

УДК 657.633.5

Н.А. Горбунова, О.В. Шибилева

ФГБОУ ВО «Национальный исследовательский Мордовский государственный университет имени Н.П. Огарева», Саранск,
e-mail: n_a_gorbunowa@mail.ru, e-mail: o.shibileva@rambler.ru

ВНУТРЕННИЙ ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ И ФИНАНСОВЫЙ АУДИТ В ГОСУДАРСТВЕННЫХ (МУНИЦИПАЛЬНЫХ) УЧРЕЖДЕНИЯХ

Ключевые слова: внутренний финансовый контроль, бюджетный контроль, государственные (муниципальные) учреждения, карты и журналы внутреннего контроля, самоконтроль, мониторинг, эффективность контроля.

Одним из принципов эффективного функционирования государственного сектора российской экономики является обеспечение прозрачности отчетности и рациональное использование бюджетных средств в соответствии с целевым назначением их расходования. Обеспечение данного принципа осуществляется при наличии эффективного финансового контроля и государственного аудита за деятельностью государственных (муниципальных) учреждений. Немаловажную роль в обеспечении результативности работы органов финансового контроля и аудита является создание эффективной системы внутреннего финансового контроля за деятельностью государственных (муниципальных) учреждений. Внимание к данной проблеме обусловлено необходимостью соблюдения требований Международной организацией высших органов финансового контроля (INTOSAI), ориентированных на повышение стабильности финансового управления государством путем контроля целесообразности, законности, экономичности, эффективности и результативности государственных расходов. В статье рассматриваются основные положения проекта федерального закона «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части совершенствования государственного (муниципального) финансового контроля, внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита». Авторами уделяется достаточное внимание изучению различных форм и способов проведения контрольных мероприятий, а также оценке эффективности внутреннего контроля в организациях государственного сектора экономики.

Введение

Ключевым направлением бюджетной политики РФ на период 2016-2020 гг. является приведение системы государственного (муниципального) контроля и аудита в соответствии с принципами и стандартами, установленными Международной организацией высших органов финансового контроля (INTOSAI) и Европейской организацией высших органов финансового контроля (INTOSAI).

Международная организация высших органов финансового контроля (INTOSAI) является независимой, неполитической неправительственной организацией, созданной для целей обмена идеями и опытом в сфере внешнего аудита между высшими аудиторскими организациями всего мира. INTOSAI была создана представителями высших аудиторских организаций 34 стран в 1953 году на проходившем на Кубе первом конгрессе. Международная организация высших органов финансового контроля (INTOSAI) имеет кон-

сультативный статус в экономическом и социальном совете при Организации Объединенных Наций (ООН). Высшим органом INTOSAI является Конгресс, который собирается раз в 3 года. Счётная палата Российской Федерации стала членом Международная организация высших органов финансового контроля (INTOSAI) в 1995 году.

В Российской Федерации в целях сближения с принципами и стандартами Международной организации высших органов финансового контроля (INTOSAI) разработан проект федерального закона «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части совершенствования государственного (муниципального) финансового контроля, внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита». В проекте федерального закона предлагается закрепить определения внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита [1].

Цель исследования – изучение теоретических и практических аспектов осу-

ществления внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита в государственных (муниципальных) учреждениях в условиях сближения с принципами и стандартами Международной организации высших органов финансового контроля.

Материал и методы исследования

Для проведения исследований были использованы общенаучные методы познания (анализ, синтез, аналогия сравнение, обобщение), так и специальные приемы и процедуры (контент-анализ, документирование, самоконтроль, отчетность).

Результаты исследования и их обсуждение

Внутренний финансовый контроль является непрерывным процессом, реализуемым должностными лицами организаций, выполняющих процедуры составления и исполнения бюджета, ведения бюджетного учета и составления бюджетной отчетности. Внутренний финансовый контроль направлен на:

- соблюдение установленных в соответствии с бюджетным законодательством бюджетных правоотношений, процедур составления и исполнения бюджет;
- соблюдение процедур составления бюджетной отчетности и ведения бюджетного учета (обеспечение достоверности бюджетной отчетности);
- подготовку и реализацию мер по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств [2, с.90].

Одним из направлений государственного финансового контроля является бюджетный контроль, осуществляемый в сфере бюджетной деятельности и направленный на установление законности, достоверности, экономической эффективности деятельности участников бюджетного регулирования и бюджетного процесса. Бюджетный контроль основан на предписании закона, поскольку именно право регулирует контрольные отношения в сфере бюджетной деятельности. Основной документ, определяющий правовые основы бюджетного контроля – Бюджетный кодекс.

Внутренний финансовый аудит является деятельностью по формированию

и предоставлению независимой и объективной информации о результатах исполнения бюджетных полномочий, направленной на повышение качества осуществления процедур составления и исполнения бюджета, ведения бюджетного учета и составления бюджетной отчетности. Внутренний финансовый аудит представляет собой оценку надежности внутреннего финансового контроля, подготовку рекомендаций по повышению его эффективности; а также разработку предложений по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств [3].

Внутренний финансовый аудит представляют собой действия, направленные на подтверждение достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета методологии и стандартам бюджетного учета, установленным Министерством финансов Российской Федерации. В положениях Бюджетного кодекса будет закреплена норма об осуществлении внутреннего финансового аудита на основе функциональной независимости структурными подразделениями, наделенными полномочиями по осуществлению внутреннего финансового аудита. Порядок осуществления внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита регламентирован Правилами № 193 от 17 марта 2014 года. Тем не менее, Министерством Финансов разработан проект программы разработки федеральных стандартов внутреннего финансового контроля и аудита организаций государственного сектора на 2018 – 2019 гг. в целях их применения в практической деятельности государственных (муниципальных) учреждений с 1-го января 2020 года (таблица 1) [4].

Внутренний финансовый контроль и внутренний финансовый аудит осуществляются с учетом необходимости достижения целевых значений показателей качества финансового менеджмента. Под финансовым менеджментом предусматривается осуществление процедур составления и исполнения бюджета, составления бюджетной отчетности и ведения бюджетного учета, необходимых для исполнения соответствующих бюджетных полномочий.

Таблица 1

Перечень федеральных стандартов внутреннего финансового контроля и финансового аудита для государственных (муниципальных) учреждений

Наименование стандарта для государственных (муниципальных) учреждений	Период разработки и внедрения стандарта
Основные определения, принципы и цели внутреннего финансового контроля	2018 год
Основные определения, принципы и цели внутреннего финансового контроля	2018 год
Порядок проведения внутреннего финансового контроля (в том числе с применением прикладных программных средств автоматизации контрольных действий)	2018 год
Права и обязанности должностных лиц, работников при осуществлении внутреннего финансового контроля	2019 год
Определения, принципы и цели осуществления внутреннего финансового аудита	2019 год
Основания и порядок организации внутреннего финансового аудита» (с учетом Требований к организации внутреннего финансового аудита и передаче полномочий по ВФА)	2018 год
Права и обязанности должностных лиц, работников при осуществлении внутреннего финансового аудита	2019 год
Планирование, определение объема работ и формирование программы аудиторской проверки	2019 год
Проведение внутреннего финансового аудита. (Выполнение документирование аудиторских процедур. Представление аудиторских доказательств)	2019 год
Реализация результатов внутреннего финансового аудита. (Формирование аудиторского мнения. Подготовка выводов и рекомендаций.)	2019 год
Оценка надежности внутреннего финансового контроля и подготовка рекомендаций по повышению его эффективности	2019 год
Подтверждение достоверности бюджетной отчетности	2019 год
Подготовка предложений по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств	2019 год
Порядок внутриведомственного контроля качества исполнения полномочий по внутреннему финансовому аудиту	2019 год

Порядок мониторинга качества финансового менеджмента должен содержать правила расчета и анализа значимых показателей качества финансового менеджмента, а также правила запроса и представления информации органу, осуществляющему мониторинг качества финансового менеджмента. Администратор бюджетных средств на основании соглашения вправе передать полномочия по осуществлению внутреннего финансового аудита главному администратору бюджетных средств. Следует отметить, что проект программы разработки федеральных стандартов внутреннего финансового контроля и аудита организаций государственного сектора расширяет сферу осуществления государственно-

го (муниципального) финансового контроля в целях обеспечения соблюдения не только положений бюджетного законодательства РФ, а также соблюдения условий государственных (муниципальных) контрактов, договоров или соглашений о предоставлении средств из бюджета. Основные принципы финансового контроля представлены в таблице 2.

В зависимости от статуса субъекта, реализующего свои контрольные полномочия, финансовый контроль традиционно подразделяется на:

- государственный (общегосударственный и ведомственный),
- внутриведомственный (корпоративный, внутрифирменный),
- независимый (аудиторский) [5, С. 49].

Таблица 2

Основные принципы финансового контроля государственных (муниципальных) учреждений

Принципы финансового контроля	Содержание принципов финансового контроля
Объективность	Деятельность органов финансового контроля, их подходы к планированию и проведению проверок должны исключать предвзятость и предрасположенность по отношению к объектам проверки
Законность	Органы финансового контроля должны строго следовать нормам и правилам, установленным законодательством
Гласность	Открытость деятельности органов финансового контроля, наличие доступа каждого гражданина к информации о результатах контрольной деятельности с помощью средств массовой информации
Независимость	Органы финансового контроля должны обладать организационной, функциональной, материальной и иного характера самостоятельностью и независимостью от государства и экономических субъектов, деятельность которых проверяется
Ответственность	Органы финансового контроля должны нести экономическую, дисциплинарную и административную ответственность за ненадлежащее выполнение возложенных на них контрольных функций и полномочий

Государственный (муниципальный) финансовый контроль осуществляется в целях обеспечения соблюдения бюджетного законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения. Государственный (муниципальный) финансовый контроль подразделяется:

- внешний государственный (муниципальный) финансовый контроль является контрольной деятельностью Счетной палаты Российской Федерации, контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований;

- внутренний государственный (муниципальный) финансовый контроль является контрольной деятельностью Федерального казначейства, органов государственного (муниципального) финансового контроля, являющихся соответственно органами (должностными лицами) исполнительной власти субъектов Российской Федерации, местных администраций;

- предварительный контроль осуществляется в целях предупреждения и пресечения бюджетных нарушений в процессе исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;

- последующий контроль осуществляется по результатам исполнения

бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в целях установления законности их исполнения, достоверности учета и отчетности.

В проекте федерального закона «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части совершенствования государственного (муниципального) финансового контроля, внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита» уточняется, что полномочия Федерального казначейства, финансовых органов субъектов РФ (муниципальных образований) применяются исключительно при осуществлении предварительного контроля, осуществляемого путем санкционирования операций.

Объектами внутрихозяйственного финансового контроля являются финансово-хозяйственная деятельность организации и ее структурных подразделений. Внутренний финансовый контроль осуществляется:

- экономическими службами государственных (муниципальных) учреждений (планово-экономическими и финансовыми отделами, бухгалтерией);

- ревизионными комиссиями или службами внутреннего аудита, создаваемыми на постоянной или временной основе.

Полномочия органов внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля в государственных (муниципальных) учреждениях заключаются в осуществлении контроля за соблюдением бюджетного законодательства РФ; условий государственных (муниципальных) контрактов, договоров или соглашений о предоставлении средств из соответствующего бюджета; полнотой и достоверностью бюджетной, бухгалтерской (финансовой) отчетности [6, с. 28].

Стандарты (регламенты) внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля в государственных (муниципальных) учреждениях должны содержать сроки и последовательность действий должностных лиц при планировании, проведении проверок, ревизий, обследований и оформлении их.

Главная цель независимого (аудиторского) контроля – определение достоверности и правильности бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных (муниципальных) учреждений, а также контроле за соблюдением законов и норм хозяйственного права и налогового законодательства. Новой формой независимого контроля в государственном секторе экономики является аудит эффективности использования государственных средств, который проводится Счетной палатой РФ. Аудит эффективности представляет собой комплексную проверку деятельности органов государственной власти и получателей государственных средств на предмет определения эффективного использования средств для реализации властных полномочий и решения поставленных задач. Аудит эффективности включает: аудит экономичности (минимизации затрат); аудит продуктивности (получение максимального объема продукции при заданных ресурсах); аудит результативности (достижение поставленных задач и целей).

В случаях установления нарушения бюджетного законодательства РФ и иных нормативных правовых актов, органами государственного финансового контроля составляются представления и (или) предписания.

Представление – документ, направляемый объекту контроля, в котором

содержится информация о выявленных нарушениях, а также требования о принятии мер по устранению причин и условий нарушений, которые должны быть рассмотрены в установленные сроки или в течение 30 календарных дней со дня его получения.

Под предписанием понимается документ, содержащий требования об устранении нарушений положений бюджетного законодательства РФ; о принятии мер по перечислению в доход бюджета соответствующего публично-правового образования суммы неправомерно использованных бюджетных средств.

Проектом федерального закона «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части совершенствования государственного (муниципального) финансового контроля, внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита» предусмотрено, что срок исполнения представления, предписания органа внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля может быть продлен по мотивированному ходатайству руководителя объекта контроля в порядке, предусмотренном федеральными стандартами осуществления внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля, но не более одного раза. Законопроектом вводится прямой запрет на включение в представления и предписания нарушений, ранее выявленных в ходе внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита и уже устраненных проверяемой организацией.

В предмет внутреннего государственного финансового контроля (то есть контроля со стороны финансовых органов) дополнительно предлагается включить проверку выполнения показателей планов финансово-хозяйственной деятельности бюджетных и автономных учреждений. Тем самым фактически выравнивается статус казенных, бюджетных и автономных учреждений.

Действующим документом, определяющим порядок осуществления внутреннего контроля в государственных (муниципальных) учреждениях являются Методические рекомендации по осуществлению внутреннего финансового

контроля и аудита главными распорядителями (распорядители) бюджетных средств, главными администраторами доходов бюджета, главными администраторами источников финансирования дефицита бюджета, утвержденные Приказом Министерства Финансов № 822 от 30 декабря 2016 года [7].

Внутренний финансовый контроль государственного (муниципального) учреждения представляет собой управленческую деятельность, которая заключается в проведении контроля за ведением бухгалтерского учета и оценке показателей бухгалтерской отчетности. Внутренний финансовый контроль государственного (муниципального) учреждения: обеспечивает проверку достоверности финансовых показателей и разработку предложений по оптимизации хозяйственной деятельности в целях рационализации расходов; исполнения структурными подразделениями и сотрудниками возложенных на них функций в соответствии с должностными регламентами; эффективного использования государственной собственности, бюджетных средств, нефинансовых ресурсов; повышение эффективности и результативности выполнения возложенных на учреждение функций; обеспечение служебной дисциплины, соблюдения сотрудниками установленных обязанностей, своевременное разрешение конфликтов интересов.

В соответствии с приказом Приказ Минфина РФ от 1 декабря 2010 г. № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» (с изменениями и дополнениями) государственные и муниципальные учреждения в своей учетной политике должны утверждать порядок организации и обеспечения внутреннего финансового контроля.

В зависимости от типа учреждения цели финансового контроля могут различаться. Обязательным элементом является оценка системы внутреннего

контроля. В этом случае оценивается риск того, что система контроля может не выявить несоответствие. Для этого необходимы дополнительные контрольные процедуры.

Предварительный контроль – проверка соблюдения стандартов и процедур плана финансово-хозяйственной деятельности или сметы. Целью предварительного контроля является возможная корректировка запланированных показателей.

Текущий контроль – проведение повседневного анализа; экспертизы соблюдения, составления отчетности и ведения бухгалтерского учета; осуществление оценки результативности расходования государственных средств для достижения целей учреждения. Текущий контроль является наиболее распространенной формой финансового контроля. Его основой является анализ оперативной отчетности об исполнении плана, сметы, бухгалтерских документов.

Последующий контроль проверка качества подготовки и достоверности отчетности и данных бухгалтерского учета, проведение ревизий инвентаризаций, обследований. Последующий контроль проводится по результатам деятельности за отчетный период (квартал, полугодие, год); анализируются причины отклонений фактических показателей от плана. Результаты анализа являются основой для составления плановых показателей на следующий отчетный период.

Мониторинг – непрерывное наблюдение за объектами контроля, анализ их хозяйственной деятельности как составной части управления с целью оценки эффективности применяемых для контроля методик

Экспертиза – оценка объекта контроля с составлением заключения, в котором содержатся рекомендации по устранению выявленных нарушений бюджетного законодательства.

Аналитические процедуры используются для анализа и оценки полученной (проверяемой) информации. Аналитические процедуры часто применяются при проведении финансового аудита деятельности государственных (муниципальных) учреждений.

Субъектами внутреннего контроля в государственных (муниципальных) учреждениях являются:

- руководитель (заместитель руководителя) главного администратора (администратора) бюджетных средств;
- руководители и иные должностные лица уполномоченных подразделений администратора бюджетных средств;
- контрольные подразделения главного администратора бюджетных средств.

Внутренний контроль в государственных (муниципальных) учреждениях предполагает осуществление следующих контрольных действий: проверка оформления документов на соответствие требованиям нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения; авторизация операций, подтверждающая правомочность их совершения, например, визирование документа вышестоящим должностным лицом; сверка данных – сравнение данных из разных источников информации (например, сверка остатков по счетам бюджетного учета с данными первичных документов по расчетам с поставщиками и подрядчиками); сбор и анализ информации о результатах выполнения внутренних бюджетных процедур; контрольные действия по изучению фактического наличия и состояния объектов имущества (денежных средств, материальных ценностей), в том числе осмотр, замеры, экспертизы, инвентаризации, пересчет; иные контрольные действия [8., с.102].

Визуальные контрольные действия осуществляются путем изучения документов и операций в целях подтверждения законности и (или) эффективности исполнения соответствующих бюджетных процедур.

Автоматические контрольные действия осуществляются с использованием прикладных программных средств автоматизации без участия должностных лиц (например, автоматическая проверка реквизитов документов, контроль введенных сумм, автоматическая сверка данных).

Смешанные контрольные действия выполняются с использованием прикладных программных средств автоматизации с участием должностных лиц;

Самоконтроль осуществляется сплошным способом должностным лицом каждого подразделения главного администратора и получателя бюджетных средств путем проведения проверки каждой выполняемой им операции на соответствие требованиям нормативных правовых актов.

Организация внутреннего финансового контроля предполагает:

- формирование, утверждение и актуализацию карт внутреннего финансового контроля. Карта внутреннего финансового контроля формируется до начала очередного финансового года. До составления карты необходимо: определить перечень операций; оценить бюджетные риски с учетом критерия вероятности (невероятный (от 0% до 20%), маловероятный (от 20% до 40%), средний (от 40 % до 60%), вероятный (от 60 % до 80%), ожидаемый (от 80 % до 100%); оценить уровень риска по критерию последствия;

– ведение, учет и хранение регистров (журналов) внутреннего финансового контроля. Ведение регистра (журнала) внутреннего финансового контроля предполагает наличие непрерывного занесения уполномоченными лицами записей в регистр (журнал) внутреннего финансового контроля на основании информации от должностных лиц, осуществляющих контрольные действия;

– составление и представление отчетности о результатах внутреннего финансового контроля. Отчет формируется на основе журнала внутреннего финансового контроля.

Основные этапы организации внутреннего контроля в государственных (муниципальных) учреждениях представлены в таблице 3.

Деятельность по проверке рекомендаций должна быть направлена на обеспечение выполнения рекомендаций, а не на выявление фактов непринятия соответствующих мер. В процессе контроля, прежде всего, оценивается степень устранения выявленных недостатков. Чаще всего разрабатывается план для устранения выявленных нарушений.

Таблица 3

Основные этапы организации внутреннего контроля
в государственных (муниципальных) учреждениях

Этап внутреннего контроля	Характеристика этапа внутреннего контроля
Планирование контрольной деятельности	Составление плана на календарный год, где указывается перечень контрольных мероприятий. План утверждается руководителем учреждения.
Формирование рабочей группы при проведении контрольного мероприятия	Приказом руководителя учреждения утверждается рабочая группа, которую возглавляет председатель Рабочая группа : выявляет факторы риска и оценку последствий выявленных факторов риска; определяет инструменты воздействия на факторы риска; проводит мероприятия по предупреждению возникновения ситуаций, обусловленных факторами риска.
Разработка плана проверок	Для реализации этого этапа составляется план проверки, где определяются цели проверки, объекты и основные методы проверки.
Проведение плана проверок	Доказательства являются адекватными, если они имеют непосредственное отношение к выводам и логически связаны с целями проверки, критериями эффективности, выбранными методами
Подготовка рекомендаций по итогам проверок	Рекомендации являются основой оценки деятельности учреждения и должны быть направлены на устранение основных причин выявленной проблемы; ориентированы на принятие конкретных мер; выполнимыми в разумный срок; экономически эффективными; учитывающими правовые нарушения

Выводы

Таким образом, для повышения результативности деятельности, рационального использования бюджетных средств в государственных (муниципальных) учреждениях целесообразно развивать и повышать эффективность системы внутреннего контроля. Для того чтобы процедуры внутреннего контроля были эффективными, необходимо четко определить, каким образом и на каких уровнях

целесообразно осуществлять контроль в государственных (муниципальных) учреждениях и какие изменения в системе управления для этого потребуются. Для рационализации отдельных сторон системы внутреннего контроля, соответствия системы контроля внутренним и внешним условиям функционирования государственных (муниципальных) учреждений, необходимо осуществлять постоянное ее совершенствование.

Библиографический список

1. Проект федерального закона «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части совершенствования государственного (муниципального) финансового контроля, внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита» [Электронный ресурс]. – URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=122682 (дата обращения: 20.11.2018).
2. Завьялова Л.В., Шилехин К.Е. Внутренний финансовый контроль в условиях нового законодательства // Вестник Омского университета. Серия «Экономика». – 2013. – № 4. – С. 88-99.
3. Нагоев А.Б., Сижажева С.С., Аппоева Ж.А. Роль внутреннего контроля в деятельности организаций // Фундаментальные исследования. – 2014. – № 9 (Ч. 10.) – С. 2283-2287.
4. Программа разработки стандартов по ВФК и ВФА на 2018-2019 гг. [Электронный ресурс]. – URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=122684 (дата обращения: 20.11.2018).
5. Саввина О.В. О современной модели финансового надзора // Финансы и кредит. – 2015. – № 34 (Т. 21.). – С. 47-57.
6. Колесов Р.В., Юрченко А.В. Система государственного финансового контроля РФ: проблемы и перспективы: монография. – Ярославль: ЯФ МФЮА, 2013. – 100 с.
7. Приказ Минфина России от 30 декабря 2016 г. № 822 “Об утверждении Методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового аудита” [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71483720/> (дата обращения: 20.11.2018).
8. Иванов О.Б., Папушенко М.В. Развитие системы внутреннего финансового контроля в субъектах Российской Федерации // Финансовые исследования. – 2015. – № 3 (48) – С. 98-106.