

УДК 657.6

Особенности осуществления внутреннего контроля и внутреннего аудита в коммерческой и бюджетной сфере

ЕГОРОВА ИРИНА СЕРГЕЕВНА,

кандидат экономических наук, доцент кафедры «Аудит и контроль» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия

E-mail: ramada08@mail.ru

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена особенностям осуществления внутреннего контроля и внутреннего аудита в бюджетных организациях. Приводится сравнительная характеристика внутреннего контроля и внутреннего аудита в коммерческих и некоммерческих организациях, обсуждается проблематика формирования понятийного аппарата в области аудита, дается сравнительная характеристика государственного аудита и аудита «в традиционном понимании». Понятия аудита и аудиторской деятельности в настоящее время закреплены законодательно, тем не менее существуют разнообразные виды аудита, не подпадающие под действие закона, который должен формировать единообразие в этой сфере деятельности, – Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее – Закон № 307-ФЗ). Закон № 307-ФЗ содержит четкие формулировки относительно идентификации аудита и классификации его видов. Такой вид аудита, как государственный аудит, регулируется Федеральным законом от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации», Регламентом Счетной палаты Российской Федерации, стандартом внешнего государственного аудита (контроля) «СГА 101 „Общие правила проведения контрольного мероприятия”», стандартом финансового контроля «Проведение аудита эффективности использования государственных средств. СФК 104», и его основная цель заключается в контроле за эффективностью и целевым использованием государственных средств. Аудит «в традиционном понимании» регулируется Законом № 307-ФЗ, Кодексом профессиональной этики аудиторов, Правилами независимости аудиторов России, федеральными стандартами аудиторской деятельности, и его цель заключается в выражении мнения о достоверности ведения учета и составления отчетности экономического субъекта. Также в Законе № 307-ФЗ отсутствует определение внутреннего аудита. Кроме того, нет единообразия в организации учета и контроля в бюджетной и коммерческой сфере, которые регулируются различными нормативными документами.

Данная проблематика находит отражение и в организации внутреннего контроля (аудита), что является особенно актуальным в связи с недавним принятием нормативных документов, регламентирующих организацию внутреннего контроля для коммерческих организаций и внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита в бюджетной сфере.

Ключевые слова: государственный аудит, стратегический аудит, финансовый аудит, аудит эффективности, внутренний контроль, внутренний аудит, бюджетные учреждения, карты внутреннего финансового контроля.

Special Features of Internal Control and Internal Audit in Commercial and Public Sectors

IRINA S. EGOROVA,

Ph. D., Associate Professor, Department of Audit and Control of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia

E-mail: ramada08@mail.ru

ABSTRACT

The article is devoted to the peculiarities of the implementation of internal control and internal audit in public organizations, particularly in health care organizations. The comparative analysis of internal control and internal audit in commercial and non-profit organizations is made. The article also discusses the problems of formation of the conceptual apparatus in the field of audit and compares public audit and audit «in its traditional understanding».

The concept of audit and audit activities are now legally defined, however, there are various types of audit that are not subject to the law which is supposed to contribute to uniformity in this sphere of activity notably Federal Law № 307 «About auditor activity». This law contains a clear statement concerning the identification of the audit and classification of its types. Public audit in its turn is regulated by the Federal law № 41 «On the Accounts Chamber of the Russian Federation», the Internal Regulations of the Accounts Chamber, Standard of External State Audit (Control) No. 101 «General Rules of Carrying out Control Activities», Standard of Financial Control No. 104 «Audit of the Efficiency of Public Funds Use». The main purpose of this type of audit is to monitor the effectiveness, efficiency and intended use of public funds. Audit «in the traditional sense» is governed by Federal Law № 307 «About auditor activity», the «Code of Ethics for Professional Accountants», «Rules on Auditor Independence in the Russian Federation», Federal Standards of Auditing Activity and its purpose is to express an opinion on fairness of accounting and reporting of the economic subject. This law does not provide any definition of internal audit. Furthermore, there is no uniformity in the organization of accounting and control in public and commercial sphere, which are governed by different regulations.

The similar problems exist in the organization of internal control (audit), which is particularly relevant nowadays after the recent adoption of normative documents regulating the organization of internal control for commercial organizations and internal financial control and internal financial audit in the public sector.

Keywords: *public audit, strategic audit, financial audit, performance audit, internal control, internal audit, budgetary institutions, maps of internal financial control.*

Институт аудита в его современном понимании появился в Российской Федерации в 1987 г. С тех пор прошло немало лет, и слово «аудит» из вызывающего множество вопросов превратилось в «модное». В настоящее время среди видов аудита встречаются производственный, экологический и др. В этой связи необходимо отметить, что применение слова «аудит» к определенному виду деятельности является не всегда корректным, и это относится, по нашему мнению, в том числе и к государственному аудиту (в рамках осуществления как внешних, так и внутренних проверок).

Термин «государственный аудит» пока не нашел в России широкого применения, поэтому он ассоциируется у пользователей с государственным контролем средств бюджета, нежели с государственным аудитом.

Международная организация высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) включает в себя более 180 государств. В число стран — членов ИНТОСАИ с 1995 г. входит Счетная палата Российской Федерации (далее — Счетная палата), которая осуществляет государственный аудит.

Определение аудита в Российской Федерации регламентирует Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в ред.

от 01.12.2014) (далее — Закон № 307-ФЗ), согласно которому «аудит — независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности».

В российской практике аудита нет четко сформулированного определения «государственный аудит». Даже в Федеральном законе от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» (в ред. от 04.11.2014) (далее — Закон № 41-ФЗ) государственный аудит отождествляют с государственным контролем. Данный нормативный документ ставит знак равенства между понятиями «контроль» и «аудит». Поэтому возникают проблемы с идентификацией данного вида аудита и его характеристикой.

В этой связи нами сделана попытка определения сущности государственного аудита и его отличительных особенностей как одного из видов аудита в «традиционном понимании» [1] (табл. 1).

Несложно заметить явные противоречия между понятиями «государственный аудит» и «аудит в общепринятом понимании». Виды государственного аудита приведены в стандарте внешнего государственного аудита (контроля) «СГА 101 „Общие правила проведения контрольного мероприятия”».

Таблица 1

**Сравнительная характеристика государственного аудита и аудита
«в традиционном понимании»**

Параметр	Государственный аудит	Аудит (Закон № 307-ФЗ)
Нормативно-правовая база	Закон № 41-ФЗ, Регламент Счетной палаты Российской Федерации, стандарт внешнего государственного аудита (контроля) «СГА 101 „Общие правила проведения контрольного мероприятия“», стандарт финансового контроля «Проведение аудита эффективности использования государственных средств. СФК 104»** и др.	Закон № 307-ФЗ, Кодекс профессиональной этики аудиторов, Правила независимости аудиторов России, федеральные стандарты аудиторской деятельности
Цель	Контроль за эффективностью и целевым использованием государственных средств	Выражение мнения о достоверности ведения учета и составления отчетности
Субъект аудита	Счетная палата как высший постоянно действующий орган внешнего государственного аудита (контроля)	Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы
Объекты аудита	Государственные средства, федеральная собственность, федеральный бюджет и бюджеты федеральных внебюджетных фондов, их проекты и т.д.	Данные бухгалтерской (финансовой) отчетности организации. Объекты в рамках сопутствующих и прочих услуг
Структура субъекта аудита	Председатель Счетной палаты, заместитель председателя Счетной палаты, аудиторы, аппарат Счетной палаты	Руководитель аудиторской организации, аудиторы, ассистенты аудитора, стажеры
Направление деятельности	Внешний государственный аудит (контроль)	Аудит, сопутствующие, прочие услуги
Принципы	Законность, эффективность, объективность, независимость, открытость, гласность	Честность, объективность, профессиональное поведение, должная тщательность, конфиденциальность
Задачи	1. Организация и осуществление контроля за целевым и эффективным использованием средств федерального бюджета, бюджетов государственных внебюджетных фондов. 2. Аудит реализуемости и результативности достижения стратегических целей социально-экономического развития Российской Федерации. 3. Определение эффективности и соответствия нормативным правовым актам Российской Федерации порядка формирования, управления и распоряжения федеральными и иными ресурсами. 4. И др. (ст. 5 Закона № 41-ФЗ)	Четко выделенных задач в законодательстве нет
Сфера деятельности аудиторов	Руководство отдельными направлениями расходов бюджета	Оказание аудита, сопутствующих, прочих услуг
Аудитор	Аудиторами Счетной палаты являются должностные лица, возглавляющие направления ее деятельности. Конкретное содержание направления деятельности Счетной палаты, возглавляемого аудитором Счетной палаты, определяется Регламентом Счетной палаты	Аудитор – физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов. Физическое лицо признается аудитором с даты внесения сведений о нем в реестр аудиторов и аудиторских организаций
Прекращение деятельности	Решение о досрочном освобождении от должности аудитора Счетной палаты оформляется постановлением соответствующей палаты Федерального Собрания Российской Федерации по представлению Президента Российской Федерации (ст. 9 Закона № 41-ФЗ)	Саморегулируемая организация аудиторов принимает решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора на основании положений ст. 12 Закона № 307-ФЗ
Осуществление аудита (непосредственное проведение проверки)	Инспекторы	Аудиторы
Место проведения	Проведение по месту расположения объектов аудита (контроля) ревизий и тематических проверок по отдельным разделам (подразделам), целевым статьям и видам расходов федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов	По месту расположения объекта контроля либо в аудиторской организации

Параметр	Государственный аудит	Аудит (Закон № 307-ФЗ)
Виды аудита	Финансовый аудит, аудит эффективности, стратегический аудит	Обязательный и инициативный, сплошной, выборочный, внешний, внутренний, полный, тематический, обязательный и иные виды аудита
Методы аудита	Методы осуществления деятельности Счетной палаты: проверка, ревизия, анализ, обследование, мониторинг (ст. 16 Закона № 41-ФЗ)	Процедуры: инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, повторное проведение, пересчет, аналитические процедуры [федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 7/2011) «Аудиторские доказательства»]***
Результаты аудита	Результаты проверки, ревизии оформляются актом, результаты анализа, обследования оформляются заключением. По результатам проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий оформляются отчеты, за достоверность которых члены Коллегии Счетной палаты несут персональную ответственность	Результаты аудита оформляются заключением, результаты согласованных процедур, компиляции финансовой информации – отчетом, итоги обзорной проверки – заключением по результатам обзорной проверки
Наличие предписаний	Счетная палата имеет право направлять должностным лицам объектов аудита (контроля) обязательные для исполнения предписания	Предписания не формируются, аудитор констатирует факт о достоверности (недостоверности) учета аудируемого лица
Открытость информации контроля	Счетная палата в соответствии с законодательством Российской Федерации информирует органы государственной власти и общество о результатах своей деятельности. Ежегодный отчет о работе Счетной палаты представляется Совету Федерации Российской Федерации и Государственной Думе Российской Федерации и подлежит обязательному опубликованию	Действуют принцип конфиденциальности и аудиторская тайна, в соответствии с которыми аудитор не вправе разглашать информацию о проверке

* СГА 101 «Общие правила проведения контрольного мероприятия» (в ред. от 23.10.2014) [утвержден Коллегией Счетной палаты Российской Федерации, протокол от 02.04.2010 № 15К (717)].

** Проведение аудита эффективности использования государственных средств. СФК 104 [утвержден решением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации, протокол от 09.06.2009 № 31К (668)].

*** Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 7/2011) «Аудиторские доказательства» // приказ Минфина России от 16.08.2011 № 99н «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности и внесении изменения в федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 5/2010) «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита», утвержденный приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17 августа 2010 г. № 90н».

Финансовый аудит — контрольные мероприятия, главной целью которых является определение достоверности финансовой отчетности объектов контроля, законности формирования и использования государственных средств.

Аудит эффективности — контрольные мероприятия, целью которых является определение эффективности (результативности, экономичности) использования государственных средств, которые направлены на осуществление запланированных целей и задач государства.

Стратегический аудит — комплексная оценка возможности достижения в установленные сроки стратегических целей и приоритетов государственной политики.

Непосредственно контрольные мероприятия на объектах осуществляют инспекторы, входящие в состав аппарата Счетной палаты, т.е. инспекторы

Счетной палаты. Они и есть аудиторы в традиционном понимании, которые выполняют свои функции согласно Закону № 307-ФЗ.

Только разобравшись с видами государственного аудита, можно дать определение данному понятию: государственный аудит — это контрольные мероприятия, целью которых является определение законности формирования государственных средств, эффективности их использования и оценка достижения поставленных перед государством целей в установленные сроки.

Таким образом, аудиторов Счетной палаты можно назвать «контролерами», а инспекторов — аудиторами, тогда можно будет провести аналогию между аудитом государственного сектора и аудитом коммерческих предприятий, вследствие чего государственный аудит будет ассоциироваться больше с аудитом, чем с контролем.

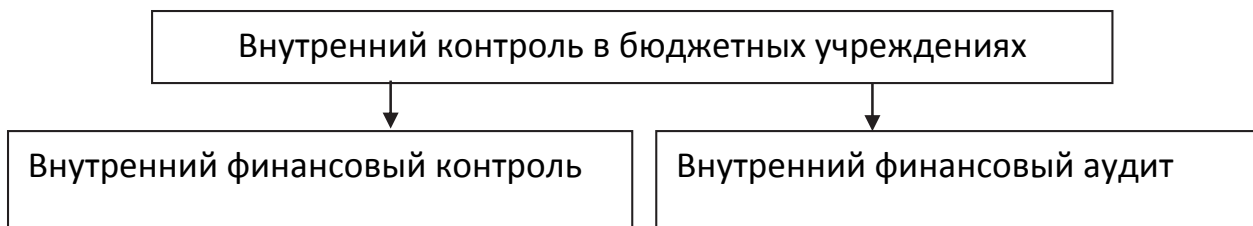


Рис. 1. Осуществление внутреннего контроля в бюджетных учреждениях

Аналогичная путаница возникает, когда мы сравниваем вопросы организации внутреннего контроля и внутреннего аудита в коммерческой и некоммерческой сфере, что создает определенные трудности в систематизации материала и идентификации профессиональных категорий и определений.

Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 04.11.2014) в ст. 19 «Внутренний контроль» отмечает, что:

1. Экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни.

2. Экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя).

Для организации внутреннего контроля экономическим субъектом (за исключением организаций сектора государственного управления) подготовлена информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности», согласно которой внутренний контроль — процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает:

- эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов;
- достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности;
- соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета.

Основными элементами внутреннего контроля экономического субъекта являются:

- контрольная среда;
- оценка рисков;
- процедуры внутреннего контроля;
- информация и коммуникация;
- оценка внутреннего контроля.

Правительством Российской Федерации в постановлении от 17.03.2014 № 193 «Об утверждении Правил осуществления главными распорядителями (распорядителями) средств федерального бюджета, главными администраторами (администраторами) доходов федерального бюджета, главными администраторами (администраторами) источников финансирования дефицита федерального бюджета внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита и 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» (в ред. от 14.04.2015) (далее — постановление № 193) отмечена необходимость организации внутрихозяйственного контроля и в бюджетной сфере.

Согласно данному постановлению внутренний контроль в бюджетных учреждениях делится на внутренний финансовый контроль и внутренний финансовый аудит (рис. 1).

Осуществление внутреннего финансового контроля. Согласно постановлению № 193 внутренний финансовый контроль должен осуществляться непрерывно:

1) руководителями (заместителями руководителей);

2) иными должностными лицами главного администратора (администратора) средств федерального бюджета, организующими и выполняющими внутренние процедуры составления и исполнения федерального бюджета, ведения бюджетного учета и составления бюджетной отчетности.

Внутренний финансовый контроль направлен:

- на соблюдение правовых актов главного администратора (администратора) средств

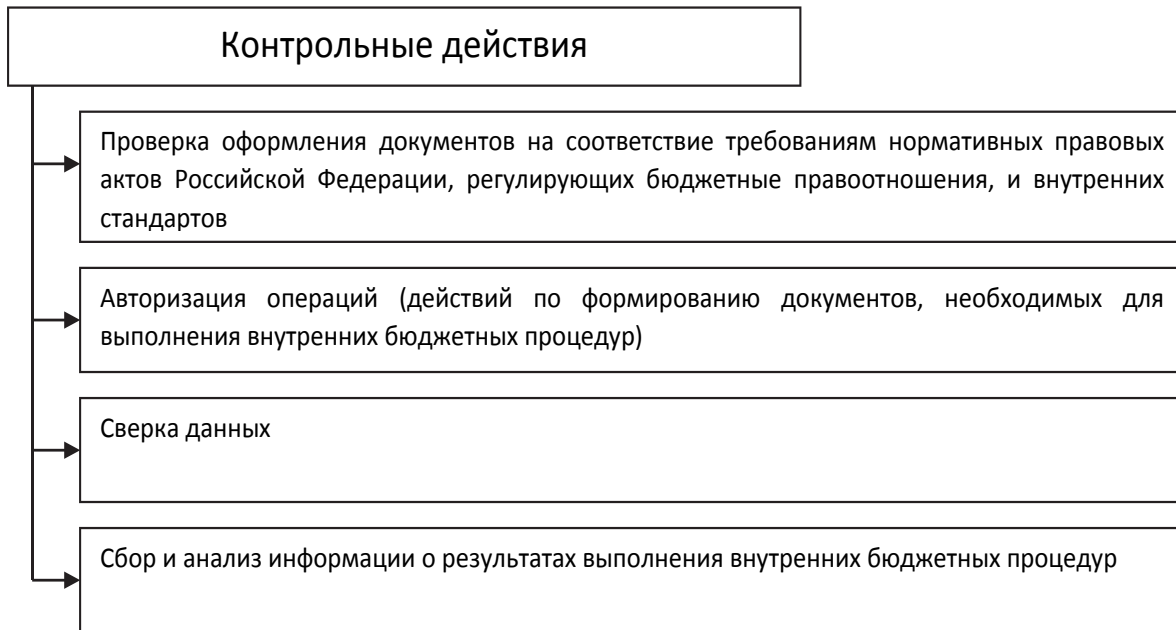


Рис. 2. Контрольные действия рамках осуществления внутреннего финансового контроля

федерального бюджета, регулирующих составление и исполнение федерального бюджета, составление бюджетной отчетности и ведение бюджетного учета, включая порядок ведения учетной политики;

— на подготовку и организацию мер по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств.

Должностные лица подразделений главного администратора (администратора) средств федерального бюджета осуществляют внутренний финансовый контроль в соответствии с их должностными регламентами. Таким образом, отмечается контрольная функция при выполнении должностными лицами своих обязанностей.

При осуществлении внутреннего финансового контроля проводятся контрольные действия, приведенные на рис. 2.

При подготовке и проведении внутреннего контроля формируется (актуализируется) карта внутреннего финансового контроля руководителем каждого подразделения, ответственного за результаты выполнения внутренних бюджетных процедур.

В карте внутреннего финансового контроля по каждому отражаемому в нем предмету внутреннего финансового контроля указываются данные:

1) о должностном лице, ответственном за выполнение операции (действия по формированию

документа, необходимого для выполнения внутренней бюджетной процедуры);

2) о периодичности выполнения операции;

3) о должностных лицах, осуществляющих контрольные действия;

4) о методах контроля и периодичности контрольных действий.

Формирование (актуализация) карты внутреннего финансового контроля проводится не реже одного раза в год, а утверждение осуществляется руководителем (заместителем руководителя) главного администратора (администратора) средств федерального бюджета.

В этой связи нами предлагается форма карты внутреннего контроля, представленная в табл. 2.

По итогам рассмотрения результатов внутреннего финансового контроля принимаются решения с указанием сроков их выполнения, направленные:

— на обеспечение применения эффективных автоматических контрольных действий и устранение недостатков и неэффективных их видов;

— на изменение карт внутреннего финансового контроля;

— на актуализацию системы формуляров, реестров и классификаторов;

— на уточнение прав доступа пользователей к базам данных, вводу и выводу информации из автоматизированных информационных систем;

Таблица 2
 Руководитель
 (заместитель руководителя)
 Министерства здравоохранения

(подпись) (расшифровка подписи)

« ___ » _____ 20__ г.

Карта внутреннего контроля
 на _____ год

Наименование органа: Министерство здравоохранения

Наименование Департамента: _____

№ п/п	Предмет внутреннего контроля (процесс, операция, форма документа)	Ответственный за выполнение процесса, операции (формирования документа) с указанием ФИО, должности	Периодичность выполнения процесса, операции (формирования документа)	Ответственный за осуществление внутреннего контроля с указанием ФИО, должности	Способ, форма, метод внутреннего контроля	Периодичность осуществления внутреннего контроля	Подпись ответственного за осуществление внутреннего контроля
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Формирование выписки из лицевого счета получателя бюджетных средств	Петров М.К., ведущий специалист	Ежедневно	Петров М.К., ведущий специалист	Сплошной, текущий самоконтроль	Последующий контроль	Подпись
				Зайцева Л.К., начальник отдела	Выборочный, последующий контроль	Ежедневно	Подпись
	И т.д.						

Директор Департамента _____
 (подпись) (расшифровка подписи)

« ___ » _____ 20__ г.

— на изменение внутренних стандартов, в том числе учетной политики главного администратора (администратора) средств федерального бюджета;

— на уточнение прав по формированию финансовых и первичных учетных документов, а также прав доступа к записям в регистры бюджетного учета;

— на устранение конфликта интересов у должностных лиц, осуществляющих внутренние бюджетные процедуры;

— на проведение служебных проверок и применение материальной и (или) дисциплинарной ответственности к виновным должностным лицам;

— на ведение эффективной кадровой политики в отношении структурных подразделений главного

администратора (администратора) средств федерального бюджета.

Осуществление внутреннего финансового аудита. Согласно постановлению № 193 внутренних финансовый аудит должен осуществляться:

- 1) структурными подразделениями;
- 2) уполномоченными должностными лицами;
- 3) работниками главного администратора (администратора) средств федерального бюджета, наделенными полномочиями по осуществлению внутреннего финансового аудита, на основе функциональной независимости.

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

Таблица 3

Принципы аудита

№ п/п	Внутренний финансовый аудит (постановление № 193)	Внутренний аудит (Институт внутренних аудиторов)	Внешний аудит (ФПСАД № 1)
1	Законность	Честность	Независимость
2	Объективность	Объективность	Честность
3	Эффективность	Конфиденциальность	Объективность
4	Независимость	Профессиональная компетентность	Профессиональная компетентность и добросовестность
5	Профессиональная компетентность	–	Конфиденциальность
6	Системность	–	Профессиональное поведение
7	Ответственность	–	–
8	Стандартизация	–	–

Деятельность субъекта внутреннего финансового аудита основывается на принципах, представленных в табл. 3. В сравнении дается характеристика принципов внутреннего финансового аудита в соответствии с постановлением № 193, внутреннего аудита Института внутренних аудиторов¹ и внешнего аудита в соответствии с Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»².

Принципы даются в той последовательности, которая приводится в нормативных документах, и она подчеркивает важность того или иного принципа. Из табл. 3 видно, что принципы внутреннего аудита для бюджетных учреждений в большей степени «тяготеют» к характеристике ревизионных проверок, нежели аудита в традиционном его понимании.

По нашему мнению, полезной будет сравнительная характеристика внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита для коммерческих организаций и для бюджетной сферы (табл. 4).

¹ URL: <http://www.iaa-ru.ru/about/> (дата обращения: 15.04.2015).

² Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» // постановление Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» (в ред. от 22.12.2011).

По нашему мнению, необходимо привести в соответствие формирование понятийного аппарата по организации внутреннего контроля и внутреннего аудита для коммерческих организаций и бюджетных учреждений.

Институт внутренних аудиторов отмечает, что внутренний аудит является деятельностью по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленной на совершенствование работы организации. Кроме того, в традиционном представлении аудиторские проверки не делятся на какие-либо виды в нормативно-правовых актах, в то время как согласно постановлению № 193 аудиторские проверки подразделяются:

- на камеральные проверки, которые проводятся по месту нахождения субъекта внутреннего финансового аудита на основании представленных по его запросу информации и материалов;
- на выездные проверки, которые проводятся по месту нахождения объектов аудита;
- на комбинированные проверки, которые проводятся как по месту нахождения субъекта внутреннего финансового аудита, так и по месту нахождения объектов аудита.

Так же как и при осуществлении аудита в коммерческих организациях, аудиторские проверки в рамках внутреннего финансового аудита планируются, при этом составляется как план, так и программа проверки.

Таблица 4

Цели внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита

Внутренний финансовый аудит (постановление № 193)	Внутренний контроль (информация Минфина России № ПЗ-11/2013)	Внутренний аудит (ФПСАД № 29)*
Оценка надежности внутреннего финансового контроля и подготовка рекомендаций по повышению его эффективности	Получение уверенности в обеспечении экономическим субъектом: 1) эффективности и результативности своей деятельности, в том числе достижения финансовых и операционных показателей, сохранности активов	Мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля
Подтверждение достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета методологии и стандартам бюджетного учета, установленным Министерством финансов Российской Федерации	2) достоверности и своевременности бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности	Исследование финансовой и управленческой информации (включает обзорную проверку средств и способов, используемых для сбора, измерения, классификации этой информации и составления отчетности на ее основе, а также специфические запросы в отношении отдельных ее составляющих частей, включая детальное тестирование операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и других процедур)
Подготовка предложений о повышении экономности и результативности использования средств федерального бюджета	3) соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета	Контроль экономности, эффективности и результативности, включая нефинансовые средства контроля аудируемого лица. Контроль за соблюдением законодательства Российской Федерации, нормативных актов и прочих внешних требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства

* Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» // постановление Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» (в ред. от 22.12.2011).

План представляет собой перечень аудиторских проверок, которые планируется провести в очередном финансовом году.

По каждой аудиторской проверке в плане называются проверяемая внутренняя бюджетная процедура, объекты аудита, срок проведения аудиторской проверки и ответственные исполнители.

Аудиторская проверка назначается решением руководителя главного администратора (администратора) средств федерального бюджета.

Процедуры внутреннего финансового контроля согласно постановлению № 193 идентичны процедурам, представленным в ФСАД 7/2011, и включают в себя процедуры:

«а) инспектирования, представляющего собой изучение записей и документов, связанных с осуществлением операций внутренней бюджетной процедуры и (или) материальных активов;

б) наблюдения, представляющего собой систематическое изучение действий должностных лиц и работников объекта аудита, выполняемых ими в ходе исполнения операций внутренней бюджетной процедуры;

в) запроса, представляющего собой обращение к осведомленным лицам в пределах или за пределами объекта аудита в целях получения сведений, необходимых для проведения аудиторской проверки;

г) подтверждения, представляющего собой ответ на запрос информации, содержащейся в регистрах бюджетного учета;

д) пересчета, представляющего собой проверку точности арифметических расчетов, произведенных объектом аудита, либо самостоятельного расчета работником подразделения внутреннего финансового аудита;

е) аналитических процедур, представляющих собой анализ соотношений и закономерностей, основанных на сведениях об осуществлении внутренних бюджетных процедур, а также изучение связи указанных соотношений и закономерностей с полученной информацией с целью выявления отклонений от нее и (или) неправильно отраженных в бюджетном учете операций и их причин и недостатков осуществления иных внутренних бюджетных процедур» (п. 47 постановления № 193).

Также общим с ФСАД № 7/2011 в постановлении № 193 является то, что при проведении аудиторской проверки должны быть получены достаточные надлежащие надежные доказательства [2].

К доказательствам относятся достаточные фактические данные и достоверная информация, основанные на рабочей документации и подтверждающие наличие выявленных нарушений и недостатков в осуществлении внутренних бюджетных процедур объектами аудита, а также являющиеся основанием для выводов и предложений по результатам аудиторской проверки.

Проведение аудиторской проверки подлежит документированию. Рабочая документация, т.е. документы и иные материалы, подготавливаемые или получаемые в связи с проведением аудиторской проверки, содержит:

- документы, отражающие подготовку аудиторской проверки, включая ее программу;
- сведения о характере, сроках, объеме аудиторской проверки и о результатах ее выполнения;
- сведения о выполнении внутреннего финансового контроля в отношении операций, связанных с темой аудиторской проверки;
- перечень договоров, соглашений, протоколов, первичной учетной документации, документов бюджетного учета и бюджетной отчетности, подлежавших изучению в ходе аудиторской проверки;
- письменные заявления и объяснения, полученные от должностных лиц и иных работников объектов аудита;
- копии обращений, направленных органам государственного финансового контроля, экспертам и (или) третьим лицам в ходе аудиторской проверки, и полученные от них сведения;
- копии финансово-хозяйственных документов объекта аудита, подтверждающих выявленные нарушения;
- акт аудиторской проверки.

Результаты внутреннего финансового аудита оформляются документами, представленными, кроме указанного постановления № 193, в стандарте внешнего государственного аудита (контроля) «СГА 101 „Общие правила проведения контрольного мероприятия”», а именно актом аудиторской проверки и отчетом о результатах аудиторской проверки.

Акт аудиторской проверки подписывается руководителем аудиторской группы и вручается им представителю объекта аудита, уполномоченному

на получение акта. Объект аудита вправе представить письменные возражения по акту аудиторской проверки.

На основании акта аудиторской проверки составляется отчет о результатах аудиторской проверки, содержащий информацию о ее итогах.

Таким образом, в данной статье нами поднята проблема формирования понятийного аппарата и рассмотрены особенности организации внутреннего финансового контроля, внутреннего финансового аудита и аудита в его традиционном понимании как для коммерческих предприятий, так и для организаций бюджетной сферы.

По нашему мнению, необходимо привести к единообразию понятийный аппарат в нормативно-правовых актах, для того чтобы выработать единые подходы к организации как контроля и аудита вообще, так и внутреннего контроля и внутреннего финансового аудита в бюджетной сфере.

Литература

1. *Егорова И. С.* Особенности государственного аудита в Российской Федерации. Материалы Международного научно-практического конгресса «Объединение экономистов и правоведов — ключ к новому этапу развития», 29 ноября 2013 г. Берн, 2013.
2. *Егорова И. С.* Особенности организации внутреннего контроля согласно рекомендациям Министерства финансов РФ // *Аудитор*. 2014. № 8.

References

1. *Egorova I. S.* Osobennosti gosudarstvennogo audita v Rossiiskoi Federatsii. Materialy Mezhdunarodnogo nauchno-prakticheskogo kongressa «Ob»edinenie ekonomistov i pravovedov — kluch k novomu etapu razvitiia», 29 noiabria 2013 g. [Features of the State Audit in the Russian Federation. Proceedings of the International Scientific and Practical Congress «Association of economists and lawyers — the key to a new stage of development», November 29, 2013]. Bern, 2013 (in Russ.).
2. *Egorova I. S.* Osobennosti organizatsii vnutrennego kontrolya soglasno rekomendatsiiam Ministerstva finansov RF [Peculiarities of Internal Control Organization in accordance with the Recommendations of the Ministry of Finance of the Russian Federation]. *Auditor — Auditor*, 2014, no. 8 (in Russ.).