

# Особенности осуществления внутреннего финансового контроля и аудита



**Максим Юрьевич ИВАНОВ,**  
главный специалист-эксперт инспекторского отдела управления внутреннего контроля (аудита) и оценки эффективности деятельности Федерального казначейства



**Заур Анатоьевич КОКАЕВ,**  
специалист инспекторского отдела управления внутреннего контроля (аудита) и оценки эффективности деятельности Федерального казначейства

Законы движения денежных потоков, беспрестанно циркулирующих в рамках той или иной финансовой системы, а равно и связанная с этим проблематика всегда были в центре внимания научного сообщества. И этому есть объективное объяснение. Формирование фондов денежных средств, их распределение (перераспределение), использование, учет и контроль, несомненно, играют важнейшую роль в деятельности любого экономического субъекта, результат которой находится в прямой зависимости от эффективного использования его финансовых ресурсов.

Особое и наиболее важное место в процессе организации деятельности экономических субъектов, несомненно, принадлежит государству. Государственное управление выступает в качестве сложного и многоаспектного механизма, который, реализуясь на практике, выполняет присущие ему определенные функции.

Несмотря на многообразие научных воззрений, на сегодняшний день принято различать следующие управленческие функции государства: целеполагание, планирование, организация, стимулирование (мотивация), учет, анализ, контроль и аудит. Понимая важность каждой функции в управленческом процессе, мы считаем, что особого внимания сегодня требуют две последние: контроль и аудит.

Государственное управление осуществляется путем управленческого воздействия субъекта управления на объект. В рамках данной системы контроль реализует обратную связь, наличие которой обусловлено необходимостью как получения информации об объекте управления, так и корректировки ранее принятых управленческих решений. В этой связи государственный контроль как обязательная функция государствен-

ного управления не может быть связан ни с формой государства, ни с государственным строем и его политической системой. Он всегда объективно присущ любому государству и призван охранять его интересы.

Система государственного контроля и, соответственно, классификация его видов достаточно сложны. Важно отметить, что особое место в ней занимает контроль в области финансов. Необходимость государственного финансового контроля и его неотделимость от управленческого процесса давно признаны международным сообществом, что нашло свое подтверждение в Лимской декларации руководящих принципов контроля, принятой в 1977 году.

## Федеральный закон расставил точки над «i»

В России государственный финансовый контроль в следующем году отметит свое 360-летие. Со дня официального возникновения, которым принято считать 10 марта 1656 года — день образования Счетного приказа, он прошел долгий путь развития. В зависимости от политической и экономической конъюнктуры государственный финансовый контроль при необходимости становился либо основным инструмен-

том в руках правителей, либо терялся среди более насущных дел, чему история становления и реформирования финансовой системы России знает много ярких подтверждений.

К переосмыслению роли и значимости государственного финансового контроля в системе государственного управления Россия шла довольно долго. Не раз отмечалось, что особенностью государственного финансового контроля в России долгое время было отсутствие генеральной линии в практическом формировании его органов, вследствие чего переплетение самых разнообразных тенденций развития в этом направлении не позволяло им сформироваться в целостную и эффективно функционирующую систему<sup>1</sup>. Одной из причин сложившейся ситуации стало отсутствие нормативной правовой базы, регулирующей рассматриваемое направление деятельности государства. На протяжении длительного периода времени разногласия вызывал вопрос определения подхода к созданию норм права в области государственного финансового контроля. Высказывались как идеи принятия специального федерального закона, так и включения соответствующих норм в Бюджетный кодекс. Процессы реформирования финансовой системы, происходящие в последнее время в России, акцентируют внимание законодателя на разрешении существующих проблем в сфере государственного финансового контроля.

Так, со вступлением в силу Федерального закона от 23 июля 2013 года № 252-ФЗ, внесшего столь ожидаемые изменения в главу 26 Бюджетного кодекса «Основы государственного (муниципального) финансового контроля», система государственного финансового контроля получила свое официальное закрепление. Внесенные изменения позволили разграничить компетенцию сформированных и давно действующих контрольных органов государственного финансо-

вого контроля и создать единый механизм, обеспечивающий реализацию контрольной функции в системе управления государством.

### Контроль снижает риски

Федеральный закон № 252-ФЗ затронул важный аспект обеспечения соблюдения бюджетного законодательства РФ и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения: наделил главных распорядителей (распорядителей) и главных администраторов (администраторов) бюджетных средств полномочиями по осуществлению ведомственного контроля (аудита) в части внутреннего финансового контроля (аудита). Выстраивание эффективно действующего механизма внутреннего финансового контроля (аудита) имеет огромное значение для любой финансовой системы. Один из международных постулатов аудита утверждает, что функционирование внутреннего контроля (аудита) в значительной мере снижает риск возникновения неблагоприятных для организации ситуаций. И с этим невозможно не согласиться. Система внутреннего финансового контроля (аудита) способствует устойчивому росту качества финансового менеджмента главного администратора бюджетных средств, государственного (муниципального) учреждения. Именно поэтому в большинстве развитых стран эффективность использования бюджетных средств находится в прямой зависимости от состояния внутреннего финансового контроля (аудита) внутри организации.

Нельзя не отметить тот факт, что в Российской Федерации уже довольно продолжительный период времени компетентными органами проводится анализ практики осуществления главными администраторами средств федерального бюджета внутреннего финансового контроля (аудита). В соответствии с положениями статьи 157 Бюджетного кодекса указанные полномочия входят в компетенцию Федеральной службы финансово-бюджетного надзора. Результаты анализа, проведен-

ного в 2014 году, показывают, что на сегодняшний день для 74% главных администраторов средств федерального бюджета краеугольным вопросом является разработка нормативных правовых актов, регулирующих порядок осуществления внутреннего финансового контроля (аудита), что подчеркивает актуальность рассматриваемого направления деятельности.

### Эффективный ведомственный контроль

Профессиональным сообществом отмечается, что эффективная система внутреннего финансового контроля (аудита) создана в Федеральном казначействе, которое является одним из лидеров в области развития ведомственного контроля (аудита). Казначейство России как федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий в соответствии с законодательством РФ правоприменительные функции по обеспечению исполнения федерального бюджета и кассовому обслуживанию исполнения бюджетов бюджетной системы РФ, не могло не принять меры, направленные на организацию эффективно действующего механизма внутреннего финансового контроля (аудита). Богатый опыт Федерального казначейства, на наш взгляд, сыграл важную роль при формировании Правил осуществления главными распорядителями (распорядителями) средств федерального бюджета, главными администраторами (администраторами) доходов федерального бюджета, главными администраторами (администраторами) источников финансирования дефицита федерального бюджета внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита, утвержденных постановлением Правительства РФ от 17 марта 2014 года № 193.

С вступлением в силу указанного нормативного правового акта получило нормативное закрепление разграничение понятий «внутренний финансовый контроль» и «внутренний финансовый аудит». В этой связи необходимо отметить, что

Один из международных постулатов аудита утверждает, что функционирование внутреннего контроля (аудита) в значительной мере снижает риск возникновения неблагоприятных для организации ситуаций. Система внутреннего финансового контроля (аудита) способствует устойчивому росту качества финансового менеджмента главного администратора бюджетных средств, государственного (муниципального) учреждения

<sup>1</sup> Степашин С. В., Двуреченских В. А., Чегринцев Е. А., Чернавин Ю. А. Власть – Демократия – Контроль. М.: Финансовый контроль, 2005.

в соответствии с положениями статьи 160.2-1 Бюджетного кодекса внутренний финансовый контроль направлен прежде всего на:

- соблюдение внутренних стандартов и процедур составления и исполнения бюджета по расходам, включая расходы на закупку товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд, составления бюджетной отчетности и ведения бюджетного учета;

- подготовку и реализацию мер по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств.

Что касается внутреннего финансового аудита, то он должен проводиться в целях:

- оценки надежности внутреннего финансового контроля и подготовки рекомендаций по повышению его эффективности;

- подтверждения достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета методологии и стандартам бюджетного учета, установленным Министерством финансов РФ;

- подготовки предложений о повышении экономности и результативности использования средств федерального бюджета.

### Дурное не презюмируется

Выделение внутреннего финансового аудита как самостоятельного направления деятельности подразумеет наделение соответствующими полномочиями отдельное структурное подразделение государственного органа либо должностное лицо, отличительными чертами которых являются функциональная независимость, а также последующий характер проводимых ими мероприятий. Указанные характеристики позволяют рассматривать внутренний финансовый аудит исключительно в рамках так называемой контрольной среды, представляющей собой систему объекта контроля и субъекта контроля, связанных административными правоотношениями в части реализации контрольной функции.

Рассматривая внутренний финансовый аудит в данном контексте, на наш взгляд, можно утверждать, что структурное подразделение, наделенное полномочиями по осуществлению аудиторских мероприятий, ни в коей мере не должно исполнять функции объекта контроля. Широко распространена практика, когда под предлогом проведения так называемого предварительного контроля руководство многих государственных органов стремится наделить подразделение, на которое возложены функции по осуществлению внутреннего финансового аудита, функциями и полномочиями, составляющими компетенцию иного структурного подразделения. Задача аудиторского подразделения — представить руководству объективную информацию о деятельности объекта контроля.

Данной цели служит также и такой важный аспект деятельности аудиторского подразделения, как независимость. Субъект внутреннего финансового аудита, на наш взгляд, должен подчиняться непосредственно и исключительно руководителю главного администратора (администратора) средств бюджета. Это немаловажно для обеспечения его эффективного функционирования. Действительно, исключительная подотчетность структурного подразделения, на которое возложены функции по осуществлению внутреннего финансового аудита, именно руководителю позволяет минимизировать такое распространенное в управленческом процессе явление, как конфликт интересов.

Исходя из презумпции, что бюджетные процедуры осуществляются в соответствии с требованиями законодательства соблюдать принципы эффективности, прозрачности, адресного и целевого характера использования бюджетных средств, и придерживаясь мнения апологетов позиции *malum non praesumitur* («дурное не презюмируется» — лат.), можно утверждать, что в получении объективной информации о функционировании государственного органа наибольший и самый живой интерес имеет в пер-

вую очередь руководитель. По этой причине мы считаем, что полностью раскрыть свой потенциал, направленный на предоставление подобной рода информации, может только аудит, организованный на фундаменте принципа независимости.

### Моральный облик

Еще одним ключевым аспектом эффективно функционирующего механизма внутреннего финансового аудита, на наш взгляд, является морально-этический облик личности гражданского служащего, осуществляющего аудиторские полномочия. В условиях независимости внутреннего финансового аудита, когда предоставляемая руководителю информация определяет не только будущие управленческие решения, но и подчас судьбу профессиональной карьеры тех или иных должностных лиц, а также в условиях широких полномочий работников аудиторских подразделений и особенностей сферы их реализации соблюдение норм этики и морали становится фундаментом объективного отражения работы структурных подразделений и сотрудников государственного органа. Соответствующее нормам этики поведение — обязанность сотрудников, наделенных полномочиями по осуществлению внутреннего финансового аудита.

В связи с этим деятельность сотрудников аудиторского подразделения должна быть основана на принципах честности, объективности и непредвзятости, профессиональной конфиденциальности, закреплённых ИНТОСАИ в этическом кодексе для аудиторов государственного сектора. Морально-этический аспект личности гражданского служащего, осуществляющего аудиторские мероприятия, находится в тесной связи с его профессиональной подготовкой и компетентностью, ввиду чего понимание необходимости и стремление совершенствовать свои навыки — единственно правильный путь профессионального развития аудитора.

Базирующийся на перечисленных принципах и началах внутренний

Субъект внутреннего финансового аудита должен подчиняться непосредственно и исключительно руководителю главного администратора (администратора) средств бюджета. Это позволяет минимизировать такое распространенное в управленческом процессе явление, как конфликт интересов

финансовый аудит, а также эффективно функционирующий внутренний финансовый контроль способны выступать в качестве первоосновы, начального звена всей системы государственного финансового контроля, сформированной в Российской Федерации. Хотя организационно они и не образуют наряду с органами внешнего контроля единой вертикали реализации государственного финансового контроля, тем не менее их роль и место могут и должны рассматриваться только в общем контексте, поскольку они также направлены на решение важнейшей общегосударственной задачи — обеспечение целевого и эффективного использования бюджетных средств.

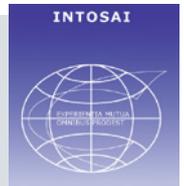
### Преюдициальность ведомственного контроля

Наличие эффективно функционирующего механизма внутреннего финансового контроля (аудита) во всех ведомствах, выступающих в бюджетном процессе в качестве главных распорядителей (распоря-

дителей) и главных администраторов (администраторов) бюджетных средств, позволяет говорить о преюдициальности ведомственной контрольной и аудиторской деятельности. Действительно, с развитием системы внутреннего финансового контроля (аудита) большой преюдициальный характер приобретают материалы проведенных в рамках него контрольных мероприятий. Иными словами, при проведении контрольных мероприятий внешними контрольными органами, которые на этапе планирования оценивают эффективность системы внутреннего финансового контроля (аудита), наличие таковой должно явиться основанием для менее пристального внимания со стороны указанных органов. Как следствие, такое справедливо оказанное доверие со стороны государства и определенный паритет в отношениях с органами внешнего государственного финансового контроля значительно повлияют на минимизацию материальных, трудовых и временных ресурсов, затрачиваемых на проведение контрольных мероприятий.

### Мексиканская декларация независимости

На проходившем в ноябре 2007 года в Мехико XIX Конгрессе ИНТОСАИ в развитие Лимской декларации была принята еще одна важнейшая декларация — Мексиканская декларация независимости, в которой было сформулировано и разъяснено восемь основных принципов независимого государственного аудита, что подчеркивает важность данного начала, в том числе и для внутреннего финансового контроля (аудита).



мых на проведение контрольных мероприятий.

Таким образом, считаем, что полноценная реализация функции государственного финансового контроля и, как следствие, способности государства нести бремя ответственности перед гражданами РФ возможна только в условиях совершенного и отлаженного механизма внутреннего финансового контроля (аудита), который должен стать прочным фундаментом для всей системы государственного управления.

## Журнал о финансовом контроле и аудите ФИНКОНТРОЛЬ

**НОВЫЙ  
ПРОЕКТ**

### Новое в законодательстве в сфере финансового контроля

**Интересный опыт  
территорий в сфере  
финансового контроля  
и аудита**

**Методы и формы  
финансового  
контроля**

реклама

РУБРИКИ ЖУРНАЛА «ФИНКОНТРОЛЬ»

- ВНУТРЕННИЙ ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ
- ВНУТРЕННИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ КОНТРОЛЬ
- ФИНАНСОВЫЙ АУДИТ
- МЕТОДЫ И ФОРМЫ КОНТРОЛЯ
- КОНТРОЛЬ В СФЕРЕ ЗАКУПОК
- ВНЕШНИЙ КОНТРОЛЬ
- ВАЛЮТНЫЙ КОНТРОЛЬ
- ИНТЕРЕСНЫЙ ОПЫТ



ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ  
**БЮДЖЕТ**