».

И что непонятно, ни слова о финансово-хозяйственных операциях. Есть, правда, упоминание о финансово-хозяйственных документах, подтверждающие выявленные нарушения. Вот только как этими документами подтвердить нарушения в осуществлении бюджетных процедур. Как в результатах проверки выполнения бюджетной процедуры оценить нарушения в денежном выражении? Может быть так: ГРБС ошибся в документах, представленных в Минфин - оценим в объеме росписи ГРБС. РБС затянул с утверждением своей росписи – оценим в объеме всей росписи РБС. Ну а если ПБС недостаточно детализировал бюджетную смету – насчитаем ему ущерб в объеме всей сметы. Вот это масштаб! Вот это результативность!

Кстати сказать, при оформлении результатов аудита формируются также предложения по повышению экономности и результативности использования средств федерального бюджета. Ничего страшного, что в этом отношении ничего не планируется, ничего не контролируется. В результатах обязательно будет! Не сомневаемся.

Так что же, собственно говоря, нужно проверять в ходе аудита? Чтобы ответить на этот вопрос, предлагаем вернуться к целям осуществления ВФА.

Цель № 1. Оценка надежности ВФК и подготовки рекомендаций по повышению его эффективности.

Для достижения этой цели, как представляется, вполне достаточно аудиторских проверок организации и осуществления ВФК объектами аудита. Вопросами аудиторской проверки могут быть, например, вопросы организации внутреннего контроля в целом в организации: кто организует, кто непосредственно контролирует, кем и как формируются планы, какие осуществляются контрольные действия, как ведутся журналы ВФК, кто и какую формирует отчетность и т.д. Вопросами аудиторской проверки, с таким же успехом, могут стать вопросы организации внутреннего контроля за выполнением одной или нескольких бюджетных процедур, в рамках такой проверки изучаются такие же организационные вопросы, но только применительно к выбранным бюджетным процедурам.

Цель № 2. Подтверждение достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета методологии и стандартам бюджетного учета, установленным Министерством финансов Российской Федерации.

Для достижения этой цели, по мнению авторов, возможно проведение следующих проверок и ревизий.

Ревизия бюджетной отчетности, в рамках которой изучается вся совокупность финансово-хозяйственных операций и отражения их в учете и отчетности. Все нюансы проведения ревизий знакомы нам по опыту осуществления государственного (муниципального) финансового контроля, ведомственного финансового контроля, который осуществлялся до внесения в прошлом году изменений в бюджетное законодательство в части Г(М)ФК. Отличия будут только в составе, оформлении и реализации результатов ревизий.

Неочевидны здесь только ответы на несколько вопросов. Первый – сколько финансово-хозяйственных операций должен проверить ревизор, чтобы взять на себя ответственность подтвердить достоверность отчетности объекта аудита. Видимо, это должно определяться в ходе ревизии исходя из ряда факторов: организация учета, количество операций, состав ревизионной группы и т.д. Второй - каким образом оформить подтверждение достоверности. Достаточно в акте написать или отдельное заключение составить. Можно, скорее всего, и так и так. Третий – каковы последствия подтверждения достоверности отчетности. Если контрольно-счетными или контрольно-ревизионными органами субъекта РФ или муниципального образования будут после ревизии найдены нарушения, то какие последствия будут для а) объекта контроля, б) для ревизора, подтвердившего достоверность отчетности и в) для главного администратора БС, осуществляющего ВФА. Этот вопрос требует дополнительной юридической проработки, но если БК РФ таких последствий не определяет, то мы бы предложили в разрабатываемых порядках такие последствия в общих чертах определить. Самым логичным представляется считать подтверждение достоверности отчетности внутренним аудитором информацией, предназначенной только для того, чтобы руководитель главного администратора мог оценить состояние дел с ведением бюджетного учета в его органе исполнительной власти и в подведомственной сети. То есть, если аудитор подтвердил достоверность отчетности, то это означает, что объектом аудита учет ведется по установленным правилам, а если и были замечания, то они устранены в ходе ревизии.

В рамках достижения цели № 2 возможно порекомендовать проведение аудиторских проверок по более узким вопросам. Например, аудиторские проверки отдельных финансово-хозяйственных операций, аудиторские проверки организации бюджетного учета, аудиторские проверки совершения и отражения в учете операций с бюджетными инвестициями и т.д.

Конечно, можно такое предложение покритиковать, потому что это напоминает проверки в рамках ведомственного финансового контроля, исключенного из полномочий администраторов БС. Поясним, чем должен отличаться в данном случае аудит от финансового контроля. Финансовый контролер ищет нарушения, находит их, описывает и предлагает устранить. Внутренний аудитор анализирует все факторы, сопутствующие проведению финансово-хозяйственной операции, находит нарушение, оценивает (или выявляет) причины и предлагает пути устранения, включая рекомендации по отражению действий по устранению нарушений в отчетности и по корректировке (в случае необходимости) бюджетной отчетности. Плюс аудитор подтверждает в заключении, что у объекта аудита все уже правильно (если нарушения устранены в ходе проверки) или все будет правильно после выполнения его рекомендаций.

Цель № 3. Подготовка предложений по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств. Для реализации этой цели возможно проведение проверок организации работы по повышению экономности и результативности бюджетных расходов. Возможно проверять отдельные структурные подразделения, отвечающие за выполнение определенного набора мер, направленных на повышение эффективности бюджетных расходов. Возможен аудит эффективности отдельных видов расходов. Возможны проверки того, как «работает» внутренний финансовый контроль по направлению «подготовка и организацию мер по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств». Почему бы не проводить аудит отдельных наиболее важных мер, направленных на повышение эффективности бюджетных средств. Главное, помнить, чем внутренний финансовый аудит отличается от внутреннего финансового контроля. Законодатель, конечно, максимально затруднил понимание отличия ВФК от ВФА в части экономности и результативности расходования бюджетных средств. Но давайте вместе решим примерно так: ВФК «направлен на подготовку и организацию мер», а ВФА призван совершенствовать то, что делается в рамках ВФК.