

УДК 657

ИНТЕРПРЕТАЦИЯ ДЕФИНИЦИЙ «ВНУТРЕННИЙ ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ» И «ВНУТРЕННИЙ ФИНАНСОВЫЙ АУДИТ» ДЛЯ ОРГАНИЗАЦИЙ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА

Лешик Н.П., ассистент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, УО «БГЭУ»

Аннотация. В настоящее время на международном уровне прослеживается тенденция развития внутреннего аудита государственного сектора. Предполагается создание системы внутреннего контроля и аудита в государственном секторе Республики Беларусь. В то же время нет единого подхода к дефиниции понятий «внутренний финансовый контроль» и «внутренний финансовый аудит» в целом и с учетом особенностей государственного сектора. В статье обобщены подходы различных авторов и международный опыт в определении названных понятий.

Ключевые слова: внутренний контроль, внутренний аудит, государственный сектор, государственный контроль.

Введение. В настоящий момент в Республике Беларусь взят курс на реформирование бухгалтерского учета и контроля в организациях сектора государственного управления.

Советом Министров Республики Беларусь утверждена «Стратегия реформирования системы управления государственными финансами Республики Беларусь». Одной из задач указанной Стратегии является «внедрение качественно нового подхода к организации внутреннего финансового контроля, где помимо проверки законности и целевого использования государственных средств должен осуществляться аудит эффективности» [1]. В соответствии с Государственной программой «Управление государственными финансами и регулирование финансового рынка» на 2020 год и на период до 2025 года, утвержденной постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 12.03.2020 №143 предусмотрено совершенствование системы внутреннего финансового контроля и аудита. При этом ожидается, что создание системы внутреннего контроля и аудита в государственном секторе будет способствовать профилактике и предотвращению правонарушений, повышению качества государственного и корпоративного управления, эффективности использования бюджетных и собственных средств организаций.

В то же время, ни в упомянутых документах, ни в иных нормативных правовых актах Республики Беларусь не даны определения понятий «внутренний финансовый контроль» и «внутренний финансовый аудит» для субъектов государственного сектора, понятие «внутренний контроль» приводится только в отношении деятельности банковского сектора.

Изучению сущности и функций внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита уделено много внимания как в международной, так и в отечественной литературе. Значительный вклад в развитие указанных вопросов внесли В. Н. Лемеш, А. В. Бунь, Р. П. Булыга, А. В. Григорьев, Ю. В. Гнездова, Л. И. Сергеев. Тем не менее, в научной литературе также отсутствует единое трактование данных понятий.

Отсутствие в нормативных правовых актах Республики Беларусь и научной литературе единого подхода к трактовке понятий «внутренний контроль» и «внутренний аудит» для субъектов государственного сектора создает разночтения в понимании сути данных дефиниций и определении соответствующих функций, препятствует дальнейшей разработке ключевых принципов и методики осуществления внутреннего контроля и аудита в государственном секторе. Что и обусловило необходимость обобщения существующих подходов и интерпретации указанных понятий.

Основная часть. Изучение определений «финансового контроля» предложенных в научной и справочной литературе позволило выделить два основных подхода. В рамках первого, финансовый контроль рассматривается – как контроль финансовой деятельности проверяемого субъекта, включая контроль бухгалтерских счетов и финансовой отчетности [2, с. 387; 3, с. 28]. В рамках второго – как контроль финансов в широком смысле (как распределяемых и используемых денежных фондов) [2, с. 387; 4, с. 82;]. Ю.В. Гнездова определяет финансовый контроль как «...функцию управления финансовой системой, с помощью которой субъект, управляющий одним из звеньев этой системы, получает полную и достоверную информацию о правильности и эффективности ее функционирования» [5, с. 7].

С 90-летием университета и учетно-экономического факультета!

Большинством специалистов, в т.ч. А. В. Бунь и В. Н. Лемеш, А. В. Григорьевым, финансовый контроль классифицируется по статусу субъекта контроля по отношению к объекту (по характеру связи субъекта и объекта) на внутренний и внешний [3, с. 159; 6, с. 20; 7, с. 417]. При этом под внутренним контролем понимают контроль, осуществляемый внутренними службами или лицами в интересах менеджмента компании с целью повышения эффективности ее деятельности и уменьшения количества ошибок и злоупотреблений. Понятие внутреннего контроля (как и внутреннего аудита) чаще ассоциируется с коммерческими организациями, тем не менее в настоящий момент наблюдается усиление роли контроля в государственном секторе и переосмысление структуры, функций и форм контроля. Так в статье 265 Бюджетного кодекса Российской Федерации государственный (муниципальный) финансовый контроль также разделен на внешний и внутренний. При этом внутренний государственный (муниципальный) финансовый контроль определен как контрольная деятельность строго перечисленных органов (Федерального казначейства, органов государственного (муниципального) финансового контроля, являющихся органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации (органами местных администраций), что не дает представления о его сущности.

Исследуя вопросы теории внутреннего финансового контроля в бюджетном секторе Российской Федерации, О. И. Усенко определяет внутренний финансовый контроль как «обеспечивающее обратную связь в процессе управления осуществление контрольных процедур уполномоченными должностными лицами организаций сектора государственного управления, направленных на повышение эффективности деятельности и обеспечение законности, эффективности и результативности использования средств, выделяемых из бюджетов бюджетной системы РФ и государственных внебюджетных фондов, а также государственного (муниципального) имущества» [8, с. 97]. Приведенное определение, по нашему мнению, достаточно точно описывает суть внутреннего контроля в секторе государственного управления, но сужает сферу контроля до использования бюджетных средств. Сферу контроля нами предлагается определять, как финансово-хозяйственную деятельность бюджетной организации, включая ее приносящую доходы деятельность. Также О.И. Усенко обращает внимание на особенности внутреннего финансового контроля в секторе государственного управления по сравнению с коммерческим сектором, обусловленные двойственным характером функционирования бюджетных организаций (как субъектов хозяйствования и как звеньев перераспределения и использования государственных финансов), а именно: 1) обеспечение обратной связи в процессе управления не только внутрихозяйственными, но и государственными финансами; 2) стратегическая цель – достижение целей, поставленных как перед организацией, так и перед государством [8, с. 97].

В научной литературе, стандартах контроля и аудита и практической деятельности также широко применяется термин «система внутреннего контроля». Так, в соответствие с национальными правилами аудиторской деятельности «Понимание деятельности, системы внутреннего контроля аудируемого лица и оценка риска существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности» система внутреннего контроля – это совокупность методов управления, организационных мер, методик и процедур, принятых и осуществляемых собственниками, руководством и другими работниками аудируемого лица, для обеспечения: эффективности, результативности и соответствия законодательству совершаемых хозяйственных операций; сохранности активов; выявления, исправления и предотвращения искажений информации на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом и на уровне предпосылок ее подготовки; достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. Таким образом, понятие системы внутреннего контроля не идентично понятию внутреннего финансового контроля, а представляет собой, специальным образом организованный, набор контрольных действий, в которые вовлечены различные работники организации в зависимости от выполняемых ими функций. Система внутреннего контроля при этом представляет объективно существующий сложносоставной инструмент, используемый менеджментом организации, контролирующими органами и внешним аудитом в процессе достижения их целей.

Аудит в экономической научной литературе рассматривается чаще как форма контроля. Такого мнения придерживаются в т.ч. А. В. Бунь и В. Н. Лемеш [6, с. 23]. Таким образом, аудит является структурной составляющей контроля. В то же время понятия внутренний аудит и внутренний контроль часто отождествляются как в литературе, так и в нормативных правовых актах.

С 90-летием университета и учетно-экономического факультета!

Такую практику нельзя назвать корректной, т.к. аудит, как одна из форм контроля, обладает характерными чертами. В частности, одной из характеристик аудита является его независимость и направленность на повышение эффективности деятельности организации. В коммерческих организациях внутренний аудит проводится, как правило, специальным структурным обособленным подразделением – службой внутреннего аудита либо внутренним аудитором. В Республике Беларусь функционирование подобных единиц не носит массового характера, что обусловлено необходимостью дополнительных затрат, неверным восприятием сути внутреннего контроля и аудита хозяйствующими субъектами. В секторе же государственного управления понятие внутреннего аудита отсутствует как таковое, хотя на международном уровне прослеживается тенденция развития внутреннего аудита государственного сектора.

В соответствии с МСА 610 «Использование работы внутренних аудиторов» служба внутреннего аудита – это служба организации, осуществляющая деятельность по обеспечению уверенности и консультационную деятельность, целью которой является оценка и повышение действенности процессов корпоративного управления организацией, управления рисками, а также процессов внутреннего контроля. Институт внутренних аудиторов дает следующее определение: «внутренний аудит является деятельностью по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленной на совершенствование работы организации. Внутренний аудит помогает организации достичь поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления.» [9]. В соответствии с национальными правилами аудиторской деятельности «Использование результатов работы внутреннего аудита» под внутренним аудитом понимается организованная в интересах собственников и регламентированная внутренними документами аудируемого лица система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля.

Во многих источниках внутренний аудит описывается, как форма или вид финансового контроля, проводимый работниками данной организации. По нашему мнению, внутренний аудит может не ограничиваться деятельностью только лишь работников данной организации, но и осуществляться специалистами соответствующей компетенции не являющимися работниками непосредственно данной организации. Такой же позиции придерживается и С.А. Данилкова, указывая на возможность передачи функций внутреннего аудита на условиях аутсорсинга. [11, с. 184]. В соответствии с Лимской декларацией руководящих принципов аудита внутренние службы аудита создаются внутри отдельных ведомств и организаций государства и должны быть по возможности функционально и организационно независимы внутри соответствующей организационной структуры [10]. Также Всемирный банк предусматривает организацию внутреннего аудита в государственных организациях с использованием централизованной и децентрализованной моделей. При централизованной модели внутренний аудит проводится через представителей Министерства финансов, присутствующих во всех министерствах и ведомствах. А при децентрализованной - каждое отраслевое министерство имеет собственный отдел внутреннего аудита (аудитора), подчиняющийся главе отраслевого министерства [12]. Это подтверждает, что в международной практике аудита в государственном секторе внутренний аудит не всегда проводится работниками непосредственно аудируемой бюджетной организации. С практической точки зрения содержание должности внутреннего аудитора, а тем более службы внутреннего аудита в каждой бюджетной организации Республики Беларусь видится нецелесообразным. Такие службы и должности оправданы в достаточно крупных организациях (высших учебных заведениях с развитой структурой и наличием филиалов, крупных медицинских центрах и т.д.). В связи с чем необходимо определить рациональные организационные подходы при создании служб внутреннего аудита и контроля в Республике Беларусь, а также провести разграничение функций государственных контролирующих органов и органов внутреннего аудита бюджетных организаций.

Межпарламентской Ассамблеей государств - участников СНГ принят модельный закон «О внутреннем аудите в организациях государственного сектора». В соответствии с данным законом внутренний аудит – это независимая и объективная деятельность по проведению проверки, оценки и консультированию управленческих и прочих систем, осуществляемая с целью содействия законной, эффективной и результативной работе организаций государственного сектора.

С 90-летием университета и учетно-экономического факультета!

Приведенные подходы к определению понятия «внутренний финансовый аудит» и трактовке его сущности не отражают место внутреннего аудита в общей структуре контроля, и не учитывают особенностей организационно-правовой структуры контроля и особенностей функционирования бюджетных организаций в Республике Беларусь.

На основе изученных источников, мы предлагаем следующее определение: внутренний финансовый аудит в организациях сектора государственного управления – это форма финансового контроля, проводимая независимыми квалифицированными специалистами или независимым подразделением с целью оценки функционирования системы внутреннего контроля, соответствия деятельности организации законодательству, правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности составления отчетности, эффективности ее деятельности и управления рисками, и предоставления консультаций для совершенствования управления организацией в этих областях.

Заключение. Таким образом, проведено сравнение дефиниций «внутренний финансовый контроль» и «внутренний финансовый аудит» в различных источниках, изучена сущность понятий и предложено авторское определение внутреннего финансового аудита как формы контроля, с учетом особенностей государственного сектора. Изучен международный опыт организации внутреннего аудита сектора государственного управления и состояние внутреннего контроля и аудита в Республике Беларусь, указаны возможные пути создания рациональной организационной структуры. Все это позволит осуществить дальнейшую разработку методики внутреннего финансового аудита в организациях сектора государственного управления.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. О реформировании системы управления государственными финансами Республики Беларусь [Электронный ресурс]: постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 23 дек. 2015 г., № 1080: в ред. постановления Совета Министров Респ. Беларусь, 28 марта 2022 г. // Илех / ООО «ЮрСпектр», Национальный центр правовой информации Республики Беларусь. – Минск, 2023. – Дата доступа: 05.03.2023.
2. Экономический словарь: 14 500 терминов / Институт новой экономики [под ред. А.Н. Азриляна]. – Изд. 2-е. - Москва : Институт новой экономики, 2011. – 1152 с.
3. Бунь, А.В. Организационно-методические аспекты стандартизации финансового контроля и учета в системе государственного регулирования экономической деятельности субъектов хозяйствования Республики Беларусь: монография / А. В. Бунь. – Минск : БГАТУ, 2011. – 268 с.
4. Аудит эффективности в системе финансового контроля Российской Федерации / Н. Ю. Изварина, В. А. Мурадян, В. Г. Сипунова, М. С. Симонова // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2022. – № 9(91). – С. 82-84.
5. Гнездова, Ю. В. Государственный аудит в системе финансового контроля: учебник для магистрантов, обучающихся по направлению подготовки «Государственный аудит» / Ю.В. Гнездова, Е.Е. Матвеева. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2020. — 151 с.
6. Лемеш, В.Н. Контроль и аудит: учебное пособие для студентов учреждений высшего образования по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / В. Н. Лемеш. – 4-е изд., переработанное и дополненное. – Минск : Амалфея, 2022. - 316 с.
7. Григорьев, А. В. Виды, формы и методы финансового контроля, их систематизация / А. В. Григорьев, А. Г. Самсонов // Журнал прикладных исследований. – 2021. – № 6-5. – С. 412-418.
8. Усенко, О.И. Модель внутреннего финансового контроля в бюджетном секторе как базис системы государственного финансового контроля субъекта Российской Федерации / О. И. Усенко // Вестник Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова. – 2015. – № 6(84). – С. 94-106.
9. Definition of Internal Auditing [Электронный ресурс] // The Institute of Internal Auditors. – Режим доступа: <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/definition-of-internal-audit>. – Дата доступа: 09.03.2023.
10. Лимская декларация руководящих принципов аудита [Электронный ресурс] // Международной организацией высших органов аудита (ИНТОСАИ). – Режим доступа: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/issai_1_ru.pdf. – Дата доступа: 03.01.2023.
11. Данилкова, С. А. Развитие ключевых компонентов внутреннего аудита: идентификация и содержание / С. А. Данилкова // Научные труды Белорусского государственного экономического университета. Вып. 13 / [редкол.: В.Ю. Шутин (гл. ред.) и др.]; М-во образования Респ. Беларусь, Белорус. гос. экон. ун-т. - Минск : БГЭУ, 2020. - С. 180-186.
12. Internal Controls and Internal Audit in the Public Sector [Электронный ресурс] // The World Bank Group. – Режим доступа: <https://web.worldbank.org/archive/website01531/WEB/IMAGES/INTERNAL.PPT>. – Дата доступа: 03.01.2023.

«INTERNAL FINANCIAL CONTROL» AND «INTERNAL FINANCIAL AUDIT» DEFINITIONS INTERPRETATION FOR PUBLIC SECTOR ORGANIZATIONS

Leshchik N.P., assistant, BSEU

Annotation. Currently, at the international level, there is a trend towards the development of internal audit of the public sector. It is planned to create a system of internal control and audit in the public sector of the Republic of Belarus. At the same time, there is no single approach to the definition of the concepts of "internal financial control" and "internal financial audit" in general and taking into account the specifics of the public sector. The article summarizes the approaches of various authors and international experience in defining these concepts.

Key words: internal control, internal audit, public sector, state control.