

Бюджетный учет и отчетность: внутренний финансовый аудит. Опыт УФК по Алтайскому краю

В статье рассказано об опыте применения УФК по Алтайскому краю федерального стандарта по осуществлению внутреннего финансового аудита в целях подтверждения достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности.



Валентина Михайловна КОСТИНА, руководитель УФК по Алтайскому краю



Надежда Сергеевна КАЛИНИНА, начальник отдела внутреннего контроля и аудита УФК по Алтайскому краю



«Особый дар видеть за цифрами сложный мир экономики в ее взаимосвязях и гармонии».

И. Штеммле, швейцарский экономист

Предпосылки и планирование

В соответствии с постановлением Правительства РФ от 15 февраля 2020 года № 153 о передаче Федеральному казначейству полномочий отдельных ФОИВ, их территориальных органов и подведомственных им казенных учреждений УФК по Алтайскому краю осуществляет функции по ведению бюджетного учета и составлению отчетности в отношении 10 территориальных органов ФОИВ. В рамках исполнения централизуемых полномочий в 2021 году принято, проверено и отражено в бюджетном учете более 175 тысяч документов, сформировано 1,5 тысячи регистров бюджетного учета, сформирована и представлена бюджетная, статистическая, налоговая отчетность и отчетность по страховым взносам в количестве более 4,5 тысячи форм. В этой связи представляют интерес результаты применения федерального стандарта ВФА «Осуществление внутреннего финансового аудита в целях подтверждения достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности» от 1 сентября 2021 года № 120н.

Начальным этапом планирования аудиторских мероприятий стало

составление Реестра бюджетных рисков на 2022 год. Реестр сформирован до начала года на основании информации о бюджетных рисках, указанной в реестрах внутренних рисков структурных подразделений управления, в соответствии с требованиями Стандарта 160н (федеральный стандарт внутреннего финансового аудита «Планирование и проведение внутреннего финансового аудита» от 31 августа 2020 года). В реестр включена 61 операция, связанная с рисками искажения бюджетной отчетности, несоответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, владельцем которых является отдел централизованной бухгалтерии управления (ОЦБ) (таблица 1).

План проведения аудиторских мероприятий на 2022 год сформирован с учетом анализа бюджетных рисков и информации о вероятном периоде их реализации. В целях подтверждения достоверности бюджетной отчетности в данный план включено три аудиторских мероприятия, темами которых являются:

1) подтверждение достоверности годовой бюджетной отчетности за 2021 год, в том числе соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии учета и отчетности администратора бюджетных средств по главе 100 «Федеральное казначей-

Таблица 1. Количество операций, в которых определен бюджетный риск (в разрезе владельца бюджетного риска)

| № п/п | Владелец бюджетного риска | Количество операций, в которых определен бюджетный риск | % от общего количества бюджетных рисков |
|-------|--|---|---|
| 1 | Отдел централизованной бухгалтерии | 61 | 72,6 |
| 2 | Отдел кассового обслуживания исполнения бюджетов | 8 | 9,5 |
| 3 | Отдел доходов | 6 | 7,1 |
| 4 | Отдел расходов | 3 | 3,6 |
| 5 | Административно-финансовый отдел | 3 | 3,6 |
| 6 | Юридический отдел | 2 | 2,4 |
| 7 | Отдел обслуживания силовых ведомств | 1 | 1,2 |
| | Итого | 84 | 100,0 |

Аудиторские мероприятия должны быть завершены до подписания годовой бюджетной отчетности руководителем субъекта бюджетной отчетности

ство» и уполномоченного органа, принявшего централизуемые полномочия (субъект бюджетных процедур: административно-финансовый отдел, ОЦБ);

2) подтверждение соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии учета и отчетности в течение текущего финансового года для подтверждения в 2022 году достоверности годовой бюджетной отчетности уполномоченного органа, принявшего централизуемые полномочия (субъект бюджетных процедур: ОЦБ).

Подготовка к аудиту

Для проведения аудиторского мероприятия в соответствии с требованиями Стандарта № 120н требовалась определенная подготовка уполномоченных должностных лиц управления (аудиторская группа). В управлении сформирован план по выполнению требований Стандарта № 120н, состоящий из основных этапов подготовки к проведению аудита, в него были включены

мероприятия, направленные именно на приобретение теоретических и практических навыков:

- определен перечень законодательных и иных нормативных правовых актов Российской Федерации, подлежащих изучению;
- определены ответственные сотрудники из числа специалистов ОЦБ и контрольно-ревизионных отделов управления, которые в случае необходимости могли бы оказать практическую и консультативную помощь членам аудиторской группы;
- определен алгоритм действий в случаях, не урегулированных нормативными правовыми актами (например, случай непредставления информации субъектами централизованного учета (СЦУ) либо ее представление позднее установленного срока);
- оформлены единые заявки на доступ к подсистеме учета и отчетности и подсистеме управления нефинансовыми активами ГИИС «Электронный

бюджет». Доступ к данным подсистемам позволил еще до начала проведения аудиторского мероприятия проанализировать годовую бюджетную отчетность СЦУ за прошедший 2020 год, выявить болевые точки и наиболее рискованные операции (действия) по выполнению бюджетной процедуры по ведению учета и составлению отчетности в отношении каждого конкретного СЦУ.

Согласно плану в декабре 2021 года управление провело рабочее совещание с СЦУ в режиме видеоконференции по теме «Осуществление внутреннего финансового аудита в целях подтверждения достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности». В ходе совещания было достигнуто общее понимание механизмов проведения внутреннего финансового аудита, определены сроки и проблемные вопросы, на которые следует обратить внимание при проведении аудиторского мероприятия.

Для мониторинга форм организации и осуществления ВФА направлены письма-запросы СЦУ с просьбой предоставить информацию о принятом решении по организации ВФА и контактных лицах, с которыми будет осуществляться взаимодействие. Также для анализа были запрошены материалы проверок СЦУ контролирующими и надзорными органами, сведения о суммах нарушений, выявленных в ходе данных проверок, сведения об их устранении в части бюджетного учета и отчетности. Поступившая в управление информация дала понимание формы организации и осуществления ВФА и общего состояния дел СЦУ по соблюдению требований Стандарта № 120н (таблица 2).

Таблица 2. Количественные показатели, характеризующие СЦУ за 2021 г.

| Вариант организации ВФА | Количество СЦУ | Штатная численность, ед. | Доведенные лимиты бюджетных обязательств, млн руб. | Кассовое исполнение администрируемых доходов ФБ, млн руб. | Количество первичных учетных документов, тыс. шт. |
|------------------------------|----------------|--------------------------|--|---|---|
| Полномочия переданы | 4 | От 20 до 529 | От 17,6 до 472,2 | От 0,3 до 395,6 | От 1,6 до 88,0 |
| Образован субъект ВФА | 1 | 231 | 184,2 | 9,0 | 11,4 |
| Упрощенное осуществление ВФА | 5 | От 45 до 568 | От 44,7 до 630,5 | От 0,9 до 191,8 | От 2,5 до 23,3 |



По состоянию на 1 января 2022 года субъектами централизованного учета приняты следующие решения о порядке осуществления ВФА:

5 СЦУ — решение об упрощенном осуществлении ВФА;

3 СЦУ — решение о передаче полномочий по осуществлению ВФА главному администратору бюджетных средств, в ведении которого он находится;

1 СЦУ — решение о передаче полномочий другому администратору бюджетных средств, находящемуся в ведении главного администратора бюджетных средств;

1 СЦУ — решение об образовании субъекта ВФА, путем наделения полномочиями начальника отдела правовой работы, государственной службы и кадров с делопроизводством.

Результаты аудита

При проведении аудиторского мероприятия аудиторская группа руководствовалась пунктом 31 раздела IV Стандарта № 120н «Особенности проведения и реализации результатов аудиторских мероприятий в условиях передачи полномочий по ведению бюджетного учета, составлению и представлению бюджетной отчетности уполномоченному органу (уполномоченной организации)». Мероприятие проведено выборочным способом с применением таких методов ВФА, как аналитические процедуры, инспектирование, пересчет, подтверждение, наблюдение, мониторинг процедур внутреннего финансового контроля.

четности. Она проведена посредством изучения информации, содержащейся в подсистеме учета и отчетности и подсистеме управления нефинансовыми активами ГИИС «Электронный бюджет».

При проведении анализа выполнения ОЦБ отдельных операций, а также оценки надежности внутреннего финансового контроля в отношении бюджетных операций была проведена выборочная оценка регистров бухгалтерского учета, содержащих показатели аналитического и синтетического учета. Это главные книги, журналы операций, карточки учета и оборотно-сальдовые ведомости. Эксперты анализировали операции, связанные с получением информации и документов, необходимых для осуществления централизуемых полномочий, их отражение в учете и отчетности. Все это позволило установить соответствие записей во взаимосвязанных регистрах, а также соответствие аналитического учета записям в регистрах бухгалтерского учета.

Второе направление — оценка достоверности выводов, содержащихся в заключениях (информациях — при упрощенном осуществлении ВФА), представленных СЦУ. Согласно поступившим заключениям (информациям) законность, своевременность и полнота формирования финансовых и первичных учетных документов, а также своевременность передачи для регистрации и принятия к учету первичных учетных документов, которыми оформлены факты хозяйственной жизни, подтверждена.

результаты годовой инвентаризации, информация, которая направлялась в управление для составления пояснительной записки, сроки ее направления и полнота. Во-вторых, это первичные учетные документы, отражающие факты хозяйственной жизни, в которых наличие ошибок и нарушений может привести к искажению бюджетной отчетности, а также повлиять на принятие экономических управленческих решений.

В связи с тем, что на дату проведения аудита предельный срок формирования годовой бюджетной отчетности не наступил, проверена достоверность и взаимоувязка показателей отдельных форм бюджетной отчетности, сформированных на дату проведения аудиторского мероприятия. Особое внимание члены аудиторской группы обратили на оформление первичных учетных документов, в том числе правильность арифметических расчетов и своевременность передачи информации в управление.

Режим просмотра документов в конечном статусе позволяет членам аудиторской группы видеть только те документы, по которым ОЦБ провел работу. Документы, находящиеся в работе, для просмотра недоступны. Таким образом, проведение ВФА во многом зависит от оперативной работы СЦУ, а также ОЦБ в части формирования регистров бюджетного учета, в том числе главной книги учреждения за отчетный период.

В ходе аудиторского мероприятия УФК решены следующие поставленные задачи:

- проведение анализа выполнения отдельных операций СЦУ;
- выявление рисков искажения бюджетной отчетности;
- оценка надежности ВФК в отношении отдельных операций ОЦБ;
- формирование предложений и рекомендаций о мерах по минимизации бюджетных рисков и по организации внутреннего финансового контроля в отношении отдельных операций ОЦБ;
- анализ заключений (информаций) СЦУ;
- формирование суждения о достоверности бюджетной отчетности СЦУ.

Под достоверностью бюджетной отчетности (информации, содержащейся в бюджетной отчетности, включая пояснения к ней) понимается не абсолютная точность информации (данных), а такая степень точности, которая позволяет пользователям этой информации принимать обоснованные экономические (управленческие) решения (Стандарт № 120н).

Программой аудиторского мероприятия предусмотрено два направления. Первое направление — это оценка достоверности бюджетной от-

Управление проанализировало, насколько выводы, содержащиеся в заключениях (информациях) СЦУ, корректны и достоверны. Во-первых, это

В результате проведенного аудиторского мероприятия управление сформировало итоговые заключения, которые содержат суждение о достоверности бюджетной отчетности на основании выводов о признании отчетности, после просмотра и изучения операций на стороне ОЦБ. Итоговые заключения своевременно оформлены и доведены до СЦУ.

В итоговых заключениях отражены следующие выводы:

- о надежности внутреннего финансового контроля в отношении отдельных операций;
- о соответствии порядка ведения бюджетного учета единой методологии учета и отчетности;
- о соответствии информации, содержащейся в подтверждаемой бюджетной отчетности, качественным характеристикам информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности;
- об отсутствии фактов и (или) признаков, влияющих на достоверность бюджетной отчетности и порядок ведения бюджетного учета;
- о признании бюджетной отчетности достоверной;
- об отсутствии фактов ненадлежащего исполнения бюджетных полномочий СЦУ, свидетельствующих о недостаточном качестве централизуемых полномочий.

Противоречия в части пересечения сроков

Установленные Стандартом № 120н сроки формирования заключения о достоверности данных, содержащихся в годовой бюджетной отчетности (за четыре рабочих дня до срока представления отчетности), не совсем коррелируются со сроками ее формирования (за два рабочих дня до срока представления отчетности) (**рисунок**). Тем самым возникают высокие риски нарушения сроков проведения ВФА в случае позднего, но в пределах установленных приказом Федерального казначейства от 11 января 2021 года № 2н сроков формирования регистров бюджетного учета и годовой бюджетной отчетности.

Риски при упрощенном ВФА

Управление выявило отдельные признаки формального подхода к осу-

Рисунок. Схема взаимодействия при проведении ВФА



ществлению внутреннего финансового аудита СЦУ, принявшим решение об упрощенном осуществлении ВФА. Так, после утверждения и представления годовой бюджетной отчетности в управление для отражения в бюджетном учете и отчетности за 2021 год СЦУ дополнительно направлено 93 первичных документа на общую сумму более 1,7 миллиона рублей, что прямо указывает на несвоевременную передачу в 2021 году документов к учету.

Направление первичных документов после предельной даты представления годовой бюджетной отчетности за 2021 год привело к повторному формированию регистров бюджетного учета, проведению регламентных операций по закрытию финансового года, а также переформированию форм годовой бюджетной отчетности. При этом в установленный срок СЦУ представлена информация, подтверждающая законность, своевременность и полноту формирования первичных учетных документов, своевременность их передачи для принятия к учету, а также отсутствие фактов, влияющих на достоверность бюджетной отчетности за 2021 год.

С целью минимизации риска формального подхода к проведению ВФА считаем целесообразным установление дополнительных критериев для принятия решения СЦУ об упрощенном осуществлении ВФА. Коли-

чественным критерием может стать штатная численность учреждения (не более 50 единиц), стоимостными — объем доведенных лимитов бюджетных обязательств, сумма исполнения бюджета по администрируемым доходам и другие.

Для стабильности и доверия

Проведение аудиторского мероприятия по подтверждению достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности — перспективное направление деятельности органов Федерального казначейства. В свою очередь, централизованное ведение бухгалтерского учета в лице специалистов ОЦБ уже сегодня обеспечивает непредвзятость, равноудаленность и независимость как от контролирующих органов, так и от руководства СЦУ.

Безусловно, внедрение Стандарта № 120н позволяет повысить ответственность СЦУ за эффективность проводимого внутреннего финансового контроля в отношении бюджетных процедур учета и отчетности, законность, своевременность и полноту формирования финансовых и первичных учетных документов, а также своевременность их передачи для регистрации в управление.