

Риск-ориентированный подход при организации внутреннего финансового аудита и ведомственного финансового контроля в системе МВД России

А.А. Цвилий-Букланова,
заместитель начальника кафедры организации
финансово-экономического, материально-технического
и медицинского обеспечения,
кандидат юридических наук,
Академия управления МВД России

Успешная финансовая система любого государства является основой политической и экономической стабильности общества и страны в целом. Для определения уровня финансовой безопасности эксперты учитывают фактор устойчивости финансовой системы, который определяется через состояние федерального бюджета, нормализацию расчетных отношений, устойчивость финансово-кредитной системы, сокращение государственного долга, показатели налоговых поступлений, а также обеспечение условий для расширения инвестиционного процесса. Однако эффективность финансовой системы и ее безопасная составляющая невозможны без элемента контроля. Охватывая все управленческие процессы, одной из ведущих категорий финансового права, определяющих основы государственного управления в финансовой сфере, является финансовый контроль. Он гарантирует оптимальное использование имеющихся ресурсов, выявляет уязвимые места в деятельности организации и помогает поддерживать стабильность бюджетного учреждения.

Статья 265 кодифицированного источника Российской Федерации в бюджетной сфере определяет виды государственного (муниципального) финансового контроля*(1). При этом государственный (муниципальный) финансовый контроль осуществляется в целях обеспечения соблюдения бюджетного законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения.

Особую значимость представляет рассмотрение государственного (муниципального) финансового контроля как внешнего и внутреннего. Со стороны внешнего государственного финансового контроля органы внутренних дел поднадзорны Счетной палате Российской Федерации, осуществляющей контроль за расходной частью бюджета. Внутренний государственный финансовый контроль - контроль за деятельностью Федерального казначейства. Внутренний контроль осуществляется контрольно-ревизионным управлением МВД России, в составе которого имеется Департамент внутреннего финансового аудита, а также контрольно-ревизионные подразделения территориальных органов внутренних дел, осуществляющие доскональный контроль за правильностью расходования бюджетных средств и проверку законности хозяйственных операций.

Таблица 1

Виды и субъекты государственного финансового контроля (ГФК)

ГФК	
Виды	Органы (субъекты)
Внешний	Счетная палата Российской Федерации - главный орган внешнего государственного аудита
Внутренний	Федеральное казначейство, осуществляющее:

	- контроль в финансово-бюджетной сфере; - анализ хода реализации функций по внутреннему финансовому контролю и аудиту
Внутриведомственный	Главный распорядитель бюджетных средств

В ситуации постоянного оперативного реагирования важнейшим вектором к достижению высокого места в рейтинге территориального органа МВД России по состоянию экономического положения является усиление контроля за всеми действиями в части сохранности и использования финансовых средств. Итоги проводимых в 2019 году ревизий и проверок финансово-хозяйственной деятельности в управлениях на транспорте МВД России по федеральным округам, практических органах внутренних дел, организациях и подразделениях МВД России подтверждают неутешительные факты различного рода нарушений с общим ущербом в 1,2 млрд. рублей.

В таких условиях важно сфокусировать внимание на контроле со стороны руководителя за планированием, организацией, распределением и использованием бюджетных средств особенно в сферах строительства и капитального ремонта, государственных закупок, придать особое значение вопросам недостатков и хищений, трудностям обеспечения сотрудников жильем, проблемам эксплуатационных расходов и т.п. Уместно отметить, что в условиях перехода к рыночным отношениям значительное внимание уделялось вопросам внутреннего контроля территориального органа МВД России, ориентированного на действия руководителя.

Действия, реализуемые сотрудниками (работниками) подразделений и руководством территориального органа МВД России в целях обеспечения грамотной финансово-хозяйственной деятельности, эффективного и рационального использования бюджетных средств, заложены в единую систему внутреннего контроля.

До недавнего времени существовали однородные контрольно-ревизионные подразделения, которые осуществляли финансовый контроль путем проведения документальных проверок и тематических проверок на соответствие финансово-хозяйственной деятельности подразделений требованиям действующего законодательства, фиксировали нарушения и недостатки в этих вопросах и разрабатывали соответствующие предложения по их устранению.

Новый вид финансового контроля со своей спецификой и особенностями, получивший название внутреннего финансового аудита, появился не так давно, с 2014 года. Его реализация была направлена на повышение эффективности использования финансовых и материальных ресурсов, в том числе выделяемых на правоохранительную деятельность.

Внутренний финансовый аудит в правоохранительных органах, как и в других бюджетных организациях, находится на уровне совершенствования, но темпы этого развития очень медленные. Как показывают результаты ревизий Контрольно-ревизионного управления МВД России, отчеты контрольно-ревизионных подразделений территориальных органов внутренних дел, всероссийские совещания-семинары руководителей контрольно-ревизионных служб, многие руководители, в том числе отдельные начальники контрольно-ревизионных подразделений, не понимают сущности и значения внутреннего финансового аудита, не усматривают разницы между аудитом и традиционным ведомственным финансовым контролем. Безосновательно называют различные тематические проверки аудиторскими проверками.

Внутренний финансовый аудит - это деятельность, направленная на формирование и предоставление автономной и беспристрастной информации об итогах исполнения главным администратором бюджетных средств бюджетных полномочий, нацеленная на повышение качества внутренних бюджетных процедур. Целью этих мероприятий является не столько фиксация нарушений бюджетного законодательства, нецелевого и неэффективного использования бюджетных средств, сколько оценка степени надежности внутренних бюджетных процедур - организации и контроля. Необходимо определить, есть ли системные недостатки и проблемы в реализации бюджетных процедур, которые не обязательно в настоящее время связаны с нарушениями, но, самое главное, могут привести к серьезным грубым нарушениям и

неэффективным расходам в будущем. Это и есть гарантийная функция внутреннего финансового аудита.

Исходя из результатов анализа такой надежности внутренних бюджетных процедур, аудитор должен в конечном итоге дать рекомендации о том, что именно необходимо сделать для устранения выявленных нарушений и недостатков, соответственно, это и есть вторая, рекомендательная, консультативная цель внутреннего аудита.

В 2015 году приказ МВД России N 980 утвердил два ведомственных регламента проведения внутреннего финансового аудита в МВД России и правила осуществления ведомственного финансового контроля в МВД России*(2). Ведомственный нормативный правовой акт получил свое рождение в развитие ст. 160.2-1 Бюджетного кодекса Российской Федерации, нацеленной на реализацию действенного финансового контроля, в том числе в системе органов внутренних дел, своевременное предупреждение и выявление противоправных действий, ориентированных на нецелевое использование, хищение бюджетных ассигнований и иных средств.

Полномочия, объявленные постановлением Правительства Российской Федерации от 17 марта 2014 г. N 193, объяснили неизбежность разработки и принятия приказа МВД России от 17 сентября 2014 г. N 793 "О мерах по организации внутреннего финансового контроля в системе МВД России".

Не акцентируя внимания на важных аспектах реализации данных приказов, отметим, что в 2018 году Правительством Российской Федерации были внесены существенные концептуальные изменения в организацию внутреннего финансового аудита, оказавшие нормативно-организационное воздействие на внутренний финансовый контроль и аудит в системе МВД России*(3).

Таким образом, нормативно закрепились требование о проведении аудита на основе риск-ориентированного подхода (пп. 22, 25, 40, 53)*(4). В рамках данного подхода бюджетные риски представлены как мероприятия по сбору и аккумулированию документов, требуемых в рамках обязательных внутренних бюджетных процедур с позиции вероятности наступления фактов, отрицательно сказывающихся на проведении внутренних бюджетных процедур. Также обновлен порядок осуществления внутреннего финансового контроля, в том числе порядок формирования (актуализации) карты внутреннего финансового контроля с учетом результатов оценки бюджетного риска.

В развитие мероприятий по совершенствованию внутреннего аудита и закрепления риск-ориентированного подхода Казначейством России была утверждена Методика отбора контрольных мероприятий при формировании планов контрольных мероприятий, реализуемых Федеральным казначейством в финансово-бюджетной сфере*(5). В основу методики заложено установление единого риск-ориентированного подхода к отбору контрольных мероприятий при формировании Плана контрольных мероприятий Федерального казначейства в финансово-бюджетной сфере на соответствующий период, отражены основы применения рассматриваемого подхода, приведены правила и особенности формирования карты рисков.

Нормотворцами федерального и ведомственного уровня определен порядок, как оценить бюджетный риск, почему так важно установить уровень вероятности наступления негативного события (критерии вероятности), напрямую оказывающего воздействие на исполнение внутренней бюджетной процедуры. Сам уровень негативного влияния события на результат внутренней бюджетной процедуры закрепился как "степень влияния".

Знание причин и условий (обстоятельств) материализации бюджетного риска позволяет предопределить показатель критерия "вероятность". Уровень каждого из этих критериев оценивается как низкая, средняя или высокая ступень.

Значения критериев бюджетного риска оцениваются на основе:

- данных об итогах внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита;
- сведений о нарушениях и недостатках, выявленных внешними контролирующими органами Российской Федерации;

- сведений о возникновении коррупционно опасных операций.

В рамках риск-ориентированного подхода при принятии решений по итогам рассмотрения результатов внутреннего финансового контроля усматриваются данные, отраженные в результатах проверок органами государственного финансового контроля (заключениях, актах, предписаниях, требованиях), допустимая Министерством финансов России информация о выявленных нарушениях. Особый интерес представляет для учета также ежеквартальный (годовой) материал Министерства финансов России по итогам мониторинга качества финансового менеджмента.

В рамках концепции риск-ориентированного подхода внутренние финансовые аудиты планируются на основе оценки бюджетных рисков, которые, в свою очередь, определяются на основе нарушений и недостатков, выявленных в ходе проверок и ревизий финансово-хозяйственной деятельности, проводимых как внутренними, так и внешними контролирующими органами. При этом существенность бюджетного риска определяется с учетом частоты и значимости нарушений и недостатков в финансово-хозяйственной деятельности.

Кроме того, предусмотрено, что аудиторы подтверждают достоверность бюджетной отчетности и соответствие порядка ведения бюджетного учета методологии и стандартам бюджетного учета, установленным Министерством финансов России для определения проверяемых данных и используемых в отношении них методов аудита, оценки искажения бюджетной отчетности. Каждый показатель с определенной существенностью ошибки и вероятностью ее допущения - основа для определения риска искажения бюджетной отчетности.

В данном случае уместно привести позицию О.Е. Орловой: "...вся деятельность в рамках ВФК сводится к управлению рисками, принимаемыми учреждением. Под риском подразумевается вероятность наступления из-за невыполнения обязательных требований событий, влекущих потенциальные негативные последствия различной степени тяжести" [1].

Во исполнение новых положений бюджетного законодательства о финансовом контроле и аудите с учетом позиций Правительства Российской Федерации и существующих рекомендаций Министерства финансов России Министр внутренних дел Российской Федерации распорядился и поручил с учетом имеющейся практики и полученных результатов в рассматриваемой сфере наиболее опытным представителям центрального аппарата МВД России разработать и представить на ведомственном уровне перечень наиболее значимых бюджетных рисков с концепцией их оценки. Полученные результаты работы уже нашли отклик и позитивный эффект при проверках территориальных органов внутренних дел.

Таблица 2

Бюджетные риски

Наименование бюджетной процедуры	Возможные риски ("*" коррупционно-опасные риски)
1. Составление, утверждение и ведение бюджетных смет и (или) свода бюджетных смет	1) Отсутствие требуемых документов для составления бюджетной сметы; в отношении плановых сметных показателей нет необходимого обоснования (расчетов) либо (при их наличии) наблюдается отклонение сравнительно текущего (очередного) финансового года на плановый период. 2) Завышение (занижение) доходной и расходной частей бюджетной сметы, в том числе необоснованное включение расходов в бюджетную смету. 3) Несоблюдение установленных требований при формировании фонда оплаты труда сотрудников и работников. 4) ...

2. Исполнение бюджетной сметы	1) Нарушение требований законодательства при планировании, осуществлении закупок. 2) Нецелевое использование бюджетных средств. 3) Нарушение порядка и условий выдачи государственных жилищных сертификатов. 4) ...
3. Принятие и исполнение бюджетных обязательств	1) Закупка товаров, работ, услуг, не включенных в план, план-график закупок. 2) Закупка имущества без учета утвержденных базовых нормативных затрат (предельных цен). 3) Нарушение установленных нормативными правовыми актами и решениями руководства. 4) ...
4. Реализация начисления, учета и контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью осуществления платежей	1) Непредъявление мер ответственности к контрагентам в связи с неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств, предусмотренных контрактом.* 2) Непредъявление (несвоевременное предъявление) исковых требований к контрагентам, не выполнившим условия контрактов.* 3) Непроведение претензионно-исковой работы по возмещению поставщиками причиненных убытков при приобретении товара взамен ранее предусмотренного по расторгнутым контрактам по более высокой цене в случае последующих закупок у иных контрагентов.* 4) ...
5. Ведение бюджетного учета, в том числе принятие к учету первичных учетных документов (сводных учетных документов), отражение информации, указанной в первичных учетных документах и регистрах бюджетного учета, проведение оценки имущества и обязательств, а также инвентаризаций	1) Фиксация данных в регистрах бюджетного учета без подтверждения данными первичных учетных документов, либо мнимого факта хозяйственной жизни. 2) Несоответствие фактического наличия материальных ценностей данным бюджетного учета.* 3) Нарушения порядка ведения Главной книги. 4) ...
6. Составление и представление бюджетной отчетности и сводной бюджетной отчетности	1) Несоответствие бюджетной отчетности регистрам бюджетного учета. 2) Нарушение общих требований к бюджетной отчетности экономического субъекта, в том числе к ее составу. 3) Непредставление или представление с существенным нарушением сроков бюджетной отчетности, либо представление заведомо недостоверной бюджетной отчетности, нарушение порядка составления и предоставления отчета об исполнении федерального бюджета. 4) ...

Несмотря на практику использования перечня наиболее значимых бюджетных рисков и концепцию их оценки на протяжении нескольких лет существует достаточное количество ошибок, выявляемых в ходе контрольно-ревизионной деятельности:

1. Неисполнение полномочий, predeterminedенных бюджетным законодательством по осуществлению внутреннего финансового контроля.
2. Неразработка порядка внутреннего контроля.
3. Отсутствие в должностных регламентах положений, определяющих полномочия по осуществлению внутреннего финансового контроля.
4. Неотражение периодичности представления руководителю главного распорядителя средств (его заместителю) информации о результатах внутреннего финансового контроля.
5. Отсутствие правового акта, устанавливающего порядок представления отчетности о результатах внутреннего финансового контроля.
6. Неиспользование специализированного прикладного программного обеспечения в целях автоматизации внутреннего финансового контроля.
7. Осуществление внутреннего финансового контроля не во всех структурных подразделениях главного администратора средств, ответственных за выполнение внутренних бюджетных процедур.
8. Отсутствие перечня операций (действий по формированию документов, необходимых для осуществления внутренней бюджетной процедуры) в структурных подразделениях главного администратора средств, ответственных за осуществление внутренних бюджетных процедур.
9. Отсутствие оценки вероятности возникновения бюджетных рисков.
10. Отсутствие утвержденных карт внутреннего финансового контроля.
11. Несоблюдение установленных контрольными картами требований к периодичности контрольных воздействий, к методам контроля, к способам проведения контрольных воздействий.
12. Нарушение требований к ведению регистров (журналов) внутреннего финансового контроля.
13. Бездействие руководителя по результатам рассмотрения результатов внутреннего финансового контроля с указанием сроков их реализации.

Кроме того, при принятии решений рассмотрения результатов внутреннего финансового контроля не учитываются сведения из актов, заключений, представлений и инструкций органов государственного финансового контроля и отчетов внутреннего финансового аудита.

В то же время согласно отчету Федерального казначейства "О результатах осуществления главными администраторами средств федерального бюджета в 2019 году внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита" МВД России занимает 52-е место из 90 главных администраторов средств федерального бюджета [3].

Подводя итоги рассмотрения риск-ориентированного подхода в системе внутреннего финансового контроля и аудита в МВД России, следует отметить, что совершенствование осуществления внутреннего финансового аудита в направлении мониторинга влияния бюджетных расходов является одним из приоритетных направлений деятельности контрольно-ревизионной службы в текущем и последующих годах.

Принцип эффективного использования бюджетных средств определяет обязанность участников бюджетного процесса составлять и исполнять бюджеты исходя из необходимости достижения указанных результатов с использованием наименьшего объема средств (экономность) и (или) достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств (результативность).

Под результативностью расходов понимается степень достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств и целей. При этом экономические показатели определяются путем сопоставления плановых и достигнутых экономических результатов использования бюджетных средств.

Учитывая вышеизложенное, особое значение приобретают вопросы методологии выявления, анализа, смягчения и предупреждения бюджетных рисков в территориальных органах внутренних дел, разработки конкретных предложений и рекомендаций, реализация которых позволит более эффективно использовать выделенные средства и снизить риск неэффективного расходования

средств федерального бюджета. Учитывая, что, согласно разъяснениям Минфина России, "главный администратор (администратор) бюджетных средств вправе самостоятельно определять порядок осуществления внутреннего финансового контроля с учетом необходимости соблюдения требований к исполнению бюджетных полномочий", МВД России обладает возможностью в части нормотворческой деятельности учитывать практику риск-ориентированного подхода при осуществлении мероприятий по контролю (аудиту) в практических органах внутренних дел и вносить существенные изменения в части его совершенствования.

Список литературы:

1. Внутренний финансовый контроль в бюджетном учреждении / О.Е. Орлова. // Руководитель бюджетной организации. 2019. N 1.
2. Отчет о работе Счетной палаты Российской Федерации. URL: <https://ach.gov.ru/promo/annual-report-2019> (дата обращения: 28.08.2020).
3. Результаты оценки осуществления ГАСФБ ВФА в 2019 году // Официальный сайт Федерального казначейства. URL: <https://www.roskazna.gov.ru/kontrol/analiz-osushchestvleniya-gasfb-vfk-i-vfa> (дата обращения: 28.08.2020).

*(1) Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. N 145-ФЗ.

*(2) Об утверждении Регламента осуществления внутреннего финансового аудита в системе МВД России и Регламента осуществления ведомственного финансового контроля в системе МВД России: приказ МВД России от 12 октября 2015 г. N 980.

*(3) О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 17 марта 2014 г. N 193 и признании утратившими силу отдельных положений некоторых актов Правительства Российской Федерации: Постановление Правительства Российской Федерации от 24 марта 2018 г. N 325. Документ утратил силу с 01 января 2020 г.

*(4) Правила 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: Постановление Правительства Российской Федерации от 17 марта 2014 г. N 193.

*(5) Об утверждении Методики отбора контрольных мероприятий при формировании планов контрольных мероприятий Федерального казначейства и территориальных органов Федерального казначейства в финансово-бюджетной сфере: приказ Казначейства России от 26 декабря 2018 г. N 433.