

# Внедрение механизмов внутреннего контроля в государственном секторе



**Владимир Васильевич МИХЕЕВ**, заместитель руководителя направления по взаимодействию с региональными органами власти Центра исследования бюджетных отношений (ЦИБО)

## Задачи финансового контроля

В рамках существующей системы государственный (муниципальный) финансовый контроль осуществляют:

- контрольные органы, создаваемые законодательными (представительными) органами;
- органы исполнительной власти, органы (должностные лица) местного самоуправления.

Осуществляется финансовый контроль в форме предварительного, текущего и последующего контроля. Задачами такого финансового контроля являются выявление, предупреждение и пресечение:

Федеральным законом от 26 апреля 2007 г. № 63-ФЗ в Бюджетный кодекс РФ была введена статья 270.1 «Внутренний финансовый аудит». Она предоставила органам исполнительной власти и местного самоуправления право создавать подразделения внутреннего финансового аудита (внутреннего контроля). Тем самым была создана правовая основа для внедрения новых принципов организации государственного (муниципального) финансового контроля, широко используемых в международной практике.

- ошибок и злоупотреблений в управлении государственными (муниципальными) денежными и иными материальными ресурсами (капиталами), а также используемыми в хозяйственной деятельности и отчуждаемыми нематериальными объектами государственной (муниципальной) собственности, влекущих прямой или косвенный финансовый и/или материальный ущерб государству (муниципальному образованию);
- несоблюдения финансово-хозяйственного, в том числе бюджетного, законодательства;
- недостатков в организации систем управления финансово-хозяйственной деятельностью государственных органов (органов местного самоуправления), организаций с полным или частичным государственным участием или особо с ним связанных.

В практике зарубежных стран нашли широкое применение несколько иные подходы к организации государственного (муниципального) финансового контроля, при которых система финансового контроля состоит из контроля и аудита. При этом в раз-

ных странах или группах стран (например, в Европейском союзе) могут применяться термины «бюджетный контроль», «финансовый контроль», «внутренний и внешний аудит», «бюджетный аудит», «ведомственный контроль» и т. д. Но суть такого подхода очень схожа. Целями контроля являются обеспечение законности формирования, распределения и использования бюджетных средств; повышение качества бюджетного учета и отчетности; повышение эффективности использования средств бюджетов всех уровней. Целями аудита является обеспечение руководителей информацией о состоянии дел в организации, позволяющей принимать управленческие решения, направленные на улучшение деятельности организации, повышение эффективности ее работы.

## Элементы внутреннего контроля

В правилах (стандартах) аудиторской деятельности, одобренных Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, можно найти определение системы внутреннего контроля. Это совокупность организационной

структуры, методик и процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности, которая в том числе включает организованные внутри данного экономического субъекта и его силами надзор и проверку:

- 1 соблюдения требований законодательства;
- 2 точности и полноты документации бухгалтерского учета;
- 3 своевременности подготовки достоверной бухгалтерской отчетности;
- 4 предотвращения ошибок и искажений;
- 5 исполнения приказов и распоряжений;
- 6 обеспечения сохранности имущества организации.

Если внутренний контроль рассматривать как систему, можно выделить несколько элементов, которые должны быть ей присущи:

- контрольная среда;
- процедуры оценки рисков;
- информационная система, включая процессы, относящиеся к реализации поставленных целей, и передаче информации;
- контрольные действия;
- мониторинг средств контроля.

### Контрольная среда

Контрольная среда — это по своей сути отношение сотрудников к тому, как действуют руководители организации, вышестоящие органы в части контроля за выполнением правил планирования и расходования средств, какие меры контроля при этом применяются, насколько действия и руководства, и контролеров профессиональны. Подразумевается, что все понимают значение системы внутреннего контроля для деятельности организации. Именно поэтому в правилах (стандартах) аудиторской деятельности первым элементом контрольной среды и в России, и за рубежом, называется доведение до всеобщего сведения и поддержание принципа честности и других этических ценностей. Речь идет о сотрудниках, осуществляющих управлен-

ческие и контрольные функции. Если проверяющий нечестен, пристрастен, необъективен, эффективность контроля резко снижается. Как добиться эффективного контроля? Через систему мер, побуждающих сотрудников к проявлению честности и других этических ценностей, через формирование системы этических и поведенческих стандартов и доведения ее до сотрудников, личным примером руководства. Также элементом контрольной среды является профессионализм (компетентность) сотрудников, причем не только набор профессиональных знаний и навыков конкретного работника, но и установленные процедуры оценки профессионализма работников, прозрачные и понятные как проверяющим, так и самим работникам.

Состояние контрольной среды во многом зависит от уместности и разумности действий представителей государства (муниципального образования), масштабов их участия, их взаимодействия с внутренними и внешними аудиторами. Важное значение имеют компетентность и стиль работы руководства, проявляющиеся в подходах к выявлению рисков хозяйственной де-

ятельности и управлению ими; в позиции и действиях в отношении составления финансовой (бухгалтерской) отчетности; в подходах руководства к обработке информации, учетным функциям и кадровой политике и т. д.

Состояние контрольной среды также непосредственно зависит от организационной структуры, распределения полномочий. Эффективность системы контроля возрастает, если установлена четкая иерархия подотчетности сотрудников, ключевые сотрудники находятся на своих местах и наделены необходимыми полномочиями. Сотрудники должны понимать, как их конкретные действия соотносятся с действиями других сотрудников и как влияют на деятельность организации в целом. В таком элементе контрольной среды, как управление персоналом, важно все: подбор, обучение и переподготовка, координация деятельности, аттестация, консультирование, карьерный рост, система поощрений и наказаний.

### Оценка рисков

Процесс оценки рисков представляет собой выявление и, по возможно- ➔

**Сотрудники должны понимать, как их конкретные действия соотносятся с действиями других сотрудников и как влияют на деятельность организации в целом**





**Для принятия правильного решения необходимо оценить риски возникновения возможных последствий, снижающих эффективность системы внутреннего контроля**

сти, устранение рисков хозяйственной деятельности, а также их возможных последствий. При этом мы помним, что говорим о внутреннем финансовом контроле. Следовательно, говорим о рисках, связанных с системой внутреннего контроля в государственной или муниципальной организации. Рассмотрим пример.

Предположим, руководитель главного распорядителя бюджетных средств рассматривает вопрос о создании централизованной бухгалтерии и передаче функций ведения бюджетного учета и формирования бюджетной отчетности от подведомственных получателей бюджетных средств в эту централизованную бухгалтерию. Для принятия правильного решения помимо экономических последствий необходимо оценить риски возникновения целого ряда возможных последствий, снижающих эффективность системы внутреннего контроля. Руководитель должен оценить (или получить от кого-либо из своих ключевых сотрудников результаты такой оценки), не снизится ли оперативность получения сотрудниками организации необходимой им для выпол-

нения контрольных функций учетной информации; достаточна ли квалификация сотрудников централизованной бухгалтерии; не приведет ли недостаточно четкая организация документооборота с территориально удаленными учреждениями к задержке в отражении в учете операций и, как следствие, к формированию неполной (недостовверной) информации; и многое-многое другое.

### **Информационные системы**

Функционирование информационных систем, связанных с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности, обеспечивается техническими средствами, программным обеспечением, персоналом, соответствующими процедурами, базами данных. Информационные системы, связанные с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности, состоят из процедур инициирования, отражения (регистрации) в учете, обработки данных и ведения учета соответствующих активов, обязательств и капитала, включения в отчетность управленческой информации.

### **Контрольные действия**

Контрольные действия включают политику и процедуры, которые помогают удостовериться, что распоряжения руководства выполняются. Контрольные действия могут быть сгруппированы в зависимости от созданной в организации системы внутреннего контроля. Они могут включать в себя, например, обзорные проверки и анализ фактических показателей в сравнении со сметными и прогнозными показателями, в сравнении с предыдущими периодами; соотнесение между собой различных данных (управленческих и финансовых), анализ их соответствия; сопоставление внутренних данных со сведениями, полученными из внешних источников информации и т. д. Как правило, при использовании автоматизированных систем ведения бюджетного учета осуществляются разнообразные контрольные процедуры в части обработки информации, защиты от несанкционированного доступа, контроля за изменением программного обеспечения и т. д.

Контрольные действия заключаются также в проверке наличия и состояния объектов, а также в принятии мер предосторожности, ограничивающих доступ к активам или бухгалтерским записям; в санкционировании допуска к компьютерным программам и файлам с данными; в проведении периодических инвентаризаций.

### **Мониторинг средств контроля**

Мониторинг средств контроля помогает руководителю организации поддерживать системы внутреннего контроля в режиме непрерывной работы. Это наблюдение за тем, функционируют ли системы и были ли они изменены надлежащим образом в случае необходимости. Мониторинг может осуществляться как непрерывно в ходе повседневной деятельности, так и через специально осуществляемую оценку системы внутреннего контроля или ее отдельных составляющих.

## Внутренний контроль в госсекторе

Мы рассмотрели подходы к организации системы внутреннего контроля, принятые в частном секторе. Но некоторые шаги в этом отношении предпринимаются и в государственном секторе. Так, например, федеральные законы о государственных корпорациях прямо устанавливают обязательность наличия в них подразделений внутреннего контроля и компетенцию таких подразделений. В 2005 году в связи с принятием Федерального закона «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» Правительство России утвердило квалификационные требования к специальным должностным лицам, ответственным за соблюдение правил внутреннего контроля и программ его осуществления. В ряде федеральных органов исполнительной власти приняты документы, регламентирующие вопросы организации систем внутреннего контроля, похожие документы регионального и муниципального уровней также можно найти в информационно-правовых системах. Но насколько они соответствуют указанным выше подходам?

Например, Федеральная служба по надзору в сфере транспорта своим приказом от 23 июля 2008 г. № ГК-819Фс утвердила порядок исполнения своих функций по осуществлению внутреннего контроля и надзора. Читаем пункт 1.3 этого порядка: «Ространснадзор непосредственно осуществляет внутренний финансовый контроль за использованием средств федерального бюджета, а также материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности, путем проведения проверок». И далее много положений, регламентирующих организацию планирования проверок, проведение внеплановых проверок, подготовку программы проверки и так далее, вплоть до порядка обжалования результатов проверок и действий проверяющих.

Приказом Министерства финансов Ульяновской области относительно недавно, 29 октября 2009 года, утверж-

ден Порядок осуществления внутреннего контроля, оформления результатов и реализации материалов проверки деятельности структурных подразделений управления казначейского исполнения бюджета департамента казначейства, бюджетного учета, отчетности и финансово-бюджетного контроля Минфина области. Название документа говорит само за себя — проверки, проверки, проверки. Видно, что оба приведенных в качестве примера документов регламентируют только одну из составных частей системы внутреннего контроля, а именно контрольные мероприятия. Означает ли это, что других составных частей системы внутреннего контроля в Ространснадзоре или в Минфине Ульяновской области нет? Ни в коем случае.

Вспомним, из чего состоит контрольная среда: честность, профессионализм, участие представителей вышестоящих органов, управление персоналом и т. д. Это не что иное, как кодексы поведения государственных и муниципальных служащих, аттестации, переподготовка, квалификационные требования, штатные расписания, положения о премировании и т. д. Все это есть, хотя и не собрано в едином документе.

С процедурами оценки рисков несколько сложнее: их трудно формализовать и описать в нормативном документе. Но что такое оценка рисков? Кто из нас не употреблял такое выражение, как «взвесить (сравнить, оценить) все плюсы и минусы»? Это и есть оценка рисков. Плюсов больше — значит риск наступления плохих последствий меньше. Или «из двух зол выбирают меньшее». Меньшее зло соответствует меньшим рискам получить плохой результат.

Так же и с другими элементами системы внутреннего контроля: вопросы функционирования информационных систем, мониторинг средств контроля — все это также урегулировано, функционирует, но не сведено в единую систему. Возникает закономерный вопрос: а как все описать в одном документе? На этот вопрос возможен, на взгляд автора, такой ответ: не нуж-

но все утверждать одним документом. Не в этом заключается системность. Создать систему внутреннего контроля — это значит направить деятельность всех составных частей системы на достижение целей, стоящих перед системой. А для этого нужна координирующая сила, то есть подразделение или должностное лицо, за это отвечающее. ●

## ВЫВОДЫ

### Первый вывод

заключается в том, что у нас есть внутренний финансовый контроль в государственных и муниципальных организациях, но нет системы внутреннего контроля в том виде, как ее понимают в других странах и в частном секторе. У нас тщательно проработаны все составные части такой системы, но организационно и методологически эти составные части функционируют разрозненно.

### Второй вывод:

в понимании руководителей органов власти и органов местного самоуправления, руководителей учреждений внутренний контроль — это прежде всего проведение проверок и иных аналогичных контрольных мероприятий. И для того чтобы у них сформировалось представление о внутреннем контроле как о системе, необходимо провести большую разъяснительную работу. Иными словами, формирование контрольной среды нужно начинать с формирования позитивного отношения к внутреннему контролю у самих руководителей.

### Третий вывод:

поскольку речь идет о государственном и муниципальном секторе, в котором не может быть сильно отличающихся подходов к вопросам контрольной деятельности, необходимо более детально закрепить вопросы организации системы внутреннего контроля в государственном и муниципальном секторе в законодательстве Российской Федерации. При этом желательно, чтобы и на ведомственном уровне какой-либо из федеральных органов всерьез занялся методологией данного вопроса.