

Развитие методологии внутреннего финансового контроля и аудита



Дарья Викторовна ГОРОХОВА,
заместитель начальника отдела методологии
ООО «Р.О.С.Т.У.», кандидат экономических наук

Практика организации внутреннего финансового контроля и аудита свидетельствует о недостаточном методологическом обеспечении данных процессов. В связи с чем в статье рассмотрены актуальные вопросы организации риск-ориентированного внутреннего финансового контроля и направления совершенствования внутреннего финансового аудита.

Риск-ориентированный ВФК

Внутренний финансовый контроль — это управленческий инструмент, позволяющий оперативно и своевременно выявлять и устранять риски, возникающие при выполнении бюджетных процедур, и возможные последствия этих рисков. Осуществление риск-ориентированного внутреннего финансового контроля на практике вызывает много вопросов и неясностей, а также необходимость методологической проработки ряда положений. В связи с этим ниже приведена пошаговая схема осуществления риск-ориентированного внутреннего финансового контроля (**рисунок 1**).

Организация внутреннего финансового контроля начинается с формирования перечня бюджетных процедур, которые выполняют структурные подразделения главных администраторов бюджетных средств. Перечень бюджетных процедур разнообразен и варьируется в зависимости от вида деятельности. При этом наиболее полным источником его формирования является положение о структурном подразделении главного администратора бюджетных средств, в котором определяются его основные полномочия, задачи и функции, в том числе связанные с осуществлением бюджетного процесса.

НАПРИМЕР

К числу бюджетных процедур могут быть отнесены такие, как: формирование и доведение государственного (муниципального) задания, распределение и предоставление межбюджетных субсидий, формирование, исполнение бюджетной сметы и т. д.

Далее бюджетные процедуры подлежат детализации на операции, то есть действия, совершаемые для достижения цели бюджетной про-

Рисунок 1. Блок-схема осуществления риск-ориентированного внутреннего финансового контроля



цедуры. К примеру, распределение и доведение межбюджетных субсидий складывается из таких действий, как: разработка порядка распределения и предоставления субсидий, разработка методики распределения субсидий, запрос необходимой информации для расчета размера субсидии, непосредственно расчет и распределение сумм субсидий, заключение соглашений на предоставление субсидий, перечисление субсидии и др.

Как правило, процессы формирования перечня бюджетных процедур и их детализация на операции не вызывает проблем для главных

администраторов бюджетных средств. Больше вопросов связано с определением бюджетных операций, подлежащих включению в карты внутреннего финансового контроля. Согласно идеологии риск-ориентированного подхода в карты внутреннего финансового контроля подлежат включению не все бюджетные операции, а только операции с высоким уровнем риска. Для формирования перечня бюджетных операций мы рекомендуем использовать **таблицу 1**.

Наиболее сложной для заполнения в этой таблице является графа «Степень риска». Единого подхода к оценке рисков применительно к внутреннему финансовому контролю в настоящее время не существует. Подход к оценке рисков, предложенный Минфином России¹, основывается на оценке вероятности наступления негативных последствий выполнения бюджетных операций и размере ущерба от таких последствий для главного администратора бюджетных средств. При этом оценка осуществляется методом экспертного анализа.

На наш взгляд, данный подход имеет ряд недостатков. Так, идентификация (выявление) риска, согласно методике Минфина России, осуществляется путем анализа результатов проверок органов внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля, внутреннего финансового аудита и иной информации о выявленных нарушениях бюджетного законодатель-

¹ Письмо Минфина России от 19.01.2015 № 02-11-05/932 (отозвано по представлению Минюста России).

Таблица 1. Типовая форма для формирования перечня бюджетных операций.

№ п/п	Наименование бюджетной процедуры	Наименование бюджетной операции	Подразделение, ответственное за выполнение бюджетной операции	Соисполнители выполнения бюджетной операции	Периодичность выполнения	Степень риска
1.	Бюджетная процедура 1	Бюджетная операция 1	Отдел 1	Отдел 2	Ежеквартально	Высокая
		Бюджетная операция 2	Отдел 2	Отдел 3	Ежеквартально	Низкая
		Умеренная
		Бюджетная операция n
2.	Бюджетная процедура n					

НАПРИМЕР

Для этого, кроме непосредственной оценки риска, должна быть определена градация рисков. Для примера приведем наиболее распространенную градацию уровня риска. Так, если оценивать риск по стобальной шкале, то высоким считается риск, вероятность негативных последствий при котором более 80%, умеренным — 60–80%, низким — 30–60%, незначительным — менее 30%.

ства. Полагаем, что идентификация риска на основании информации о свершившихся и выявленных нарушениях является неполной, так как не учитывает многообразие факторов внутренней и внешней среды, негативно влияющих на осуществление бюджетных процедур и операций, а также в целом на деятельность главных администраторов бюджетных средств. Кроме того, метод оценки рисков, основанный на мнении экспертов, по точности и результативности уступает другим методам оценки рисков теории риск-менеджмента.

В связи с этим нами предлагается подход к оценке рисков, основанный на системе критериев. В рамках данного подхода на уровне главного администратора бюджетных средств утверждается система критериев, характеризующих риск негативных последствий выполнения бюджетных операций. В качестве критериев могут быть предложены: степень автоматизации бюджетных операций, наличие конфликта интересов, полнота нормативного правового регулирования выполнения бюджетной операции, кадровое обеспечение, изменение законодательного регулирования операции и др. Для каждого критерия определяется балльная оценка, которая характеризует возможность проявления негативных последствий при выполнении бюджетной операции.

Для критерия «степень автоматизации» в качестве балльной оценки могут быть предложены следующие весовые значения: «да» — 0 (вероятность ошибок мала), «нет» — 1 (высокая

вероятность). Для критерия «кадровое обеспечение» — «новый, малоопытный сотрудник» — 1 (высока вероятность ошибок), «опытный сотрудник» — 0 (вероятность ошибок мала). Следует обратить внимание, что в данном примере приведен базовый вариант определения уровня риска, который может быть уточнен введением поправочных коэффициентов, коэффициентов значимости негативных последствий, трансформацией оценки в стобальную систему и др.

После оценки каждой бюджетной операции по критериям и суммирования присвоенных баллов получается итоговое значение уровня риска по каждой операции. Но независимо от выбранного подхода суть оценки рисков в том, чтобы из всей массы бюджетных операций выделить наиболее рискованные, которые подлежат включению в карты внутреннего финансового контроля.

Определение уровня риска, при котором бюджетная операция подлежит включению в карты внутреннего финансового контроля, полагаем целесообразным оставить за главными администраторами бюджетных средств. Чаще всего в риск-менеджменте уровень риска ниже 50% признается неопасным.

После того как определен уровень риска по всем бюджетным операциям, установлен порог отнесения операций к наиболее рискованным, формируются карты внутреннего финансового контроля по логике, проиллюстрированной **таблицей 2**. В картах внутреннего финансово-

Таблица 2. Риск-ориентированное планирование внутреннего финансового контроля

Бюджетная операция	Оценка риска	Уровень риска	Включение в карты внутреннего финансового контроля
Операция 1	85 %	Высокий	Да
Операция 2	70 %	Умеренный	Да
Операция 3	20 %	Незначительный	Нет
.....			

го контроля для каждой бюджетной операции указывается ее исполнитель, периодичность выполнения, должностное лицо, осуществляющее контрольное действие, характеристика контрольного действия (метод, вид, способ, периодичность контроля) и иная информация, на основании которой осуществляются контрольные действия.

Не останавливаясь подробно на проведении контрольных действий, так как их методы, способы и прочие характеристики довольно подробно изложены в постановлении Правительства РФ от 19 апреля 2014 года № 193, считаем нужным отметить появление нового метода внутреннего финансового контроля — смежного контроля. Смежный контроль осуществляется руководителем подразделения главного администратора бюджетных средств путем согласования (подтверждения) операций, осуществляемых должностными лицами других структурных подразделений главного администратора бюджетных средств. Таким образом, введение метода смежного контроля ликвидировало вопросы контроля за бюджетными процедурами, выполнение которых выходит за рамки одного структурного подразделения главного администратора бюджетных средств.

Итоги и результаты контроля подлежат фиксации в регистрах (журналах) внутреннего финансового контроля, которые являются своего рода отчетами по итогам контрольных действий. Так, в журнале внутреннего финансового контроля по тем бюджетным операциям, которые были включены в карты внутреннего финансового контроля, отражается факт проведения контрольного

действия, выявленные нарушения и рекомендуемые меры по их устранению, а также меры, непосредственно принятые для устранения выявленных нарушений.

С периодичностью и по форме, установленными главным администратором бюджетных средств, информация об итогах внутреннего финансового контроля направляется руководителю или заместителю руководителя главного администратора бюджетных средств. По итогам анализа указанной информации принимаются управленческие решения о необходимости повышения качества выполнения бюджетных процедур, актуализации карт внутреннего финансового контроля и др.

Оценка эффективности ВФК

Вопрос осуществления внутреннего финансового контроля неразрывно связан с оценкой его эффективности. Мы предлагаем оценивать эффективность внутреннего финансового контроля исходя из определения степени достижения его цели — снижения количества фактов нарушения бюджетного законодательства при выполнении бюджетных процедур. При таком подходе внутренний финансовый контроль можно считать эффективным, если количество нарушений, выявляемых органами внутреннего и внешнего государственного (муниципального) финансового контроля снижается, не выявляются факты повторных нарушений. И наоборот, если количество нарушений, выявляемых контрольными органами, не сокращается, работа по их устранению и повторному недопущению не ведется, то можно ставить вопрос о неэффектив-

КАК ОТЛИЧИТЬ?

Отличие внутреннего финансового контроля от аудита может быть определено через их результаты. Так, результатом внутреннего финансового контроля являются выявленные и устраненные факты нарушения бюджетного законодательства при выполнении бюджетных процедур и операций. Результатом внутреннего финансового аудита являются рекомендации по совершенствованию деятельности главных администраторов бюджетных средств с целью дальнейшего недопущения нарушений бюджетного законодательства. К примеру, рекомендации могут указывать на необходимость повышения квалификации отдельных сотрудников, автоматизации бюджетных процедур и операций, пересмотра структуры, численности, полномочий и др.

ности внутреннего финансового контроля (рисун-
нок 2).

Повышение эффективности ВФА

Одним из проблемных вопросов организации внутреннего финансового аудита в органах государственной власти и органах местного самоуправления, имеющих небольшую структуру и численность, является обеспечение его независимости и объективности. Отсутствие необходимых квалифицированных кадров привело к тому, что в некоторых субъектах РФ и в большинстве муниципальных образований функции по внутреннему финансовому контролю и внутреннему финансовому аудиту возлагаются на одно и то же должностное лицо. Исходя из этого, на наш взгляд, говорить о повышении эффективности внутреннего финансового аудита возможно только после обеспечения его объективности и независимости. Мы поддерживаем позицию участников рабочей группы Минфина России по вопросам совершенствования государственного (муниципального) финансового контроля (девятое заседание которой прошло 9–10 июня 2016 года в Санкт-Петербурге), которые отметили необходимость вывода внутреннего финансового аудита за рамки полномочий главных администраторов бюджетных средств. Здесь может быть рассмотрено несколько вариантов. Первый — создание отдельного подразделения по внутреннему финансовому аудиту в структуре органов исполнительной власти и органов местного самоуправления (а не главных администраторов бюджетных средств). Реализация этого предложения, несомненно, поможет решить вопрос обеспечения объективности и независимости, но оно приемлемо только для крупных и финансово устойчивых

Рисунок 2. Подход к определению эффективности внутреннего финансового контроля



публично-правовых образований. Второй способ организации финансового аудита — передача полномочий по его осуществлению органам внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля. Однако это приведет к дополнительной нагрузке на контрольные органы субъектов РФ и муниципальных образований.

И третий вариант — отказ от внутреннего финансового аудита в связи с тем, что органы внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля проводят анализ осуществления главными администраторами бюджетных средств внутреннего финансового контроля. Но в любом случае только после обеспечения объективности и независимости внутреннего финансового аудита целесообразно оттачивать другие направления повышения его эффективности.

ВЫВОД

Подводя итог всему вышесказанному, отмечаем, что система внутреннего финансового контроля и тем более внутреннего финансового аудита в бюджетной сфере создаются практически с нуля. И эти системы полноценно не заработают без присутствия двух ключевых факторов: полного нормативного правового и методологического обеспечения и заинтересованности всех работников главных администраторов бюджетных средств в наличии системы ВФК и ВФА. Для реализации последнего необходимо осознание того, что внутренний финансовый контроль и аудит — это, прежде всего, внутренние управленческие инструменты и от того, насколько правильно и эффективно они будут применяться, зависит эффективность работы в целом.