

# Ведомственный контроль и внутренний финансовый аудит — конкуренты или союзники?



А. Н. Захаренко

Современная проблематика организации и осуществления внутреннего финансового аудита зачастую связана с разграничением сфер деятельности с ведомственным контролем, что в ряде случаев влечет за собой проведение под видом мероприятий внутреннего финансового аудита проверок и ревизий финансово-хозяйственной деятельности. В настоящей статье **Андрей Николаевич Захаренко**, государственный советник Российской Федерации III класса, заместитель руководителя направления по взаимодействию с федеральными органами власти Центра исследования бюджетных отношений, рассмотрел виды и направления ведомственного контроля, а также цели и задачи внутреннего финансового аудита по отношению к нему.

## В качестве вступления

Федеральное казначейство в своем [отчете «Анализ заключений по результатам проведения аудиторских мероприятий в 2020 году и в текущем периоде 2021 года»](#) сообщает, что из 130 главных администраторов бюджетных средств 10 предоставили недостоверную информацию о проведении ими в 2020 году аудиторских мероприятий в рамках осуществления внутреннего финансового аудита, а в 72 проводились проверки и (или) оформлены документы, *не соответствующие терминологии федеральных стандартов*.

Похожая статистика приводится и в [статье «Осуществление анализа исполнения бюджетных полномочий по внутреннему муниципальному финансовому контролю и внутреннему финансовому аудиту в Красноярском крае»](#), где отмечается, что более 70% главных администраторов бюджетных средств не исполняют бюджетные полномочия по осуществлению внутреннего финансового аудита. В качестве одной из причин такого положения дел указывается «отсутствие у значительной части главных администраторов понимания различий между внутренним финансовым аудитом и ведомственным контролем».

На основе этой информации можно с высокой вероятностью предположить, что под видом ВФА большинство главных администраторов в настоящее время организуют и проводят мероприятия ведомственного контроля, заключающиеся в проверках и ревизиях финансово-хозяйственной деятельности подведомственных учреждений, по сути, практически дублируя деятельность органов государственного (муниципального) финансового контроля. (Аналогичные выводы приводятся в [статье «Как обеспечить независимость и объективность внутреннего финансового аудита»](#)).

Так насколько различаются цели, задачи и методы ведомственного контроля и внутреннего финансового аудита? Действительно ли они настолько похожи, что поиск и понимание различий вызывают затруднения? Для ответа на эти вопросы рассмотрим эти системы и попробуем разобраться в их взаимоотношениях.

## Ведомственный контроль

Организациям государственного сектора нормативными правовыми актами предписано организовывать и осуществлять различные виды контроля, повышающие эффективность реализации функций и полномочий и вероятность успешного достижения поставленных целей.

В рамках бюджетной, экономической и финансово-хозяйственной деятельности главные администраторы (администраторы) бюджетных средств (ГА(А)БС), в том числе имеющие функции и полномочия учредителя в отношении казенных, бюджетных и автономных учреждений, организуют и осуществляют:

- контроль учредителя;
- ведомственный контроль в сфере закупок;
- контроль сохранности и эффективного использования государственного (муниципального) имущества;
- контроль фактов хозяйственной жизни;
- внутренний финансовый контроль.

Если понимание направленности контроля учредителя и ведомственного контроля в сфере закупок на соответствующую деятельность подведомственных учреждений не вызывает затруднений, то с ВФК и контролем фактов хозяйственной жизни ситуация неоднозначная. Существует устойчивое мнение о том, что данные контроли осуществляются исключительно в составе финансовых процедур и операций, выполняемых подразделениями центрального аппарата ГА(А)БС. Такое ограничение, на наш взгляд, значительно снижает эффективность этих видов контроля, поскольку качество исполнения ГА(А)БС бюджетных полномочий и составления консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности в значительной мере зависит от качества и эффективности организации и выполнения соответствующих процессов в подведомственных учреждениях. Кроме этого, при осуществлении ВФК зачастую контролеры выявляют нарушения и недостатки, связанные с реализацией функций учредителя государственного (муниципального) учреждения, собственника государственного (муниципального) имущества, государственного (муниципального) заказчика, субъекта бюджетного планирования (подробнее см. [статью «Актуальные вопросы организации внутреннего финансового контроля»](#)).

Бюджетный кодекс описывает ([пункт 2 статьи 160.2-1 Бюджетного кодекса РФ](#)) ВФК как внутренний процесс ГА(А)БС, осуществляемый в целях соблюдения установленных правовыми актами, регулирующими бюджетные правоотношения, требований

к исполнению своих бюджетных полномочий, в состав которых в том числе входит и обеспечение достижения установленных целей, и соблюдение порядка предоставления субсидий и бюджетных инвестиций. С учетом взаимного влияния внутреннего финансового и ведомственного контролей как на эффективность осуществления бюджетных полномочий, так и на качественный результат экономической и финансово-хозяйственной деятельности подведомственных учреждений целесообразно, по нашему мнению, рассматривать их в качестве компонентов единой системы, которую в целях настоящей статьи уместно обозначить как **ведомственный финансовый контроль**.

В [таблице](#) представлена общая для центрального аппарата ГА(А)БС и подведомственных ему учреждений область осуществления ведомственного финансового контроля. Отметим, что, несмотря на различия в нормативном правовом регулировании и объектах контроля, описываемые направления контрольной деятельности взаимосвязаны и взаимозависимы. Это в том числе подтверждается наличием систем **мониторинга** ([см. таблицу](#)), комплексно оценивающих эффективность реализации бюджетных полномочий и полномочий учредителя, полномочий собственника государственного (муниципального) имущества и государственного (муниципального) заказчика во взаимосвязи с показателями финансово-хозяйственной деятельности центрального аппарата ГА(А)БС и подведомственных ему учреждений всех типов.

В федеральных стандартах внутреннего финансового аудита бюджетная процедура описывается как совокупность операций (действий) по формированию документов, необходимых для выполнения и (или) по организации (обеспечению выполнения) бюджетной процедуры. В том числе описываются контрольные действия, последовательное выполнение которых в соответствии с требованиями правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, и ведомственных (внутренних) актов главного администратора (администратора) бюджетных средств позволяет достичь результата выполнения бюджетной процедуры. Очевидно, что различные бюджетные процедуры (например, обоснование бюджетных ассигнований, ведение бюджетной росписи, составление консолидированной отчетности), операции по формированию необходимых документов и связанные с ними контрольные действия выполняют не только структурные подразделения ГА(А)БС, но и подведомственные ему учреждения. И здесь логично предположить, что достижение качественного результата возможно исключительно при согласованном и корректном выполнении последовательности установленных операций, в том числе и контрольных действий, всеми участниками этого процесса.

Необходимо добавить, что на повышение вероятности достижения качественного результата осуществления бюджетных полномочий и финансово-хозяйственной деятельности влияют и другие виды ведомственного контроля, например в области соблюдения [требований пожарной безопасности](#). На первый взгляд эта деятельность не имеет непосредственного отношения к финансовому контролю. Однако отсутствие или неэффективность контроля за соблюдением этих требований может привести к нарушению целостности (последовательности) выполнения бюджетных процедур, порче или утрате государственного (муниципального) имущества, штрафным санкциям, что в свою очередь окажет непосредственное влияние на качество реализации бюджетных полномочий, эффективность уставной и финансово-хозяйственной деятельности.

Другой пример в этом ряду — контроль соблюдения правил информационной безопасности. Для полноценного и согласованного выполнения бюджетных процедур критически важным является сохранность и обеспечение авторизованного доступа к информации в базах данных, прикладных программных средствах и информационных ресурсах, обеспечивающей последовательное выполнение финансовых, учетных операций (действий). В этом случае обеспечение информационной безопасности может

рассматриваться в совокупности контрольных действий при осуществлении бюджетной процедуры.

### Вывод

Ведомственный финансовый контроль, по нашему мнению, нужно описывать как внутренний процесс ГА(А)БС, осуществляемый для соблюдения установленных правовыми актами требований к исполнению своих бюджетных полномочий, функций субъекта бюджетного планирования, а также полномочий учредителя, собственника государственного (муниципального) имущества и государственного (муниципального) заказчика в части, влияющей на повышение результативности и экономности использования бюджетных средств.

## Внутренний финансовый аудит

Одна из целей осуществления внутреннего финансового аудита, установленная в Бюджетном кодексе и федеральных стандартах, — оценка надежности внутреннего финансового контроля. Рассмотрим деятельность внутреннего финансового аудита по направлениям контрольной деятельности ГА(А)БС с учетом ее описания и взаимосвязей, приведенных выше.

По отношению к **внутреннему финансовому контролю и контролю фактов хозяйственной жизни** внутренний финансовый аудит осуществляет оценку их надежности, по сути, анализируя технологию, логику и согласованность выполнения бюджетных процессов, процедур учета и отчетности в рамках выполнения бюджетного полномочия или при формировании юридически значимых документов. Федеральными стандартами установлен перечень задач, решение которых направлено на достижение главной цели, в том числе выявление избыточных (дублирующих друг друга) операций (действий) по выполнению бюджетной процедуры и формирование предложений и рекомендаций по совершенствованию организации (обеспечения) ее выполнения. Эта деятельность направлена прежде всего на анализ взаимодействия субъектов бюджетных процедур в рамках выполнения бюджетного полномочия или при формировании юридически значимых документов.

Поскольку в общепринятом понимании документ приобретает юридическую значимость в основном при подписании руководителем организации или уполномоченным руководителем структурного подразделения, то в случае участия подведомственных учреждений в выполнении бюджетных процедур они также являются их субъектами наряду с подразделениями центрального аппарата ГА(А)БС.

Еще одной задачей, решение которой направлено на достижение цели ВФА, является изучение наличия прав доступа пользователей (субъектов бюджетных процедур) к базам данных, вводу и выводу информации из прикладных программных средств и информационных ресурсов. Это делается для формирования предложений и рекомендаций по предотвращению несанкционированного доступа к таким базам данных, вводу и выводу из них информации. Как видно из формулировки этой задачи, она напрямую связана с обеспечением информационной безопасности ГА(А)БС, охватывающей программные средства и информационные ресурсы подведомственных учреждений, интегрированные в общепромышленную информационную систему.

Отдельный перечень задач внутреннего финансового аудита, описываемый в федеральных стандартах, связан с **подтверждением достоверности бюджетной отчетности**, осуществление которой без оценки надежности, анализа связанности и согласованности

процедур учета и отчетности в аппарате ГА(А)БС и подведомственных учреждениях практически невозможно.

Что касается **контроля учредителя**, важно понимать, что в состав полномочий учредителя входят полномочия, реализация которых непосредственно влияет на выполнение бюджетных полномочий и показатели финансово-хозяйственной деятельности ГА(А)БС. В частности, согласование (одобрение) крупных сделок, утверждение плана финансово-хозяйственной деятельности и отчета о результатах деятельности бюджетного учреждения и об использовании закрепленного за ним имущества, определение предельного значения просроченной кредиторской задолженности и т. п. Исходя из этого, представляется логичным, что ВФА непосредственно анализирует деятельность и взаимодействие ГА(А)БС и подведомственных ему учреждений, осуществляемые в рамках полномочий учредителя и влияющие на реализацию бюджетных полномочий и эффективность финансово-хозяйственной деятельности.

В отношении **ведомственного контроля в сфере закупок** федеральные стандарты непосредственно ставят внутреннему финансовому аудиту задачи по формированию суждения:

- об обоснованности объектов закупок, в том числе обоснованности объема финансового обеспечения для осуществления закупки, сроков (периодичности) осуществления планируемых закупок, а также начальных (максимальных) цен контрактов;
- об обоснованности выбора способов определения поставщика (подрядчика, исполнителя) с целью достижения экономии бюджетных средств;
- о равномерности принятия и исполнения обязательств по государственным (муниципальным) контрактам с учетом особенностей выполняемых функций и полномочий в течение финансового года.

Для выполнения этих задач внутренний финансовый аудит анализирует взаимодействие при подготовке юридически значимых документов участвующими в процессе закупки подразделениями ГА(А)БС. А в случае, например, централизованных закупок — их взаимодействие с подведомственными учреждениями (как минимум по оформлению приема/передачи поставленных товаров, работ и услуг). По результатам этого анализа формируется суждение, включающее оценку надежности внутреннего процесса ГА(А)БС, осуществляемого в целях соблюдения требований, установленных правовыми актами, регулирующими закупки для государственных (муниципальных) нужд. Здесь нужно обратить внимание на смысловую схожесть этой формулировки с описанием цели осуществления ВФА по оценке надежности внутреннего финансового контроля.

Так как в основе оценки и анализа аспектов деятельности ГА(А)БС лежит, как правило, формализованная система показателей, то отдельно нужно сказать о таких инструментах, как **мониторинг качества финансового менеджмента и налоговый мониторинг**.

В соответствии с [пунктом 6 статьи 160.2-1 Бюджетного кодекса](#) мониторинг качества финансового менеджмента проводится главным администратором бюджетных средств в отношении подведомственных ему администраторов бюджетных средств. Показательно, что формулировка этого пункта включает в состав мониторинга качества финансового менеджмента и качество исполнения бюджетных полномочий, и качество управления активами (в том числе имуществом) и осуществления закупок товаров, работ и услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд.

Кроме того, постановка задачи ГА(А)БС по проведению мониторинга качества финансового менеджмента в отношении подведомственных ему учреждений также подтверждает тесную

взаимосвязь бюджетных процессов с полномочиями учредителя, собственника государственного (муниципального) имущества и государственного (муниципального) заказчика. Поскольку повышение качества финансового менеджмента определено Бюджетным кодексом в качестве одной из целей внутреннего финансового аудита, то для ее достижения важно оценивать надежность всей системы ведомственного финансового контроля.

Налоговый контроль в форме налогового мониторинга описан в [разделе V.2 Налогового кодекса](#). Требования к организации системы внутреннего контроля, а также формы и форматы документов, представляемые организациями при раскрытии информации о системе внутреннего контроля, утвержденные [приказом ФНС России от 25 мая 2021 года № ЕД-7-23/518@](#), устанавливают, помимо прочего, требования к системе управления рисками, которая должна своевременно предотвращать и минимизировать негативные последствия недостижения организацией целей упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности (в том числе достижения финансовых и операционных показателей, сохранности активов). В разделе XIII «Оценка системы внутреннего контроля» указанного приказа ФНС России установлены требования, практически совпадающие с задачами ВФА, определенными федеральными стандартами. Все это подтверждает общую направленность различных нормативных документов на единство системы ведомственного финансового контроля, оценка надежности которой является основной целью внутреннего финансового аудита.

### Важно

*Принципиальное различие* ведомственного финансового контроля и внутреннего финансового аудита, по мнению автора, заключается в том, что в первом случае контрольные действия осуществляются на постоянной основе. Эти действия производят руководители (заместители руководителя), руководители и должностные лица (работники) структурных подразделений ГА(А)БС и подведомственных учреждений, которые организуют, обеспечивают выполнение и выполняют бюджетные процедуры. Из этого следует, что финансовый контроль осуществляется в текущем режиме практически всеми сотрудниками в процессе выполнения ими бюджетных операций, организации и проведения закупок, обеспечения сохранности и эффективного использования имущества.

Во втором случае достижение целей и выполнение задач внутреннего финансового аудита осуществляет обособленное (специализированное) структурное подразделение или уполномоченное должностное лицо путем выполнения профессиональных действий на основании программы аудиторского мероприятия. При этом в федеральных стандартах подчеркивается *недопустимость осуществления внутреннего финансового аудита сотрудниками, организующими, обеспечивающими или выполняющими бюджетные процедуры.*

## Итоговые заключения

**1** Осуществление внутреннего финансового контроля в значении, приведенном в Бюджетном кодексе, целесообразно расширить до «ведомственного», выходящего за пределы аппарата ГА(А)БС и охватывающего направления деятельности подведомственных организаций, влияющие на эффективность выполнения бюджетных полномочий, достоверность учета и отчетности, достижение целевых (сохранение достигнутых) значений показателей качества финансового менеджмента.

**2** Для эффективности ведомственного финансового контроля и своевременного реагирования на возможное возникновение негативных событий (рисков) имеет смысл в первую очередь применять методы предварительного и текущего контроля.



Последующий контроль (фиксирующий уже совершенное нарушение) во избежание дублирования целесообразно оставить для органов государственного (муниципального) финансового контроля. Результаты деятельности органов Г(М)ФК наряду с оценкой качества финансового менеджмента со стороны финансового органа и результатами налогового мониторинга могут в том числе использоваться субъектом ВФА в качестве источника дополнительной информации при проведении оценки надежности системы ведомственного финансового контроля и подготовки рекомендаций по повышению ее эффективности.

**З** В рамках этой парадигмы организация и проведение ГА(А)БС последующего контроля в рамках своих бюджетных полномочий, функций субъекта бюджетного планирования, а также полномочий учредителя, собственника государственного (муниципального) имущества и государственного (муниципального) заказчика теряют практический смысл, поскольку руководители и сотрудники, организующие, выполняющие или обеспечивающие выполнение этих процедур, и так в постоянном режиме осуществляют контроль совершаемых ими операций (действий) по формированию документов, необходимых для выполнения бюджетной процедуры. Оценка надежности, качества этой контрольной деятельности и подготовка предложений по повышению ее эффективности как раз и являются целью и задачами внутреннего финансового аудита.

По результатам наших рассуждений термин «внутренний» по отношению к финансовому аудиту также целесообразно применять в отношении всей ведомственной бюджетной, экономической и финансово-хозяйственной деятельности ГА(А)БС, включающей аппарат, подведомственные учреждения всех типов и в отдельных случаях подведомственные предприятия, если они, например, участвуют в выполнении мероприятий государственных (муниципальных) программ. В этом случае уместно проведение силами субъекта аудита, подчиненного непосредственно руководителю ГА(А)БС, аудиторских мероприятий, направленных прежде всего на анализ полноты и качества взаимодействия субъектов бюджетных процедур, как структурных подразделений аппарата ГА(А)БС, так и подведомственных учреждений и, в отдельных особых случаях, предприятий.

#### Важно

В условиях современных ограничений на проведение контрольных (надзорных) мероприятий именно такое «расширенное» осуществление внутреннего финансового аудита способно решать задачи оценки надежности «ведомственного финансового контроля» и профилактики возможных нарушений.

Подробно описать организационно-штатную структуру субъекта аудита, необходимую для проведения такого «расширенного» аудита, в рамках настоящей статьи не представляется возможным, но в заключение отметим, что эти и другие вопросы организации внутреннего финансового аудита рассматриваются на регулярно проводимых учебным центром «Бюджет» семинарах по повышению квалификации: <https://budget-edu.ru/>.