

Информация по вопросам контрольной деятельности главных распорядителей и администраторов бюджетных средств

Исходя из положений Бюджетного кодекса главные распорядители (распорядители) бюджетных средств, главные администраторы (администраторы) доходов бюджета, главные администраторы (администраторы) источников финансирования дефицита бюджета обязаны осуществлять внутренний финансовый контроль (ВФК) и внутренний финансовый аудит (ВФА). Приказом Минфина РФ от 05.08.2020 №160н утвержден новый федеральный стандарт внутреннего финансового аудита, устанавливающий в том числе порядок проведения внутреннего финансового аудита (далее - Порядок проведения ВФА).

Организация ВФА

Напомним, что под ВФА понимается деятельность по формированию и предоставлению руководителю субъекта ВФА:

- информации о результатах оценки исполнения бюджетных полномочий субъекта ВФА, в том числе заключения о достоверности бюджетной отчетности;
- предложений о повышении качества финансового менеджмента, в частности о повышении результативности и экономности использования бюджетных средств;
- заключения о результатах исполнения решений, направленных на повышение качества финансового менеджмента.

Целями осуществления ВФА являются:

- оценка надежности системы внутреннего финансового контроля и подготовка предложений об ее организации;
- подтверждение достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности, установленной Минфином, а также ведомственным (внутренним) актам, принятым в соответствии с п. 5 ст. 264.1 БК РФ;
- повышение качества финансового менеджмента.

Основанием организации ВФА становится принятие субъектом ВФА одного из следующих решений:

- об образовании субъекта внутреннего финансового аудита на основе принципа (с обеспечением) функциональной независимости;
- о передаче полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита.

Руководители главного распорядителя бюджетных средств, главного администратора доходов бюджета, главного администратора источников финансирования дефицита бюджета, распорядителя бюджетных средств, получателя бюджетных средств, администратора доходов бюджета, администратора источников финансирования дефицита бюджета несут единоличную ответственность за результаты выполнения внутренних бюджетных

процедур, за организацию и осуществление надежного внутреннего финансового контроля, за достоверность бюджетной отчетности и соответствие порядка ведения бюджетного учета единой методологии бюджетного учета, составления, представления и утверждения бюджетной отчетности, а также за повышение качества финансового менеджмента в случаях:

- отсутствия возможности образования субъекта внутреннего финансового аудита на основе принципа функциональной независимости и возможности передачи полномочий по осуществлению внутреннего финансового аудита;

- неприятия решения об организации образования субъекта ВФА или передачи полномочий по осуществлению ВФА.

ВФА может быть организован одним из следующих способов:

- создание (определение) структурного подразделения в главном администраторе (администраторе) бюджетных средств, на которое возлагаются полномочия по осуществлению ВФА;

- наделение уполномоченного должностного лица (работника) главного администратора (администратора) бюджетных средств полномочиями по осуществлению ВФА;

- передача полномочий по осуществлению ВФА.

Объектами ВФА являются структурные подразделения главного администратора бюджетных средств, администратора бюджетных средств, подведомственные им администраторы бюджетных средств и получатели бюджетных средств. Следовательно, в случае отсутствия у главного распорядителя подведомственных организаций внутренний финансовый аудит должен осуществляться в отношении собственных структурных подразделений.

ВФА должен производиться структурными подразделениями и (или) уполномоченными должностными лицами, работниками главного администратора (администратора) бюджетных средств, наделенными полномочиями по осуществлению такого аудита, на основе функциональной независимости.

Субъектом ВФА является уполномоченное на его осуществление подразделение главного администратора бюджетных средств (как обособленное, так и в составе другого структурного подразделения). Должностное лицо субъекта внутреннего финансового аудита не может изучать проведенные им операции (действия по формированию документов, необходимых для выполнения внутренних бюджетных процедур).

Субъект внутреннего финансового аудита подчиняется непосредственно и исключительно руководителю главного администратора (администратора) бюджетных средств.

Проведение аудиторских мероприятий

Согласно п. 32 Порядка проведения ВФА аудиторское мероприятие должно осуществляться в соответствии с утвержденной программой путем выполнения членами аудиторской группы профессиональных действий (применения

совокупности профессиональных знаний, навыков и других компетенций, позволяющих проводить аудиторское мероприятие), в том числе действий по сбору аудиторских доказательств, формированию выводов, предложений и рекомендаций.

Необходимо отметить, что под аудиторскими доказательствами понимают полученные с использованием методов ВФА документы и фактические данные, информацию в отношении вопросов, подлежащих изучению в ходе аудиторского мероприятия, включая расчеты (результаты расчетов), числовые показатели и информацию, полученную при оценке бюджетных рисков и проведении мониторинга реализации мер по минимизации (устранению) бюджетных рисков, а также иные сведения, используемые для формирования выводов, предложений и рекомендаций субъекта ВФА по результатам проведения аудиторского мероприятия.

Сбор доказательств. Сбор аудиторских доказательств осуществляется путем изучения объектов внутреннего финансового аудита. При этом в ходе их сбора в обязательном порядке надлежит учитывать следующее:

1. Аудиторские доказательства являются обоснованными, если они имеют логическую связь с вопросами, подлежащими изучению в ходе аудиторского мероприятия, и важны для изучения этих вопросов, а также для достижения целей и решения задач аудиторского мероприятия.

2. Аудиторские доказательства являются надежными, если при повторном применении методов ВФА в отношении вопросов, подлежащих изучению в ходе аудиторского мероприятия, будут получены те же результаты, что и при первичном применении методов ВФА в отношении тех же вопросов, при этом:

- надежность аудиторских доказательств зависит от их характера и источника;
- документированные аудиторские доказательства (письменные свидетельства) надежнее, чем устные разъяснения, но надежность документированных аудиторских доказательств может быть разной в зависимости от источника и цели документа;

- аудиторские доказательства, полученные из нескольких источников, надежнее, чем полученные из одного источника;

- аудиторские доказательства, полученные от незаинтересованных сторон (эксперты и (или) лица, располагающие документами и фактическими данными, информацией, необходимыми для проведения аудиторского мероприятия), надежнее, чем полученные от субъектов бюджетных процедур;

- аудиторские доказательства, собранные непосредственно уполномоченным должностным лицом или членами аудиторской группы (например, путем наблюдения, пересчета, инспектирования), надежнее, чем полученные косвенным путем (например, путем запроса);

- аудиторские доказательства в виде оригиналов документов надежнее, чем их копии.

3. Аудиторские доказательства являются достаточными, если они позволяют с учетом целей и задач аудиторского мероприятия сформировать и обосновать

выводы, предложения и рекомендации по результатам аудиторского мероприятия, при этом большой объем (количество) аудиторских доказательств не компенсирует обоснованность и надежность аудиторских доказательств.

Способы изучения объектов ВФА. Изучение объектов ВФА может осуществляться либо сплошным, либо выборочным способом в зависимости от цели (целей) и задач аудиторского мероприятия, характеристик исследуемых документов и информации, в том числе о бюджетных процедурах и операциях (действиях) по выполнению бюджетной процедуры, а также в зависимости от использования информационных систем для изучения объектов внутреннего финансового аудита.

Согласно п. 36 Порядка проведения ВФА сплошной способ следует использовать в случаях, когда изучаемая совокупность объектов (вопросов) состоит из небольшого количества операций (действий) по выполнению бюджетной процедуры, документов и информации, а также в ситуации, когда выборочный способ изучения объектов ВФА не обеспечит получение аудиторских доказательств. Кроме того, данный способ можно применить и в случаях, когда выборочный способ менее эффективен с точки зрения трудозатрат уполномоченного должностного лица или членов аудиторской группы (например, при использовании прикладных программных средств, информационных ресурсов для изучения внутреннего финансового аудита).

Выборочный способ следует применять в случаях, когда отбор конкретных операций (действий) по выполнению бюджетной процедуры, документов и информации для изучения производится на основе понимания уполномоченным должностным лицом или членами аудиторской группы изучаемых объектов внутреннего финансового аудита, целей и задач аудиторского мероприятия, результатов оценки бюджетных рисков.

Отбор конкретных операций (действий) по выполнению бюджетной процедуры, документов и информации производится в случаях, когда изучения этих элементов достаточно для достижения целей и решения задач аудиторского мероприятия.

Выводы уполномоченного должностного лица или членов аудиторской группы, сделанные на основе изучения конкретных операций (действий) по выполнению бюджетной процедуры, документов и информации, относятся только к этим элементам и не могут быть распространены на всю совокупность изучаемых операций (действий) по выполнению бюджетной процедуры, документов и информации.

Выборка. Аудиторская выборка предназначена для того, чтобы на основании изучения менее чем 100% элементов общего набора операций (действий) по выполнению бюджетной процедуры, документов и информации (далее - генеральная совокупность), из которых производится выборка, сделать выводы относительно всей генеральной совокупности. Выборка может быть статистической и нестатистической. Статистическая аудиторская выборка - это способ формирования аудиторской выборки, при котором:

- элементы для изучения выбираются из генеральной совокупности случайным способом;
- для оценки результатов выборки могут использоваться статистические инструменты анализа.

Аудиторская выборка, не соответствующая характеристикам статистической аудиторской выборки, является нестатистической аудиторской выборкой.

Применяемый для изучения объектов ВФА способ формирования аудиторской выборки должен обеспечить получение обоснованных, надежных и достаточных аудиторских доказательств.

В случаях, когда аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют аудиторским доказательствам, полученным из другого источника, или надежность информации, полученной в качестве аудиторских доказательств, не подтверждена, уполномоченным должностным лицом или членами аудиторской группы должны быть проведены дополнительные профессиональные действия для сбора аудиторских доказательств, а также могут быть подготовлены предложения по внесению изменений в программу аудиторского мероприятия (при необходимости), предложения в части приостановления и (или) продления сроков аудиторского мероприятия.

Приостановка и продление аудита. Согласно п. 41 Порядка проведения ВФА аудиторское мероприятие может приостанавливаться, причем неоднократно, в следующих случаях:

- при наличии нарушения требований к бюджетному (бухгалтерскому) учету, в том числе по хранению первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности, которое делает невозможным дальнейшее проведение аудиторского мероприятия, - на период восстановления документов, необходимых для проведения аудиторского мероприятия, а также приведения документов учета и отчетности в состояние, позволяющее проводить их изучение в ходе аудиторского мероприятия;

- на период непредставления (неполного представления) документов и информации или воспрепятствования проведению аудиторского мероприятия;

- на период организации и проведения экспертиз, а также исполнения запросов;

- при наличии обстоятельств, делающих невозможным дальнейшее проведение аудиторского мероприятия по причинам, не зависящим от уполномоченного должностного лица или членов аудиторской группы, включая наступление обстоятельств непреодолимой силы.

Общий срок приостановлений аудиторского мероприятия не может составлять более одного года. На время приостановления аудиторского мероприятия течение его срока прерывается.

Кроме того, срок проведения аудита может быть продлен при наличии одного из следующих оснований:

- получение в ходе аудиторского мероприятия информации, свидетельствующей о наличии нарушений законодательства РФ и требующей

дополнительного изучения, в том числе информации от правоохранительных органов, иных органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления либо из иных источников;

- наличие обстоятельств, которые делают невозможным дальнейшее проведение аудиторского мероприятия по причинам, не зависящим от уполномоченного должностного лица или членов аудиторской группы, включая наступление обстоятельств непреодолимой силы;

- значительный объем анализируемых документов, который не представлялось возможным установить при подготовке к проведению аудиторского мероприятия.

Решение о приостановлении аудиторского мероприятия и (или) о продлении срока проведения аудиторского мероприятия принимается руководителем главного администратора (администратора) бюджетных средств, при этом изменения в план проведения аудиторских мероприятий не вносятся.

Документирование аудиторских мероприятий

В целях проведения аудиторского мероприятия уполномоченное должностное лицо или члены аудиторской группы формируют рабочую документацию аудиторского мероприятия, под которой понимается совокупность документов и фактических данных, информации (материалов), подготавливаемых либо получаемых в связи с проведением аудиторского мероприятия, в том числе:

- документы, отражающие подготовку к проведению аудиторского мероприятия, включая формирование его программы;

- документы и фактические данные, информация, связанные с выполнением бюджетных процедур;

- объяснения, полученные в ходе аудиторского мероприятия, в том числе от субъектов бюджетных процедур;

- информация о контрольных действиях, совершаемых при выполнении бюджетной процедуры, являющейся объектом внутреннего финансового аудита;

- аналитические материалы, подготовленные в рамках аудиторского мероприятия;

- копии обращений к экспертам и (или) к лицам, располагающим документами и фактическими данными, информацией, необходимыми для проведения аудиторского мероприятия, направленных в ходе аудиторского мероприятия, и полученные от них сведения.

Рабочая документация аудиторского мероприятия должна быть достаточной для обеспечения понимания результатов аудиторского мероприятия. Рабочие документы аудиторского мероприятия могут вестись и храниться в электронном виде и (или) на бумажных носителях, а также должны быть сформированы до окончания аудиторского мероприятия.

Формируемые рабочие документы должны подтверждать, что:

- объекты ВФА исследованы в соответствии с программой этого аудиторского мероприятия;

- при проведении аудиторского мероприятия собраны аудиторские доказательства, которые позволяют сформировать и обосновать выводы, предложения и рекомендации по результатам аудиторского мероприятия.

Сформированные членом рабочей группы рабочие документы должны быть проверены руководителем аудиторской группы. В ходе такой проверки руководитель аудиторской группы должен убедиться в том, что программа (соответствующий пункт программы) аудиторского мероприятия выполнена и получены обоснованные, надежные и достаточные аудиторские доказательства для достижения целей аудиторского мероприятия.

В случае если аудиторское мероприятие проводилось уполномоченным должностным лицом единолично (без формирования аудиторской группы), рабочие документы аудиторского мероприятия должны быть проверены уполномоченным должностным лицом.

При хранении рабочих документов аудиторских мероприятий должна исключаться возможность их изменения, а также изъятия или добавления отдельных рабочих документов или их части. Оформление документов, содержащих сведения, составляющие государственную, служебную, иную охраняемую законом тайну, осуществляется с соблюдением требований, предусмотренных законодательством РФ в области защиты государственной и иной охраняемой законом тайны.

Исходя из положений п. 45 Порядка проведения ВФА по решению руководителя субъекта ВФА информация о результатах оценки исполнения бюджетных полномочий главного администратора (администратора) бюджетных средств, о надежности внутреннего финансового контроля, о достоверности бюджетной отчетности, а также предложения и рекомендации о повышении качества финансового менеджмента могут быть отражены в ходе аудиторского мероприятия (промежуточные и предварительные результаты аудиторского мероприятия), в том числе в форме аналитических записок, направляемых субъектам бюджетных процедур.

По окончании проведения аудиторского мероприятия руководитель субъекта ВФА подписывает заключение, осуществляя контроль полноты отражения результатов проведения аудиторского мероприятия, и представляет заключение руководителю главного администратора (администратора) бюджетных средств.

В заключение отметим: исходя из п. 55 Порядка проведения ВФА его положения следует применять в отношении аудиторских проверок, начатых после его вступления в силу, то есть после 12.09.2020.