

Как обеспечить независимость и объективность внутреннего финансового аудита



А. Н. Захаренко

Действующие с 2020 года федеральные стандарты ВФА предусматривают возможность различной организации внутреннего финансового аудита. Однако на практике возникают вопросы, прежде всего связанные с соблюдением принципов независимости и объективности. Особенно остро они стоят при наделении полномочиями по ВФА структурных подразделений или учреждений, основным видом деятельности которых является осуществление контроля учредителя, ведомственного контроля в сфере закупок или внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни. В настоящей статье **Андрей Николаевич Захаренко**, заместитель руководителя направления по взаимодействию с федеральными органами власти Центра исследования бюджетных отношений, государственный советник Российской Федерации III класса, разъясняет, каким образом организовать аудит, чтобы все необходимые принципы его функционирования были реализованы.

С 2013 года в российском бюджетном законодательстве установлено полномочие по осуществлению главными администраторами и администраторами бюджетных средств (ГА(А)БС) внутреннего финансового аудита (ВФА). Изначально ВФА на федеральном уровне регламентировали правовые акты ГА(А)БС на основе правил, утвержденных [постановлением № 193](#). Методическое обеспечение этой деятельности осуществляло Министерство финансов РФ.

И в правилах, и в [методических рекомендациях](#) отмечалось, что ВФА проводится *на основе функциональной независимости*. Вопросы соблюдения этого принципа при различных способах организации ВФА рассматривались и обсуждались с момента введения указанного полномочия (например, см. [статью](#) «Функциональная независимость ВФА: миф или реальность»). Однозначного мнения о способах обеспечения принципа функциональной независимости субъекта ВФА в связи с различными решениями о его подчиненности и позиции в организационно-штатной структуре ГА(А)БС, на наш взгляд, до сих пор не сформировано. Не повлияли на ситуацию и принятые в последнее время изменения и дополнения норм и правил осуществления внутреннего аудита.

С 2020 года вступили в силу изменения бюджетного законодательства, определяющие внутренний финансовый аудит как деятельность по формированию и *предоставлению руководителю* информации о результатах оценки исполнения бюджетных полномочий, предложений о повышении качества финансового менеджмента, в том числе о повышении результативности и экономности использования бюджетных средств. Разработанные в соответствии с изменениями Бюджетного кодекса единые и обязательные к исполнению на всех уровнях бюджетной системы [федеральные стандарты](#) описывают основополагающие принципы ВФА, в том числе:

- принцип функциональной независимости, означающий отсутствие условий, создающих угрозу способности субъекта внутреннего финансового аудита беспристрастно и объективно выполнять свои обязанности;
- принцип объективности, выражающийся в беспристрастности, в том числе в недопущении конфликта интересов любого рода при планировании и проведении аудиторских мероприятий, а также при формировании заключений и годовой отчетности о результатах деятельности субъекта внутреннего финансового аудита.

Близкое по смыслу описание принципов внутреннего аудита приведено и в международных [профессиональных стандартах](#).

Внутренний аудит должен быть независимым, а внутренние аудиторы должны быть объективными при выполнении своих обязанностей.

Интерпретация. *Независимость — это свобода от условий, которые создают угрозу способности подразделения внутреннего аудита беспристрастно выполнять свои обязанности. Для того чтобы достичь степени независимости, необходимой для эффективного выполнения подразделением внутреннего аудита своих обязанностей, руководитель внутреннего аудита должен иметь прямой и свободный доступ к высшему исполнительному руководству...»*

«Объективность — это мысленная установка, которая позволяет внутренним аудиторам выполнять задания беспристрастно, таким образом, чтобы они сами испытывали доверие к результатам своей работы и не допускали компромиссов в отношении ее качества. Объективность требует, чтобы внутренний аудитор не подчинял свое мнение по вопросам аудита мнению других лиц. Угрозы объективности должны контролироваться на уровнях индивидуального аудитора, аудиторского задания, функциональном и организационном уровнях».

Важно

Из определения в бюджетном законодательстве и описания принципов внутреннего аудита в международных и национальных стандартах следует, что влияние должностных лиц на процесс формирования и представления руководителю информации по результатам аудиторских мероприятий, даже в виде ознакомления, согласования и возможного при этом редактирования, не соответствует принципам функциональной независимости и объективности.

БК РФ и стандарты ВФА не содержат прямого запрета на участие в формировании результатов аудиторских мероприятий заместителей руководителя и начальников подразделений, организующих, участвующих в выполнении или выполняющих бюджетные процедуры. И руководитель, допуская влияние должностных лиц на процесс формирования информации по результатам аудита, скорее всего, осознает, что это может повлиять на объективность и достоверность получаемой им информации о результатах оценки исполнения бюджетных полномочий, повышении результативности и экономности использования бюджетных средств. Оптимальным решением в целях соблюдения *принципа функциональной независимости* является создание субъекта ВФА в виде самостоятельного структурного подразделения (как минимум отдела) или назначение уполномоченного должностного лица, подчиненного непосредственно руководителю организации.

Рекомендация

Для обеспечения *объективности* ВФА, выражающейся в беспристрастности и недопущении конфликта интересов любого рода, не следует объединять в одном структурном подразделении проведение мероприятий внутреннего финансового аудита с деятельностью в рамках контроля учредителя, ведомственного контроля в сфере закупок или внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни

Наличие самостоятельного структурного подразделения внутреннего аудита, не связанного с осуществлением контрольных функций, помимо осуществления ВФА в центральном аппарате ГА(А)БС, позволяет осуществлять аудиторские мероприятия и в подведомственных ему администраторах бюджетных средств (АБС) в случае принятия от них полномочий. Также создание полноценного структурного подразделения, в отличие от наделения полномочиями одного должностного лица, предусматривает достаточное количество штатных единиц, позволяющее обеспечить непрерывность процесса внутреннего аудита на основе взаимозаменяемости уполномоченных на его осуществление сотрудников. Для этого достаточно прописать в их должностных регламентах порядок наделения соответствующими полномочиями в случае отпуска, болезни или отсутствия руководителя субъекта ВФА по другим причинам.

Нормативная база аудита

В качестве нормативной поддержки соблюдения *принципов функциональной независимости и объективности* субъекта ВФА можно рассматривать следующие нормативные акты федерального уровня:

- [Реестр должностей](#) федеральной государственной гражданской службы. В соответствии с внесенными в него с 2017 года изменениями осуществление внутреннего финансового аудита приравнивается к деятельности по вопросам государственной службы и кадров, мобилизационной подготовке, защите государственной тайны;
- [Постановление](#) Правительства РФ от 16 ноября 2020 года № 1829, которым предусмотрен механизм снижения норматива штатной численности самостоятельного отдела в федеральном органе исполнительной власти с 10 до 5 единиц (через обращение в правительственную подкомиссию);

- Типовой регламент внутренней организации федеральных органов исполнительной власти. По нашему мнению, непосредственная функциональная подчиненность субъекта внутреннего аудита руководителю ГА(А)БС связана с обеспечением персональной ответственности руководителя за организацию и осуществление ВФА, специально выделенной с 2017 года в [пункте 1.10](#) этого документа.

Также следует обратить внимание на утвержденный в 2015 году

- Профессиональный [стандарт](#) «Внутренний аудитор», в котором основной целью профессиональной деятельности аудитора определено «проведение *независимых* внутренних проверок и консультаций по вопросам надежности и эффективности функционирования систем управления рисками, внутреннего контроля, корпоративного управления, операционной деятельности и информационных систем организации с целью достижения стратегических целей организации...».

Исходя из сказанного, можно отметить, что изменения бюджетного законодательства и действующие федеральные стандарты создают достаточно условий для организации и осуществления внутреннего финансового аудита на всех уровнях бюджетной системы. Помимо этого, на федеральном уровне предприняты дополнительные меры нормативной поддержки принципов функциональной, организационной независимости и объективности ВФА.

Реализация принципов функциональной, организационной независимости и объективности ВФА на практике

Как же на практике удается реализовать принципы ВФА на разных уровнях бюджетной системы, в том числе при принятии руководителями ГА(А)БС решений, предусмотренных федеральным [стандартом](#) о создании субъекта аудита или передаче полномочий? Чтобы ответить на этот вопрос, проанализируем ситуацию с образованием субъекта ВФА в виде структурного подразделения или уполномоченного должностного лица.

По результатам анализа размещенных в открытом доступе нормативных актов по организации ВФА главных администраторов бюджетных средств федерального уровня приходится констатировать, что решений, обеспечивающих независимость и объективность внутреннего аудита, принято сравнительно немного. Несмотря на нормативную поддержку организации ВФА и достаточную штатную численность центральных аппаратов федеральных ГАБС, самостоятельных подразделений аудита практически нигде не создано. В большинстве случаев субъектом аудита является отдел более крупного структурного подразделения или уполномоченное должностное лицо.

В качестве положительного примера можно отметить организацию ВФА в Минсельхозе России. На основе [нормативного акта](#), полноценно учитывающего все требования стандартов, в министерстве действует субъект ВФА в виде уполномоченного должностного лица, подчиненного напрямую руководителю. Внутренний аудитор ведомства проводит аудиторские мероприятия, по итогам которых предоставляет рекомендации по оптимизации и повышению эффективности бюджетных процедур с учетом показателей качества финансового менеджмента.

На основе анализа размещенных на официальном сайте Минсельхоза России [документов](#) и [материалов](#) можно сделать вывод, что информация о подготовке аудиторских мероприятий и отчет по их результатам предоставляются напрямую руководителю. То есть, иными словами, субъекту ВФА обеспечен «прямой и свободный доступ к высшему исполнительному руководству» — описанный в международном стандарте *принцип функциональной независимости*. Помимо этого, в структуре министерства, в составе [Департамента бюджетной политики](#), сформирован отдел организации финансового контроля, что подтверждает функциональное разделение контроля и аудита. Такое разделение обеспечивает возможность аудитора оценивать надежность внутреннего финансового контроля, исключая конфликт интересов, и работает на реализацию *принципа объективности*.

Но это, можно сказать, близкий к идеальному вариант организации ВФА в части соблюдения принципов функциональной независимости и объективности. К сожалению, нужно отметить, что большинство субъектов аудита в федеральных ГАБС создано на базе контрольно-ревизионных подразделений, исторически действующих в составе финансово-экономических или административных структур и осуществляющих мероприятия в рамках контроля учредителя, ведомственного контроля в сфере закупок или внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни. Такие «субъекты ВФА» в основном проводят так называемые аудиторские, а фактически — контрольно-ревизионные мероприятия, и не в структурных подразделениях центрального аппарата ГА(А)БС, а зачастую в его территориальных органах и подведомственных организациях. По итогам таких проверок, как правило, формируется документация, содержащая перечень выявленных нарушений и предполагающая прежде всего принятие решений о применении мер ответственности к виновным должностным лицам. И только после этого объекту проверки предписывается проведение мероприятий, направленных на снижение рисков повторного совершения выявленных нарушений, путем применения автоматических контрольных действий, оптимизации

бюджетных процедур и т. п. Участие такого «субъекта ВФА» в этом процессе в основном ограничивается контролем за сроками проведения этих мероприятий. А вот анализ причин и условий возникновения бюджетных рисков не проводится, как, впрочем, и отсутствуют предложения о повышении экономности и результативности использования бюджетных средств, качества финансового менеджмента. При этом сохраняется исторически сложившаяся система подчиненности «субъекта ВФА» (в виде отдела или управления): начальник управления (департамента) — заместитель руководителя — руководитель ГАБС. Такая организация ВФА не позволяет говорить не только о соблюдении *принципов функциональной независимости и объективности*, но и вообще об осуществлении внутреннего финансового аудита в соответствии со стандартами.

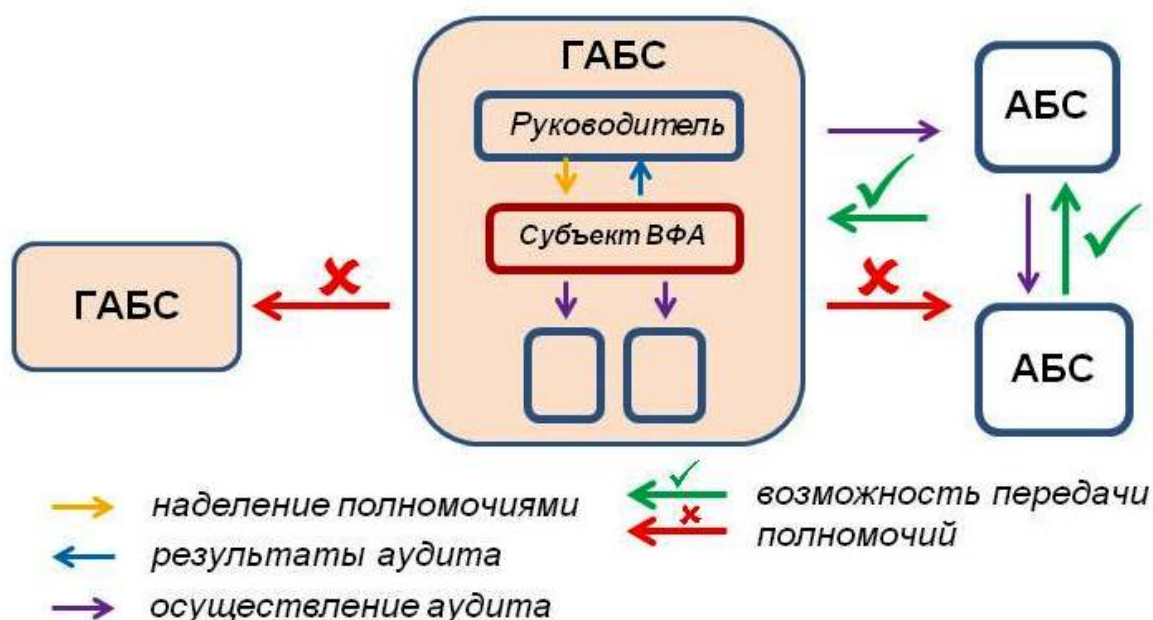
Субъекты аудита на региональном и муниципальном уровнях

На уровне ГА(А)БС регионов и муниципальных образований ситуация с организацией ВФА путем образования субъекта аудита выглядит похоже. Полномочиями по осуществлению ВФА наделяются уполномоченные лица или структурные подразделения. При этом аналогично ситуации на федеральном уровне в отделы внутреннего финансового аудита зачастую переименовываются подразделения, находящиеся в составе более крупных структурных подразделений и сохраняющие функции по осуществлению контроля учредителя или ведомственного контроля закупок. Соответственно, в этих случаях говорить о соблюдении *принципов независимости и объективности* аудита также не приходится.

Помимо этого, на уровне субъектов РФ и муниципальных образований существует своя организационная специфика осуществления ВФА. В том числе в силу меньшей по сравнению с федеральным уровнем численности аппаратов ГА(А)БС, а также дефицита квалифицированных кадров широкое распространение получила практика передачи полномочий по осуществлению ВФА.

При принятии решения о передаче полномочий необходимо учитывать следующее [требование Бюджетного кодекса](#) и [федерального стандарта](#): АБС вправе передать полномочия по осуществлению внутреннего финансового аудита ГАБС, в ведении которого он находится, или другому АБС, находящемуся в ведении данного главного администратора бюджетных средств. В связи с этим отметим, что возможность передачи полномочий от главного администратора подведомственному администратору бюджетных средств или другому главному администратору стандартом не предусмотрена.

Схема организации ВФА в ГАБС, в том числе в случае передачи полномочий



Полномочия ГАБС на уровне субъекта РФ может осуществлять высший исполнительный орган субъекта РФ (если является юридическим лицом) или его администрация, на уровне местного самоуправления — исполнительно-распорядительный орган муниципального образования (далее в целях настоящей статьи для названия высшего исполнительного органа субъекта РФ или его администрации, а также исполнительно-распорядительного органа муниципального образования будем использовать обобщающий термин — Администрация), в составе аппаратов которых могут быть структурные подразделения — функциональные органы, не имеющие статуса юридического лица, но осуществляющие полномочия ГА(А)БС и в ряде случаев имеющие подведомственных АБС. Субъект ВФА,

созданный в аппарате и подчиненный напрямую руководителю Администрации, может, согласно стандартам, без ограничений осуществлять внутренний финансовый аудит в отношении структурных подразделений Администрации, не являющихся ГА(А)БС. Осуществление аудита в отношении подведомственных АБС, возможно в случае передачи от них соответствующих полномочий. Осуществление аудита в отношении структурных подразделений Администрации, наделенных полномочиями ГАБС, стандартом не допускается.

ГАБС, как в составе аппарата Администрации, так и не являющиеся ее структурными подразделениями, в соответствии с требованиями Бюджетного кодекса и стандартов должны создавать свои собственные субъекты ВФА с учетом соблюдения принципов объективности, функциональной и организационной независимости и осуществлять внутренний аудит самостоятельно. При этом передача полномочий от одного ГАБС другому стандартом не предусмотрена. Здесь важно еще раз подчеркнуть, что в соответствии со стандартом принятие решения АБС о передаче полномочий по ВФА в другой АБС или в вышестоящий ГАБС осуществляется на добровольных началах по инициативе руководителя АБС. ГАБС не имеет законных оснований заставить АБС передать, принять полномочия по осуществлению ВФА. Согласование или утверждение ГАБС документов (соглашений) о приеме-передаче указанных полномочий между подведомственными ему АБС также не требуется, полномочия учредителя на процедуру передачи полномочий по осуществлению ВФА не распространяются.

Еще одним заслуживающим внимания вопросом является встречающаяся на уровне субъектов РФ практика передачи полномочий по ВФА от ГАБС подведомственному казенному учреждению, основным видом деятельности которого является осуществление внутриведомственного контроля финансово-хозяйственной деятельности в подведомственных ГАБС организациях. Здесь нужно отметить, что возможность передачи полномочий по осуществлению ВФА от ГАБС в подведомственное учреждение стандартом не предусмотрена, поэтому такой практики не должно быть в принципе. Но она, к сожалению, есть.

Несоответствующая стандарту передача полномочий от ГАБС в подведомственные учреждения достаточно распространена на региональном уровне. Если, в субъекте РФ в силу различных причин, принято осознанное решение о передаче полномочий, то здесь важно помнить о некоторых нюансах. Так, принимая полномочия по осуществлению ВФА в подведомственных АБС, казенное учреждение не может в целях соблюдения *принципа объективности* и во избежание конфликта интересов в дальнейшем проводить в этом АБС мероприятия ведомственного контроля.

Кроме того, исходя из *принципа функциональной независимости* учреждение, принявшее полномочия по осуществлению ВФА, не может без согласия передавшего полномочия АБС предоставлять третьим лицам, в том числе вышестоящему ГАБС, никакую информацию по итогам проведения мероприятий внутреннего аудита. Эта информация должна соответствовать установленным стандартом требованиям и не может рассматриваться в качестве акта проверки, проведенной в рамках ведомственного контроля.

Аналогичные ограничения накладываются и на деятельность органов муниципального финансового контроля, практика передачи которым полномочий по осуществлению ВФА достаточно распространена на уровне муниципальных образований. Если орган МФК действует в составе исполнительно-распорядительного органа муниципального образования, то наделение его полномочиями по осуществлению ВФА возможно исключительно в отношении структурных подразделений Администрации, не являющихся ГАБС, а также подведомственных АБС, добровольно передавших указанные полномочия.

При этом важно учитывать, что проведение мероприятий муниципального финансового контроля в отношении таких АБС противоречит *принципу объективности*, информация о результатах мероприятий ВФА в соответствии с *принципом функциональной независимости* предоставляется исключительно руководителю АБС, передавшему полномочия. Кроме этого, необходимо отметить, что, принимая полномочия по осуществлению ВФА в подведомственных АБС и отказываясь в связи с этим от проведения в отношении них мероприятий муниципального финансового контроля, орган МФК, по сути, исключает такие АБС из состава объектов внутреннего муниципального финансового контроля.

В настоящей статье сознательно не рассмотрен вариант упрощенного осуществления ВФА, поскольку в этом случае трудно представить возможность несоблюдения принципов функциональной независимости и объективности. Ведь при реализации такого решения руководитель ГА(А)БС самостоятельно выполняет действия, направленные на достижение целей осуществления внутреннего финансового аудита.

В качестве резюме

На основании сказанного можно сделать следующие выводы:

1 Соблюдение принципов функциональной независимости и объективности при осуществлении внутреннего финансового аудита — необходимое условие при планировании и проведении аудиторских мероприятий.

Несмотря на то что ответственность за несоблюдение указанных принципов законодательством не предусмотрена, организация ВФА без их учета не позволяет субъекту аудита в полной мере выполнять свои обязанности.

- 2 Решение об организации ВФА каждый ГА(А)БС принимает самостоятельно и добровольно.
- 3 Наделение подведомственных учреждений полномочиями по ВФА не относится к компетенции учредителя.
- 4 Передача полномочий по осуществлению ВФА от одного АБС другому является правом этих АБС и не предусматривает согласования или утверждения ГАБС, в ведении которого они находятся.
- 5 При передаче полномочий по осуществлению ВФА органу внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля проведение контрольных мероприятий в учреждениях, передавших указанные полномочия, создает угрозу возникновения конфликта интересов.

В завершение отметим, что в процессе осуществления научной и консультационной деятельности эксперты Центра исследования бюджетных отношений (<http://www.rb-centre.ru/>) сталкивались с различными вариантами организации внутреннего финансового аудита в различных организациях государственного сектора и на разных уровнях бюджетной системы. Описать все возможные случаи этого по сути достаточно нового процесса в рамках настоящей статьи не представляется возможным. В связи с этим приглашаем всех заинтересованных лиц к обсуждению этой темы как в комментариях к настоящей статье, так и в рамках сотрудничества с Центром исследования бюджетных отношений. В том числе эти и другие вопросы организации внутреннего финансового аудита рассматриваются на регулярно проводимых учебным центром «Бюджет» семинарах по повышению квалификации <https://budget-edu.ru/calendar/421642/>.