

## **РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО АУДИТА ГОСУДАРСТВЕННЫХ ОРГАНОВ И ГОСУДАРСТВЕННЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ КАК ФАКТОР ПОВЫШЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ**

Фундаментом экономической безопасности любого государства выступает устойчивость и эффективность его бюджетной системы. В свою очередь, бюджетная безопасность федерального, регионального и местного уровня бюджетов напрямую зависит от стабильного функционирования всех участников бюджетного процесса. Негативное влияние на результаты исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, прежде всего, оказывают разнообразные бюджетные нарушения. Поэтому совершенствование превентивного бюджетного контроля, которым выступает внутренний финансовый аудит, осуществляемый государственными органами и учреждениями — залог надежности и результативности бюджетной системы нашей страны и ее территорий.

В статье рассмотрены ключевые вопросы трансформации внутреннего финансового аудита (контроля) российских министерств и их подведомственных структур. Автором изучены актуальные проблемы внедрения и использования на практике новаций бюджетного процесса в сфере внутреннего контроля главных и нижестоящих администраторов бюджетных средств, предложены пути их решения, сформулированы рекомендации по улучшению качества внутреннего финансового аудита бюджетополучателей.

*Ключевые слова:* внутренний финансовый аудит; внутренний финансовый контроль; главные администраторы бюджетных средств; администраторы бюджетных средств; экономическая безопасность; бюджетная безопасность.

I.V. Derevtsova

## **DEVELOPMENT OF THE INTERNAL FINANCIAL AUDIT SYSTEM FOR GOVERNMENT AGENCIES AND PUBLIC INSTITUTIONS AS A FACTOR OF INCREASING ECONOMIC SECURITY**

The foundation of the economic security of any state is the stability and efficiency of its budget system. In turn, the budgetary security of the federal, regional and local levels directly depends on the stable functioning of all participants in the budget process. First of all, various budget violations have a negative impact on the results of budget execution of the budgetary system of the Russian Federation. Therefore, the improvement of preventive budget control, which is an internal financial audit carried out by state bodies and institutions, is the key to the reliability and effectiveness of the budget system of our country and its territories.

The article discusses the key issues of transformation of the internal financial audit (control) of Russian ministries and their subordinate structures. The author has studied the actual problems of introducing and using in practice innovations of the

budget process in the field of internal control of the main and subordinate administrators of budgetary funds, proposed ways to solve them, formulated recommendations to improve the quality of internal financial audit of budget recipients.

*Keywords:* internal financial audit; internal financial control; chief administrators of budgetary funds; administrators of budgetary funds; economic security; budgetary security.

Экономическая безопасность бюджетной системы Российской Федерации и ее регионов во-многом подвержена рискам совершения бюджетных правонарушений. Негативные последствия нарушений и преступлений в бюджетном секторе снижают качество финансового менеджмента главных и нижестоящих администраторов бюджетных средств; уменьшают эффективность бюджетных расходов; дискредитируют деятельность органов государственной власти и местного самоуправления и, в конечном итоге, отрицательно сказываются на уровне национальной безопасности нашей страны.

Эффективной мерой противодействия нарушениям бюджетного законодательства является превентивный контроль, осуществляемый самими получателями бюджетных средств, т.е. внутренний финансовый аудит и внутренний финансовый контроль главных администраторов бюджетных средств и администраторов бюджетных средств (далее — ГАБС и АБС). Поскольку любое нарушение легче предотвратить, чем устранять его последствия.

По данным Контрольно-счетной палаты Иркутской области в результате проведенных в 2022 г. контрольных мероприятий, наиболее значимую долю в общем объеме нарушений занимали: нарушения при формировании и исполнении бюджетов — 9 082 644,5 тыс. р. (825 шт.), на втором месте находились нарушения при осуществлении государственных (муниципальных) закупок и закупок отдельными видами юридических лиц — 350 875 тыс. р. (86 шт.), на третьем месте — нарушения ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской финансовой отчетности — 233 937,8 тыс. р. (3 шт.).<sup>1</sup> Все указанные виды нарушений можно было обнаружить еще в процессе осуществления внутреннего финансового аудита (далее — ВФА) и внутреннего финансового контроля (далее — ВФК) ГАБС и АБС, т.е. до момента их совершения или обнаружения контрольным органом в лице Контрольно-счетной палаты.

Система государственного финансового контроля и ее составных элементов — ВФА и ВФК государственных органов и государственных учреждений уже не один год находится в процессе реформирования и трансформации. Однако, у учреждений и органов власти по-прежнему нет однозначного понимания как правильно и результативно сформировать в своей структуре полноценно функционирующую систему внутреннего финансового аудита (контроля).

Вопросы реформирования и совершенствования системы ВФА и ВФК рассматривались в трудах многих ученых, таких как А. В. Кучеров, Е. В. Леушина, В. В. Загарских, Н. В. Трухина, А. А. Шибанова и др. Однако, по-прежнему у

---

<sup>1</sup> Отчет о деятельности Контрольно-счетной палаты Иркутской области за 2022 г. — URL: <https://irksp.ru/wp-content/uploads/2023/07/report2022.pdf> (дата обращения: 07.05.2024).

практиков при применении Федеральных стандартов ВФА возникает множество вопросов о том, как построить систему ВФА и ВФК более эффективно, рационально и удобно.

Для правильного расставления приоритетов при организации и осуществлении ВФА и ВФК в госсекторе требуется ориентироваться на конечные цели этого процесса. Результирующей целью реформы ВФА и ВФК государственных органов и государственных учреждений является повышение качества их финансового менеджмента при управлении государственными средствами и ресурсами. Внедрение в нашу жизнь государственного финансового менеджмента (в отличие от финансового менеджмента рыночных субъектов) предполагает, что ГАБС и АБС таким образом управляют полученными в их распоряжение государственными средствами, чтобы наилучшим образом достичь результата, запланированного государственным (муниципальным) заданием, государственной (муниципальной) программой, национальным проектом. При этом желательно получить экономию бюджетных средств, выделенных государственному органу (государственному учреждению) из соответствующего бюджета.

Подготовительной стадией к проведению реформы системы внутреннего контроля государственных органов и учреждений стало введение в бюджетное законодательство некоторых новых терминов. Так сущность базового в современном бюджетном процессе понятия — «главный администратор бюджетных средств» до сих пор не раскрыта ни в одном нормативном документе. Указанный термин впервые был использован в ст. 264.2 Бюджетного кодекса в связи с изменениями, внесенными в него законом № 199-ФЗ от 26.07.2019 г., которые заменили словосочетания «главный распорядитель бюджетных средств», «главный администратор доходов бюджета» и «главный администратор источников финансирования дефицита бюджета» на обобщающее понятие «главный администратор бюджетных средств».

Сущность понятия «главный администратор бюджетных средств» в отличие от терминов «главный распорядитель бюджетных средств» и «получатель бюджетных средств» заключается в том, что администратор бюджетных средств — это участник бюджетного процесса, который управляет бюджетными средствами, а не просто их «проедает», что подразумевают термины «распоряжаться» и «получать». Причем управление бюджетными средствами должно быть эффективным, предполагающим достижение запланированного социально-экономического результата, желательно на основе принципов экономичности и результативности. В том случае, если управление бюджетными средствами является эффективным, можно вести речь о необходимом качестве государственного финансового менеджмента главного администратора бюджетных средств.

Сфера ВФК учреждений и органов государственного сектора претерпела существенную трансформацию в 2020 г., когда вступила в силу статья 160.2-1 Бюджетного кодекса, закрепившая за ГАБС, распорядителями бюджетных средств, получателями бюджетных средств, администраторами доходов бюджета и администраторами источников финансирования дефицитов бюджетов (далее, для удобства, будем называть всех перечисленных участников бюджетного процесса как

ГАБС и АБС) обязанность проводить ВФА. Тем самым, ВФА получил приоритет над ВФК государственных органов и государственных учреждений.

Базовыми нормативными документами, регламентирующими в настоящее время сферу ВФА, являются следующие федеральные стандарты:

1. Приказ МФ от 21.11.2019 № 195 н (права и обязанности лиц при осуществлении ВФА);
2. Приказ МФ от 21.11.2019 № 196 н (определения, принципы и задачи ВФА);
3. Приказ МФ от 18.12.2019 № 237 н (основания и порядок организации, случаи и порядок передачи полномочий по осуществлению ВФА);
4. Приказ МФ от 22.05.2020 № 91 н (реализация результатов контрольного мероприятия ВФА);
5. Приказ МФ от 05.08.2020 № 160 н (порядок планирования и проведения контрольного мероприятия по ВФА).

Сложность внедрения и применения на практике вышеуказанных стандартов подтверждается многочисленными разъясняющими письмами Министерства финансов Российской Федерации в рассматриваемом вопросе. Субъекты ВФА на местах задаются вопросами о том, как часто проводить аудиторские мероприятия, в какой форме осуществлять ВФК, какие программные продукты использовать в ходе аудиторских мероприятий и в процессе повседневного мониторинга ВФК, привлекать ли сторонних экспертов для проведения ВФА.

На практике, в частности, вызывают сложности следующие вопросы применения федеральных стандартов ВФА:

- 1) разграничение сферы действия ВФА, ВФК и внутреннего контроля фактов финансово-хозяйственной жизни в соответствии со ст. 19 закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ;
- 2) формирование и ежегодная актуализация реестра бюджетных рисков в соответствии с Приказом МФ от 21.11.2019 г. № 196 н;
- 3) оценка имеющихся ресурсов и возможных ограничений по проведению аудиторских мероприятий.

Рассмотрим поподробнее реализацию на практике каждого их вышеуказанных аспектов.

Что касается разграничения сферы действия ВФА, ВФК и внутреннего контроля фактов финансово-хозяйственной жизни, то в настоящее время контролирующие органы не уполномочены проводить анализ ВФК, организуемого ГАБС и АБС. Теперь, в соответствии с п. 4 ст. 157 Бюджетного кодекса РФ, Федеральное казначейство может проверять только организацию подконтрольным субъектом — государственным органом (учреждением) системы внутреннего финансового аудита. ВФК по-прежнему осуществляется государственным органом (учреждением), но надежность ВФК оценивает только внутренний аудитор ГАБС и АБС.

Таким образом, ВФА стал деятельностью специального структурного подразделения или должностного лица бюджетополучателя, а ВФК перешел в статус «бюджетной процедуры», которая чаще всего должна осуществляться с помощью средств цифровизации (автоматизации). Цифровым решение вопроса проведения ВФК могут стать информационные программные продукты, устанавливаемые на

персональные компьютеры субъектов бюджетных процедур и субъектов бюджетных рисков (например, при составлении бюджетной росписи, при заполнении расходного расписания и т.п.). Данные программные продукты могут фиксировать: время обработки документов, подсвечивать рискованные показатели и ошибки.

Внутренний же контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни по законодательству о бухучете осуществляют все учреждения. Согласно федеральному бюджетному законодательству, учреждения могут прописать в своей учетной политике, что учреждение осуществляет внутренний контроль фактов финансово-хозяйственной жизни в соответствии со ст. 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ.

Главным принципом разграничения сфер ВФА, ВФК и внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни являются конечные цели этих трех видов контроля.

Конечные цели ВФА, закрепленные Федеральными стандартами ВФА — это: анализ эффективности действующей системы ВФК, оценка уровня достоверности бюджетного учета и отчетности ГАБС (АБС), оценка и анализ показателей качества финансового менеджмента. Оценка качества финансового менеджмента ГАБС и АБС проводится на основе Приказа Минфина России от 18.06.2020 № 112н «Об утверждении Порядка проведения Министерством финансов Российской Федерации мониторинга качества финансового менеджмента».

Конечные цели ВФК в соответствии с Федеральными стандартами ВФА — это обеспечение: целесообразности и законности всех совершаемых бюджетных процедур (операций в составе бюджетных процедур), экономности и результативности использования государственных средств, достоверности учета и отчетности.

Конечные цели внутреннего контроля фактов финансово-хозяйственной жизни: предотвращение (выявление) искажений данных бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности, предупреждение коррупции.

Чтобы оценить имеющиеся ресурсы и возможные ограничения по проведению аудиторских мероприятий, изучаются:

- 1) количество временных, трудовых, финансовых и информационных ресурсов;
- 2) качественные характеристики, необходимых для проведения ВФА ресурсов;
- 3) необходимость привлечения к аудиторским мероприятиям ГАБС и АБС экспертов;
- 4) вероятность назначения внеплановых проверок;
- 5) необходимость повышения квалификации работников, за которыми закреплены полномочия по организации и проведению ВФА.

По результатам оценки имеющихся в наличии временных, трудовых, финансовых и иных ресурсов, необходимо выбрать одну из следующих форм организации ВФА:

– образование субъекта ВФА — выполнение полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита отдельным структурным подразделением или должностным лицом;

– упрощенное осуществление ВФА — выполнение полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита руководителем ГАБС (АБС);

– передача полномочий по осуществлению ВФА другому ГАБС (АБС).

Наиболее сложной и важной процедурой в организации внутреннего финансового аудита ГЛАБС (АБС) является формирование, ведение и актуализация реестра бюджетных рисков. Именно оценка существующих бюджетных рисков и принятие мер по их нейтрализации — самый действенный инструмент повышения качества финансового менеджмента ГАБС и АБС.

Правильное определение перечня бюджетных процедур (операций в составе бюджетных процедур) способствует составлению наиболее рационального реестра бюджетных рисков. В свою очередь, актуальный перечень бюджетных рисков позволяет своевременно и быстро выявлять недостатки в деятельности ГАБС и АБС, которые могут привести к возникновению различных бюджетных нарушений. Данные меры позволяют максимально защитить активы государственного органа (учреждения), формировать по мере необходимости актуальную информацию для принятия действенных управленческих решений.

Формирование, ведение и актуализацию реестра бюджетных рисков целесообразно осуществлять в соответствии со следующим алгоритмом действий:

1. Составить перечень бюджетных процедур, осуществляемых ГАБС (АБС) и подлежащих ВФА.

2. Определить субъектов бюджетных процедур, т.е. руководителей и должностных лиц ГАБС (АБС), которые организуют (выполняют) бюджетные процедуры и отвечают за их исполнение.

3. Сформировать по каждой бюджетной процедуре перечень возможных бюджетных рисков, используя рекомендации субъектов бюджетных процедур.

4. Внести все возможные бюджетные риски ГЛАБС (АБС) в реестр бюджетных рисков, сгруппировав их по соответствующим бюджетным процедурам.

5. Осуществлять постоянный мониторинг актуальности всех возможных бюджетных рисков.

6. Не реже 1 раза в год проводить актуализацию реестра бюджетных рисков:

– осуществлять переоценку рисков по степени их значимости;

– выявлять новые риски текущего и очередного финансового года.

При получении рекомендаций и оценок субъектов бюджетных процедур (субъектов бюджетных рисков) по действующим и потенциальным бюджетным рискам очень важно фиксировать все их предложения с целью разработки наиболее целесообразного комплекса мер и мероприятий, эффективного для предотвращения всевозможных нарушений законодательства Российской Федерации и субъектов РФ. В этом процессе можно использовать методы анкетирования, тестирования и интервьюирования, другие социологические методы.

Важным итогом работы отдела ВФА государственного учреждения (государственного органа) является формирование заключения по результатам аудиторского мероприятия. Данный документ должен отражать следующие обязательные результаты деятельности внутренних аудиторов ГАБС и АБС, помимо закрепленных Федеральными стандартами ВФА и отмеченных ранее:

1. Слабые места и недостатки процессов управления бюджетными средствами, т.е. риски снижения качества финансового менеджмента ГАБС и АБС.

2. Потенциальные возможности для улучшения деятельности ГАБС и АБС с точки зрения нивелирования бюджетных рисков, содержащихся в реестре бюджетных рисков, а также в контексте улучшения показателей качества финансового менеджмента.

3. Сильные и слабые стороны деятельности ГАБС и АБС, которые могут повлиять на достижение целевых показателей государственных программ (национальных проектов) и государственного (муниципального) задания.

4. Меры и мероприятия, необходимые для повышения эффективности и результативности показателей реализации государственных программ (национальных проектов) и государственного (муниципального) задания.

5. Направления повышения исполнительской дисциплины субъектов бюджетных процедур и субъектов бюджетных рисков.

6. Процедуры, необходимые для минимизации финансовых и имущественных рисков ГАБС (АБС) в целях защиты активов государственного органа (государственного учреждения).

Необходимым условием успешного развития действующей системы ВФА является регулярный мониторинг изменений российского законодательства в сфере организации ВФА и периодическое повышение квалификации всех сотрудников государственных органов (учреждений), занятых организацией и проведением аудиторских мероприятий в рамках ВФА.

Вышеперечисленный комплекс мер позволит всем нашим министерствам, ведомствам и учреждениям государственного сектора расширить сферу предупреждающего (превентивного) контроля в области расходования государственных средств, усилить систему предотвращения и выявления бюджетных нарушений, повысить качество финансового менеджмента при управлении бюджетными средствами, что, в конечном итоге, является главной задачей проводимой бюджетной реформы.

### **Список использованной литературы**

1. Загарских В. В. Трансформация внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита в уголовно-исполнительной системе / В. В. Загарских // Материалы VI международного пенитенциарного форума «Преступление, наказание, исправление»: Сборник тезисов выступлений и докладов участников. — Рязань, 2023. — С. 83–87. — URL: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_60038201\\_25107247.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_60038201_25107247.pdf) (дата обращения: 26.04.2024).

2. Петров А. М. Внутренний финансовый контроль и внутренний финансовый аудит — инструменты устранения финансовых нарушений / А. М. Петров, В. В. Шнайдер, Д. В. Гаврилов // Азимут научных исследований: экономика и управление. — 2020. — Т.9, № 4 (33). — С. 271–276. — URL: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_44313646\\_95563943.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_44313646_95563943.pdf) (дата обращения: 04.05.2024).

3. Трухина Н. В. Принципиальные отличия внутреннего финансового аудита государственных учреждений от внутренней финансовой контрольной деятельности / Н. В. Трухина // Экономика и управление: проблемы, решения. — 2021. — Т.4, № 11 (119). — С. 169–175. — URL: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_47926624\\_99665963.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_47926624_99665963.pdf) (дата обращения: 07.05.2024).

4. Шибанова А. А. Роль внутреннего финансового аудита в деятельности организации бюджетной сферы / А. А. Шибанова // Экономика и бизнес: теория и практика. — 2023. — № 7 (101). — С. 227–229. — URL: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_54300404\\_22421090.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_54300404_22421090.pdf) (дата обращения: 07.05.2024).

### **Информация об авторе**

*Деревцова Ирина Валерьевна* — кандидат экономических наук, доцент кафедры мировой экономики и экономической безопасности, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: [DerevtsIV@bgu.ru](mailto:DerevtsIV@bgu.ru).

### **The Author**

*Derevtsova Irina Valeryevna* — Ph.D. in Economics, Associate Professor, Department of World Economy and Economic Security, Baikal State University, 11, Lenin str., Irkutsk, 664003, e-mail: [DerevtsIV@bgu.ru](mailto:DerevtsIV@bgu.ru).