

УДК 336.148

Н.В. Савина, Е.А. Дуганова

ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве РФ», Москва,
email: NaVSavina@fa.ru, duganova.liza@yandex.ru

ПРАКТИЧЕСКОЕ ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДОВ И ИНСТРУМЕНТОВ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО АУДИТА

Ключевые слова: государственный финансовый контроль, внутренний финансовый аудит, аудиторские мероприятия, методы внутреннего финансового аудита, инструменты внутреннего финансового аудита, государственный сектор.

Рассматриваются практические аспекты формирования и применения методического инструментария внутреннего финансового аудита, раскрываются особенности заполнения соответствующей рабочей документации в ходе аудиторского мероприятия, раскрываются характеристики структурных и содержательных элементов программы аудиторского мероприятия, реестра бюджетных рисков, заключения аудиторского мероприятия, пояснительной записки к годовой отчетности. В статье анализируются проблемные области в организации и проведении аудиторских мероприятий, определяется необходимость соблюдения базовых принципов контроля, формирующих концептуальные основы внутреннего финансового аудита в государственном секторе.

N. V. Savina, E. A. Duganova

Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow,
email: NaVSavina@fa.ru, duganova.liza@yandex.ru

PRACTICAL APPLICATION OF INTERNAL FINANCIAL AUDIT METHODS AND TOOLS

Keywords: state financial control, internal financial audit, audit activities, internal financial audit methods, internal financial audit tools, public sector.

The practical aspects of the formation and application of methodological tools for internal financial audit are considered, the specifics of filling in the relevant working documentation during the audit event are revealed, the structural and substantive elements of the audit event program, the budget risk register, the conclusion of the audit event, and the explanatory note to the annual reports are detailed. The article analyzes problematic areas in the organization and conduct of audit activities, determines the need to comply with the basic principles of control that form the conceptual foundations of internal financial audit in the public sector.

Внутренний финансовый аудит выступает одним из приоритетных направлений развития механизмов финансового контроля в секторе государственного управления, ключевой задачей которого выступает обеспечение эффективности и результативности использования бюджетных средств. Создание и внедрение в практику эффективных механизмов финансового контроля требует разработки особого методического инструментария, учитывающего специфику внутренних контрольных процессов в экономических субъектах, реализующих полномочия главных администраторов (администраторов) бюджетных средств.

Обеспечение качественной информации, удовлетворяющей информационным запросам пользователей, требует сформированного методического инструментария,

то есть действенных методов, инструментов и технических средств.

Анализ методических подходов к организации и проведению аудиторских мероприятий позволяет отметить важность процесса стандартизации, который формирует требования к разработке методов и приемов внутреннего финансового аудита. Применяемые методики представляют собой различные, в зависимости от цели проведения, подходы к осуществлению аудита, предусматривающие использование определённого набора инструментов, выбора которых во многом зависит достоверность представляемой руководителю главного администратора (администратора) бюджетных средств информации, что определяет значимость выбранной проблематики. Методические подходы, определенные в соответствии с целями

внутреннего финансового аудита, соответствующие им методы и способы формируют эффективную, всеобъемлющую методику проведения аудиторских мероприятий. Ряд проблем, связанных с практическим применением методик, связан с определением целевой направленности внутреннего финансового аудита, что предусматривает необходимость дополнительной детализации процесса документирования результатов аудиторского мероприятия, что также связано с формированием определенной методики. Помимо этого, проблемным аспектом остаётся отсутствие методических рекомендаций по переводу в цифровой формат рабочей документации, формируемой в ходе осуществления внутреннего аудита.

Цель исследования

Анализ аспектов практического применения методического инструментария подразделениями внутреннего финансового аудита, действующих в структурах главных администраторов (администраторов) бюджетных средств.

Материал и методы исследования

Методической основой написания научной статьи выступает нормативно-правовая база внутреннего финансового аудита, что позволило использовать комплексный методический подход для сбора и анализа материала, научные методы познания, в том числе анализ, синтез, а также специальные методы.

Результаты исследования и их обсуждение

В ходе подготовки статьи планируется раскрыть варианты практического применения методик, рассмотрев процессы заполнения документов, составляемых в ходе осуществления внутреннего финансового аудита, реестров, карт рисков и их формы. Особое внимание необходимо уделить рассмотрению порядка формирования программы аудиторского мероприятия, формирование которой во многом определяется стандартизированными подходами к планированию аудиторского мероприятия должностными лицами субъекта внутреннего финансового аудита, ключевая цель которого связана с подтверждением достоверности бюджетной отчетности, обеспечением

соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, а также в проверке процессов составления, представления и утверждения бюджетной отчетности. Факторами, оказывающими влияние на процессы планирования аудиторского мероприятия, являются: основание проведения аудиторского мероприятия; сроки проведения аудиторского мероприятия (дата начала и окончания); цели (в соответствии с положениями ст.160.2-1 БК РФ), задачи (в соответствии с положениями федеральных стандартов внутреннего финансового аудита); вопросы и методы, применяемые в ходе внутреннего финансового аудита; наименование объектов аудиторского мероприятия в соответствии с планом; сведения об уполномоченном должностном лице и членах аудиторской группы; информация о месте проведения аудиторского мероприятия [3].

Важное значение для понимания специфики организации аудиторского мероприятия имеют вопросы документирования, так значительный вклад в достижение целей внутреннего финансового аудита имеет процесс реестр бюджетных рисков, форма заполнения которого представлена на рисунке 1.

Процессы формирования рабочей и итоговой документации в ходе аудиторского мероприятия требуют от персонала должной тщательности. Реестр бюджетных рисков аккумулирует информацию о видах и динамике влияния отдельных факторов, применяется в целях анализа информации, дальнейшей оценки ответственности и ранжирования по степени значимости. Следует отметить, что анализу на предмет наличия риска подлежит каждая операция, связанная с выполнением бюджетной процедуры.

В целях формирования механизмов сбора и анализа информации о бюджетных рисках немаловажным условием является своевременная актуализация реестра бюджетных рисков, которая должна проводиться в соответствии с положениями федеральных стандартов внутреннего финансового аудита не реже 1 раза в год, востребованность чего во многом определяется потребностью оптимизации процедуры устранения или минимизации бюджетных рисков. Процессы актуализации реестров должны проводиться систематически пе-

ред разработкой проекта плана аудиторского мероприятия, что включает в себя:

- актуализацию оценки бюджетных рисков, находящихся в реестре;
- оценки бюджетных рисков, относительно групп рисков, присущих текущему и очередному финансовому году, в целях дополнительного структурирования реестра бюджетных рисков.

Анализ методических подходов к процессам оценки бюджетных рисков представляет собой осуществляемое субъектами внутреннего финансового аудита и бюджетных процедур выявление бюджетного риска, а также определение его значимости посредством применения критериев вероятности и степени влияния (рис. 2) [1]. Критерий «вероятность допущения ошибки» оценивается с учетом результатов анализа имеющихся причин и условий для реализации риска искажения бюджетной отчетности, в том числе анализа надежности внутреннего финансового контроля в отношении бюджетных процедур учета и отчетности [4].

Обобщающим документом, отражающим результаты аудиторского мероприятия в рамках внутреннего финансового аудита, выступает заключение, формируемое по окончании его проведения, структура, содержание, а также процесс составления которого регламентирован в федеральном стандарте внутреннего финансового аудита, введенным в действие Приказом Минфина России № 91н [2], влияние которого можно охарактеризовать тезисом, что данный документ определяет подходы к достижению целей аудиторского мероприятия, применительно к процессам формирования выводов, проектов решений и внедрения результатов, что представляет особый интерес с методической стороны, так как является основой для оценки эффективности и результативности деятельности самого субъекта внутреннего финансового аудита. Структурируя информацию, подлежащую отражению в заключение, следует выделить разделы: тема аудиторского мероприятия; описание выявленных нарушений и недостатков, а также их причин и условий их возникновения; описание значимых бюджетных рисков, в том числе остающихся после реализации мер по минимизации бюджетных рисков; выводы о достижении цели

аудиторского мероприятия в соответствии с подцелями осуществления внутреннего финансового аудита, установленными Бюджетным кодексом РФ и программой аудиторского мероприятия; предложения и рекомендации о повышении качества финансового менеджмента, в том числе предложения по мерам, обеспечивающим минимизацию влияния бюджетных рисков; дату подписания заключения; должность, фамилию и инициалы, подпись руководителя аудиторской группы и руководителя субъекта внутреннего финансового аудита [2].

Регламент заполнения заключения характеризуется присвоением порядкового номера (нарастающим итогом с начала года) и корреляцией с программой проведения аудиторского мероприятия, стоит отметить, что в случае необходимости указывается перечень неполученных документов и сведений из числа затребованных. В ходе реализации этапов аудиторского мероприятия стоит обратить внимание на соблюдение сроков. Так, дата окончания проведения аудиторского мероприятия должна быть идентична дате подписания руководителем аудиторского мероприятия представляемого заключения.

Значимым элементом, который должен быть отражен в заключении, является основание проведения аудиторского мероприятия, определяемое в соответствии с конкретным пунктом плана проведения аудиторского мероприятия. Кроме того, в заключение включается информация обо всех объектах и целях исследования, каждая из которых детализирована в контексте постановки целей мероприятия и решаемой задачи.

Несомненно, значимой информационной составляющей выступает раздел выводов, которые должны быть аргументированы, то есть базироваться на основаниях. В заключении представляется достоверная и должным образом детализированная информация о выявленных нарушениях и недостатках, что подтверждается указанием правовых оснований и квалификации нарушения, информацией о причинах, а также о значимых остаточных бюджетных рисках, что предусматривает заполнение форм документации, пример заполнения которых представлена на рисунке 3.

1	2	Показатель бюджетного риска			4	Значение бюджетного риска			6	7	8	9	10
		3.1	3.2	3.3		5.1	5.2	5.3					
Бюджетная процедура	Операция (действие) по выполнению бюджетной процедуры	Наименование	Значение	Критерий оценки	Причины бюджетного риска	Вероятность	Степень влияния	Значимость (уровень)	Вид бюджетного риска	Последствия бюджетного риска	Владелец бюджетного риска	Отметка о необходимости (отсутствии) мер по минимизации (устранению) бюджетных рисков	Предложения по мерам минимизации (устранения) бюджетных рисков

Рис. 1. Форма заполнения реестра бюджетных рисков [6]

		степень влияния		
		низкое	среднее	высокое
вероятность	Значение критерия			
	низкое	незначимый риск	незначимый риск	значимый риск
	среднее	незначимый риск	значимый риск	значимый риск
высокое		значимый риск	значимый риск	значимый риск

Рис. 2. Процесс оценки бюджетного риска

№	Бюджетная процедура	Операция	Вид бюджетного риска	Причины бюджетного риска	Предложения по минимизации риска
0	1	2	3	4	5
1	Аудиторское мероприятие целевого и эффективного использования средств федерального бюджета на оплату государственных контрактов	Проверка заключенных государственных контрактов рыночным ценам	Риск неэффективного использования бюджетных средств; Риск нарушений бюджетного законодательства; Риск нецелевого использования бюджетных средств.	Низкая квалификация сотрудников; несвоевременное обновление внутренних актов согласно внесению изменений в Бюджетное законодательство	Контроль за заключением государственных контрактов, своевременное обучение и осведомление, о возможных изменениях в Бюджетном законодательстве или иных НПА, кадров учреждения

Рис. 3. Информация, касательно значимых остаточных бюджетных рисков

Достижение цели внутреннего финансового аудита непосредственно связано с формированием выводов касательно достижения трех подцелей внутреннего финансового аудита, к которым относится: подтверждение достоверности бюджетной отчетности, оценка надежности внутреннего финансового контроля и оптимизация качества финансового менеджмента. Важно не только представить рекомендации и предложения, но также учесть

содержание возможных замечаний (возражений) со стороны субъектов бюджетных процедур, что способствует объективному пониманию процессов в целях комплексного анализа результатов аудита.

Важным элементом внутреннего финансового аудита является осуществляемый в соответствии с утвержденным федеральным стандартом внутреннего финансового аудита порядком этап реализации результатов аудиторского

мероприятия, в ходе которого происходит составление и представление заключений, которые содержат выводы о достижении субъектом трех подцелей внутреннего финансового аудита. Информация, которая формируется на данном этапе, становится ключевым фактором для руководителя при принятии стратегически важных управленческих решений, включая формирование мер по оптимизации финансового менеджмента. При этом последующее отслеживание параметров реализации управленческих решений входит в состав полномочий структурного подразделения, реализующего внутреннего финансового аудита, формируя итоговый этап, предусматривающий составление и представление экономической субъектом отчетности, отражающей информацию о результатах его деятельности.

В качестве элемента, обеспечивающего оценку эффективности деятельности подразделения внутреннего финансового аудита, следует рассматривать приложенные к заключению документы, раскрывающие действия аудиторской группы, среди них: программа аудиторского мероприятия, аудиторские доказательства, возражения и предложения субъектов бюджетных процедур.

Таким образом, в состав рабочей документации, отражающей итоги отдельных этапов внутреннего финансового аудита, а также результаты всего аудиторского мероприятия, входят: планы проведения аудиторских мероприятий; решения руководителя главного администратора (администратора) бюджетных средств о проведении внеплановых аудиторских мероприятий; заключения; документы, отражающие итоги консультаций; реестр бюджетных рисков; информация о субъекте внутреннего финансового аудита; данные, сформированные субъектом внутреннего финансового аудита, отражающие результаты исполнения решений, направленных на повышение качества финансового менеджмента, включая информацию о мониторинге мер по минимизации бюджетных рисков.

Годовая отчетность должна содержать общие данные о результатах внутреннего финансового аудита, включая: штатную численность, количество проведенных аудиторских мероприятий, предусмотренных в плане проведения аудиторских мероприятий на отчетный год, количество выявленных нарушений, недостатков, состав и содержание мер, направленных на минимизацию значимых остаточных бюджетных рисков, а также сведения о выявленных нарушениях и недостатках.

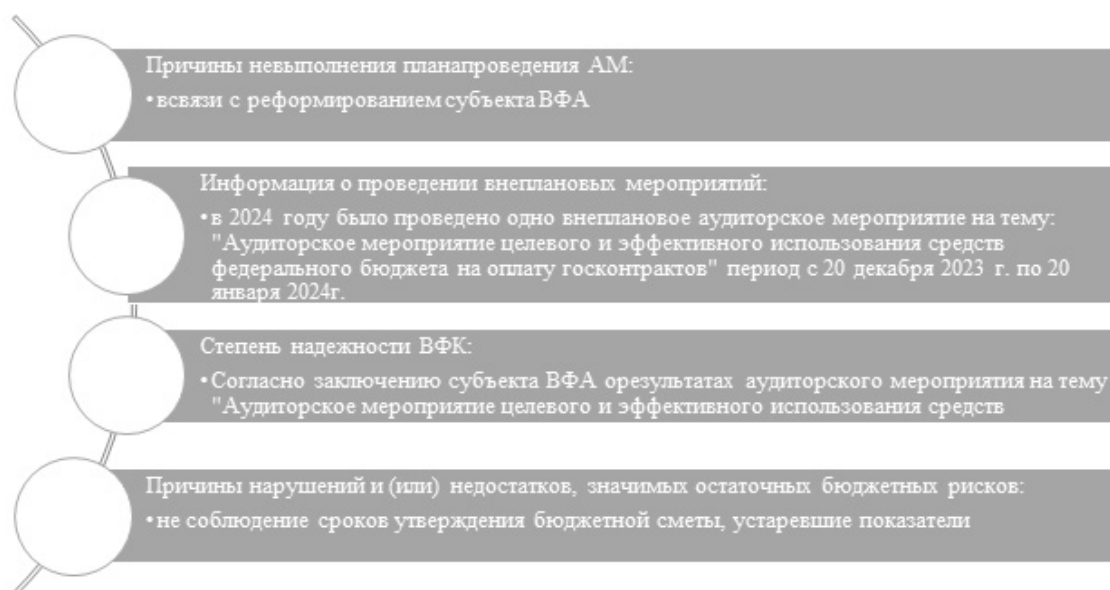


Рис. 4. Структура информации, отражаемой в пояснительной записке к годовой отчетности

Помимо этого, в годовой отчетности делается вывод о достижении подцелей внутреннего финансового аудита относительно: подтверждения достоверности бюджетной отчетности, повышения качества финансового менеджмента и оценки надежности внутреннего финансового контроля [5]. Согласно Порядку составления годовой отчетности о результатах деятельности субъекта внутреннего финансового аудита формируется пояснительная записка к годовой отчетности на определенный период. В данной форме документации содержится совокупная информация, и отражаются выводы, имеющие высокую значимость для принятия управленческих решений. В частности, в ней представлены предложения и рекомендации, результаты мониторинга реализации мер по минимизации бюджетных рисков. Особое внимание уделяется событиям, которые могли повлиять на организацию и проведение внутреннего финансового аудита, пример заполнения части которой представлен на рисунке 4.

Отдельного внимания заслуживают вопросы применения методик внутреннего финансового аудита, включающие вопросы формирования и использования соответствующей документации, применение которых, целесообразно рассмотреть в ходе анализа деятельности учреждения, реализующего полномочия главного администратора бюджетных средств, примером которого выступает Министерство строительства и жилищно-коммунального хозяйства Российской Федерации (далее Министерство), представляющее собой федеральный орган исполнительной власти. Следует отметить, что ведомство занимается разработкой и реализацией государственной политики и формированием нормативно-правового обеспечения, представляющего основу регулирования в сфере жилищно-коммунального хозяйства и градостроительства. Министерством организована работа по созданию и функционированию подразделения внутреннего финансового аудита, базовым принципом которого выступает обеспечение функциональной независимости. Так, согласно Приказа «Об утверждении плана внутреннего финансового аудита Министерства строительства

и жилищно-коммунального хозяйства Российской Федерации на 2022 год», функции и полномочия по проведению мероприятий в рамках внутреннего финансового аудита возложены на сотрудников отдела внутреннего финансового аудита Департамента финансов и имущественных отношений [7].

Министерство, реализуя полномочия главного администратора бюджетных средств, осуществляет множество бюджетных процедур, таких как:

- формирование и ведение федерального реестра сметных нормативов – субъектом внутреннего финансового контроля, ответственным за выполнение бюджетной процедуры, выступает Департамент ценообразования и ресурсного обеспечения строительства;
- составление и исполнение бюджетной сметы – субъектом внутреннего финансового контроля, ответственным за выполнение бюджетной процедуры, выступает Департамент финансов и имущественных отношений;
- выдача разрешений на строительство, разрешений на ввод объектов в эксплуатацию – субъектом внутреннего финансового контроля, ответственным за выполнение бюджетной процедуры, выступает Департамент разрешительной деятельности и межведомственного взаимодействия.

В ходе оценки уровня сформированности методической базы внутреннего финансового аудита в Министерстве необходимо осуществить сбор и анализ информации, в том числе размещенной на официальном сайте главного администратора бюджетных средств, в частности содержание программ аудиторских мероприятий, планов проведения аудиторских мероприятий. В ходе оценки необходимо проанализировать ведомственные акты в части регламентации процессов осуществления внутреннего финансового аудита и соответствия положениям федеральных стандартов внутреннего финансового аудита. При этом выявляемые несоответствия должны рассматриваться в качестве недостатков, что также предусматривает необходимость оценки существенности этих недостатков с позиции влияния на результаты аудиторских мероприятий. Существенным недостатком является от-

существование программы аудиторского мероприятия, что обосновано важностью документа для оперативного и последующего контроля качественных характеристик документов, формирующих результаты мероприятия. Немало важной задачей программы аудиторского мероприятия является обеспечение достижения целей внутреннего финансового аудита, следовательно, ее отсутствие ставит под вопрос надежность результатов внутреннего финансового контроля, достоверность бюджетной отчетности и уровень качества финансового менеджмента. По итогам анализа недостатков и нарушений необходимо проанализировать реестр бюджетных рисков. Так, в Министерстве при формировании реестра были учтены только операции с действительно значимым риском, это говорит о соблюдении требований федеральных стандартов внутреннего финансового аудита, предусматривающих необходимость оптимизации использования ресурсов за счет исключения весомых и особо значимых рисков.

Проведение оценочных процедур должно быть регулярным и организованным на системной основе, что предусматривает создание соответствующего методического обеспечения. Важной составляющей организации эффективного

внутреннего финансового аудита является действенность мер, принимаемых по итогам аудиторских мероприятий.

Выводы

Рассмотренные выше элементы рабочей и итоговой документации, а также раскрываемая в них информация, требования к составу и содержанию форм позволяют проанализировать применение методического инструментария внутреннего финансового аудита, оценить практические аспекты. Формирование рабочей документации в соответствии с требованиями относительно их заполнения и применения, обеспечивает возможности отслеживания результатов внутреннего финансового аудита, разработки мер по его улучшению, а также принятию важных управленческих решений. Стоит отметить, что повышение качества оформления отчетных материалов и итоговых документов аудиторских мероприятий позволяет оптимизировать процессы информирования руководителя субъектом внутреннего финансового аудита об актуальном состоянии объектов аудита, что помогает снизить негативные последствия выявляемых нарушений и недостатков, преобразовать внутренний финансовый аудит в целом, основываясь на формируемых выводах.

Библиографический список

1. Приказ Минфина России от 21 ноября 2019 г. N 196н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита». [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/73064552/> (дата обращения: 21.03.2024).
2. Приказ Минфина России от 22 мая 2020 г. N 91н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Реализация результатов внутреннего финансового аудита». [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/74211598/> (дата обращения: 20.03.2024).
3. Приказ Минфина России от 5 августа 2020 г. N 160н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита «Планирование и проведение внутреннего финансового аудита». [Электронный ресурс]. URL: <https://base.garant.ru/74585160/> (дата обращения: 25.03.2024).
4. Приказ Минфина России от 01.09.2021 N 120н (ред. от 16.11.2023) «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». [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_396648/ (дата обращения: 24.03.2024).

5. Письмо Минфина России от 17.11.2023 N 02-10-08/1110272 <О составлении и представлении годовой отчетности о результатах деятельности субъекта внутреннего финансового аудита> (вместе с «Методическими рекомендациями по составлению и представлению годовой отчетности о результатах деятельности субъекта внутреннего финансового аудита»). [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_462237/e6ae9370bba6076a6b98d99f9ac5a4d979a9192a/ (дата обращения: 25.03.2024).

6. Реестр бюджетных рисков Министерства финансов Российской Федерации от 20.12.2022. [Электронный ресурс]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=134971-rasshirenniy_primer_formirovaniya_gyeestra_byudzhetykh_riskov (дата обращения: 24.03.2024).

7. Приказ Минстроя России от 23 декабря 2021 г. № 1004/пр «Об утверждении плана внутреннего финансового аудита Министерства строительства и жилищно-коммунального хозяйства Российской Федерации на 2022 год».

8. Исаев Э.А., Андреев С.А., Ванькович И.М. и др. Государственный контроль в финансово-бюджетной сфере. М.: Общество с ограниченной ответственностью «Издательство Прометей», 2023.