

ВФК и внутренний контроль фактов хозяйственной жизни: сходство и различия



Владимир Васильевич МИХЕЕВ,
руководитель проекта Центра исследования
бюджетных отношений



Дарья Сергеевна КАРАГОДИНА,
заместитель финансового директора Центра
исследования бюджетных отношений

Главные администраторы и администраторы бюджетных средств одновременно являются и экономическими субъектами. В силу бюджетного законодательства и в силу законодательства о бухгалтерском учете они должны осуществлять два вида внутреннего контроля — внутренний финансовый контроль и внутренний контроль фактов хозяйственной жизни. Насколько эти два вида (две разновидности) внутреннего контроля пересекаются между собой? И пересекаются ли вообще? Давайте разберемся.

Предмет и полномочия

Полномочиями по осуществлению внутреннего финансового контроля наделены отдельные участники бюджетного процесса, а именно: главные распорядители и распорядители бюджетных средств, главные администраторы и администраторы доходов бюджета, главные администраторы и администраторы источников финансирования дефицита бюджета. Иными словами, это государственные органы, органы управления государственными внебюджетными фондами, органы местного самоуправления и отдельные учреждения.

Внутренний контроль фактов хозяйственной жизни (далее — ВКФХЖ) обязаны осуществлять экономические субъекты, к которым относятся в том числе все те же государственные органы, органы управления государственными внебюджетными фондами, органы местного самоуправления и отдельные учреждения (в качестве некоммерческих организаций). Совпадение полное.

**НОРМЫ
ЗАКОНА**

Согласно Закону № 402-ФЗ факт хозяйственной жизни — это «сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств».

Предметом ВКФХЖ являются факты хозяйственной жизни, определение которых дано в Федеральном законе № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Предметом ВФК является деятельность главных администраторов и администраторов бюджетных средств в рамках их бюджетных полномочий по составлению и исполнению бюджета, составлению бюджетной отчетности и ведению бюджетного учета.

Можно ли приравнивать деятельность в рамках исполнения бюджетных полномочий к совершению фактов хозяйственной жизни? По мнению авторов, это возможно, но с очень большой натяжкой и только тогда, когда речь идет о получателях бюджетных средств. Все дело в том, что:

а) финансово-хозяйственные операции проводятся только получателями бюджетных средств. Главные распорядители или распорядители бюджетных средств являются экономическими субъектами в силу Закона № 402-ФЗ, но в силу бюджетного законодательства сами не осуществляют операций по расходованию средств бюджета, по использованию государственного и муниципального имущества и т. д. Но они одновременно являются получателями бюджетных средств и уже в качестве участников бюджетного процесса ведут финансово-хозяйственную деятельность;

б) в состав бюджетных полномочий главных распорядителей и главных администраторов входят такие полномочия, реализация которых никоим образом не подпадает под определение фактов хозяйственной жизни. Это полномочия по ведению различных реестров, обеспечению выполнения некоторых условий, формированию перечней и т. д. Сюда же можно отнести ведение бюджетного учета

и формирование бюджетной отчетности. Да и само полномочие по осуществлению ВФК и ВФА, в конце концов.

Можно ли приравнивать совершение фактов хозяйственной жизни к выполнению бюджетных полномочий? Тут можно смело отвечать утвердительно. Все финансово-хозяйственные операции, совершаемые получателями бюджетных средств, выполняются в рамках реализации бюджетных полномочий по утверждению и ведению бюджетной сметы, по принятию и исполнению обязательств и т. д. А также получатель бюджетных средств в отличие от главного распорядителя и распорядителя бюджетных средств формирует финансовый результат своей деятельности, на который может повлиять любая выполняемая операция.

Таким образом, с формальной стороны ВФК и ВКФХЖ — это разные виды внутреннего контроля, осуществляемые различными участниками бюджетного процесса. Но для главного распорядителя бюджетных средств, для главного администратора доходов или источников финансирования бюджета, которые одновременно являются и получателями бюджетных средств, а следовательно, должны осуществлять ВФК в отношении себя как подведомственного получателя бюджетных средств, ВКФХЖ должен являться составной частью ВФК. Почему составной частью? Потому что один и тот же факт хозяйственной жизни не может быть, точнее, не должен быть предметом сразу двух видов внутреннего контроля, организуемых и осуществляемых одними и теми же должностными лицами.

Содержание двух видов контроля

Как в настоящий момент стыкуется содержание одного вида контроля с содержанием

другого? Есть ли отличия? Конечно, при организации ВКФХЖ возможно огромное количество нюансов, поскольку каждый экономический субъект сам определяет для себя необходимые элементы, способы и методы контроля. В части ВФК и ВФА каждое публично-правовое образование определяет порядок их осуществления также самостоятельно. Но можно выделить отдельные вопросы организации ВФК и ВКФХЖ, которые являются общими и которые целесообразно сравнить. Проанализируем сходства и отличия с помощью двух документов, подготовленных одним и тем же ведомством — Минфином России. В части ВКФХЖ это информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности», а в части ВФК — постановление Правительства РФ от 17 марта 2014 года № 193 об утверждении правил осуществления на федеральном уровне ВФК и ВФА.

Целеполагание ВКФХЖ и ВФК примерно соответствует друг другу с учетом различия предмета этих видов контроля. Суть близка — контроль соблюдения законодательства, правил ведения учета и формирования отчетности. Истины ради отметим, что вопросы учета и отчетности входят в сферу ответственности ВФК в обязательном порядке, а вот для ВКФХЖ — это дело добровольное, поскольку согласно законодательству о бухгалтерском учете финансовая отчетность участников бюджетного процесса не подлежит обязательному аудиту.

Вопросы организации двух видов внутреннего контроля в названных выше документах подробно не рассматриваются. Для главного администратора бюджетных средств организация ВФК сводится к утверждению на основе общих правил, утвержденных Правительством РФ, порядка осуществления ВФК, включающего вопросы планирования контроля, документирования результатов контро-

ля, формирования отчетности и реализации результатов контроля. Для экономических субъектов предполагается формирование контрольной среды, состав элементов которой соответствует международным стандартам внутреннего контроля.

Отличаются подходы к работе с рисками. Отметим два очень важных отличия.

1 В правилах осуществления ВФК сделан акцент на работу с рисками после осуществления процедур контроля, причем эта работа, по сути, ограничивается анализом рисков. Подходы к работе с рисками, рекомендованные Минфином России для экономических субъектов, хорошо характеризуют определение процедур внутреннего контроля, приведенное в пункте 8 информации: «Процедуры внутреннего контроля представляя собой действия, направленные на минимизацию рисков, влияющих на достижение целей экономического субъекта». Отметим, что минимизации предшествует стадия выявления и оценки рисков.

2 Для экономических субъектов Минфин России рекомендует под риском понимать «сочетание вероятности и последствий недостижения экономическим субъектом целей деятельности». Определение бюджетного риска, данное в пункте 25 Постановления № 193, говорит нам о событиях, «негативно влияющих на выполнение внутренних бюджетных процедур». Если сравнить «достижение целей деятельности» с результатами «выполнения бюджетных процедур», то легко увидеть: ВКФХЖ оперирует рисками более высокого уровня, чем ВФК. И если придерживаться высказанного авторами мнения о том, что ВКФХЖ — это составная часть ВФК, то ситуация представляется нелогичной. Следует также отметить, что подходы к описанию и оценке рисков, выделению наиболее существенных рисков и управлению ими в обоих анализируемых документах очень близки.

Отметим тот факт, что рекомендации по осуществлению ВКФХЖ содержат более широкий перечень процедур внутреннего контроля, ко-

торые в правилах осуществления ВФК названы контрольными действиями. Контрольными действиями в рамках ВФК определены:

а) проверка оформления документов на соответствие требованиям нормативных правовых актов;

б) подтверждение (согласование) операций;

в) сверка данных;

г) сбор (запрос), анализ и оценка (мониторинг) информации о результатах выполнения внутренних бюджетных процедур.

Рекомендации по осуществлению ВКФХЖ в числе процедур внутреннего контроля указывают следующие:

а) документальное оформление;

б) подтверждение соответствия между объектами (документами) или их соответствия установленным требованиям;

в) санкционирование (авторизация) сделок и операций;

г) сверка данных;

д) разграничение полномочий и ротация обязанностей;

е) процедуры контроля фактического наличия и состояния объектов, в том числе физическая охрана, ограничение доступа, инвентаризация;

ж) надзор, обеспечивающий оценку достижения поставленных целей или показателей;

з) процедуры, связанные с компьютерной обработкой информации и информационными системами.

Интересным представляется сравнение классификации контрольных действий (процедур внутреннего контроля). Для целей ВКФХЖ «в зависимости от степени автоматизации различают автоматические, полуавтоматические, ручные процедуры внутреннего контроля». Автоматические — выполняются информационной системой без участия персонала. Полуавтоматические — выполняются информационной системой, но инициируются или завершаются вручную. Ручные — выполняются персоналом вне информационных систем. Для целей ВФК те же действия клас-

сифицируются как автоматические, смешанные и визуальные. Это, конечно, не является принципиальным отличием. Но является хорошей иллюстрацией различий в близких по направленности документах, написанных в разное время разными структурными подразделениями одного и того же органа власти.

Классификация контрольных действий (процедур внутреннего контроля) также подтверждает различную направленность внутреннего контроля в одном и в другом случаях. Так, для целей ВКФХЖ различают предварительные и последующие процедуры внутреннего контроля. Предварительные процедуры направлены на предупреждение появления ошибок и нарушений, последующие — на выявление ошибок и нарушений. Правила ВФК такой классификации не содержат, что в совокупности с анализом бюджетных рисков после выполнения контрольных действий свидетельствует о направленности ВФК не на предупреждение, а на выявление недостатков и нарушений.

Процедура планирования

Еще одним очень принципиальным моментом является различие подходов к планированию внутреннего контроля. Применительно к ВКФХЖ стадия планирования как таковая отсутствует. Внутренний контроль рассматривается как непрерывный процесс выявления, оценки и минимизации рисков, а состав и периодичность выполнения процедур внутреннего контроля определяется внутренними документами, регламентирующими различные направления деятельности экономического субъекта.

Процедуры планирования ВФК согласно правилам его осуществления имеют циклический характер и привязаны к календарному году. По итогам планирования ВФК составляется карта ВФК, которая представляет из себя документ, в котором на весь календарный год расписываются все операции, выполняемые в течение календарного года в рамках бюджетных процедур.

Документирование внутреннего контроля

В рамках ВКФХЖ под документированием подразумевается в первую очередь регламентация вопросов организации внутреннего контроля. Положения, касающиеся организации внутреннего контроля, являются частью учредительных и внутренних организационно-распорядительных документов экономического субъекта. Положения, касающиеся контрольной среды экономического субъекта, могут являться частью документов, определяющих:

- а) стратегию, цели и ценности экономического субъекта, методы управления им;
- б) правила поведения руководства и иного персонала при наступлении различных событий, процедуры рассмотрения жалоб (кодекс корпоративного управления, кодекс деловой этики);
- в) организационную структуру;
- г) функции подразделений, полномочия и ответственность их руководителей;
- д) правила принятия управленческих решений;
- е) кадровую политику;
- ж) положение о бухгалтерской службе, учетную политику, требования к квалификации и т. д.

Согласно рекомендациям Минфина России документированию рисков, как правило, предшествует описание бизнес-процессов и процедур работы экономического субъекта, причем описание бизнес-процессов может проводиться в разрезе направлений деятельности, юридической или организационной структуры.

В рамках ВФК предусмотрено документирование в регистрах ВФК информации о выявленных недостатках и (или) нарушениях при исполнении внутренних бюджетных процедур,

сведений о причинах рисков возникновения нарушений и (или) недостатков и о предлагаемых мерах по их устранению. То есть подходы к документированию ВФК и ВКФХЖ в корне расходятся.

Целесообразным представляется уход от дробления внутреннего контроля в организациях государственного сектора на отдельные направления, каждое из которых имеет свое нормативное регулирование. Чем, например, методология внутреннего контроля соответствия обработки персональных данных требованиям к защите персональных данных, установленным Федеральным законом от 27 июля 2006 года № 152-ФЗ «О персональных данных», отличается от методологии ВКФХЖ? Только областью законодательства, на соблюдение которого направлен внутренний контроль, и перечнем рисков. Все остальное — контрольная среда, управление рисками, информационные системы, контрольные действия, методология мониторинга средств контроля — едино.

Разве не нужен внутренний контроль за соблюдением законодательства о государственной гражданской службе, законодательства об образовании, законодательства об охране здоровья граждан и т. д.? То есть за правильным выполнением того огромного функционала, которым наделены органы государственной власти и органы местного самоуправления. Они же участники бюджетного процесса. Конечно, такой внутренний контроль нужен, и он по факту есть, он интегрирован во все управленческие процессы. Но не формализован. Как избежать такой чересполосицы? Одним из очевидных решений могла бы стать разработка и принятие федерального закона «О внутреннем контроле в организациях государственного сектора».

Вывод

По своему смысловому наполнению ВКФХЖ является составной частью ВФК. Но вот существенные различия к их организации и осуществлению, принятые в Российской Федерации, не позволяют утверждать, что на практике это так и есть. И подобное состояние дел нужно менять.