

УДК 336.148

DOI: 10.18384/2949-5024-2023-4-73-85

АНАЛИЗ МЕТОДИЧЕСКИХ ПОЛОЖЕНИЙ ПО ОЦЕНКЕ УРОВНЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ВНУТРЕННЕГО ФИНАНСОВОГО АУДИТА, ПРИМЕНЯЕМЫХ ОРГАНАМИ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

Плотников Д. М.¹, Михайловский Г. Б.²

¹ Государственный университет просвещения

141014, Московская обл., г. Мытищи, ул. Веры Волошиной, д. 24,

Российская Федерация

² ООО «ХПМОНТ РУС»,

115230, г. Москва, Каширское шоссе, д. 13б, этаж 6, помещ. I, Российская Федерация

Аннотация

Цель. Исследование методик анализа эффективности внутреннего финансового аудита, применяемых органами государственного финансового контроля.

Процедура и методы. Проведена оценка методических положений по оценке уровня эффективности внутреннего финансового аудита, применяемых Счётной палатой Российской Федерации и Федеральным казначейством в 2021–2023 гг.

Результаты. Обоснована необходимость внесения изменений в положения стандарта внешнего государственного аудита, предназначенного для методологического обеспечения реализации функции Счётной палаты Российской Федерации по проверке и анализу эффективности внутреннего финансового аудита.

Теоретическая и/или практическая значимость заключается в выявлении противоречий в методике оценки внутреннего финансового аудита, применяемых Счётной палатой Российской Федерации, которые возможно использовать как при составлении разногласий к актам проверок, так и для совершенствования нормативных правовых актов последней.

Ключевые слова: внутренний финансовый аудит, методики оценки эффективности, органы государственного финансового контроля, Счётная палата Российской Федерации, Федеральное казначейство

ANALYSIS OF METHODOLOGICAL PROVISIONS FOR ASSESSING THE LEVEL OF EFFICIENCY OF INTERNAL FINANCIAL AUDIT APPLIED BY STATE FINANCIAL CONTROL BODIES

D. Plotnikov¹, G. Mikhailovsky²

¹ State University of Education

ul. Very Voloshinoy 24, Mytishchi 141014, Moscow Region, Russian Federation

² Chief Operating Officer of HPMONT RUS LLC

sh. Kashirskoe 13b, etazh 6, pomeshch. I, Moscow 115230, Russian Federation

Abstract

Aim. Assessment of methods for analysing the effectiveness of internal financial audit applied by public financial control bodies.

Methodology. The methodological provisions for assessing the level of internal financial audit efficiency applied by the Accounts Chamber of the Russian Federation and the Federal Treasury in 2021–2023 have been analysed.

Results. The necessity of amending the provisions of the external public audit standard designed to provide methodological support for the implementation of the function of the Accounts Chamber of the Russian Federation to verify and analyse the effectiveness of internal financial audit has been substantiated.

Research implications. Theoretical and/or practical significance lies in the identification of contradictions in the methodology of assessment of internal financial audit applied by the Accounts Chamber of the Russian Federation, which can be used both in the preparation of disagreements to the acts of audits, and to improve the normative legal acts of the latter.

Keywords: internal financial audit, efficiency assessment methodologies, public financial control bodies, Accounts Chamber of the Russian Federation, Federal Treasury

Введение

Внутренний финансовый аудит (далее – ВФА) является одним из обязательных видов деятельности участников бюджетного процесса: главных распорядителей бюджетных средств, главных администраторов доходов бюджета, главных администраторов источников финансирования дефицита бюджета, распорядителей бюджетных средств, получателей бюджетных средств, администраторов доходов бюджета, администраторов источников финансирования дефицита бюджета (далее – главный администратор). ВФА в обязательном порядке подвергается проверке органами государственного финансового контроля.

В настоящее время функции внешнего государственного финансового контроля осуществляют Счётная палата Российской Федерации (далее – СП РФ), а также контрольно-счётные органы субъектов Российской Федерации и муниципалитетов. Внутренний государственный финансовый контроль закреплён за Федеральным казначейством (далее – ФК), органами государственного (муниципального) финансового контроля, являющимся исполнительными органами субъектов Российской Федерации (органами местных администраций) [1, с. 105–106].

Отдельно стоит рассмотреть подходы ФК и СП РФ к оценке эффективности ВФА главного администратора.

Оба органа государственного финансового контроля используют бальную систему оценок, на основании которой делается вывод об уровне эффективности ВФА.

Основные положения методики ФК по оценке ВФА

ФК при проведении оценки ВФА руководствуется Методикой проведения анализа осуществления главными администраторами бюджетных средств внутреннего финансового аудита¹.

В зависимости от количества баллов, присвоенных по итогу анализа ВФА, ФК главному администратору присваивается определённая оценка. При этом данная оценка рассчитывается как процент полученных баллов ВФА от максимально возможных. Чем выше данный процент, тем выше оценка (см. табл. 1).

¹ Приказ Министерства финансов России от 27.12.2019 № 1657 «Об утверждении Методики проведения анализа осуществления главными администраторами бюджетных средств внутреннего финансового аудита» // СПС КонсультантПлюс: [сайт]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_342315/?ysclid=lpquau577m306125934 (дата обращения: 26.09.2023).

Таблица 1 / Table 1

**Зависимость оценки ВФА от процента полученных баллов /
Dependence of the internal financial audit score on the percentage of points received**

№ п/п	Уровень эффективности	Шифр оценки	Процент полученных баллов от максимально возможных
1	максимальная оценка	AAA	99–100
2	очень высокая оценка	AA	96–98,99
3	высокая оценка	A	90–95,99
4	оценка выше средней	BBB	80–89,99
5	средняя оценка	BB	70–79,99
6	удовлетворительная оценка	B	60–69,99
7	низкая оценка	CC	50–59,99
8	неудовлетворительная оценка	C	менее 50

Источник: данные авторов.

Так, например, для оценки осуществления ВФА в 2020–2022 гг. максимально возможная оценка составила 100 баллов, из чего следует, что максимальную оценку (AAA) могли получить только главные администраторы, набравшие 99 и более баллов.

Кроме того, ФК ежегодно формирует сводный рейтинг главных администраторов по осуществлению ВФА по четырём цветовым группам (зонам):

- зеленая зона (включает оценки с шифрами: «AAA», «AA», «A»);
- светло-зелёная зона (включает оценку с шифром «BBB»);
- жёлтая зона (включает оценку с шифром «BB»);
- оранжевая зона (включает оценку с шифром «B»);
- синяя зона (до 2023 г. использовалась красная зона) (включает оценки с шифрами «CC», «C»).

Так, например, Министерство экономического развития Российской Федерации получило от ФК следующие оценки ВФА:

- за 2020 г. – C (неудовлетворительная оценка, синяя (красная) зона)¹;
- за 2021 г. – C (неудовлетворительная оценка, синяя (красная) зона)²;
- за 2022 г. – BBB (оценка выше средней, светло-зеленая зона)³.

Оценка ВФА осуществляется ФК в основном, на основании анкетирования главных администраторов путём самооценки по вопросам, разработанным Министерством финансов Российской Федерации (далее – Минфин) совместно ФК, и анализа документов, представленных главными администраторами в обоснование выставленных себе баллов по каждому вопросу.

¹ Информация о результатах анализа осуществления главными администраторами средств федерального бюджета внутреннего финансового аудита в 2020 году // Федеральное казначейство: [сайт]. URL: <https://roskazna.gov.ru/upload/iblock/5e4/Informatsiya.pdf> (дата обращения: 26.09.2023).

² Аналитический отчет о результатах проведения аналитического мероприятия № 1 по теме: «Оценка организации и осуществления главными администраторами средств федерального бюджета внутреннего финансового аудита в 2021 году и в текущем периоде 2022 года» // Федеральное казначейство: [сайт]. URL: <https://roskazna.gov.ru/upload/iblock/fac/Informatsiya-o-rezultatakh-analiza.pdf> (дата обращения: 26.09.2023).

³ Информация о результатах осуществления главными администраторами средств федерального бюджета внутреннего финансового аудита в 2022 году // Федеральное казначейство: [сайт]. URL: https://roskazna.gov.ru/upload/iblock/e0a/Informatsiya-o-rezultatakh-osushchestvleniya-GASFB-VFA-v-2022-godu_607_30_08_2023_ver1_.pdf?ysclid=lmrrndg3o1507689055 (дата обращения: 26.09.2023).

Для оценки ВФА за 2020 г. ФК использовало 25 вопросов¹, за 2021 г. – 24², за 2022 г. – 16³.

Основные положения методики СП РФ по оценке ВФА

СП РФ оценку ВФА осуществляет, как правило, по результатам проведения проверок исполнения главным администратором федерального закона о федеральном бюджете на соответствующий год.

Так, при осуществлении проверки исполнением федерального бюджета обязательно проводится проверка и анализ эффективности ВФА⁴.

Организация и проведение проверки вопросов ВФА осуществляется в соответствии со стандартом внешнего государственного аудита (контроля) СГА 311 «Проверка и анализ эффективности внутреннего финансового аудита» (далее – СГА 311)⁵.

По итогам проверки эффективности ВФА присваивается оценка: или низкая, или средняя, или высокая.

Данные оценки присваиваются с использованием показателей матрицы оценки эффективности ВФА на основе интегральных оценок организации ВФА и результатов осуществления ВФА (см. табл. 2).

Таблица 2 / Table 2

Матрица оценки эффективности ВФА / Internal Financial Audit Effectiveness Assessment Matrix

Интегральная оценка организации ВФА (I этап оценки)	Интегральная оценка результатов осуществления ВФА (II этап оценки)		
	низкая	средняя	высокая
низкая	–	–	–
средняя	низкая	средняя	средняя
высокая	низкая	средняя	высокая

Источник: данные авторов.

Полученным результатам проверки вопросов организации ВФА (I этап оценки) присваиваются баллы, приведённые в приложении № 1 к СГА 311.

¹ Аналитический отчет о результатах проведения аналитического мероприятия № 1 по теме: «Оценка организации и осуществления главными администраторами средств федерального бюджета внутреннего финансового аудита в 2021 году и в текущем периоде 2022 года» // Федеральное казначейство: [сайт]. URL: <https://roskazna.gov.ru/upload/iblock/fac/Informatsiya-o-rezultatakh-analiza.pdf> (дата обращения: 26.09.2023).

² Информация о результатах анализа осуществления главными администраторами средств федерального бюджета внутреннего финансового аудита в 2020 году // Федеральное казначейство: [сайт]. URL: <https://roskazna.gov.ru/upload/iblock/5e4/Informatsiya.pdf> (дата обращения: 26.09.2023).

³ Информация о результатах осуществления главными администраторами средств федерального бюджета внутреннего финансового аудита в 2022 году // Федеральное казначейство: [сайт]. URL: https://roskazna.gov.ru/upload/iblock/e0a/Informatsiya-o-rezultatakh-osushchestvleniya-GASFB-VFA-v-2022-godu_607_30_08_2023_ver1_.pdf?ysclid=Imrrndg3o1507689055 (дата обращения: 26.09.2023).

⁴ «СГА 203. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). “Последующий контроль за исполнением федерального бюджета” (утв. постановлением Коллегии Счетной палаты РФ от 21.04.2017 № 3ПК) // СПС КонсультантПлюс: [сайт]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216092/?ysclid=lpqu9rkjau871314617 (дата обращения: 26.09.2023).

⁵ «СГА 311. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Проверка и анализ эффективности внутреннего финансового аудита» (утв. постановлением Коллегии Счетной палаты РФ от 27.04.2017 № 4ПК) // СПС КонсультантПлюс: [сайт]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216253/?ysclid=lpquc5pffwm187617159 (дата обращения: 26.09.2023).

Интегральная оценка организации ВФА представляет из себя среднюю арифметическую оценку, как частное суммы всех оценок к количеству оценок:

$$Y = \frac{\sum_{k=1}^n a_k}{n},$$

где:

Y – Интегральная оценка организации ВФА;

a – оценка, присвоенная соответствующему вопросу;

n – количество оцененных вопросов.

В зависимости от количества баллов полученной интегральной оценки организации ВФА, последней присваивается качественная оценка:

- от 5 до 7 баллов – высокая эффективность ВФА;
- от более чем 2 до менее чем 5 баллов – средняя эффективность ВФА;
- от 1 до 2 баллов – низкая эффективность ВФА.

Аналогичным образом присваивается качественная оценка результатов осуществления ВФА.

При этом необходимо отметить, что при низкой интегральной оценке организации ВФА второй этап оценки эффективности ВФА, а именно: оценка результатов осуществления ВФА, не проводится, поскольку она считается низкой.

По мнению отдельных специалистов, в СГА 311 представлена доступная и удобная схема оценки системы ВФА [2].

Соотношение результатов оценок ВФА, проведенных СП РФ и ФК

В общем и целом, методики СП РФ и ФК направлены на проверку соответствия ВФА требованиями законодательства и, как следствие, на признание ВФА эффективным или не эффективным.

Нам представляется, что итоговые оценочные показатели, используемые рассматриваемыми органами финансового контроля, должны между собой сопоставляться (за исключением небольших отклонений).

Так, ВФА, имеющий высокую эффективность по оценке СП РФ, должен соотноситься с оценками зелёной, светло-зелёной зон рейтинга ФК, средняя эффективность ВФА по оценке СП РФ – с оценками жёлтой и оранжевых зон, низкая эффективность ВФА по оценке СП РФ – с оценками синей зоны.

Однако сравнительный анализ рейтинга ФК за 2021 г. с заключениями СП РФ проверок федерального бюджета за 2021 г. показал, что иногда ВФА одного и того же главного администратора имеет за один и тот же проверяемый период противоположные оценки. Так, например, СП РФ оценило эффективность ВФА как высокую в Министерстве культуры Российской Федерации¹ (далее – Минкультуры), Министерстве экономического развития Российской

¹ Заключение Счетной палаты Российской Федерации о результатах внешней проверки исполнения Федерального закона «О федеральном бюджете на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов» и бюджетной отчетности об исполнении федерального бюджета за 2021 год в Министерстве культуры Российской Федерации (054), федеральном государственном бюджетном учреждении культуры «Государственный музей-заповедник "Петергоф" (г. Санкт-Петербург) // Счетная палата Российской Федерации: [сайт]. URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/624/k2nv04nl2r1ml3tu7o9c3xknxvgyrk6k.pdf> (дата обращения: 26.09.2023).

Федерации¹ (далее – Минэкономразвития), Федеральном агентстве по делам национальностей² (далее – ФАДН), ФГБУК «Государственный Эрмитаж»³.

В тоже время, ФК поставило данным главным администраторам следующие оценки⁴:

- Минкультуры – низкая оценка («СС»);
- Минэкономразвития – неудовлетворительная оценка («С»);
- ФАДН – неудовлетворительная оценка («С»);
- ФГБУК «Государственный Эрмитаж» – неудовлетворительная оценка («С»).

Примеры выводов, на основании которых СП РФ и ФК оценило эффективность ВФА Минкультуры за 2021 г., приведены в таблице 3.

Таблица 3 / Table 3

Выводы по ВФА Минкультуры в 2021 г. /

Conclusions on the internal financial audit of the Ministry of Culture in 2021⁵⁶

СП РФ ⁵	ФК ⁶
одинаковые	
установлено нарушение требований федерального стандарта ВФА в части подчиненности руководителя субъекта ВФА	подчинение руководителя субъекта ВФА руководителю главного администратора и организация деятельности субъекта ВФА в соответствии с принципом функциональной независимости не обеспечены
противоположные	
документы, используемые при осуществлении ВФА, оформлены в соответствии с установленными требованиями	в рамках планирования аудиторских мероприятий утверждены документы, не предусмотренные стандартами ВФА

¹ Заключение Счетной палаты Российской Федерации о результатах внешней проверки исполнения Федерального закона «О федеральном бюджете на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов» и бюджетной отчетности об исполнении федерального бюджета за 2021 год (включая проверку федеральной адресной инвестиционной программы) в Министерстве экономического развития Российской Федерации // Счетная палата Российской Федерации: [сайт]. URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/82a/2lrfeg77vxdqpggei85pims6ccsnw0gm.pdf> (дата обращения: 26.09.2023).

² Заключение о результатах внешней проверки исполнения Федерального закона «О федеральном бюджете на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов» и бюджетной отчетности об исполнении федерального бюджета за 2021 год в Федеральном агентстве по делам национальностей // Счетная палата Российской Федерации: [сайт]. URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/b88/4ysct61o2nh41q1rei8d0c86wb34n214.pdf> (дата обращения: 26.09.2023).

³ Заключение Счетной палаты Российской Федерации о результатах внешней проверки исполнения Федерального закона «О федеральном бюджете на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов» и бюджетной отчетности об исполнении федерального бюджета за 2021 год в федеральном государственном бюджетном учреждении культуры «Государственный Эрмитаж» // Счетная палата Российской Федерации: [сайт]. URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/0fa/t8m3df3qnmsf31xbwxc4adxx5o889r5.pdf> (дата обращения: 26.09.2023).

⁴ Аналитический отчет о результатах проведения аналитического мероприятия № 1 по теме: «Оценка организации и осуществления главными администраторами средств федерального бюджета внутреннего финансового аудита в 2021 году и в текущем периоде 2022 года» // Федеральное казначейство: [сайт]. URL: <https://roskazna.gov.ru/upload/iblock/fac/Informatsiya-o-rezultatakh-analiza.pdf> (дата обращения: 26.09.2023).

⁵ Заключение Счетной палаты Российской Федерации о результатах внешней проверки исполнения Федерального закона «О федеральном бюджете на 2021 год и на плановый период 2022 и 2023 годов» и бюджетной отчетности об исполнении федерального бюджета за 2021 год в Министерстве культуры Российской Федерации (054), федеральном государственном бюджетном учреждении культуры «Государственный музей-заповедник «Петергоф» (г. Санкт-Петербург) // Счетная палата Российской Федерации: [сайт]. URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/624/k2nv04nl2r1ml3tu7o9c3xknxvryk6k.pdf> (дата обращения: 26.09.2023).

⁶ Аналитический отчет о результатах проведения аналитического мероприятия № 1 по теме: «Оценка организации и осуществления главными администраторами средств федерального бюджета внутреннего финансового аудита в 2021 году и в текущем периоде 2022 года» // Федеральное казначейство: [сайт]. URL: <https://roskazna.gov.ru/upload/iblock/fac/Informatsiya-o-rezultatakh-analiza.pdf> (дата обращения: 26.09.2023).

Окончание таблицы 3

СП РФ ⁵	ФК ⁶
деятельность внутреннего финансового аудита в Минкультуры в 2021 г. организована в основном в соответствии с требованиями федеральных стандартов ВФА	полномочиями субъекта ВФА наделены одновременно должностное лицо и структурное подразделение
	аудиторское мероприятие в целях подтверждения достоверности годовой бюджетной отчетности главного администратора за 2021 г. не назначалось, при этом заключение по результатам мероприятия оформлено
	отсутствие в заключениях по результатам аудиторских мероприятий: выводов о степени надежности внутреннего финансового контроля, предложений и рекомендаций о повышении качества финансового менеджмента
	решения по итогам рассмотрения заключений не принимались
	отсутствие в годовой отчетности о результатах деятельности субъекта ВФА информации о значимых принятых (необходимых к принятию) мерах по повышению качества финансового менеджмента и минимизации (устранению) бюджетных рисков, субъекте ВФА
	использование терминологии, не предусмотренной Стандартами ВФА

Источник: данные авторов.

Полностью противоположные оценки за ВФА имели место и за 2022 г. Так, высокая оценка эффективности ВФА отмечена СП РФ в ФГБУК «Государственный Эрмитаж»¹, Совете Федерации Федерального Собрания Российской Федерации² (далее – СФ ФС РФ), ФГБОУ ВО «Московский государственный университет имени М. В. Ломоносова»³ (далее – МГУ), ФАДН⁴.

ФК поставило за 2022 г. следующие оценки⁵:

- ФГБУК «Государственный Эрмитаж» – низкая оценка («СС»);
- СФ ФС РФ – неудовлетворительная оценка («С»);
- МГУ – неудовлетворительная оценка («С»);

¹ Заключение Счетной палаты Российской Федерации о результатах внешней проверки исполнения Федерального закона «О федеральном бюджете на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов» и бюджетной отчетности об исполнении федерального бюджета за 2022 год в федеральном государственном бюджетном учреждении культуры «Государственный Эрмитаж» // Счетная палата Российской Федерации: [сайт]. URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/8fb/6xw9v8lvuobgwpbnrddh2n4qtzn4rzak.pdf> (дата обращения: 26.09.2023).

² Заключение Счетной палаты Российской Федерации о результатах внешней проверки исполнения Федерального закона «О федеральном бюджете на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов» и бюджетной отчетности об исполнении федерального бюджета за 2022 год в Совете Федерации Федерального Собрания Российской Федерации // Счетная палата Российской Федерации: [сайт]. URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/5c8/qxpekjlu mwr6dz12bu7si61pbbt43iwi.pdf> (дата обращения: 26.09.2023).

³ Заключение Счетной палаты Российской Федерации о результатах внешней проверки исполнения Федерального закона «О федеральном бюджете на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов» и бюджетной отчетности об исполнении федерального бюджета за 2022 год в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Московский государственный университет имени М. В. Ломоносова» // Счетная палата Российской Федерации: [сайт]. URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/1ad/lwd6fpe821gnjxl04zztb6nc4ztp0rs.pdf> (дата обращения: 26.09.2023).

⁴ Заключение Счетной палаты Российской Федерации о результатах внешней проверки исполнения Федерального закона «О федеральном бюджете на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов» и бюджетной отчетности об исполнении федерального бюджета за 2022 год в Федеральном агентстве по делам национальностей // Счетная палата Российской Федерации: [сайт]. URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/8ec/qofve8zqqft25nzkv0yhjf u1fdmvimlj.pdf> (дата обращения: 26.09.2023).

⁵ Информация о результатах осуществления главными администраторами средств федерального бюджета внутреннего финансового аудита в 2022 году // Федеральное казначейство: [сайт]. URL: https://roskazna.gov.ru/upload/iblock/e0a/Informatsiya-o-rezultatakh-osushchestvleniya-GASFB-VFA-v-2022-godu_607_30_08_2023_ver1_.pdf?ysclid=lmrrndg3o1507689055 (дата обращения: 26.09.2023).

- ФАДН – неудовлетворительная оценка («С»).

Нам представляется, что такая разница в оценке ВФА недопустима.

Более того, руководитель федерального органа исполнительной власти несёт персональную ответственность за организацию и осуществление ВФА в федеральном органе исполнительной власти¹.

Получается, что по оценке ФК за низкую эффективность ВФА к персональной ответственности следовало привлечь по итогам 2021 г. министра культуры Российской Федерации, министра экономического развития Российской Федерации, руководителя ФАДН, по итогам 2022 г. – руководителя ФАДН, а по оценке СП РФ – данные руководители федеральных органов исполнительной власти должны быть, наоборот, поощрены за высокую эффективность ВФА.

Вместе с тем, выработка единого скоординированного подхода к организации и осуществлению контрольной деятельности является основной задачей взаимодействия между СП РФ и ФК [3], в том числе направленного на обеспечение единства подходов к управлению рисками в финансово-бюджетной сфере на всех уровнях бюджетной системы [4].

Таким образом, существует объективная необходимость совершенствования методических материалов оценки ВФА.

Минфин совместно с ФК ежегодно корректирует перечень вопросов, подлежащих изучению в ходе аналитического мероприятия, и отказывается от тех, которые становятся неактуальными, и, наоборот, добавляет те, которые вытекают из вновь принятых федеральных стандартов ВФА [7, с. 114].

Так, например, при анкетировании в 2022 г. главных администраторов ФК уже не использовало вопрос анкеты 2021 г. о том, отменён ли нормативный правовой акт главного администратора, устанавливающий порядок осуществления ВФА по отменённому с 01.01.2020 порядку, были ли случаи приостановления / продления аудиторских мероприятий, привлекались ли должностные лица (работники) главного администратора и (или) эксперты к проведению аудиторских мероприятий и др.²

Минфин не только меняет вопросы оценки эффективности ВФА, но и на основании постоянно проводимого анализа практики применения действующего законодательства по организации и осуществлению ВФА корректирует некоторые его нормы [6].

Однако, вопросы, на основании которых СП РФ осуществляет проверку ВФА, остаются неизменными с 2017 г.

Так, в СГА 311, утверждённый в 2017 г., ни разу не вносились изменения.

ВФА же появился в БК РФ ещё в 2013 г. В 2019 г. в соответствии с утверждённой 14 ноября 2018 г. Программой разработки в Минфине федеральных стандартов ВФА на 2018–2020 гг. приняты уточняющие его проведение нормативные правовые акты. НПА вступили в силу с 01.01.2020 г. [8].

Таким образом, концепция ВФА полностью изменилась с 01.01.2020.

В период с 2019 г. по настоящее время уже изданы 6 федеральных стандартов ВФА³.

¹ Постановление Правительства РФ от 28.07.2005 № 452 «О Типовом регламенте внутренней организации федеральных органов исполнительной власти» // СПС КонсультантПлюс: "сайт". URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_54774/a95497e9b88334c59bbcd8b538d9b47f7661f7b1/?ysclid=lpquw23brm458440625 (дата обращения: 26.09.2023).

² Информация о результатах осуществления главными администраторами средств федерального бюджета внутреннего финансового аудита в 2022 году // Федеральное казначейство: [сайт]. URL: https://roskazna.gov.ru/upload/iblock/e0a/Informatsiya-o-rezultatakh-osushchestvleniya-GASFB-VFA-v-2022-godu_607_30_08_2023_ver1_.pdf?ysclid=lmrindg3o1507689055 (дата обращения: 26.09.2023).

³ Федеральные стандарты внутреннего финансового аудита [Электронный ресурс] // Министерство финансов Российской Федерации: [сайт]. URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/budget/process/kontrol/gov_control/

Однако СП РФ до настоящего времени не скорректировала СГА 311. Необходимо отметить, что в другие стандарты внешнего государственного аудита, используемые СП РФ, периодически вносятся изменения [5].

По-прежнему инспекторам СП РФ для проверки ВФА требованиями СГА 311 вменяется в обязанность учитывать положения утративших силу нормативных правовых документов [10]:

- 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 аудита¹;

- Методические рекомендации по осуществлению внутреннего финансового аудита, утверждённые приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.12.2016 № 822².

Кроме того, поменялись как содержание некоторых категорий ВФА, так и их названия. Однако СП РФ не внесло соответствующих изменений в СГА 311 (противоречия СГА 311 требованиям действующего законодательства приведены в таблице 4).

Приведённые несоответствия СГА 311 требованиям законодательства не позволяют инспекторам объективно оценить ВФА. Неполноту подходов СГА 311 отмечены и отдельными специалистами [9].

Мы полагаем, что этими обстоятельствами объясняются не только факты противоположных оценок ВФА, но и зачастую отсутствие оценок ВФА по требованиям СГА 311 в заключениях СП РФ по результатам проверки некоторых главных администраторов (см. табл. 5).

Таблица 4 / Table 4

Несоответствие положений СГА 311 требованиям действующего законодательства / Non-compliance of the provisions of the SEFA 311 (Standard on External Financial Audit) with the requirements of the current legislation

№ п/п	Содержание СГА 311	Требования действующего законодательства
1	Объектами ВФА являются структурные подразделения главного администратора бюджетных средств, администратора бюджетных средств, подведомственные им администраторы бюджетных средств и получатели бюджетных средств	Объект внутреннего финансового аудита – бюджетная процедура и (или) составляющие эту процедуру операции (действия) по выполнению бюджетной процедуры ⁴

standart/federal/ (дата обращения: 26.09.2023).

¹ Постановление Правительства РФ от 17.03.2014 № 193 «О внесении изменения в пункт 1 Правил осуществления ведомственного контроля в сфере закупок для обеспечения федеральных нужд, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 10 февраля 2014 г. № 89» // СПС КонсультантПлюс: [сайт]. URL: <https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=430963&dst=1000000001&demo=1> (дата обращения: 26.09.2023).

² Приказ Минфина России от 30.12.2016 № 822 «Об утверждении Методических рекомендаций по осуществлению внутреннего финансового аудита» // СПС КонсультантПлюс: [сайт]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_210724/?ysclid=lpqx9kk88744531415 (дата обращения: 26.09.2023).

³ Приказ Минфина России от 21.11.2019 № 196н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита "Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита" // СПС КонсультантПлюс: [сайт]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_338586/?ysclid=lpqxe0gfem787622191 (дата обращения: 26.09.2023)).

Окончание таблицы 4

№ п/п	Содержание СГА 311	Требования действующего законодательства
2	Аудиторские проверки в объектах ВФА	Аудиторское мероприятие ¹
3	Отчет о результатах аудиторской проверки	Заключение ²
4	Годовой план работы (годовой план и (или) годовой план осуществления ВФА)	План проведения аудиторских мероприятий ³
5	Программа аудиторской проверки	Программа аудиторского мероприятия ⁴
6	Охват аудиторскими проверками объектов ВФА, подведомственных главному администратору бюджетных средств, администратору бюджетных средств	Подведомственные организации не являются объектами ВФА ⁵

Источник: данные авторов.

Таблица 5 / Table 5

Перечень главных администраторов, ВФА которых не оценен по СГА 311, или дана оценка, не предусмотренная СГА 311 / List of chief administrators, whose external financial audit was not assessed according to the SEFA 311 (Standard of external public audit), or was assessed not provided for by the SEFA 311

№ п/п	Наименование главного администратора	Оценка ВФА
за 2021 г.		
1	Государственная фельдъегерская служба России	в целом организована на должном уровне
2	Федеральная служба по надзору в сфере здравоохранения	достаточно высокая
3	Федеральное медико-биологического агентство	нет оценки
4	Министерство транспорта Российской Федерации	ниже среднего
5	Федеральная служба по ветеринарному и фитосанитарному надзору	нет оценки
6	Министерство сельского хозяйства Российской Федерации	нет оценки
7	Федеральная служба государственной регистрации, кадастра и картографии	нет оценки
8	Министерство просвещения Российской Федерации	нет оценки
9	Федеральное государственное бюджетное учреждение «Российский фонд фундаментальных исследований» (Федеральное государственное бюджетное учреждение «Российский Центр Научной Информации»)	нет оценки

¹ Приказ Минфина России от 21.11.2019 № 196н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита "Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита" // СПС КонсультантПлюс: [сайт]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_338586/?ysclid=lpqxe0gfem787622191 (дата обращения: 26.09.2023)).

² Приказ Минфина России от 22.05.2020 № 91н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита "Реализация результатов внутреннего финансового аудита" // СПС КонсультантПлюс: [сайт]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_354161/?ysclid=lpqxgbu1b7190409808 (дата обращения: 26.09.2023)).

³ Приказ Минфина России от 05.08.2020 № 160н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита "Планирование и проведение внутреннего финансового аудита" // СПС КонсультантПлюс: [сайт]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_361122/?ysclid=lpqxhgflw57142743 (дата обращения: 26.09.2023)).

⁴ Приказ Минфина России от 21.11.2019 № 196н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита "Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита" // СПС КонсультантПлюс: [сайт]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_338586/?ysclid=lpqxi3nguw188176820 (дата обращения: 26.09.2023)).

⁵ Там же.

Окончание таблицы 5

№ п/п	Наименование главного администратора	Оценка ВФА
10	Федеральное агентство по управлению государственным имуществом	нет оценки
11	Федеральная служба по финансовому мониторингу	надежный
12	Федеральная служба по гидрометеорологии и мониторингу окружающей среды	нет оценки
13	Федеральная служба по надзору в сфере природопользования	нет оценки
за 2022 г.		
14	Федеральная антимонопольная служба	наиболее низкие оценочные значения
15	Федеральная служба по надзору в сфере защиты прав потребителей и благополучия человека	надежность ВФА удовлетворительная
16	Федеральная служба по надзору в сфере здравоохранения	соответствуют требованиям федеральных стандартов ВФА
17	Министерство здравоохранения Российской Федерации	нет оценки
18	Федеральная служба по финансовому мониторингу	уровень ВФА оценивается как надежный
19	Министерство труда и социальной защиты Российской Федерации	вывод о достаточной эффективности
20	Федеральная служба судебных приставов	нет оценки
21	Судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации	нет оценки
22	Конституционный Суд Российской Федерации	соответствие стандартам
23	Верховный Суд Российской Федерации	соответствие стандартам
24	Федеральное государственное бюджетное учреждение «Российский центр научной информации»	нет оценки
25	Министерство науки и высшего образования Российской Федерации	признана эффективной
26	Федеральная служба государственной регистрации, кадастра и картографии	нет оценки
27	Федеральное агентство по управлению государственным имуществом	нет оценки
28	Федеральная служба по ветеринарному и фитосанитарному надзору	нет оценки
29	Министерство сельского хозяйства Российской Федерации	нет оценки
30	Федеральная служба по надзору в сфере природопользования	нет оценки
31	Федеральная служба по гидрометеорологии и мониторингу окружающей среды	нет оценки

Источник: данные авторов.

Заключение

Таким образом, методическое обеспечение реализации функции СП РФ по проверке и анализу эффективности ВФА не соответствует требованиям действующего законодательства и подлежит переработке.

Нам представляется, что только обновлённый СГА 311 позволит инспекторам СП РФ как объективно оценивать ВФА главных администраторов, так и избегать неточных оценок, а также максимально снизить вероятность получения противоположных оценок эффективности ВФА, выставляемых ФК и СП РФ.

Статья поступила в редакцию 23.10.2023.

ЛИТЕРАТУРА

1. Бюджетное планирование расходов на обеспечение обороноспособности страны: современная организация и направления совершенствования / С. В. Буглак, А. В. Григорьев, С. Е. Закутнев, И. В. Качаев, И. В. Чистов. М.: Военный университет имени князя Александра Невского Министерства Обороны РФ, 2023. 162 с.
2. Егорова И. С. Особенности оценки эффективности внутреннего финансового аудита // *Аудитор*. 2018. № 4. С. 29–35.
3. Исаев Э. А. Аспекты взаимодействия Федерального казначейства и Счетной палаты РФ в рамках контрольной деятельности // *Финконтроль* (электронный журнал). 2023. № 2. URL: <https://rufincontrol.ru/online/article/466025/> (дата обращения: 26.09.2023).
4. Исаев Э. А. Взаимодействие Федерального казначейства и Счетной палаты при осуществлении контроля // *Бюджет*. 2021. № 4. С. 38–39.
5. Коваленко С. Н., Коваленко Ю. Н. Предназначение и использование стандартов внешнего государственного аудита // *Экономическая безопасность социально-экономических систем: вызовы и возможности: сборник трудов IV Международной научно-практической конференции*, Белгород, 28 апреля 2022 г. / под ред. Е. А. Стрябковой, Н. А. Герасимовой, А. М. Кулик. Белгород: Эпицентр, 2022. С. 32–37.
6. Захаренко А. Н. Новые задачи внутреннего финансового аудита. Обзор изменений федеральных стандартов // *Финконтроль* (электронный журнал). 2022. № 4. URL: <https://rufincontrol.ru/online/article/450458/> (дата обращения: 26.09.2023).
7. Лазарева Н. В. Внутренний финансовый аудит. М.: РУСАЙНС, 2023. 120 с.
8. Полханова О. А. Оценка правового регулирования ВФА // *Финконтроль* (электронный журнал). 2023. № 1. URL: <https://rufincontrol.ru/online/article/456557/> (дата обращения: 26.09.2023).
9. Трухина Н. В. Развитие риск-ориентированного внутреннего финансового аудита в государственном секторе: дис. ... канд. экон. наук. М., 2022. 200 с.
10. Ялбулганов А. А. Реформирование внутреннего государственного финансового контроля: цели, задачи и правовые вызовы // *Актуальные проблемы российского права*. 2020. № 11. С. 76–94.

REFERENCES

1. Buglak S. V., Grigorev A. V., Zakutnev S. E., Kachaev I. V., Chistov I. V. *Biudzhnetnoe planirovanie raskhodov na obespechenie oboronosposobnosti strany: sovremennaiia organizatsiia i napravleniia sovershenstvovaniia* [Budget planning of expenditures for ensuring the country's defense capability: modern organization and areas of improvement]. Moscow, Voennyi universitet imeni kniazia Aleksandra Nevskogo Ministerstva Oborony Rossiiskoi Federatsii Publ., 2023. 162 p.
2. Egorova I. S. [Features of evaluating the effectiveness of internal financial audit]. In: *Auditor* [Auditor], 2018, no. 4, pp. 29–35.
3. Ialbulganov A. A. [Reforming internal state financial control: goals, objectives and legal challenges]. In: *Aktualnye problemy rossiiskogo prava* [Actual problems of Russian law], 2020, no. 11, pp. 76–94.
4. Isaev E. A. [Aspects of interaction between the federal treasury and the accounts chamber of the Russian Federation in the framework of control activities]. In: *Finkontrol (e-journal)* [Fincontrol: electronic scientific journal], 2023, no. 2. Available at: <https://rufincontrol.ru/online/article/466025/> (accessed: 26.09.2023).
5. Isaev E. A. [Interaction of the Federal Treasury and the Accounting Chamber in the exercise of control]. In: *Biudzhnet* [Budget], 2021, no. 4, pp. 38–39.

6. Kovalenko S. N., Kovalenko Iu. N. [Purpose and use of standards of external state audit]. In: *Ekonomicheskaja bezopasnost sotsialno-ekonomicheskikh sistem: vyzovy i vozmozhnosti: sbornik trudov IV Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii, Belgorod, 28 aprelya 2022 g.* [Economic security of socio-economic systems: challenges and opportunities: proceedings of the IV International Scientific and Practical Conference, Belgorod, April 28, 2022]. Belgorod. Epitsentr Publ., 2022, pp. 32–37.
7. Lazareva N. V. *Vnutrennii finansovyi audit* [Internal financial audit]. Moscow, RUSAINS Publ., 2023. 120 p.
8. Polkhanova O. A. [Assessment of legal regulation of the Internal financial audit]. In: *Finkontrol (e-journal)* [Fincontrol: electronic scientific journal], 2023, no. 1. Available at: <https://rufincontrol.ru/online/article/456557> (accessed: 26.09.2023).
9. Trukhina N. V. *Razvitie risk-orientirovannogo vnutrennego finansovogo audita v gosudarstvennom sektore: dis. ... kand. ekon. nauk* [Development of risk-based internal financial audit in the public sector: Cand. Sci. thesis in Economical sciences]. Moscow, 2022. 200 p.
10. Zakharenko A. N. [New tasks of internal financial audit. Review of changes in federal standards]. In: *Finkontrol (e-journal)* [Fincontrol: electronic scientific journal], 2022, no. 4. Available at: <https://rufincontrol.ru/online/article/450458/> (accessed: 26.09.2023).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Плотников Дмитрий Михайлович – кандидат экономических наук, директор центра финансового мониторинга Государственного университета просвещения;
e-mail: plotnikov.dmitriy79@yandex.ru

Михайловский Григорий Борисович – операционный директор ООО «ХПМОНТ РУС»;
e-mail: grigoriy.mikhailovskiy@mer.mee.com

INFORMATION ABOUT THE AUTHORS

Dmitry M. Plotnikov – Cand. Sci. (Economics), Director of the Financial Monitoring Center, State University of Education;
e-mail: plotnikov.dmitriy79@yandex.ru

Grigory B. Mikhailovsky – Chief Operating Officer of HPMONT RUS LLC;
e-mail: grigoriy.mikhailovskiy@mer.mee.com

ПРАВИЛЬНАЯ ССЫЛКА НА СТАТЬЮ

Плотников Д. М., Михайловский Г. Б. Анализ методических положений по оценке уровня эффективности внутреннего финансового аудита, применяемых органами государственного финансового контроля // Вестник Государственного университета просвещения. Серия: Экономика. 2023. № 4. С. 73–85.
DOI: 10.18384/2949-5024-2023-4-73-85

FOR CITATION

Plotnikov D. M., Mikhailovsky G. B. Analysis of methodological provisions for assessing the level of internal financial audit efficiency applied by state financial control bodies. In: *Bulletin of State University of Education. Series: Economics*, 2023, no. 4, pp. 73–85.
DOI: 10.18384/2949-5024-2023-4-73-85