Документ предоставлен [КонсультантПлюс](http://www.consultant.ru)

"Финансовое право", 2020, N 5

К ВОПРОСУ ОБ ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО АУДИТА

В ОРГАНАХ ИСПОЛНИТЕЛЬНОЙ ВЛАСТИ СУБЪЕКТОВ

РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

И.Б. ЛАГУТИН

Лагутин Игорь Борисович, заведующий кафедрой финансового права, конституционного, гражданского и административного судопроизводства Юго-Западного государственного университета, доктор юридических наук, доцент.

Данная статья посвящена исследованию новой формы государственного финансового контроля - внутреннего финансового аудита и практике реализации его на уровне субъектов Российской Федерации. Анализируются изменения, внесенные в [статью 160.2-1](consultantplus://offline/ref=5F0FF9F85674B2620291E41857280B8BF141B040E68311FFE9E7C8119D674F00D5597ABF1708AE4931A096586803329C516220950F9CE8Y6J) "Бюджетные полномочия отдельных участников бюджетного процесса по организации и осуществлению внутреннего финансового аудита" и вступившие в силу с 1 января 2020 года. Делаются выводы и определяются три основные модели организации внутреннего финансового аудита в субъектах Российской Федерации: в форме наделения полномочиями по осуществлению внутреннего финансового аудита одного или нескольких (двух - трех) должностных лиц органа исполнительной власти, подразделения органа исполнительной власти (отдела, управления) и в форме передачи полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита одному из подведомственных учреждений.

Ключевые слова: бюджет, бюджетное законодательство, финансовый контроль, публичный аудит, внутренний финансовый аудит.

On the Organization of Internal Financial Audit in Executive Authorities of the Constituent Entities of the Russian Federation

I.B. Lagutin

Lagutin Igor B., Head of the Department of Financial Law, Constitutional, Civil and Administrative Proceedings of the Southwest State University, LL.D., Associate Professor.

This article Is devoted to the study of a new form of state financial control - internal financial audit and the practice of its implementation at the level of constituent entities of the Russian Federation. The article analyzes the changes made to article 160.2-1 "Budgetary Powers of Individual Participants in the Budget Process to Organize and Implement Internal Financial Audit" and came into force on January 1, 2020. The article draws conclusions and defines three main models for organizing an internal financial audit in the constituent entities of the Russian Federation: in the form of empowering one or more (two to three) officials of an executive authority, a subdivision of an executive authority (department, management) and in the form of a transfer of authority to conduct an internal financial audit to one of the subordinate institutions.

Key words: budget, budget legislation, financial control, public audit, internal financial audit.

С 1 января 2020 года в [ст. 160.2-1](consultantplus://offline/ref=5F0FF9F85674B2620291E41857280B8BF141B040E68311FFE9E7C8119D674F00D5597ABF1708AE4931A096586803329C516220950F9CE8Y6J) Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее - БК РФ) "Бюджетные полномочия отдельных участников бюджетного процесса по организации и осуществлению внутреннего финансового аудита" вступили в силу все изменения, принятые в 2019 г. <1>. Стоит также отметить, что в 2019 г. помимо [ст. 160.2-1](consultantplus://offline/ref=5F0FF9F85674B2620291E41857280B8BF141B040E68311FFE9E7C8119D674F00D5597ABF1708AE4931A096586803329C516220950F9CE8Y6J) существенному изменению подвергся и весь [раздел IX](consultantplus://offline/ref=5F0FF9F85674B2620291E41857280B8BF141B040E68311FFE9E7C8119D674F00D5597AB81909A54931A096586803329C516220950F9CE8Y6J) БК РФ, посвященный государственному и муниципальному финансовому контролю.

--------------------------------

<1> Федеральный [закон](consultantplus://offline/ref=5F0FF9F85674B2620291E41857280B8BF147B140E78511FFE9E7C8119D674F00C75922B61D08B8426DEFD00D67E0Y1J) от 26 июля 2019 г. N 199-ФЗ "О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части совершенствования государственного (муниципального) финансового контроля, внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита" // Российская газета. 2019. 31 июля.

Можно согласиться с мнением о том, что в настоящее время "основным препятствием для развития внутреннего финансового контроля в России до настоящего времени являлось несовершенство нормативно-правовой базы. Прежде всего отсутствовало четкое законодательное разграничение понятий внутреннего и внешнего государственного аудита, внутреннего финансового аудита и внутреннего контроля, а также увязка между ведомственным финансовым контролем и внутренним контролем" <2>.

--------------------------------

<2> Контроль в финансово-бюджетной сфере: научно-практическое [пособие](consultantplus://offline/ref=5F0FF9F85674B2620291EB1442280B8BF34CB348E3894CF5E1BEC4139A681017D21076BB1E0CA64B6EA58349300C37854F6A36890D9E84E9YAJ) / И.И. Кучеров, Н.А. Поветкина, Н.Е. Абрамова [и др.]; отв. ред. И.И. Кучеров, Н.А. Поветкина. М.: ИЗиСП, КОНТРАКТ, 2016. 320 с.

Стоит отметить тот факт, что внутренний финансовый аудит (далее - ВФА) появился в [БК](consultantplus://offline/ref=5F0FF9F85674B2620291E41857280B8BF141B040E68311FFE9E7C8119D674F00C75922B61D08B8426DEFD00D67E0Y1J) РФ еще в 2013 г. вместе с принятием нового Федерального [закона](consultantplus://offline/ref=5F0FF9F85674B2620291E41857280B8BF146B446E38111FFE9E7C8119D674F00C75922B61D08B8426DEFD00D67E0Y1J) "О Счетной палате Российской Федерации", однако только в 2019 г. были разработаны и приняты уточняющие его проведение нормативные правовые акты, вступившие в силу с 1 января 2020 г. Указанные нормативные правовые акты были приняты в соответствии с утвержденной в 2018 г. [Программой](consultantplus://offline/ref=5F0FF9F85674B2620291E41857280B8BF145B043EC8211FFE9E7C8119D674F00C75922B61D08B8426DEFD00D67E0Y1J) разработки в Министерстве финансов Российской Федерации федеральных стандартов внутреннего финансового аудита на 2018 - 2020 гг. (утв. Минфином России 14 ноября 2018 г.) <3>.

--------------------------------

<3> По данной [Программе](consultantplus://offline/ref=5F0FF9F85674B2620291E41857280B8BF145B043EC8211FFE9E7C8119D674F00C75922B61D08B8426DEFD00D67E0Y1J) в 2020 г. должны начать работу 9 Федеральных стандартов внутреннего финансового аудита: "Определения, принципы и задачи осуществления внутреннего финансового аудита"; "Основания и порядок организации внутреннего финансового аудита"; "Права и обязанности должностных лиц, работников при осуществлении внутреннего финансового аудита"; "Планирование, определение объема работ и формирование программы аудиторской проверки"; "Проведение внутреннего финансового аудита"; "Реализация результатов внутреннего финансового аудита"; "Подтверждение достоверности бюджетной отчетности"; "Подготовка предложений по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств"; "Порядок передачи полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита".

На момент подготовки данной статьи были утверждены следующие Федеральные стандарты ВФА: "[Определения, принципы и задачи](consultantplus://offline/ref=5F0FF9F85674B2620291E41857280B8BF147B945ED8411FFE9E7C8119D674F00D5597ABA1F0FA64364FA865C2154388056743E9F119C8698E3Y7J) внутреннего финансового аудита" <4>; "[Основания и порядок](consultantplus://offline/ref=5F0FF9F85674B2620291E41857280B8BF140B146E68A11FFE9E7C8119D674F00D5597ABA1F0FA64365FA865C2154388056743E9F119C8698E3Y7J) организации, случаи и порядок передачи полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита" <5>; "[Права и обязанности](consultantplus://offline/ref=5F0FF9F85674B2620291E41857280B8BF147B945ED8711FFE9E7C8119D674F00D5597ABA1F0FA64364FA865C2154388056743E9F119C8698E3Y7J) должностных лиц (работников) при осуществлении внутреннего финансового аудита" <6>.

--------------------------------

<4> [Приказ](consultantplus://offline/ref=5F0FF9F85674B2620291E41857280B8BF147B945ED8411FFE9E7C8119D674F00C75922B61D08B8426DEFD00D67E0Y1J) Минфина России от 21 ноября 2019 г. N 196н "Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита "Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита" (зарегистрирован в Минюсте России 18.12.2019 N 56863).

<5> [Приказ](consultantplus://offline/ref=5F0FF9F85674B2620291E41857280B8BF140B146E68A11FFE9E7C8119D674F00C75922B61D08B8426DEFD00D67E0Y1J) Минфина России от 18 декабря 2019 г. N 237н "Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита "Основания и порядок организации, случаи и порядок передачи полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита" (зарегистрирован в Минюсте России 09.01.2020 N 57091).

<6> [Приказ](consultantplus://offline/ref=5F0FF9F85674B2620291E41857280B8BF147B945ED8711FFE9E7C8119D674F00C75922B61D08B8426DEFD00D67E0Y1J) Минфина России от 21 ноября 2019 г. N 195н "Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита "Права и обязанности должностных лиц (работников) при осуществлении внутреннего финансового аудита" (зарегистрирован в Минюсте России 18.12.2019 N 56862).

Итак, в соответствии со [ст. 160.2-1](consultantplus://offline/ref=5F0FF9F85674B2620291E41857280B8BF141B040E68311FFE9E7C8119D674F00D5597ABF1708AE4931A096586803329C516220950F9CE8Y6J) БК РФ ВФА представляет собой **особый вид деятельности по формированию и предоставлению руководству необходимой информации о результатах оценки исполнения бюджетных полномочий, в том числе заключения о достоверности бюджетной отчетности, а также предложений о повышении качества финансового менеджмента, в том числе о повышении результативности и экономности использования бюджетных средств, заключения о результатах исполнения решений, направленных на повышение качества финансового менеджмента**. То есть ВФА - это не финансовый контроль в чистом виде, а особый вид управленческой деятельности, направленный на повышение качества организации и осуществления финансовой работы органа исполнительной власти. Следовательно, ВФА необходимо рассматривать в большей степени как административный или управленческий контроль, в котором, однако, содержатся отдельные элементы финансового контроля как института финансового права.

Итак, основными отличиями ВФА от финансового контроля являются:

1. Объектом исследования ВФА являются не денежные средства, как у финансового контроля, а "бюджетная процедура и (или) составляющие эту процедуру операции (действия) по выполнению бюджетной процедуры" <7>, то есть управленческие отношения внутри органа исполнительной власти по участию в бюджетных процедурах. Исключением можно считать лишь анализ, направленный на повышение результативности и экономности использования бюджетных средств.

--------------------------------

<7> [Приказ](consultantplus://offline/ref=5F0FF9F85674B2620291E41857280B8BF147B945ED8411FFE9E7C8119D674F00C75922B61D08B8426DEFD00D67E0Y1J) Минфина России от 21 ноября 2019 г. N 196н "Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита "Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита" (зарегистрирован в Минюсте России 18.12.2019 N 56863).

2. Финансовому контролю свойственно проведение контрольных мероприятий (проверок), а ВФА может проходить в форме аудиторских мероприятий <8> внутри органа исполнительной власти. К методам ВФА, в отличие от финансового контроля, стандарт **относит аналитические процедуры, инспектирование, пересчет, запрос, подтверждение, наблюдение, мониторинг процедур внутреннего финансового контроля**. Далее в стандарте даются определения каждого из перечисленных методов.

--------------------------------

<8> Аудиторское мероприятие - совокупность профессиональных действий членов аудиторской группы или уполномоченного должностного лица, выполняемых на основании программы аудиторского мероприятия, в том числе действий по сбору аудиторских доказательств, формированию выводов, предложений и рекомендаций. См.: [Приказ](consultantplus://offline/ref=5F0FF9F85674B2620291E41857280B8BF147B945ED8411FFE9E7C8119D674F00C75922B61D08B8426DEFD00D67E0Y1J) Минфина России от 21 ноября 2019 г. N 196н "Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита "Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита" (зарегистрирован в Минюсте России 18.12.2019 N 56863).

3. ВФА и финансовый контроль кардинально различаются своими результатами, а именно последствиями ВФА могут быть только управленческие решения внутри органа исполнительной власти. Так, в стандарте определено, что ВФА осуществляет мониторинг процедур внутреннего финансового контроля, который, в свою очередь, определяется как "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 действий", которые проводятся "в целях обеспечения (подтверждения) законности, целесообразности совершения указанных операций (действий), в том числе полноты и достоверности данных, используемых для их совершения, либо выявления и устранения нарушений и (или) недостатков, в том числе их причин и условий". При этом нарушение определено в стандарте как "несоблюдение установленных правовыми актами требований к организации (обеспечению выполнения), выполнению бюджетной процедуры, в том числе к операции (действию) по выполнению бюджетной процедуры", а недостаток - как "правомерная и не являющаяся нарушением операция (действие) по выполнению бюджетной процедуры и (или) действие (бездействие) субъекта бюджетных процедур, которые оказывают негативное влияние на значения показателей качества финансового менеджмента" <9>.

--------------------------------

<9> См. подробнее: [Приказ](consultantplus://offline/ref=5F0FF9F85674B2620291E41857280B8BF147B945ED8411FFE9E7C8119D674F00C75922B61D08B8426DEFD00D67E0Y1J) Минфина России от 21 ноября 2019 г. N 196н "Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита "Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита" (зарегистрирован в Минюсте России 18.12.2019 N 56863).

4. ВФА и внутренний финансовый контроль имеют организационные отличия, а именно если система ВФА создается в структуре органа исполнительной власти, являющегося участником бюджетного процесса, то должностное лицо, подразделение или учреждение, которые наделены полномочиями по осуществлению внутреннего финансового аудита, должны предоставлять руководителю органа исполнительной власти информацию о работе структур органа власти, отвечающих за реализацию бюджетных полномочий, анализировать организацию механизмов по реализации указанных полномочий и представлять руководителю предложения по совершенствованию бюджетной деятельности органа исполнительной власти субъекта Российской Федерации. Внутренний финансовый контроль же проводится органом исполнительной власти в отношении подведомственных учреждений (получателей средств бюджета).

Важно отметить то, что требование по обязательной организации и осуществлению ВФА не учитывает особенности и возможности отдельных органов исполнительной власти (их структуру, штатную численность, наличие или отсутствие подведомственных учреждений и т.д.). В первую очередь это касается не федеральных органов исполнительной власти, а именно органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации.

Итак, кто же может в структуре органов исполнительной власти быть наделен полномочиями по осуществлению ВФА?

Во-первых, полномочиями по осуществлению ВФА может быть наделено **отдельное должностное лицо органа исполнительной власти (или несколько должностных лиц, которые на основании приказа или распоряжения ему подчиняются)**.

Вопросы, которые могут возникнуть в этой связи: какого уровня должно быть это должностное лицо (из числа руководящего состава органа исполнительной власти или нет (руководитель или один из его заместителей)? Важным требованием к такому должностному лицу является то, что оно **не должно быть наделено полномочиями, связанными с бюджетными процедурами и иными финансовыми отношениями**, такими, как утверждение государственного задания подведомственным учреждениям и/или принятие отчетов об исполнении государственного задания и т.д. В ином случае указанное должностное лицо будет анализировать в рамках внутреннего финансового аудита свою собственную деятельность. Однако стоит отметить, что в отдельных органах исполнительной власти субъектов Российской Федерации имеется один заместитель, исполняющий обязанности руководителя в случае его отсутствия. Если ВФА осуществляет сам руководитель, то кто его будет осуществлять в случае его отсутствия. В любом случае необходимо внести изменения в должностные инструкции соответствующих должностных лиц, где указать полномочия по осуществление ВФА. Более того, нужно определить должностных лиц, кто будет оформлять документы по ВФА (план мероприятий, отчеты и акты по результатам выполнения указанных мероприятий).

Во-вторых, полномочиями по осуществлению ВФА может быть наделено **подразделение органа исполнительной власти** (именуемый субъект ВФА и утвержденный приказом или распоряжением органа исполнительной власти). Как правило, во многих органах исполнительной власти решение о наделении кого бы то ни было полномочиями по осуществлению ВФА принимается по принципу: раз это финансовый аудит, то его должны реализовывать структуры, осуществляющие финансовые функции, что в корне неверно, так как именно эти структуры непосредственно участвуют в финансово-хозяйственной деятельности и в первую очередь именно их работа будет входить в предмет исследования ВФА. Это и есть финансовый менеджмент, указанный в [п. 2 ст. 160.2-1](consultantplus://offline/ref=5F0FF9F85674B2620291E41857280B8BF141B040E68311FFE9E7C8119D674F00D5597ABF1707A54931A096586803329C516220950F9CE8Y6J) БК РФ, данный пункт как раз введен Федеральным [законом](consultantplus://offline/ref=5F0FF9F85674B2620291E41857280B8BF147B140E78511FFE9E7C8119D674F00C75922B61D08B8426DEFD00D67E0Y1J) от 26 июля 2019 г. N 199-ФЗ.

В-третьих, полномочия могут быть переданы органом исполнительной власти одному из подведомственных учреждений и иному субъекту, что также должно быть оформлено приказом или распоряжением органа исполнительной власти или иным региональным нормативным правовым актом. В этой связи также может допускаться ошибка, при которой таким органом является централизованная бухгалтерия, которая участвует в исполнении бюджета, и проверка ее деятельности тоже входит в рамки ВФА, она подчиняется тому, кого она будет проверять в рамках ВФА <10>. [Стандартом](consultantplus://offline/ref=5F0FF9F85674B2620291E41857280B8BF140B146E68A11FFE9E7C8119D674F00D5597ABA1F0FA64365FA865C2154388056743E9F119C8698E3Y7J) ВФА "Основания и порядок организации, случаи и порядок передачи полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита", который утвержден Приказом Минфина России от 18 декабря 2019 г. N 237н, определены условия передачи указанных полномочий, а именно: отсутствует возможность или необходимость образования субъекта ВФА; нет возможности вести ВФА упрощенно.

--------------------------------

<10> Также в законе предусмотрено, что администратор бюджетных средств вправе передать полномочия по осуществлению ВФА главному администратору бюджетных средств, в ведении которого он находится, или другому администратору бюджетных средств, находящемуся в ведении данного главного администратора бюджетных средств, в соответствии с федеральными стандартами ВФА.

Важно отметить, что в ст. 160.2-1, в [п. 3](consultantplus://offline/ref=5F0FF9F85674B2620291E41857280B8BF141B040E68311FFE9E7C8119D674F00D5597ABF1707A14931A096586803329C516220950F9CE8Y6J), закреплен принцип **функциональной независимости** структурных подразделений: предусматривается возможность осуществления ВФА в случаях, предусмотренных федеральными стандартами ВФА, уполномоченными должностными лицами (работниками) главного администратора бюджетных средств, администратора бюджетных средств, наделенными полномочиями по осуществлению внутреннего финансового аудита, а в случаях передачи им полномочий по осуществлению ВФА - структурными подразделениями или уполномоченными должностными лицами (работниками) главного администратора бюджетных средств (администратора бюджетных средств), которому передаются указанные полномочия. Более того, необходимо при организации ВФА учитывать нормы законодательства о противодействии коррупции.

Также вышеуказанным стандартом ВФА предусматривается возможность осуществления ВФА в упрощенной форме в случае: отсутствия возможности создать субъект ВФА; передать полномочия по осуществлению ВФА; руководитель главного администратора (администратора) бюджетных средств проводит операции (действия) по выполнению бюджетных процедур; отсутствуют подведомственные администраторы бюджетных средств; отсутствуют подведомственные бюджетные, автономные учреждения и ГУП (МУП).

В целом, подводя итог, можно заключить, что в настоящее время в России только формируются основные подходы к организации внутреннего финансового аудита в органах исполнительной власти, как на федеральном, так и региональном уровнях власти. При этом важно понимать, что применительно к регионам даже предложенная модель не может быть в полной мере реализована из-за отсутствия во всех органах исполнительной власти субъектов Российской Федерации условий для этого. Предложенные в стандарте варианты упрощенной системы организации внутреннего финансового аудита могут носить только временный характер, так как не позволяют выстроить нормальную методику работы. В целом ВФА лишь частично затрагивает цели финансового контроля как института финансового права, так как он в первую очередь направлен на повышение качества финансового менеджмента, что более свойственно управленческому или административному контролю.

Литература

1. Контроль в финансово-бюджетной сфере: научно-практическое [пособие](consultantplus://offline/ref=5F0FF9F85674B2620291EB1442280B8BF34CB348E3894CF5E1BEC4139A681005D2487AB91811A64A7BF3D20FE6Y5J) / И.И. Кучеров [и др.]; ответственный редактор И.И. Кучеров, Н.А. Поветкина. Москва: ИЗиСП; КОНТРАКТ, 2016. 320 с.

Подписано в печать

30.04.2020