

Совершенствование внутреннего финансового контроля и аудита как механизмов повышения эффективности использования бюджетных средств

Андрей Иванович Лукашов

E-mail: alukashov@roskazna.ru, ORCID: 0000-0002-5650-6487

Управление Федерального казначейства по г. Москве,

Москва 115191, Российская Федерация;

РЭУ им. Г. В. Плеханова, Москва 117997, Российская Федерация

Аннотация

В статье рассмотрены вопросы организации и осуществления внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления. Особую актуальность данная проблематика приобретает в силу регулярно принимаемых решений по ограничению (мораторию) деятельности органов внутреннего государственного финансового контроля. В то же время сложившаяся в стране социально-экономическая ситуация требует увеличения объема бюджетных средств, направляемых на решение важных государственных задач. В таких условиях возрастает значимость внутренних контрольных механизмов, позволяющих обеспечить целевое и эффективное использование бюджетных средств. Вместе с тем результаты аналитических мероприятий, проведенных Федеральным казначейством, свидетельствуют о значительном количестве недостатков со стороны главных администраторов бюджетных средств при организации и осуществлении аудита. В связи с этим в статье проведено комплексное исследование действующей системы внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита с использованием методов анализа результатов, анализа статистических данных и анализа официальных документов. В качестве эмпирической базы исследования были использованы результаты аналитических мероприятий Федерального казначейства, мониторинга качества финансового менеджмента, осуществляемого главными администраторами средств федерального бюджета, а также нормативные правовые акты Российской Федерации и ведомственные правовые акты федеральных органов исполнительной власти, регулирующие вопросы внутреннего финансового контроля и аудита. По итогам исследования разработаны предложения по повышению эффективности системы внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления.

Ключевые слова: внутренний финансовый контроль, внутренний финансовый аудит, казначейство, эффективность бюджетных расходов

JEL: M41, M42, M48, H83

Для цитирования: Лукашов А. И. Совершенствование внутреннего финансового контроля и аудита как механизмов повышения эффективности использования бюджетных средств // Финансовый журнал. 2022. Т. 14. № 6. С. 59–73. <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2022-6-59-73>.

© Лукашов А. И., 2022

<https://doi.org/10.31107/2075-1990-2022-6-59-73>

Improving Internal Financial Control and Audit as Mechanisms to Increase the Efficiency of Budget Funds

Andrey I. Lukashov^{1, 2}

¹ Federal Treasury Department for Moscow, Moscow 115191, Russian Federation

² Plekhanov Russian University of Economics, Moscow 117997, Russian Federation

^{1, 2} alukashov@roskazna.ru, <https://orcid.org/0000-0002-5650-6487>

Abstract

The article deals with the organization and implementation of internal financial control and internal financial audit in the public administration sector. This issue is of particular relevance due to regularly taken decisions to restrict (moratorium) the activities of internal state financial control bodies. At the same time, the current socio-economic situation in the country requires an increase in the amount of budget funds allocated to address important state objectives. Under such conditions, the importance of internal control mechanisms, allowing for targeted and effective use of budget funds, increases. At the same time, the results of analytical activities carried out by the Federal Treasury indicate a significant number of shortcomings and difficulties on the part of the chief administrators of budgetary funds in the organization and implementation of audit. In this regard, the author, using methods of analysis of results, analysis of statistical data and analysis of official documents, conducted a study of the current system of internal financial control and internal financial audit. The empirical base of the study was formed by the results of analytical activities of the Federal Treasury, the results of monitoring the quality of financial management carried out by the chief administrators of federal budget funds, as well as regulatory legal acts of the Russian Federation and departmental legal acts of federal executive bodies regulating internal financial control and audit. According to the results of the study, proposals were developed to improve the efficiency of the internal financial control system and internal financial audit in the public administration sector.

Keywords: internal financial control, internal financial audit, treasury, efficiency of budget expenditures

JEL: M41, M42, M48, H83

For citation: Lukashov A.I. (2022). Improving Internal Financial Control and Audit as Mechanisms to Increase the Efficiency of Budget Funds. *Financial Journal*, vol. 14, no. 6, pp. 59–73 (In Russ.). <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2022-6-59-73>.

© Lukashov A.I., 2022

ВВЕДЕНИЕ

На прошедшем в июне 2022 г. Петербургском международном экономическом форуме Президент Российской Федерации В. В. Путин в очередной раз обратил внимание на важность работы по снижению административной нагрузки, в том числе посредством моратория на проведение плановых проверок малого и среднего бизнеса. Кроме того, глава государства напомнил, что в марте текущего года принято решение по отказу от проведения плановых проверок всех предпринимателей независимо от величины бизнеса, за исключением тех, чья деятельность связана с высоким риском причинения вреда гражданам и окружающей среде¹.

¹ Стенограмма: О чем рассказал Владимир Путин на пленарном заседании ПМЭФ-2022. URL: <https://rg.ru/2022/06/17/stenogramma-o-chem-rasskazal-vladimir-putin-na-plenarnom-zasedanii-pmef-2022.html>.

Необходимо отметить, что аналогичные решения принимаются и в секторе государственного управления, например применительно к контрольной деятельности Федерального казначейства [Лукашов, 2022а].

Вместе с тем очевидно, что контроль необходим, тем более в условиях динамичного увеличения объема бюджетных расходов.

В настоящее время указанная задача решается с помощью различных бюджетных механизмов и инструментов: казначейское обслуживание [Лукашов, 2021а], казначейское сопровождение [Лукашов, 2021b], бюджетный мониторинг [Лукашов, 2022b]. При этом, на наш взгляд, в современных условиях возрастает необходимость максимального использования возможностей и иных механизмов, в первую очередь таких, как внутренний финансовый контроль и аудит.

В целом интерес к рассматриваемым в настоящей статье вопросам со стороны научного сообщества и практикующих специалистов является достаточно высоким [Бычков и др., 2022; Дворецкая, 2020; Лагутин, 2020; Порфирьева, 2017].

ЭВОЛЮЦИЯ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ И АУДИТА

В настоящее время под внутренним финансовым контролем (далее — ВФК) принято понимать внутренний процесс главного администратора (администратора) бюджетных средств, осуществляемый в целях соблюдения установленных правовыми актами, регулирующими бюджетные правоотношения, требований к исполнению своих бюджетных полномочий, в том числе осуществляемый посредством совершения контрольных действий².

В свою очередь, внутренний финансовый аудит (далее — ВФА) представляет собой деятельность по формированию и предоставлению руководителю главного администратора бюджетных средств (далее — ГАБС), руководителю распорядителя бюджетных средств (далее — РБС), руководителю получателя бюджетных средств (далее — ПБС), руководителю администратора доходов бюджета (далее — АДБ), руководителю администратора источников финансирования дефицита бюджета (далее — АИФДБ):

- информации о результатах оценки исполнения бюджетных полномочий РБС, ПБС, АДБ, АИФДБ, ГАБС, в том числе заключения о достоверности бюджетной отчетности;
- предложений по повышению качества финансового менеджмента, в том числе по повышению результативности и экономности использования бюджетных средств;
- заключения о результатах исполнения решений, направленных на повышение качества финансового менеджмента³.

Таким образом, можно констатировать, что ключевой задачей ВФК и ВФА является оценка качества финансового менеджмента и выработка предложений по его повышению.

Что представляет собой финансовый менеджмент бюджетных средств?

С точки зрения регулятора (Минфина России), финансовый менеджмент — это организация и исполнение РБС, ПБС, АДБ, АИФДБ, ГАБС, финансовым органом (органом управления государственным внебюджетным фондом) бюджетных процедур в целях исполнения бюджетных полномочий⁴.

Бюджетные полномочия каждого из участников бюджетного процесса определены Бюджетным кодексом Российской Федерации (далее — Кодекс). Перечень бюджетных

² Приказ Минфина России от 21 ноября 2019 г. № 196н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита "Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита" (далее — Приказ № 196н).

³ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ.

⁴ Приказ Минфина России от 14 ноября 2019 г. № 1031 «Об утверждении Методических рекомендаций по проведению мониторинга качества финансового менеджмента».

процедур (операций и действий по их выполнению) также содержится в Кодексе и детально раскрывается в рамках проводимого Минфином России мониторинга качества финансового менеджмента⁵. При этом все бюджетные процедуры в целях осуществления мониторинга агрегированы в пять групп:

- управление расходами бюджета;
- управление доходами бюджета;
- ведение учета и составление бюджетной отчетности;
- организация и осуществление ВФА;
- управление активами (имуществом).

Таким образом, ВФА является как механизмом повышения качества финансового менеджмента, так и объектом его оценки.

В своем развитии ВФК и ВФА прошли несколько основных этапов. Так, в рамках первого этапа, этапа становления, финансовому контролю были присущи признаки ведомственного контроля, т. е. контроля со стороны ГАБС использования бюджетных средств подведомственными учреждениями⁶. ВФА на первом этапе носил инициативный характер. ГАБС были вправе, но не обязаны создавать подразделения ВФА. Задачи указанных подразделений в случае их создания заключались как в обеспечении контроля за соблюдением внутренних стандартов и процедур составления и исполнения бюджета, составления бюджетной отчетности и ведения бюджетного учета и др., так и в подготовке и организации осуществления мер, направленных на повышение результативности (эффективности и экономности) использования бюджетных средств⁷.

Следующий этап связан с задачей по нормативно-правовому и методическому обеспечению развития ВФК и ВФА⁸. Так, на уровне нормативного правового регулирования в марте 2014 г. были утверждены правила осуществления ВФК и ВФА⁹ (далее — Правила). Правила действовали вплоть до 2020 г. и детально регламентировали вопросы организации и осуществления ВФК и ВФА.

Ключевые элементы ВФК отражены в табл. 1.

Основным инструментом ВФК являлась карта ВФК, которая представляла собой документ, содержащий информацию о жизненном цикле бюджетной процедуры, лицах, ответственных за выполнение и контроль процедур, характеристику контрольных действий и др.

Составлению карты ВФК предшествовала работа по формированию исчерпывающего перечня операций, осуществляемых структурными подразделениями ГАБС и их подведомственными учреждениями, по оценке рисков некорректного (неправильного, неточного) выполнения операций и, как результат, определение необходимости осуществления в отношении проанализированной операции процедур ВФК.

⁵ Приказ Минфина России от 18 июня 2020 г. № 112н «Об утверждении Порядка проведения Министерством финансов Российской Федерации мониторинга качества финансового менеджмента» (далее — Приказ № 112н).

⁶ Бюджетный кодекс Российской Федерации.

⁷ Там же.

⁸ Постановление Правительства Российской Федерации от 15 апреля 2014 г. № 320 «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков»».

⁹ Постановление Правительства Российской Федерации от 17 марта 2014 г. № 193 «Об утверждении Правил осуществления главными распорядителями (распорядителями) средств федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации), главными администраторами (администраторами) доходов федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации), главными администраторами (администраторами) источников финансирования дефицита федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации) внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита и о внесении изменения в пункт 1 Правил осуществления ведомственного контроля в сфере закупок для обеспечения федеральных нужд, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 10 февраля 2014 г. № 89».

**Ключевые элементы ВФК /
Key elements of internal financial control**

Наименование элемента	Краткая характеристика элемента
Цель	1. Обеспечение соблюдения ГАБС и их подведомственными учреждениями: — установленных внутренних стандартов и процедур составления и исполнения бюджета; — составления бюджетной отчетности и ведения бюджетного учета. 2. Подготовка и реализация мер по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств
Субъект	Должностные лица ГАБС и их подведомственных учреждений, реализующие бюджетные полномочия
Объект	Бюджетные процедуры по составлению и исполнению бюджета, составлению бюджетной отчетности и ведению бюджетного учета
Методы	Самоконтроль, т. е. контроль за операциями (действиями), выполняемыми соответствующими должностными лицами ГАБС, непосредственно сотрудниками, их осуществляющими; контроль по уровню подчиненности (подведомственности), т. е. контроль за операциями (действиями), выполняемыми соответствующими должностными лицами ГАБС, со стороны руководителя (заместителя руководителя) ГАБС или руководителя (заместителя руководителя) структурного подразделения ГАБС; смежный контроль, т. е. контроль за операциями (действиями), выполняемыми соответствующими должностными лицами структурного подразделения ГАБС, со стороны руководителя (заместителя руководителя) иного структурного подразделения ГАБС

Источник: составлено автором по Правилам осуществления внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита / Source: compiled by the author according to the Rules for the implementation of internal financial control and internal financial audit.

В карту ВФК включались также операции, выполнение которых могло привести к реализации так называемых значимых бюджетных рисков (например, возникновение конфликта интересов и др.).

Наиболее эффективным ВФК был в таких ГАБС, как Федеральное казначейство. Это обусловлено транзакционным характером деятельности, а также высокой степенью автоматизации совершаемых в информационных системах казначейства операций.

Несмотря на некоторую громоздкость и трудоемкость, на наш взгляд, организация ВФК в соответствии с Правилами позволяла эффективно решать поставленные задачи. Недоставало лишь автоматизации процесса формирования карт ВФК, а также полноценного контроля (аудита) за организацией и осуществлением ВФК.

Как уже отмечалось выше, Правила действовали до 2020 г. и затем были отменены. В связи с этим, с одной стороны, в настоящее время отсутствует единая методика осуществления ГАБС ВФК, с другой — руководитель ГАБС несет персональную ответственность за его организацию¹⁰.

ВФК, его надежность являются объектом аудита ВФА. В отличие от ВФК ВФА, согласно Правилам, осуществлялся специально созданными структурными подразделениями или уполномоченными должностными лицами ГАБС, использующими в своей деятельности такой метод, как проверка. Например, в Федеральном казначействе таким структурным подразделением выступает Управление внутреннего контроля и аудита.

Помимо оценки надежности ВФК, ВФА был направлен на подтверждение:

- достоверности бюджетной отчетности;
- соответствия порядка ведения бюджетного учета установленным требованиям.

¹⁰ Типовой регламент внутренней организации федеральных органов исполнительной власти, утвержден Постановлением Правительства Российской Федерации от 28 июля 2005 г. № 452.

Кроме того, субъект ВФА по итогам аудиторских мероприятий (проверок) формировал предложения, направленные на повышение эффективности использования бюджетных средств.

Третий этап развития ВФК и ВФА связан с их трансформацией в систему внутреннего аудита деятельности организаций сектора государственного (муниципального) управления, в том числе за счет принятия федеральных стандартов ВФА и отмены Правил с 1 января 2020 г.

Федеральные стандарты ВФА определили принципы, задачи, порядок планирования и проведения ВФА, реализации его результатов и др. Всего принято шесть федеральных стандартов, регулирующих вопросы:

- планирования и проведения ВФА¹¹;
- организации ВФА, а также порядка передачи полномочий по осуществлению ВФА¹²;
- прав и обязанностей должностных лиц (работников) при осуществлении ВФА¹³;
- подтверждения достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности¹⁴;
- реализации результатов ВФА¹⁵.

Кроме того, отдельный федеральный стандарт содержит определения, принципы и задачи ВФА¹⁶. При этом ГАБС обязаны издавать ведомственные акты, определяющие особенности применения стандартов ВФА¹⁷.

Несмотря на значительный период, прошедший с момента внедрения в деятельность ГАБС ВФК, а также детальную регламентацию федеральными стандартами различных сторон ВФА, их практическое применение сопряжено со значительными сложностями.

Основные проблемы организации и осуществления внутреннего финансового контроля и аудита

В течение 2020–2021 гг. Федеральным казначейством проводились аналитические мероприятия в форме анкетирования и анализа деятельности ГАБС, администраторов бюджетных средств (далее — АБС) федерального и регионального (местного) уровней на предмет правильности применения положений стандартов ВФА. Так, анализ организации и осуществления ВФА в 90 ГАБС федерального уровня выявил устойчивую тенденцию по увеличению количества недостатков в сравнении с результатами аналогичных мероприятий, проводимых Федеральным казначейством ранее [Исаев и др., 2022]. Значительное количество недостатков было выявлено и в ГАБС регионального и местного уровней.

¹¹ Приказ Минфина России от 5 августа 2020 г. № 160н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита “Планирование и проведение внутреннего финансового аудита”».

¹² Приказ Минфина России от 18 декабря 2019 г. № 237н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита “Основания и порядок организации, случаи и порядок передачи полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита”» (далее — Приказ № 237н).

¹³ Приказ Минфина России от 21 ноября 2019 г. № 195н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита “Права и обязанности должностных лиц (работников) при осуществлении внутреннего финансового аудита”».

¹⁴ Приказ Минфина России от 1 сентября 2021 г. № 120н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита “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” и о внесении изменений в некоторые приказы Министерства финансов Российской Федерации по вопросам осуществления внутреннего финансового аудита”».

¹⁵ Приказ Минфина России от 22 мая 2020 г. № 91н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита “Реализация результатов внутреннего финансового аудита”».

¹⁶ Приказ № 196н.

¹⁷ Приказ № 237н.

Более того, анкетирование свыше 35 тыс. ГАБС, проведенное Федеральным казначейством в начале 2021 г., показало, что у значительной их части отсутствует понимание различий между ВФА, ведомственным контролем и внутренним муниципальным финансовым контролем [Мартыненко, 2021].

Основные недостатки, установленные по итогам аналитических мероприятий Федерального казначейства, отражены в табл. 2.

Таблица 2

**Основные недостатки в части применения ГАБС положений стандартов ВФА /
The main shortcomings of the Internal Financial Audit standards application
by the Chief Administrator of Budget Funds**

<p>На федеральном уровне¹</p>	<ul style="list-style-type: none"> — отсутствует решение об организации ВФА, принимаемое в соответствии со Стандартами ВФА; — ведомственный (внутренний) акт не издан или не в полной мере соответствует Стандартам ВФА; — не обеспечена фактическая функциональная независимость субъекта ВФА; — ВФА не осуществляется; — реестр бюджетных рисков не сформирован или не содержит всех предусмотренных Стандартами ВФА сведений; — аудиторское мероприятие в целях подтверждения достоверности бюджетной отчетности не проведено или документы по нему не соответствуют терминологии Стандартов ВФА; — программы аудиторских мероприятий, заключения по результатам аудиторских мероприятий не утверждались, не соответствуют терминологии или не содержат всех предусмотренных Стандартами ВФА сведений; — мониторинг реализации мер по минимизации (устранению) бюджетных рисков должностными лицами (работниками) субъекта ВФА не проводился; — годовая отчетность о результатах деятельности субъекта ВФА не сформирована, не соответствует терминологии или не содержит всех предусмотренных Стандартами ВФА сведений
<p>На уровне субъектов Российской Федерации и на местном уровне²</p>	<ul style="list-style-type: none"> — проведение проверок и (или) оформление документов по результатам проведения аудиторских мероприятий, не соответствующих терминологии федеральных стандартов ВФА; — отсутствие предложений и рекомендаций субъектов ВФА в заключениях по результатам аудиторских мероприятий; — отсутствие решений руководителей ГАБС по результатам проведения аудиторских мероприятий; — отсутствие мониторинга реализации субъектами бюджетных процедур мер по повышению качества финансового менеджмента и минимизации (устранению) бюджетных рисков; — принятие руководителями ГАБС решений, не содержащих конкретных, имеющих срок выполнения поручений; — отсутствие отражения обобщенной информации о результатах мониторинга в годовой отчетности о результатах деятельности субъекта ВФА

Примечание:

¹ URL: <https://roskazna.gov.ru/upload/iblock/5e4/Informatsiya.pdf>.

² URL: <https://roskazna.gov.ru/upload/iblock/3f4/Analiticheskiy-otchet.pdf>.

Источник: составлено автором / Source: compiled by the author.

Среди недостатков, сформулированных по итогам проведения указанных мероприятий, обращают на себя внимание следующие:

- недостаточная информированность должностных лиц о наличии полномочий по осуществлению ВФА;
- непонимание должностными лицами отличий между различными видами контроля, реализуемого в секторе государственного управления, в том числе между ВФК и ВФА [Мартыненко, 2021].

Основными причинами указанных недостатков являются неупкомплектованность кадрами, а также недостаточный уровень квалификации сотрудников ГАБС [Исаев и др., 2022].

Представляется, что после проведения Федеральным казначейством указанных аналитических мероприятий ГАБС стали более отчетливо понимать необходимость организации и осуществления ВФА. Вместе с тем в связи с наличием у ГАБС методологических вопросов, связанных с пониманием сущностных отличий между ВФК и ВФА, считаем оправданным подробнее на них остановиться.

Итак, мы выделяем три основных отличия ВФК от ВФА.

Во-первых, ВФК реализуется в процессе осуществления бюджетных полномочий лицами, их выполняющими. ВФА реализуется специально уполномоченным руководителем ГАБС структурным подразделением (должностным лицом, работником), которое не участвует в процессе осуществления бюджетных полномочий.

Во-вторых, объектами ВФК и ВФА являются бюджетные процедуры, а также составляющие эту процедуру операции (действия). Однако, несмотря на идентичность объектов, ВФК и ВФА реализуются в принципиально разных формах: предварительной, применительно к ВФК, последующей — в рамках ВФА.

В-третьих, организация ВФА детально регламентирована федеральными стандартами с отражением в локальных актах ГАБС (АБС) некоторых особенностей. Определение порядка осуществления ВФК полностью отдано на откуп ГАБС.

Следует отметить наличие комбинированных подходов реализации ВФК и ВФА. Так, в Федеральном казначействе реализован последующий оперативный внутренний автоматизированный контроль (далее — ПОВАК), который осуществляется сотрудниками отделов внутреннего контроля и аудита территориальных органов Федерального казначейства в рамках управления казначейскими рисками после совершения операций и действий соответствующими структурными подразделениями¹⁸. В целом результатом выполнения ПОВАКа является получение информации о своевременности или несвоевременности выполнения операций и действий, т. е. происходит фиксация уже свершившегося нарушения, что свойственно ВФА. В то же время, например, в Управлении Федерального казначейства по г. Москве ПОВАК осуществляется в процессе «операционного дня» (время взаимодействия с клиентами и Банком России), что позволяет исключить факты несвоевременного исполнения документов клиентов, т. е. реализуется в предварительной форме, характерной для ВФК.

Необходимо отметить, что в секторе государственного управления существуют и иные «родственные» виды контроля. Прежде всего речь идет о внутреннем контроле, обязанность осуществлять который вытекает из законодательства Российской Федерации¹⁹.

Также государственные органы, государственные корпорации по атомной энергии «Росатом» и по космической деятельности «Роскосмос», органы управления государственными внебюджетными фондами и муниципальные органы осуществляют ведомственный контроль в сфере закупок (далее — ВКЗ). Последний реализуется в отношении подведомственных им заказчиков.

Нельзя также не отметить «внутренний функциональный контроль», т. е. контроль, осуществляемый ГАБС (АБС) в целях проверки соблюдения норм и правил при выполнении основных функций (например, для Федерального казначейства это контроль правильности открытия и ведения лицевых счетов, соблюдения требований по учету и распределению доходов, осуществлению казначейского обслуживания и др.).

Наличие как минимум пяти видов «внутреннего» контроля требует от ГАБС определенных трудовых и иных ресурсов, необходимых для их организации и осуществления, четкого понимания их элементов (цели, задачи, субъект, объект, методы и др.). При этом, по нашему мнению, осуществление ВКЗ не вызывает каких-либо объективных сложностей, а внутренний контроль в большей степени характерен для учреждений, подведомственных ГАБС, из которых значительное количество передало Федеральному казначейству функции по ведению бюджетного учета [Лукашов, 2021с].

¹⁸ Приказ Казначейства России от 26 декабря 2018 г. № 437 «Об утверждении Стандарта осуществления последующего оперативного внутреннего автоматизированного контроля в территориальных органах Федерального казначейства».

¹⁹ Статья 19 Федерального закона от 6 ноября 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Вместе с тем, как отмечалось выше, аналитические мероприятия Федерального казначейства выявили организационно-методологические проблемы, характерные для значительного числа ГАБС, обусловленные тем, что исполнители не знают базовых основ ВФК и ВФА.

Вышеизложенное обуславливает необходимость проведения анализа действующих подходов к организации и осуществлению ВФК и ВФА, а также выработки предложений по повышению эффективности ВФА и, как следствие, эффективности использования бюджетных средств.

Анализ подходов, используемых главными администраторами бюджетных средств при организации и осуществлении внутреннего финансового контроля и аудита

Ключевой целью осуществления ВФК и ВФА является повышение качества финансового менеджмента. Исходя из этого, в периметр анализа организации и осуществления ВФК включены ГАБС, итоговая оценка качества финансового менеджмента по которым соответствует «высокой» или «отличной»²⁰. Среди них: Казначейство России, Федеральное агентство по делам национальностей, Министерство сельского хозяйства РФ, Главное управление специальных программ (ГУСП), Министерство строительства и жилищно-коммунального хозяйства РФ, ФСИН.

Анализ показал, что все из перечисленных ГАБС используют подходы организации ВФК, ранее заложенные в Правилах. Принципиально указанные подходы отличаются между собой порядком определения операций (действий), включаемых в карту ВФК: централизованно или децентрализованно. Так, например, централизованно правовым актом ГАБС утверждены операции (действия), включаемые в карту ВФК Минсельхозом России, Минстроем России и др., а децентрализованно — ГУСП, ФСИН и др.

По всем остальным параметрам, включая используемые методы ВФК, определение субъектов и объектов ВФК, наличие отчетности, а также системы мер реагирования, система ВФК практически одинакова у всех ГАБС.

Некоторые особенности организации ВФК имеют место в Казначействе России. Так, в указанном ведомстве ВФК реализуется в рамках системы управления внутренними (операционными) казначейскими рисками²¹. А именно: централизованно осуществляется идентификация, анализ и оценка указанных рисков, их фиксация в рамках соответствующего локального правового акта. Задача подведомственных учреждений — определить перечень операций (действий), которые несут риск, способ реагирования, методы и способы контроля, а также периодичность контрольных действий.

Интересно, что в ГАБС, оценка качества финансового менеджмента которых достаточно низкая, ВФК также осуществляется по алгоритмам, заложенным в Правилах (МЧС, Россотрудничество).

Как уже отмечалось, ВФА является не только механизмом, направленным на повышение качества финансового менеджмента, но и объектом его оценки по следующим параметрам:

- качество организации ВФА;
- качество планирования ВФА;
- качество проведения ВФА и составления отчетности о его результатах;

²⁰ Отчет о результатах проведения годового мониторинга качества финансового менеджмента по состоянию на 01.01.2022 / Минфин России, 2021. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=136242-otchet_o_rezultatakh_provedeniya_godovogo_monitoringa_kachestva_finansovogo_menedzhmenta_po_sostoyaniyu_na_01.01.2022_goda/.

²¹ Приказ Казначейства России от 16 декабря 2020 г. № 371 «Об утверждении Стандарта управления внутренними (операционными) казначейскими рисками в Федеральном казначействе».

— результаты проведения Федеральным казначейством анализа осуществления ГАБС ВФА в отчетном периоде²².

При этом особенности применения стандартов ВФА отражаются в ведомственных актах ГАБС. Так, в указанных актах могут быть конкретизированы действия, выполняемые в рамках следующих этапов:

- составление и утверждение плана;
- формирование и утверждение программы;
- формирование аудиторских групп;
- проведение аудиторских мероприятий;
- составление и представление заключений;
- взаимодействие с объектом ВФА;
- оценка бюджетных рисков и др.²³

Согласно результатам проведенной Минфином России оценки качества финансового менеджмента по итогам 2021 г.²⁴, безусловным лидером по указанным показателям выступает Федеральная налоговая служба (итоговая оценка равна максимальной — 100).

Анализ положений ведомственного акта ФНС²⁵, определяющего особенности применения федеральных стандартов ВФА, не выявил каких-либо нестандартных подходов. Указанный документ носит скорее технический характер, связанный с определением структурного подразделения, ответственного за организацию и проведение ВФА, — это Управление контроля налоговых органов, отражение сроков реализации отдельных этапов ВФА и др.

Также в ходе анализа правовых актов иных лидеров рейтинга по показателям качества организации и осуществления ВФА (Минсельхоз России²⁶, Минздрав России²⁷, Минфин России²⁸) не выявлено принципиальных особенностей организации и осуществления ВФА, позволяющих сделать вывод о том, что именно благодаря этим особенностям данные ГАБС достигли соответствующих высоких показателей.

Обращают на себя внимание подходы, используемые в Минфине России, а именно особенности проведения аудиторских мероприятий в целях оценки результативности и экономности использования бюджетных средств, администратором которых является непосредственно главный финансовый орган страны. В фокус данного направления включена оценка результативности и экономности в отношении расходов на:

- предоставление бюджетам субъектов Российской Федерации межбюджетных трансфертов;
- предоставление субсидий подведомственным учреждениям, а также иным юридическим лицам (индивидуальным предпринимателям, физическим лицам);
- осуществление закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных нужд;
- предоставление бюджетных инвестиций в объекты государственной (муниципальной) собственности.

²² Приказ № 112н.

²³ Приказ № 237н.

²⁴ Отчет о результатах проведения годового мониторинга качества финансового менеджмента по состоянию на 01.01.2022 / Минфин России, 2021.

²⁵ Положение об особенностях применения федеральных стандартов внутреннего финансового аудита в Федеральной налоговой службе, утверждено приказом ФНС России от 15 октября 2020 г. № ЕД-7-16/750@.

²⁶ Порядок осуществления внутреннего финансового аудита Министерства сельского хозяйства Российской Федерации, утвержденного приказом Минсельхоза России от 29 января 2021 г. № 40.

²⁷ Приказ Минздрава России от 28.12.2020 № 1382 «Об организации и осуществлении внутреннего финансового аудита в Министерстве здравоохранения Российской Федерации».

²⁸ Приказ Минфина России от 7 декабря 2021 г. № 553 «Об организации и осуществлении внутреннего финансового аудита в Министерстве финансов Российской Федерации».

Результатом оценки является формирование субъектом ВФА, которым является уполномоченное должностное лицо Минфина России, суждения о наличии признаков и (или) фактов (увеличения доли неиспользованных бюджетных ассигнований, накопления дебиторской (кредиторской) задолженности и др.), влияющих на результативность и экономность использования бюджетных средств.

Анализ результатов оценки ВФА по иным ГАБС показал, что у большинства из них итоговая оценка качества осуществления ВФА в несколько раз ниже, чем у лидеров²⁹, при этом их подходы к осуществлению ВФА принципиально не отличаются от подходов ГАБС с лучшим качеством.

Таким образом, анализ подходов к организации и осуществлению ВФК и ВФА в различных ГАБС показал, что при наличии во многом похожей внутренней правовой базы, наличии единых федеральных стандартов ВФА результаты оценки качества организации и осуществления ВФА полностью корреспондируют с выводами, сформулированными Федеральным казначейством по итогам рассмотренных выше аналитических мероприятий.

Результаты проведенного исследования позволяют нам определить ключевую причину низкого качества организации и осуществления ВФА: недооценка руководством ГАБС возможностей ВФА, отношение к нему как к чему-то обязательному, но не особенно важному (факультативному).

Подобная ситуация требует кардинального изменения подходов по организации и осуществлению ВФК и ВФА.

Направления повышения эффективности системы внутреннего финансового контроля и аудита

Анализ подходов к организации и осуществлению ВФК и ВФА продемонстрировал, что ГАБС чаще всего используют одинаковые подходы и инструменты, демонстрируя при этом совершенно разные результаты их применения. Как уже было отмечено выше, последнее связано с недостаточным вниманием руководства ГАБС к данной проблематике. Вместе с тем в условиях непростой экономической ситуации все усилия органов государственной власти направлены на обеспечение социально-экономической и политической стабильности в стране, выработку оперативных решений по регулярно возникающим вызовам и проблемам.

В связи с этим представляется целесообразным кардинально пересмотреть подходы к организации ВФК и ВФА, чтобы максимально использовать возможности указанных механизмов при минимальном участии руководства ГАБС в их применении.

Указанные подходы должны основываться на технологической, организационно-функциональной и мотивационной составляющих.

Как известно, «информационным ядром» бюджетного процесса Российской Федерации является государственная интегрированная информационная система управления общественными финансами «Электронный бюджет» (далее — ГИИС «Электронный бюджет»). В ГИИС «Электронный бюджет» реализован значительный функционал, включая осуществление формализованных процедур составления бюджета, ведение сводной бюджетной росписи и бюджетных росписей ГАБС, доведение до участников бюджетного процесса бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств и др. [Лукашов, 2021b].

В связи с этим представляется оправданным реализовать в рамках ГИИС «Электронный бюджет» технологический или автоматизированный ВФК соблюдения сроков при выполнении бюджетных процедур, по аналогии с описанным выше ПОВАКом (контроль сроков

²⁹ Отчет о результатах проведения годового мониторинга качества финансового менеджмента по состоянию на 01.01.2022 / Минфин России, 2021.

доведения бюджетных ассигнований и лимитов бюджетных обязательств, контроль своевременности принятия бюджетных обязательств и др.). В случае если бюджетная процедура выполняется в иной информационной системе, то в ней должны действовать аналогичные контрольные алгоритмы.

Очевидно, что обеспечение технологичного ВФК возможно лишь по части бюджетных процедур. Вместе с тем за счет высвобождения трудовых ресурсов, в первую очередь осуществляющих контроль «по уровню подчиненности», создаются условия для повышения эффективности контроля за иными, не включенными в периметр автоматизированного контроля бюджетными процедурами (например, качество подготовки обоснований бюджетных ассигнований при формировании проекта федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период и др.).

Относительно ВФА перспективным направлением представляется изменение организационной составляющей. Здесь необходимо напомнить, что одним из ключевых принципов ВФА является принцип функциональной независимости, который в том числе заключается в подчинении субъекта ВФА непосредственно руководителю ГАБС (АБС). Как уже отмечалось выше, несоблюдение данного принципа является одним из характерных недостатков, выявленных Федеральным казначейством.

Вместе с тем принцип функциональной независимости выступает «фундаментом» эффективности ВФА. В связи с этим предлагаем следующий подход к обеспечению не только функциональной, но и организационной независимости субъекта ВФА (рис. 1–2).

Рисунок 1

**Действующая организационно-функциональная модель ВФА /
The current organizational and functional model of internal financial audit**



Источник: составлено автором / Source: compiled by the author.

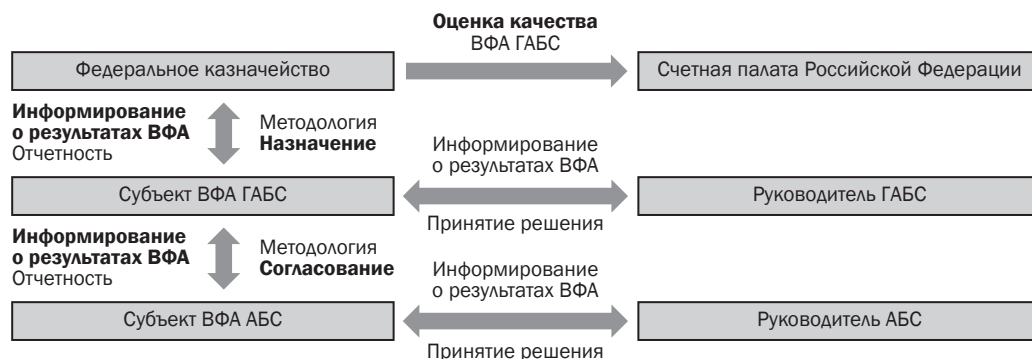
В действующей модели организации ВФА субъект ВФА находится в прямой зависимости от решений, принимаемых руководством ГАБС (АБС), как в отношении оценки результатов аудиторских мероприятий, так (и это более важно с точки зрения нашего исследования) и в отношении должностных лиц субъекта ВФА (повышение в должности, материальное стимулирование, награждение и т. д.). Последнее свидетельствует о фактическом отсутствии возможности соблюсти рассматриваемый принцип.

Таким образом, требуется построение такой организационно-функциональной модели ВФА, при которой субъект ВФА будет огражден от возможного влияния на результаты своей деятельности со стороны руководителя объекта ВФА.

В целевой организационно-функциональной модели ВФА руководитель субъекта ВФА АБС, а также его сотрудники подчиняются непосредственно руководителю АБС. Вместе с тем руководитель субъекта ВФА ГАБС наделяется полномочиями по согласованию в отношении руководителя и сотрудников субъекта ВФА АБС всех этапов, связанных с прохождением государственной гражданской службы (далее — ГГС). При этом указанные должностные лица остаются сотрудниками АБС.

В свою очередь, должностные лица субъекта ВФА ГАБС являются сотрудниками ГАБС, решения по которым в части прохождения ГГС согласовываются руководителем субъекта ВФА ГАБС. Сам же руководитель субъекта ВФА ГАБС является сотрудником Федерального казначейства и работает в ГАБС в качестве прикомандированного.

**Целевая организационно-функциональная модель ВФА /
Target organizational and functional model of internal financial audit**



Источник: составлено автором / Source: compiled by the author.

Кроме того, субъект ВФА как на уровне АБС, так и на уровне ГАБС одновременно информирует о результатах ВФА не только руководителя ГАБС (АБС), но и вышестоящий орган ВФА. Указанное информирование осуществляется в форме передачи достоверной отчетности, то есть непосредственно материалов аудиторского мероприятия. Последнее позволит Федеральному казначейству осуществлять оценку качества организации и осуществления ГАБС ВФА в онлайн-режиме, информировать об этом Счетную палату Российской Федерации и при необходимости принимать решение о проведении внеплановых контрольных мероприятий ГАБС.

При этом предлагаемая схема взаимодействия не ограничивает полномочие руководителя ГАБС (АБС) в части принятия решения по результатам ВФА. Указанное решение в рамках предлагаемой модели будет максимально взвешенным и объективным.

Таким образом, предложенная организационно-функциональная модель ВФА обеспечит соблюдение не только принципа функциональной независимости ВФА, но и иных принципов, в том числе объективности.

Вместе с тем возникает закономерный вопрос — как обеспечить организационно-функциональную независимость субъекта ВФА Федерального казначейства, которое также является одним из ГАБС. Выходом из данной ситуации может стать «глобальный» инжиниринг подходов к организации бюджетного процесса — под ним имеется в виду сосредоточение функций по выполнению бюджетных процедур в рамках уполномоченного ГАБС. К тому же положительный опыт Федерального казначейства по централизации отдельных общих функций подтверждает реалистичность и эффективность подобных решений [Лукашов, 2021с]. Но эти, как было отмечено, «глобальные» изменения требуют отдельного исследования.

Тем не менее, поскольку без ответа на вопрос об обеспечении независимости субъекта ВФА Федерального казначейства предлагаемая модель была бы несовершенной, считаем целесообразным наделить Счетную палату Российской Федерации как высший орган внешнего государственного аудита (контроля)³⁰ полномочием по согласованию кандидатуры для назначения на должность руководителя ВФА Федерального казначейства.

Следующим направлением повышения эффективности системы ВФК и ВФА должна стать так называемая мотивационная составляющая. Мы уже отмечали выше, что при

³⁰ Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации».

необходимости Федеральное казначейство или Счетная палата Российской Федерации по результатам рассмотрения результатов осуществления ВФА ГАБС могут инициировать проведение внепланового контрольного мероприятия. В то же время в случае, когда по итогам ВФА, проводимого субъектом ВФА ГАБС, фактически подчиняющимся органу внутреннего государственного финансового контроля — Федеральному казначейству, ВФК ГАБС оценен как «надежный», данный ГАБС может быть освобожден от проверок в рамках последующего контроля со стороны как Федерального казначейства, так и Счетной палаты Российской Федерации.

На наш взгляд, предложения, сформулированные выше, позволят повысить качество ВФК и ВФА, сделают ВФА востребованным инструментом руководителя ГАБС (АБС) и, как следствие, положительно скажутся на эффективности бюджетных расходов.

Список источников

- Бычков С. С., Метелькова Е. О. Составляем реестр бюджетных рисков // *Бюджет*. 2022. № 1 (229). С. 42–45.
- Дворецкая В. В. Взаимодействие субъектов внутреннего финансового контроля при проведении финансового аудита главных распорядителей (распорядителей), главных администраторов и администраторов бюджетных средств // *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2020. Т. 2. № 6. С. 14–27. <https://doi.org/10.34684/ek.up.p.r.2020.06.02.003>.
- Исаев Э. А., Волкова В. О. Первые итоги применения федеральных стандартов ВФА: взгляд аналитика // *Бюджет*. 2022. № 1 (229). С. 39–41.
- Лагутин И. Б. К вопросу об организации внутреннего финансового аудита в органах исполнительной власти субъектов Российской Федерации // *Финансовое право*. 2020. № 5. С. 11–14. <https://doi.org/10.18572/1813-1220-2020-5-11-14>.
- Лукашов А. И. Бюджетная система Российской Федерации: учебно-методическое пособие / А. И. Лукашов. Москва: ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г. В. Плеханова», 2021а. 196 с.
- Лукашов А. И. Казначейское сопровождение — курс на цифровизацию // *Финансы*. 2021b. № 10. С. 35–40.
- Лукашов А. И. Эволюция бюджетного мониторинга как одного из механизмов повышения эффективности бюджетных расходов // *Финансы*. 2022а. № 2. С. 14–20.
- Лукашов А. И. Новая парадигма бюджетного мониторинга // *Финансы*. 2022b. № 6. С. 17–22.
- Лукашов А. И. Отдельные направления повышения эффективности государственного управления в условиях цифровизации // *Финансовый журнал*. 2021с. Т. 13. № 3. С. 67–75. <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2021-3-67-75>.
- Мартыненко С. В. Актуальные вопросы ВГ(М)ФК // *Финконтроль*. 2021. № 2. С. 10–11.
- Порфирьева А. В. Вопросы организации и перспектив развития внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита в организациях государственного сектора // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2017. № 2. С. 12–18.

References

- Bychkov S.S., Metelkova E.O. (2022). Compiling a Register of Budget Risks. *Byudzhets — Budget*, no. 1 (229), pp. 42–45 (In Russ.).
- Dvoretskaya V.V. (2022). Interaction of Subjects of Internal Financial Control During the Financial Audit of Chief Managers (Managers), Chief Administrators and Administrators of Budget Funds. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya — Economics and Management: Problems, Solutions*, vol. 2 (6), 14–27 (In Russ.). <https://doi.org/10.34684/ek.up.p.r.2020.06.02.003>.
- Isaev E.A., Volkova V.O. (2022). The First Results of The Application of the Internal Financial Audit Federal Standards: an Analyst's View. *Byudzhets — Budget*, no. 1 (229), pp. 39–41 (In Russ.).
- Lagutin I.B. (2020). On the Organization of Internal Financial Audit in Executive Authorities of the Constituent Entities of the Russian Federation. *Finansovoe pravo — Financial Law*, no. 5, pp. 11–14 (In Russ.). <https://doi.org/10.18572/1813-1220-2020-5-11-14>.
- Lukashov A.I. (2021a). The Budget System of the Russian Federation: an Educational and Methodological Manual / A.I. Lukashov. Moscow: Plekhanov Russian University of Economics. 196 p. (In Russ.).
- Lukashov A.I. (2022a). The Evolution of Budget Monitoring as One of the Mechanisms for Improving the Efficiency of Budget Expenditures. *Finansy — Finance*, no. 2, pp. 14–20 (In Russ.).
- Lukashov A.I. (2021b). Treasury Support — a Course on Digitalization, *Finansy — Finance*, no. 10, pp. 35–40 (In Russ.).

Lukashov A.I. (2022b). A New Paradigm of Budget Monitoring. *Finansy – Finance*, no. 6, pp. 17–22 (In Russ.).

Lukashov A.I. (2021c). Some Directions of Increasing the Efficiency of Public Administration in the Context of Digitalization. *Financial Journal*, vol. 13, no. 3, pp. 67–75 (In Russ.). <https://doi.org/10.31107/2075-1990-2021-3-67-75>. (In Russ.).

Martynenko S.V. (2021). Actual Issues of Internal Federal Financial Control. *Finkontrol' – Financial Control*, no. 2, pp. 10–11 (In Russ.).

Porfir'eva A.V. (2017). Issues of Organization and Development Prospects of Internal Financial Control and Internal Financial Audit in Public Sector Organizations. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetsykh i nekommercheskikh organizatsiyakh – Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, no. 2, pp. 12–18 (In Russ.).

Информация об авторе

Андрей Иванович Лукашов, кандидат экономических наук, доцент, врио руководителя Управления Федерального казначейства по г. Москве; заведующий базовой кафедрой бюджета и казначейства РЭУ им. Г. В. Плеханова, г. Москва

Information about the author

Andrey I. Lukashov, Candidate of Economic Sciences, Docent, Acting Head of the Federal Treasury Department for Moscow; Head of the Basic Department of Budget and Treasury of the Plekhanov Russian University of Economics, Moscow

Статья поступила в редакцию 08.08.2022
Одобрена после рецензирования 11.10.2022
Принята к публикации 30.11.2022

Article submitted August 8, 2022
Approved after reviewing October 11, 2022
Accepted for publication November 30, 2022