

Особенности организации внутреннего финансового аудита в бюджетных учреждениях

Features of the Organization of the Internal Financial Audit in Budgetary Institutions

УДК 657.6

DOI: 10.12737/article_5dae9fb56e5051.23098217

Н.В. Парушина, д-р экон. наук, профессор, Орловский государственный университет экономики и торговли, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации

e-mail: parushinan@mail.ru

Н.А. Лытнева, д-р экон. наук, профессор, Орловский государственный университет экономики и торговли, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации

e-mail: ukap-lytneva@yandex.ru

Аннотация. В статье рассматриваются особенности организации внутреннего финансового аудита в бюджетных учреждениях, приводится обзор практики применения положений по внутреннему финансовому аудиту бюджетными учреждениями. Даны рекомендации по разработке локальных регламентов работы аудиторов, разделены полномочия всех участников бюджетного процесса в ходе аудита, выделены этапы проведения аудита.

Ключевые слова: внутренний финансовый аудит, организация аудита, полномочия аудиторов, риско-ориентированный подход, стандарты аудита.

Abstract. The article discusses the features of the organization of internal financial audit in budgetary institutions, provides an overview of the practice of applying the provisions on internal financial audit by budgetary institutions. Recommendations on the development of local regulations for the work of auditors are given, the powers of all participants in the budget process during the audit are divided, the stages of the audit are highlighted.

Keywords: internal financial audit, organization of audit, authority of auditors, risk-based approach, audit standards.

Рациональное расходование бюджетных средств и достижение результативности реализации национальных проектов зависят от качества организации системы управления в бюджетном учреждении. Система управления охватывает все элементы бюджетного процесса и финансово-хозяйственной деятельности в учреждении. Они включают: составление и исполнение бюджета, планирование и осуществление финансово-хозяйственной деятельности организации, организацию и ведение бухгалтерского (бюджетного учета), формирование и представление бухгалтерской (бюджетной) отчетности, осуществление внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита.

В качестве инструментов, которые позволяют дать оценку эффективности системы управления в бюджетной сфере, используются внутренний финансовый контроль и внутренний финансовый аудит.

Внутренний финансовый контроль и внутренний финансовый аудит тесно взаимосвязаны между собой. Внутренний финансовый контроль интегрирован во все стадии принятия и исполнения управленческих решений в рамках финансового менеджмента в бюджетных учреждениях. Внутренний финансовый аудит позволяет оценивать эффективность внутреннего финансового контроля и вырабатывает рекомендации по ее повышению. В отношении применения организационно-

методического инструментария внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита предполагается также использовать лучшие отечественные и зарубежные практики корпоративного аудита.

Внедрение новшеств в государственном секторе подразумевает осуществление организационной работы по формированию независимых контрольных структур, наделение их полномочиями, создание методических и технических условий проведения процедур контроля. Внутренний финансовый контроль и внутренний финансовый аудит должны в перспективе охватить все аспекты деятельности бюджетного учреждения и все уровни государственного управления. В этих условиях необходима надлежащая организация работы внутренних контролеров и аудиторов. И если внутренний финансовый контроль получил должное развитие в системе управления администраторов и распорядителей бюджетных средств, то внутренний финансовый аудит является новой нетрадиционной формой контроля для бюджетной сферы и еще не имеет соответствующего нормативного и методического регламентирования. Некоторые организационно-методические положения и документы для работы отражены в Приказе Минфина России от 30.12.2016 № 822 «Об утверждении Методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового аудита». Но их недостаточно для понимания организации работы внутренних аудиторов. В этой связи не случайно, что первые три федеральных стандарта, регламентирующие работу внутренних аудиторов, посвящены вопросам организации их работы и проведения аудита.

Организация внутреннего аудита представляет собой систему устройства и регулирования совместной работы сотрудников подразделения внутреннего аудита при администрировании бюджетных средств и их взаимодействия с руководителем учреждения и субъектами внутреннего финансового контроля. В процессе работы осуществляется взаимодействие сотрудников внутреннего аудита в горизонтальном подчинении (руководителю структурного подразделения внутреннего финансового аудита и руководителю аудиторской группы) и вертикальном (руководителю учреждения)

и предполагается обязательное исполнение ими закрепленных за ними полномочий.

Для надлежащей организации внутреннего финансового аудита бюджетного учреждения необходимо определить структурные компоненты системы аудита для эффективной работы ее сотрудников (рис. 1).



Рис. 1. Структурные компоненты системы организации внутреннего финансового аудита при администрировании бюджетных средств

Согласно п. 36 Постановления Правительства РФ от 17.03.2014 № 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» ответственность за организацию и осуществление внутреннего

финансового аудита несет руководитель главного администратора бюджетных средств, администратора бюджетных средств. Следовательно, руководитель определяет организационно-управленческий статус подразделения внутреннего аудита, обеспечивает условия правового функционирования внутреннего аудита и делегирует разработку внутренних нормативных документов и методических материалов, которые будут использоваться в процессе работы аудиторов. Кроме того, руководитель учреждения ответственен за наделение сотрудников аудиторской службы соответствующими полномочиями. При этом, согласно нормам законодательства, при организации внутреннего финансового аудита по администрированию бюджетных средств руководитель обязан исключать участие субъекта внутреннего финансового аудита в организации и выполнении внутренних бюджетных процедур.

В июле 2019 г. на официальном портале Минфина России были размещены первые три федеральных стандарта по внутреннему финансовому аудиту, которые разработаны и утверждены для организационного и методического обеспечения работы внутренних аудиторов бюджетных учреждений. Содержательная оценка данных стандартов позволяет отметить, что стандарты содержат лишь общие принципы и правила работы аудиторов, но не отражают характера и содержания тех документов, которые законодательно сопровождают деятельность сотрудников подразделения внутреннего аудита при выполнении бюджетных полномочий. В этой связи требуется при организации работы внутренних аудиторов обратить внимание, прежде всего, на разработку и применение локальных документов, которые будут регулировать деятельность субъекта внутреннего аудита и его сотрудников.

Перед внутренними аудиторами бюджетного учреждения стоят, как правило, три основные цели:

- 1) оценка надежности внутреннего финансового контроля;
- 2) подтверждение достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности;

3) повышение качества финансового менеджмента в бюджетном учреждении.

Идентификация задач внутренних аудиторов при аудите бюджетных средств в зависимости от целей аудита представлена в табл. 1.

Цели и задачи внутреннего аудита необходимо отразить в локальных регламентах бюджетного учреждения.

Каким образом будут разрабатываться эти регламенты, зависит от порядка организации внутреннего финансового аудита в учреждении. Именно определение субъекта труда (субъекта аудита) закладывает основу для организации труда аудиторов и особенностей их деятельности. На структурные преобразования системы управления в связи с введением внутренних аудиторов повлияет и бюджетное финансирование.

В зависимости от размера, уровня (центральный, межрегиональный, региональный, территориальный) и структуры организации государственного сектора внутренний аудит может осуществляться различными субъектами внутреннего аудита и с различной степенью централизации функций внутреннего аудита.

Существует три способа организации внутреннего аудита в бюджетном учреждении:

- создание обособленного структурного подразделения;
- осуществление внутреннего аудита уполномоченным должностным лицом;
- осуществление внутреннего аудита подразделением внутреннего аудита вышестоящей организации (по согласованию о передаче полномочий).

Порядок создания подразделения внутреннего аудита отражен в федеральном стандарте внутреннего финансового аудита «Основания и порядок организации внутреннего финансового аудита, а также случаи и порядок передачи полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита» [4].

При выполнении аудиторских процедур субъектом аудита администратора (распорядителя) бюджетных средств необходима корректировка организационно-управленческой структуры бюджетного учреждения. Самостоятельное подразделение внутреннего финансового аудита будет напрямую подчиняться руководителю учреждения. Решение руко-

Таблица 1

Цели и задачи, стоящие перед внутренними аудиторами при аудите бюджетных средств

Цель внутреннего аудита	Задачи внутреннего аудита
Оценка надежности внутреннего финансового контроля	изучение операций, выполняемых субъектами внутреннего финансового контроля для установления полноты регламентации процесса их выполнения; выявление излишних операций, совершаемых при выполнении бюджетной процедуры; изучение применяемых прикладных программных средств автоматизации при выполнении внутренних бюджетных процедур, операций; подтверждение наличия прав доступа пользователей к базам данных, вводу и выводу информации из применяемых прикладных программных средств автоматизации для пресечения несанкционированного доступа; оценка степени соблюдения и выполнения внутренних бюджетных процедур; формирование предложений и рекомендаций по совершенствованию выполнения внутренних бюджетных процедур и др.
Подтверждение достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности	изучение порядка формирования (актуализации) учетной политики и ее соответствия установленным требованиям; изучение правильности и своевременности оформления и принятия к учету первичных учетных документов, проведения инвентаризации активов и обязательств, хранения документов бюджетного учета; изучение правильности и своевременности ведения регистров бюджетного учета, частоты и правильности внесения в них исправлений; подтверждение соответствия учетной политики, порядка ведения бюджетного учета и составления бюджетной отчетности единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности и др.
Повышение качества финансового менеджмента в учреждении	определение эффективности применяемых прикладных программных средств автоматизации и формирование предложений по модернизации этих средств автоматизации и повышению эффективности их применения; оценка результатов проведения мониторинга качества и достижения целевых значений показателей финансового менеджмента в целях формирования и предоставления предложений; формирование предложений и рекомендаций по предотвращению недостатков и нарушений, по повышению квалификации субъектов внутреннего финансового контроля, проведению их переподготовки; оценка результативности и экономности использования бюджетных средств и др.

водителя учреждения о создании субъекта аудита должно быть оформлено приказом.

Для организации и регламентации деятельности внутренних аудиторов необходима разработка следующих внутренних нормативных документов:

- положения о подразделении внутреннего аудита;
- Кодекса этики и служебного поведения аудиторов, устанавливающего принципы и ожидания, определяющего поведение внут-

ренних аудиторов при выполнении ими своих должностных обязанностей;

- должностных регламентов сотрудников подразделения внутреннего аудита (отдельного должностного лица);
- порядка планирования и выполнения аудиторских проверок, подготовки отчетов по результатам аудиторских проверок, мониторинга реализации аудиторских рекомендаций и организации последующих аудитов, проведения внутреннего контроля качества;



■ методик, регламентов, стандартов, положений или иных нормативных документов, регламентирующих выполнение аудиторских проверок по отдельным направлениям внутреннего аудита.

Весь этот пакет документов поможет организовать работу внутренних аудиторов и оптимизирует процесс проведения аудита.

В качестве методической помощи при организации работы внутренних аудиторов можно воспользоваться Методическими рекомендациями по осуществлению внутреннего финансового аудита [2]. Но следует заметить, что только методических рекомендаций или положения по осуществлению внутреннего финансового аудита для организации работы аудиторов (как это сейчас делается на практике) будет недостаточно. Методические рекомендации или положение предназначено для методического и технического сопровождения работы аудиторов, а наличие отдельного положения о подразделении, должностных инструкций (регламентов) позволит организационно, на нормативной основе встроить новую структуру в систему финансового менеджмента учреждения в соответствии с новой концепцией эффективного управления государственными финансами.

На наш взгляд, необходимо обратить пристальное внимание на соблюдение принципа независимости. Исходя из применения лучших корпоративных практик аудита рекомендуется аудиторам подписывать обязательство о соблюдении независимости при приеме на работу или переводе на должность внутреннего аудитора. Это обязательство будет содержать информацию об ознакомлении аудитора с соблюдением принципа независимости и непосредственно информацию о независимости аудитора от выполнения контролируемых бюджетных процедур.

Принцип независимости является одним из этических принципов внутренних аудиторов и раскрывается в Кодекс этики и служебного поведения внутренних аудиторов, который разрабатывается как отдельный нормативный документ согласно федеральному стандарту «Права и обязанности должностных лиц (работников) при осуществлении внутреннего финансового аудита» [5]. Принципы аудита могут быть также раскрыты в Методических рекомендациях или

положении по осуществлению внутреннего финансового аудита. Кодекс этики и служебного поведения внутренних аудиторов должен разрабатываться в соответствии со статьей 13 Федерального закона от 25.12.2008 № 273-ФЗ «О противодействии коррупции».

Независимость соблюдается с двух позиций: организационной и функциональной. Выполнение *организационной независимости* основано на самостоятельности структуры внутреннего аудита и подчиненности непосредственно руководителю администратора или распорядителя бюджетных средств.

Принцип *функциональной независимости* означает отсутствие условий, которые создают угрозу способности субъекта внутреннего финансового аудита беспристрастно и объективно выполнять свои обязанности.

В целях обеспечения функциональной независимости аудит организуют и осуществляют работники, которые:

- не принимают участия в организации и выполнении бюджетных процедур в текущем периоде;
- не принимали участие в организации и выполнении бюджетных процедур в течение аудируемого периода и года, ему предшествующего;
- не имеют родства с субъектами внутреннего финансового контроля;
- не имеют иного конфликта интересов, создающего угрозу способности беспристрастно и объективно выполнять обязанности в ходе планирования и проведения мероприятий внутреннего финансового аудита.

Содержание этических принципов, которые должны соблюдаться внутренними аудиторами, приведено в разделе 3 федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита» [3].

Функциональные обязанности сотрудников подразделения внутреннего аудита для эффективной организации их труда и распределения полномочий отражаются в должностных инструкциях или регламентах.

Федеральный стандарт внутреннего финансового аудита «Права и обязанности должностных лиц (работников) при осуществлении внутреннего финансового аудита» [5] разграничивает права и обязанности аудиторов, ру-

кводителя структурного подразделения внутреннего аудита и руководителя аудиторской группы. Эти особенности стандарта влияют на организацию труда сотрудников при проведении аудита в зависимости от их категории.

Права аудиторов, руководителя подразделения внутреннего аудита и руководителя аудиторской группы приведены в табл. 2.

При разработке документов по труду важно включить в должностные регламенты квалификационные требования к профессиональным знаниям и навыкам аудиторов. Несмотря на принадлежность сотрудников к государственной службе федеральный стандарт «Права и обязанности должностных лиц (работников) при осуществлении внутреннего финансового аудита» [5] разрешает при организации труда аудиторов руководителю учреждения руководствоваться профессиональным стандартом «Внутренний аудитор», утвержденным приказом Министерства труда и социальной защиты Российской Федерации от 24.06.2015 № 398н (п. 4 стандарта).

Обязанности всех категорий сотрудников внутреннего аудита приведены в табл. 3.

Безусловно работу аудиторов организационно следует стандартизировать, а значит

должны быть разработаны формы рабочих документов внутреннего аудита: план, программа аудита, реестр бюджетных рисков, оценка рисков, оценка существенности, тесты системы внутреннего финансового контроля, запросы, реестр типичных нарушений и прочие документы для организации труда аудиторов. Руководитель учреждения делегирует эти полномочия руководителю подразделения внутреннего аудита.

Внутренние аудиторы активно взаимодействуют со всеми субъектами внутреннего контроля, так как основная задача аудита заключается в повышении качества финансового менеджмента при управлении государственными финансами. Это взаимодействие осуществляется на всех этапах аудита и включает ряд последовательных этапов выполнения работ по проведению аудита.

1 этап: составление годового плана аудита. Этот этап предусматривает составление, утверждение и ведение плана аудита. Он осуществляется в порядке, установленном руководителем учреждения.

2 этап: подготовка к проведению аудита. Этот этап включает следующие действия: опросы и собеседования; предварительный

Таблица 2

Права аудиторов, руководителя подразделения внутреннего аудита и руководителя аудиторской группы

Аудитора	Руководителя подразделения	Руководителя аудиторской группы
<ul style="list-style-type: none"> — запрашивать и получать документы, материалы и информацию; — получать доступ к информационным системам; — знакомиться с организационно-распорядительными и техническими документами по информационным системам; — посещать помещения и территории; — подготовливать предложения и рекомендации; — консультировать субъекты внутреннего финансового контроля; — осуществлять профессиональное развитие 	<ul style="list-style-type: none"> — формировать аудиторские группы; — самостоятельно проводить мероприятия аудита; — обсуждать с руководителем учреждения вопросы планирования, проведения и результаты мероприятий аудита; — готовить и направлять руководителю учреждения предложения о внесении изменений в годовой план аудита; — уточнять перечень вопросов, подлежащих изучению в ходе аудита; — обсуждать с субъектами внутреннего финансового контроля результаты аудита; — привлекать к проведению аудита экспертов 	<ul style="list-style-type: none"> вправе осуществлять те же действия, что и внутренние аудиторы, а также: — подписывать и направлять запросы о представлении документов, материалов и информации; — готовить и представлять на согласование руководителю субъекта внутреннего финансового аудита предложения по программе мероприятия внутреннего финансового аудита и ее изменению



Таблица 3

Обязанности аудиторов, руководителя подразделения внутреннего аудита и руководителя аудиторской группы

Аудитора	Руководителя подразделения	Руководителя аудиторской группы
<p>— соблюдать требования законодательства и стандарты аудита;</p> <p>— соблюдать положения Кодекса этики и служебного поведения;</p> <p>— своевременно сообщать руководителям аудита о нарушениях принципов аудита;</p> <p>— использовать информацию, полученную при осуществлении аудита, исключительно в целях исполнения должностных обязанностей;</p> <p>— применять основанный на результатах оценки бюджетных рисков (риск-ориентированный) подход при планировании и проведении мероприятий аудита;</p> <p>— проводить мероприятия аудита в соответствии с программами; обеспечивать получение достаточных аудиторских доказательств;</p> <p>— формировать рабочую документацию аудита;</p> <p>— осуществлять хранение на бумажных и (или) на электронных носителях документов, материалов и информации;</p> <p>— принимать участие в подготовке заключения, а также годовой отчетности о результатах деятельности субъекта аудита</p>	<p>— обеспечивать сбор и анализ информации о бюджетных рисках в целях планирования аудита;</p> <p>— обеспечивать ведение реестра бюджетных рисков;</p> <p>— готовить предложения об организации и осуществлении аудита;</p> <p>— представлять на утверждение годовой план аудита и обеспечивать его выполнение;</p> <p>— утверждать программы мероприятий аудита и заключения по результатам их проведения;</p> <p>— обеспечивать контроль качества аудита;</p> <p>— рассматривать письменные возражения и предложения субъектов внутреннего финансового контроля;</p> <p>— представлять заключения руководителю учреждения;</p> <p>— проводить мониторинг выполнения мероприятий по совершенствованию бюджетных процедур;</p> <p>— представлять руководителю учреждения информацию о повышении качества финансового менеджмента;</p> <p>— представлять годовую отчетность о результатах своей деятельности;</p> <p>— принимать меры по предотвращению и устранению нарушений принципов аудита;</p> <p>— сообщать руководителю учреждения о выявленных признаках коррупционных и иных правонарушений</p>	<p>обязан осуществлять те же действия, что и внутренние аудиторы, а также:</p> <p>— проводить предварительный анализ данных об объектах аудита в целях планирования и проведения аудита;</p> <p>— исходя из результатов оценки бюджетных рисков осуществлять планирование аудита;</p> <p>— обеспечивать выполнение программы мероприятий аудита;</p> <p>— осуществлять контроль качества проведения мероприятий аудита;</p> <p>— обеспечивать подготовку заключения;</p> <p>— знакомить субъектов контроля с программой мероприятий аудита, а также с заключением;</p> <p>— обеспечивать рассмотрение письменных возражений и предложений субъектов внутреннего финансового контроля</p>

анализ данных об объекте аудита, соответствующих теме аудиторской проверки, а также результатов оценки бюджетных рисков, в том числе рисков искажения бюджетной отчетности; разработка и утверждение программы аудиторской проверки; формирование аудиторской группы; распределение обязанностей между членами аудиторской группы.

3 этап: проведение аудиторских проверок. На этом этапе аудиторы, руководствуясь ме-

тодами аудита, проводят проверку, исходя из поставленных целей и задач. Выбор объектов аудита осуществляется исходя из оценки рисков, существенности и формирования аудиторской выборки.

4 этап: составление отчета о результатах проверки. Этап включает формирование акта проверки и отчета о результатах проверки. Отчет о результатах аудиторской проверки с приложением акта аудиторской проверки

направляется руководителю главного администратора (администратора) бюджетных средств.

5 этап: мониторинг внедрения рекомендаций. Руководитель субъекта внутреннего контроля разрабатывает план мероприятий по устранению выявленных нарушений и контролирует его выполнение. Субъект аудита проводит мониторинг выполнения плана по устранению выявленных по результатам аудиторских проверок недостатков и нарушений.

6 этап: контроль качества внутреннего аудита. Субъекты внутреннего финансового аудита осуществляют составление годовой отчетности о результатах внутреннего финансового аудита

за отчетный финансовый год, а руководитель аудиторской группы по результатам проверки объекта аудита оформляет справку о выявленных нарушениях в ходе аудиторской проверки.

Таким образом, весь процесс организации внутреннего финансового аудита должен быть регламентирован. Администратор, распорядитель бюджетных средств устанавливает порядок, условия работы и требования к выполнению аудиторских процедур и несет личную ответственность за качество организации внутреннего аудита и финансового менеджмента при внешних проверках соблюдения бюджетного законодательства.

Литература

1. Постановление Правительства РФ от 17 марта 2014 г. № 193 (ред. от 24.03.2018) «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» // «Гарант» — информационно-правовой портал URL: <https://base.garant.ru/70613414/> (дата обращения: 10.08.2019)
2. Приказ Минфина России от 30.12.2016 № 822 (ред. от 27.07.2018) «Об утверждении Методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового аудита» // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации URL: https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=117101 (дата обращения: 10.08.2019)
3. Федеральный стандарт внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита» // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации URL: https://www.minfin.ru/ru/perform/budget/gov_control/legislation/ (дата обращения: 10.08.2019)
4. Федеральный стандарт внутреннего финансового аудита «Основания и порядок организации внутреннего финансового аудита, а также случаи и порядок передачи полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита» // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации URL: https://www.minfin.ru/ru/perform/budget/gov_control/legislation/ (дата обращения: 10.08.2019)
5. Федеральный стандарт внутреннего финансового аудита «Права и обязанности должностных лиц (работников) при осуществлении внутреннего финансового аудита» // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации URL: https://www.minfin.ru/ru/perform/budget/gov_control/legislation/ (дата обращения: 10.08.2019)

